



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 11829.720049/2014-79
Recurso Voluntário
Acórdão n° 3201-009.388 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de novembro de 2021
Recorrente ARYAN SCHUT FLORES - ME
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 23/10/2011 a 11/10/2012

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. INOCORRÊNCIA. ART. 59 DO DECRETO Nº 70.235/72.

As hipóteses de nulidade encontram-se encartadas no art. 59, do Decreto nº 70.235/72, devendo ser clara e precisava uma das ocorrências do mencionado dispositivo.

QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO. INOCORRÊNCIA.

No julgamento do RE 601.314 pelo STF, julgado em sede de repercussão geral, foi fixado entendimento sobre a constitucionalidade do art. 6º da Lei Complementar 105, de 2001, bem como da aplicação retroativa da Lei nº 10.174, de 2001, para apuração de créditos tributários referentes a exercícios anteriores ao de sua vigência.

MULTA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO DA MERCADORIA, NA IMPORTAÇÃO. OCULTAÇÃO DOS REAIS INTERVENIENTES NA OPERAÇÃO DE IMPORTAÇÃO MEDIANTE SIMULAÇÃO. ART.23, DO DECRETO-LEI 1455/76. PRESUNÇÃO LEGAL. ART. 27 DA LEI Nº 10.637/2002. ÔNUS PROBATÓRIO.

A interposição fraudulenta na operação de comércio exterior perfaz-se quando houver a ocultação do sujeito passivo da operação de importação, mediante fraude ou simulação. As demonstrações feitas pela fiscalização devem ser amparadas por documentação que atestam a ocorrência da conduta tal qual tipificada em lei. Ônus probatório da simulação é do fisco. Nos termos do art. 23, da Lei nº 10.637/2002, a operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste. A presunção somente resta autorizada mediante a comprovação de que o recursos utilizados na operação não pertenciam ao importador que formalizou a declaração de importação.

MULTA DE 10% PELA CESSÃO DE NOME. PENA DE PERDIMENTO PELA OCULTAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. IMPORTADOR OSTENSIVO. CONVIVÊNCIA DAS PENALIDADES.

Na ocultação do sujeito passivo mediante fraude ou simulação, com identificação do real adquirente da mercadoria no exterior, aquele que registra

a declaração de importação (importador ostensivo - ocultante) será apenado com a multa de 10% do valor da operação acobertada pela cessão de nome, prevista no art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, respondendo ainda, solidariamente com o adquirente oculto, pela pena de perdimento da mercadoria (ou pela multa substitutiva, caso a mercadoria não seja localizada, ou tenha sido consumida ou revendida), nos termos do inciso V do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, c/c os §§ 1º e 3º desse mesmo art. 23.

APLICAÇÃO DA MULTA DE 1%. ART. 711. REGULAMENTO ADUANEIRO DE 2009. IMPOSSIBILIDADE.

A ocultação de terceiro na forma de simulação, a penalidade aplicada é aquela disposta no art. 23, do Dec.-Lei nº 1455/76, não existindo tal hipótese do art. 711 do Regulamento Aduaneiro de 2009.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DOS SÓCIOS ADMINISTRADORES. Os sócios administradores devem ser solidariamente responsabilizados pelos créditos e obrigações tributárias, em razão de atos praticados com excesso de poder ou infração à lei, nos termos do art. 95, I e V, do Dec.-Lei 37/1996 e do art. 135 do Código Tributário Nacional.

MATÉRIAS CONSTITUCIONAIS. SUMULA CARF Nº 2.

Súmula CARF nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, nos seguintes termos: I) por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar provimento aos Recursos Voluntários interpostos por Rogério Sarmiento Pessoa e Leandro Ribas Pessoa, vencidos os conselheiros Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Carlos Delson Santiago, Márcio Robson Costa e Hélcio Lafetá Reis; II) por maioria de votos, negar provimento ao Recurso Voluntário interposto por CDV Exportação Importação e Comércio Ltda. - EPP, vencidos os conselheiros Laércio Cruz Uliana Júnior (Relator) e Müller Nonato Cavalcanti Silva; e III) por unanimidade de votos, negar provimento aos Recursos Voluntários interpostos por Aryan Schut Flores – ME e Aryan Schut. Designado para redigir o voto vencedor, quanto ao Recurso Voluntário interposto por CDV Exportação Importação e Comércio Ltda. - EPP, o conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles. Declarou-se suspeito para o julgamento o conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, tendo sido substituído pelo conselheiro Müller Nonato Cavalcanti Silva.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Laércio Cruz Uliana Junior – Relator

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaeler Dornelles – Redator designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros Mara Cristina Sifuentes, Arnaldo Diefenthaeler Dornelles, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Carlos Delson Santiago (suplente convocado), Laercio Cruz Uliana Junior, Marcio Robson Costa, Muller Nonato Cavalcanti Silva (suplente convocado), Helcio Lafeta Reis (Presidente).

Relatório

Por retratar os fatos no presente processo administrativo, passo a reproduzir o relatório do acórdão DRJ:

Trata-se de autos de infração para cobrança de crédito tributário no total de R\$ 2.422.513,00, relativo a aplicação da multa de 100% do valor aduaneiro das mercadorias importadas por meio de 73 declarações de importação (DI) constantes de anexo, a este processo, identificado como DWZEKER.

Foram arrolados na condição de responsáveis solidários:

- ARYAN SCHUT, sócio administrador da ARYAN SCHUT FLORES –ME;
- O importador, CDV EXPORTAÇÃO IMPORTAÇÃO E COMÉRCIO LTDA – EPP e seus sócios administradores ROGÉRIO SARMENTO PESSOA e LEANDRO RIBAS PESSOA;

Informa a auditoria fiscal em seu relatório, as fls. 16/83, que:

- nas 73 DI constantes do anexo DWZEKER, a CDV EXPORTAÇÃO IMPORTAÇÃO E COMÉRCIO LTDA – EPP ocultou o real adquirente das mercadorias importadas mediante simulação, neste caso a ARYAN SCHUT FLORES – ME, anteriormente identificada como ZEKER LTDA – ME;
- a CDV EXPORTAÇÃO IMPORTAÇÃO E COMÉRCIO LTDA – EPP declarou para diversos clientes as importações como se fossem por conta e ordem própria, incluídas nesta lista, as destinadas a ARYAN SCHUT FLORES – ME;
- foram lavrados autos de infração em nome de outros adquirentes ocultos, utilizando-se de similar *modus operandi*.

Apresenta ainda, a auditoria fiscal, as características pelas quais pretende revelar a natureza da CDV EXPORTAÇÃO IMPORTAÇÃO E COMÉRCIO LTDA – EPP, de pessoa prestadora de serviços de importação e exportação para terceiros, ocultando-os nas DI registradas, quais sejam:

- o valor de seu capital social de R\$ 100.000,00 - o objeto social, conforme informação extraída do relatório:

IV – OBJETO DA SOCIEDADE

- a) Exportação de componentes de auto peças
- b) Importação de Correias de Borracha em V embreagem para Prensas
- c) Representação de empresas Nacionais e estrangeiras.
- d) Consultoria e Assessoria nas Areas de Importação e Exportação.
- e) Prestação de Serviços de planejamento na área econômico financeira e execução de projetos para obtenção de financiamentos.
- f) Prestação de serviços técnicos de intermediação na implantação de empresas.
- g) Importar exportar diversos produtos no mercado internacional.
- h) Comprar e vender produtos eletro-eletrônicos e produtos de informática no mercado nacional e internacional.
- i) Importação de Automoveis de passageiros para transporte de pessoas, para uso de frota própria e revenda.

- inexistência de local para armazenamento das mercadorias importadas e sua entrega direta aos reais adquirentes, imediatamente depois do desembaraço aduaneiro;

Apresenta a auditoria, as fls. 31, o registro do imóvel onde seria localizada a CDV, na SPOT GALLERIA, condomínio de salas comerciais, sendo de propriedade da atuada uma sala de 39m2.

A auditoria traz, as fls. 32, a resposta da intimação feita a CDV, onde a atuada informa sobre a logística de suas operações:

A respeito do armazenamento das mercadorias importadas, a interessada informa em declaração apresentada, que:

Efetuada a importação, os produtos/ mercadorias, na grande maioria, perecíveis, são recebidos e acondicionados em câmaras refrigeradas nos próprios armazéns do Aeroporto Internacional de Cumbica, os quais são retirados pelos próprios clientes no respectivo Galpão.

Efetuada a importação, os produtos/ mercadorias, em minoria, não perecíveis, são recebidos e acondicionados nos próprios armazéns dos Aeroportos de Cumbica e Viracopos, os quais são retirados pelos próprios clientes no respectivo Galpão, se necessário transporte, é utilizada a Transportadora Mão Forte Transporte Ltda. CPNJ: 04.608.833/0001-90, de propriedade do sócio Rogério Sarmiento Pessoa.

A auditoria traz, as fls. 34, informações do sitioweb da CDV: “*O grupo CDV, em seu sítio eletrônico na internet apresenta-se como uma holding de empresas de “serviços aduaneiros, trading, agenciamento, transporte, corretora de seguros e câmbio”.*”

A auditoria traz, as fls. 39, cópia da mensagem eletrônica trocada entre CDV e ARYAN SCHUT FLORES – ME, por meio da qual pretende provar que a operação foi realizada mediante contratação de serviços de importação entre os atuados:

----- Original Message -----
From: Aryan Schut - Zeker
To: farias@grupocdv.com.br
Sent: Tuesday, October 18, 2011 2:54 PM
Subject: Importação de Flores - Zeker

Boa tarde Farias,

Conforme contato telefônico anterior temos interesse em contar seus serviços para trazer nossas cargas de flores da Colômbia e do Equador, tenho previsão da primeira carga com vôo partindo na quinta-feira e chegando a sexta-feira.

Por favor me passe as diretrizes. O pessoal da Kuehne + Nagel do Equador que está cuidando da carga (Katherine). As caixas devem vir com o seu nome ou o meu direto?

A carga é enviada no seu nome ou no meu? Esse tipo de dúvida operacional que precisava resolver.

Grato,

Aryan Schut
Zeker Ltda.
www.zeker.com.br

A auditoria traz, as fls. 40, cópia da mensagem eletrônica trocada entre CDV e ARYAN SCHUT FLORES – ME, e, as fls. 47, comprovante de solicitação de numerário, provas por meio das quais pretende demonstrar que a operação foi realizada mediante adiantamento de recursos por parte da adquirente oculta, ou seja, por sua conta e ordem:

De: Rodrigo Farias [<mailto:farias@grupocdv.com.br>]
Enviada em: terça-feira, 18 de outubro de 2011 15:56
Para: Aryan Schut - Zeker
Assunto: Re: Importação de Flores - Zeker

Aryan,

Não apenas a Kuehne.

Mais acredito que esse cadastramento não seja nada que atrase seu embarque, você vai ter apenas informar nossos dados (CDV) para que a CGO traga sua carga consignado em nosso nome.

Temos apenas Bradesco, não é necessário eu visualizar o credito em conta apenas você precisa enviar o comprovante do Doc/Ted para que eu possa liberar o registro da DI, é necessário adiantamento apenas para mercadorias que chegue no final de semana.

Preciso também de alguns dados da sua empresa para emissão de nota fiscal de saída.
Nome:
CNPJ:
Endereço completo:
Inscrição Estadual:

Atenciosamente.

Rodrigo de Farias
Grupo CDV
Tel 55 19 2116-2712
Fax 55 19 2116-2710
Nextel 14*58396

A auditoria ainda acrescenta em seu relatório os demais elementos pelos quais pretende provar a ocultação do real adquirente e o adiantamento de recursos, entre os quais:

- Declarações do Sr. ARYAN (fls 53/55), sócio gerente da ARYAN SCHUT FLORES – ME, demonstrando que este realizava toda a negociação com os fornecedores no exterior e utilizava-se da contratação da CDV como pessoa jurídica importadora, mediante comissão, pois esta possuía a *expertise* nos tramites burocráticos e logísticos necessários a operacionalização de sua compras internacionais;

- extratos bancários e comprovantes de pagamentos de câmbio e tributos (fls. 57/70) relativos às operações realizadas, de realização de adiantamento de recursos e da omissão destes na contabilidade da CDV.

Regularmente cientificados (fls. 10.341/10.378), apresentaram impugnação às fls. 10.386/10.403, CDV EXPORTAÇÃO IMPORTAÇÃO E COMÉRCIO LTDA – EPP, e às fls. 10.415/10.433 ROGÉRIO SARMENTO PESSOA e LEANDRO RIBAS PESSOA, nos seguintes termos:

Protestam pela possibilidade de apresentação posterior de outros documentos e provas.

Entendem ser a lavratura do presente auto de infração nula, por ausência de Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) em desrespeito as normas emitidas pela Receita Federal.

Alegam cerceamento dos princípios do contraditório e ampla defesa, pois não foram intimados a esclarecer os fatos, antes da lavratura do auto de infração, que inclusive entendem ter sido confeccionado com alguns esparsos documentos do procedimento de fiscalização que o originou, logo não estaria instruído como todos os termos, depoimentos, laudos, documentos, diligências e demais elementos de prova.

Apresentam argumentos de que a fiscalização equivocou-se ao analisar os documentos colhidos na atividade de fiscalização, pois:

Ressalte-se, que o AFRFB, para autuar, utilizou como base cópias de e-mails trocados entre funcionário da CDV e clientes, onde pinça somente as coisas que lhe interessa e olvida o contexto dos documentos, ao ponto de ficar repisando sobre uma "Solicitação Numerário" (fls. 47 do auto), que na realidade é um controle interno das empresas do Grupo.

O AFRFB, na vontade e na pressa de autuar, deixou de analisar e constatar do que realmente trata tal formulário, de maneira que os argumentos não devem prevalecer, pois no cabeçalho consta a razão social da **CDV – ASSESSORIA E COMISSÁRIA ADUANEIRA LTDA.**, que solicita para **CDV EXPORTAÇÃO IMPORTAÇÃO E COMERCIO LTDA.**, - CNPJ 05.109.438/0001-26, **que é realmente a empresa responsável pelos pagamentos e a importadora das mercadorias**.

Alegam ainda:

- a ausência de dano ao erário nas operações realizadas;
- a ausência de comprovação, por parte da fiscalização, de que teriam atuado de forma dolosa nas operações realizadas;
- que o princípio da razoabilidade deve ser aplicado, pois a não informação do adquirente na DI, seria uma "FALHA MERAMENTE FORMAL", passível apenas de aplicação de uma multa de 1% sobre a operação realizada;
- que houve quebra do sigilo bancário e violação da intimidade e privacidade, gerando provas ilícitas, pois houve quebra do sigilo sem autorização judicial;
- uso ilegal de prova emprestada, pois a fiscalização utilizou-se de documentos oriundos de outro procedimento fiscal;

Em particular a impugnação dos sócios da CDV questiona sua inclusão, na qualidade de responsáveis, no pólo passivo da presente autuação.

Às fls. 10.489/10.518, ARYAN SCHUT e às fls. 10.448/10.473, ARYAN SCHUT FLORES – ME, nos seguintes termos:

Solicitam o cancelamento do auto de infração, pois:

- há equívoco na tipificação realizada pelo auditor fiscal;
- inexistência de fraude ou simulação nos atos praticados;

- entende ser impossível a sua imputação por erro cometido por terceiros, referindo-se a ausência do nome da empresa nas DI, pois agiu de boa fé por desconhecimento do procedimento realizado pela importadora;
- houve contratação de serviços de importação, não cessão de nome;
- inexistente prejuízo ao erário, pois não há tributos a recolher na operação;
- a operação realizada atende peculiaridades do mercado de flores, o que exige negociação prévia a importação, logo justificaria a logística aplicada;
- a multa aplicada é desproporcional e tem verdadeiro efeito de confisco.

Protestam contra o arrolamento de bens efetuado pelo fisco e contra a aplicação da multa, pois colaborou fornecendo todos os documentos solicitados pelo fisco, não sendo alertado que poderiam ser utilizados contra si. Neste ponto alega que foi coagida a entregar os documentos solicitados, sem lhe ter sido explicado sobre o procedimento fiscalizatório.

Alegam ainda que a fiscalização não seguiu o rito da IN SRF nº 228, de 2002.

Em particular, na sua impugnação, ARYAN SCHUT acrescenta tese de que não há hipótese de solidariedade contra sua pessoa, pois não praticou atos em violação à lei, estatuto, contrato social ou excesso de mandato.

Seguindo a marcha processual normal, o feito foi julgado, assim constante do resultado da ementa proferida pela DRJ, vejamos:

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA NA IMPORTAÇÃO.

INTERPOSIÇÃO DE TERCEIROS NA IMPORTAÇÃO. PRESUNÇÃO LEGAL.

A interposição fraudulenta na importação caracteriza crime contra a ordem tributária, sujeitando os envolvidos a representação fiscal para fins penais além das penalidades previstas na legislação fiscal. A operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiros presume-se legalmente por conta e ordem deste.

RESPONSABILIDADE. RESPONSABILIDADE PELA PRÁTICA DA INFRAÇÃO. RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS.

As pessoas expressamente designadas por lei são responsáveis pelas infrações. Respondem conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para a prática da infração ou dela se beneficie.

RESPONSABILIDADE. RESPONSABILIDADE PELA PRÁTICA DA INFRAÇÃO. RESPONSABILIDADE PESSOAL DOS ADMINISTRADORES E MANDATÁRIOS.

Os diretores, gerentes ou mandatários de pessoas jurídicas de direito privado são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou com infração à lei.

MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA.

A utilização de informações de movimentação financeira obtidas regularmente não caracteriza violação de sigilo bancário, sendo desnecessária prévia autorização judicial, não se cogitando de nulidade da autuação.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 23/10/2011 a 11/10/2012 NULIDADE - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

O auto de infração deverá conter, obrigatoriamente, entre outros requisitos formais, a capitulação legal e a descrição dos fatos. Somente a ausência total dessas formalidades é que implicará na invalidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa. Ademais, se a Pessoa Jurídica, revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante defesa, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa.

PRODUÇÃO DE PROVAS. SOLICITAÇÃO.

A solicitação para produção de provas deve estar acompanhada da motivação, sob pena de ser rejeitada.

UTILIZAÇÃO DE PROVAS. NULIDADE INEXISTENTE.

O processo administrativo fiscal admite que se utilizem provas de outros procedimentos instaurados por autoridades judiciais ou administrativas.

Ausente a nulidade do processo por utilização de provas de procedimentos administrativos instaurados por outras autoridades ou pela própria autoridade atuadora.

Devidamente intimadas e apresentando os respectivos recursos voluntários, houve a seguinte informação da unidade de origem sobre as tempestividades em e-fls. 10.947/10.948:

Inicialmente, faz-se necessário tecer alguns comentários acerca da ciência do Acórdão de 1ª Instância pela atuada ARYAN SCHUT FLORES – ME e pelos responsáveis solidários Aryan Schut e C.D.V. Exportação, Importação e Comércio LTDAEPP.

Embora o AR da correspondência encaminhada a Aryan Schut tenha sido extraviado, a partir da informação constante na Guia de Expedição ECOB n.º 24/2015 (fl. 10944) é possível identificar o n.º de rastreamentos da mesma. Conforme histórico extraído do site dos Correios, o interessado foi cientificado em 09/09/2015 (fl. 10945).

Como a correspondência encaminhada à atuada ARYAN SCHUT FLORES – ME retornou a esta Alfândega, em razão de mudança de endereço (fls. 10563 e 10564), considerou-se que a atuada obteve ciência em 09/09/2015 mediante a ciência de seu único sócio Aryan Schut.

Quanto à empresa C.D.V. Exportação, Importação e Comércio LTDAEPP, a mesma obteve ciência em 09/09/2015, ao se considerar a data de postagem carimbada no AR (fl. 10566) e o histórico do n.º de rastreamento obtido no site dos Correios (fl. 10946). Tomando essa informação como verdadeira, torna-se evidente a existência de SP CAMPINAS ALF Fl. 10947 erro na indicação da data de entrega constante do AR: 02/09/2015 (fl. 10566), já que a correspondência foi postada em 04/09/2015 (fls. 10566 e 10946). Faço essa observação porque entre considerar a data de ciência 02/09/2015 ou 09/09/2015 há repercussão direta na detecção da preempção do recurso voluntário.

Diante da manifestação de todos os responsáveis solidários e da atuada mediante a interposição em 8/10/2015 de recurso voluntário (Aryan Schut Flores-ME e Aryan Schut às fls. 10924 a 10942, Rogério Sarmiento Pessoa às fls. 10568 a 10624, Leandro Ribas Pessoa às fls. 10687 a 10743 e C.D.V. Exportação, Importação e Comércio LTDA. – EPP, às fls. 10805 a 10861), encaminho o presente processo ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF para análise e julgamento.

Dessa forma os recursos voluntário foram apresentados pedindo reforma.

O recurso apresentado por ROGÉRIO SARMENTO PESSOA em e-fl. 10.568 e seguintes; por LEANDRO RIBAS PESSOA em e-fl. 10.687 e seguintes; e C.D.V. EXPORTAÇÃO em e-fl. 10.805 e seguintes, foram patrocinados e subscritos pelos mesmos patronos, sedo que tratam de peças com o mesmo conteúdo, pleiteando a reforma em síntese:

Inicialmente pede nulidade por:

- a) utilizar prova emprestada em processo que a recorrente não participou;
- b) cerceamento de defesa;
- c) quebra de sigilo bancário

No mérito pede reforma:

- d) que houve importação por conta própria;
- e) que não houve ocultação do sujeito passivo;
- f) que tem capacidade financeira e operacional;
- g) ausência de responsabilidade solidária dos sócios por inexistir interesse comum;
- h) ausência de fundamentação da multa de 100% e que alternativamente a aplicação da multa de 1%;

Por seu turno a empresa ARYAN SCHUT FLORES-ME e ARYAN SCHUT apresentou recurso voluntário em e-fl. 10.924 e seguintes, pedindo reforma em síntese:

- a) que a recorrente adquire flores no mercado interno e externo;
- b) que inexistiu fraude ou simulação;
- c) invoca preceitos constitucionais para não aplicação da penalidade;
- d) que não praticou ato ilícito, e no caso de concluir que houve, a sanção deve ser aplicada tão somente a empresa C.D.V.;

Em ato contínuo, a empresa C.D.V., fez o pedido de aditamento do recurso voluntário, em e-fl. 10.964 e seguintes, em caso de concluir pela infração, que ela responda tão somente pela multa de 10% do art. 33, da Lei. Nº 11.488/07.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Laércio Cruz Uliana Junior, Relator.

Os recursos voluntários são tempestivos e deles conheço.

A lide é travada sobre a seguinte acusação constante no auto de infração em e-fl.

17:

(...) CONSTATAMOS infração punível com a multa prevista no §3º do art. 23 do Decreto-Lei 1.455 de 7 de abril de 1976, incluído pela Lei 10.637 de 30 de dezembro de 2002, combinado com seu art. 23, incisos IV e V, §1º, com redação dada pela Lei 10.637 de 30 de dezembro de 2002, e combinado com o inciso VI do art. 105 do Decreto-Lei n.º 37 de 18 de novembro de 1966 – **ocultação do real adquirente das mercadorias importadas mediante simulação.**

Constatou-se ocorrência de responsabilidade solidária, nos termos do art. 95 do Decreto-Lei 37/1966 e do art. 135 do CTN.

A fiscalização compreendeu que houve fraude ao controle aduaneiro, ocorrendo ocultação do real adquirente e assim, aplicando a multa de 100% substitutiva da pena de perdimento, diante das infrações ora alegadas.

Que a operação era realizada como por conta própria pela empresa CVD, sendo a ocultada ARYAN SCHUT FLORES – ME (anteriormente ZEKER LTDA – ME), e alguns pagamentos realizado pela empresa ARYAN SCHUT, ambas de propriedade do SR. Aryan Schut.

1 DAS NULIDADE

Inicialmente tenta aduzir a contribuinte que é auto é nulo por se basear em prova emprestada.

De maneira diversa que compreendeu a DRJ, verifico que todo o procedimento fiscal não teve lastro em prova emprestada, mas tão somente nos documentos atinentes as negociações realizada entre as contribuintes.

Dessa forma, não merece prosperar tal pleito da contribuinte.

Já no que concerne o cerceamento de defesa tal fato não ocorreu, sendo que diversas vezes as contribuinte foram intimadas para apresentar documentos em sua defesa, e também, deve a contribuinte combater de forma clara e precisa, qual direito foi preterido e não fazendo apenas ilações, assim é evidente que foi observado os limites do devido processo legal.

No que tange a quebra de sigilo bancário é evidente que foi solicitada pela fiscalização de emissão de requisição de informação sobre movimentação financeira (RMF), conforme consta em e-fl. 9811 e seguintes.

Sobre tal validade do popularmente conhecido como quebra do sigilo bancário, assim firmou posicionamento o Supremo Tribunal Federal:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. DIREITO AO SIGILO BANCÁRIO. DEVER DE PAGAR IMPOSTOS. REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÃO DA RECEITA FEDERAL ÀS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS. ART. 6º DA LEI COMPLEMENTAR 105/01. MECANISMOS FISCALIZATÓRIOS. APURAÇÃO DE CRÉDITOS RELATIVOS A

TRIBUTOS DISTINTOS DA CPMF. PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE DA NORMA TRIBUTÁRIA. LEI 10.174/01. 1. O litígio constitucional posto se traduz em um confronto entre o direito ao sigilo bancário e o dever de pagar tributos, ambos referidos a um mesmo cidadão e de caráter constituinte no que se refere à comunidade política, à luz da finalidade precípua da tributação de realizar a igualdade em seu duplo compromisso, a autonomia individual e o autogoverno coletivo. 2. Do ponto de vista da autonomia individual, o sigilo bancário é uma das expressões do direito de personalidade que se traduz em ter suas atividades e informações bancárias livres de ingerências ou ofensas, qualificadas como arbitrárias ou ilegais, de quem quer que seja, inclusive do Estado ou da própria instituição financeira. 3. Entende-se que a igualdade é satisfeita no plano do autogoverno coletivo por meio do pagamento de tributos, na medida da capacidade contributiva do contribuinte, por sua vez vinculado a um Estado soberano comprometido com a satisfação das necessidades coletivas de seu Povo. 4. Verifica-se que o Poder Legislativo não desbordou dos parâmetros constitucionais, ao exercer sua relativa liberdade de conformação da ordem jurídica, na medida em que estabeleceu requisitos objetivos para a requisição de informação pela Administração Tributária às instituições financeiras, assim como manteve o sigilo dos dados a respeito das transações financeiras do contribuinte, observando-se um traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal. 5. A alteração na ordem jurídica promovida pela Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, uma vez que aquela se encerra na atribuição de competência administrativa à Secretaria da Receita Federal, o que evidencia o caráter instrumental da norma em questão. Aplica-se, portanto, o artigo 144, §1º, do Código Tributário Nacional. 6. Fixação de tese em relação ao item “a” do Tema 225 da sistemática da repercussão geral: “O art. 6º da Lei Complementar 105/01 não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal”. 7. Fixação de tese em relação ao item “b” do Tema 225 da sistemática da repercussão geral: “A Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, tendo em vista o caráter instrumental da norma, nos termos do artigo 144, §1º, do CTN”. 8. Recurso extraordinário a que se nega provimento.

(RE 601314, Relator(a): EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2016, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-198 DIVULG 15-09-2016 PUBLIC 16-09-2016)

Dessa forma, nego provimento aos pleitos de nulidade.

2 MÉRITO

Sem maiores digressões, sabe-se no universo aduaneiro brasileiro admite as seguintes modalidades de importação:

- por conta própria;
- por conta e ordem de terceiros;
- por encomenda;

No caso em tela, discute-se que a empresa CDV teria realizada a importação por conta própria, no entanto, ocultado o real adquirente, no caso, a empresa ARYAN.

Assim, a pena de perdimento encontra-se previsão constitucional no art. 5º, XLV da Constituição Federal de 1988, tendo o único limite que a pena esteja prevista em Lei, assim, sendo recepcionada as previsões legislativa anteriores à Constituição.

A pena de perdimento dos bens importados submete-se à instauração do processo fiscal, julgado em instância única pelo Ministro da Fazenda (art. 27, § 4º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976), restando plenamente resguardados os direitos inerentes ao devido processo legal, sem os quais não se legitima a sanção. Ainda que esteja no exercício de poder de polícia, a Administração Pública não pode impor aos administrados sanções que repercutam no seu patrimônio sem a preservação da ampla defesa.

Sendo assim, a pena de perdimento é a sanção mais grave que pode ser aplicada aos bens veículos e mercadorias e decorre de infrações que causem dano ao erário. Essa lógica é aplicada conforme o Decreto-Lei nº 1.455/1976, que dispõe sobre mercadorias estrangeiras apreendidas e regula o processo de perdimento. Ainda, a MP nº 2.158-35/2001, em seu art. 89, dispõe acerca de moedas apreendidas e regula o rito processual. As infrações definidas na legislação como dano ao erário são punidas com a pena de perdimento das mercadorias e/ou veículos, segundo os arts. 23 e 24 do Decreto-Lei nº 1.455/1976 e outras mais

Já a pena aplicada à mercadoria que não seja localizada/consumida pode se converter em multa. Conforme o § 3º do art. 23 do Decreto-Lei 1.455/1976 – alterado pela redação da Lei nº 12.350/2010 –, as infrações previstas no referido dispositivo 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 70.235/1972. Portanto, a pena de perdimento será substituída por multa equivalente apenas quando não for localizada ou tiver sido consumida/revendida a mercadoria.

Dessa forma, as hipótese de pena de perdimento permeiam a observância ou não do controle aduaneiro o que correspondem o dano ao erário.

A aplicação da penalidade em tela foi decorrente da **ocultação do real adquirente das mercadorias importadas mediante simulação**, previstos “§3º do art. 23 do Decreto-Lei 1.455 de 7 de abril de 1976, incluído pela Lei 10.637 de 30 de dezembro de 2002, combinado com seu art. 23, incisos IV e V, §1º, com redação dada pela Lei 10.637 de 30 de dezembro de 2002, e combinado com o inciso VI do art. 105 do Decreto-Lei nº 37 de 18 de novembro de 1966” (sic – e-fl. 17).

A jurisprudência reiteradamente afirma que “a pena de perdimento de mercadorias importadas, quando decretada a base de presunções e suposições, não pode subsistir”¹, deve ser obrigatoriamente comprovado o dano ao erário² para a consolidação da infração passível da aplicabilidade da pena de perdimento.

¹ Ac. unânime da 2ª Turma do STJ no RESP 15569-DF Reg. nº 199100209597, Rel. Min. Ari Pargendler, DJU 10.06.1996, p. 20303 e in LEXSTJ nov. 1996, vol. 87/119.

² Ac. da 2ª Turma do STJ no REsp nº 639252-PR, Reg. nº 2004/0005080-0, em sessão de 21/11/2006, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJU 06.02.2007. p. 286.

Em casos de ocultação de intervenientes na importação, “não é possível a manutenção de lançamento fiscal por interposição fraudulenta em que somente um dos acusados da prática ilícita consta no Auto de Lançamento” (conforme julgado no Acórdão nº 3201-00398, 2ª Turma da 3ª Seção do CARF, Rec. nº 140.698, Proc. nº 12466 004068/2006-73), de modo que as infrações decorrentes da ocultação do importador encontram embasamento em provas inequívocas, o que enseja a impossibilidade de demonstração do ilícito doloso, não podendo, portanto, ser aplicada a penalidade.

Assim, é necessário compreender

Nesse sentido, escrevi em breves palavras em trabalho acadêmico o conceito que entendo de importação por conta e ordem de terceiros:

3.1.4. Importação por conta e ordem de terceiros ³

A Receita Federal, em seu sítio eletrônico⁴, também dispõe sobre a importação por conta e ordem de terceiro como serviço prestado por determinada empresa importadora, que consolida o despacho aduaneiro de importação de mercadorias adquiridas por outra empresa, devido ao contrato firmado entre ambas, que pode englobar também a prestação de outros serviços de transação comercial, como a cotação de preços e a intermediação comercial, como apresenta o art. 1º da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 225/2002 e o art. 12, § 1º, I, da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 247/2002.

Portanto, a atuação da importadora pode abranger desde execução do despacho até intermediação da negociação estrangeira, transporte, seguro. A adquirente, importadora, efetivamente importa a mercadoria por meio da compra internacional pela importadora por conta e ordem.

Ora, a adquirente deve possuir capacidade econômica para o pagamento, que pode ser realizada tanto em nome da importadora quanto da adquirente, conforme estabelece o Regulamento do Mercado de Câmbio e Capitais Internacionais – Título 1, Capítulo 12, Seção 2 do Banco Central do Brasil. Sobre esse instituto, é necessário apresentar a crítica da possibilidade de sua inexistência, visto que:

Apesar de existir uma vasta gama de argumentos que são lançados para defender a existência da figura da importação por conta e ordem de terceiros no Brasil, tais como a transparência e a visibilidade dos operadores e intervenientes no comércio exterior, evitar a lavagem de dinheiro e remessa ilegal de divisas, reduzir as burlas e aumentar a precisão do processo de parametrização das declarações aduaneiras e habilitação para operar no comércio exterior, dentre outras usualmente empregadas pelo Fisco, a realidade encoberta por trás destas justificativas é uma só. Todo o regramento da importação por conta e ordem de terceiro existe para garantir a arrecadação

³ ULIANA JUNIOR, Laércio Cruz. Sanções aduaneiras decorrentes da importação de mercadoria e a proteção ao direito fundamental a livre-iniciativa: uma perspectiva da Análise Econômica do Direito. Dissertação de Mestrado. 2016, UNIBRASIL, Curitiba.

⁴ Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/aduaneira/importacao-e-exportacao/operacoes-realizada-por-intermedio-de-terceiros/importacao-com-conta-e-ordem/importacao-por-conta-e-ordem>>. Acesso em: 01 set. 2017.

integral dos tributos aduaneiros. Isto é, para evitar que planejamentos impactem na arrecadação do Fisco Federal.⁵

Tem-se que a Medida Provisória nº 2.158/2001 não definiu o que é esse instituto, de modo que delegou a função à Receita Federal do Brasil, que publicou a Instrução Normativa SRF nº 225/2002 já referida. Ora, se o regramento desse gênero de importação visa à garantia de arrecadação integral dos tributos, entende-se que o sujeito apenas incorre na intermediação internacional dos negócios, ou seja, não é um importador, mas sim um mero intermediário⁶, visto que utiliza os recursos do adquirente – que assume todo o risco da operação, não procedendo nem mesmo com a sua própria vontade.

Seguindo tal marcha, o que encontra-se em jogo se a empresa CDV teria realizado a cessão de seu nome para terceiros, pois bem!

É incontestável que a empresa CDV realizava negociação com a empresa ARYAN SCHUT FLORES – ME. Aduz a empresa ARYAN FLORES que realiza compras no comércio internacional e interno.

Para que se aplique a pena de perdimento por ocultação do real adquirente eladeve (i) ser comprovada; (ii) restar configurado simulação ou fraude; nos termos do art. 23, V, do Dec. 1455/76:

Art. 23.

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

Em sua defesa a empresa ARYAN, alega ter contratado a empresa CVD que também prestava assessoria aduaneira e que desconhecia que seu nome deveria constar nas declarações de importação.

Ocorre que indubitavelmente trata-se de importação por conta em ordem, pois nota-se nos e-mails trocados que a carga era para adquirente ARYAN FLORES, isso pode-se notar nos e-mail's de e-fl. 10.107 e seguintes.

Em e-fl. 10.110 e seguintes nota-se a seguinte troca de e-mails:

⁵ BEZERRA, Eduardo Navarro; ULIANA JUNIOR, Laércio Cruz. Importação por Conta e Ordem de Terceiros: Teoria e Prática. In: BRITTO, Demes de (coord.). **Questões Controvertidas do Direito Aduaneiro**. São Paulo: IOB Folhamatic EBS – SAGE, 2014. p. 127.

⁶ Ibid. p. 128.

----- Original Message -----

From: Aryan Schut - Zeker
To: Rodrigo Farias
Sent: Tuesday, October 18, 2011 3:28 PM
Subject: RES: Importação de Flores - Zeker

Farias, boa tarde.

Tenho ainda a possibilidade de fechar com CGO aqui de Holambra ou ainda a Kuehne + Nagel de São Paulo, você tem os dois registrados também?

Vocês tem alguma conta no Itaú? O depósito deve sempre chegar antes do embarque ou posso apenas enviar o comprovante de depósito e vocês conseguem liberar pra mim?

Grato,

De: Rodrigo Farias [mailto:farias@grupocvd.com.br]
Enviada em: terça-feira, 18 de outubro de 2011 15:25
Para: Aryan Schut - Zeker
Assunto: Re: Importação de Flores - Zeker

Aryan, boa tarde.

Conforme conversamos este embarque chegará no Brasil na sexta, sendo assim eu consigo precisar os valores exatos de impostos que serão debitados mais a comissão Trading que é *US 450,00 por processo*; Caso sua mercadoria não chegue na sexta estimaremos um valor para registro no sábado ou domingo pois os valores dos impostos são debitados no dia que a mercadoria esta sendo liberado.

Quanto ao despachante não temos problema pois o Edison já esta em nosso radar.

Atenciosamente,
Rodrigo Farias

----- Original Message -----

From: Aryan Schut - Zeker
To: farias@grupocvd.com.br
Sent: Tuesday, October 18, 2011 2:54 PM
Subject: Importação de Flores - Zeker

Boa tarde Farias,

Conforme contato telefônico anterior temos interesse em contar seus serviços para trazer nossas cargas de flores da Colômbia e do Equador, tenho previsão da primeira carga com vôo partindo na quinta-feira e chegando a sexta-feira.

Por favor me passe as diretrizes. O pessoal da Kuehne + Nagel do Equador que está cuidando da carga (Katherine). As caixas devem vir com o seu nome ou o meu direto?

A carga é enviada no seu nome ou no meu? Esse tipo de dúvida operacional que precisava resolver.

Assim, resta evidente que a operação ocorria por ocultação do real adquirente, tendo a empresa ARYAN FLORES negociado anteriormente, fazendo apenas o dinheiro circular no caixa da empresa CVD, ainda, os valores tendo o fluxo na exata necessidade do pagamento das pessoas decorrentes da importação.

Em que pese verificar que a empresa CVD conforme documentos fiscais colacionados, teria condições financeiras para realizar tal operação, nota-se, que a operação era realizada por conta e ordem de ARYAN FLORES.

Tal cotejo dos valores pagos com as importações, encontram-se encartes nas informações constantes no termo de verificação fiscal (TVF) e-fl. 17 e seguintes.

Ainda, conforme consta no TVF de e-fl. 53, vejamos:

3. Perguntado como era feita a negociação, respondeu que a CDV no Brasil só efetivava a importação e que a parte técnica da compra era feita por um agente de compra equatoriano, de nome Vinício Reyes, conhecedor de variedades de flores.
4. Esclareceu que todas as compras no período aproximado de um ano e meio, out2011 a nov2012, eram solicitadas diretamente pela ZEKER ao agente Vinício, que buscava nas fazendas equatorianas, que emitiam as invoices em nome de CDV, ou em nome de empresa intermediadora. Não soube definir se sempre eram empresas ligadas ao agente Vinício.

O Sr Aryan, conforme informado no item 4, realizava diretamente os pedidos de importação ao agente Vinícios que buscava as flores nas fazendas equatorianas e emitia a fatura em nome da CDV.

O Sr Aryan confirma o pagamento dos tributos, taxa Siscomex e comissão da CDV através da Solicitação de Numerário. Ele confirma ainda que este procedimento era adotado para todas as DI's.

7. Perguntado sobre como eram feitos os pagamentos, da mercadoria e da nacionalização, respondeu que inicialmente a CDV, através de documento de Solicitação de Numerário, solicitava valores para pagamento dos tributos, taxa Siscomex e comissão de trading, assim que a carga chegava ao Brasil.
8. Foi mostrado ao Sr. Aryan o documento citado, de Solicitação de Numerário n.º GRU 0154/12 de 19jan2012, e indagado sobre se este seria o formato padrão para todas as importações, respondeu que sim.

Desta forma, não resta dúvida que houve ocultação do real adquirente, sendo que a empresa ARYAN FLORES quem realizava as operações, sob conhecimento da empresa CVD.

Em que pese como dito acima, o dano ao erário não depende apenas do não recolhimento do tributo, mas está vinculado ao controle aduaneiro, assim, correta a decisão da aplicabilidade do perdimento.

3 DA APLICABILIDADE DO ART. 33 DA LEI Nº 11.488/2007

A empresa CVD apresentou petição denominada “aditamento ao recurso voluntário, pedindo que alternativamente seja aplicado o art. 33 da Lei nº 11.488/07.

Por se tratar de aplicação de penalidade, tal matéria não encontra-se preclusa, nesse sentido:

Processo n.º 10073.900754/200827 Acórdão 3001000.223

RELATOR: Orlando Rtgliani Berri.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal Período de apuração: 01/04/2002 a 30/06/2002 INOVAÇÃO DOS ARGUMENTOS DE DEFESA. SEDE RECURSAL. NÃO CONHECIMENTO. Não se conhece de matéria em sede recursal fundamentada em argumentos díspares daqueles apresentados na fase de defesa administrativa anterior, pois viola o princípio da dialeticidade e suprime instância, exceção cabível apenas quanto àquelas de ordem pública, o que não é o caso nos autos sob exame.

Nesse sentido, é oportuno analisar tal pleito. A alegação da empresa CVD aduz que para quem faz cessão do nome é aplicada a hipótese do art. 33, da Lei nº 11.488/07, vejamos:

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 n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Ocorre, que o caso em comento trata-se da pena de perdimento nos termos do art. 23, V, §§ 1º e 3º do Dec.-Lei n.º 1.455/76, que assim consta:

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.
APLICABILIDADE DO ART. 711 DO REGULAMENTO ADUANEIRO DE 2009

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

§ 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 n.º 70.235, de 6 de março de 1972.

Com o advento do art. 33, da Lei n.º 11.488/07, manteve a hipótese do perdimento nos termos do art. 23 do Dec.-Lei n.º 1455/76, em verdade o que ocorreu com a dicção do art. 33, da Lei n.º 11.488/07 foi a derrogação. Nesse sentido me manifestei juntamente com Amanda Caroline Goularte, vejamos:

Revogar, nas palavras de Tercio Sampaio Ferraz Junior, significa “retirar a validade por meio de outra norma”. Segundo o autor, “a norma revogadora manifesta ou implícita, pode revogar todas as normas de um diploma normativo, por exemplo, de uma lei, ou apenas parte delas”. A fim de diferenciar a revogação total da parcial, optou-se por denominar a primeira de ab-rogação e a segunda de derrogação.⁷

As mencionadas normas elas tem convivência harmônica, pois, sempre que possível deve aplicar o perdimento da mercadoria nos termos art. 23, §3º do Dec.-Lei n.º 1455/76, e não sendo hipótese de localizar aplica-se a multa substitutiva de 100% nos termos do art. 23 do Dec.-Lei n.º 1455/76.

Nesse sentido já se manifestou o Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPORTAÇÃO MEDIANTE INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS. CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO DE BENS NA MULTA PREVISTA NO ART. 23, V E § 3º, DO DECRETO-LEI N. 1.455/1976.

PENALIDADE APLICÁVEL APENAS AO IMPORTADOR OCULTO. INTERPRETAÇÃO SISTEMÁTICA COM O ART. 33 DA LEI N. 11.488/2007.

⁷ ULIANA JUNIOR, Laércio Cruz; VIEIRA, Amanda Caroline Goularte. Da Aplicação da Pena de Perdimento de Bens na Ocultação do Real Adquirente ou Aplicação da Multa de 10% (Dez por Cento) do Art. 33 da Lei n. 11.488/2007. Revista Direito Tributário Atual, n.42. ano 37. p. 313-335. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2019.

1. A controvérsia veiculada nos presentes autos diz respeito à aplicação, em caráter solidário, da multa prevista no § 3º do art.

23 do Decreto-Lei n. 1.455/1976 ao importador ostensivo na hipótese de importação mediante interposição fraudulenta de terceiros efetiva (art. 23, V, do Decreto-Lei n. 1.455/1976) e presumida (§ 2º do Decreto-Lei n. 1.455/1976 e art. 33 da Lei n. 11.488/2007), quando da impossibilidade da aplicação da pena de perdimento prevista no § 1º de referido decreto.

2. A interpretação sistemática de referidos dispositivos denota que os casos de importação mediante interposição fraudulenta de terceiro - irrelevante seja ela efetiva ou presumida - admite a aplicação primeira da pena de perdimento de bens e, na sua impossibilidade, consequente aplicação da multa correspondente ao valor da operação ao importador oculto (§ 3º do Decreto-Lei n. 1.455/1976), bem como a aplicação da multa de 10% do valor da operação ao importador ostensivo (art. 33 da Lei n. 11.488/2007).

3. A lógica adotada pelo Tribunal de origem faz todo o sentido, uma vez que, com a pena de perdimento da mercadoria decorrente da interposição fraudulenta - seja ela efetiva ou presumida -, o patrimônio que realmente se busca atingir pertence ao importador oculto. Ora, se a própria pena de perdimento decorre justamente da conclusão de que houve interposição fraudulenta, ou seja, de que a importação que se realiza foi custeada por outra pessoa em desacordo com a legislação de regência, é forçoso concluir que a finalidade da norma, no seu conjunto, é atingir o patrimônio do real importador.

4. Tem-se que não foi por outra razão que o legislador, buscando também submeter o importador ostensivo a uma sanção, estipulou a multa de 10% do valor da operação quando 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 (art. 33 da Lei n. 11.488/2007).

5. Registre-se, por fim, que não procede a alegativa fazendária de que a multa prevista no § 3º do Decreto-Lei n. 1.455/1976 seria aplicada somente quando houver cessão de nome pelo sócio ostensivo, pois a compreensão é que em toda e qualquer importação mediante interposição fraudulenta o importador se vale do seu nome para a realização das operações de comércio exterior de terceiros.

6. Recurso especial a que se nega provimento.

(REsp 1632509/SP, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/06/2018, DJe 26/06/2018)

Assim é notório que a pena de perdimento continua a existir, sendo que a aplicabilidade é para que se atinja o bem do importador oculto.

No caso em apreço, o art. 33, da Lei nº 11.488/07 tem a penalidade específica ao importador ostensivo, ainda, em seu voto o Min. OG Fernandes, assim assentou:

O Tribunal de origem chegou à conclusão de que a multa constante do § 3º do Decreto-Lei n. 1.455/1976, equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, somente deve ser aplicada ao importador oculto, seja porque a sanção de perdimento afeta apenas o seu patrimônio, seja pelo fato de o art. 33 da Lei n. 11.488/2007 prever pena específica ao importador ostensivo.

A Fazenda Nacional, por sua vez, defende a aplicação solidária da multa constante do § 3º do Decreto-Lei n. 1.455/1976 ao importador ostensivo, ao fundamento de que tal

normativo incide toda vez que houver interposição fraudulenta efetiva - o que seria hipótese dos autos no seu entender; e que a multa do art. 33 da Lei n. 11.488/2007 fica reservada somente quando da interposição fraudulenta presumida.

A interpretação sistemática de referidos dispositivos denota que os casos de importação mediante interposição fraudulenta de terceiro - irrelevante seja ela efetiva ou presumida - admite a aplicação primeira da pena de perdimento de bens e, na sua impossibilidade, conseqüente aplicação da multa correspondente ao valor da operação ao importador oculto (§ 3º do Decreto-Lei n. 1.455/76), bem como a aplicação da multa de 10% do valor da operação ao importador ostensivo (art. 33 da Lei n. 11.488/2007).

A lógica adotada pelo Tribunal de origem faz todo o sentido, uma vez que, com a pena de perdimento da mercadoria decorrente da interposição fraudulenta - seja ela efetiva ou presumida -, o patrimônio que realmente se busca atingir pertence ao importador oculto.

Ora, se a própria pena de perdimento decorre justamente da conclusão de que houve interposição fraudulenta, ou seja, de que a importação que se realiza foi custeada por outra pessoa em desacordo com a legislação de regência, é forçoso concluir que a finalidade da norma, no seu conjunto, é atingir o patrimônio do real importador. Tenho que não foi por outra razão que o legislador, buscando também submeter o importador ostensivo a uma sanção, estipulou a multa de 10% do valor da operação quando 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 (art. 33 da Lei n. 11.488/2007)

Assim é uma completa harmonia, o que verifica-se que o art. 33 da Lei nº 11.488/2007, veio por aplicar a multa de 10% ao ocultante e assim coexistindo a penalidade do art. 23, do Dec.-Lei nº 1.455/76.

PROCESSO Nº:0814657-23.2016.4.05.8100- **APELAÇÃO**
RELATOR(A):Desembargador(a) Federal Elio Wanderley de Siqueira Filho - 1ª
Turma – TRF5

EMENTA: PROCESSUAL CIVIL, TRIBUTÁRIO. OPERAÇÃO DE IMPORTAÇÃO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS. INÍCIO DE PROCEDIMENTO ESPECIAL DE CONTROLE ADUANEIRO. CABIMENTO. MOTIVAÇÃO PRESENTE. PENA DE PERDIMENTO. ART. 23 DO DL Nº 1.455/76 E ART. 689, XXII, DO DECRETO Nº 6.759/2009. APELAÇÃO NÃO PROVIDA.

1. *"O procedimento especial de controle aduaneiro estabelecido aplica-se a toda operação de importação ou de exportação de bens ou de mercadorias sobre a qual recaia suspeita de irregularidade punível com a pena de perdimento, independentemente de ter sido iniciado o despacho aduaneiro ou de que o mesmo tenha sido concluído. No decorrer desse procedimento especial de controle, é assegurado ao importador ciência dos atos, para apresentar documentos justificativos e informações adicionais, permanecendo as mercadorias retidas, caso não haja garantia (IN SRF nº 1.169/2001)."*(PROCESSO: 08084703320154058100, AC/CE, DESEMBARGADOR FEDERAL RODRIGO VASCONCELOS COELHO DE ARAÚJO (CONVOCADO), 1ª Turma, JULGAMENTO: 10/04/2018)

2. A Lei nº 9.784/99, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, dispõe que a Administração Pública Federal observará, dentre outros, o princípio da motivação.

3. As espécies de atos administrativos demandam maior ou menor incursão na esfera dos motivos. No caso em tela, trata-se de decisão que determinou a instauração de

procedimento fiscalizatório aduaneiro, sendo suficiente a existência de indícios da prática de ato ilícito ou ilegal.

4. Ao processar o agravo de instrumento interposto pela ora apelante (0800544-80.2017.4.05.0000), esta Turma reconheceu que o "*Relatório do procedimento especial de fiscalização demonstra indícios da prática de interposição fraudulenta e de ocultação do sujeito passivo, dentre os quais devem ser destacados a incompatibilidade entre os rendimentos declarados e movimentação financeira das sócias antes da constituição da empresa e o volume de operações no comércio exterior em nove meses de funcionamento*".

5. Não há que se falar em deficiência de fundamentação no ato da autoridade fiscal. Ao contrário, ao determinar a aplicação de Procedimento Especial de Controle Aduaneiro, o Fisco atuou em cumprimento de seu dever legal no combate a fraudes no comércio exterior, buscando assegurar o devido recolhimento dos tributos incidentes sobre as transações comerciais internacionais.

6. Conforme apontou o juiz singular e o relator do julgamento do agravo de instrumento, "*a não conclusão do procedimento no prazo originalmente estipulado encontra fundamento na própria conduta da empresa fiscalizada, que foi intimada diversas vezes para complementar a entrega de documentação e esclarecer dúvidas*".

7. Ao fim da discussão administrativa, foi imposta à empresa apelante a pena de perdimento das mercadorias, medida contra a qual se insurge a apelante, por entender excessiva, requerendo a aplicação da penalidade mais benéfica prevista no art. 33 da Lei nº 11.488 de 2007.

8. Não há o que reparar. A ocultação do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação de importação ou exportação mediante interposição fraudulenta de terceiros é considerada dano ao erário para fins de aplicação de pena de perdimento, nos termos do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002. No mesmo sentido, o art. 689, XXII, do Decreto nº 6.759/2009 prevê a perda de perdimento à mercadoria "*estrangeira ou nacional, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros*".

9. O dispositivo referido pela empresa recorrente não revogou o art. 23 do DL nº 1.455/76, tampouco o art. 689, XXII, do Decreto nº 6.759/2009, não tendo, portanto o condão de afastar a pena de perdimento das mercadorias.

10. A pena de perdimento é destinada ao sujeito passivo ocultado na operação de importação, ao passo que a pena de multa prevista no art. 33 da Lei 11.488 de 2007 é direcionada à pessoa jurídica que ceder seu nome a terceiros.

11. Apelação não provida.

No mesmo sentido já se manifestou o Tribunal Regional da 1ª Região, vejamos:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. AÇÃO ORDINÁRIA. OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO. AUTO DE INFRAÇÃO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. DECRETO-LEI 1.455/76, ART. 23. APLICAÇÃO DE PENALIDADE MAIS BRANDA. LEI 11.488/2007, ART. 33. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO SUPERIOR A DEZ POR CENTO DO VALOR DA OPERAÇÃO ACOBERTADA. POSSIBILIDADE. AGRAVO DE INSTRUMENTO PROVIDO.

“O art. 33 da Lei 11.488/2007 estabeleceu pena mais branda (multa) para a interposição fraudulenta de terceiros, sem ressaltar a possibilidade de aplicação concomitante de

outras penas já previstas em lei. Assim sendo, não se justifica mais a decretação do perdimento do bem unicamente com base nesse fundamento [AP 0015301-26.2008.4.01.3400/DF, Rel. Des. Fed. Maria do Carmo Cardoso, Oitava Turma, e-DJF1 p. 1190 de 28/03/2014; REsp 1144751/DF, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 01/03/2011, DJe 15/03/2011]” (AC 0027296-02.2009.4.01.3400/DF, TRF1, Sétima Turma, Rel. Des. Fed. Reynaldo Fonseca, e-DJF1 de 22/08/2014, p. 514).

Na espécie, a pretensão da agravante é de que seja determinada a suspensão da exigibilidade de 90% (noventa por cento) da totalidade do crédito tributário resultante do PAF n. 12466.723650/2011-08. O Juízo de origem deferiu parcialmente o pedido de antecipação dos efeitos da tutela, tendo sido determinada a suspensão da exigibilidade de 90% (noventa por cento) do crédito tributário discutido, decorrente de infração à norma do art. 23, V do Decreto-Lei n. 1.455/76, relativamente à importação de mercadorias no período compreendido entre 09/02/2007 e 27/07/2010, embora no auto de infração impugnado no feito principal aquele período se estenda até 15/02/2011.

No Tribunal, o pedido de antecipação dos efeitos da tutela recursal foi deferido “para determinar a suspensão da exigibilidade do valor correspondente a 90% crédito tributário originado do PAF n. 12466.723650/2011-08”, tendo o Relator asseverado que “se efetivamente ocorrida a infração, a sanção a que a agravante estaria sujeita corresponderia a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada. Convicção que autoriza concluir, ainda que neste juízo de preambular exame da pretensão ajuizada, que há fortes indícios de que é ilegal a sanção no valor em que aplicada, para todo o período em que a infração foi identificada. Hipótese que evidencia a ocorrência de plausibilidade jurídica necessária e suficiente para autorizar a suspensão da exigibilidade do crédito constituído, relativamente ao valor que exceder ao percentual de 10% (dez por cento), sobre o valor da operação de importação”.

Agravo de instrumento provido

TRF-1ª R. 8ª T. AG 0008663-45.2015.4.01.0000. Rel. Des. Fed. Marcos Augusto de Sousa. e-DJF1 24/02/2017.

É de ressaltar que o CARF já firmou posicionamento sobre o tema, vejamos:

Súmula CARF nº 155

A multa prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/07 não se confunde com a pena de perdimento do art. 23, inciso V, do Decreto Lei nº 1.455/76, o que afasta a aplicação da retroatividade benigna definida no art. 106, II, "c", do Código Tributário Nacional.

Existindo tal convivência harmônica entre as normas, nesse sentido leciona Solon Sehn, vejamos:

[...] ao servir como “testa-de-ferro”, o importador ostensivo é coautor da mesma infração praticada pelo importador oculto. A cessão de nome não é uma ação autônoma, mas parte integrante e indissociável da conduta vedada e sancionada pelo ordenamento jurídico. Logo, não há que se cogitar de concurso formal. O que se tem é uma unidade de fato e uma pluralidade de tipos infracionais concorrentes de aparente aplicabilidade: o § 3º do art. 23, V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976 e o art. 33 da Lei nº 11.488/2007. O concurso aparente é afastado por meio do critério lógico da especialidade. Esse, como se sabe, estabelece que – havendo mais de um tipo infracional com elementos em comum – aplica-se aquele com o maior número de atributos especializantes. O art. 33 afasta a incidência do § 3º do art. 23, V, porque descreve especificamente a conduta do importador ostensivo que cede o seu nome para acobertamento da operação de comércio exterior praticada por terceiros. A Lei nº 11.488/2007 – em função da dimensão reduzida do benefício auferido pelo importador ostensivo e da hipossuficiência

econômica própria de quem se presta ao papel de testa-de-ferro– estabeleceu uma sanção específica, proporcional à gravidade de sua atuação, valorada objetivamente em dez por cento.

Ademais, como bem demonstrado no estudo pioneiro de Angela Sartori e Luiz Roberto Domingo, a pena de perdimento – transformada em multa substitutiva – não pode resultar em uma consequência jurídica mais gravosa para o sujeito passivo. A responsabilidade pelo perdimento cabe ao importador oculto. Este, na condição de proprietário da mercadoria, é o destinatário legal da sanção, vale dizer, quem deve sofrer os efeitos patrimoniais negativos previstos pela ordem jurídica. A conversão – que nada mais é do que uma hipótese de inaplicabilidade por perda do objeto da pena de perdimento – não pode alterar essa realidade normativa, fazendo com que o importador ostensivo responda cumulativamente por ambas as sanções. A esse – antes e após a conversão – cabe apenas a multa de dez por cento do art. 33 da Lei nº 11.488/2007. Do contrário, para a mesma infração, a pena substitutiva apresentaria uma dimensão maior que pena substituída”.⁸

Diante de todo o exposto, dou provimento ao pleito da empresa CVD, para que sua responsabilidade solidária seja no limite do art. 33, da Lei nº 11.488.

4 MULTA DE 1% NOS TERMO DO ART. 711 DO REGULAMENTO ADUANEIRO DE 2009

A contribuinte CVD, tenta aduzir para aplicação da multa de 1% com capitulação no art. 711 do Regulamento Aduaneiro de 2009, ao invés da multa de 100%.

Ainda sustenta que o Brasil assumiu acordos juntos a OMC e OMA, para que não fosse aplicada sanções de 100%.

Não assiste razão, uma vez, que a legislação atinente ao perdimento é aquela estabelecida no art. 683 do Regulamento Aduaneiro, com remissão as demais normas, não sendo hipótese elenca no art. 711, sendo essa capitulação para outras infrações, que não seja o perdimento.

No que tange os acordos da OMA e OMC, em nenhum momento encontra-se vedação nesses instrumentos jurídicos, assim, não assistindo razão.

5 RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

Em matéria comum, as recorrentes alegam ausência de responsabilidade solidária.

É de recordar que a fiscalização compreendeu pela responsabilidade dos sócios nos termos do art. 95, I e V, do Decreto-Lei nº 37/66 e art. 135 do CTN, entre as empresas CVD e ARYAN SHUT.

Ainda, atribui responsabilidade aos sócios nos termos do art. 135 do CTN.

Pois bem! Em relação a responsabilidade da empresa ARYAN SCHUT FLROES – ME, ela tem sua responsabilidade por força do art. 95, I e V, do Dec.-Lei 37/1996 e 135 do

⁸ SEHN, Solon. Curso de direito aduaneiro. Rio de Janeiro: Forense, 2021, p. 444.

CTN, pois, verifica-se que a empresa ao praticar os atos tinha conhecimento da simulação que estava ocorrendo assim, não existindo argumento para afastar tal hipótese.

Já no que tange aos sócios, para aplicação da hipótese do art. 135 do CTN, deve a fiscalização demonstrar que houve excesso na prática dos atos pelos sócios administradores, nesse sentido:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 25/10/2012 a 31/01/2013 (...) INFRAÇÃO ADUANEIRA. RESPONSABILIDADE. ARTS. 94 E 95 DO DECRETOLAI Nº 37/66. Em matéria de infrações administrativas no âmbito aduaneiro, a pessoa física ou jurídica pode ser punida como agente direto da infração, que praticou a ação ilícita ou incorreu na omissão ilícita, ou como "responsável" pela infração, nos termos dos arts. 94 e 95 do Decreto-lei nº 37/66. ART. 135, III do CTN. RESPONSABILIDADE. TRIBUTOS. INFRAÇÃO DE LEI. Os sócios com poder de gerência são responsáveis pelo crédito tributário resultante de atos praticados com infração de lei, caracterizada pela interposição fraudulenta na importação e uso de documento falso para instrução dos despachos aduaneiros. (...)” (Processo nº 10909.722348/2015-76; Acórdão nº 3402-007.221; Relatora Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula; sessão de 28/01/2020) “Assunto: Imposto sobre a Importação – II Data do fato gerador: 05/06/2012, 12/07/2012, 13/07/2012, 16/07/2012, 17/07/2012, 22/08/2012

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. FALTA DE COMPROVAÇÃO DOS RECURSOS. PRESUNÇÃO. Presume-se a interposição fraudulenta, quando o importador de direito não comprova a origem lícita dos recursos utilizados para a realização das importações. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DOS SÓCIOS ADMINISTRADORES. Os sócios administradores devem ser solidariamente responsabilizados pelos créditos e obrigações tributárias, em razão de atos praticados com excesso de poder ou infração à lei, nos termos do art. 134 a 135 do Código Tributário Nacional.” (Processo nº 15165.721265/2016-13; Acórdão nº 3301-005.023; Relator Conselheiro Marcelo Costa Marques d'Oliveira; sessão de 28/08/2018

Nota-se que **Rogério Sarmiento Pessoa e Leandro Ribas** pessoa, ambos eram sócios da empresa CVD.

Aduzem em seus recursos que não seriam responsáveis solidários eis que não demonstrado que ambos tinham realizado as importações e não existindo responsabilidade solidária.

A responsabilidade solidária dos sócios foi apresentada pelos seguintes argumentos constante em e-fl. 77:

Rogério Sarmiento Pessoa e Leandro Ribas Pessoa: Rogério é sócio administrador da CDV e portanto tem poderes para tomar as decisões gerenciais que nortearam as importações fraudulentas de flores. Rogério é sócio majoritário detendo 90 % das ações da CDV. O Sr Rodrigo Farias, analista de importação da CDV, em seus esclarecimentos (confirmou que o Sr Rogério é o responsável por todo grupo CDV (item 04). Informou que Leandro e Rogério seriam os responsáveis pela captação de clientes (item 06) e que recebia ordens dos mesmos (Item 08). Informou que Leandro e Rogério definiram a comissão que a trading recebia pelos serviços prestados e orientavam o Sr Rodrigo a enviar a “Solicitação de numerário” aos clientes (item 19 e 20). No item 21- D, o Sr

Rodrigo informava que o diretor Leandro era o responsável pelo controle dos pagamentos e que após confirmar os pagamentos avisava-o para que registrasse as DI's.

Leandro consta ainda como sócio de outras empresas do grupo e como detentor de 10% das ações da CDV. Restou assim comprovado que Leandro e Rogerio, ao realizar as importações em nome da CDV e ocultar a ARYAN SCHUT agiram com infração a lei e concorreram com a prática da infração, respondendo portanto solidariamente as infrações ora apuradas.

Assim, é de excluir a responsabilidade solidária dos sócios da CVD.

Por outro giro, o sócio ARYAN SCHUT, sócio da ARUAN SCHUT FLORES – ME, deve ser mantida sua responsabilidade, verifica-se, que o sócio agia diretamente nas operações tendo conhecimento dos atos praticados, vejamos:

- a. **Aryan Schut** : Conforme consta no cadastro da RFB e declarado pelo Sr Aryan no Termo de Declaração que presta, item 01, ele sempre foi, desde o início, o responsável pela empresa ZEKER e atualmente é o único sócio. Nos itens 2 e 3 das declarações prestadas confirma que foi o responsável por todos os contatos com a CDV e no item 4 confirma que realizava os contatos e os pedidos de importação junto aos exportadores colombianos. O Sr Aryan ainda realizou todos os adiantamentos de recurso para fechamento de câmbio e pagamento dos tributos cobrados através da “Solicitação de Numerário” e realizou pagamentos à transportadora rodoviária e aérea referente as importações. Sendo assim agiu com infração de lei ao ocultar a ZEKER do controle aduaneiro e simular as compras da CDV no mercado interno, respondendo assim solidariamente ao presente Auto de Infração.

É como eu voto.

6 MATÉRIAS CONSTITUCIONAIS

Em razão das normais constitucionais invocadas pelas contribuintes, tais matérias não podem ser analisadas por vedação por conta de súmula:

Súmula CARF nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Assim, nego provimento.

7 CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto em rejeitar as preliminares e no mérito, voto em DAR PROVIMENTO, aos Recursos interpostos por ROGÉRIO SARMENTO; por LEANDRO RIBAS PESSOA; e C.D.V. EXPORTAÇÃO, para excluir da responsabilidade solidária os Sócios Administradores da empresa C.D.V. Exportação. Ainda voto por CONHECER e NEGAR PROVIMENTO aos Recursos ARYAN SCHUT FLORES – ME e ARYAN SCHUT.

(documento assinado digitalmente)

Laércio Cruz Uliana Junior

Fl. 25 do Acórdão n.º 3201-009.388 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 11829.720049/2014-79

Voto Vencedor

Conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles, Redator designado.

Tendo o Colegiado decidido, por maioria de votos, negar provimento ao Recurso Voluntário interposto por CDV Exportação Importação e Comércio Ltda. - EPP, coube a mim, em relação a esse ponto, a elaboração do voto vencedor.

O i. Conselheiro relator, entendendo que o art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, trouxe penalidade específica a ser aplicada contra aquele que ceder o seu nome para a realização de operações de comércio exterior de terceiros, com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários, o que pode restar configurado, inclusive, pelo registro de declaração de importação sem a indicação do real adquirente das mercadorias no exterior, votou no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário apresentado pela CDV, afastando a responsabilidade da empresa em relação à multa substitutiva à pena de perdimento, prevista no § 3º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, aplicável sempre que a mercadoria objeto da pena de perdimento não seja localizada, tenha sido consumida ou tenha sido revendida.

Em outras palavras, o i. Conselheiro relator entendeu que, nos casos em que ficar comprovada a ocultação do sujeito passivo mediante fraude ou simulação, hipótese prevista no inciso V do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, pelo **critério da especialidade**, a pena de perdimento da mercadoria, prevista no § 1º desse art. 23, ou a multa substitutiva, prevista no § 3º desse art. 23, se aplicam unicamente ao adquirente oculto, restando para aquele que constar como importador na declaração de importação, unicamente, a multa de 10% pela cessão de nome, prevista no art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007.

Não obstante, com a devida vênia, discordo desse entendimento apresentado pelo i. Conselheiro relator. Não vejo no art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, a especialidade do tipo que permita o afastamento da penalidade do perdimento em relação à pessoa que atua para ocultar o sujeito passivo nas operações de comércio exterior, ao mesmo tempo em que não vejo como não aplicar a multa substitutiva ao perdimento contra aquele que figura como importador na declaração de importação, quando comprovada a ocultação do sujeito passivo, mediante fraude ou simulação, e quando a mercadoria não tiver sido alcançada para fins de aplicação da pena de perdimento.

Sobre o art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, é preciso esclarecer que a sua introdução no ordenamento jurídico se deu para corrigir os rumos das ações desenvolvidas pela fiscalização aduaneira da RFB após a publicação da Lei nº 10.637, de 2002, mais especificamente em razão da introdução em nosso ordenamento jurídico de uma nova hipótese de inaptidão, dessa feita com efeitos de penalidade, que alcançava a pessoa jurídica que não comprovasse a origem dos recursos utilizados nas operações de comércio exterior (presunção de interposição fraudulenta).

Sem adentrarmos no mérito em relação aos acertos e equívocos dos procedimentos adotados à época pela RFB, o fato é que, após a publicação da Lei nº 10.637, de 2002, a fiscalização aduaneira passou a declarar a inaptidão da inscrição no CNPJ das pessoas jurídicas pela **não comprovação da origem dos recursos empregados nas operações de comércio exterior**, sempre que não fosse possível a identificação do real adquirente das

mercadorias no exterior, bem como a declarar a inaptidão da inscrição no CNPJ das pessoas jurídicas por **inexistência de fato**, nos termos do disposto no caput do art. 81 da Lei nº 9.430, de 1996, c/c o art. 37 da IN SRF nº 200, de 2002, vigente à época, sempre que fosse possível a identificação do real adquirente das mercadorias no exterior que estava oculto na operação.

Em outras palavras, todos os casos de ocultação do sujeito passivo, comprovados ou presumidos, passaram a ser “punidos” com a declaração de inaptidão da inscrição no CNPJ da pessoa jurídica ocultante, além da aplicação da pena de perdimento sobre as mercadorias.

Mas essa posição adotada pela fiscalização aduaneira acabou incomodando, principalmente, as grandes comerciais importadoras/exportadoras, que, apesar de trabalharem ocultando o sujeito passivo, registrando declarações de importação de terceiros como se fossem elas as reais adquirentes das mercadorias no exterior, não admitiam serem declaradas inaptas por inexistência de fato, especialmente em função da incoerência de se considerar inexistente de fato empresas que faturavam milhões de reais por ano e que empregavam dezenas de funcionários.

Diante desse cenário, entendendo que, no caso em que restasse identificado o real adquirente das mercadorias no exterior, a declaração de inaptidão da inscrição no CNPJ da pessoa jurídica que havia cedido o nome para o registro da declaração de importação de terceiro era por demais gravosa (e, muitas vezes, incoerente), o legislador decidiu estabelecer uma penalidade mais branda (e específica) para a hipótese infracional, e assim introduziu no art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, uma multa pela cessão de nome, equivalente a 10% do valor da operação acobertada.

Mas observe-se que essa multa não veio para contrapor a pena de perdimento, mas sim para afastar a possibilidade de que fosse declarada a inaptidão da inscrição no CNPJ nos casos em que restasse identificada a cessão de nome. Isso, inclusive, está expresso no próprio parágrafo único desse art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, que diz, com outras palavras, que a cessão de nome não enseja a declaração de inaptidão da inscrição no CNPJ:

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.

Dessa forma, após a publicação da Lei nº 11.488, de 2007, a depender do que seja apurado pela fiscalização aduaneira em relação aos partícipes da operação de comércio exterior, penalidades distintas passaram a ser aplicadas:

1. presumida a interposição fraudulenta (não comprovação da origem dos recursos empregados nas operações de comércio exterior), o **importador ostensivo** (aquele que registra a declaração de importação) fica sujeito à pena de perdimento da mercadoria importada (ou à multa equivalente ao valor aduaneiro, caso a mercadoria não seja localizada, ou já tenha sido consumida ou revendida), bem como a ter sua inscrição no CNPJ declarada inapta; e

2. constatada a ocultação do sujeito passivo, mediante fraude ou simulação, o **importador ostensivo** fica sujeito à pena de perdimento da mercadoria importada (ou à multa equivalente ao valor aduaneiro, caso a mercadoria não seja localizada, ou já tenha sido consumida ou revendida), bem como à multa de 10% do valor da operação acobertada pela cessão de nome, enquanto que o **adquirente oculto** responde, solidariamente com o importador ostensivo, pela pena de perdimento da mercadoria importada (ou pela multa equivalente ao valor aduaneiro, caso a mercadoria não seja localizada, ou já tenha sido consumida ou revendida).

Sobre a pena de perdimento da mercadoria (ou a multa equivalente ao valor aduaneiro, caso a mercadoria não seja localizada, ou já tenha sido consumida ou revendida), prevista no inciso V do art. 23 do Decreto-Lei n.º 1.455, de 1976, c/c §§ 1º e 3º desse mesmo art. 23, é inquestionável a sua aplicação no presente caso, fato esse reconhecido expressamente no voto do i. Conselheiro relator. Há, inclusive, a Súmula CARF n.º 155 que prevê a sua aplicação em concomitância com a multa prevista no art. 33 da Lei n.º 11.488, de 2007:

Súmula CARF n.º 155

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em 03/09/2019

A multa prevista no art. 33 da Lei n.º 11.488/07 não se confunde com a pena de perdimento do art. 23, inciso V, do Decreto Lei n.º 1.455/76, o que afasta a aplicação da retroatividade benigna definida no art. 106, II, "c", do Código Tributário Nacional.

Acórdãos Precedentes:

9303-007.706, 9303-007.560, 9303-004.905, 9303-006.001, 9303-004.714, 9303-006.510, 3201-003.647, 3202-003.057, 3102-002.316, 3401-004.474 e 3402-005.242.

Não obstante o disposto nessa Súmula, o que se discute aqui não é a convivência entre as penalidades, mas sim a possibilidade do importador ostensivo figurar como responsável solidário pela multa substitutiva ao perdimento, prevista no § 3º do art. 23 do Decreto-Lei n.º 1.455, de 1976.

Para respondermos a essa pergunta, a primeira coisa que devemos considerar é a responsabilidade pela infração prevista no art. 95 do Decreto-Lei n.º 37, de 1966:

Art.95 - Respondem pela infração:

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

.....

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

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

.....

E a simples leitura desse art. 95 não deixa dúvidas de que o importador ostensivo responde conjuntamente com o adquirente oculto pelas infrações cometidas, seja em razão do

fato de ter concorrido para a prática da infração (Inciso I), seja em razão do fato de ter promovido o despacho de importação da mercadoria (inciso IV).

O segundo aspecto que devemos ter em mente é que a multa prevista no § 3º do art. 23 do Decreto-Lei n.º 1.455, de 1976, existe para substituir a pena de perdimento nos casos em que a mercadoria não pode ser alcançada, de tal forma que ela só será aplicada contra aquele que poderia, em algum momento, ser o sujeito passivo dessa pena de perdimento. E não há dúvidas que a pena de perdimento poderia ter sido aplicada contra o importador ostensivo. Isso teria ocorrido, por exemplo, caso a infração tivesse sido identificada antes do desembarço da mercadoria.

Assim, a única justificativa para afastar a responsabilidade do importador ostensivo pela pena de perdimento (ou pela multa substitutiva) seria a existência de uma penalidade específica, hipótese admitida pelo i. Conselheiro relator em relação à multa prevista no art. 33 da Lei n.º 11.488, de 2007.

Mas já vimos que essa multa não veio para afastar a responsabilidade do importador ostensivo em relação à pena de perdimento, mas sim para impedir a declaração de inaptidão da inscrição no CNPJ nos casos em que identificada a cessão de nome. Aliás, isso fica muito claro quando entendemos que o bem que se busca tutelar a partir da multa de 10% pela cessão de nome e a partir da pena de perdimento pela ocultação do sujeito passivo, mediante fraude ou simulação, possuem valores distintos, conforme explica o Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, relator do Acórdão 9303-006.001, de 29 de dezembro de 2017, listado entre os precedentes da Súmula CARF n.º 155, acima reproduzida:

A derradeira conclusão é a de que o ato de ceder o nome com vistas ao acobertamento do real beneficiário acarreta duas infrações, cujos bens jurídicos tutelados são distintos: o próprio erário e o controle aduaneiro como um todo, e a integridade do Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica. Enquanto o artigo 33 da Lei n.º 11.488/2007 resguarda a higidez do CNPJ, coibindo seu uso indevido, em substituição da declaração de inaptidão, o inciso V do artigo 23 do Decreto-lei n.º 1.455/1976 protege o Erário e o próprio controle aduaneiro.

Além disso, é de se observar que os Acórdãos 9303-007.706, 9303-007.560, 9303-004.905, 9303-004.714 e 9303-006.510, entre outros, todos listados como precedentes que ensejaram a publicação da Súmula CARF n.º 155, expressamente admitem a responsabilidade do importador ostensivo pela multa substitutiva à pena de perdimento, aplicada contra ele de forma concomitante com a multa prevista no art. 33 da Lei n.º 11.488, de 2007.

Dessarte, é de se reconhecer que, na hipótese de ocultação do sujeito passivo mediante fraude ou simulação, com identificação do real adquirente da mercadoria no exterior, aquele que registra a declaração de importação (importador ostensivo – ocultante) será apenado com a multa de 10% do valor da operação acobertada pela cessão de nome, prevista no art. 33 da Lei n.º 11.488, de 2007, respondendo ainda, solidariamente com o adquirente oculto, pela pena de perdimento da mercadoria (ou pela multa substitutiva, caso a mercadoria não seja localizada, ou tenha sido consumida ou revendida), nos termos do inciso V do art. 23 do Decreto-Lei n.º 1.455, de 1976, c/c os §§ 1º e 3º desse mesmo art. 23.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário interposto por CDV Exportação Importação e Comércio Ltda. - EPP.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaler Dornelles