



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

Processo n° 12457.735136/2013-88
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-003.831 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de fevereiro de 2017
Matéria PENALIDADE/PENA DE PERDIMENTO
Recorrente PONTUAL COMERCIO, IMPORTACAO E EXPORTACAO DE PECAS AUTOMOTIVAS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Data do fato gerador: 12/10/2011

Ementa:

OCULTAÇÃO. SIMULAÇÃO. DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. MULTA EQUIVALENTE.

Em consonância com a doutrina e a jurisprudência administrativa, que considera plenamente aceitável o uso da prova indireta em direito tributário, inclusive em atos fraudulentos, a fiscalização apurou um quadro indiciário que, por presunção simples, conduz ao cometimento da infração.

Os elementos indiciários apurados devem ser analisados conjuntamente. Embora a eventual existência de somente um só deles pudesse não ser suficiente para a configuração da infração, o que importa é que o conjunto probatório, considerado como um todo, convirja ao cometimento da infração veiculada pelo art. 23, inciso V e §1º e 3º do Decreto-lei nº 1.455/76.

Caracteriza dano ao Erário a importação de mercadoria com ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.

Aplica-se a multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria na importação, quando essa não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, por ocasião da apuração da infração por dano ao Erário.

Recurso voluntário negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro, Thais de Laurentiis Galkowicz, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Carlos Augusto Daniel Neto. Designada a Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula.

(Assinado com certificado digital)

Antonio Carlos Atulim - Presidente

(Assinado com certificado digital)

Thais De Laurentiis Galkowicz - Relatora

(Assinado com certificado digital)

Maria Aparecida Martins de Paula - Redatora designada

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

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face da decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento (“DRJ”) de São Paulo/SP, que declarou improcedente a impugnação apresentada pelo contribuinte sobre a cobrança pena de perdimento comutada em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, consubstanciada nos autos de infração em questão (fls 10 – 29), no valor de R\$ 74.306,33.

Por bem consolidar os mais importantes fatos que deram ensejo ao lançamento tributário em questão, bem como os argumentos trazidos pelo contribuinte em sede de impugnação, com riqueza de detalhes, colaciono os trechos mais importantes do relatório do Acórdão da DRJ:

De acordo com o relatório fiscal, parte integrante do Auto de Infração, as informações e documentos analisados no curso de procedimento especial de controle aduaneiro mostram que a interessada atua no comércio exterior como intermediária em operações de terceiras empresas, destinatárias finais dos produtos, sem que jamais tenha informado esse fato à aduana brasileira, o que caracteriza ocultação dos reais responsáveis pela operação.

Segundo a fiscalização, as partes que pretendiam se manter ocultas são as provedoras dos recursos necessários à importação das mercadorias, a empresa JOSÉ FRANCISCO RIBEIRO ALVES, CNPJ 07.916.504/0001-03, e outra empresa.

A fim de solidarizar cada pessoa jurídica adquirente na proporção exata do que a mesma formalmente “comprou” da importadora PONTUAL, a autuação relativa à DI ora auditada foi dividida em 2 autos distintos, cada um deles com solidarização do respectivo adquirente.

Na operação pretendiam nacionalizar cerca de 20 toneladas de caixas de som, amplificadores e alto-falantes de origem e procedência paraguaia.

Consta do Relatório Fiscal, fls. 12 a 29, parte integrante do Auto de Infração que:

“Atendendo ao Fisco, a sócia JANICE ELAINE GRINGS compareceu às dependências da DRF/FOZ no dia 04/04/2013, no período da tarde, e espontaneamente prestou informações detalhadas acerca da PONTUAL, as quais foram reduzidas ao competente **Termo de Declaração** (Anexo 05);

A Senhora JANICE logo no início admitiu que a empresa opera com vendas casadas (de forma não exclusiva, segundo a mesma,) negociando primeiro com clientes nacionais para depois contatar os fornecedores:

.../...

Ela também admitiu literalmente que a PONTUAL **atuou por conta e ordem de terceiros** em operações de comércio exterior registradas como se fossem por conta própria:

.../...

Ao final, ao ser questionada se gostaria de esclarecer algo mais sobre a PONTUAL, a sócia confessou também que **operou por encomenda de terceiros** em operações registradas como se fossem por conta e ordem própria da fiscalizada:

.../...

A análise da contabilidade da PONTUAL em nada contribuiu para a presente auditoria, pois está **eivada de vícios**.

Várias vendas no mercado interno escrituradas na contabilidade como “à vista” (com débito da conta “Caixa” ou “Bancos”), na verdade foram pagas a prazo, segundo informações prestadas pela própria PONTUAL em atendimento às intimações feitas pelo Fisco para demonstrar alguns recebimentos de operações específicas.(...)

DA AUDITORIA DA DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO Nº
11/1934303-0

(...)

Ao analisar as notas fiscais eletrônicas (NF-e) de venda das mercadorias importadas através da DI auditada, emitidas pela fiscalizada, constatou-se que todas as mercadorias tiveram como destinatárias 2 empresas, sendo uma delas a JOSÉ FRANCISCO RIBEIRO ALVES, CNPJ 07.916.504/0001-03.

(...)

A nota fiscal de venda para a JOSÉ FRANCISCO RIBEIRO ALVES das mercadorias importadas através desta DI foi a NF-e 616, de 13/10/2011 (Anexo 09).

.../.../

Intimada a informar como e quando recebeu pela venda das mercadorias importadas pela DI em questão – que foi registrada em 12/10/2011 – a **PONTUAL informou pagamentos, relativamente à NF-e 616, em 14/10 e 17/10/2011** (Anexos 13 a 17), como já informado no tópico anterior deste relatório.

Ocorre que o contrato de câmbio vinculado ao pagamento da importação objeto desta DI foi firmado e quitado em 25/10/2011 (Anexos 11 e 12). Ou seja, apesar de posteriores ao registro da DI, os pagamentos foram feitos antecipadamente ao fechamento do câmbio vinculado à importação ora auditada e em valor suficiente para seu pagamento.

A fim de confirmar estas informações e de saber como e quando foram feitas as negociações com a PONTUAL das vendas das mercadorias importadas através da DI nº 11/1934303-0, em 19/04/2013 a empresa adquirente JOSÉ FRANCISCO RIBEIRO ALVES foi intimada, através do Termo de Intimação nº 25/2013 (Anexos 25 e 26), a esclarecer detalhes da referida transação comercial, bem como a juntar os documentos comprobatórios. Em 28/06/2013 foi novamente intimada (Termos de Intimação nos 60/2013 e 80/2013 – Anexos 29 a 32) a complementar as informações e dados apresentados inicialmente.

Em resposta ao Fisco, a JOSÉ FRANCISCO RIBEIRO ALVES (bem como a outra empresa adquirente das mercadorias importadas através da DI auditada) informou que negociou com o Sr. Leandro Tomazin, suposto gerente de vendas.

Alegou ainda que a negociação ocorreu por contatos telefônicos, em 21/06 e 13/07/2011, tendo juntado, para comprovar, faturas telefônicas (com ligações para o mesmo número de telefone celular que a outra adquirente informou como sendo do Sr. Leandro) – vide Anexos 27 e 33.

A outra empresa adquirente, por sua vez, informou que negociara também com o Sr. Leandro Tomazin, suposto “representante da marca Roadstar no Brasil” (Anexo 28).

Apurou-se que o citado representante é na verdade o contribuinte LEANDRO JUNIOR TOMAZIN, CPF 006.702.829-28, diretor comercial da marca ROADSTAR (do Paraguai) – a fabricante da maioria dos produtos importados através da DI auditada.

Pesquisas na internet (Anexos 40 a 42), nos sites esportelazerecultura.blogspot.com.br/2011/07/sao-miguel-roadstar-vence-classico.html, www.orkut.com/Main#CommMsgs?tid=5306090605668169536&cmm=10148892&hl=pt-BR e www.carrosecessorios.com.br/noticiasdetalhes.php?id=9769 apresentam tal contribuinte como representante da marca, como declarara até mesmo um dos adquirentes. Em um dos sítios

citados há, inclusive, uma entrevista dele, sendo apresentado como diretor comercial da marca, em uma feira de som do setor automotivo.

Conforme informado pelo adquirente JOSÉ FRANCISCO RIBEIRO ALVES (e comprovado por faturas telefônicas), como já citado, a negociação ocorreu em 21/06 e 13/07/2011, cerca de 3 meses antes mesmo da data da fatura comercial, emitida em 05/10/2011 (Anexo 10).

Intimado também o Sr. LEANDRO a dar detalhes da transação em que atuou como representante (Anexos 37 e 38), o mesmo esquivou-se, prestando informações inverídicas de que negociara apenas em outubro de 2011 (mês do registro da DI) possivelmente para fazer crer o Fisco que a transação acontecera após a chegada das mercadorias no Brasil e seu respectivo desembaraço (Anexo 39) (...)

Diante destas constatações, a fiscalização lavrou o Auto de Infração ora impugnado para a cobrança da multa descrita no início deste Relatório.

Consta as fls. 205 Termo de Sujeição Passiva Solidária em nome da empresa JOSÉ FRANCISCO RIBEIRO ALVES, CNPJ 07.916.504/0001-03.

*Foi formalizada **Representação Fiscal para Fins Penais** ao Ministério Público Federal, protocolizada sob o e-Processo nº 12457-735.137/2013-22 (Portaria RFB nº 2.439, de 21 de dezembro de 2010).*

Cientificada do Auto de Infração, em 04/11/2013 a PONTUAL COM. IMP.E EXP. DE PEÇAS AUTOMOTIVAS apresentou a impugnação de fls. 248 a 263 alegando:

- a autoridade lançadora alicerçou sua proposta nos seguintes fundamentos:

1) ínfima margem de lucro; 2) poucos empregados registrados na empresa, 3) data de saída muitos próximas das datas de chegada das mercadorias; 4) declarações prestadas pela sócia, 5) imprestabilidade da contabilidade;

- o lucro de uma empresa depende de diversos fatores, entre eles a oferta e demanda, lei de mercado. A impugnante prefere ganhar na quantidade, vendendo sua mercadoria com preço mais competitivo;

- o segundo argumento "de que a autuada possui poucos empregados registrados" também não tem maior relevância pois, na maioria das vezes, o que de fato acontece é que, assim que as mercadorias chegam ao Brasil e, naturalmente, após o desembaraço aduaneiro, são de imediato enviadas ao depósito em São Paulo ou aos depósitos da transportadora até que seja efetivada a venda e, então, encaminhadas, também imediatamente, aos compradores;

- quanto à proximidade das datas de chegada e saída das mercadorias importadas, cabe ressaltar que, após serem negociadas com o vendedor/exportador estrangeiro, estas demoram mais de 30 dias para chegar ao Brasil, tempo suficiente, na maioria das vezes, para se encontrar compradores no território nacional;
- as declarações prestadas pela Sócia Janice devem ser avaliadas levando em consideração que foram prestadas por pessoa leiga em relação aos exatos conceitos jurídicos das expressões utilizadas pelo (s) interrogante (s).;
- quando a representante da importadora falou que "60% ou 70% das vendas são casadas", quis - na realidade - dizer que em 60% ou 70% das vendas encontra o cliente/comprador antes da nacionalização das mercadorias, ou seja, antes da emissão da DI, mas sempre após a compra do fornecedor estrangeiro e que, no restante (40% ou 30% das vezes), encontra o cliente/comprador posteriormente à nacionalização;
- quando a sócia se referiu à forma de pagamento e disse que "alguns pagamentos (eram) antecipados e outros a prazo", quis dizer que alguns clientes/adquirentes das mercadorias importadas faziam o pagamento antes da entrega das mesmas (pois, naturalmente, a transportadora precisa de um certo tempo para entregá-las), enquanto que outros compradores faziam o pagamento a prazo, ou seja, após a data de entrega, pois as mercadorias saíam de Foz do Iguaçu/PR ou São Paulo/SP e demoravam alguns dias para chegar ao destinatário;
- quanto alegação da imprestabilidade da contabilidade, cabe esclarecer que não há nenhuma ilicitude na contabilidade;
- se a impugnante houvesse atuado em suas relações comerciais por "**interveniências de terceiros**", adquirindo produtos por **encomendas ou por conta e ordem**, como alega o fisco, não haveria a necessidade de manter os níveis de "**estoques**" de seus produtos, que manteve no período fiscalizado;
- diante dessas ocorrências fáticas, não se pode negar que está mais que evidenciado que a impugnante sempre atuou por "**conta e risco próprio**" e não por quaisquer **interveniências de terceiros** como alega o fisco;
- como podem observar através das planilhas demonstrativas dos "estoques" mantidos e dos empréstimos financeiros realizados, fls. 276/278. que demonstra a transparência e regularidades de seus atos e fatos operacionais, não restando dúvidas quanto à legalidade de suas operações;
- é importante ainda citar com relação as vendas repetidas aos mesmos clientes, alegadas pelo fisco como se fosse sinônimo de atos ilícitos ou ilegais, quando na prática esses atos são regras normais e lícitas de qualquer empresa comercial que pretenda se manter no mercado;
- quanto à acusação de uso do dinheiro do comprador para fechamento do câmbio, não há a menor procedência, pois a

impugnante tem todo o seu capital devidamente integralizado (doe. 4) e financiamento bancário;

- a presunção constante do art. 27, da Lei 10.637/2002 admite prova em contrário, cumprindo nesse sentido afirmar que: (1) para fechamento do contrato de câmbio a impugnante não se utilizou de recursos de terceiros e sim de importâncias recebidas de diversos clientes, em pagamento de legítimas operações; e (2) os extratos bancários demonstram a existência, em nome da impugnante, de saldo bancário suficiente para a efetivação das operações questionadas pelo fisco;

- apenas a título de argumentação, o fato de ter havido eventual

***pagamento adiantado** não faz prova de que a operação de comércio exterior tenha sido feita na modalidade por "conta e ordem de terceiro", pois é mais do que sabido que as empresas, justamente para minimizar imobilização de capital, custos e perdas de estoque, trabalham com o sistema 'just-in-time'. Trata-se, com efeito, de uma condição de sobrevivência no mercado moderno e "globalizado";*

- aliás, que tal operação é perfeitamente permitida pelo artº 11 da Lei n. 11.281/2006;

- na remota eventualidade de ser considerada - por esse Colegiado- a empresa como provedora dos recursos necessários para fechamento do câmbio, cabe lembrar (nos termos do Código Tributário Nacional, art. 138) a exclusão da responsabilidade pela denúncia espontânea, vez que todos os tributos relativos à importação foram pagos na integralidade, não se caracterizando, portanto, "in casu", nenhum dano ao erário, tanto pela ausência de dolo quanto pela inocorrência de efetivo prejuízo aos cofres públicos;

- a multa imposta é flagrantemente confiscatória, atentando contra o Princípio Constitucional do Não Confisco previsto no art. 150, IV da CF/88, uma vez que não houve dano ao erário, pois todos os tributos foram pagos;

- a título de argumentação, que ao invés da multa de 100% deveria ter sido aplicada só a multa de 10% da operação por "cessão do uso do nome", previsto no art. 33 da Lei 11.488/2007, fato já ocorrido através do AI 12457.735133/2013-44.

- requer seja acolhida a presente e tornada insubsistente a autuação.

A empresa JOSÉ FRANCISCO RIBEIRO ALVES – ME alegou em sua impugnação às fls. 216:

- a impugnante não se valeu de interposta pessoa para realizar operações de comércio exterior, ao contrário, a impugnante, empresa especializada na venda de peças automotivas, recebeu a visita, em seu estabelecimento, de LEANDRO JÚNIOR

TOMAZIN, diretor comercial da ROADSTAR, uma das maiores fabricantes de produtos do gênero. Ou seja, a procura da autuada deu-se em condições de inércia, típica daquela em que o representante comercial da empresa fornecedora oferta produtos ao cliente em potencial;

- a impugnante realizou a cotação de produtos automotivos com

LEANDRO por duas vezes, em 21 de junho de 2011 e 13 de julho de 2017; contudo, a negociação, que culminou com a emissão da fatura comercial de 13 de outubro de 2011, ocorreu, efetivamente, naquele mês, e não antes, como disse o fiscal federal;

- não existiu qualquer pacto fraudulento, que ensejasse ocultação do sujeito passivo tributário, posto que nunca ostentou a recorrente a condição de importadora, direta ou indiretamente, apenas adquirente de produtos importados, de uma empresa que por si, sem prévio subsídio ou parceria, bancava e revendia a importação dos produtos por ela negociados;

- além disso, a impugnante não realizou prévia solicitação de importação de produtos certos e determinados pela empresa PONTUAL ou por LEANDRO, do contrário, a impugnante apenas adquiriu, no mercado interno, valendo-se do diretor comercial da marca ROADSTAR, LEANDRO, produtos já internados, desembaraçados e oferecidos livremente no mercado;

- a carteira de produtos vendidos pela importadora é limitada, praticamente pouca variedade num segmento de vendagem alta, mormente em função donde instalada a impugnante (Aparecida/SP - cidade de intenso mercado consumidor) daí, a quantia significativa adquirida pela recorrente, que nada tem de subsídio à ação da importadora fornecedora dos produtos;

- não houve, assim, pagamento antecipado à importação (provimento de recursos prévios), mas negociação com o próprio representante da ROADSTAR, que internou as mercadorias com recursos da importadora, sem qualquer participação direta e indireta da impugnante;

- praticamente o único ponto que se apega como "indícios" do procedimento acusado consiste na alegada ínfima margem de lucro, que pode, por outras circunstâncias, e se comprovada tal afirmação, meramente consistir em sonegação fiscal por quem declara, não se podendo daí aduzir de qualquer responsabilidade (ou coresponsabilidade) da parte da autuada;

- toda a análise empreendida para sustentar a acusação refere-se a situações da Pontual, como possuir - supostamente - pouca margem de lucro, possuir poucos empregados, proximidades nas datas emitidas nas notas fiscais, uso de mesmos transportadores, situações unicamente relacionadas à contribuinte mencionada, nada disto podendo se aduzir prejudicialmente em face da recorrente;

- a terminologia *venda casada* é situação distinta de *ocultação do sujeito passivo tributário*;

- entenda-se que das afirmações aludidas da sócia ouvida apenas se ouve sobre o fechamento de encomendas, que nada se pode correlacionar, depreender necessariamente como procedimentos irregulares, haja vista que não existe irregularidades cm se fechar negociações prévias à importação, no sentido de ter o importador a precisão daquilo que estará alienando;

- a impugnante não concorreu, portanto, à efetivação da importação.

Não houve, ainda, *ocultação do sujeito passivo, mediante fraude, razão por que não se pode falar de responsabilidade por infração fiscal ou de solidariedade*;

- nessa seara, não é suficiente uma presunção em geral, devendo ver uma comprovação concreta, e não reles presunção legal, de interposição fraudulenta de terceiros em operações de comércio exterior - no caso do impugnante, isto quando não comprovada a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência dos recursos utilizados para bancar as operações perpetradas;

- no caso da recorrente todas as operações fiscais foram realizadas dentro dos procedimentos contábeis e tributários corretos, sem qualquer fraude, sonegação ou ato típico dentre aqueles que poderia caracterizar a injustamente acusada ocultação de sujeito passivo de obrigação tributária;

- a alegação de que a operação de importação, de comércio exterior por parte da Pontual como tendo sido custeada por parte da impugnante firma-se meramente no campo hipotético, sem qualquer comprovação, se um elemento real; apresentado, salvo ilações e aduções que não servem ao esteio da grave acusação firmada;

- não há provas de antecipação de recursos, de interveniência na operação da Pontual por parte da recorrente, meramente cliente daquela. Insustentável, pelas provas colhidas, qualquer pretensão de responsabilização solidária, diante da completa inexistência de provas;

- no caso em apreço, data vênua, o que se acusa, sem prova, o que corresponderia, quando muito a meras irregularidades formais ou frágeis indícios, não seriam suficientes para a instauração de um procedimento especial, salientando que a autoridade aduaneira tem o dever de motivar a abertura da investigação, de forma mais robusta, não com ilações desconectadas dos procedimentos arrecadatários aplicáveis à espécie;

- só nestes casos o procedimento já há de ser rigoroso, imagine-se quando a suspeita é indireta, baseado em procedimentos exordialmente legítimos, sem irregularidades, deitando a

suspeita em presunções vagas, muito mais relacionadas a situações comerciais e de mercado, do que ações tributárias irregulares;

- note-se que todos os procedimentos realizados por parte da impugnante sempre foram ostensivos aos órgãos tributários, apresentando-se, aliás, com documentações fiscais em relação à efetiva importadora, situação que não seria necessária (sequer aconselhável) acaso participante fosse a recorrente de qualquer procedimento fraudulento, o que jamais ocorreu;

- não se pode apegar a um mero quadro indiciário, sem reais provas no que toca a não validade do negócio jurídico (das relações fiscais existentes), impondo ao acusador provar que importador realmente age com fraude, que a suspeita reflete a realidade, e de que a importadora além de não possuir recursos de origem declarada, disponíveis em montante compatível com a importação perpetrada, teria envolvido outros participantes em eventual esquema;

- o impedimento ou retardamento a que alude o artigo 72 da Lei nº 4.502/64 não pode ser atribuído a um fato real, mas se refere a situações que a ocorrência do fato gerador é ocultada sob as vestes de um ato enganoso, compatível com a figura da simulação, pois nesse caso o negócio jurídico, concernente à vontade real, de fato ocorreu em determinado momento; contudo, as partes dissimulam-no através de outro ato que ocultou de forma definitiva (impedir) ou temporária (retardar);

- entretanto, não houve - e nem há provas - da conduta comissiva ou omissiva da impugnante referente à encomenda prévia das mercadorias estrangeiras ou a sua quitação. Da mesma forma, não há sequer indícios do caráter doloso da ação ou da omissão, uma vez que a impugnante apenas elegeu, já no mês de outubro de 2011, produtos devidamente internados pelo representante legal da RODSTAR e pela PONTUAL, bem assim por que, também por isso, não forneceu meios à fraude do fisco, que, aliás, recebeu os impostos devidos pela importação dos produtos diretamente dos seus efetivos importadores;

- por isso, como a impugnante não concorreu para a prática de irregularidades fiscais de comércio exterior, nem tampouco possui interesse pessoal na ocorrência os fatos geradores atrelados à importação pela empresa PONTUAL ou por LEANDRO, o auto de infração e imposição de multa merece anulado, afastando-se a sua obrigação fiscal;

- apenas por defesa eventual e excesso de cautela, dada a plena negativa da prática irregular aqui imputada a postulante, por apego ao contraditório desde já questiona e impugna, para todos os fins, os valores arbitrados no AUTO DE INFRAÇÃO ora contestado, projetados por estimativa, sem atendimento dos rígidos critérios legais aplicáveis à espécie, bem como precisa mensuração relacionada a paradigma e base de cálculo real, efetivamente relacionado às negociações praticadas pela recorrente.

- qualquer repudiada imputação de recolhimento haverá contar antes com pleno direito da recorrente de específica imputação

dos valores imputados, por meio dos mecanismos e vias próprias, novamente aqui por defesa eventual;

- por fim requer seja deferida a produção de todos os meios de prova admitidos em direito., sem exceção de um sequer, inclusive se prontificando a impugnante em complementar quaisquer informações e documentos eventualmente solicitados para melhor análise da presente defesa e;

- na hipótese de consolidação do presente procedimento administrativo, seja deferida, se o caso, eventual proposta de pagamento parcelado dos tributos, acaso entenda a litigante não levar adiante a discussão judicial para afastamento de qualquer injusta imputação advinda deste procedimento.

Em julgamento datado de 29 de setembro de 2014, a DRJ São Paulo/SP negou provimento à impugnação do Contribuinte (Acórdão 16-061.806), nos termos da ementa a seguir colacionada:

Assunto: Imposto sobre a Importação - II

Data do fato gerador: 12/10/2011

DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. MERCADORIA CONSUMIDA OU NÃO LOCALIZADA. MULTA IGUAL AO VALOR ADUANEIRO DA MERCADORIA.

Considera-se dano ao Erário a ocultação do real sujeito passivo na operação de importação, inclusive mediante interposição fraudulenta de terceiros, infração punível com a pena de perdimento, que é convertida em multa igual ao valor aduaneiro da mercadoria caso tenha sido entregue a consumo ou não seja localizada.

SOLIDARIEDADE

Segundo a legislação do Comércio Exterior, respondem pela infração, conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática, ou dela se beneficie

Irresignado o contribuinte Pontual Comércio, Importação e Exportação de Peças Automotivas (doravante designado simplesmente como “Pontual”) recorre a este Conselho (fls. 523 a 540), repisando as razões expostas em sua impugnação.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Relatora Thais De Laurentiis Galkowicz

A José Francisco Ribeiro Alves - ME tomou ciência do Acórdão da DRJ em 13/10/2014, conforme AR de fls 545, porém não apresentou recurso contra a decisão. Por sua

vez, a Pontual teve ciência da decisão da DRJ também em 09/10/2014 (fls 521) e protocolou seu recurso voluntário em 10/11/2014. Assim, o recurso voluntário é tempestivo, com base no que dispõe o artigo 33 do Decreto 70.235, de 06 de março de 1972.

Passo então à análise do caso.

Sobre o mérito, em síntese, o presente litígio se resume à aferição da existência ou não ocultação do real importador, inclusive por interposição fraudulenta, nas operações de comércio exterior, apta a culminar na multa equivalente ao valor aduaneiro em razão da pena de perdimento da mercadoria, com fundamento no artigo 23, inciso V e parágrafo 2º, do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, *in verbis*:

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.

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

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

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

Pois bem. Nas fls 26 e 27 do TVF encontramos as conclusões da Fiscalização a respeito da infração aduaneira, constatada pela auditoria das DI's sob análise no presente processo:

Com fulcro na análise técnica supra, nas provas coligidas e na legislação vigente, constata-se a ocorrência da infração tipificada como ocultação do sujeito passivo, do real comprador ou responsável pelas operações de importação, mediante fraude ou simulação, inclusive interposição fraudulenta de terceiros, em virtude da não comprovação da origem lícita, disponibilidade e efetiva transferência dos recursos que foram utilizados para amparar a DI nº 11/1934303-0, registrada pela PONTUAL COMÉRCIO, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE PEÇAS AUTOMOTIVAS LTDA, infração considerada dano ao Erário, conforme expresso no artigo 23, inciso V, do Decreto-lei nº 1.455/1976. Já o parágrafo 1º do mesmo artigo determina que essa infração deverá ser punida com a pena de perdimento das mercadorias (...)

ENQUADRAMENTO LEGAL: artigo 23, inciso V, parágrafo 3º, do Decreto-lei nº 1.455/1976, com redação dada pelo artigo 59, da Lei nº 10.637/2002, regulamentado pelos artigos 675, inciso IV, e 689, parágrafo 1º, ambos do Decreto nº 6.759/2009. (grifei)

Não há dúvidas de que nas acusações de ocultação do real sujeito passivo da operação de importação, com fulcro no artigo 23, inciso V do Decreto-lei n. 1.455/75, incumbe à Autoridade lançadora o ônus da prova da ocorrência da citada infração, diferentemente do que ocorre no caso de presunção de interposição fraudulenta por não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados (§2º do mesmo dispositivo legal).

Sobre tal ônus probatório, resalto desde já que os cinco fundamentos elencados pela Fiscalização para a instauração de procedimento especial para a auditoria da Pontual (1. baixa margem de lucro com as operações; 2. poucos empregados registrados na empresa; 3. datas de saída muito próximas das datas de chegada das mercadorias; 4. as declarações prestadas pela sócia; ¹ 5. aparentes incongruências da contabilidade), ² são meros indícios (fatos conhecidos e demonstrados diferentes daquele se quer provar, mas que se conectam a ele, podendo gerar uma probabilidade ou suspeita de sua ocorrência), e não provas diretas do ilícito aduaneiro em questão, pois nenhum deles permite uma conclusão direta e objetiva sobre a existência de ocultação do real importador.

Justamente por esse motivo é que a Fiscalização motivou o ato administrativo de imposição de penalidade não somente na prova de ocultação do real importador (primeira parte do inciso V do artigo 23, do Decreto-lei n. 1.455/75), mas também na presunção de importação por conta e ordem, calcada no artigo 27 da Lei nº 10.637/2002. É o que se constata do Tópico VII do Termo de Verificação Fiscal (fls 25 e seguintes), nomeado como D AS CONCLUSÕES SOBRE A AUDITORIA DA DI Nº 11/1934303-0, do qual destaco os seguintes excertos, que trazem todas as informações importantes para o convencimento da autoridade fiscal:

A JOSÉ FRANCISCO RIBEIRO ALVES, adquirente de parte das mercadorias importadas através da DI auditada (sendo o restante, como citado, adquirido por outra empresa), negociara as mercadorias e pagara pelas mesmas antes da quitação do respectivo contrato de câmbio. Comprovantes das transferências bancárias atestam a provisão dos recursos para a realização de tal pagamento.

¹ Segundo a Pontual, “quando a representante da importadora falou que “60% ou 70% das vendas são casadas”, quis - na realidade - dizer que em 60% ou 70% das vendas encontra o cliente/comprador antes da nacionalização das mercadorias, ou seja, antes da emissão da DI, mas sempre após a compra do fornecedor estrangeiro e que, no restante (40% ou 30% das vezes), encontra o cliente/comprador posteriormente à nacionalização. “ Ademais, verifico pelas declarações constantes no autos que a sócia Janice foi indagada de maneira geral sobre os procedimentos adotados pela Pontual nas operações de importação. Com relação às específicas DIs e as transações com a José Francisco Alves ME não há informações, o que dificulta enormemente a valoração desta prova para o específico e concreto auto de infração sob análise.

² Ressalto que, segundo o FIPECAFI (2010), a contabilização das vendas pode ser efetuada pelas notas fiscais de vendas, pois a entrega dos produtos é praticamente efetuada junto com a emissão das notas fiscais. Quando este processo não ocorrer, ou seja, a data da emissão da nota fiscal for diferente a da entrega dos produtos, e a entrega se fará na empresa do comprador, o registro deverá ser feito somente na entrega dos produtos, quando a empresa já estiver de posse das mercadorias compradas.

A Lei nº 10.637/2002, em seu artigo 27, define que a operação de comércio exterior realizada com recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste.

A PONTUAL registrou a Declaração de Importação como importação “direta”, ou “por conta própria”, quando deveria tê-la consignado como “por conta e ordem de terceiros”, identificando a JOSÉ FRANCISCO RIBEIRO ALVES como adquirente junto ao SISCOEX (bem como a outra empresa “compradora”, cada uma na proporção adquirida do que foi importado). Todavia, a fiscalizada optou por omitir tais informações, mantendo as intervenientes e provedoras dos recursos indevidamente afastadas de eventual responsabilização tributária.

Daí já confirmamos que a fiscalização se utilizou, para reforçar a tipificação do evento da ocultação do real importador pelas provas colacionadas aos autos (artigo 23, inciso V do Decreto-lei n. 1.455/76), da norma que estabelece a importação por conta e ordem presumida, for força da verificação da utilização de recursos de terceiros para a operação de comércio exterior. Transcrevo abaixo o dispositivo que fundamenta tal presunção:

Art. 27. A operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

Diante desta situação, passa ao contribuinte à necessidade de comprovar que havia recursos suficientes e que estes foram utilizados para promover a importação em questão, para que faça cair por terra a presunção criada pelo dispositivo supratranscrito.

Nos presentes autos, entendo que foi demonstrado pela Pontual que as importações, foram efetuadas com recursos próprios, havendo saldo suficiente para tanto em sua conta corrente (fls 327), inclusive a empresa operando mediante empréstimos contratados com instituições financeiras (fls 301) e estando seu capital social devidamente integralizado.

Com relação à “antecipação” de parcela dos pagamentos - único dado apresentado pela fiscalização capaz de, potencialmente, sustentar a autuação fiscal -, a qual supostamente seria utilizada para o fechamento do câmbio, entendo tratar-se de prova incapaz de qualificar o evento como “operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro”.

O auto de infração foi constituído com base em elemento frágil, uma vez que os pagamentos efetuados pela JOSÉ FRANCISCO RIBEIRO ALVES à Pontual pela importação das mercadorias, para as quais o importador comprovou haver capacidade financeira para efetuar a operação internacional, não traz em si e logicamente, a aptidão de demonstrar a que recursos de terceiros foram utilizados para tanto.

É certo que, uma vez demonstrado pela fiscalização que determinada importação ocorreu por meio de subsídio de terceiros, acarretando na necessidade de procedimento de nacionalização mediante a declaração “por conta e ordem de terceiro” (regulamentada pela Receita Federal do Brasil mediante a edição da IN SRF 225/2002, conforme autorizado pelo art. 80 da MP nº 2.158-35/20015), e não por “importação direta”, o ônus da prova sobre sua capacidade financeira passa a ser do importador, nos termos do já citado artigo 27 da Lei n. 10.637/2002. Contudo, não se pode perder de vista que tal presunção não faz com que desapareça o *quantum* mínimo probatório que é atribuído à Fiscalização para

tais situações: trazer provas contundentes, convergentes e conclusivas sobre a efetiva utilização de recursos de terceiro na operação de comércio exterior. Poderia haver, quando muito, a caracterização das importações como “por encomenda”, o que tornaria igualmente insubsistente o auto de infração, que qualificou como “por conta e ordem” as operações.³ Afinal, impossível a alteração de critério jurídico para manter o trabalho fiscal.

Em outras palavras, o indício apresentado pela fiscalização (antecipação parcial de valores referentes à compra e venda das mercadorias importadas, para fechamento do contrato de câmbio) não é capaz de, na convicção dessa relatora, culminar na conclusão de existência de “operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro”, a qual, por sua vez, constitui presunção de importação por conta e ordem de terceiro.

Nesse sentido, é válido reavivar a lição de Paulo Celso B. Bonilha⁴ sobre o tema:

Indício é o fato conhecido (factum probatum do qual se parte para o desconhecido (factum probandum) e que assim é definido por Moacyr Amaral Santos: ‘Assim, indício, sob o aspecto jurídico, consiste no fato conhecido que, por via do raciocínio, sugere o fato probando, do qual é causa ou efeito’. Evidencia-se, portanto, que o indício é a base objetiva do raciocínio ou atividade mental por via do qual poder-se-á chegar ao fato conhecido. Se positivo o resultado, trata-se de uma presunção. A presunção é, assim, o resultado do raciocínio do julgador, que

³ Em matéria de comércio exterior, há três modalidades de importação: direta, por encomenda, e por conta e ordem. “A importação por conta própria é a tradicional modalidade de importação. É aquela modalidade de importação em que o importador adquire a mercadoria do exportador no exterior, fecha o câmbio em nome próprio, com recursos próprios, paga os tributos e a utiliza ou a vende no mercado interno para diversos compradores. Note-se que nessa modalidade de importação tradicional o importador deverá fechar o câmbio e proceder ao pagamento diretamente ao exportador, recolhendo os tributos com recursos próprios...” (...) A importação por conta e ordem de terceiros é a operação pela qual uma empresa contratada, geralmente uma importadora, promove em seu nome o despacho aduaneiro de importação de mercadoria adquirida por outra empresa em razão de contrato previamente firmado entre as partes e registrado na Receita Federal do Brasil – RFB. O regramento da importação por conta e ordem foi dado pelos artigos 86 e 87 da IN n. 247 e ADI n. 07/02, os quais exigem determinados procedimentos e requisitos para sua caracterização. (...) As operações por conta e ordem são aplicáveis tão somente nas hipóteses em que a importadora atua como prestadora de serviços, isto é, uma intermediária nas importações. Em decorrência desta condição, a importadora que atua por conta e ordem não pode, em qualquer situação, adquirir a propriedade das mercadorias importadas, possuindo somente a posse até a transferência para a empresa adquirente. Sendo assim, na importação por conta e ordem de terceiros, a remessa da mercadoria da importadora para seus clientes não configura uma operação de venda, mas sim uma operação de remessa de mercadorias. (...) A importação por encomenda é aquela em que a empresa importadora adquire no exterior com recursos próprios e promove o seu despacho aduaneiro de importação, a fim de revende-las, posteriormente, a uma empresa encomendante previamente determinada, em razão de contrato entre elas, cujo objeto deve compreender, pelo menos, o prazo ou as operações pactuadas (art. 2º, § 1º, da IN SRF n. 634/06). Assim, o importador deverá fazer a negociação com o exportador no exterior, adquirir a mercadoria junto ao exportador no exterior, providenciar sua nacionalização e a revender ao encomendante. Importante salientar que tal operação tem, para o importador contratado, os mesmos efeitos fiscais de uma importação própria. (...) Ressalte-se ainda que, diferentemente da importação por conta e ordem, no caso de importação por encomenda, a operação cambial para pagamento da importação deve ser realizada exclusivamente em nome do importador, conforme determina o Regulamento do Mercado de Câmbio e Capitais Internacionais (RMCCI – Título 1, Capítulo 12, Seção 2) do Banco Central do Brasil (Bacen). (...)” (SARTORI, Ângela, DOMINGO, Luiz Roberto. Div. Autores. Tributação Aduaneira à luz da jurisprudência do CARF. São Paulo: MP Editora, 2013, pgs. 53 e ss).

⁴ Da Prova no Processo Administrativo Tributário, São Paulo: Dialética, 1997, p. 92.

se guia nos conhecimentos gerais universalmente aceitos e por aquilo que ordinariamente acontece para chegar ao conhecimento do fato probando. É inegável, portanto, que a estrutura desse raciocínio é a do silogismo, no qual o fato conhecido situa-se na premissa menor e o conhecimento mais geral da expectativa constitui a premissa maior. A consequência positiva do resultado do raciocínio do julgador ' é a presunção. "

Em um exercício de comparação de casos a respeito do mesmo tema, veja-se por exemplo as constatações do Conselheiro Marcos Tranches Ortiz, no Acórdão n. 3403002.593, no qual diversos elementos foram trazidos pela Fiscalização, formando conjunto probatório que claramente demonstrava a existência de financiamento das importações por terceiro:

*“Não se sustenta a alegação de que os pagamentos feitos pela recorrente à Plásticos Itajaí adimpliam preço de compra e venda de mercadoria já previamente nacionalizada pela vendedora. Não. A Gabiplast repassava previamente à Itajaí recursos com o propósito inequívoco de viabilizar a importação da mercadoria por essa empresa. A Gabiplast tinha plena consciência de que as mercadorias que estava “adquirindo” da Itajaí ainda não estavam no estoque da vendedora, e que seriam ato contínuo adquiridas por esta mediante importação, precisamente com os recursos financeiros fornecidos por ela, Gabiplast. A Gabiplast era, pois, protagonista da operação “prévia” de importação das mercadorias que a Itajaí lhe iria “vender”. **Amostra inconteste do financiamento das importações pela Cajovil colhesse dos documentos trazidos pela própria recorrente (fls. 517 e ss.). A cada importação, o despachante aduaneiro da Itajaí (“Comissária Paulista S.C. Ltda.”) emitia-lhe uma “Solicitação de Numerário Importação”, para recolher os supostos tributos incidentes na importação; e, na mesma data, a Gabiplast fazia à Itajaí uma transferência bancária neste mesmo valor. Ou seja, é evidente que a Gabiplast sabia – e pretendia – que seus recursos financiassem as importações.***

São, ainda, inúmeras as faturas emitidas pelos exportadores indicando como cliente a Gabiplast, e até ordens de compra enviadas pela Itajaí ao exportador, em papel timbrado da Cajovil/Gabiplast.

Tudo isso a revelar que as importações eram financiadas pela Gabiplast. E, a teor do art. 27 da Lei nº 10.637/02, essa constatação faz presumir que as importações foram realizadas por conta e ordem da Gabiplast.

Percebe-se a diferença entre o caso supracitado para o presente. Neste primeiro foram elencados diversos indícios que de forma contundente e conclusiva demonstram o financiamento da operação de importação: pela participação do despachante aduaneiro, a sistematicidade que ocorriam as operações, as datas das transações em contas bancárias, o conhecimento da fraude pelo ocultado, a solicitação de montantes para o recolhimento de tributos, e até mesmo o timbre dos papéis utilizados pelas empresas. Já no presente, a Fiscalização se limitou na auditoria das DIs a afirmar que a antecipação de montantes seria capaz de cobrir os contratos de câmbio firmados pela Pontual.

Dessa forma, pela análise dos autos, entendo que a que a Fiscalização não comprovou o financiamento das importações em questão, não existindo prova cabal da infração

apontada (operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro). Os demais indícios, genéricos - por não se debruçarem especificamente sobre as importações objeto dessa autuação -, tampouco são suficientes para concluir pela ocultação do sujeito passivo, mediante fraude ou simulação.

Sobre esse último ponto, cumpre recordar o que exatamente é necessário ser objeto de prova pela fiscalização em processos desse jaez.

O artigo 23, inciso V do Decreto-lei n. 1.455/76 fala em “ocultação (...) mediante fraude ou simulação”. As definições de “fraude” e “simulação” encontram-se, respectivamente, no artigo 72 da Lei nº 4.502/64 e no § 1º, do artigo 167, do Código Civil, a seguir transcritos:

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

Artigo 167. § 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

Com efeito, a existência de fraude ou simulação é condição para a ocorrência da interposição fraudulenta.⁵ Nas palavras do Desembargador federal Antonio Albino Ramos de Oliveira, do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, “O que se reprime, através da drástica pena de perdimento, é a fraude, o artifício malicioso para a ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, ‘inclusive a interposição fraudulenta de terceiros’. Evidente que a infração deve ser grave em sua substância, e não sob o aspecto meramente formal” (AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 2005.04.01.046205-1/PR).

Lembre-se que o próprio 673 do Decreto n. 6.759/2009, em seu parágrafo único, determina que “**salvo disposição expressa em contrário**, a responsabilidade por infração independe da intenção do agente...”. Desse modo, a própria legislação aduaneira coloca que a responsabilidade pelas infrações é objetiva, a não ser que a própria lei trouxer regra em sentido diverso. Tendo sido qualificada pelo artigo 23, inciso V a conduta como dolosa, através da configuração de fraude ou simulação, para a tipificação da ocultação de terceiros e consequente pena de perdimento, estas não podem ser afastadas do tipo infracional em questão.

⁵ Gilberto de Castro Moreira Junior. Interposição Fraudulenta de Terceiros nas Operações de Comércio Exterior. Disponível em: www.iuscomex.com.br/site/files.php?id=546. Acesso em 09/06/2016.

No que tange à fraude, apesar do fato de, como já destacado alhures, o (não) pagamento de tributos na operação de importação não ser o único fator determinante para a ocorrência de dano ao erário, ele, pela própria redação do artigo 23, é um dos elementos a ser avaliado para, conjuntamente com eventuais outras demais provas de abuso por parte do sujeito passivo (como omissão de informações relevantes dos importadores para acobertar irregularidades nas operações de comércio internacional), caracterizar a ocultação do real importador da mercadoria.

In casu, a fiscalização não apontou concretamente eventual “ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.”

Com relação à simulação, lembre-se que se trata de é um dos motivos de invalidade dos negócios jurídicos, em que há a **conluio de ambas as partes** visando desviar de obrigações legais e **enganar terceiros** ao criar uma aparência de negócio que não se coaduna com a vontade real dos sujeitos. No caso da controvérsia aduaneira em questão, “ocultador” e “ocultado” devem conjuntamente trabalhar na prestação de informações falsas às autoridades aduaneiras.

Como já foi sobejamente demonstrado por Conselheiros desta Casa, Luiz Roberto Domingo e Ângela Sartori, em artigo inserido no livro “Tributação Aduaneira à luz da jurisprudência do CARF”:⁶

Percebe-se que tanto a fraude como a simulação dependem da existência da intenção deliberada do agente de praticar o ato criminoso, pois não comporta a figura culposa (negligência, imprudência, imperícia). A demonstração de que a produção do ato criminoso (fraude ou simulação) era desejada é o indicativo do dolo.

Portanto, a peça acusatória do dano ao Erário depende de três elementos de fato, aos quais a fiscalização aduaneira não pode negligenciar: i) a prova da ocultação; ii) a prova da fraude ou da simulação; iii) a prova do dolo, cuja demonstração de que a operação foi assim tentada com o propósito de ‘lesa pátria’, é indicativa.

Não foi apontada pela fiscalização a ocorrência de qualquer “ocultação” “mediante simulação” que tivesse por fim prejudicar direito, criar obrigação ou alterar a verdade sobre fato relevante para o controle aduaneiro ou para a arrecadação tributária, que justificasse a aplicação da pretendida pena de perdimento.

Insisto que a lei descreve uma conduta cujo pressuposto é a comprovação da “ocultação” de quaisquer dos intervenientes na importação expressamente mencionados, “mediante fraude ou simulação”, como ressaltou a antiga composição desse Colegiado: “não basta a ‘ocultação pura e simples’, essa ocultação deve ser qualificada pela fraude ou pela simulação, para que se qualifique como dano ao erário para os fins do art. 23, V, do DL nº 1.455/76” (cf. Acórdão nº 3402002.2275, da 2ª Turma da 4ª Câm. da 3ª Seção do CARF no Proc. nº 10983.721008/201292, em sessão de 28/01/2014, Rel. Cons. Des. João Carlos Cassuli Jr). Nesse mesmo sentido, destaco a ementa do seguinte julgado:

⁶ DOMINGO, Luiz Roberto e SARTORI, Ângela. Dano ao Erário pela Ocultação Mediante Fraude – a interposição fraudulenta de terceiros nas operações de comércio exterior. in “A tributação Aduaneira à luz do CARF”, Ed. MP, 2013, p. 61 e53 a 68)

MERCADORIA NACIONAL OU IMPORTADA CONSUMIDA OU DADA A CONSUMO, COM IRREGULARIDADE, FRAUDE OU FALSIFICAÇÃO.

Inexistindo demonstração dessas ocorrências dolosas no procedimento do contribuinte, descabe a aplicação de qualquer penalidade.

RECURSO PROVIDO.(Acórdão nº 30332.025 da 3ª Câm. do 3º CC, Rec. nº 130.041, Proc. nº 10921.000045/200216, em sessão de 18/05/05, Rel. Cons. SÉRGIO DE CASTRO NEVES).

Portanto, no presente caso a Fiscalização não demonstrou a ocorrência do dolo na conduta das partes, apta a acarretar na perda de perdimento das mercadorias.

Não se caracteriza, portanto, a ocultação do real importador das mercadorias, com todos os elementos necessários para tanto, a ensejar a pena de perdimento convertida em multa, nos moldes do artigo 23, inciso V e §3º do Decreto-lei n. 1.455/76, o que impõe a necessidade de cancelamento do auto de infração.

A multa de 10% pela cessão de nome

Com relação ao argumento da Pontual sobre a impossibilidade de lhe ser atribuída a multa equivalente ao perdimento da mercadoria importada, uma vez que o artigo 33 da Lei n. 11.488/2007 trouxe, ao mesmo tipo infracional, penalidade diversa (10% - dez por cento - do valor da operação acobertada), entendo que lhe assiste razão.

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

Por derradeiro, entendo que com o advento da multa de 10% instituída pelo art. 33 da Lei nº 11.488/07 aplicável à hipótese de pessoa jurídica que ceder o nome para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários – não mais se justifica a aplicação ao importador ostensivo da multa de 100% prevista no art. 23, inc. V do Decretolei nº 1455/76, somente aplicável ao real comprador, interveniente ou responsável pela operação de importação, oculto “mediante fraude ou simulação”.

A aplicação cumulativa dessas sanções sobre a importadora ostensiva não somente viola o princípio da especialidade, como constitui um ilegal bis in idem.

Realmente, tratandose de dispositivos legais que tipificam uma única conduta - “acobertamento” ou “ocultação” dos reais intervenientes ou beneficiários das operações de comércio exterior, evidenciase o conflito aparente de normas, que impõe a observância do princípio da especialidade que por sua vez determina a prevalência da norma especial, não sendo lícito ao fisco cumulála ou agravála sequer pela via transversa de

suposta solidariedade em penalidade aplicada a outro infrator, pois como expressamente determina o art. 100 do Decretolei nº 37/66, “in verbis”:

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

Considerando que para a caracterização dos atos típicos de interposição fraudulenta “há necessidade de dois sujeitos de direito distintos” (cf. Acórdão nº 320100398 da 1ª TO da 2ª Turma da 3ª Seção do CARF, Rec. nº 140.698, Proc. nº 12466 004068/200673, em sessão de 08/12/10, Rel. Cons. Alfredo Ribeiro Nogueira; cf. tb. Acórdão nº 320100.515 da 1ª TO da 2ª Câmara da 3ª Seção do CARF, Rec. nº 344.701, Proc. nº 10936.000499/200813, em sessão de 01/07/10, Rel. Cons. Luciano Lopes de Almeida Moraes), parece evidente que a única multa aplicável à Recorrente seria a de 10% instituída pelo art. 33 da Lei nº 11.488/07, prevista para quem ceder o nome para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários, caso não fosse elidida a presunção de interposição fraudulenta de terceiros pela suposta “não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados” (art. 23, § 2º do Decretolei nº 1455/76, na redação da Lei nº 10.637, de 30.12.2002).

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

“ (...).

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

Com o advento da multa de 10% instituída pelo art. 33 da Lei nº 11.488/07, em face do princípio da especialidade da sanção, não mais se justifica a aplicação ao importador ostensivo da multa de 100% prevista no art. 23, inc. V do Decretolei nº 1455/76, sob pena de ilegal bis in idem.” (cf. Acórdão nº 3402002.262 da 2ª TO da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF, Proc. nº 10314.724447/201230, em sessão de 23/04/14, Rel. Gilson Macedo Rosenburg Filho)

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

Art. 727. Aplica-se a multa de dez por cento do valor da operação à pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas ao acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários ([Lei nº 11.488, de 2007, art. 33, caput](#)).

(...)

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

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

Dessarte, também por esse ponto, concluo que à Pontual, importadora ostensiva, não se aplica a penalidade imposta pelo artigo 23, inciso V e §3º do Decreto-lei n. 1.455/76, mas sim aquela de 10% do valor da operação peça cessão de nome (artigo 33 da Lei nº 11.488/07), devendo portanto ser cancelada, relativamente a este sujeito passivo, a presente autuação fiscal.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por dar provimento ao presente recurso voluntário.

Thais De Laurentiis Galkowicz - Relatora

Voto Vencedor

Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, Redatora designada

Na sessão de julgamento deste processo usei divergir do Voto da Ilustre Conselheira Relatora quanto à análise do mérito do recurso voluntário.

A prova indireta é aquela que não tem por objeto o *fato probando*, mas outros a ele relacionados, de modo que, pelo raciocínio, chega-se ao fato que se quer provar, *in casu*, a "ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros" na importação.

A presunção simples é o resultado do processo lógico, mediante o qual, da existência de um fato reconhecido como certo (provas indiciárias), infere-se outro fato cuja existência é provável. Com efeito, em consonância com a doutrina e a jurisprudência administrativa, que considera plenamente aceitável o uso da prova indireta em direito tributário, inclusive em atos fraudulentos, a fiscalização, no presente caso, apurou todo um quadro indiciário que, por presunção simples, conduz ao cometimento da infração.

Os elementos indiciários apurados devem ser analisados conjuntamente. Embora a eventual existência de somente um só deles pudesse não ser suficiente para a configuração da infração, o que importa é que o conjunto probatório, considerado como um todo, convirja ao cometimento da infração veiculada pelo art. 23, inciso V e §§1º e 3º do Decreto-lei nº 1.455/76.

Conforme se verifica no relatório fiscal, inicialmente a fiscalização apurou um quadro indiciário convergente no sentido de que a importadora PONTUAL realizava importações terceirizadas, declarando-as como se fossem importações diretas, e depois, concentrando-se especificamente nas importações ora autuadas, concluiu que a PONTUAL importou por conta e ordem da empresa JOSÉ FRANCISCO RIBEIRO ALVES, sem cumprir nenhum dos requisitos previstos na legislação para a importação nessa modalidade, ocultando, mediante simulação, a identificação dessa empresa na importação.

Com relação ao contexto geral das operações realizadas pela PONTUAL no período fiscalizado, constatou a fiscalização que:

a) A fiscalizada declarou receitas brutas de vendas decorrentes da comercialização das mercadorias importadas no mercado interno que pouco superam os dispêndios na importação, menores que 10% (com exceção de 2009, quando chegou perto de 20%), indicando uma margem de lucro pequena para uma empresa que comercializa produtos importados por conta própria. A ínfima margem de lucro é incompatível com o objeto social de uma empresa que pretenda importar mercadorias em seu nome e comercializá-las posteriormente no mercado interno.

b) A PONTUAL possui poucos empregados registrados desde a sua constituição, o que tornaria difícil a operacionalização e logística de uma empresa que importa toneladas de mercadorias como grãos e peças de carros, entre outros, por conta própria, para depois revendê-las no mercado interno.

c) Nas suas operações, a PONTUAL emitia notas fiscais de saída de mercadorias importadas em numerações em datas próximas ou idênticas às notas fiscais de entrada destas mercadorias, com mesmas quantidades e várias vezes mesmos transportadores em ambas as notas.

d) A sócia da autuada, Sra. JANICE ELAINE GRINGS, prestou informação à fiscalização no sentido de que: i) a PONTUAL opera com "vendas casadas", negociando primeiro com clientes nacionais para depois contatar os fornecedores, em aproximadamente 60 a 70% das vendas; ii) Houve casos em que realmente prestou serviços, atuando como importadora por conta e ordem de terceiros, mas apenas no início para conseguir uma alavancagem financeira; iii) Era ela que negociava com o exportador chinês, mas eventualmente já possuía algum produto encomendado antes da importação.

e) A contabilidade da PONTUAL está eivada de vícios. Várias vendas no mercado interno escrituradas na contabilidade como "à vista" (com débito da conta "Caixa" ou "Bancos"), na verdade foram pagas a prazo, segundo informações prestadas pela própria PONTUAL em atendimento às intimações feitas pelo Fisco para demonstrar alguns recebimentos de operações específicas. Essa inconsistência repetiu-se nas respostas enviadas pelos adquirentes quando circularizados pela equipe de fiscalização, muitas vezes com formas e datas de pagamentos divergentes tanto em relação à escrituração contábil quanto às respostas enviadas ao Fisco pela fiscalizada.

Com relação a importação autuada no presente processo, apurou a fiscalização que:

i) Houve o provimento de recursos por parte do adquirente JOSÉ FRANCISCO RIBEIRO ALVES para o pagamento da importação em questão, antecipadamente à quitação do contrato de câmbio (ainda que posteriormente à realização da importação propriamente dita).

ii) Além disso, em sua resposta ao Fisco, a JOSÉ FRANCISCO RIBEIRO ALVES admitiu o pedido antecipado e a negociação com o representante do próprio fabricante das mercadorias.

iii) Ocorre que a operação de comércio exterior realizada com recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste, de acordo com o artigo 27 da Lei nº 10.637/2002, abaixo transcrito. Assim, claro está que esta importação não poderia ter sido **registrada na modalidade "direta"** – como por 'conta' e 'ordem' próprias da PONTUAL.

iv) Verificou-se inconsistência na escrituração contábil nas vendas dessas mercadorias. A venda da DI nº 11/1934303-0 foi escriturada contabilmente como "à vista" (nota fiscal emitida em 13/10/2011 – vide Anexo 09), mas a própria fiscalizada, em resposta ao Fisco, disse ter recebido tal pagamento a prazo, em 14/10 (R\$ 70.000,00) e 17/10/2011 (R\$ 67.795,50) – vide Anexo 17.

Dessa forma entendo que os elementos que constam nos autos, acima enumerados, tanto relativos ao contexto geral das importações da PONTUAL em determinado período, como às importações específicas objeto de autuação, são suficientes para a conclusão da fiscalização de que:

(...)

A JOSÉ FRANCISCO RIBEIRO ALVES, adquirente de parte das mercadorias importadas através da DI auditada (sendo o restante, como citado, adquirido por outra empresa), negociara as mercadorias e pagara pelas mesmas antes da quitação do respectivo contrato de câmbio. Comprovantes das transferências bancárias atestam a provisão dos recursos para a realização de tal pagamento.

A Lei nº 10.637/2002, em seu artigo 27, define que a operação de comércio exterior realizada com recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste.

A PONTUAL registrou a Declaração de Importação como importação “direta”, ou “por conta própria”, quando deveria tê-la consignado como “por conta e ordem de terceiros”, identificando a JOSÉ FRANCISCO RIBEIRO ALVES como adquirente junto ao SISCOEX (bem como a outra empresa “compradora”, cada uma na proporção adquirida do que foi importado). Todavia, a fiscalizada optou por omitir tais informações, mantendo as intervenientes e provedoras dos recursos indevidamente afastadas de eventual responsabilização tributária.

*Tal conduta ajustou-se à **infração** tipificada no artigo 23, inciso V, do Decreto-lei nº 1.455/1976 (grifos nossos):*

Decreto-lei nº 1.455/1976 Art. 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias:

(...)

V - estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de **ocultação do sujeito passivo**, do real vendedor, **comprador ou de responsável pela operação**, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros. (Incluído pela Lei nº 10.637/2002)

*A empresa **JOSÉ FRANCISCO RIBEIRO ALVES concorreu para a efetivação da importação ao negociar e prover os recursos antecipadamente à realização da importação auditada, bem como à quitação do respectivo contrato de câmbio.***

(...)

As hipóteses de "dano ao Erário", definidas pelo legislador ordinário no art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/76, tratam-se de autênticas presunções legais de dano ao Erário, não se fazendo necessária qualquer comprovação adicional de efetivo prejuízo financeiro ao Erário ou à atividade fiscalizatória. Quando ocorrem, no mundo concreto, as infrações tipificadas nos incisos desse dispositivo legal, está presumido o dano ao Erário.

Dessa forma, como a subtração de tributos não integra o tipo infracional sob análise, a eventual não incidência, alíquota zero ou a isenção de tributos nas importações não é relevante ao caso. Tendo ocorrido o cometimento da infração de ocultação, mediante fraude ou simulação, do comprador ou adquirente na importação, veiculada pelo art. 23, V do Decreto-lei nº 1.455/76, está caracterizado o "dano ao Erário". Nessa esteira, a fraude a que se refere o dispositivo deve ser entendida no sentido amplo, e não na acepção restrita do art. 72 da Lei nº 4.502/64, associada ao não pagamento ou diferimento do tributo.

Também há de se esclarecer que as questões relativas à "quebra da cadeia do IPI" ou à "lavagem de dinheiro" dizem respeito às justificativas originais do legislador ordinário para coibir a interposição fraudulenta nas operações de comércio exterior, entretanto, esses temas, *in concreto*, não integram o tipo infracional. Dessa forma, mesmo que, no presente caso, não ocorra a quebra da cadeia do IPI ou não seja o caso de lavagem de dinheiro, esse fato, por si só, não tem o condão de afastar a infração cometida em conformidade com o disposto no art. 23, V do Decreto-lei nº 1.455/76.

Também o fato de eventualmente a empresa importadora ter recursos suficientes para realizar as operações, não a exime da presente infração, vez que não se trata de situação de *presunção legal de interposição fraudulenta* na importação a que se refere o §2º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/76, mas o seu inciso V. Embora a falta de recursos próprios para realizar as importações possa conduzir à conclusão de que as operações foram realizadas no interesse de outrem, pode acontecer, em tese, de a importadora ter recursos próprios para

efetuar as importações, mas as realize para outros, acobertando-os por qualquer motivo, situação que também caracterizaria o cometimento da infração prevista no inciso V do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/76.

A empresa JOSÉ FRANCISCO RIBEIRO ALVES contribuiu para a realização da importação com a sua ocultação, solicitando previamente os produtos a serem importados e adiantando os valores para as importações, mas sem atender ao disposto na legislação para a realização de uma operação terceirizada, que determina, dentre outras exigências, a necessidade de habilitação da empresa adquirente/encomendante para operar no comércio exterior e de apresentação à Aduana do contrato com a importadora. Dessa forma, ela responde pela infração seja porque concorreu para a sua prática, nos termos do inciso I do art. 95 do Decreto-lei nº 37/66, seja porque é considerada a adquirente numa operação por conta e ordem, nos termos do inciso V desse artigo.

Houve a realização de operações por conta e ordem pela importadora PONTUAL com a ocultação, mediante simulação, da identificação da adquirente nas declarações de importação, em desacordo com o disposto na legislação. Também na escrituração contábil da PONTUAL, os adiantamentos para a importação não foram contabilizados corretamente, no intuito de ocultar do Fisco o fato de que se tratavam de operações terceirizadas.

Em outra situação semelhante ao presente caso neste CARF, bem consignou, em seu Voto, o Relator Rodrigo Mineiro Fernandes, no Acórdão nº 3101-001.789 – 3ª Seção do CARF/ 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária (vide trecho abaixo), de 11 de dezembro de 2014, que a "simulação ocorre quando o importador ostensivo declara a operação como sendo por conta própria, mas, na realidade, é por conta e ordem de terceiros ou por encomenda":

(...)

Já a simulação, dentro da definição de Alberto Xavier como “um caso de divergência entre a vontade (vontade real) e a declaração (vontade declarada), procedente de acordo entre o declarante e o declaratório e determinada pelo intuito de enganar terceiros”, está claramente caracterizada na ocultação do sujeito passivo. Recorro também ao conceito civilista de simulação, previsto no §1º do art. 167 da Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil):

(...)

A simulação ocorre quando o importador ostensivo declara a operação como sendo por conta própria, mas, na realidade, é por conta e ordem de terceiros ou por encomenda. A natureza da operação declarada é uma (importação por conta própria) e na realidade é outra (importação por conta e ordem de terceiros ou por encomenda).

Também é encontrado no direito aduaneiro a previsão de simulação, dada pela IN SRF Nº 228/2002 (grifo nosso):

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

(...)

Da mesma forma, a omissão da informação do real importador ou responsável pela operação na Declaração de Importação, evadindo-se do devido controle aduaneiro na importação, caracteriza-se como simulação, visto que ocorre a divergência entre a vontade e a declaração, procedente de acordo entre o declarante e o declaratório e determinada pelo intuito de enganar terceiros, no caso a fiscalização aduaneira. Na ocultação fraudulenta ou simulatória, o sujeito passivo fica a margem das relações obrigacional tributária e do devido controle aduaneiro.

(...)

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

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

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

Assim, *in casu*, configurada a materialidade da infração aduaneira veiculada pelo art. 23, V, §§1º e 3º do Decreto-lei nº 1.455/76, não há como se afastar a aplicação da penalidade respectiva ao "responsável pela infração", nos termos do art. 95 do Decreto-lei nº 37/66, muito menos ao seu agente direto, qual seja, a importadora ostensiva (PONTUAL).

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

Quando não havia previsão da multa de cessão de nome no ordenamento, ocorria que, na hipótese da aplicação (física) da pena de perdimento às mercadorias, não obstante o agente direto da infração prevista no art. 23, V do Decreto-lei nº 1.455/76 fosse mesmo o importador ostensivo, como se disse acima, sendo a ele aplicada a penalidade respectiva, quem poderia acabar suportando o efeito dessa penalidade era o importador oculto - real adquirente da mercadoria no exterior, que seria efetivamente privado do seu uso e gozo. Nessa esteira, é que o legislador ordinário optou por inserir no ordenamento jurídico a multa prevista no art. 33 da Lei 11.488/2007 com intuito de penalizar concretamente a conduta irregular do *importador ostensivo*, que cedeu seu nome a outrem, eis que ele poderia restar sem punição na hipótese de aplicação da pena de perdimento às mercadorias.

Esse entendimento se confirma com a interpretação veiculada posteriormente pelo art. 727, §3º do Regulamento Aduaneiro/2009:

Art.727. Aplica-se a multa de dez por cento do valor da operação à pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas ao acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários (Lei nº 11.488, de 2007, art. 33, caput).

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

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

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

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

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

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

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

(assinatura digital)

Maria Aparecida Martins de Paula

