



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

**Processo nº** 12457.735138/2013-77  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 3402-003.832 – 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: 13/07/2011

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, por unanimidade de votos, não se tomou conhecimento do recurso da empresa LEANDRO DUARTE - ME e pelo voto de qualidade, negou-se provimento ao recurso da PONTUAL COMÉRCIO, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO. 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 recursos voluntários interpostos 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 – 35), no valor de R\$ 38.878,51.

Por bem consolidar os 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.*

*Dentre centenas de importações realizadas em nome da PONTUAL no período fiscalizado, constatou-se que em 13/07/2011 foi registrada a Declaração de Importação – DI nº 11/1292210-7, no valor de R\$ 38.878,51, declarando ao Fisco tratar-se de importação direta, supostamente realizada por sua própria conta e ordem, conforme verificado nas bases de dados oficiais da RFB.*

*Segundo a fiscalização, a parte que pretendia se manter oculta é a provedora dos recursos necessários à importação das mercadorias, a empresa LEANDRO DUARTE COMÉRCIO E TRANSPORTES LTDA – ME, CNPJ 12.975.656/0001-09.*

*Na operação pretendiam nacionalizar cerca de nove toneladas de altofalantes e caixas de som de procedência paraguaia.*

*Consta do Relatório Fiscal, fls. 12 a 35, 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 );

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 11/1292210-7**

*Ao analisar as notas fiscais eletrônicas (NF-e) de entrada e saída das mercadorias importadas através da DI ora auditada, emitidas pela fiscalizada, constatou-se que todas as mercadorias*

*tiveram apenas um destinatário: a empresa LEANDRO DUARTE COMÉRCIO E TRANSPORTES LTDA, CNPJ*

*12.975.656/0001-09.( vide fls. 22/23) Além disso, tanto as notas de entrada como de saída foram emitidas no mesmo dia do registro da DI que internalizou as mercadorias transacionadas por tais notas, ou seja, 13/07/2011. Vale salientar que, neste caso específico, o representante legal que atuou no despacho em questão é despachante aduaneiro e o sócio-administrador da empresa destinatária das mercadorias importadas: LEANDRO DUARTE, CPF 628.393.220-7272.*

*Intimada a informar como e quando recebeu pela venda das mercadorias importadas pela DI auditada, a PONTUAL informou pagamentos a partir de 15/07/2011, dois dias após o registro da DI e a emissão das NF-e de entrada e saída das referidas mercadorias.*

*No entanto, constatou-se haver transferências bancárias anteriores a esta data da LEANDRO DUARTE para a PONTUAL, segundo extrato bancário entregue pela fiscalizada em atendimento ao intimado pelo Fisco (fls. 24/25)*

*Em resposta ao Fisco, a empresa LEANDRO DUARTE admitiu ter pago parcelas em datas anteriores ao registro da DI, diversas do alegado pela fiscalizada (tendo enviado comprovantes anexos), com a primeira parcela paga antes mesmo da data de emissão da Fatura Comercial que acobertou a mercadoria durante o transporte e que instruiu a Declaração de Importação (Invoice nº 204), ou seja, antes mesmo de a mercadoria ter saído do país exportador.*

*Tendo havido pagamentos anteriores ao registro da DI (que ocorreu em 13/07/2011), e anterior até mesmo ao documento comprobatório da transação comercial internacional que acobertou a importação ora auditada (a já citada Invoice 204), claro está que a importação objeto do presente relatório não poderia ter sido registrada na modalidade “direta” (como por 'conta' e 'ordem' próprias da PONTUAL), já que a transação comercial e parte do pagamento ocorreram antes mesmo do registro da DI, e num montante suficiente, inclusive, para quitar todos os tributos aduaneiros e parte do contrato de câmbio vinculado à transação internacional ocorrida, uma vez que os valores assumidamente pagos de foram antecipada somam mais de R\$ 40.000,00, e o contrato de câmbio informado pela fiscalizada como de pagamento da DI nº 11/1292210-7 tem o valor de R\$ 38.463,01, e foi firmado em 12/07/2011.*

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

*Foi formalizada Representação Fiscal para Fins Penais ao Ministério Público Federal, protocolizada sob o e-Processo nº 12457-735.139/2013-22 (Portaria RFB nº 2.439, de 21 de dezembro de 2010).*

*Consta as fls. 155 Termo de Sujeição Passiva Solidária em nome da empresa LEANDRO DUARTE COMÉRCIO E TRANSPORTES LTDA-ME, CNPJ 12.975.656/0001-09.*

**Da impugnação da empresa PONTUAL COM. IMP.E EXP. DE PEÇAS AUTOMOTIVAS**

*Cientificada do Auto de Infração, em 04/11/2013 a PONTUAL COM. IMP.E EXP. DE PEÇAS AUTOMOTIVAS, apresentou a impugnação de fls. 184 a 199, 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 muito 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 desembarço 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 quando 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 Al 12457.735133/2013-44;*
- *requer seja acolhida a presente e tornada insubsistente a autuação.*

#### **Da impugnação da empresa LEANDRO DUARTE COMÉRCIO E TRANSPORTES LTDA-ME**

*A empresa LEANDRO DUARTE COMÉRCIO E TRANSPORTES LTDA - ME, alegou em sua impugnação apresentada em 01/11/2013, as fls. 166 a 174:*

- *não foram devidamente investigadas, tampouco comprovado qualquer envolvimento doloso entre as partes com intuito de cometer a dita fraude, muito pelo contrário;*
- *a interposição fraudulenta pode ser presumida ou real. A hipótese de interposição fraudulenta presumida é observada nos casos em que o importador ostensivo não prova a origem dos recursos empregados em operações de comércio exterior;*
- *a interposição fraudulenta pode ser presumida ou real. A hipótese de interposição fraudulenta presumida é observada nos casos em que o importador ostensivo não prova a origem dos recursos empregados em operações de comércio exterior;*
- *a segunda hipótese é aquela em que o agente fiscal detecta o real beneficiário da importação, seja por vinculação de créditos em conta corrente para arcar com a operação internacional, seja pelo fato da mercadoria ter sido adquirida para atender a encomendante predeterminado. O que também não houve no presente caso, mas sim, tão somente a compra direta da mercadoria da empresa PONTUAL já importada. Frisa-se, não houve encomenda;*

- na operação apontada pela ilustre autoridade fazendária, não há que se falar em interesse comum. A impugnante sequer participou da referida operação;
  - a "situação" que constitui fato gerador da obrigação é a importação, ou seja, a entrada da mercadoria em Território Nacional (art. 1º, DL 37/66);
  - conforme se verifica da documentação acostada ao processo administrativo, não realizou qualquer ato de importação: apenas adquiriu aparelhagem de som, para posterior revenda - a preços mais competitivos, de pessoa jurídica que presta suas atividades empresariais no mercado interno, por meio de pagamentos idôneos e emitidas as respectivas notas fiscais;
  - embora a autoridade fazendária tente trazer as coisas para a esfera da ilicitude, o fato é que, até então, a empresa importadora (PONTUAL) tinha referência no mercado, sendo, presumidamente, empresa idônea;
  - pelos mesmos motivos já sustentados anteriormente, pode-se dizer que não houve qualquer ato de importação "por conta e ordem" de LEANDRO DUARTE. A operação mercantil deu-se na forma de compra e venda entre empresas nacionais, que tem autorização para operar no mercado interno, dentro das leis vigentes no país e, em que pese as ponderações levantadas no auto de infração, as leis foram devidamente respeitadas;
  - tendo conhecimento de que a PONTUAL consegue as mercadorias a preços competitivos no mercado interno, a impugnante tem o mais amplo direito de adquirir dela o produto, afinal, no Estado Democrático de Direito brasileiro vige a "livre iniciativa" e a "livre concorrência" (art. 170, CF/88);
  - de onde ela adquiriu o produto que vendeu pouco importa, desde que mantenha a condição de preço e tempo que foram pactuadas no negócio entabulado;
  - 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, hodiernamente, as empresas, justamente para minimizar imobilização de capital, custos e perdas de estoque, trabalham com o sistema '**justintime**',  
que consiste na **anterior revenda** e posterior aquisição da mercadoria revendida.
- Trata-se, com efeito, de uma condição de sobrevivência no mercado moderno e "globalizado";
- tal operação é perfeitamente permitida pela Lei n. 11.281/2006, artº 11;
  - também deve se ter que o fato de existir ou não saldo na conta corrente da empresa PONTUAL para realizar a operação não serve de prova de qualquer infração fiscal;
  - a movimentação bancária e a administração do caixa da empresa para pagamentos operacionais da PONTUAL dizem



*respeito tão somente a ela e sua gestão administrativa e contábil;*

*- requer-se seja a presente autuação julgada totalmente improcedente, por não restar configurada qualquer modalidade de operação fraudulenta envolvendo a impugnante, restando afastada, portanto, sua responsabilidade por eventual crédito fiscal apurado.*

Em julgamento datado de 29 de setembro de 2014, a DRJ São Paulo/SP negou provimento à impugnação do Contribuinte (Acórdão 16-61.807), nos termos da ementa a seguir colacionada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Data do fato gerador: 13/07/2011

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.

Impugnação Improcedente.

Crédito Tributário Mantido

Irresignados os contribuintes Pontual Comércio, Importação e Exportação de Peças Automotivas (doravante designado simplesmente como “Pontual”) Leandro Duarte - ME, recorrem a este Conselho (fls. 463 a 481 e 484 a 506, respectivamente).

A Pontual repisa as razões expostas em sua impugnação.

Ademais, saliento que os patronos da Leandro Duarte -ME apresentaram recurso voluntário em nome da empresa RPG Comércio de Manufaturados Ltda. Posteriormente trouxeram aos autos petição (fls 507) requerendo a retificação da pessoa jurídica recorrente para Leandro Duarte Comércio e Transportes Ltda – ME, tendo em vista o equívoco em que incorreram na sua denominação do recurso voluntário.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Relatora Thais De Laurentiis Galkowicz

Leandro Duarte - ME tomou ciência do Acórdão da DRJ em 09/10/2014, conforme AR de fls 462, apresentando Recurso Voluntário em 06/11/2014. Por sua vez, a Pontual teve ciência da decisão da DRJ também em 09/10/2014 e protocolou seu recurso voluntário em 10/11/2014. Assim, ambos os recursos voluntários são tempestivos, com base no que dispõe o artigo 33 do Decreto 70.235, de 06 de março de 1972.

Ocorre que, mesmo tempestivo, não é possível ser conhecido o recurso voluntário apresentado pela Leandro Duarte – ME.

Como destacado no relato acima, o recurso voluntário trazido aos autos como sua defesa foi inicialmente protocolado em nome da empresa RPG Comércio de Manufaturados Ltda. Foi requerida então a retificação do nome empresarial da recorrente pelos patronos, afirmando tratar-se de mero erro quando do protocolo da peça recursal. Todavia, o erro não se limita ao nome da sociedade recorrente, mas se estende, isso sim, a todo o conteúdo da defesa trazida à apreciação deste Conselho. Pela simples leitura do pedido do recurso, que em nada tangencia o caso discutido no presente processo administrativo, fica cristalino o equívoco sobre toda a defesa da Leandro Duarte – ME, *in verbis*:

### IV – DOS PEDIDOS

Requer-se o recebimento da **IMPUGNAÇÃO FISCAL**, com fundamento jurisprudencial em que pese a ilegalidade da aplicação absoluta do preço FOB, eis que se trata de média de mercado, e conforme restou configurado, o autuado adquiriu de exportador com acesso direto a China, ou seja, com preço realmente baixo, cerca de US\$ 0,14 (quatorze centavos) dólares por quilo de mercadoria.

Diante da precariedade da investigação, e fragilidade das provas apresentadas pelo FISCO, bem como pela demonstração de boa-fé do autuado, uma vez que recolheu os tributos pertinentes e apresentou-se como importador legal da mercadoria, requer-se a liberação não onerosa das mercadorias.

Alternativamente, requer-se o pagamento referente a diferença dos valores a serem recolhidos, com relação ao preço FOB, a ser calculado levando-se em consideração a quantia de US\$ 0,14 centavos por quilo, de 2.580 Kg, de peso líquido.

Caso ainda não seja aceito, e entendendo ser passível de multa, ainda que não caracterizada a má-fé, requer-se a sua aplicação para a liberação da mercadoria, devendo ser calculada nos termos acima.

Protesta-se por demais provas em direito permitidas e inclusive a juntada de novos documentos.

Dessarte, não pode o CARF tomar conhecimento do Recurso Voluntário apresentado em nome de Leandro Duarte – ME, uma vez que simplesmente não há conexão nenhuma entre os argumentos de fato e de direito apresentados em sua defesa com o presente processo administrativo fiscal. Em outras palavras, a decisão da DRJ não foi verdadeiramente contestada, em nenhum de seus argumentos.

No que tange à Pontual, o recurso preenche os requisitos de admissibilidade para seu conhecimento, de modo que passo à análise dos seus argumentos.

Em síntese, o presente litígio se resume à aferição da existência ou não de ocultação de terceiro 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)*

De início já cabe ressaltar que o dano ao erário punível pelas normas em questão não se esgota unicamente na existência de prejuízo tributário, vale dizer, na falta de entrada de dinheiro nos Cofres Públicos. A transgressão das regras do Regulamento Aduaneiro já é considerada como conduta punível em seus termos, como resta consignado pelo artigo 673 do Decreto n. 6.759/2009:

*“Art. 673. Constitui infração toda ação ou omissão, voluntária ou involuntária, que importe inobservância, por parte de pessoa física ou jurídica, de norma estabelecida ou disciplinada neste Decreto ou em ato administrativo de caráter normativo destinado a completá-lo.*

*Parágrafo único. Salvo disposição expressa em contrário, a responsabilidade por infração independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, da natureza e da extensão dos efeitos do ato.*

Nesse sentido, destaco trecho do voto do Conselheiro Rosaldo Trevisan, no Acórdão nº 3403-002.842, sessão de 25/03/2014:

*Em relação ao dano ao Erário (e sua relação muitas vezes confusa com falta de recolhimento de tributos), há que se apurar arestas tanto na argumentação expendida na autuação quanto na levantada em sede recursal. A aplicação das penalidades previstas no art. 23 do Decreto-Lei no 1.455/1976, não demanda demonstração de qual tenha sido o dano ao Erário. Uma leitura sistemática do referido art. 23 (aqui já transcrito) afasta o equívoco, pois é cristalino que o texto (essencialmente no caput e no § 1o) não está a dizer que só quando ocasionarem dano ao Erário as infrações ali referidas serão punidas com o perdimento. Ele está, sim, trazendo claramente duas afirmações: (a) as infrações ali relacionadas consideram-se dano ao Erário; e (b) o dano ao Erário é punido com o perdimento. Disso, silogisticamente se pode afirmar que as infrações ali relacionadas são punidas com o perdimento. Não há margem para discussão se houve ou não dano ao Erário. Seria improdutivo discutir, v.g., o dano ao Erário no caso de abandono de mercadorias pelos importadores (conduta tipificada no inciso II do art. 23).|*

*Aliás, as disposições do Decreto-Lei surgem exatamente para regulamentar dispositivo constitucional (art. 150, § 11 da Constituição de 1967: “Não haverá pena de morte, de prisão perpétua, de banimento, ou confisco, salvo nos casos de guerra externa psicológica adversa, ou revolucionária ou subversiva nos termos que a lei determinar. Esta disporá também, sobre o perdimento de bens por danos causados ao Erário, ou no caso de enriquecimento ilícito no exercício de cargo, função ou emprego na Administração Pública, Direta ou Indireta”), como se depreende de sua Exposição de Motivos (item 17):*

*“17. Nos artigos 23 e 24, com fulcro no artigo 153 da Lei Magna, enumeram-se as infrações que, por constituírem dano ao Erário, são punidas com a pena de perdimento dos bens. De fato, todas as hipóteses arroladas, quase todas já existentes em*

*legislação anterior, representam um comprometimento a dano de nossas reservas cambiais e uma inadimplência de obrigações tributárias essenciais.”*

Pois bem. Nas fls 33 e 34 do TVF encontramos as conclusões da Fiscalização a respeito da infração aduaneira, constatada pela auditoria da DI 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 11/1292210-7, 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 (grifei):***

(...)

*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.*

Não há dúvidas de que nas acusações, como a presente, 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, ressalto 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;<sup>1</sup> 5. aparentes incongruências da contabilidade),<sup>2</sup> são meros

<sup>1</sup> 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 nos 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 Leandro Duarte ME não há informações, o que dificulta enormemente a valoração desta prova para o específico e concreto auto de infração sob análise.

<sup>2</sup> 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

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 do ilícito aduaneiro em questão, pois nenhum deles permite uma conclusão direta e objetiva sobre a existência de interposição fraudulenta.

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 sim 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 22 e seguintes), nomeado como DA AUDITORIA DA DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO Nº 11/1292210-7, do qual destaco os seguintes excertos, que trazem todas as informações importantes para o convencimento da autoridade fiscal:

*Ao analisar as notas fiscais eletrônicas (NF-e) de entrada e saída das mercadorias importadas através da DI ora auditada, emitidas pela fiscalizada, constatou-se que **todas as mercadorias tiveram apenas um destinatário: a empresa LEANDRO DUARTE COMÉRCIO E TRANSPORTES LTDA, CNPJ 12.975.656/0001-09.***

(...)

*Além disso, tanto as notas de entrada como de saída foram emitidas no mesmo dia do registro da DI que internalizou as mercadorias transacionadas por tais notas, ou seja, 13/07/2011. Vale salientar que, neste caso específico, **o representante legal que atuou no despacho em questão é despachante aduaneiro e o sócio-administrador da empresa destinatária das mercadorias importadas: LEANDRO DUARTE, CPF 628.393.220-72***

(...)

*Em resposta ao Fisco, a empresa **LEANDRO DUARTE admitiu ter pago parcelas em datas anteriores ao registro da DI, diversas do alegado pela fiscalizada (tendo enviado comprovantes anexos), com a primeira parcela paga antes mesmo da data de emissão da Fatura Comercial que acobertou a mercadoria durante o transporte e que instruiu a Declaração de Importação (Invoice nº 204), ou seja, antes mesmo de a mercadoria ter saído do país exportador.***

(...)

*Tendo havido pagamentos anteriores ao registro da DI (que ocorreu em*

*13/07/2011), e anterior até mesmo ao documento comprobatório da transação comercial internacional que acobertou a importação ora auditada (a já citada Invoice 204), claro está que a importação objeto do presente relatório não poderia ter sido registrada na modalidade “direta” (como por ‘conta’ e ‘ordem’ próprias da PONTUAL), já que a transação comercial e parte do pagamento ocorreram antes mesmo do registro da DI, e num montante suficiente, inclusive, para quitar todos os tributos*

---

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.

*aduanheiros e parte do contrato de câmbio vinculado à transação internacional ocorrida, uma vez que os valores assumidamente pagos de forma antecipada somam mais de R\$ 40.000,00, e o contrato de câmbio informado pela fiscalizada como de pagamento da DI nº 11/1292210-7 tem o valor de R\$ 38.463,01, e foi firmado em 12/07/2011.*

Por essas provas, concluiu a autoridade fiscal:

*Ao prover antecipadamente os recursos necessários ao desembaraço das mercadorias importadas através da DI auditada, bem como à quitação de parte do respectivo contrato de câmbio (o restante foi pago posteriormente), a LEANDRO DUARTE tornou-se interveniente na operação, sendo que sua participação foi imprescindível para a realização da importação. Mais que isso: passou a enquadrar-se na figura de adquirente por conta e ordem, pois, de acordo com o artigo 27 da Lei nº 10.637/2002, a operação de comércio exterior realizada com recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste.*

Dá 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 a Pontual não foi capaz de afastar os elementos caracterizadores do financiamento da importação pelo terceiro Leandro Duarte – ME apresentados pela autoridade fiscal. O fato de haver saldo em sua conta corrente, empréstimos contratados com instituições financeiras e estar seu capital social devidamente integralizado não afasta as contundentes e conclusivas provas apresentadas pela fiscalização, destacadas no trecho supra, que não deixam margem de dúvida que, com relação à específica importação amparada pela DI n. 11/1292210-7, a Pontual operou no comércio exterior mediante recursos de terceiros. Com relação aos estoques dos produtos que a Pontual afirma possuir, não foi relacionada nenhuma prova válida nos autos nesse sentido, restando tão somente uma tabela sem a respectiva correspondência documental em fls 474.

Ora, temos então auto de infração foi constituído com base em elementos absolutamente capazes de qualificar a operação como tendo sido realizada com o financiamento de terceiros, como requer o artigo 27 da Lei n. 10.637/2002.

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 não financiamento da operação 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 avaliações contundentes, convergentes e conclusivas sobre a efetiva utilização de recursos de terceiro na operação de comércio exterior. No presente caso, tais indícios existem claramente.

Em outras palavras, esses indícios apresentados pela fiscalização (*i.* 100% do que era importado ia para o mesmo cliente; *ii.* antes mesmo da emissão da Fatura Comercial que acobertou a mercadoria durante o transporte e que instruiu a Declaração de Importação, a mercadoria já encontrava-se vendida; *iii.* despachante era igualmente o terceiro provedor de recursos para a operação, que tinha conhecimento e participou de todo o processo de importação; *iv.* os valores adiantados correspondem ao suficiente para a quitação do contrato de câmbio) são capazes 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 a ser assim declarada.

Nesse sentido, é válido reavivar a lição de Paulo Celso B. Bonilha<sup>3</sup> 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 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*

<sup>3</sup> Da Prova no Processo Administrativo Tributário, São Paulo: Dialética, 1997, p. 92.



*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 incontestável 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 correspondência 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, dentre outros.

Dessa forma, pela análise aos autos, entendo que a Pontual não comprovou o não financiamento das importações em questão, e existem provas suficientes para manter a infração apontada pela Fiscalização (operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro), que deveria, portanto, ensejar em procedimento específico de declaração de importação por conta e ordem de terceiros. Não tendo assim ocorrido, caracteriza-se a ocultação do real importador das mercadorias, 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.

### **Multa confiscatória**

A Recorrente brada ainda pela decretação do caráter confiscatório da multa que lhe foi aplicada, com base no artigo 150 inciso IV, além do princípio da proporcionalidade e da razoabilidade, todos estampados na Constituição Federal.

Entretanto, a argumentação da Recorrente não escapa de uma necessidade de aferição de constitucionalidade da legislação tributária que estabeleceu o patamar das

penalidades fiscais, o que é vedado ao CARF, conforme os dizeres de sua Súmula n. 2, *in verbis*:

*Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Ademais, no âmbito do processo administrativo fiscal é expressamente vedado afastar a aplicação de lei sob fundamento de inconstitucionalidade, por força do artigo 59 do Decreto nº 7.574/2011.

Portanto, **não conheço** da alegação de que a multa seria confiscatória e, portanto, inconstitucional.

### **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 Decretol n.º 1455/76, somente aplicável ao real comprador, interveniente ou responsável pela operação de importação, oculto “mediante fraude ou simulação”.*

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

*Realmente, tratandose de dispositivos legais que tipificam uma única conduta - “acobertamento” ou “ocultação” dos reais intervenientes ou beneficiários das operações de comércio exterior, evidenciase o conflito aparente de normas, que impõe a observância do princípio da especialidade que por sua vez determina a prevalência da norma especial, não sendo lícito ao fisco cumulá-la ou agravá-la sequer pela via transversa de suposta solidariedade em penalidade aplicada a outro infrator, pois como expressamente determina o art. 100 do Decretol n.º 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, 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 não conhecer do recurso interposto por Leandro Duarte – ME e dar provimento ao recurso voluntário da Pontual Comércio, Importação e Exportação.

Thais De Laurentiis Galkowicz - Relatora

## Voto Vencedor

Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, Redatora designada

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

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 LEANDRO DUARTE COMÉRCIO E TRANSPORTES LTDA, 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 sua 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) Tanto as notas de entrada como de saída foram emitidas no mesmo dia do registro da DI que internalizou as mercadorias transacionadas por tais notas, ou seja, 13/07/2011. Vale salientar que, neste caso específico, o representante legal que atuou no despacho em questão é despachante aduaneiro e o sócio-administrador da empresa destinatária das mercadorias importadas: LEANDRO DUARTE, CPF 628.393.220- 72.

ii) A empresa LEANDRO DUARTE admitiu ter pago parcelas em datas anteriores ao registro da DI, diversas do alegado pela fiscalizada (tendo enviado comprovantes anexos), com a primeira parcela paga antes mesmo da data de emissão da Fatura Comercial que acobertou a mercadoria durante o transporte e que instruiu a Declaração de Importação (Invoice nº 204), ou seja, antes mesmo de a mercadoria ter saído do país exportador.

iii) Tendo havido pagamentos anteriores ao registro da DI (que ocorreu em 13/07/2011), e anterior até mesmo ao documento comprobatório da transação comercial internacional que acobertou a importação ora auditada (a já citada Invoice 204), claro está que a importação objeto do presente relatório não poderia ter sido registrada na modalidade “direta” (como por 'conta' e 'ordem' próprias da PONTUAL), já que a transação comercial e parte do pagamento ocorreram antes mesmo do registro da DI, e num montante suficiente, inclusive, para quitar todos os tributos aduaneiros e parte do contrato de câmbio vinculado à transação internacional ocorrida, uma vez que os valores assumidamente pagos de forma antecipada somam mais de R\$ 40.000,00, e o contrato de câmbio informado pela fiscalizada como de pagamento da DI nº 11/1292210-7 tem o valor de R\$ 38.463,01, e foi firmado em 12/07/2011.

iv) Verificou-se inconsistência na escrituração contábil nas vendas das mercadorias. A operação de comércio exterior ora auditada é um exemplo deste tipo de ocorrência, onde a venda foi **escriturada contabilmente como “à vista”** (nota fiscal emitida em 13/07/2011), mas a própria fiscalizada, em resposta ao Fisco, disse ter **recebido tal pagamento a prazo, em parcelas** (entre 15/07 e 30/08/2011).

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 empresa adquirente das mercadorias importadas admitiu que negociara e pagara (ainda que parcialmente) por tais mercadorias antes mesmo de elas terem saído do país exportador. Comprovantes das transferências bancárias atestam a provisão dos recursos para a realização da importação em questão. Ora, claro está que a **importação auditada ocorreu por conta e ordem da LEANDRO DUARTE**.*

*A PONTUAL registrou a DI como importação “direta”, ou “por conta própria”, quando deveria tê-la consignado como “por conta e ordem de terceiro”, identificando a LEANDRO DUARTE como adquirente junto ao SISCOMEX. Todavia, a **fiscalizada optou por omitir** tais informações durante o respectivo despacho aduaneiro – as quais foram descortinadas durante o curso da presente fiscalização – mantendo a interveniente e provedora dos recursos indevidamente afastada 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 **LEANDRO DUARTE concorreu para a efetivação da importação ao prover os recursos** utilizados para a quitação dos tributos aduaneiros devidos pela importadora, uma vez que tal pagamento representa condição indispensável para o desembaraço alfandegário (além de tê-los provido também para a quitação de parte do contrato de câmbio respectivo).*

*(...)*

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 LEANDRO DUARTE 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 da 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, entendendo não ser aplicável a retroatividade benigna à importadora ostensiva ou a penalidade mais benéfica.

No Acórdão nº 3101-00.431 - 1ª Camara / 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".

Processo nº 12457.735138/2013-77  
Acórdão n.º **3402-003.832**

**S3-C4T2**  
Fl. 527

---

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