



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

Processo n° 11829.720028/2012-91
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-003.868 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de fevereiro de 2016
Matéria MULTA - CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO
Recorrente BWS TECHNOLOGY DO BRASIL INDÚSTRIA DE MÁQ. LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 12/01/2009, 13/01/2009, 21/01/2009, 22/01/2009, 30/01/2009, 05/02/2009

OPERAÇÕES DE COMÉRCIO EXTERIOR. IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS. OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE. INTERPOSIÇÃO. SIMULAÇÃO. DANO AO ERÁRIO

Nos termos da legislação de regência, a importação de mercadorias destinadas a terceiro oculto, o real responsável pela operação, dá ensejo à pena de perdimento, ou sua conversão em multa, aplicável a esse terceiro (Decreto lei nº 1.455/76, artigo 23, V).

DANO AO ERÁRIO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE NA IMPORTAÇÃO. NÃO LOCALIZAÇÃO DAS MERCADORIAS. CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO EM MULTA.

Considera-se dano ao Erário a ocultação do real adquirente da mercadoria, sujeito passivo na operação de importação, infrações puníveis com a pena de perdimento, que é convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro, caso as mercadorias não sejam localizadas ou tenham sido consumidas.

RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES.

A responsabilidade pessoal instituída pelo art. 135 do CTN é decorrente de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Responde pelas infrações, conjunta ou isoladamente, o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.

Responde pela infração, conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática ou dela se beneficie, bem como o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, por intermédio de pessoa jurídica importadora.

Recursos Voluntários Negados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, negar provimento aos recursos voluntários, mantendo-se a multa objeto da presente lide à BWS Technology do Brasil e ENCOMEX Trading Comercial Importação e Exportação Ltda, respondendo, ainda, além da solidariedade entre importador e adquirente da mercadoria, o sócio direto da BWS BRASIL, Sr. GUNNAR JOHANSEN, e ERIC MONEDA KAFER sócio administrador da ENCOMEX. Vencidos os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro, Thais de Laurentiis Galkowicz, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Carlos Augusto Daniel Neto, que deram provimento integral a todos os recursos. O Conselheiro Diego Diniz Ribeiro apresentou declaração de voto.

(assinado digitalmente)

Antônio Carlos Atulim - Presidente.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os seguintes Conselheiros: Antônio Carlos Atulim, Jorge Olmiro Lock Freire, Carlos Augusto Daniel Neto, Maysa de Sá Pittondo Deligne Maria Aparecida Martins de Paula, Diego Diniz Ribeiro, Thais de Laurentiis Galkowicz e Waldir Navarro Bezerra.

O Dr. Gustavo Minatel, OAB nº 210.198 (SP), sustentou pela empresa BWS Technology do Brasil Indústria de Máquinas Ltda. e pela pessoa física do Sr. Gunnar Johansen.

Relatório

Trata o presente processo de Auto de Infração lavrado em 19/09/2012, para constituição de crédito tributário no valor de R\$ 1.266.813,65, referente à multa prevista no § 3º do art. 23 do Decreto Lei nº 1.455/1976, com a redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637/02 combinado com o art. 81, inciso III da Lei nº 10.833/03 - conversão em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida.

O caso vertente não se refere à interposição presumida, mas à **simulação** tendente a ocultar o real provedor dos recursos, portanto **o real adquirente das mercadorias** objeto da lide (encomendante predeterminado), como destacou a fiscalização às fls. 27/29 do Termo de Verificação Fiscal, parte integrante do Auto de Infração (fls. 11/73).

As declarações de importação registradas em 2009, pela empresa ENCOMEX TRADING BRASIL (como importador e adquirente), foram as seguintes: nº 09/0041365-9, 09/0047121-7, 09/0048382-7, 09/0087922-4, 09/0088446-5, 09/0090504-7, 09/0091848-3, 09/0092093-3, 09/0126447-9, 09/0152919-7 e 09/015375993-4, e tiveram como exportador e produtor a BWS ALEMANHA (fls. 501/545).

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório objeto da decisão recorrida, de nº 16-52.251, de 31/10/2013, prolatada pela 11ª Turma da DRJ em São Paulo (SP), a seguir transcrito na sua integralidade (fls. 1.105/1.129):

"(...) Depreende-se da descrição dos fatos do auto de infração e do relatório de ação fiscal, que a autuada promoveu importações no ano de 2009, sendo selecionada para procedimentos especiais de combate à interposição fraudulenta de pessoas no comércio exterior.

No decorrer da ação fiscal gerenciada pelo Mandado de Procedimento Fiscal de Fiscalização (MPFF)nº 0817700.2010.000507, pesquisas nos sistemas da Receita Federal do Brasil (RFB) e diligências foram realizadas, e intimações foram expedidas ao importador e a outras pessoas.

Findos os procedimentos, concluiu a fiscalização que a BWS TECHNOLOGY DO BRASIL INDÚSTRIA DE MÁQ. LTDA (doravante denominada BWS BRASIL) foi ocultada em operações de importação realizadas em nome da ENCOMEX TRADING COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA (doravante denominada ENCOMEX) que simulou importações em seu nome.

O caso vertente não se refere à interposição presumida, mas à simulação tendente a ocultar o real provedor dos recursos, portanto real adquirente das mercadorias objeto da lide, como destacou a fiscalização às fls. 28 do Termo de Verificação Fiscal, parte integrante do Auto de Infração.

A fiscalização baseou suas conclusões em razão das seguintes constatações que transcrevo:

“A BWS TECHNOLOGY DO BRASIL INDÚSTRIA DE MÁQUINAS LTDA, CNPJ 09.179.682/000116, é uma empresa que possui em seu quadro societário a empresa alemã BWS TECHNOLOGY INTERNATIONAL GMBE (BWS ALEMANHA). Esta é a empresa fabricante de todos os produtos importados pela ENCOMEX, que posteriormente foram vendidos à BWS BRASIL.

As declarações de importação registradas pela ENCOMEX nº 0900413659, 0900471217, 0900483827, 0900879224, 0900884465, 0900905047, 0900918483, 0900920933, 0901264479, 0901529197 e 090153759934, tiveram como exportador e produtor a BWS ALEMANHA.

A resposta da BWS BRASIL ao Termo nº 01 – Início de ação fiscal “diligência” e intimação, referente ao MPF-D 0817700.2011.00597-9, confirma o que todos os indícios e provas apontavam: a ENCOMEX presta serviço de importação sem a devida observação da legislação em vigor. O texto da resposta é claro (não destacado no original):

(...).

O contrato firmado entre BWS e ENCOMEX – “contrato de compra e venda de equipamentos industriais importados e outras

avenças” – mostra que aquela adiantaria os recursos a esta para que realizasse as importações. E os seus registros contábeis e os extratos bancários da BWS confirmam que ela efetivamente adiantou os referidos recursos:

- 4. Os valores referentes aos custos e despesas originados pelos processos de importação serão transferidos conforme ocorrerem, à conta corrente da CONTRATADA, como forma de pagamento de adiantamento de faturamento.**

A data do contrato é 15 de dezembro de 2008. Não há selo cartorário de reconhecimento de firma.”

Tendo em vista o disposto no art. 95, V, do Decreto Lei nº 37/66 (art. 603, V, do RA/2002), foi considerada responsável solidária a ENCOMEX TRADING COMERCIAL IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA e, responsáveis nos termos do artigo 135 do CTN os abaixo indicados:

Da parte da empresa BWS BRASIL:

IVOR FAZZIONI – CPF 775.745.16804; Representante da BWS Alemanha, que possui participação societária na BWS BRASIL na época dos fatos; (impugnação fl. 896/912);

GUNNAR JOHANSEN – CPF 126.957.22885- Sócio direto da BWS BRASIL na época dos fatos; (impugnação fl. 974/991);

ULRICH PETER JOHANSEN - CPF 035.570.73815- Sócio indireto da BWS BRASIL - Sócio da WESTFALIA SERVICE CENTER CNPJ 03.361.309/000103, que possui participação societária na BWS BRASIL, na época dos fatos; (impugnação fl.838/856);

WULF JOHANSEN - 463.376.28853- sócio indireto da BWS BRASIL – sócio da WESTFALIA SERVICE CENTER LTDA, CNPJ 03.361.309/000103, que possui participação societária na BWS BRASIL, na época dos fatos; (impugnação fl.949/967).

Da parte da empresa ENCOMEX – CNPJ 07.069.077/ 000167; (impugnação 1.066/1.081);

ERIC MONEDA KAFER CPF 292.322.99836 Sócio administrador da ENCOMEX, detentor de 99,0% das quotas; (impugnação fl. 1.006/1015);

VERA LUCIA MONEDA KAFER CPF 256.816.37808; Sócia da ENCOMEX, detentora de 1% das quotas, CPF 256.816.37808; (impugnação fl.1.020/1.039);

SHEILA TATIANA TOMAZ MARAZZATTO – CPF 263.064.55841 Funcionária da ENCOMEX. (impugnação fl. 1.044/1.062).

Constas as fls. 749 do processo “RETIFICAÇÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO QUANTO AOS RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS” para inclusão como responsável solidária pelas infrações apontadas ao auto de infração à empresa WESTFALIA SERVICE CENTER LTDA – CNPJ 03.361.309/000103.

Devidamente intimados do Auto de Infração, os interessados apresentaram suas impugnações.

Da Impugnação da BWS BRASIL

A interessada BWS TECHNOLOGY DO BRASIL INDÚSTRIA DE MÁQUINAS LTDA apresentou a impugnação de fls. 917/943, em 26/10/2012, onde, em síntese do necessário alegou:

- todas as operações de remessa de numerário foram feitas entre contas bancárias dos envolvidos (BWS e Encomex), e houve pagamento de todos os tributos incidentes nas operações, tudo devidamente escriturado e com emissão dos respectivos documentos fiscais (notas fiscais de entrada e saída);

- a autuada por cometimento da infração de ocultação do verdadeiro comprador da mercadoria na operação de importação (na DI) foi a Encomex, infração esta prevista no artigo 23, incisos IV e V do DL 1455/72 e seu parágrafo 3. (conversão da pena de perdimento em multa se a mercadoria já tiver sido consumida);

- não consta do Relatório Fiscal nenhuma fraude (vantagem ilícita para deixar de pagar tributo) cometida no interesse da BWS; aliás, houve afirmação de que a infração independe da intenção do agente. De qualquer forma, tal afirmação do fisco é contraditória, pois a penalidade de ocultação do real comprador mediante fraude ou simulação, é sempre uma infração dolosa, que vislumbra alguma vantagem ilícita (hipótese que não ocorreu neste processo, pelo menos no tocante à Impugnante);

- no caso dos autos, no tocante aos atos praticados pela Impugnante não há que se falar em fraude, pois até poderia existir fraude se as empresas pretendessem esconder algo, por exemplo, para evitar o pagamento de IPI na saída do estabelecimento do terceiro (acusação comum neste tipo de autuação). Mas como se viu, a BWS já é indústria e contribuinte de IPI, e ainda submeteu a mercadoria a operação de industrialização no país; apenas não houve pagamento de IPI pelo fato de a mercadoria estar sujeita à alíquota zero. Mas no contrato que assinou com sua cliente Andrade Açúcar e Alcool a BWS Brasil ressaltou que além do preço avençado, poderia ser cobrado IPI, se incidente na época da operação;

- por parte da Encomex, que comprou a mercadoria do fornecedor estrangeiro (adquirindo a propriedade) para depois revendê-la à BWS, também não houve, que seja do conhecimento da Impugnante, qualquer vantagem relativa à operação comercial levada a efeito;

*- e se todos os tributos foram pagos nessas importações, e nenhuma vantagem ilícita adveio para a Impugnante, parece claro que não se concretiza a infração imputada **de ocultação mediante fraude**;*

- se não houve fraude, que a fiscalização não conseguiu indicar, também não houve simulação, que o fisco tentou afirmar que

tivesse ocorrido, ao citar utilização de documento falso (mas mesmo que tivesse havido, o que se levanta apenas par argumentar, seria no tocante à DI feita pela importadora, e fatura comercial emitida pelo exportador, documentos não preenchidos pela Impugnante). A fiscalização confundiu documento falso, com pretense engano de preenchimento da DI cometido pela importadora (que não interpretou que estivesse fazendo uma importação por conta e ordem de terceiros);

- a DI não é falsa, pois foi preenchida pelo importador, descreveu corretamente a mercadoria e deu ensejo ao recolhimento dos tributos devidos;

- a única acusação do Fisco é que a BWS a seu ver, é a verdadeira adquirente dos bens, porque a Trading recebeu adiantamentos, por faturamento futuro. Ocorre que muitos foram os adquirentes, na cadeia de negócios que se entabulou (e a iniciativa de fazer negócios é livre no país);

*- e se engano houve (sem dolo ou vantagem indevida), **as consequências seriam outras, que não o perdimento**. As consequências seriam aquelas previstas nos artigos 77 a 81 da MP 2158-35;*

*- a legislação do Espírito Santo admite que as **tradings** façam o despacho em seu nome, podendo receber, em relação ao ICMS que recolhem por conta das importações, empréstimos em dinheiro de parte desse valor, que depois quitam em leilões, por 10% do valor da dívida;*

- a infração dolosa de ocultação do real adquirente, normalmente envolve dinheiro ilícito, cuja titularidade não pode ser conhecida. Não se estará ocultando comprador no mercado interno, se a compra ocorre com emissão de Nota Fiscal e escrituração da origem dos recursos e identificação de cada comprador;

*- é preciso ter em mente o que significa a expressão "**recursos de terceiros**". Devemos partir do princípio de que um comerciante **só obtém dinheiro de seus próprios clientes**, como regra, no exercício de sua atividade econômica. E se compra mercadorias para depois revender, só pode pagar essas compras com o que recebe dos clientes;*

- o acobertamento teria de possuir um objetivo ilícito, que não foi apontado nem comprovado. Não há contratos comerciais entre a impugnante e o fornecedor estrangeiro; não há faturas comerciais e contratos de câmbio em seu nome; não há contrato de prestação de serviços entre a impugnante e a Trading;

- a partir do pagamento de adiantamento ou sinal, o capital se torna próprio da Trading, devidamente escriturado, não podendo mais ser denominado capital de terceiros (este sim, aquele cuja origem não é comprovada);

- a pena de perdimento não comporta solidariedade de terceiros, pois recai apenas sobre o proprietário ou co-proprietários da mercadoria que além do mais são autores ou co-autores na infração (só perde a propriedade quem a detém). A conversão em pena substitutiva de 100% do valor da mercadoria, não modifica

a essência da penalidade, e também não pode ser estendida a terceiros; - é totalmente inusitado falar em solidariedade em matéria de infrações;

*- a Pena de Perdimento não comporta solidariedade de terceiros, pois recai apenas sobre o proprietário, ou co-proprietários da mercadoria, que também forem autores da infração prevista na lei. Da mesma forma, a pena substitutiva de 100% do valor das mercadorias, que **tem a mesma razão de ser**. A responsabilidade solidária, por outro lado, é uma forma de garantia, onde mais de uma pessoa pode ser chamada a pagar tributo ou penalidade tributária.*

- no caso como o dos Autos, fica patente que a lei exige a análise objetiva da conduta da Impugnante para lhe imputar responsabilidade pela prática da infração. No tocante à Impugnante, conforme consta do processo, nunca houve má fé, e nenhum prejuízo foi causado à Fazenda nacional. Se constatado que o imputado não teve culpa, e que o descumprimento de norma decorre de razões que escaparam ao seu controle, a sanção não pode ser aplicada;

- com efeito, está sobejamente demonstrado no caso dos autos que não houve prejuízo ao erário assim como a Impugnante não teve participação direta nas atividades que resultaram na aplicação da penalidade;

- face ao que se expôs, solicita a Impugnante ser retirada do pólo passivo da autuação, porque não praticou a infração de inserção de informação errônea na DI, nem agiu com dolo, conforme exige a penalidade, não tendo auferido qualquer vantagem ilícita; pede que seja analisado seu pedido de relevação da penalidade.

Das Impugnações de IVOR FAZZIONI, GUNNAR JOHANSEN, ULRICH PETER JOHANSEN e WULF JOHANSEN

Os Impugnantes IVOR FAZZIONI, GUNNAR JOHANSEN, ULRICH PETER JOHANSEN e WULF JOHANSEN, sócios diretos e indireto este último, da BWS BRASIL, WESTFALIA SERVICE CENTER LTDA apresentaram suas impugnações com as mesmas alegações:

- a fiscalização se equivocou ao utilizar o artigo 135 do Código Tributário Nacional para fundamentar o arrolamento de responsáveis solidários por infração aduaneira cometida pela ENCOMEX, porque não compreendeu o sentido do artigo, que não autoriza tal procedimento;

- a Pena de Perdimento não comporta solidariedade de terceiros, pois recai apenas sobre o proprietário, ou coproprietários da mercadoria que também forem autores da infração prevista na lei. Da mesma forma, a pena substitutiva de 100% do valor das mercadorias, que tem a mesma razão de ser;

- desde a edição da Lei 11.488/2007, o empréstimo de nome em operação de importação, com disponibilização de documentos próprios, para realização de operações de terceiros, com vistas ao acobertamento de seus reais beneficiários, tem nova penalidade, de 10% do valor das mercadorias;

- é importante observar ainda que mercadoria objeto de pena de perdimento, está fora do campo de incidência do imposto de importação (aplicado o perdimento não há que se falar em exigência do imposto de importação, e portanto dispositivos legais sobre tributo não são aplicáveis ao assunto) nos termos do Regulamento Aduaneiro/2002;

- a fiscalização confundiu um caso de responsabilidade tributária por transferência (onde o responsável substitui o contribuinte, que fica excluído do polo passivo) com responsabilidade solidária;

- a autora da infração de não indicação na DI de que se tratava de importação por conta e ordem de terceiro foi a Encomex, que fez a importação e preencheu e registrou a DI. A lei aduaneira não inclui como responsável por substituição, e nem como responsável solidário, sócios de outras empresas que sequer participaram do preenchimento da DI, nem atuaram na importação, até porque a personalidade da pessoa jurídica não se confunde com a dos sócios; - requer seja retirado do pólo passivo do Auto de Infração.

Da Impugnação da ENCOMEX

- a conclusão do A. I. é genérica e não possibilita ao ora Impugnante, detidamente impugná-lo, ou seja esta eivado de incorreção formal passível de nulidade por cercear o direito de defesa do contribuinte;

- requer em preliminar, que a RFPF, seja emitida após o trânsito em julgado na esfera administrativa fiscal, principalmente porque será demonstrado no mérito ausência do dolo específico;

- de tal modo, tornase impossível a Representação de ilícito penal ao Ministério Público antes do transito em julgado da decisão administrativa por previsão expressa do art. 83 da Lei nº 9.430/96;

- no mérito, o ônus da prova não é da Impugnante. Se o contribuinte não realizou o pagamento de algum tributo compete exclusivamente ao fisco demonstrar que o fato jurídico tributário ocorreu. Essa demonstração há de ser inequívoca já que se constitui no fato básico para autorizar o reconhecimento da fenomenologia da incidência;

- sendo assim, tanto pelo princípio da especificidade, quanto pelo princípio de que na dúvida “pro réu”, aplicase apenas e tão somente a penalidade da multa prevista no art. 33 da Lei 11.488/2007, em tese, se os argumentos expostos pela empresa Autuada (ENCOMEX) não forem acolhidas em suas razões de impugnação;

- todas as operações foram registradas na contabilidade, não houve qualquer tipo de simulação, logo, não ocorreu o dano ao Erário, que todos os tributos foram pagos, que o lançamento foi feito com base apenas em indícios;

- em nenhum documento fiscal fora apurado o adiantamento de qualquer recurso financeiro – que demonstrasse a ocorrência da cessão do nome e/ou a ocultação de outro sujeito passivo;

- soma-se a isso a autuação em outro Processo Administrativo Fiscal nº 11.829.720.027/2012-47 como responsável solidário negligência o princípio que protege o apenado da aplicação de mais de uma penalidade à mesma conduta, ou seja, a aplicação de duas penalidades para a mesma ocorrência, decorrentes da mesma natureza;

- o Legislador, nunca intentou apenas duas vezes o mesmo infrator, forçoso assim, que se fosse o caso de multa autuada (ENCOMEX) só poderia responder apenas e tão somente pela cessão de seu nome, nos termos da legislação vigente (art. 727 do Regulamento Aduaneiro 2009) e também o art. 33, caput, da Lei 11.488/2007; - portanto, a ora Impugnante não poderá ser apenada em duplicidade;

- a empresa Impugnante realizou importação por conta própria, ou seja, adquiriu as mercadorias no exterior, em seu nome, sendo responsável pelo fechamento e liquidação do contrato de câmbio com recursos próprios devidamente habilitada no Sistema Radar da Secretaria da Receita Federal do Brasil;

- as operações objeto da presente autuação foram realizadas integralmente com recursos próprios da Impugnante; a venda quando efetuada a empresa BWS BRASIL é caracterizada como uma operação mercantil no mercado interno, foi atribuída como uma operação de compra e venda normal (ICMS, IPI e PIS/COFINS) sobre as receitas auferidas. Não há que se falar em sonegação fiscal, quebra de cadeia no recolhimento do Imposto de Importação;

- a fiscalização capitulou equivocadamente a responsabilidade tributária da empresa ora Impugnante, nos termos do At. 135 do CTN, portanto, flagrante erro na capitulação legal caracterizando vício material, que acarreta na nulidade do Processo Administrativo Fiscal; é de se estranhar a “supressão” de documentos apresentados nas respostas às intimações que corroboram com esta defesa no sentido de demonstrar sua capacidade econômica, financeira e estrutural da empresa;

- requer seja o ora Processo Administrativo Fiscal, impugnado julgado totalmente improcedente e insubsistente; protesta pela posterior juntada de novos documentos e provas que se fizerem necessárias ao deslinde do feito.

Das Impugnações de ERIC MONEDA KAFER, VERA LÚCIA MONEDA KAFER e SHEILA TATIANA TOMAZ

MARAZZATTO - Quanto aos Impugnantes da parte da empresa ENCOMEX temos:

ERIC MONEDA KAFER apresentou os mesmos argumentos apresentados pela empresa ENCOMEX;

- *VERA LUCIA MONEDA KAFER* apresentou, também os mesmos argumentos da ENCOMEX, acrescentando ainda que não restou evidenciada a incidência da referida responsabilização tributária, já que a Impugnante é detentora de tão somente 1.500 (hum mil e quinhentas) quotas das 150.000 que a empresa possui, ou seja, 1% (um por cento) da sociedade, não exercendo qualquer poder de gestão, nem tão pouco de gerência. Alegou ainda que:

- durante o MPF n° 0817700.2010.000507 (relativo empresa ENCOMEX) em momento algum restou comprovado que a Sra. Vera Lúcia exercia poderes de gestão, sendo está tão somente uma sócia minoritária, que servia tão somente para compor o contrato social; com relação ao MPF n° 0817700.2012.001403, a ora Impugnante sequer foi intimada para apresentar qualquer documento, estando relacionada como devedora solidária, tão somente por ser sócia minoritária da empresa ENCOMEX; as demais tipificações da responsabilidade solidária previstas nos demais incisos do art. 95, do Decretolei n° 37/1966 também não lhe é aplicável.

SHEILA TATIANA TOMAZ MARAZZATTO, também apresentou os mesmos argumentos da ENCOMEX, acrescentando que:

- não restou evidenciada a incidência da referida responsabilização tributária, já que a Impugnante era tão somente secretária particular do Sr. Erick Moneda Kafer, sócio diretor da Encomex, e em razão dessa relação de assistência pessoal, aceitou ser mandatária desse sócio da Empresa atuada, sem qualquer vínculo trabalhista, resumindo-se a representar seu mandante nos estritos atos a ela publicamente permitidos; os atos que praticou através do mandato público EM NENHUM MOMENTO foram realizados com excesso de poder ou infração à lei, contrato social e estatuto, como restou evidenciado (ou melhor faltou evidenciar) no indigitado procedimento fiscal; em nenhum momento esse órgão fiscalizador SEQUER APONTOU a relação entre os atos infracionais e a atuação da Impugnante, ou qualquer ato em que esta tenha extrapolado seus limitados poderes ou agido com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto, como exige o art. 135 CTN; durante todo o MPF n.º 0817700.2010.000507-7 (relativo empresa ENCOMEX), em momento algum restou comprovado que a Sra. Sheila exercia poderes de gestão, sendo está tão somente uma secretária; durante o MPF 0817700.2012.001403, sequer a ora Impugnante foi intimada para apresentar qualquer documento, nem tão pouco sabia da existência do referido procedimento, estando figurando como devedora solidária pelo simples fato de ser secretária pessoal do Sr. Eric Moneda Kafersócia da empresa ENCOMEX;

- não gozava de poderes de gestão direta do negócio, e em se tratando de uma empresa de comércio exterior, a mesma nunca

contratou, não importou, não procurou clientes, não conduziu reuniões, NÃO AFERIU VANTAGENS; requer a exclusão de sua responsabilidade solidária, protestando pela juntada de provas em direitos admitidas.

É o Relatório.

Os argumentos aduzidos pelo sujeito passivo, no entanto, não foram acolhidos pela primeira instância de julgamento administrativo fiscal, conforme ementa do Acórdão abaixo transcrito:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO II

Data do fato gerador: 12/01/2009, 13/01/2009, 21/01/2009, 22/01/2009, 30/01/2009, 05/02/2009

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS.

A importação de mercadorias destinadas a terceiro oculto, o real responsável pela operação, dá ensejo à pena de perdimento, ou sua conversão em multa, aplicável a esse terceiro (Decreto Lei nº 1.455/76, artigo 23, V).

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS. PEDIDO DE SUSPENSÃO DE SUA TRAMITAÇÃO. ART. 83 DA LEI 9.430/96.

PEDIDO NÃO CONHECIDO. Não compete a esta instância administrativa qualquer ingerência no trâmite da representação, que, sendo peça destinada ao Ministério Público, de regra, acompanha incólume o desenrolar da lide tributária até a decisão final no processo administrativo.

RESPONSABILIDADE PESSOAL DOS DIRETORES, GERENTES OU REPRESENTANTES DAS PESSOAS JURÍDICAS. A responsabilidade pessoal instituída pelo art. 135 do CTN é decorrente de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

ILEGITIMIDADE PASSIVA.

Para que se possa considerar uma pessoa como sujeito passivo solidário em relação a determinada infração, é necessário que se comprove que esse concorreu, de alguma forma, para a prática da mesma.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Posto isto, vamos às Intimações e aos Recursos Voluntários.

A Recorrente (BWS Technology do Brasil, doravante denominada de **BWS BRASIL**) foi regularmente intimada em 20/11/2013 às fl. 1.150, data da ciência dos arquivos no Portal e-CAC. Em 03/12/2013 (fl. 1.155), apresentou seu Recurso Voluntário de fls. 1.155/1.192.

A empresa ENCOMEX TRADING (doravante denominada de **ENCOMEX**), após devolução do AR-Correios (fl. 1.148), foi intimada por EDITAL, afixado em 02/dezembro/2013 e com vencimento em 16/janeiro/2014, conforme Edital/Alf/Secat nº 38, de 02/12/2013 (fl. 1.153). Em 11/12/2013, apresentou o Recurso Voluntário de fls. 1.252/1.267.

O responsável Sr. GUNNAR JOHANSEN (administrador da BWS), foi intimado em 11/11/2013 (AR, fl. 1.142) e protocolou seu Recuso Voluntário em 03/12/2013, conforme fls. 1.205/1.237.

O responsável solidário, Sr. ERIC MONEDA KAFER, foi intimado em 11/11/2013 (AR fl. 1.140) e apresentou seu recurso voluntário em 11/12/2013, conforme fls. 1.242/1.249.

(i) Quanto ao recurso da Recorrente **BWS BRASIL**, reforça as seguintes razões, em resumo:

- solicita ser retirada do polo passivo da autuação, porque não praticou a infração de inserção de informação errônea na DI, nem agiu com dolo, conforme exige a penalidade, não tendo auferido qualquer vantagem ilícita; também porque os artigos do CTN invocados, sobre responsabilidade tributária, não se ajustam à situação dos autos;

- acrescenta que a pena de perdimento (ou sua conversão em multa), aplicada à ENCOMEX não se comunica com terceiros, por ser exclusiva do proprietário da mercadoria no momento do cometimento da pretensa infração, e ainda exclusiva de quem a praticou;

- pede o cancelamento da autuação, porque entende que a infração indicada pelo fisco não ocorreu, visto que o "tipo" exige fraude ou simulação, ausente no caso dos autos; no máximo, houve engano de interpretação da legislação, por parte da importadora ENCOMEX, face aos fatos ocorridos. E para esse erro existe a penalidade prevista no artigo 711 do RA;

- o CTN, que traz diretrizes para a elaboração da lei ordinária, estabelece que as infrações são objetivas (independem da intenção do agente) quando não forem dolosas; sendo o dolo parte do "tipo" (caso da infração de que trata este processo), a responsabilidade é pessoal do agente (quem comete a infração, conforme artigo 137, do CTN);

- quanto ao pretenso adiantamento de recursos, reafirma que adiantamento de pagamento de mercadoria, decorrente de contrato onde existe promitente comprador, não configura a seu ver "recurso de terceiros", normalmente desvinculado de qualquer operação comercial e normalmente de origem lícita. Sinal de pagamento, quando recebido formalmente pelo vendedor, decorrente de contrato de promessa de compra e venda, e sujeito à tributação (tributos internos), passa a ser recurso do comerciante que o recebe (faturamento - capital de giro da empresa vendedora). O que a lei pune com o perdimento é a ocultação dolosa de terceiro cujo capital tem origem ilícita ou não comprovada;

- que a Pena de Perdimento é a mais gravosa da legislação aduaneira, e não poderia ter sido escolhida pelo legislador para penalizar infrações de baixo potencial ofensivo. Ela foi instituída para infrações graves, que causam grandes prejuízos, e altamente condenáveis. É o caso do contrabando e do descaminho, elencados para esse mesmo tipo de sanção;

- e por esse motivo que a ocultação do sujeito passivo ou do real comprador de mercadoria importada, só é punida com o Perdimento, se essa ocultação tiver ocorrido mediante fraude ou simulação, infrações onde o dolo é inerente e onde a vantagem ilícita e o prejuízo a terceiros devem estar necessariamente presentes. Sem a fraude ou simulação, estaríamos frente a um simples engano de preenchimento de documentos, ou de interpretação da legislação, para os quais há outras punições mais brandas na legislação;

- se não houver fraude nem simulação, e por decorrência um propósito de obter vantagem ilícita e prejudicar terceiros (no caso, a Fazenda Pública) não haveria justificativa para tão gravosa penalidade de perda da propriedade, por vezes substituída pela altíssima multa de 100% do valor das mercadorias;

- ocorre que nem sempre a fiscalização encontra dano, fraude ou simulação. E todas essas situações são necessárias para penalizar. Há uma banalização do significado dessas expressões, a ser reparada pelos Órgãos de julgamento;

- não havendo fraude ou simulação, a Pena de Perdimento não é cabível. Mas se por engano ou divergência na interpretação da legislação, o importador, se encontrar em uma situação fática de importação por conta e ordem ou por encomenda, e omite (por equívoco, e não por fraude) essa informação na DI, a penalidade cabível seria a prevista no artigo 711, III, e seu parágrafo 1º, I, do RA (1% do valor das mercadorias), além da exigência dos tributos internos que deixaram de ser recolhidos (IPI, PIS, COFINS.IR, etc.), com as penalidades cabíveis por falta de pagamento. É o que prevê o artigo 44, I, da Lei nº 9.430/96.

- se de tudo entenderem os ilustres julgadores que a penalidade é cabível, e a responsabilidade pela pena de perdimento também se aplica à Recorrente, pede que seja analisado seu Pedido de Relevação da penalidade, com base no art. 736 do RA.

(ii) A recorrente **ENCOMEX BRASIL**, argumenta as seguintes razões, resumidamente:

Preliminarmente, requer que a RFFP, seja emitido após o trânsito em julgado na esfera administrativa fiscal, por acreditar que não há dolo, conforme previsão expressa do art. 83 da Lei nº 9.430/96.

No Mérito, aduz que a referida decisão indeferiu a impugnação apresentada pelo Recorrente, entendendo que a empresa ENCOMEX, importou mercadorias em nome de outra empresa, o que caracterizaria a interposição fraudulenta;

- que o ônus da prova cabe ao Fisco, portanto, tanto pelo princípio da especificidade, quanto pelo princípio de que na dúvida "pro réu", ainda que solidária da ora Recorrente, aplica-se apenas e tão somente a penalidade da multa prevista no art. 33 da Lei 11.488/2007 (art. 727, do Decreto nº 6.759/09 - RA), se os argumentos expostos não forem acolhidas em suas razões de Recurso.

- por conseguinte, há flagrante erro na capitulação legal dos lançamentos tributários que origina o presente PAF, devendo ser reconhecida a nulidade do Auto de Infração, em vista do *bis in idem* (vício formal na capitulação legal).

- em relação a solidariedade, a fiscalização capitulou equivocadamente a responsabilidade tributária da Recorrente, nos termos do art. 135 do CTN, portanto, flagrante erro na capitulação legal caracterizando vício material, que acarreta na nulidade do PAF;

- que a solidariedade está prevista na legislação pátria consubstanciada nos arts. 121, 124 e 136 do Código Tributário Nacional;

- a responsabilidade por infrações é prevista no art. 95, do Decreto-lei 37/1966, com redação dada pelo Decreto-lei 2.472/1988, Medida Provisória 2.158-35/2001 e pela Lei 11.281/2006. Não demonstrou a Fiscalização em qual capitulação legal é a

responsabilidade da ora Recorrente, o que fatalmente impossibilita sua defesa, ocasionando seu cerceamento de defesa;

Dos vícios formais que maculam o Auto de Infração: - informa que foram "suprimidos" documentos que atestam e afastam a acusação de interposição fraudulenta presumida ou comprovada: os emails de negociação com diversos exportadores, passagens aéreas, passaporte do Administrador da Encomex, catálogos dos produtos negociados, contas telefônicas demonstrando as chamadas internacionais realizadas. É de estranhar que a Fiscalização aduza que não foram dados esses esclarecimentos. Na verdade o foram e principalmente consubstanciado nos documentos protocolizados.

Ausência de dano aos cofres públicos - em virtude da natureza das mercadorias importadas nas DI relacionadas nos autos, estão sujeitas a alíquota zero do IPI. Assim, necessário o reconhecimento de ausência de dano ao Erário.

(iii) Já o responsável solidário **Sr. GUNNAR JOHANSEN**, que foi arrolado como solidário e alega que na época era o Administrador e não sócio da empresa BWS.

- conforme consta do PAF, **foi firmado um contrato de compra e venda de mercadoria importada, entre a BWS e a ENCOMEX**, tendo a BWS explicado á Fiscalização que na época era uma empresa embrionária e para realizar um de seus primeiros negócios no Brasil, necessitava que fossem importadas mercadorias da BWS Alemanha, para atendimento de um pedido de cliente no Brasil (vide Termo de Declaração no processo);

- que o único erro encontrado pela Fiscalização foi o preenchimento da DI por parte da ENCOMEX e a modalidade de importação por esta escolhida. Segundo o Fisco esta deveria ter declarado importação por encomenda, ou por conta e ordem de terceiro (sem precisar exatamente qual modalidade deveria ter sido declarada);

- havia no contrato com a ENCOMEX, cláusula prevendo que os custos incorridos na operação de importação seriam transferidos para a BWS Brasil, conforme iam ocorrendo, como uma espécie de adiantamento do faturamento que ocorreu logo após o desembaraço aduaneiro;

- que a ENCOMEX revendia a mercadoria à BWS Brasil, computando todos os custos, inclusive transporte interno, mais margem de lucro de 3%. No contrato firmado, a Encomex comprava a mercadoria do fornecedor estrangeiro, e a revendia com margem de lucro à BWS Brasil;

- que o fundamento legal invocado pelo Fisco para arrolá-lo como responsável solidário foi o artigo 135 do CTN, de forma equivocada, pois não consta do Relatório Fiscal nenhuma fraude (vantagem ilícita para deixar de pagar tributo) cometida no interesse da BWS, nem nenhum ato ilícito ou praticado com excesso de poderes pelo Recorrente. Responsabilidade na pena de perdimento e que não há solidariedade, mas co-autoria.

Requer, ao final, que seja analisado o pedido de Relevação da Penalidade do Perdimento no caso em apreço, tendo em vista que o Recorrente atende o que disciplina o artigo 736 do Regulamento Aduaneiro.

(iv) O responsável solidário **Sr. ERIC MONEDA KAFER**, preliminarmente requer que a RFFP, seja emitido após o trânsito em julgado na esfera administrativa fiscal, por acreditar que não há dolo, conforme previsão expressa do art. 83 da Lei nº 9.430/96;

No Mérito, alega que considera absurdas as acusações que lhe foram impostas e que o ônus da prova não cabe ao Recorrente, mas sim ao Fisco; que todas as operações foram registradas na contabilidade e que não houve nenhum tipo de simulação, todos os tributos foram pagos, não houve adiantamento de recursos e portanto não há que se falar em dano ao Erário.

- que o legislador, nunca teve o intento de apenar por duas vezes o mesmo infrator (*bis in idem* - multa da mesma natureza), que se fosse o caso de aplicação da multa respectiva, o sócio da pessoa jurídica autuada (ENCOMEX), só poderia responder apenas e tão somente pela cessão de seu nome, nos termos do art. 33, da Lei nº 11.488/2007 e art. 727 do Decreto nº 6.759, de 2009.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Waldir Navarro Bezerra – Relator

1. Da admissibilidade dos recursos

Preenchidos os requisitos formais de admissibilidade dos Recursos voluntários apresentados, deles se tomam conhecimento.

Antes de analisarmos o mérito propriamente dito da autuação, vamos apreciar algumas preliminares suscitadas pelos Recorrentes.

2. Do formato adotado para a apreciação dos recursos

Ressalte-se que para análise e julgamento dos argumentos apresentados nos recursos dos Recorrentes, foram reunidas e agrupadas por temas semelhantes, de forma lógica e sistematizada, com o fito de, a uma, elencar todos os pontos impugnados; a duas, evitar duplicidades ou redundâncias temáticas e, a três, permitir a congruência dos diversos argumentos articulados.

3. Da preliminar de nulidade do Auto de Infração

Foi alegado em recurso, a presença de vícios formais que maculam o Auto de Infração. Alega falta de motivação, que foram "suprimidos" documentos que atestam e afastam a acusação de interposição fraudulenta presumida ou comprovada. Que há flagrante erro na capitulação legal dos lançamentos tributários que origina o presente PAF, devendo ser reconhecida a NULIDADE do Auto de Infração, em vista do *bis in idem* (vício formal na capitulação legal).

Consta às fls. 6/8, na descrição dos fatos da peça vestibular, "001 - MERCADORIA SUJEITA A PERDIMENTO - NÃO LOCALIZADA, CONSUMIDA OU REVENDIDA, aplicação de multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria pela impossibilidade de sua apreensão, face à revenda para terceiros (o importador revendeu a terceiros). Enquadramento legal: Art. 602, 604, inciso IV, 618 e §1º do Decreto nº 4.543/02 e arts. 73, §§ 1º e 2º e 77 da Lei nº 10.833/03. Artigo 23, V, §3º, do Decreto-lei nº 1.455/76, com a redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637/02, combinado com art. 81, inciso III da Lei nº 10.833/03.

Há que se destacar também, que o Termo de Verificação Fiscal/Folha de continuação do Auto de Infração é **parte integrante do auto de infração**, consistindo-lhe em parte anexa (fls. 11/73), no seu item 8 (Das penas administrativas e dos Responsáveis),

Portanto não assiste razão os Recorrentes neste tópico.

E mais. O ato de lançamento, entendido como procedimento administrativo voltado à constituição do crédito tributário, deve obedecer a imperativos de forma que garantam a sua conformação jurídica, o que ocorre perfeitamente no caso dos autos.

Quanto à alegação da ausência de prova para a conduta descrita, observo vasta colação de elementos probatórios trazidos aos autos, cabendo a análise de sua valoração quanto aos fundamentos fáticos e jurídicos do lançamento, matéria atinente ao exame de mérito do litígio, que se dará em ocasião oportuna, posterior ao exame das questões de ordem preliminar.

Quanto ao alegado cerceamento do direito de defesa, observa-se que o auto de infração, teve origem em auditoria realizada pela Fiscalização da Receita Federal, fartamente detalhada em relatório fiscal, onde consta a motivação para o lançamento e as provas que conduziram a autoridade fazendária a lavratura do auto de infração. Todos os Recorrentes foram cientificados da exigência fiscal e apresentaram impugnação que foi apreciada em julgamento realizado na primeira instância. Irresignada com o resultado do julgamento da autoridade *a quo*, protocolaram seus recursos voluntários, rebatendo as posições adotadas no acórdão recorrido, combatendo as razões de decidir daquela autoridade, portanto, as motivações para o lançamento, bem como, as do julgamento na primeira instância foram claramente identificadas. Com todo este histórico de discussão administrativa, não se pode falar em cerceamento de direito de defesa ou quaisquer outros vícios no lançamento ou no julgamento da primeira instância, todo o procedimento previsto no Decreto 70.235/72 foi observado, tanto o lançamento tributário, bem como, o devido processo administrativo fiscal.

Pela leitura do auto de infração, constata-se que o Fisco não só descreveu de forma suficientemente objetiva e cristalina os fatos e enquadramento legal e normativos, como teceu importantes lições sobre o próprio controle aduaneiro e ainda sobre o comércio internacional e as partes eventualmente envolvidas, o que contribuiu, decisivamente, para a exata compreensão da autuação. Ou seja, não verifico uma dúvida sequer relativa aos fatos narrados pela fiscalização, e tampouco sobre o enquadramento legal e/ou normativo adotado.

Apenas para um melhor esclarecimento sobre o assunto, transcreve-se o dispositivo que rege a matéria no processo administrativo fiscal. Prescreve o art. 59 do Decreto nº 70.235/72, com a nova redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º (...).

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

No âmbito da Receita Federal do Brasil, a Instrução Normativa SRF nº 228, de 2002 e a Instrução Normativa RFB nº 1.169, de 2011, foram editadas para disciplinar os procedimentos de fiscalização aduaneira visando a verificação de eventuais operações no comércio internacional realizadas com indícios de interposição fraudulenta de terceiros. Enfim, a interposição fraudulenta aduaneira exige como pressuposto pelo menos a ocorrência de um ilícito antecedente, a ser verificado em processo administrativo regular, em atenção ao disposto nas Instrução Normativa citadas.

O auto de Infração deve-se ter como premissa indelével a necessidade de atendimento aos requisitos mínimos de formação válida do ato administrativo fiscal, requisitos estes expressamente determinados pelo artigo 142 do Código Tributário Nacional, e artigos 9º, 10 e 11 do Decreto nº 70.235/72.

Deste modo, não merece guarida a alegação de nulidade, uma vez que foram cumpridos tais requisitos legais, não se enquadrando, portanto, em nenhum dos requisitos do citado art. 59 do Decreto nº 70.235/72. Por isso, rejeito a preliminar de nulidade.

4. Do alegado princípio da boa fé

A recorrente alega que não praticou a infração de inserção de informação errônea na DI, nem agiu com dolo, conforme exige a penalidade, não tendo auferido qualquer vantagem ilícita; também porque os artigos do CTN invocados, sobre responsabilidade tributária, não se ajustam à situação dos autos. Alegou a BWS, que a lei exige a análise objetiva da conduta da Recorrente para lhe imputar responsabilidade pela prática da infração, e conforme consta do processo, nunca houve má fé.

Veja-se o dispositivo do artigo 136 do Código Tributário Nacional, no tópico sobre a Responsabilidade por Infrações:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Ou seja, como bem pontuado pela decisão *a quo*, ainda agindo de boa fé, cercado das cautelas de praxe, com razões suficientes para acreditar que está praticando um ato em conformidade com o direito, ainda que ignore o fato de seu ato ou de seus representantes estar em desconformidade com a legislação, a Recorrente não pode se furtar de sua responsabilidade.

O CTN, ao preceituar a aplicação de sanção por infrações tributárias, utiliza a expressão “independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”, ou seja, desconsidera a intenção do agente ou responsável como pressuposto para a aplicação da devida punição, bem como dispensa a comprovação dos efeitos e extensão dos danos à Fazenda Pública.

A boa fé alegada não tem o condão de afastar a responsabilidade por infrações da legislação tributária. Para legitimar a sanção, basta a certificação do fato infracional, independente da existência de culpa, demonstração de boa fé e ocorrência de efetivo dano ao Erário público.

5. Pedido de Suspensão da Representação Fiscal p/ Fins Penais (RFFP)

Os Recorrentes requerem que a Representação Fiscal para Fins Penais seja emitida após o trânsito em julgado na esfera administrativa, quando ficar demonstrado no mérito ausência do dolo específico uma questão prejudicial ao julgamento da aplicação da multa cobrada neste processo, pelo que impõe-se a suspensão do caso até o fim do processo.

Cabe esclarecer que, a RFFP, no caso de constatada a ocorrência de crime contra a ordem tributária, é peça destinada ao Ministério Público Federal, na formação do juízo de acusação, como titular da ação penal que é. Não cabendo, pois, a esta instância administrativa qualquer ingerência no trâmite da representação, que, de regra, acompanha incólume o desenrolar da lide tributária até a decisão final no processo administrativo, consoante dicção do art. 83 da Lei 9.430/96.

Por conseguinte, com base na Súmula CARF nº 28, não conheço do pedido de suspensão da representação fiscal.

***Súmula CARF nº 28 (VINCULANTE):** O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.*

6. Dos responsáveis solidários

Primeiramente, faz-se observar o que dispõe o art. 29 do Código Penal, acerca de concurso de pessoas:

Código Penal TÍTULO IV DO CONCURSO DE PESSOAS

*Art. 29 – Quem, de qualquer modo, concorre para o crime incide nas penas a este cominadas, na medida de sua culpabilidade.
(Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)*

De acordo com o TVF (fls. 62/64), foram os seguintes as PJ e PF, considerados responsáveis solidárias:

Com base no art. 95, do Decreto-Lei 37, de 1966, que dispõe acerca das pessoas que respondem pelas infrações, no caso concreto, a **ENCOMEX TRADING COMERCIAL IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA** e a **BWS TECHNOLOGY DO BRASIL INDUSTRIA DE MAQUINAS LTDA**, respondem solidariamente, por força do inciso V, do referido artigo, com redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

Tal dispositivo legal implicou ainda, na visão da fiscalização, a inclusão das pessoas físicas a seguir (relacionadas em tabelas nas duas primeiras páginas deste documento), pelos motivos correspondentes:

(a). Eric Moneda Kafer: sócio da ENCOMEX; (b). Vera Lúcia Moneda Kafer, sócia da ENCOMEX; (c). Sheila Tatiana Tomaz Marazzatto, empregada de fato da ENCOMEX. Apesar de não ter sido registrada regularmente pela ENCOMEX, apesar de ERIC ter alegado que SHEILA seria sua secretária particular, encontraram-se diversos documentos que indicam que SHEILA efetivamente trabalhava para a ENCOMEX, incluindo procuração para movimentar a conta bancária da empresa junto ao Banco do Brasil. Vide item 12.18 Documentos referentes a SHEILA TATIANA TOMAZ MARAZZATTO e a ROSÂNGELA DO AMARAL ALMEIDA; (d). Ivor Fazzioni, representante da BWS ALEMANHA, que possui participação societária na BWS BRASIL na época dos fatos; (e). Gunnar Johansen, sócio direto da BWS BRASIL na época dos fatos; (f). Ulrich Peter Johansen, sócio indireto da BWS BRASIL – sócio da WESTFALIA SERVICE CENTER LTDA, CNPJ 03.361.309/0001-

03, que possui participação societária na BWS BRASIL, na época dos fatos e (g). Wulf Johansen, sócio indireto da BWS BRASIL - sócio da WESTFALIA SERVICE CENTER LTDA, CNPJ 03.361.309/0001-03, que possui participação societária na BWS BRASIL, na época dos fatos.

Pela cessão de nome para acobertar operações de comércio exterior de terceiros, a ENCOMEX, responde no PAF 11829.720027/2012-47.

Verifica-se que na decisão de primeira instância, os julgadores decidiram julgar PROCEDENTES as impugnações de IVOR FAZZIOI, ULRICH PETER JOHANSEN, WULF JOHANSEN, VERA LUCIA MONEDA KAHER, SHEILA TATIANA TOMAZ MARAZZATTO e da empresa WESTFALIA SERVICE CENTER LTDA para AFASTÁ-LAS do polo passivo (responsabilidade imputada), por insuficiência de provas nos autos. *"O Relatório da fiscalização não faz qualquer menção a imputação de responsabilidade desses sócios, apenas cita seus nomes como fazendo parte da sociedade, como também a empresa WESTFALIA SERVICE CENTER LTDA"*.

É cediço que para se imputar responsabilidade solidária a há necessidade de que no auto de infração conste descrição clara dos fatos e do enquadramento legal.

Por outro lado, foi julgado IMPROCEDENTES as impugnações das empresas BWS BRASIL e ENCOMEX TRADING, respondendo, ainda, além da solidariedade entre importador e adquirente da mercadoria, o sócio direto da BWS BRASIL, GUNNAR JOHANSEN, e ERIC MONEDA KAHER, este sócio administrador da ENCOMEX.

O Sr. ERIC MONEDA KAHER (ENCOMEX) e Sr. GUNNAR JOHANSEN (BWS), foram considerados *"pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos"*. Isso porque de acordo com a resposta a intimação, a BWS assim respondeu: *"(...) as negociações de preços da comercialização destes produtos foram feitas pessoalmente, no escritório da BWS do Brasil, entre o Sr. Gunnar Johanse, e o representante da ENCOMEX, Sr. Eric Kafer"*

Os julgadores decidiram que a luz do art. 95, do Decreto-lei nº 37, de 1966 (art. 603, I e II do Regulamento Aduaneiro), restando comprovado que outra pessoa participou ou se beneficiou da infração, o Fisco não pode escolher apenas uma delas para autuar. A solidariedade entre os agentes ou beneficiários da infração decorre da Lei e tem como objetivo proporcionar maior segurança aos interesses públicos, inclusive no tocante à eficácia da norma punitiva.

Nesse caso, ainda que os sujeitos passivos solidários possam responder pela dívida em conjunto ou isoladamente, o lançamento deve ser contra ambos, de forma que a obrigação deles fique devidamente formalizada, consoante determina a Portaria RFB nº 2.284/2010. A opção legal sobre como eles vão responder efetivamente pela dívida diz respeito à fase de satisfação do crédito.

A lei dispõe que os responsáveis solidários pela dívida podem responder em conjunto ou isoladamente, para satisfação do crédito tributário. Veja-se a reprodução do art. 95, do Decreto-lei nº 37/66 (grifamos):

Art. 95 - Respondem pela infração:

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

[...]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 pre-determinado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora. (Incluído pela Lei nº 11.281, de 2006).

Na importação realizada com interposição de terceiro, em que for identificado o real adquirente da mercadoria, tanto o importador oculto como o ostensivo podem ser qualificados como o contribuintes dos tributos e das penalidades incidentes nas operações.

No entanto, as questões depende essencialmente da análise do mérito do litígio. Em verdade, trata-se de perquirir a legitimidade das litigantes para compor o polo passivo da relação de direito material, no cumprimento da obrigação tributária principal relativa ao pagamento da penalidade pecuniária (art. 121 do CTN), sendo impossível afirmar ou afastar essa legitimidade num exame preliminar, sem que se adentre nas questões de mérito.

Ainda, no caso, foi atribuída a responsabilidade pessoal (diretores, sócios, gerentes ou representantes das pessoas jurídicas), instituída pelo art. 135 do CTN, decorrente de atos praticados com excesso de poderes ou **infração de lei**, contrato social ou estatutos. O Sr. ERIC MONEDA KAFER (sócio da ENCOMEX) e Sr. GUNNAR JOHANSEN (BWS), restou configurado nos autos e foram considerados "*pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos*".

7. Do MÉRITO (Auto de Infração)

Consta dos autos que o Fisco examinou as importações realizadas pela empresa ENCOMEX, e constatou que esta foi contratada para fazer importação por encomenda e/ou recebeu adiantamento de numerário para pagar importações que fez para revenda à empresa BWS BRASIL e que com ela firmara **contrato de compra e venda** de mercadorias importadas (contrato anexado ao processo às fls. 738/739).

As importações foram declaradas pela ENCOMEX (na DI) como efetuadas por conta própria.

Constatado que algumas importações foram declaradas como feitas por conta própria pela ENCOMEX (e não por conta e ordem de terceiro ou para encomendante), entendeu a fiscalização que caberia a aplicação da penalidade de perdimento, por ocultação fraudulenta do verdadeiro comprador das mesmas, consubstanciado no Decreto lei nº 1.455/76, artigo 23 §3º, e inciso V, §1º, com a redação da Lei 10.637/2002, combinado com o artigo 105, inciso VI, do Decreto lei nº 37/66.

Em razão de as mercadorias já terem sido consumidas, o Fisco aplicou a pena substitutiva do perdimento, equivalente a 100% do valor das mercadorias importadas, e arrolou como responsáveis solidários, a BWS e outras pessoas físicas sócias da BWS e da ENCOMEX.



Portanto, o cerne da lide diz respeito à aptidão de provas trazidas pelo Fisco para demonstrar que houve a infração de Dano ao Erário por "ocultação do real adquirente das mercadorias, mediante simulação", em relação às importações efetuadas pela empresa ENCOMEX, no ano de 2009.

8. Da interposição e da ocultação do real adquirente

Como abordado pela decisão recorrida, percebe-se que são elementos essenciais para caracterizar a interposição, as seguintes situações:

(i) a presença de um adquirente oculto, que negocia com o exportador, determina o que será comprado, a quantidade, preço, etc, e que arca com o ônus financeiro da operação.

(ii) a presença do importador interposto, que realiza os trâmites do despacho de importação com se estivesse importando por conta própria.

Pois bem. O art. 23, V, do Decreto lei nº 1.455, de 1976, assim caracteriza como hipótese de "dano ao Erário" (grifei):

“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.

O art. 61 da MP nº 66, de 2002, delegou à RFB a competência para editar normas complementares que permitissem a implementação dos controles referentes à interposição fraudulenta.

“Art. 66 - A Secretaria da Receita Federal e a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional editarão, no âmbito de suas respectivas competências, as normas necessárias à aplicação do disposto nesta Lei”

O art. 80 da MP nº 2158-35, de 2001, trás a previsão legal para atuação de pessoas jurídicas na condição de importadoras por “conta e ordem de terceiros”. Ressalte-se que tal MP é anterior à MP 66/2002, ou seja, quando da tipificação específica da interposição fraudulenta, os importadores por conta e ordem já dispunham de mecanismos, previstos na lei, para sua regular atuação.

No âmbito da RFB, a Instrução Normativa SRF nº 228, de 2002 e a IN RFB nº 1.169, de 2011, foram editadas para disciplinar os procedimentos de fiscalização aduaneira visando a verificação de eventuais operações no comércio internacional realizadas com indícios de interposição fraudulenta de terceiros. Veja-se trechos da IN SRF nº 228/02:

Art. 1º (...).

§ 1º O procedimento especial a que se refere o caput visa a identificar e coibir a ação fraudulenta de interpostas pessoas em operações de comércio exterior, como meio de dificultar a

verificação da origem dos recursos aplicados, ou dos responsáveis por infração à legislação em vigor.

Art. 13. A prestação de informação ou a apresentação de documentos que não traduzam a realidade das operações comerciais ou dos verdadeiros vínculos das pessoas com a empresa caracteriza simulação e falsidade ideológica ou material dos documentos de instrução das declarações aduaneiras, sujeitando os responsáveis às sanções penais cabíveis, nos termos do Código Penal (Decreto lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940) ou da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, além da aplicação da pena de perdimento das mercadorias, nos termos do art. 105 do Decreto lei nº 37, de 18 de novembro de 1966.” (grifo meu)

Já a IN SRF nº 225/2002, em seu artigo 1º, dispõe que o controle aduaneiro relativo à atuação de pessoa jurídica importadora que opere por conta e ordem de terceiros, será exercido conforme o estabelecido na referida Instrução Normativa.

Art. 1º (...)

Parágrafo único. Entende-se por importador por conta e ordem de terceiro a pessoa jurídica que promover, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria adquirida por outra, em razão de contrato previamente firmado, que poderá compreender, ainda, a prestação de outros serviços relacionados com a transação comercial, como a realização de cotação de preços e a intermediação comercial.

Art. 2º - A pessoa jurídica que contratar empresa para operar por sua conta e ordem deverá apresentar cópia do contrato firmado entre as partes para a prestação dos serviços, caracterizando a natureza de sua vinculação, à unidade da Secretaria da Receita Federal (SRF), de fiscalização aduaneira, com jurisdição sobre o seu estabelecimento matriz.

Parágrafo único. O registro da Declaração de Importação (DI) pelo contratado ficará condicionado à sua prévia habilitação no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex), para atuar como importador por conta e ordem do adquirente, pelo prazo previsto no contrato.

Art. 3º O importador, pessoa jurídica contratada, devidamente identificado na DI, deverá indicar, em campo próprio desse documento, o número de inscrição do adquirente no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ).

§ 1º (...).

§ 2º A fatura comercial deverá identificar o adquirente da mercadoria, refletindo a transação efetivamente realizada com o vendedor ou transmitente das mercadorias.

Art. 4º Sujeitar-se-á à aplicação de pena de perdimento a mercadoria importada na hipótese de:

II - ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, do comprador ou responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros

(art. 23, inciso V, do Decreto lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, com a redação dada pelo art. 59 da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002).

Portanto, resta claro na legislação aduaneira que é obrigação do importador informar na Declaração de Importação quem é o adquirente da mercadoria, ou o encomendante, nos termos do artº 3º da IN SRF 225/2002, como também é previsto no artº 3º, da IN SRF 634/2006.

A legislação admite a atuação dos importadores em três diferentes modalidades de operação (direta, por conta e ordem de terceiros e para encomendante predeterminado). Nas modalidades indiretas, é necessário informar o numero do CNPJ (do adquirente ou encomendante), além da habilitação do adquirente da mercadoria, ou do encomendante pré-determinado, conforme disciplina a IN SRF 650, de 2006, que estabelece procedimentos de habilitação de importadores, entre outros.

Ademais, as normas determinam que o importador e o adquirente (ou encomendante) devem firmar contrato a ser apresentado na RFB para que a vinculação ocorra e seja registrada em sistema, para fins de controle aduaneiro.

No caso, em vez de selecionar no sistema SISCOMEX a opção “importação por conta e ordem”, a ENCOMEX selecionou a opção “importação própria”, em todas as declarações de importação citadas nestes autos, constituindo assim ato simulado.

Por isso é importante ressaltar que no caso sob análise, não se trata de interposição presumida, nos termos do § 2º, do Decreto lei nº 1.455/76, mas de simulação, tendente a ocultar o real adquirente das mercadorias.

A legislação aduaneira aponta a interposição fraudulenta como todo ato em que uma pessoa, física ou jurídica, aparenta ser o responsável por uma operação que não realizou, interpondo-se entre uma parte (o Fisco) e outra (o real beneficiário - responsável pela operação de comércio exterior), objetivando ocultar esta última.

No Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, com as alterações da Lei nº 10.637, de 2002 e da Lei nº 12.350, de 2010, definiu-se como "dano ao Erário", a ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros, infração punível com o perdimento das mercadorias. Isto porque consta dos autos que a ENCOMEX recebeu recursos da BWS BRASIL e registrou declarações de importação informando em campo próprio que seria importadora e adquirente da mercadoria, quando na verdade o adquirente das mercadorias seria a BWS BRASIL (empresa ocultada).

Sabe-se que a “ocultação de pessoas”, prevista no inciso V do art. 23, por meio de fraude ou de simulação, deve ser comprovada por provas diretas ou indiretas (quadro indiciário). É necessária a prova da ocorrência da infração (materialidade) e de sua autoria, ou seja, deve-se provar que a importação foi efetuada em favor de terceira pessoa e que o pagamento foi feito com recurso desse terceiro (importação por conta e ordem de terceiro) ou, ainda, que houve um encomendante predeterminado, não declarado na operação. Portanto, estamos diante de “interposição comprovada de pessoas”, cuja ocultação foi provada, ou seja, sabe-se quem era a pessoa oculta.

Nesse contexto, tal como o “adquirente”, o “encomendante predeterminado” é responsável tributário, e, conseqüentemente, sujeito passivo das obrigações tributárias decorrentes da importação.

De acordo com as provas juntadas pela fiscalização e até mesmo pelos recursos (e impugnações) apresentados pela BWS BRASIL e ENCOMEX, a segunda importava mercadorias declarando como sendo “importação por conta própria” quando na realidade já havia um encomendante predeterminado. Veja-se, por exemplo, trechos das alegações da BWS BRASIL, extraídos de seu recurso:

À fl. 1252:“(…) A Fiscalização da Alfândega do Aeroporto de Viracopos examinou as importações realizadas pela empresa Encomex Trading Comércio Importação e Exportação Ltda., e entendeu que esta foi contratada para fazer importação por encomenda e/ou recebeu adiantamento de numerário para pagar importações que fez para revenda à empresa BWS Technology do Brasil Indústria de Máquinas Ltda., que com ela firmara contrato de compra e venda de mercadorias importadas (conforme contrato anexado ao processo). As importações foram declaradas pela Encomex na DI como feitas por conta própria” (grifei).

À fl. 1.253: (…) *Conforme consta do PAF, foi firmado um contrato de compra e venda de mercadoria importada, entre a BWS e a Encomex, tendo a BWS explicado à Fiscalização que na época era uma empresa embrionária e para realizar um de seus primeiros negócios no Brasil, necessitava que fossem importadas mercadorias da BWS Alemanha, para atendimento de um pedido de cliente no Brasil (vide Termo de Declaração no processo)*”.

Em sede de Impugnação: “(…) na ocasião das importações, a BWS estava iniciando seus negócios no país e não tinha “know how” suficiente para promover importações, motivo pelo qual contratou com uma trading, para adquirir desta as mercadorias importadas já nacionalizadas”;

“(…) por esse motivo havia no contrato com a Encomex, cláusula prevendo que os custos incorridos na operação de importação seriam transferidos para a BWS Brasil, conforme iam ocorrendo, como uma espécie de **adiantamento do faturamento** que ocorreu logo após o desembaraço aduaneiro”.

“(…) a infração prevista indicada de ocultação mediante fraude ou simulação não ocorreu, visto que inexistentes tanto a fraude como a simulação. No máximo pode ter havido engano no preenchimento da DI, por parte do importador.

Trecho do Recurso do responsável solidário Sr. GUNNAR JOHANSEN, que alega que na época era o Administrador e não sócio da empresa BWS:

“(…) conforme consta do PAF, foi firmado um contrato de compra e venda de mercadoria importada, entre a BWS e a Encomex, tendo a BWS explicado à Fiscalização que na época era uma empresa embrionária e para realizar um de seus primeiros negócios no Brasil, necessitava que fossem importadas mercadorias da BWS Alemanha, para atendimento de um pedido de cliente no Brasil (vide Termo de Declaração no processo);

“(…) havia no contrato com a Encomex, cláusula prevendo que os custos incorridos na operação de importação seriam transferidos para a BWS Brasil, conforme iam ocorrendo, como uma espécie de **adiantamento do faturamento** que ocorreu logo após o desembaraço aduaneiro;

"(...)que a Encomex revendia a mercadoria à BWS Brasil, computando todos os custos, inclusive transporte interno, mais margem de lucro de 3%. No contrato firmado, a Encomex comprava a mercadoria do fornecedor estrangeiro, e a revendia com margem de lucro à BWS Brasil.

Por outro giro, em seu recurso voluntário, assim argumenta a ENCOMEX TRADING, à fl. 1.257:

"(...) Do mesmo modo, todas as operações foram registradas na contabilidade, não houve qualquer tipo de simulação, logo, não ocorreu o dano ao Erário, que todos os tributos foram pagos, que o lançamento foi feito com base apenas em indícios.

Ora, em nenhum documento fiscal fora apurado o adiantamento de qualquer recurso financeiro que demonstrasse a ocorrência da cessão do nome e/ou a ocultação de outro sujeito passivo.

Além disso, o acórdão baseou sua decisão em uma afirmação da empresa BWS, de que teria havido contratação prévia dos serviços da importador, mas não há, nos autos, cópia do referido contrato, não podendo ser aceita a afirmação de uma impugnante como verdade, mormente em exclusivamente documental".

No entanto, verifica-se nos autos, cópia do **contrato firmado** entre **BWS e ENCOMEX**, “contrato de compra e venda de equipamentos industriais importados e outras avenças” (fls. 738/739), que mostra que aquela adiantaria os recursos a esta para que realizasse as importações. A data do contrato é 15 de dezembro de 2008.

Veja-se reprodução de algumas cláusulas contratuais (fls. 738/739):

1. A CONTRATANTE contrata aqui a CONTRATADA, para importar da empresa BWS Technologie GmbH, Nordstrasse 41, Grevenbroich, D-41515, Alemanha, doravante denominada simplesmente EXPORTADORA, os seguintes equipamentos por esta fabricados: 5 (cinco) unidades de equipamento de calandras hexagonais para cozedores de açúcar de 5600 mm de diâmetro, NCM 8438.30.00, a serem embarcados por via marítima em containeres em partes separadas, doravante denominados simplesmente EQUIPAMENTOS.
2. As importações dos EQUIPAMENTOS objeto da cláusula 1, deverão ser desembaraçadas pela empresa comissária de despachos ARN Albanex Rocha Neves Sistemas Aduaneiros Ltda.
3. Os EQUIPAMENTOS serão embarcados pela EXPORTADORA de algum porto europeu a seu critério, com destino ao Porto de Santos, onde deverão ser removidos imediatamente ao Libraport de Campinas, SP.
4. Os valores referentes aos custos e despesas originados pelos processos de importação serão transferidos conforme ocorrerem, à conta corrente da CONTRATADA, como forma de pagamento de adiantamento de faturamento.
5. A CONTRATADA, após a liberação alfandegária dos EQUIPAMENTOS, emitirá nota fiscal de venda de mercadoria, faturando-os à CONTRATANTE. O valor de faturamento será originado pela somatória dos valores CIF, custos e despesas alfandegárias, imposto de importação (14%), IPI (0%), PIS (1,65%), COFINS (7,6%) e ICMS (8,8%), margem de lucro comercial de 3% (três por cento) e acréscimo de tributos originado pelo refaturamento, obedecendo-se as regras da Receita Federal do Brasil para o cálculo dos tributos.

6. Assim que todos os valores finais de cada embarque tiverem sido pagos pela CONTRATANTE à CONTRATADA, essa deverá imediatamente à ordem da CONTRATANTE, efetuar o pagamento à EXPORTADORA por meio de contrato de fechamento de câmbio, de acordo com os dados bancários por esta fornecidos, dos valores das faturas emitidas pela EXPORTADORA à CONTRATADA.

E os registros contábeis e os extratos bancários da BWS confirmam que ela efetivamente adiantou os referidos recursos:

E mais. Na resposta da BWS BRASIL ao Termo nº 01 – Início de ação fiscal “diligência” e intimação, referente ao MPF-D 0817700.2011.00597-9, confirma o que todos os indícios e provas apontavam: a ENCOMEX presta serviço de importação sem a devida observação da legislação em vigor (fls. 708/710).

O texto da resposta é esclarecedor. Veja-se trecho abaixo reproduzido:

Na ocasião do início das atividades da BWS Technology do Brasil, a empresa fora visitada por diversos operadores do comércio exterior oferecendo seus serviços, tais como despachantes aduaneiros, transportadoras, agentes internacionais de carga, comerciais exportadoras e importadoras, *trading companies*, armazéns de carga, etc, entre elas também a empresa ENCOMEX.

Como a BWS do Brasil na época era uma empresa embrionária, e para desenrolar um de seus primeiros negócios no Brasil, necessitava importar de sua correspondente, a BWS Technologie / Alemanha, parte dos equipamentos a serem comercializados no Brasil, optou por contratar os serviços da empresa ENCOMEX para realizar a importação destes produtos, empresa essa que entre várias havia lhe visitado oferecendo seus serviços.

As negociações de preços da comercialização destes produtos foram feitas pessoalmente, no escritório da BWS do Brasil, entre o Sr. Gunnar Johansen, e o representante da ENCOMEX, o Sr. Eric Kafer.

Analisando as DI apresentadas no processo, percebe-se que em todas elas, a ENCOMEX figura como importador e adquirente da mercadoria. Em nenhum campo da declaração é indicada a empresa BWS BRASIL como real adquirente. Também não foi feita a prévia habilitação no SISCOMEX nem tampouco apresentado à fiscalização o contrato firmado entre as importadoras e a adquirente conforme prevê a IN SRF 225/02.

Desta forma, aplicando as determinações legais que regem essa matéria, restou caracterizada a interposição fraudulenta de terceiros na importação. A alegação da Recorrente de que o tipo infracional exige a comprovação da fraude, vimos que ficou demonstrada a fraude na importação uma vez que ENCOMEX **simulou** uma importação direta quando de fato importava para um adquirente oculto e previamente determinado (a BWS).

Sabe-se que a troca da sistemática de operação no comércio exterior interfere nas obrigações fiscais, colocando a empresa interposta na qualidade de compradora das mercadorias e importadora, remetendo esse contribuinte à qualidade de provocador e responsável pelas infrações, ao passo que a compradora das mercadorias no exterior, a BWS - real importadora e os demais envolvidos, permanecessem completamente ocultos, uma vez que suas atividades somente foram identificadas no curso do trabalho fiscal.

Desta forma, conforme conclui a fiscalização em seu Relatório, os intervenientes "modificaram" as faturas comerciais apresentadas ao Fisco quando da nacionalização das mercadorias (pois teria que identificar o adquirente na Fatura comercial,

refletindo a transação efetivamente realizada, conforme dispõe o §2º, do art. 3º, da IN 225/2002), portanto declararam operações de comércio exterior de forma simulada, ou seja, promoveram modificações de características essenciais da operação de importação, de modo a ocultar a participação do real importador.

Esses documentos e declarações formuladas não representam as operações comerciais, pois o importador nelas indicado não o é de fato, a ENCOMEX, foi interposta nas relações dos demais envolvidos com o fisco, permitindo que esses últimos permanecessem ocultos aos olhos da fiscalização.

Além da simulação em si, a produção de documentos que não traduzem a realidade comercial implicam na realização de uma fraude documental. Logo, foi corretamente tipificada a infração imputada.

Vale lembrar que o propósito do tipo infracional é coibir a ocultação do real adquirente da mercadoria na importação. Trata-se de regra de especial relevância, à medida que a ocultação dos sujeitos envolvidos nas operações de comércio exterior pode estar associada à prática ilegais, dentre outras, a redução indevida dos tributos incidentes da importação (IPI, II, PIS/Pasep, Cofins, ICMS), do IPI devido na comercialização no mercado interno da mercadoria importada e do IRPJ e da CSLL.

Concluindo, no caso de importações efetuadas por meio de terceiros - seja por conta e ordem ou por encomenda – devem ser tomadas as providências específicas previstas nos dispositivos legais para que sejam consideradas regulares (vide art. 80 da MP nº 2.158-35/2000, e art. 11, parágrafo 1º, da Lei nº 11.281/2006). O descumprimento dessas providências implica o enquadramento da operação como sendo “importação própria”, possibilitando que essa conduta seja tipificada na infração de “ocultação” de pessoas envolvidas na operação de comércio exterior, com a imposição da penalidade legal.

9. Da penalidade aplicada

Desta forma, caracterizada a prática da simulação, com o objetivo de ocultação do real adquirente das mercadorias, comprador e principal interessado nas operações de importação das mercadorias, é cabível a pena de perdimento das mercadorias, consoante o disposto no art. 689, inciso XXII, do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759/2009). Para essa infração, considerada dano ao Erário, nos termos do art. 23, V, §3º, do Decreto Lei nº 1.455, de 1976. Como restou evidente que as mercadorias foram remetidos a consumo, aplica-se a multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias.

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. (...).

§ 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.

10. Solicitação de relevação de penalidade

Requer os Recorrentes que se de tudo entenderem os julgadores que a penalidade é cabível, e a responsabilidade pela pena de perdimento também se aplica aos Recorrentes, pedem que seja analisado seu Pedido de Relevação da penalidade, com base no art. 736 do RA.

Não existe previsão regimental, portanto, o CARF não é competente para a análise de pedido de relevação da pena de perdimento de mercadorias. A competência para sua apreciação, atribuída originariamente ao Ministro de Estado da Fazenda através do art. 4º do Decreto-Lei nº 1.042/1969 e nos termos dos artigos 736 e 737 do Decreto nº 6.759, de 2009 (Regulamento Aduaneiro), foi delegada ao Secretário da Receita Federal do Brasil, mediante a Portaria MF nº 214/79.

11. Do art. 727 do Decreto nº 6.759, de 2009 (art. 33 da Lei nº 11.488/2007) - Bis in idem

Os Recorrentes alegam que o legislador, nunca teve o intento de apenar por duas vezes o mesmo infrator (*bis in idem* - multa da mesma natureza). Que se fosse o caso de aplicação da multa respectiva, o sócio e a pessoa jurídica atuada, no caso a ENCOMEX, só poderia responder apenas e tão somente pela cessão de seu nome, nos termos do art. 33, da Lei nº 11.488/2007 e art. 727 do Decreto nº 6.759/09.

Pelo que se nota, a Recorrente se insurge contra a fundamentação dada pela decisão recorrida, afirmando que, para o litígio em questão, dar-se-ia somente a aplicação da penalidade contida no art. 33 da Lei nº 11.488, de 15/06/2007, por acreditar que o citado dispositivo afastou a aplicação da tipificação utilizada pelo Fisco, decorrendo daí, a seu modo de ver, a nulidade da exação.

Primeiramente, é importante de se ressaltar que, conforme se depreende dos autos, aqui não se está cuidando da tipificação averbada pela Recorrente, ou seja, **da cessão do nome**, mas, sim, ocultação do real adquirente, ou seja, **interposição de terceiros**.

A pena de perdimento por ocultação do real adquirente, capitulada como infração no artigo 23, V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, deixou de ser imputável ao importador ostensivo, em co-autoria com o real encomendante/adquirente, a partir da entrada em vigor do art. 33 da Lei nº 11.488/2007, assim disposto, *in verbis*:

*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** (grifou-se).*

O § 1º do artigo 81 da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002, por sua vez, estabelece o que segue, *in verbis*:

Art. 81. (...).

*§ 1º Será também declarada inapta a inscrição da pessoa jurídica **que não comprove a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência**, se for o caso, dos recursos empregados em operações de comércio exterior.*

Verifica-se que antes da edição da Lei nº 11.488/2007, nos casos em que não se comprovasse a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência, se fosse o caso, dos recursos empregados em operações de comércio exterior, haveria que se declarar a pessoa jurídica inapta. Essa previsão incluía, inclusive, a hipótese do § 2º do artigo 23 do Decreto lei nº 1.455/1976, como disposto no § 4º do artigo 81, da Lei nº 9.430/1996.

Com a edição da Lei nº 11.488/2007, em razão do contido no parágrafo único de seu artigo 33, não mais se aplica o disposto no artigo 81 da Lei nº 9.430/1996.

Como se vê, a Lei nº 11.488/2007, trouxe nova previsão relativamente à penalidade que possui feição de **descumprimento de obrigação tributária acessória**, para não mais se declarar a infratora inapta e sim, dela exigir multa equivalente a dez por cento do valor da operação acobertada.

A multa capitulada no § 3º do, inciso V, artigo 23 do Decreto lei nº 1.455, de 1976, por sua vez, é exigida quando as mercadorias sujeitas à pena de perdimento, prevista em seu § 1º, **em virtude da caracterização de dano ao Erário**, não mais estarem disponíveis, por não serem localizadas, terem sido consumidas ou revendidas.

É de se notar que a pena de perdimento tem natureza diversa da declaração de inaptidão antes prevista. Enquanto aquela tem como objeto a pessoa jurídica, esta é de controle (administrativo) aduaneiro, incidindo sobre as mercadorias importadas em situação irregular, e seriam, portanto, perfeitamente aplicáveis simultaneamente.

A Lei nº 11.488/2007, ao mesmo tempo em que determinou a não aplicação da inaptidão à pessoa jurídica infratora, previu a exigência de multa pecuniária. Essa substituição de penalidade em nada altera sua natureza e, portanto, fica mantida a possibilidade de sua exigência simultânea com a pena de perdimento, que, note-se, não foi revogada em nenhum momento, ainda que essa pena tenha sido convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias importadas.

E é nesse sentido, que prevê o 3º do artigo 727 do Decreto nº 6.759/2009, Regulamento Aduaneiro, com a redação dada pelo Decreto nº 7.213/2010, *in verbis*:

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. (destaquei)

E, portanto, o procedimento feito pela fiscalização está correto, pois como é consabido, não se pode, sob pena de responsabilidade funcional, desrespeitar textos legais legitimamente inseridos no ordenamento jurídico, em observância ao art. 142, parágrafo único, da Lei nº 5.172, de 1966, Código Tributário Nacional CTN:

Parágrafo único – A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Verifica-se a perfeita independência entre as infrações em comento, não cabendo se falar no afastamento da pena de perdimento, ou sua substitutiva, em face da cominação exclusiva contida no art. 33 da Lei nº 11.488/2007. Não vislumbro acolhimento à tese da defendente acerca da eventual substituição da multa ora exigida pela multa prevista no artigo 33 da Lei nº 11.488/2007. Entendo que, na verdade, a referida propositura da Recorrente não ocasiona a nulidade deste feito, ao contrário, o robustece.

11. Conclusão

Posto isto, conheço dos recursos, para **negar-lhes** provimento, **MANTENDO-SE** a multa objeto da presente lide à **BWS Technology do Brasil e ENCOMEX Trading Comercial Importação e Exportação Ltda**, respondendo, ainda, além da solidariedade entre importador e adquirente da mercadoria, o sócio direto da BWS BRASIL, Sr. GUNNAR JOHANSEN, e ERIC MONEDA KAFER sócio administrador da ENCOMEX.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Relator

Declaração de Voto

Conselheiro Diego Diniz Ribeiro.

1. Com a devida vênia, ousou divergir do fundamentado voto do douto Relator do caso, Conselheiro *Waldir Navarro Bezerra*, o que passo a fazer nos seguintes termos.

2. Como bem relatado no presente voto, o que se tem aqui é uma exigência *aduaneira* decorrente de uma suposta interposição fraudulenta provada (e não a presumida). Segundo consta, a empresa *Encomex Trading Brasil* ("*Encomex*") teria importado mercadorias, em seu nome, mas que, em verdade, teriam como real adquirente a empresa *BWS Technology do Brasil Indústria de Máquinas Ltda.* ("*BWS Brasil*"). Diante deste quadro, a imputou-se às empresas citadas, bem como para o seus respectivos sócios, a pena de perdimento da mercadoria importada que, por não ter sido encontrada, foi substituída pela conversão em multa pecuniária.

3. Segundo a fiscalização, existem alguns fundamentos fáticos a corroborar a pretensa interposição fraudulenta.

4. O primeiro de tais fundamentos consistiria no fato de exportadora ser a empresa *BWS Alemanha*, i.e., a controladora da empresa nacional e real destinatária dos bens importados, a *BWS Brasil*. Neste termos, todos os bens importados pela *Encomex* já estariam previamente destinados à *BWS Brasil*.

5. Não obstante, um segundo motivo a corroborar a suposta interposição fraudulenta consistiria no fato de a *BWS Brasil* antecipar valores para a empresa *Encomex*, o que decorreria de um contrato de promessa de compra e venda da mercadoria importada firmado entre tais empresas.

6. Diante deste cenário, estaria provado que a empresa *Encomex* teria fraudulentamente importado as mercadorias aqui analisadas em nome próprio, na medida em que ocultou o real importador nesta operação, i.e., a empresa *BWS Brasil*. Mais do que isso, estariam em conluio com esta prática fraudulenta *todos* os sócios das duas empresas envolvidas.

7. Feito este breve esboço fático, o qual encontra-se em perfeita sintonia com o que fora precisamente relatado no presente voto, convém agora fazer alguns contrapontos também de ordem fática, assim como algumas considerações acerca da chamada interposição fraudulenta.

I. Da inexistência de interposição fraudulenta no caso decidendo

8. Insta desde já destacar que a recorrente é uma empresa controlada por uma pessoa jurídica estrangeira e que tem por objetivo precípua promover a *compra e venda* de máquinas, bem como de partes e peças. Trata-se, pois, de uma empresa de origem estrangeira a operar no Brasil e que, ao que tudo indica, não tinha o propósito de operar diretamente no complexo ambiente do comércio exterior, negócio este que, no país, apresenta inúmeras regras, burocracias e detalhes que demandam um profundo conhecimento daquele que opera neste nicho empresarial.

9. Logo, é natural que a empresa *BWS Brasil* tenha procurado uma pessoa jurídica com *expertise* para importar mercadorias estrangeiras em seu favor, o que a fez chegar a empresa *Encomex*, cujo mote específico era a importação e exportação de mercadorias.

10. Não há dúvidas, portanto, que a operação aqui analisada foi sim de importação de mercadorias pela empresa *Encomex* em favor da empresa *BWS Brasil*. Em outros termos, a mercadoria importada já estava previamente destinada para a *BWS Brasil*. Nesse sentido, os fatos mencionados nos parágrafos '4" e "5" do presente voto só reforçam essa ideia.

11. Em tese, tal operação sobredita não é vedada pelo ordenamento jurídico nacional. Ao contrário, é regulada juridicamente e qualificada como importação por conta e ordem, nos termos do que prevê a IN SRF nº 225, de 18/10/2002. Em outros termos, não haveria qualquer problema com a operação aqui perpetrada se a empresa *Encomex* tivesse tomado os cuidados formais para atribuir à presente operação a sua real natureza jurídica: a de uma importação por conta e ordem de terceiro.

12. Tecidas tais considerações, é necessário então novamente voltar-se ao caso em concreto para verificar se, no presente caso, o sobredito tratamento indevido à operação de importação realizada decorreu de uma conduta fraudulenta e, portanto, dolosa, por parte dos envolvidos ou se, em contrapartida, não configurou um simples erro por parte da empresa *Encomex*.

13. Como visto alhures, não é qualquer interposição que autoriza a aplicação da multa prevista no §3º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976, mas apenas aquela interposição qualificada juridicamente como *fraudulenta*. Percebe-se, pois, que ao empregar o termo fraudulento no tipo legal, o legislador não o fez de forma aleatória, de modo a permitir que seu conteúdo pudesse ser preenchido ao bel prazer do agente administrativo no instante da verificação e constituição do suposto ato ilícito.

14. Em outros termos, se o legislador do Decreto-lei nº 1.455/1976 não precisou o conteúdo semântico da expressa *fraudulenta*, compete ao intérprete se socorrer de outras disposições presentes no ordenamento jurídico à época e que serviram de pressuposto para o emprego da citada expressão. Tal técnica interpretativa não é novidade e já está mais do que consagrada no seio do Supremo Tribunal Federal, conforme se observa do trecho abaixo transcrito do acórdão proferido no Recurso Extraordinário n. 346.084-6/PR que, por analogia, aplica-se ao caso em comento:

(...).

Quando não haja conceito jurídico expresso, tem o intérprete de se socorrer, para a re-construção semântica, dos instrumentos disponíveis no próprio sistema do direito positivo, ou nos diferentes corpos de linguagem.

Como já exposto, não há, na Constituição Federal, prescrição de significado do termo "faturamento". Se se escusou a Constituição de o definir, tem o intérprete de verificar, primeiro, no próprio ordenamento, não havia então algum valor semântico a que pudesse filiar-se o uso constitucional do vocábulo, sem explicitação de sentido particular, nem necessidade de futura regulamentação por lei inferior. É que, se há correspondente semântico na ordem jurídica, a presunção é de que a ele se refere o uso constitucional. Quando u'a mesma palavra, usada pela Constituição sem definição expressa nem contextual, guarde

dois ou mais sentidos, um dos quais já incorporado ao ordenamento jurídico, será esse, não outro, seu conteúdo semântico, porque seria despropositado supor que o texto normativo esteja aludindo a objeto extrajurídico.

(...).

15. Pois bem. voltando-se ao ordenamento jurídico é possível verificar que, em matéria tributária, a fraude é conceituada pelo art. 72 da lei n. 4.502/64, *in verbis*:

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do impôsto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

16. Da leitura do sobredito dispositivo é possível concluir que a fraude pressupõe uma ação dolosa *qualificada* pela intenção do agente em impedir, suprimir ou retardar uma exigência tributária. Acontece que, no presente caso, inexistiu essa intenção qualificada, uma vez que, pelo que consta dos autos, todos os tributos devidos na operação de importação foram pagos pela empresa *Encomex*, tanto é verdade que a autuação em apreço não exige qualquer valor de natureza fiscal. Não há, portanto, a figura da fraude, o que, por conseguinte, afasta a acusação imputada aos recorrentes de terem cometido uma interposição *fraudulenta*.

17. Assim, a suposta simulação (meio para o cometimento da pretensa fraude) realizada entre as empresas *Encomex* e *BXW Brasil* perderia essa natureza, configurando, em última análise, um simples erro no tratamento jurídico atribuído à operação de importação aqui analisada. Ao invés de qualificar tal importação como uma operação por conta e ordem de terceiro, a *Encomex* a qualificou, por erro e não por fraude, como uma operação em nome próprio.

18. Desqualificado o caráter "fraudulento" da suposta interposição em análise, deve ser integralmente afastada a pretensão fiscal em benefício de todos os autuados.

II. Da indevida sanção atribuída à formal importadora (empresa *Encomex*)

19. Caso tais considerações não fossem suficientes para afastar a pretensão fiscal em análise, o que se cogita aqui de forma hipotética, ainda sim subsistiria fundamento autônomo para afastar a exigência em apreço em relação à empresa *Encomex*. E isso porque, em relação à formal importadora, o art. 33 da Lei n. 11.488/2007 trouxe, ao mesmo fato pretensamente infracional, penalidade diversa (10% - dez por cento - do valor da operação acobertada).

20. Coaduno, pois, com o entendimento que vem sendo bem defendido pela Conselheira *Thais de Laurentiis Galkowicz* e que está externado na sua declaração de voto do acórdão n. 3402-003.146, *in verbis*:

Este tema, que vem dividindo o entendimento dos conselheiros da Terceira Seção de Julgamento do CARF, foi, a meu ver, impecavelmente enfrentado pelo Conselheiro Fernando Luiz Da Gama D'Eça, no Processo n. 10314.724447/201230, Acórdão n. 3402002.362, razão pela qual tomo emprestadas suas palavras:

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, tratandose de dispositivos legais que tipificam uma única conduta - “acobertamento” ou “ocultação” dos reais intervenientes ou beneficiários das operações de comércio exterior, evidenciase 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 Decretolei 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 320100398 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 10936.000499/200813, 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 Decretolei 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.” (cf. Acórdão nº 3402002.262 da 2ª TO da 4ª Câm. da 3ª Seção do CARF, Proc. nº 10314.724447/201230, em sessão de 23/04/14, Rel. Gilson Macedo Rosenberg Filho)

Ressalto ainda que tal entendimento em nada contradiz o quanto disposto no artigo 727, §3º do Regulamento Aduaneiro, cujo conteúdo estabelece que:

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, como destacado acima, com o advento da multa 10% do valor da operação pela cessão de nome (artigo 33 da Lei nº 11.488/07) esta passou a ser a penalidade aplicável ao importador ostensivo. Todavia, permanece existindo e sendo aplicável a perda de perdimento como penalidade atribuída ao importador oculto, nos exatos termos do artigo 23, inciso V e §3º do Decreto-lei n. 1.455/76. Vale dizer, a multa de 10% do valor da operação pela cessão de nome não prejudica a pena de perdimento das mercadorias na importação ou exportação, justamente como impõe do §3º do artigo 727 do Regulamento Aduaneiro. De fato, ambas as penalidades serão aplicáveis em caso de constatação de interposição fraudulenta, contudo sendo cada qual imposta para o respectivo infrator das normas aduaneiras, e não conjuntamente para um único sujeito passivo.

Dessarte, concluo que à Recorrente, importadora ostensiva, não se aplica a penalidade imposta pelo artigo 23, inciso V e §3º do Decreto-lei n. 1.455/76, mas sim aquela de 10% do valor da operação peça cessão de nome (artigo 33 da Lei nº 11.488/07), devendo, portanto, ser cancelada a presente autuação fiscal enquanto lhe imputa a multa equivalente à pena de perdimento das mercadorias importadas. (grifos constantes no original).

21. Também com base em tais fundamentos, seria indevida a pena de perdimento imposta em prejuízo da empresa *Encomex* e, por conseguinte, em relação aos seus sócios.

III. Da indevida responsabilização dos sócios das empresas autuadas

22. Por fim, também de forma subsidiária, convém destacar que a responsabilização tributária atribuída aos sócios das empresas Recorrentes é indevida.

23. Para chegar-se a tal conclusão convém sublinhar que o importe exigido no presente Auto de Infração não tem natureza tributária, uma vez que trata-se *exclusivamente* de conversão de pena de perdimento em multa em razão de pretensa infração aduaneira. Logo, as normas de regência referentes à responsabilização não são aquelas positivadas no Código Tributário Nacional, mas sim as disposições previstas nas específicas legislações aduaneiras, mais precisamente o disposto no art. 95 do Decreto-lei 37/66, que assim prevê:

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.

VI - conjunta ou isoladamente, o encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora. (grifos nosso).

24. Ocorre que, ao se analisar o termo de verificação fiscal (fls. 62/63), constata-se que o agente fiscal imputou às pessoas jurídicas autuadas (*Encomex e BWS Brasil*) responsabilização com fundamento no art. 95, inciso I do Decreto-lei 37/66, enquanto que, para os sócios de tais empresas, imputou responsabilização com amparo no disposto no art. 135, inciso III do CTN.

25. Entretanto, como já destacado, não se está diante de uma exigência de caráter fiscal, mas sim de uma pretensão que denota uma natureza jurídica exclusivamente aduaneira. Logo, o fundamento para a suposta responsabilização dos sócios das empresas recorrentes jamais poderia ser o disposto no art. 135, III do CTN, mas eventualmente o prescrito no art. 95, inciso I do Decreto-lei 37/66. Há, pois, notório *erro de direito*.

26 O erro de direito é uma problema decorrente da equivocada subsunção do fato à norma ou, em outros termos, que emerge de uma indevida qualificação jurídica dos fatos apurados. É, pois, um problema internormativo, haja vista ter sua origem no descompasso entre uma norma individual e concreta e seu correlato fundamento geral e abstrato. difere, portanto, do erro de fato, que é um problema intranormativo, decorrente de um erro na identificação do

fato social descrito no antecedente de uma norma geral e abstrata. Essa é, v.g., a doutrina de Paulo de Barros Carvalho:

*O erro de direito é a distorção entre o enunciado protocolar da norma individual e concreta e a universalidade enunciativa da norma geral e abstrata, ao passo que o erro de fato é desajuste interno na formação do enunciado protocolar.*¹

27. A orientação consolidada do Superior Tribunal de Justiça está em compasso com a doutrina em destaque, consoante bem ilustra o julgado abaixo:

TRIBUTÁRIO. GUIAS DE IMPORTAÇÃO VENCIDAS E UTILIZADAS PELO CONTRIBUINTE. DESEMBARAÇO ADUANEIRO AUTORIZADO PELA AUTORIDADE FISCAL. POSTERIOR REVISÃO DO LANÇAMENTO. POSSIBILIDADE. ERRO DE FATO VERIFICADO DENTRO DO PRAZO DECADENCIAL PARA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

1. Se a autoridade fiscal procede ao desembaraço aduaneiro à vista de guias de importação vencidas, circunstância dela desconhecida e ocultada pelo contribuinte, caracteriza-se erro de fato, e não erro de direito.

2. Por erro de fato deve-se entender aquele relacionado ao conhecimento da existência de determinada situação.

3. Diz-se erro de direito aquele que decorre do conhecimento e da aplicação incorreta da norma.

4. Se o desembaraço aduaneiro é realizado sob o pálio de erro de fato, é possível sua revisão dentro do prazo decadencial, à luz do art. 149, IV, do CTN. Precedentes desta Corte. Agravo regimental provido.

(Superior Tribunal de Justiça – STJ; 2ª. Turma; AgRg no REsp 942.539/SP; Relator: Ministro HUMBERTO MARTINS; Data do Julgamento: 02/09/2010; Data da Publicação/Fonte: DJe 13/10/2010) (g.n.).

28. É exatamente o caso dos autos, já que a responsabilização imputada aos sócios das pessoas jurídicas não teria respaldo no art. 135, inciso III do CTN, mas eventualmente no prescrito no art. 95, inciso I do Decreto-lei 37/66

29. Tal erro, por sua vez, implica a nulidade da autuação em relação a tais responsabilizados. Não custa lembrar que o lançamento é ato administrativo e, como tal, deve apresentar uma motivação hígida, o que esta em perfeita sintonia com a ideia de moralidade administrativa (art. 37 da CF). Em contrapartida, não há espaço para a existência de atos administrativos de motivação duvidosa, sem sintonia com a realidade por ele tocada, sob pena de subjulgar o administrado ao exclusivo talante do agente público e não ao rigor da lei.

30. Assim, também com base em tais fundamentos, seria o caso de afastar a responsabilidade indevidamente atribuída aos sócios das empresas autuadas.

¹ "in" "Direito tributário – fundamentos jurídicos da incidência". 5ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 111.

31. Firme em tais fundamentos, ouso divergir do ilustre Relator do caso e seu substancial voto para **dar integral provimento** aos recursos voluntários interpostos.

32. É como voto.

Diego Diniz Ribeiro - Conselheiro.