

Acordam os membros do Colegiado, I) por unanimidade: a) não se conheceu dos Declaratórios no tocante à alegada obscuridade do acórdão no tópico origem dos recursos; b) deu-se provimento para suprir a omissão apontada pela embargante e enfrentar as questões não analisadas no acórdão embargado; e c) negou-se provimento quanto ao critério de arbitramento dos valores aduaneiros subfaturados; e II) por voto de qualidade, negou-se provimento no tocante às questões relativas à responsabilidade da embargante e à retroatividade benigna da Lei nº 11.488/2007. Vencidos os Conselheiros Luiz Roberto Domingo (Relator), Valdete Aparecida Marinheiro e Fábيا Regina Freitas, que substituiu o Conselheiro Leonardo Mussi da Silva, ausente momentaneamente. Designado o Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes para redigir o voto vencedor. Fez sustentação oral o advogado Júlio César Soares, OAB/DF nº 29.266, representante do sujeito passivo, dar provimento aos embargos, para excluir a responsabilidade solidária da Recorrente Cotia Trading S/A.

Henrique Pinheiro Torres - Presidente.

Luiz Roberto Domingo - Relator.

Rodrigo Mineiro Fernandes - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Corinθο Oliveira machado, Valdete Aparecida Marinheiro, Rodrigo Mineiro Fernandes (Suplente), Fábيا Regina Freitas (Suplente), Luiz Roberto Domingo e Henrique Pinheiro Torres.

Relatório

Trata-se de Embargos de Declaração opostos de Contribuinte no qual alega ter havido omissão e obscuridade no Acórdão nº 3101-00.009, de 25 de março de 2009, cuja ementa e parte dispositiva foram assim redigidas:

Assunto: Obrigações Acessórias

Período de apuração: 28/07/2003 a 24/11/2004

Ementa:

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. OCULTAÇÃO DO REAL RESPONSÁVEL. DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. CONVERSÃO EM MULTA.

Considera-se dano ao Erário a ocultação do real responsável pela operação de importação, infração punível com a pena de perdimento, que é convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro, caso as mercadorias não sejam localizadas ou tenham sido consumidas.

ÔNUS DA PROVA. *Se o contribuinte não traz provas aos autos que demonstrem que a importação foi realizada por sua conta, demonstrando as negociações de aquisição, não há como afastar as provas de que houve a interposição com base nos documentos*

obtidos pela fiscalização no exame do interessado final pelas mercadorias importadas. A prova em contrário deve ser substancial a fim de indicar que o importador era o adquirente das mercadorias importadas.

RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 1ª Câmara da 1ª Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento, do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário.

Alega a Embargante as seguintes omissões e obscuridades:

1) Houve omissão quanto à impossibilidade de se atribuir responsabilidade à Embargante pela prática dos supostos atos ilícitos, bem como, ocorrência de fato superveniente, edição do art. 11, §3º, da Lei 11.281/2006

2) Houve obscuridade quanto ao fato reconhecido de que as importações foram realizadas com recursos próprios da Embargante.

3) Omissão quanto às alegações de insubsistência do alegado subfaturamento, inobservância do procedimento de valoração aduaneira e impossibilidade de presunção do subfaturamento; e

4) Aplicação retroativa da Lei nº 11.488/2007.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luiz Roberto Domingo,

Conheço em parte o Recurso por se tempestivo e atender aos requisitos de admissibilidade.

Quanto à questão da obscuridade, creio que não devam ser conhecidos os Embargos, uma vez que, quanto ao fato reconhecido de que as importações foram realizadas com recursos próprios da Embargante (alegada acerca da origem dos recursos utilizados pela Recorrente), entendo que pela linha abordada no voto embargado e no presente voto, tal circunstância não altera a dinâmica dos fatos e da aplicação do direito, haja vista que o lançamento não está embasado na presunção da capacidade de a Recorrente realizar as importações, mas em sua participação no esquema fraudulento existente entre importador e exportador.

No que tange à omissão entendo que realmente ocorreu no voto condutor do Acórdão que acarretou em apreciação parcial no Acórdão dos argumentos trazidos pelo Recurso Voluntário.

Porém, antes de apreciação dos Embargos de Declaração da análise dos autos trouxe a tona vício que entendo insanável. Dentre os pressupostos de fundamento do auto de infração a fiscalização entendeu que:

A Lei Complementar n.º 104, de 10 de janeiro de 2001, alterou o Código Tributário Nacional, para que, introduzindo o parágrafo único em seu artigo 116, constasse atribuição de competência A autoridade administrativa, para desconsiderar atos ou fatos jurídicos dissimuladores da ocorrência do fato gerador ou da natureza dos elementos que constituem a obrigação tributária, *in verbis*:

"LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966 –CODIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Art. 116. ...

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária."

A Fiscalização, ao fundamentar o exercício de sua função e desconsiderar os negócios realizados expôs o seguinte:

Assim, a ocultação do sujeito passivo por intermédio da interposição fraudulenta encontra-se no âmbito de aplicação da norma que se retira do parágrafo único do artigo 116, pois tal prática - a ocultação - tem o condão de encobrir com um véu o verdadeiro sujeito passivo da obrigação tributária, tornando-o praticamente inatingível em caso de autuação pelo fisco, pois promove, como já se disse, a transferência da sujeição passiva a contribuinte diverso daquele realmente relacionado ao fato gerador. Neste sentido, ensina Professor Alberto Xavier(XAVIER, Alberto. Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva. São Paulo:Dialética, 2001, p. 56.)(grifamos):

"Na simulação fiscal, o fenômeno enganatório pode incidir sobre qualquer dos elementos da obrigação tributária fato aerador, base de cálculo ou sujeito passivo. O novo parágrafo único de artigo 116 do CTN pretende descrever a amplitude do fenômeno em matéria fiscal referindo-se à dissimulação da 'ocorrência do fato gerador do tributo' ou 'da natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária:."

Inobstante à consistência das provas carreadas aos autos, é interessante destacar que as simulações constatadas pelo Fisco levam em conta pressupostos fáticos a partir dos quais o Fisco resolveu desconstituir os atos jurídico com fundamento no parágrafo único do art. 116 do CTN (fls. 461 – verso), vejamos:

Art. 116. *Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:*

[...]

Parágrafo único. *A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo*

*ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, **observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.*** [grifamos e destacamos].

Foi com base nessa fundamentação que a fiscalização desconsiderou os atos e negócios jurídicos realizados entre a Recorrente e as empresas, o que deu origem ao lançamento em tela, que adotou como premissa a dissimulação para considerar a ocultação, apesar de os documentos desde o início indicarem a atuação da Recorrente como importadora por encomenda.

É de notar-se, contudo, que o parágrafo único do art. 116 do CTN é expresso ao condicionar essa modalidade de desconsideração de atos e negócios jurídicos à prévia existência de procedimentos estabelecidos em lei ordinária, o que, diante da ausência de tal regulamentação legal necessária, implica na completa ilegalidade do Auto de Infração, por descumprir expressamente o art. 142, parágrafo único do CTN, que atribui ao lançamento a natureza de atividade vinculada, ou seja, estritamente submetido ao texto legal.

Apenas por esse argumento já seria bastante para desconstituir a exigência. Aliás, levado a efeito essa possibilidade de o Fisco desconsiderar os negócios jurídicos praticado, a realidade que surgira seria outra, na qual os reais importadores deveriam ocupar a posição de sujeitos passivos e a intermediária apenas de responsável.

Inobstante, a Embargante requer a apreciação de questão específica quanto à impossibilidade de se atribuir responsabilidade à Embargante pela prática dos supostos atos ilícitos. Aduz que atuou na importações como trading realizando as importações por encomenda das empresas Gemini e Universal Kids.

Que à época não vigia a norma que disciplinava a obrigatoriedade de incluir na declaração de importação o nome das encomendantes:

O v. acórdão embargado deixou de considerar que a Embargante não pode ser responsabilizada por qualquer infração relacionada à importação, pois a simples leitura dos trechos transcritos (assim como das 70 páginas do relatório fiscal) evidencia que, se ilícito houve, foi praticado exclusivamente pelos sujeitos passivos solidários.

De fato, a Embargante (importadora) limitou-se a promover a importação das mercadorias, observando as condições negociais entabuladas entre as encomendantes das mercadorias e o exportador, e custeando toda a operação com recursos próprios, como reconhecido pela fiscalização.

Nessas condições, houve importação por encomenda, que se concretiza exatamente quando uma pessoa jurídica importadora adquire mercadorias estrangeiras destinadas a comprador predeterminado, utilizando seus próprios recursos, participando ou não o encomendante das tratativas comerciais com os exportadores, conforme estabelecido no art. 11, §3º, da Lei 11.281/2006.

Realmente, as operações ocorridas entre 28/07/2003 a 24/11/2004 ocorreram antes da alteração trazida pelo art. 11 da Lei nº 11.281/2006:

Art. 11. A importação promovida por pessoa jurídica importadora que adquire mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado não configura importação por conta e ordem de terceiros.

§ 1º A Secretaria da Receita Federal:

I - estabelecerá os requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora na forma do caput deste artigo; e

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

§ 2º A operação de comércio exterior realizada em desacordo com os requisitos e condições estabelecidos na forma do § 1º deste artigo presume-se por conta e ordem de terceiros, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

*§ 3º Considera-se promovida na forma do **caput** deste artigo a importação realizada com recursos próprios da pessoa jurídica importadora, participando ou não o encomendante das operações comerciais relativas à aquisição dos produtos no exterior. (Incluído pela Lei nº 11.452, de 2007)*

Não há dúvida que antes da disciplina trazida pelo enunciado prescritivo acima, a interposição fraudulenta no caso de importação por encomenda carecia de do arquétipo obrigacional da declaração do encomendante para conformação do tipo penal previsto no art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76, pois somente com a IN SRF 634/2006, que trouxe diversas obrigações de identificação do encomendante no momento do registro da Declaração de Importação:

Art. 3º O importador por encomenda, ao registrar DI, deverá informar, em campo próprio, o número de inscrição do encomendante no CNPJ.

Parágrafo único. Enquanto não estiver disponível o campo próprio da DI a que se refere o caput, o importador por encomenda deverá utilizar o campo destinado à identificação do adquirente por conta e ordem da ficha "Importador" e indicar no campo "Informações Complementares" que se trata de importação por encomenda.

Art. 4º O importador por encomenda e o encomendante são obrigados a manter em boa guarda e ordem, e a apresentar à fiscalização aduaneira, quando exigidos, os documentos e registros relativos às transações em que intervierem, pelo prazo decadencial.

Nesse ponto, tem razão a Embargante, pois a decisão recorrida não abordou esse tema, e a partir dessa perspectiva não há como qualificar como ilícita a conduta da Recorrente.

É importante trazer à baila, ainda, que após analisar as provas acerca das importações realizadas pela Recorrente o Ministério Público Federal concluiu que não houve participação da COTIA TRADING na operação fraudulenta, sendo que decidiu proceder ao

arquivamento procedimento criminal (PAC nº 1.17.000.0006012007-54), em relação aos dirigentes da Recorrente, justamente por reconhecer a regularidade dos procedimentos adotados nas importações em tela e a inexistência de indícios que pudessem configurar a conivência com as infrações cometidas pela demais empresas.

Da manifestação do Ministério Público Federal, destaco:

“Ocorre, no entanto, que desse raciocínio de estranheza desconfiança, não se pode extrair, a nosso ver, que os prepostos de Cotia tinham consciência da fraude que estava sendo perpetrada. A própria ligação de Continental Seas com a Grupo Gemini só ficou completamente desvendada com os documentos obtidos na diligência de Busca e Apreensão.

Não há indicação de que a Cotia soubesse que os valores estavam subfaturados, uma vez que ela não teve acesso físico prévio às mercadorias, nem há indicação de que soubesse da ligação Continental Seas — Grupo Gemini. Muito mais difícil seria afirmar que esta tivesse conhecimento de que houve pagamentos de frete pôr meto de doleiros.

Outrossim, não parece ter havido, por parte da Cotia, omissão de qualquer informação às autoridades alfandegárias e financeiras, visto que nos contratos de câmbio efetivamente foram indicados os nomes dos beneficiários dos pagamentos no exterior na D I's, informados os números dos contratos de câmbio.

Em razão disso, o Ministério Público Federal promove arquivamento das peças de informação no que se refere à responsabilidade criminal dos dirigentes da Cotia, fls. 5, ressalvada, no entanto, uma diferente manifestação no caso do surgimento de provas novas, nos termos do art. 18 do CPP.
(grifos do original)

Ora, se a obrigação de incluir o encomendante na Declaração de Importação só veio em 2006, a ausência desse procedimento não poderia ser fundamento da aplicação da penalidade.

Quanto ao arbitramento dos valores aduaneiros considerados subfaturados, a fiscalização entende que os documentos técnicos não são válidos para amparar a valoração aduaneira:

Provocado sobre o tratamento aplicável aos **documentos fraudulentos**, o Comitê Técnico de Valoração Aduaneira da Organização Mundial das Aduanas assim se pronunciou, em sua Opinião Consultiva 10.1:

"O Acordo obriga que as administrações aduaneiras levem em conta documentos fraudulentos?"

"Segundo o Acordo, as mercadorias importadas devem ser valoradas com base nos elementos de fato reais. Portanto, qualquer documentação que proporcione informações inexatas sobre esses elementos estaria em contradição com as intenções do Acordo. Cabe observar, a este respeito, que o Artigo 17 do Acordo e o parágrafo 7 do Protocolo enfatizam o direito das

*administrações aduaneiras de comprovar a veracidade ou exatidão de qualquer informação, documento ou declaração apresentado para fins de valoração aduaneira. Conseqüentemente, não se pode exigir que uma administração leve em conta uma documentação fraudulenta. Ademais, quando uma documentação for **comprovada fraudulenta, após a determinação do valor aduaneiro, a invalidação desse valor dependerá da legislação nacional.**" (grifamos)*

Nesta situação, deve a administração aduaneira **arbitrar** os valores aduaneiros das mercadorias, conforme estabelece o art. 88 da MP 2158-35/2001, combinado com o § 1 2 do art. 144 do CTN:

MP 2158-35/01:

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

I - preço de exportação para o País, de mercadoria idêntica ou similar;

II- preço no mercado internacional, apurado:

a) em cotação de bolsa de mercadoria ou em publicação especializada;

b) de acordo com o método previsto no Artigo 7 do Acordo para Implementação do Artigo VII do GATT/1994, aprovado pelo Decreto Legislativo n 2 30, de 15 de dezembro de 1994, e promulgado pelo Decreto n° 1.355, de 30 de dezembro de 1994, observados os dados disponíveis e o princípio da razoabilidade; ou

c) mediante laudo expedido por entidade ou técnico especializado.

Código Tributário Nacional - CTN

"Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 2º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente a ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros."

O critério adotado para a definição da valoração aduaneira está assim fixada no lançamento:

Entretanto, na apuração do esquema de fraudes aqui desnudado, foi localizado documento, que identificou o valor de transação, em um dos processos de importação em que as mercadorias foram liberadas (fls 134 a 167), e ainda considerando o subfaturamento do frete internacional, que demonstra a pratica continuada desse tipo de fraude, rejeitamos o valor de transação declarado, e arbitramos o valor das mercadorias, acrescentando o mesmo percentual de subfaturamento comprovado no processo em que foi

comprovado o subfaturamento das mercadorias, considerando o valor do frete negociado e o valor de seguro em 0,85% do valor FOB, com base nas planilhas apresentadas as folhas 255 e 261. Esses valores arbitrados estão sendo apresentados nas folhas 79 a 81.

Ou seja, o Fisco utilizou os elementos de prova colhidos na investigação em importações o que levou à identificação do subfaturamento, de modo que evidenciou por critérios razoáveis o padrão de subfaturamento efetivado nas importações objeto da fiscalização para arbitrar o valor aduaneiro.

Não houve arbitrariedade no arbitramento, pois pautou-se em critérios razoáveis e lastreados nas provas carreadas aos autos; o critério utilizado está previsto dentre os autorizados pelo Art. 88 da MP 2158. O mesmo entendimento é aplicável ao subfaturamento do frete, uma vez que, ainda que razoável o critério, há comprovação de que tenha havido o subfaturamento em todas as operações, no curso de dois anos.

Quanto à penalidade aduaneira aplicada ressalte-se que, ainda que a multa originalmente aplicada fosse cabível, posteriormente, o art. 33 da Lei nº 11.488/2007 estabeleceu penalidade específica para as empresas que cedem a terceiros seu nome, com vistas a encobrir os reais participantes das operações de comércio exterior.

"Art. 33. A pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior deterceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários fica sujeita a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada, não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais)."

Ora, o arquétipo penal do art. 33 da Lei nº 11.488/2007, ainda que tenha sido criada em substituição da declaração de inaptidão do CNPJ, como tem defendido a Procuradoria, é certo que o enunciado prescritivo se confunde com o arquétipo penal do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, de modo que para aquele que empresta o nome tem punição diversa e específica, àquela prevista para os demais partícipes.

Diante do exposto, DOU PROVIMENTO PARCIAL aos Embargos de Declaração para, com efeitos infringentes, DAR PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, para excluir a responsabilidade da Recorrente.

Luiz Roberto Domingo - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes, Redator Designado.

O voto vencedor reporta-se sobre dois pontos apontados pela embargante, referente ao acórdão 3101-00.009, que apresentou, conforme alegado pela embargante e acatado pelo i. Relator, omissões a serem sanadas no presente julgamento:

(1) Omissão quanto à impossibilidade de se atribuir responsabilidade à Embargante pela prática dos supostos atos ilícitos: obscuridade quanto ao fato de que as importações foram realizadas com recursos próprios da Embargante; ocorrência de fato superveniente;

(2) Omissão quanto ao incabimento da multa imposta ou aplicação da multa prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, em observância ao princípio da retroatividade benéfica.

O ilustre Relator, antes da apreciação dos Embargos de Declaração, quanto da análise dos autos, trouxe a tona um vício que entendeu ser insanável: a fundamentação do lançamento com base no parágrafo único do art. 116 do CTN, que é expresso ao condicionar a descon sideração de atos e negócios jurídicos à prévia existência de procedimentos estabelecidos em lei ordinária, o que, diante da ausência de tal regulamentação legal necessária, implicaria na completa ilegalidade do Auto de Infração.

Apreciando as alegações da embargante, o I. relator considerou que não houve participação da COTIA TRADING na operação fraudulenta, e que a interposição fraudulenta, no caso de importação por encomenda, carecia do arquétipo obrigacional da declaração do encomendante para conformação do tipo penal previsto no art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76; que ainda que a multa originalmente aplicada fosse cabível, posteriormente, o art. 33 da Lei nº 11.488/2007 estabeleceu penalidade específica para as empresas que cedem a terceiros seu nome, com vistas a encobrir os reais participantes das operações de comércio exterior.

Não é o nosso entendimento.

Quanto à alegação de vício insanável no lançamento, por considerar que a fiscalização fundamentou seu lançamento com base no parágrafo único do art. 116 do CTN, não encontra razão o I. relator.

Conforme constam às folhas 45 do presente processo, a fundamentação legal apontada pela fiscalização foi o art. 23, inciso V, e parágrafos 1º e 2º, do Decreto-Lei nº 1.455/76, com redação dada pelo art. 59 da Lei 10.637/02, regulamentado pelo art. 604, inciso II e 618, inciso XXII e § 5º do Decreto nº 4.543/02, arts. 94, 95, 96, inciso II do Decreto-Lei nº 37/66; art. 23, inciso V, 25 e 27 do Decreto-Lei nº 1.455/76, regulamentados pelos arts. 602, 603, 604, inciso II, 627 e 690 do Decreto nº 4.543/2002.

Quanto à alegação de impossibilidade em se atribuir responsabilidade à Embargante pela prática dos supostos atos ilícitos, devido ao fato de que as importações foram realizadas com recursos próprios da Embargante e ocorrência de fato superveniente, não encontra razão a Embargante.

Por analisar essa questão embargada de forma completa, transcrevo o voto do i. Relator Auditor-Fiscal André Sualci dos Santos, no julgamento de 1ª instância (Acórdão nº 07-9.635 da 1ª Turma da DRJ Florianópolis, sessão de 27 de abril de 2007), adotando seus fundamentos como sendo meus para justificar minha decisão no presente caso:

Assim, diante do fato de ter a Cotia Trading consignado as operações como se fossem uma importação direta, sem constar a Universal Kids nas Declarações de Importação (DIs), nem tampouco ter havido a vinculação

entre importador e o real responsável pela operação, os autuados pretendem beneficiar-se da posterioridade da edição da Lei nº 11.281, de 20/02/2006, em relação às formalidades exigidas para que a importação seja considerada por encomenda.

Entretanto, a necessidade de identificação clara dos responsáveis pela operação já podia ser extraída de mandamento legal anterior à Lei nº 11.281/2006, independentemente da eleição, tanto do real adquirente, como do encomendante, para o cumprimento das obrigações Acessórias específicas que favoreçam a identificação desses, posto que a ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou responsável pela operação, mediante fraude e simulação, inclusive a interposição fraudulenta, já era apenada com o perdimento das mercadorias, conforme o disposto no anteriormente transcrito art. 23, inciso V, § 1º do Decreto-Lei (DL) nº 1.455/1976, com as alterações da Lei nº 10.637/2002.

Conforme se depreende da análise do referido dispositivo, a ocultação de quem quer que seja já estava expressa e literalmente definida na lei como ocorrência que se considera dano ao Erário, hipótese que se aplica indubitavelmente aos autos, uma vez que o importador representava, nas operações de importação em questão, mero nome nas DIs ou nos documentos de importação, considerando-se que não negociava, mas apenas custeava a importação para dissimular a caracterização da Universal Kids como equiparada a industrial.

Esse é o espírito da Lei nº 10.637, a qual, já em 30/12/2002 (data anterior aos fatos ora tratados e à Lei nº 11.281/2006), pretendia, ao enumerar a ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou, expressa e genericamente, do real responsável pela operação, que toda possível forma de ocultação de pessoa efetivamente vinculada à importação estivesse ali representada.

Desse modo, as operações nas quais existisse um terceiro elemento, estranho operação, oculto ao que se pudesse perceber numa análise da declaração de importação e/ou dos respectivos documentos instrutivos, estavam alcançadas, desde 2002, pela explícita previsão de que tal ocorrência também constitui infração caracterizada como dano ao Erário, apenada com a pena de perdimento.

O fato de a legislação específica relativa ao encomendante ter sido editada posteriormente, não impede que a existência, na operação de importação, de terceiro efetivamente responsável pela operação, a qualquer título, ocultado mediante interposição fraudulenta, venha a caracterizar o dano ao Erário que o legislador, ao elaborar a Lei nº 10.637/2002, pretendeu evitar e, portanto, apenar com a pena de perdimento.

Assim, caso a importação deixe de ser efetivamente negociada entre importador e exportador, havendo um terceiro responsável, vinculado à aquisição das mercadorias do exterior, sem que seja consignada a identificação na DI e nos documentos de instrução, limitando-se, a função do importador, a constar apenas nominalmente nos documentos necessários ao

despacho aduaneiro, resta evidenciada a ocorrência enquadrada como ocultação do real responsável pela operação, mediante interposição fraudulenta, sendo irrelevante, ao contrário do que equivocadamente alegam os interessados, a questão do custeamento, num primeiro momento, pelo importador, a fim de afastar a responsabilidade do terceiro oculto e furtar-se aos reflexos da equiparação a industrial, necessariamente decorrente da verdadeira operação.

Tendo, portanto, o inciso V do art. 23 do DL n° 1.455/1976, com a redação alterada pela Lei n° 10.637/2002 - que prevê como infração a ocultação do sujeito passivo, do real adquirente e do real responsável pela operação, trancando todas as portas para a ocultação de terceiro vinculado a qualquer título à importação -, expressamente fundamentado o lançamento em questão, não há que se falar em insubsistência da autuação.

Destarte, não há proveito em se discutir a propriedade na titulação de real adquirente empregada administrativamente, já que consta da aludida fundamentação legal que ampara o feito a eleição do real responsável pela operação, termo genérico e residual que abrange, além do sujeito passivo e do real adquirente, qualquer forma que venha a surgir para a atuação no comércio exterior, na qual haja um terceiro envolvido, que desencadeie e negocie efetivamente a importação e se oculte ao fisco, mediante interposição fraudulenta, como comprovadamente consta no Auto de Infração objeto do presente.

Além disso, não há como limitar a participação da Embargante apenas como Importadora por Encomenda, de acordo com as provas apresentadas pela fiscalização, ainda que a legislação à época dos fatos permitisse tal caracterização, conforme relatado no julgamento de 1ª instância administrativa, *verbis*:

Cumprе assinalar, outrossim, que a Universal Kids Ltda. não pode ser caracterizada como encomendante, haja vista os diversos fatos, episódios e declarações que, mediante procedimento investigatório, vieram ao conhecimento do fisco, revelando que a participação da referida empresa foi muito além de meramente encomendar a mercadoria pretendida à importadora nacional.

A negociação com a importadora Cotia Trading S.A. consistiu, na verdade, somente na utilização do nome e do numerário desta, visto que a real transação internacional deu-se entre o Grupo Gemini (do qual faz parte a Universal Kids) e o fornecedor no exterior, na contramão do que dispõe a nova legislação acerca da atribuição da "efetiva aquisição" ao importador, quando das importações por encomenda predeterminada.

No caso dos autos, é notória a ocultação de terceiro que verdadeiramente realizou a transação internacional. A operação que materializaria a encomenda de mercadoria não se conforma com a atuação do Grupo Gemini, cuja negociação deveria se limitar ao mercado interno com a importadora. Todavia, não era isso que ocorria: o citado Grupo negociava com os fornecedores externos e enviava A. importadora toda a documentação necessária à nacionalização das mercadorias, na qual seu nome não aparecia, mas, tão-somente, o nome da Cotia Trading S.A.

Portanto, não merece reparo o auto de infração quanto à atribuição de responsabilidade da Embargante pela prática dos atos ilícitos, por estar perfeitamente caracterizada a ocultação do sujeito passivo, do real adquirente e do real responsável pela operação.

Quanto à alegação de incabimento da multa imposta ou aplicação da multa prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, em observância ao princípio da retroatividade benéfica, também não encontra razão a Embargante.

O art. 23 do DL nº 1.455/1976, com a redação alterada pela Lei nº 10.637/2002, prevê a aplicação da pena de perdimento das mercadorias ou sua conversão em multa equivalente ao valor aduaneiro, pela ocorrência de dano ao erário, relativo às mercadorias importadas na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou responsável pela operação. No presente caso, a ocultação do real comprador das mercadorias e responsável pelas operações ficou comprovado, sendo perfeitamente cabível a aplicação da penalidade prevista nos parágrafos 1º e 3º do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, por caracterizar dano ao erário.

Com o advento da Lei nº 11.488/2007, a pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários, ficou sujeita a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada, conforme dispôs seu artigo 33. Não se trata de derrogação daquele dispositivo legal, mas apenas uma penalidade específica para a infração tipificada como cessão de nome com vistas no acobertamento dos reais intervenientes na operação de comércio exterior, anteriormente apenada com a inaptidão do CNPJ da pessoa jurídica (art. 81 da Lei n.º 9.430/96 c/c art. 34, III e 41, III, da IN SRF n.º 568/2005), sem nenhum reflexo na aplicação da penalidade prevista no art. 23, inciso V, parágrafos 1º e 3º do Decreto-Lei nº 1.455/1976.

Essa turma de julgamento assim se manifestou sobre o tema, em sua composição anterior:

Acórdão nº 3101-00431, 1ª Câmara/ 1ª Turma Ordinária

Sessão de 25/05/2010

Redator Tarásio Campelo Borges

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, substitutiva da inaptidão do CNPJ de sociedades empresárias inidôneas.

Mesmo após o advento da Lei nº 11.488/2007, o importador ostensivo deve responder pela multa substitutiva do perdimento de mercadoria prevista no art. 23, inciso V, parágrafos 1º e 3º do Decreto-Lei nº 1.455/1976. Não houve derrogação deste dispositivo legal, sendo certo que tal regra convive harmonicamente com a disposição do art. 33 da Lei nº 11.488/2007.

Não se aplica ao presente caso o princípio da retroatividade benigna, quanto à aplicação da multa prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007 em substituição à multa de conversão do perdimento.

A jurisprudência da Terceira Seção de Julgamento do CARF, em diversas turmas de julgamento, aponta nesse sentido:

Acórdão 3102-00.662 — 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

Sessão de 24 de maio de 2010

Relator Conselheiro Luis Marcelo Guerra de Castro

[...]

REFLEXO DO ART. 33 DA LEI Nº 11.488, DE 2007 SOBRE O INCISO V DO ART.23 DO DECRETO-LEI Nº 1.475, DE 1976. AUSÊNCIA.

O art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007 não produz qualquer reflexo sobre a imposição da pena de perdimento ou multa substitutiva a hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação. Jurisprudência.

Acórdão no 3202-00.275 — 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

Sessão de 7 de abril de 2011

Relator Conselheiro José Luiz Novo Rossari

[...]

CEDÊNCIA DE NOME PARA A REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES DE COMÉRCIO EXTERIOR. CONCOMITÂNCIA DE PENALIDADES.

A partir da vigência do art. 33 da Lei n 11.488/2007 a cedência de nome, por parte do importador ostensivo, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com intuito de acobertar os reais intervenientes ou beneficiários passou a ser penalizada com a multa de 10% do valor da operação, em substituição á. declaração de inaptidão do CNPJ de que trata o art. 81 da Lei ri 9- 9.430/1996. A multa instituída pela Lei n' 11.488/2007, quando cabível, não prejudica a pena de perdimento das mercadorias ou sua conversão em multa, aplicável A. pessoa jurídica que ceder seu nome.

Acórdão nº 3102001.744 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

Sessão de 31 de janeiro de 2013

Relator Conselheiro Ricardo Paulo Rosa

[...]

CESSÃO DO NOME. MULTA DE 10% DO VALOR DA OPERAÇÃO. INAPTIDÃO. MULTA DE CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO. CUMULATIVIDADE. RETROAÇÃO BENIGNA. IMPOSSIBILIDADE.

Na aplicação da multa de dez por cento do valor da operação, pela cessão do nome, conforme artigo 33 da Lei nº 11.488/2007, não será proposta a inaptidão da pessoa jurídica, sem prejuízo da aplicação da multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias, pela conversão da pena de perdimento dos bens. Descartada hipótese de aplicação da retroação benigna prevista no artigo 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional por tratarem-se de penalidades distintas.

No mesmo sentido, acórdão nº 3102001.703, da 1ª Câmara, 2ª Turma Ordinária (sessão de 29 de janeiro de 2013), e acórdão nº 3202000.634, da 2ª Câmara, 2ª Turma Ordinária (sessão de 26 de fevereiro de 2013).

Também cumpre destacar que o assunto está hoje claramente regulamentado no Regulamento Aduaneiro em vigor – Decreto 6.759/09:

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

Processo nº 12466.002267/2006-47
Acórdão n.º 3101-001.371

S3-C1T1
Fl. 3.256

acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários (Lei no 11.488, de 2007, art. 33, caput).

[...]

§ 3º A multa de que trata este artigo não prejudica a aplicação da pena de perdimento às mercadorias importadas ou exportadas.

Portanto, também não merece reparos o auto de infração quanto à aplicação da multa substitutiva do perdimento de que trata o art. 23, V, §§ 1.º e 3.º do Decreto-Lei n.º 1.455/76.

Por todo o exposto, voto por negar provimento aos Embargos de declaração, no tocante às questões relativas à responsabilidade da embargante e à retroatividade benigna da Lei n.º 11.488/2007.

Rodrigo Mineiro Fernandes