



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

Processo nº 11829.720082/2014-07
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3401-003.253 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de setembro de 2016
Matéria ADUANA. INTERPOSIÇÃO. OCULTAÇÃO.
Recorrente EMIRADOS COMÉRCIO DE ALCOOL IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA ME E OUTRO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 17/12/2010, 31/03/2011, 20/04/2011

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS. DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. CONVERSÃO EM MULTA.

A pena de perdimento, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, inclusive, por meio da interposição fraudulenta de terceiros, deve ser substituída pela multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria quando esta houver sido consumida, revendida, ou não localizada.

DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA POR INFRAÇÕES. DA SUJEIÇÃO PASSIVA.

Responde de forma conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática ou dela se beneficie, não cabendo benefício de ordem.

SOCIEDADE DISSOLVIDA. ILEGITIMIDADE PASSIVA.

Deve ser excluída do polo passivo do auto de infração pessoa que era inexistente à época do procedimento fiscal e da autuação (NOX TRADING IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA-ME).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, dar parcial provimento ao recurso apenas para excluir do polo passivo o solidário NOX TRADING IMPORTAÇÃO EXPORTAÇÃO LTDA. - ME, tendo os Conselheiros Rosaldo Trevisan, Fenelon Moscoso de Almeida e Robson José Bayerl acompanhado pelas conclusões. Fez sustentação oral, pelo solidário NOX TRADING IMP. EXP. LTDA.- ME, Thábita Rocha, OAB GO n.º 42.035.

Robson José Bayerl - Presidente.

Eloy Eros da Silva Nogueira - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Robson José Bayerl (Presidente), Rosaldo Trevisan, Augusto Fiel Jorge d'Oliveira, Eloy Eros da Silva Nogueira, Fenelon Moscoso de Almeida, Rodolfo Tsuboi, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (Vice Presidente).

Relatório

Este processo cuida de auto de infração que constitui e exige a multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias pela impossibilidade de sua apreensão, em virtude de terem sido revendidas, nos termos do art. 23, V, § 3º do Decreto-lei nº 1.455/76 (art. 689, XXII, § 1º do Regulamento Aduaneiro de 2009). A autoridade lançadora informa que a penalidade seria decorrente da constatação da prática da interposição fraudulenta de terceiros na importação.

Segundo a fiscalização, a empresa NOX TRADING IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA-ME, CNPJ 09.459.098/0001-14 (doravante denominada NOX), atuou como importador interposto da empresa EMIRADOS COMÉRCIO DE ÁLCOOL, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA-ME, CNPJ 10.442.962/0001-54 (doravante denominada EMIRADOS), real adquirente das mercadorias importadas por meio das Declarações de Importação (DI) nºs 10/2258168-8, 11/0583852-0 e 11/0726826-7, registradas em 17/12/2010, 31/03/2011 e 20/04/2011, respectivamente.

Os bens importados em questão seriam dois veículos *Mustang* e um veículo *Dodge Challenger*. O auto de infração acusa que a empresa EMIRADOS não só já estava definida como "a destinatária final desses veículos antes do registro das DI, como foi a principal promotora da operação, além de lhe suportar o ônus financeiro". A empresa NOX foi autuada como responsável solidária pelos créditos lançados.

Segundo resumo constante da contestação apresentada pela empresa EMIRADOS, seriam as seguintes as alegações da autoridade fiscal:

Para justificar suas alegações o D. Agente Fiscal resumiu seus argumentos da seguinte forma:

- Que a EMIRADOS é a empresa com estrutura para realizar a revenda dos veículos, ao contrário da NOX, que não possui ativo permanente ou mesmo funcionários;
- Que a importação direta pela EMIRADOS dos veículos aqui discutidos comprometeria seu limite de importações (operações de pequena monta) como demonstrado no capítulo 5;
- Que a EMIRADOS adiantou recursos para a NOX liquidar o câmbio e/ou registrar as declarações de importação;
- Que a NOX sequer menciona a empresa EMIRADOS em sua contabilidade, embora aquela tenha recebido diversos pagamentos desta;

- Que a NOX não apresentou registros das negociações (e-mails, correspondência, etc) com o exportador;
- Que a EMIRADOS não apresentou registros das negociações com a NOX;
- Que a EMIRADOS importou por conta própria dois automóveis Ford Mustang e um Chevrolet Camaro nas datas de **27/12/2010, 29/03/2011 E 08/04/2011** do mesmo exportador utilizado pela NOX para importar os veículos Mustang: a Alphalog Corporation, empresa sediada em Miami nos EUA;
- Que a empresa Dubai Locadora de Veículos Ltda, destinatária do Mustang vermelho, possuía como sócio majoritário à época (**99%** de participação no capital social) (DOC 21) o Sr. Cláudio Luiz Fabbri, mesmo sócio majoritário da EMIRADOS, o que demonstra a vinculação entre o real adquirente oculto e o ostensivo na nota fiscal emitida pela NOX;
- Que a NOX emitiu nota fiscal de entrada do Mustang vermelho em data posterior à data da emissão da nota fiscal de saída, o que sugere que a mercadoria nem mesmo passou pelo seu estabelecimento, foi direto do recinto alfandegado para seu cliente;
- Que o veículo Dodge Challenger entrou no estabelecimento da NOX como ativo imobilizado e, apenas 9 (nove) dias depois, esta recebeu o pagamento que cobriu os custos do registro da DI por parte da NOX, que a haviam deixado com saldo bancário negativo;
- O veículo Dodge Challenger foi transferido para a EMIRADOS na condição de zero quilômetro após ter sido registrado na contabilidade como ativo imobilizado;
- Que as faturas comerciais apresentadas pela NOX são ideologicamente falsas por ocultarem o real adquirente das mercadorias;

Diante destes argumentos concluiu que os veículos importados pela NOX já tinham como destino a empresa EMIRADOS. As importações foram intermediadas pela NOX por conta e ordem da EMIRADOS; esta deveria portanto estar identificada como adquirente da mercadoria nas DI's registradas pelo importador. As faturas comerciais deveriam identificar o real adquirente das mercadorias.

EMIRADOS ingressou com impugnação alegando, em síntese escrita pelos Julgadores de 1º piso, que:

- a) "Nox Trading é de fato a real importadora, pois é ela que realiza o desembaraço das mercadorias, efetua o fechamento do câmbio e recolhe todos os tributos incidentes nas importações, e, só após, é que as mercadorias nacionalizadas são revendidas, preenchendo todos os requisitos do Ato Declaratório Interpretativo ("ADI") SRF nº 7/2002";
- b) "o único negócio realizado pela Peticionária com a referida contribuinte foi a aquisição em 07/02/2011 de um veículo do tipo Dodge Challender SE 2010/2010, que pertencia ao ativo imobilizado da Nox Trading, conforme DANFE n.º 000.000.15 emitida por ela. O valor combinado foi no importe de R\$ 106.875,00, pagos conforme se

denota dos anexos extratos bancários, sendo um TED de R\$ 30.000,00 no dia 30/12/2010; outro TED de R\$ 30.000,00 em 01/03/2011 e, finalmente, com seis cheques que somados atingem o valor de ..."

c) cita jurisprudência para referendar sua tese de que a caracterização da interposição de pessoa exige fortes indícios de ocultação, os quais não estão presentes no caso, pois não houve prejuízo ao Erário nem dolo;

d) a multa aplicada extrapola os limites da proporcionalidade e razoabilidade, caracterizando-se como confisco;

e) requer seja julgada procedente a impugnação e reconhecida a nulidade da multa aplicada.

Com relação à empresa NOX, a ciência do auto de infração foi feita ao Sr. Eduardo Marucci, ex sócio administrador, a quem coube a guarda dos livros e documentos da empresa dissolvida em 25/08/2014. O Sr. Eduardo Marucci apresentou impugnação alegando, em síntese escrita pelo ilustre relator do colegiado de 1º piso, que:

a) a impugnação é tempestiva, considerando que a ciência do auto de infração ocorreu em 16/12/2014 e a defesa foi apresentada em 15/01/2015;

b) não consta do Relatório Fiscal comprovação de fraude (vantagem ilícita para deixar de pagar tributo) cometida no interesse da EMIRADOS ou da NOX. Aliás, a única referência à vantagem indevida é o suposto comprometimento do limite de importação da EMIRADOS que, no entanto, trata-se de impasse administrativo que facilmente seria ultrapassado com a concessão de maior limite de importação em face das operações;

c) a regra genérica do art. 95 do DL 37/66 não se presta para que o Fisco, por interpretação pessoal, escolha os responsáveis. É o "tipo penal" que vai indicar o autor;

d) preliminarmente, alega ilegitimidade passiva, posto que a NOX foi regularmente dissolvida antes do início da ação fiscal e, portanto, não poderia figurar como sujeito passivo, consoante jurisprudência administrativa que cita;

e) não houve fraude nem simulação ou qualquer vantagem indevida por parte da impugnante, posto que não houve diferença no recolhimento de tributos, não houve objetivo de eximir-se de regras de preço de transferência, não houve nenhuma vantagem direta para a NOX e indireta para a EMIRADOS de forma a baratear o custo da mercadoria, a EMIRADOS efetivamente firmou e cumpriu um compromisso de compra e venda com a NOX, de forma que não há que se falar em ocultação do real comprador mediante fraude ou simulação;

f) a fiscalização confundiu documento falso com pretense engano de preenchimento da DI cometido pela importadora, que teria se equivocado na modalidade de importação;

g) quanto ao pretense adiantamento de recursos, reafirma que o adiantamento de pagamento de mercadoria, decorrente de contrato onde existe

promitente comprador, não configura a seu ver "recurso de terceiros", tratando-se antes de sinal de pagamento;

h) como a interpretação da infração restringe-se literalmente ao que consta do "tipo", a pena de perdimento só é cabível para infrações graves, cometidas mediante fraude ou simulação, que precisam ser indicadas e comprovadas. No caso, não cabe a pena de perdimento, por ausência de fraude ou simulação. Erro eventualmente cometido pela NOX no preenchimento da DI (ou empresa por ela contratada para fazer a importação), não se confunde com ocultação dolosa da EMIRADOS, que não se ocultou, e possui recursos financeiros de origem lícita conforme transparece do relatório fiscal;

i) 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;

j) cita jurisprudência do STJ para referendar sua tese de que a lei, no caso dos autos, exige a análise subjetiva da conduta do Impugnante para lhe imputar responsabilidade pela prática da infração. No caso da Impugnante, como nunca houve má fé e nenhum prejuízo foi causado à Fazenda Nacional, quando muito é possível atribuir culpa pela inaptidão no trato com os documentos aduaneiros, não sendo cabível a aplicação da pena de perdimento;

k) mesmo que se admitisse a prática das irregularidades descritas no Termo de Verificação Fiscal, observa que há pena específica, ou seja, a multa prevista pelo art. 33 da Lei nº 11.488/07, não havendo como prosperar a imputação de outra pena à Impugnante, ainda mais na qualidade de responsável tributário. Cita o art. 112 do CTN que assegura interpretação mais favorável ao acusado. Assim, demonstrada a inadequação da penalidade, deve ser excluída a responsabilidade solidária sobre a multa substitutiva do perdimento;

l) apresenta pedido de relevação de penalidade, com fulcro no art. 736 do Regulamento;

m) requer, ao final, sua exclusão do polo passivo da autuação (porque inexistente à época da constituição do crédito tributário); a extinção da responsabilidade tributária (pois não agiu com dolo nem auferiu qualquer vantagem ilícita, sendo que a pena de perdimento só se aplica ao proprietário da mercadoria e, no caso, não houve fraude ou simulação, no máximo, engano de interpretação da legislação). Caso assim não se entenda, então que seja analisado seu pedido de relevação de penalidade.

Os Respeitáveis Julgadores da 24ª turma da 1ª Delegacia da Receita Federal em São Paulo (DRJ SP1), após apreciar as impugnações das contribuintes, e demais documentos e informações que instruem os autos, concluíram por considerar improcedentes os recursos. O Acórdão n.º 16-68.478, proferido por esses Julgadores em 20 de maio de 2015, ficou assim ementado:

Acórdão 16-68.478 - 24ª Turma da DRJ/SP1

Sessão de 20 de maio de 2015
Processo 11829.720082/2014-07
Interessado EMIRADOS COM. ÁLCOOL, IMP. E EXP. LTDA - ME
CNPJ/CPF 10.442.962/0001-54

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Data do fato gerador: 17/12/2010, 31/03/2011, 20/04/2011

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE. PENA DE PERDIMENTO. CONVERSÃO EM MULTA.

Caracterizadas como por conta e ordem as operações de comércio exterior declaradas pela importadora como sendo em nome próprio, o que implicou ocultação do real adquirente das mercadorias, resta tipificada a figura da interposição fraudulenta, sujeitando tanto a importadora como a real adquirente à penalidade de perdimento das mercadorias, a ser convertida em multa equivalente ao respectivo valor aduaneiro, nos casos em que estas não sejam localizadas ou tenham sido consumidas.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A empresa EMIRADOS recorreu dessa decisão, repisando as alegações apresentadas em sua impugnação.

O Sr. Eduardo Marucci ingressou com recurso voluntário, por meio do qual repisou os argumentos e alegações trazidas em sua impugnação. Além disso, o recorrente sublinha as seguintes razões para atacar o acórdão e o auto de infração, sobre o fato do auto de infração ter sido lavrado contra uma empresa já dissolvida:

- a sua ilegitimidade passiva, posto que a NOX foi regularmente dissolvida antes do início da ação fiscal e, portanto, não poderia figurar como sujeito passivo, consoante jurisprudência administrativa que cita; aponta vício material no erro da identificação do sujeito passivo;
- que o entendimento dos julgadores de 1º piso de que houve mera irregularidade na identificação do sujeito passivo, ou no máximo vício formal, implica em: (a) preterição do direito de defesa e do contraditório em sua completa amplitude; (b) convalidação de um lançamento viciado - ao invés de declará-lo nulo -, o que significa efetuar um novo lançamento em fase de contraditório, competência privativa da autoridade fiscal, e não do Colegiado de Julgamento de 1º piso.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira.

Tempestivos os recursos e atendidos os demais requisitos de admissibilidade.

Preliminares

Sujeição passiva da NOX

Os Julgadores de 1º piso repeliram a preliminar de ilegitimidade passiva argüida pelo Sr. Eduardo Marucci e negaram o pedido de declaração de nulidade da autuação, por consideraram que a identificação da NOX como responsável solidária, ao invés do Sr. Eduardo Marucci, como seu ex sócio administrador, se constituiu em simples irregularidade. Vejamos em suas palavras:

Em sede preliminar, o ex-sócio administrador da NOX, Sr. Eduardo Marucci, alega a ilegitimidade passiva da empresa para figurar como responsável solidária nos autos, posto que foi regularmente dissolvida antes do início da ação fiscal e, portanto, não poderia figurar como sujeito passivo, consoante jurisprudência administrativa que cita.

Analisando a ficha cadastral da NOX na JUCESP (fls. 52/53), constatamos que foi apresentado distrato social da empresa, datado de 25/08/2014, em que a guarda de livros e documentos ficou sob a responsabilidade do ex-sócio administrador, Sr. Eduardo Marucci, CPF 289.940.028-20.

Concluímos, assim, que a fiscalização não agiu corretamente ao lavrar auto de infração em nome de pessoa jurídica dissolvida em data anterior ao início do procedimento fiscal, uma vez que com o registro do distrato no órgão competente a empresa deixou de ter personalidade jurídica. Nesse caso, portanto, quem deveria figurar no polo passivo da autuação seria o ex-sócio administrador, Sr. Eduardo Marucci, quem ficou responsável pela guarda de livros e documentos da empresa dissolvida.

Entretanto, como a irregularidade cometida pela fiscalização na identificação do sujeito passivo não veio a gerar nenhum prejuízo ao exercício do direito ao contraditório e ampla defesa, uma vez que o Sr. Eduardo Marucci foi cientificado do lançamento e apresentou suas razões de defesa, entendemos que a irregularidade citada não gera nulidade do lançamento, com esteio na Solução de Consulta Interna COSIT nº 08, de 08/03/2013, assim ementada:

"ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. ANULAÇÃO. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. VÍCIO FORMAL OU MATERIAL.

Mera irregularidade na identificação do sujeito passivo que não prejudique o exercício do contraditório não gera nulidade do ato de lançamento.

A ocorrência de defeito no instrumento do lançamento que configure erro de fato é convalidável e, por isso, anulável por vício formal.

Apenas o erro na subsunção do fato ao critério pessoal da regra-matriz de incidência que configure erro de direito é vício material.

Dispositivos Legais: arts. 10, 11 e 60 do Decreto nº 70.235, de 1972 -Processo Administrativo Fiscal (PAF); arts. 142 e 173, II, da Lei nº 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN). "
(negritamos)

Transcrevemos, a seguir, o seguinte trecho do referido expediente, que julgamos especialmente relevante em relação à hipótese trazida pelos autos:

"6. A primeira situação é a inexistência de nulidade ou anulabilidade do lançamento por algum equívoco na identificação do sujeito passivo.

6.1. *O art. 59 do PAF determina serem nulos os atos lavrados por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Já o art. 60 dispõe que meras irregularidades, incorreções e omissões não importarão em nulidades, mormente quando não influírem na solução do litígio.*

6.2. *A questão é definir o que são esses atos meramente irregulares. Utiliza-se o conceito de Celso Antônio Bandeira de Mello:*

Atos irregulares são aqueles padecentes de vícios materiais irrelevantes, reconhecíveis de plano, ou incursos em formalização defeituosa consistente em transgressão de normas cujo real alcance é meramente o de impor a padronização interna dos instrumentos pelos quais se veiculam os atos administrativos. (in Curso de Direito Administrativo, 29ª ed., p. 478)

6.3. ***Não há nulidade sem prejuízo da parte. No caso de erro na identificação do sujeito passivo que não macule o seu direito de defesa nem o normal andamento do processo administrativo fiscal, não há necessidade de se proceder a um novo lançamento.***

Conforme Leandro Paulsen:

Não há requisitos de forma que impliquem nulidade de modo automático e objetivo. A nulidade não decorre propriamente do descumprimento do requisito formal, mas dos seus efeitos comprometedores do direito de defesa assegurado constitucionalmente ao contribuinte já por força do art. 5º, L V, da mesmas, mas um instrumento para assegurar o exercício da ampla defesa. Alegada eventual

irregularidade, cabe, à autoridade administrativa ou judicial verificar, pois, se tal implicou efetivo prejuízo à defesa do contribuinte. Daí falar-se do princípio da informalidade do processo administrativo.
(PAULSEN, Leandro. *Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 13ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.)

6.4. Citam-se exemplos (não exaustivos) de irregularidades que não ensejam nulidade ou anulabilidade do lançamento:

- a) erro na grafia do sujeito passivo ou do número de seu CPF ou CNPJ, desde que ele esteja perfeitamente identificável.*
- b) efetuação de lançamento contra pessoa jurídica que tenha sido incorporada ou fundida em outra pessoa jurídica, mas cuja identificação é possível.*
- c) lançamento em que esteja incluído o nome de solteiro contra o autuado atualmente com o sobrenome do cônjuge, "*
(negritamos)

Superadas, assim, as razões deduzidas em sede preliminar, passemos ao exame de mérito da autuação.

Datíssima vênia, exponho aos Senhores Conselheiros a razão por que abraço entendimento contrário aos dos ilustres julgadores de 1º piso quanto à natureza e efeitos dessa matéria.

No caso sob análise, o auto de infração incluiu no polo passivo a empresa NOX quando ela já estava dissolvida. Este é inequivocamente um erro. Como vimos acima, os Julgadores a quo também reconhecem que a autoridade de lançamento incorreu em erro: (em suas palavras)

Concluímos, assim, que a fiscalização não agiu corretamente ao lavrar auto de infração em nome de pessoa jurídica dissolvida em data anterior ao início do procedimento fiscal, uma vez que com o registro do distrato no órgão competente a empresa deixou de ter personalidade jurídica. Nesse caso, portanto, quem deveria figurar no polo passivo da autuação seria o ex-sócio administrador, Sr. Eduardo Marucci, quem ficou responsável pela guarda de livros e documentos da empresa dissolvida.

A identificação do sujeito passivo ou do infrator é elemento constituinte essencial do lançamento e da autuação. Assim prescreve o artigo 142 do CTN:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a

matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, **identificar o sujeito passivo** e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

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

Vemos no artigo 10 do Decreto n. 70.235, de 1972, que se trata de elemento essência ao lançamento:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, **e conterà obrigatoriamente:**

I - a **qualificação do autuado;**

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Incluir como sujeito passivo pessoa inexistente, como é o caso aqui em apreciação, é, a meu ver, falhar na constituição do crédito tributário. Esse fato não pode ser considerado como mera irregularidade, como seria se o auto de infração tivesse usado denominação anterior do contribuinte, ou tivesse erro de grafia. A autoridade fiscal estaria pretendendo constituir e exigir crédito impossível.

Faço notar que, em nenhum momento, o lançamento identifica a pessoa física do sócio administrador como autor da infração ou como ator dos fatos geradores dos tributos.

Como sabem os Senhores Conselheiros, com a constituição da sociedade empresária é criada pessoa jurídica de direito privado, que tem personalidade distinta das de seus sócios. Dessa forma, não são as pessoas dos sócios, mas, sim, a nova pessoa jurídica que passa a ser titular de direitos e obrigações, ela passa a ter a aptidão para a responsabilidade jurídica própria.

A dissolução da sociedade, por sua vez, significa a terminação da sua personalidade jurídica como sujeito de direito. Com a dissolução, ela não mais possuirá direitos, nem obrigações, diante de terceiros.

O auto de infração foi produzido quando a contribuinte pessoa jurídica de direito privado já não existia. Não tinha como ela tomar ciência da autuação, de modo a aperfeiçoar o auto de infração, constituindo o lançamento eficaz.

Temos, aqui, uma situação em que o erro não é apenas de qualificação ou de identificação, mas, sim, um erro de identidade. Essa situação não foi contemplada pela Solução de Consulta Interna COSIT n. 08/2013, invocada pelos Julgadores de 1º piso. O exemplo sublinhado e indicado como exemplo nessa Solução - "pessoa jurídica incorporada ou fundida, mas cuja identificação é possível" - não se aplica ao caso. Não se trata de pessoa jurídica

incorporada ou fundida, ou mesmo cindida, mas de pessoa jurídica dissolvida - que deixou de existir no mundo das sociedades.

Em meu entender este não pode ser considerado um equívoco que admite a convalidação do lançamento, inclusive nos termos aventados pelo colegiado de 1º piso. Esse equívoco é vício material, pois não está no plano da forma, mas no da própria constituição da obrigação.

Além disso, essa situação implica necessariamente em cerceamento do direito de defesa e prejuízo ao contraditório. Como esclarece o Conselheiro Marcelo Oliveira (Acórdão n. 9202-003.098):

"para o lançamento, ato administrativo, não cercear o direito de defesa ele deve ser preciso, inclusive na identificação do sujeito passivo. ... Portanto, o devido processo legal pressupõe uma imputação acusatória certa e determinada, permitindo que o réu, conhecendo a perfeita e detalhadamente a acusação que se lhe pesa, possa exercitar a sua defesa plena, fato que não ocorreu na lavratura da presente autuação."

Penso que no presente processo, o ex sócio, pessoa natural, não pode substituir a contribuinte NOX - pessoa jurídica de direito privado -, pois são de natureza e definição legais distintas. Como dissemos antes, os (ex) sócios não foram incluídos na apuração fiscal que levou à autuação. O lançamento contra pessoa inexistente gera a impossibilidade do exercício de direito de defesa. Ademais, apenas o próprio pode exercer a plenitude do exercício de defesa

Por todas essas considerações, este Colegiado concluiu por acolher esta preliminar, e excluir do polo passivo do auto de infração a NOX.

Diante dessa conclusão, deixo de apreciar as alegações apresentadas pelo Sr. Eduardo Marucci, consideradas como Recurso Voluntário em defesa da NOX.

Do tipo infracional:

Sinto ser necessário firmar um entendimento preliminar que sirva de base para o conhecimento da infração aqui em discussão. Para tanto, sirvo-me de uma breve descrição da história das normas que concorrem para a definição legal dessa infração.

Em um olhar retrospectivo, ponho em destaque a importância que ganhou, na última década do século XX, o combate à "lavagem de dinheiro e aos esquemas de ocultação de fluxos financeiros e de bens econômicos".

Nesse período vamos encontrar a criação de normas que pretendem proporcionar maior efetividade a esse combate, entre elas destaco, no âmbito penal, a Lei n. 9.613, de 1998.

Lei n. 9.613, de 1998:

Dispõe sobre os crimes de "lavagem" ou ocultação de bens, direitos e valores; a prevenção da utilização do sistema financeiro para os ilícitos previstos nesta Lei; cria o Conselho de Controle de Atividades Financeiras - COAF, e dá outras providências

~~Art. 1º Ocultar ou dissimular a natureza, origem, localização, disposição, movimentação ou propriedade de bens, direitos ou valores provenientes, direta ou indiretamente, de crime~~

Art. 1º Ocultar ou dissimular a natureza, origem, localização, disposição, movimentação ou propriedade de bens, direitos ou valores provenientes, direta ou indiretamente, de infração penal. ([Redação dada pela Lei nº 12.683, de 2012](#))

Dentre as várias hipóteses previstas e tratadas nessa legislação, como meio, concorrente ou não, de cometimento do crime, estavam as fraudes em operações de comércio exterior, as simulações, as interposições fraudulentas.

Lei n. 9.613, de 1998:

Artigo 1º -

§ 1º Incorre na mesma pena quem, para ocultar ou dissimular a utilização de bens, direitos ou valores provenientes de infração penal: ([Redação dada pela Lei nº 12.683, de 2012](#))

I - os converte em ativos lícitos;

II - os adquire, recebe, troca, negocia, dá ou recebe em garantia, guarda, tem em depósito, movimenta ou transfere;

III - importa ou exporta bens com valores não correspondentes aos verdadeiros.

§ 2º Incorre, ainda, na mesma pena quem: ([Redação dada pela Lei nº 12.683, de 2012](#))

~~I - utiliza, na atividade econômica ou financeira, bens, direitos ou valores que sabe serem provenientes de qualquer dos crimes antecedentes referidos neste artigo;~~

I - utiliza, na atividade econômica ou financeira, bens, direitos ou valores provenientes de infração penal; ([Redação dada pela Lei nº 12.683, de 2012](#))

II - participa de grupo, associação ou escritório tendo conhecimento de que sua atividade principal ou secundária é dirigida à prática de crimes previstos nesta Lei.

Em 2001, a Medida Provisória 2.158-35 também acresceu no ordenamento novas normas voltadas para esse objetivo de combater a fraude, a sonegação, conluio no âmbito do comércio exterior.

MP 2.158-35, de 2001:

Art. 68. Quando houver indícios de infração punível com a pena de perdimento, a mercadoria importada será retida pela Secretaria da Receita Federal, até que seja concluído o correspondente procedimento de fiscalização.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplicar-se-á na forma a ser disciplinada pela Secretaria da Receita Federal, que disporá sobre o prazo máximo de retenção, bem assim as situações em que as mercadorias poderão

ser entregues ao importador, antes da conclusão do procedimento de fiscalização, mediante a adoção das necessárias medidas de cautela fiscal.

....

Art. 80. A Secretaria da Receita Federal poderá:

~~I - estabelecer requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora por conta e ordem de terceiro; e~~

I - estabelecer requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora ou exportadora por conta e ordem de terceiro; e [\(Redação dada pela Lei nº 12.995, de 2014\)](#)

II - exigir prestação de garantia como condição para a entrega de mercadorias, quando o valor das importações for incompatível com o capital social ou o patrimônio líquido do importador ou do adquirente.

..

Art. 86. O valor aduaneiro será apurado com base em método substitutivo ao valor de transação, quando o importador ou o adquirente da mercadoria não apresentar à fiscalização, em perfeita ordem e conservação, os documentos comprobatórios das informações prestadas na declaração de importação, a correspondência comercial, bem assim os respectivos registros contábeis, se obrigado à escrituração.

Art. 87. Presume-se a vinculação entre as partes na transação comercial quando, em razão de legislação do país do vendedor ou da prática de artifício tendente a ocultar informações, não for possível:

I - conhecer ou confirmar a composição societária do vendedor, de seus responsáveis ou dirigentes; ou

II - verificar a existência de fato do vendedor.

Art. 88. No caso de fraude, sonegação ou conluio, em que não seja possível a apuração do preço efetivamente praticado na importação, a base de cálculo dos tributos e demais direitos incidentes será determinada mediante arbitramento do preço da mercadoria, em conformidade com um dos seguintes critérios, observada a ordem seqüencial: [...]

A Medida Provisória n. 66, de 2002, (posteriormente convertida na Lei n. 10.637, de 2002) trouxe definição para a hipótese da interposição fraudulenta e para a correspondente penalidade:

Art. 59. O art. 23 do [Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976](#), passa a vigorar com as seguintes alterações:

["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.

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

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

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

§ 4º O disposto no § 3º não impede a apreensão da mercadoria nos casos previstos no inciso I ou quando for proibida sua importação, consumo ou circulação no território nacional."(NR)

Art. 60. O art. 81 da [Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996](#), passa a vigorar com as seguintes alterações:

"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.

[§ 2º](#) Para fins do disposto no § 1º, a comprovação da origem de recursos provenientes do exterior dar-se-á mediante, cumulativamente:

[I](#) - prova do regular fechamento da operação de câmbio, inclusive com a identificação da instituição financeira no exterior encarregada da remessa dos recursos para o País;

[II](#) - identificação do remetente dos recursos, assim entendido como a pessoa física ou jurídica titular dos recursos remetidos.

[§ 3º](#) No caso de o remetente referido no inciso II do § 2º ser pessoa jurídica deverão ser também identificados os integrantes de seus quadros societário e gerencial.

[§ 4º](#) O disposto nos §§ 2º e 3º aplica-se, também, na hipótese de que trata o [§ 2º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976](#)."(NR)

Art. 61. [\(VETADO\)](#)

.....

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.

Ponho em destaque que, na Exposição de Motivos dessa Medida Provisória n. 66, de 2002, - em seguida convertida na Lei n. 10.637, de 2002 - , consta positiva e indelevelmente que os artigos 59 e 60 têm o propósito de proporcionar mais recursos legais para o combate e à prevenção contra a fraude:

Exposição de Motivos da MP n. 66, de 2002
[MF 0211 EM MPV PIS PASEP]

43 - Os artigos 59 e 60 visam aperfeiçoar a legislação aduaneira no que concerne a prevenção e ao combate à fraude.

Toda essa digressão faço para pontuar minha visão de que essas normas se alinham a uma busca de combater a lavagem de dinheiro, através do combate à fraude e à simulação. A Aduana, antes desse período, já tinha, na sua missão institucional mundial, o combate à prática desleal e à fraude, mas houve um substancial impulso nesses últimos anos.

Desse conjunto de iniciativas, no âmbito do comércio exterior, resultaram a valorização do controle aduaneiro em geral e, especificamente, a eleição do conhecimento da origem, disponibilidade e destinação dos recursos usados nas importações e exportações como elemento tático de investigação.

A meu ver, essa perspectiva é fundamental para se identificar princípios que orientem a interpretação e a aplicação dessa legislação.

O texto legal (inciso V, artigo 23, do Decreto-lei n. 1.455, de 1976, com redação dada pelo artigo 59 da Lei n. 10.637/2002) estipula que se considera Dano ao Erário:

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.

A letra desse texto informa que se considera Dano ao Erário a ocultação mediante fraude ou simulação, inclusive quando não se comprova a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.

Embora haja muitas teses desenvolvidas pelos aplicadores do direito em torno e a partir desse texto, adoto uma atitude conservadora e, na medida do possível, literal. Parece-me que não há dúvidas de que, para se configurar a infração há de se constatar pelo menos:

- ocultação mediante fraude ou simulação, ou
- ocultação com presunção de fraude ou simulação devido à falta de comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.

Essas definições das infrações servem de base para que eu possa identificar elementos que possivelmente concorram para descrevê-las e caracterizá-las, que possam compor a configuração de provas e evidências. **Nesse sentido, com brevidade, em meu entendimento:**

- Não constitui elemento essencial do tipo o não recolhimento/pagamento do tributo devido. O Dano ao Erário nessa hipótese não é tributário, embora a infração possa ter significado prejuízo tributário ao Erário; e que possa ser propósito do infrator obter resultado baseado na sonegação.

- Não constitui elemento essencial do tipo a ocultação do real interessado na operação. A ocultação deve ter sido perpetrada mediante fraude ou simulação, ou interposição fraudulenta.
- Não constitui elemento essencial do tipo a falta de informação do real interessado na operação nas declarações prestadas à autoridade aduaneira. É necessário que essa falta de informação se caracterize como falsa declaração, no propósito de ocultar, usando de fraude ou simulação.
- A Lei criou as figuras da 'importação por conta e ordem' e da 'importação por encomenda', o que concorre para balancear as necessidades dos atores na operações de importação com as do controle aduaneiro. Essas figuras receberam normas que as disciplinam. A observação dessas normas pelos importadores atende o controle aduaneiro. Mas a desobediência dessas normas não constitui elemento essencial do tipo, embora o descumprimento das normas seja característica da infração.

Há um aspecto a mais, um requisito no que se refere à constituição da multa prevista no § 3º deste inciso V do artigo 23 do Decreto-lei n. 1.455, de 1976:

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.

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

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

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

§ 4º O disposto no § 3º não impede a apreensão da mercadoria nos casos previstos no inciso I ou quando for proibida sua importação, consumo ou circulação no território nacional."(NR)

Constatada a infração descrita no inciso V, deve ser aplicada a pena de perdimento dos bens importados. Se a pena de perdimento não puder ser aplicada por que o bem não foi localizado ou tenha sido consumido ou revendido, deve se constituir e exigir a multa equivalente ao valor aduaneiro desse bem. Ou seja, a não localização do bem, ou a confirmação de que o bem foi consumido ou revendido, é requisito para a multa em tela.

No caso em análise, a meu ver, as informações reunidas pela autoridade fiscal concorrem para demonstrar que a NOX havia ocultado a real destinatária dos bens e que a EMIRADOS tinha conhecimento e participação na condução dos fatos, e deles se beneficiava. Vejamos, conforme o resumo elaborado pelos julgadores *a quo* em seu voto:

3) a fiscalização constatou que a NOX não possuía capacidade patrimonial e operacional compatível com uma *trading*, posto que: (i) o único "funcionário" da empresa era o Sr. Eduardo Marucci, sócio-administrador, que recebia pró-labore; (ii) o único bem constante do seu ativo permanente em dezembro de 2010, um veículo para uso próprio, foi alienado em fevereiro de 2011; (iii) o capital social de R\$ 40.000,00 subscrito pelos sócios nunca veio a ser integralizado; (iv) deixou de comprovar a origem, disponibilidade e transferência dos recursos utilizados na operação de importação realizada pela DI nº 11/1347336-5, objeto de procedimento especial junto à Alfândega de São Paulo, que resultou na aplicação da pena de perdimento das mercadorias, formalizada pelo processo nº 15771.721220/201188;

4) nas importações de dois veículos *Mustang*, cada um pelo valor FOB de US\$ 25.099,00, ficou constatado que: (i) os veículos foram adquiridos pela NOX junto ao mesmo exportador utilizado pela EMIRADOS em importações realizadas por conta própria; (ii) foram recebidos valores da EMIRADOS, no montante de R\$ 87.032,00, contabilizados como "Adiantamento de Clientes", quatro dias antes do fechamento dos respectivos contratos de câmbio, no valor de R\$ 84.031,46, (i i) a NOX recebeu da EMIRADOS valores praticamente exatos àqueles que posteriormente foram despendidos quando do despacho aduaneiro dos veículos, repassados à comissão de despachos, sendo tais valores ora contabilizados como "Empréstimos Diversos" e ora como "Adiantamentos para Importação" pela NOX; (iii) a empresa que adquiriu um *Mustang* possuía como sócio majoritário o Sr. Cláudio Luiz Fabbri, mesmo sócio majoritário da EMIRADOS, o que demonstra a vinculação entre o real adquirente oculto e o ostensivo na nota fiscal emitida pela NOX; (iv) a nota fiscal de entrada do referido *Mustang* foi emitida pela NOX em data posterior à data da emissão da nota fiscal de saída, o que sugere que a mercadoria nem mesmo passou pelo seu estabelecimento, foi direto do recinto alfandegado para seu cliente;

5) na importação do veículo *Dodge Challenger*, a fiscalização observa que: (i) com recursos advindos de "empréstimos diversos", já que os sócios da NOX nunca integralizaram o capital social, a importadora pagou o exportador em 06/10/2010 e repassou, em duas parcelas (24/11/2010 e 17/12/2010) os recursos à comissão de despacho para as despesas com o registro da DI, ocasião em que a NOX ficou devedora ao banco em R\$ 33.539,46 (anote-se que a NOX, apesar de intimada, não apresentou extratos bancários desse período de forma a comprovar essa movimentação financeira); (ii) em 30/12/2010, a EMIRADOS deposita na conta da NOX o valor de R\$ 50.000,00, contabilizado como "Adiantamento de Clientes", sendo o restante dos pagamentos feitos em 01/03/2011 (R\$ 30.000,00) e o segundo, em 26/04/2011, em seis cheques perfazendo um total de R\$ 26.875,00; (iii) embora a NOX tenha emitido, em 21/12/2010, nota fiscal de entrada do veículo no seu ativo imobilizado, em 07/02/2011 foi emitida nota fiscal de saída do mesmo para a empresa EMIRADOS, na condição de veículo zero quilômetro; (iv) embora EMIRADOS admita ter realizado a compra desse veículo, alega que não pode apresentar a comprovação das tratativas e negociações com a NOX, pois foram realizadas de forma verbal, mesma alegação apresentada pela NOX.

Do exame em conjunto dos elementos acima colecionados, podemos concluir que as três operações autuadas não se tratavam de importações por conta própria da NOX, mas sim de operações de importação por conta e ordem de terceiro, operações estas em que a real adquirente EMIRADOS permaneceu oculta aos olhos da fiscalização.

Esses dados me levam a inferir que de fato, nessas importações, a EMIRADOS era a verdadeira interessada desde antes do registro das declarações de importação e que ela proporcionou à NOX os recursos para que se obtivesse o desembaraço aduaneiro. Caberia à NOX ter informado essa relação com o real adquirente, de modo a não caracterizar a falsa declaração à autoridade aduaneira, ou seja, a ocultação da EMIRADOS.

Considera-se importação por conta e ordem de determinada pessoa quando esta proporciona os recursos financeiros necessário para que o importador possa efetivar e concluir a importação.

O fato de que o sócio da EMIRADOS era também o sócio da NOX nos permite concluir que a EMIRADOS tinham conhecimento do procedimento adotado pela NOX, de prestar falsa declaração de se tratar de importação própria, ao invés de ser importação destinada à EMIRADOS.

No caso a EMIRADOS é considerada, por força do que dispõe o inciso V do artigo 95 do Decreto lei n. 37, de 1966, responsável pela infração.

Por essas considerações, proponho a este colegiado não seja dado provimento ao recurso voluntário da EMIRADOS nesta matéria.

Com relação às argumentações da recorrente de que a multa extrapola os limites da proporcionalidade, da razoabilidade e se caracteriza como confisco, não podem ser acolhidas por esta Corte. Esses argumentos refletem juízo de valor que não encontra ressonância no princípio da legalidade, pois a multa, e sua forma de cálculo estão definidos em Lei. Além disso, a meu ver, acertada foi a decisão do acórdão recorrido a respeito, não merecendo reparos. Portanto, concluo propondo a este Colegiado não sejam acolhidas essas argumentações e não seja dado provimento ao recurso nestas matérias.

Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira - Relator