



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

**Processo nº** 12466.003544/2009-81  
**Recurso nº** 908.684 Voluntário  
**Acórdão nº** **3202-000.449 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 14 de fevereiro de 2012  
**Matéria** MULTA REGULAMENTAR  
**Recorrente** TWS INTERNACIONAL TRADE LTDA  
Responsável solidário: GSN BRASIL CENTRAL LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PERDIMENTO. MULTA REGULAMENTAR**

Período de Apuração: 10/02/2003 a 29/04/2004

**MATÉRIA NÃO IMPUGNADA APRESENTADA NO RECURSO VOLUNTÁRIO. IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO.**

A função do recurso no âmbito administrativo é a revisão da decisão da DRJ. Segundo o artigo 17, do Decreto nº 70.235/72, considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pela Recorrente.

**DECADÊNCIA. VÍCIO FORMAL.** O direito de a Fazenda Pública constituir crédito tributário extingue-se após 05 (cinco) anos, contados da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por *vício formal*, o auto de infração anterior.

**INCONSTITUCIONALIDADE. ARGUIÇÃO.**

A instância administrativa não é competente para se manifestar sobre a constitucionalidade de normas legais, nos termos da Súmula n. 02 do CARF.  
**OCULTAÇÃO DO REAL RESPONSÁVEL PELA IMPORTAÇÃO. FRAUDE OU SIMULAÇÃO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS. DANO AO ERÁRIO.**

A ocultação do responsável pela importação de mercadorias, mediante fraude ou simulação, inclusive interposição fraudulenta, é considerada dano ao erário.

**IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIRO. RECURSOS FINANCEIROS. PRESUNÇÃO LEGAL.**

Presume-se por conta e ordem de terceiro, a operação de comércio exterior realizada mediante recursos financeiros daquele.

LEGITIMIDADE DA AUTUAÇÃO. INFRAÇÃO. RESPONSABILIDADE.

Nas operações de importação na modalidade por conta e ordem de terceiro, o contribuinte do Imposto de Importação é o importador e o adquirente é responsável solidário. Respondem pela infração conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática ou dela se beneficie, bem como o adquirente da mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.

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

Incorrerão em multa igual ao valor da mercadoria os que entregarem a consumo mercadoria de procedência estrangeira importada irregular ou fraudulentamente.

Recurso voluntário negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, negar provimento ao recurso voluntário.

José Luiz Novo Rossari - Presidente

Gilberto de Castro Moreira Junior - Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Jose Luiz Novo Rossari, Irene Souza da Trindade Torres, Luis Eduardo Garrossino Barbieri, Gilberto de Castro Moreira Junior, Adriene Maria de Miranda Veras e Octávio Carneiro Silva Corrêa.

## Relatório

Para melhor elucidação dos fatos ora analisados, transcrevo o relatório da decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis-SC (DRJ/FLO), como constante às fls. 1.006 a 1.012, que julgou improcedente a Impugnação apresentada pela ora Recorrente, *in verbis*:

**“Relatório**

*Trata o presente processo de auto de infração lavrado para exigência de crédito tributário no valor de R\$ 3.868.334,00 referente a multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias importadas, prevista no § 3º do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976, com a redação dada pelo artigo 59 da Lei nº 10.637/2002.*

*A descrição dos fatos e enquadramento legal do auto de infração informa que a interessada, conforme relatório de ação fiscal anexado, não é real adquirente das mercadorias por ela importadas. Auto de infração anteriormente lavrado para aplicação de multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias importadas foi declarado nulo, conforme Acórdão cuja cópia instrui os autos. A decisão que tornou nulo o auto de infração anterior decidiu que deveria se proceder novo lançamento, específico para cada uma das exigências e respectivo imputado como responsável solidário. Dessa forma, foi lavrado o auto de infração do presente processo, pela impossibilidade de apreensão das mercadorias relacionadas na Relação de Mercadorias Consumidas e Não Localizadas, com base no artigo 23, inciso V e parágrafo 3º, do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976 com redação da Lei nº 10.637/2002. No presente caso, foi autuada como responsável solidária "GSN Brasil Central Ltda.", real adquirente das mercadorias importadas.*

*Cientificada por via edital (fl. 964) a interessada "TWS – International Trade Ltda." não apresentou impugnação (Termo de revelia fl. 1004).*

*Cientificada por via postal (fl. 949-v) a devedora solidária "GSN Brasil Central Ltda." apresentou a impugnação tempestiva de folhas 965 a 992, com os documentos de folhas 993 a 998 anexados.*

*A impugnante alega, em síntese, que o lançamento é decadente por ter transcorrido o prazo previsto no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional. Defende ainda, que não foram respeitados os princípios constitucionais da adequação, necessidade e proporcionalidade. Alega que agiu sempre de boa-fé e que não causou dano ao Erário. Defende que, se fosse o caso deveria ser aplicada a pena menos gravosa, prevista no artigo 33 da Lei nº 11.488/2007, e que inexistiu interposição fraudulenta, não havendo provas da acusação nos autos.*

*Requer seja declarado insubsistente o auto de infração ou, alternativamente, seja aplicada a penalidade menos gravosa prevista na Lei nº 1.488/2007.”*

A decisão de fls. 1.006/1.012, proferida pela DRJ/FLO, foi assim ementada:

**“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

**Período de apuração: 10/02/2003 a 29/04/2004**

**DECADÊNCIA. ANULAÇÃO. VÍCIO FORMAL.**

*O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado. (Artigo 173, inciso II, da Lei nº 5.172/1966 - Código Tributário Nacional)*

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

*Período de apuração: 10/02/2003 a 29/04/2004*

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

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

**IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIRO. RECURSOS FINANCEIROS. PRESUNÇÃO LEGAL.**

*Presume-se por conta e ordem de terceiro, a operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos financeiros daquele.*

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

*Período de apuração: 10/02/2003 a 29/04/2004*

**INFRAÇÃO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.**

*O adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora, responde conjunta ou isoladamente pela infração.*

**INCONSTITUCIONALIDADE. ARGUIÇÃO.**

*A instância administrativa não possui competência para se manifestar sobre a constitucionalidade das leis.*

**Impugnação Improcedente**

**Crédito Tributário Mantido”**

Inconformada com a decisão da DRJ/FLO, a Recorrente, GSN BRASIL CENTRAL LTDA., apresentou o Recurso Voluntário de fls. 1.015/1.057, objetivando reformar a decisão em tela, alegando argumentos apresentados na impugnação bem como novos argumentos. Vejamos, em breve síntese, os argumentos apresentados:

- a) Da nulidade do Auto de Infração em decorrência da não emissão de um novo Mandado de Procedimento Fiscal para a lavratura do Auto de Infração ora recorrido;**

- b) Da nulidade do Auto de Infração em decorrência da ausência de indicação dos dispositivos legais tidos como infringidos;
- c) Da decadência sobre os créditos tributários exigidos, uma vez que o prazo decadencial deveria ser contado de acordo com o art. 150, § 4º, do CTN;
- d) Da impossibilidade de aplicação da pena de perdimento uma vez que houve violação a diversos princípios constitucionais;
- e) Do efeito confiscatório da multa aplicada;
- f) Da aplicação da penalidade menos gravosa, no caso a penalidade prevista no artigo 33 da Lei n. 11.488/07;
- g) Da inexistência de interposição fraudulenta em decorrência da ausência de provas da acusação nos autos;
- h) Da impossibilidade de presunção da ocorrência de fraude em virtude da ausência de indícios para tanto.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Gilberto de Castro Moreira Junior, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os pressupostos de admissibilidade. Desta forma, dele tomo conhecimento e passo a analisá-lo.

### Razões de Recurso e Matéria não Impugnada

De acordo com o artigo 17 do Decreto nº 70.235/72 “*considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.*”

No presente caso, verifica-se que os argumentos da impugnação da ora Recorrente foram os seguintes:

- a) Da decadência sobre os créditos tributários exigidos, uma vez que o prazo decadencial deveria ser contado de acordo com o art. 150, § 4º, do CTN;
- b) Da impossibilidade de aplicação da pena de perdimento em decorrência da violação a diversos princípios constitucionais;
- c) Da aplicação da penalidade menos gravosa, no caso a penalidade prevista no artigo 33 da Lei n. 11.488/07;
- d) Da inexistência de interposição fraudulenta em decorrência da ausência de provas da acusação nos autos.

Contudo, no Recurso Voluntário ora analisado, a Recorrente alegou matérias **não** suscitadas na impugnação. Relacionam-se, abaixo, em síntese, todos os argumentos trazidos na peça recursal:

- a) Da nulidade do Auto de Infração em decorrência da não emissão de um novo Mandado de Procedimento Fiscal para a lavratura do Auto de Infração ora recorrido;**
- b) Da nulidade do Auto de Infração em decorrência da ausência de indicação dos dispositivos legais tidos como infringidos;**
- c) Da decadência sobre os créditos tributários exigidos, uma vez que o prazo decadencial deveria ser contado de acordo com o art. 150, § 4º, do CTN;**
- d) Da impossibilidade de aplicação da pena de perdimento uma vez que houve violação a diversos princípios constitucionais;**
- e) Do efeito confiscatório da multa aplicada;**
- f) Da aplicação da penalidade menos gravosa, no caso a penalidade prevista no artigo 33 da Lei n. 11.488/07;**
- g) Da inexistência de interposição fraudulenta em decorrência da ausência de provas da acusação nos autos;**
- h) Da impossibilidade de presunção da ocorrência de fraude em decorrência da ausência de indícios para tanto.**

Do exposto, observa-se que a Recorrente apresentou, em sede recursal, novos argumentos, que não foram levantados na impugnação, quais sejam, os descritos nas alíneas “a”, “b”, “e” e “h” acima (em negrito).

Ressalta-se que a fase recursal tem como fundamento o princípio do duplo grau de cognição, o qual atende ao princípio da ampla defesa. Nas palavras de JAMES MARINS:

*“A idéia de revisão recursal dos julgamentos administrativos ou judiciais atende a necessidades de qualidade e segurança da prestação estatal julgadora e é imperativo jurídico expresso no art. 5º, LV, da CF/88. Representa, o direito a recurso, manifestação axiomática do direito à ampla defesa.*

*Denomina-se de “hierárquico” o recurso que submete a revisão da decisão a órgão julgador, monocrático ou colegiado, de hierarquia superior, competente para reapreciação e rejugamento da lide fiscal. (Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial. 4. ed. São Paulo:*

*Dialética, 2005. Pg. 196)”*.

Da afirmação acima é possível compreender que o recurso tem como objetivo a revisão da decisão da DRJ. Dentro deste enfoque, fica estabelecida limitação à Recorrente, no sentido de possuir prazo específico para alegar toda a defesa que entenda necessária, de modo que, passada esta fase depois de iniciado o processo administrativo, a Recorrente não pode, no recurso, alegar matéria não impugnada. Caso contrário, ter-se-ia a análise inicial de defesa na fase recursal, o que causaria enorme contradição, pois não haveria quem analisasse em fase de recurso os argumentos levantados apenas em etapa recursal.

Neste sentido já decidiu o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

*MATÉRIA NÃO ALEGADA NA FASE IMPUGNATÓRIA. PRECLUSÃO. Na fase recursal não se conhece de matéria de direito que não tenha sido alegada na impugnação, ficando caracterizada a preclusão. No caso, a autuada, quando da impugnação, reconheceu expressamente que as receitas financeiras deveriam compor a base de cálculo da Cofins, o que parece pretender, ainda que de forma indireta, contestar somente agora, na fase de apresentação de seu Recurso Voluntário (CARF, Acórdão 3401-00.947 — 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 26 de agosto de 2010).*

*MATÉRIA NÃO IMPUGNADA NO PRAZO PRECLUSÃO NÃO INSTAURAÇÃO DO CONTENCIOSO. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante no prazo legal. O contencioso administrativo fiscal só se instaura em relação àquilo que foi expressamente contestado na impugnação apresentada de forma tempestiva. (CARF 2ª Seção, 2ª Turma, da 4ª Câmara, Acórdão 2402-01.744, Sessão de 12 de maio de 2011).*

Assim, não cabe a análise das novas alegações apresentadas pela Recorrente no presente recurso devido ao fato de não terem sido anteriormente analisadas.

### **Da Decadência**

A Recorrente alega que no caso em tela deveria ser aplicado o prazo decadencial previsto no art. 150, §4º, do CTN, e não o prazo previsto no art. 173, inciso II, conforme estabelece a decisão da DRJ/FLO.

Porém, razão não assiste à Recorrente conforme será demonstrado.



O motivo da anulação do primeiro auto de infração foi o fato de terem sido somados os valores referentes a todas as Declarações de Importação dos diferentes adquirentes, que foram incluídos como responsáveis solidários, resultando em uma pluralidade de sujeitos passivos ilegítimos em uma única autuação.

Ao julgar o caso, a DRJ/FLO declarou a nulidade do lançamento, e determinou que fosse lavrado um auto de infração específico para cada uma das exigências e respectivo responsável solidário, decisão essa que foi mantida pelo então 3º Conselho de Contribuintes em sede de Recurso de Ofício.

Com efeito, para a constituição do auto de infração em apreço, apenas se desmembrou a parte do crédito tributário do qual se verificou ser a Recorrente devedora solidária, ou seja, não houve nenhuma inovação com relação à infração praticada ou com relação ao crédito tributário anteriormente constituído. Logo, a anulação do auto de infração é em decorrência de um **vício formal, e não material** como tenta fazer crer a Recorrente.

Sendo assim, entendo por correta a decisão da DRJ/FLO que aplicou o art. 173, inciso II do CTN, *in verbis*,

***“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:***

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

***II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.***

*Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.” (grifou-se).*

No presente caso o auto de infração foi lavrado antes de ocorrer o prazo de 05 (cinco) anos, contados da decisão de anulou o lançamento anterior. Portanto, não há que se falar em decadência dos créditos tributários.

### **Das arguições de inconstitucionalidade**

Inconformada com a decisão da DRJ, a Recorrente alega que a autuação violou diversos princípios constitucionais, entre eles o da proporcionalidade, da existência de boa-fé e da ausência de dano ao erário. No entanto, cumpre esclarecer que a análise da inconstitucionalidade de normas é matéria de competência exclusiva do Poder Judiciário.



Como fundamentação, acolho em parte, os argumentos apresentados pela DRJ/FLO, vejamos:

*“No âmbito administrativo, é obrigação dos servidores públicos aplicar a legislação na forma como está vigente, sendo-lhes defeso afastar norma por ilegalidade ou inconstitucionalidade sem que tenha havido anteriormente decretação formal por parte do Poder Judiciário e determinação de suspensão de execução da lei ou parte da lei, por parte do Senado Federal.*

*O entendimento está consagrado no âmbito dos tribunais administrativos, conforme ementas transcritas a seguir, in verbis:*

*CONSTITUCIONALIDADE DAS LEIS - Não compete ao Conselho de Contribuintes, como tribunal administrativo que é, e tampouco ao juízo de primeira instância, o exame da constitucionalidade das leis e normas administrativas.*

*LEGALIDADE DAS NORMAS FISCAIS - Não compete ao Conselho de Contribuintes, como tribunal administrativo que é, e tampouco ao juízo de primeira instância, o exame da legalidade das leis e normas administrativas (Ac. 1ª CC 106-07.303, de 05/06/95).*

*É inócuo, portanto, suscitar tais alegações na esfera administrativa, pois não se pode, sob pena de responsabilidade funcional, desrespeitar textos legais legitimamente inseridos no ordenamento jurídico, em observância ao art. 142, parágrafo único, da Lei nº 5.172/1966, Código Tributário Nacional - CTN. De se citar, in verbis:*

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

*Em verdade, de acordo com o parágrafo único do artigo 142, acima citado, a autoridade fiscal encontra-se obrigada ao estrito cumprimento da legislação tributária, estando impedida de ultrapassar tais limites para examinar questões outras como as suscitadas na contestação em exame, uma vez que às autoridades julgadoras administrativas cabe simplesmente seguir a lei e obrigar seu cumprimento. Por oportuno, assinale-se que tal é o entendimento expresso no Parecer Normativo CST/SRF de nº 329/70, in verbis: Iterativamente tem esta Coordenação se manifestado no sentido de que a arguição de inconstitucionalidade não pode ser oponível na esfera administrativa, por transbordar os limites de sua competência o julgamento da matéria, do ponto de vista constitucional.*

*Dessa forma os argumentos baseados em inconstitucionalidade não podem ser acatados.*

***Pelas mesmas razões são improcedentes as alegações que contestam a autuação baseados nos argumentos de a impugnante ter agido de boa-fé e de que não houve dano ao Erário.***

*Como dito, cabe aos servidores públicos aplicar a lei como vigente, não lhes sendo permitido afastar sua aplicação baseados na boa-fé da interessada.*

*E ainda que assim não fosse, a fiscalização comprovou que as importações foram realizadas com os recursos provenientes da real adquirente, que ficou oculta nas operações fugindo aos controles fiscais aduaneiros. Portanto, não se pode acatar que tenha agido de boa-fé.*

*Com relação à inocorrência de dano ao Erário, basta verificar que sua caracterização deriva de expressa previsão legal, portanto improcedente o argumento expendido.” (grifou-se)*

Inclusive, a Súmula nº 02 do CARF determina que este Colegiado não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, cabendo apenas a aplicação da legislação tributária em vigor.

Rejeito, assim, as alegações de inconstitucionalidade.

#### **Da interposição fraudulenta. Pena de perdimento. Responsabilidade.**

Alega a Recorrente que “*não se efetivou a suposta interposição fraudulenta, o que se afirma em função da natureza das operações realizadas, além da ausência de provas cabais a que se pudesse concluir por esta infração*”.

Aduz ainda que “*para que a interposição de pessoas ocorrida no caso em tela fosse considerada fraudulenta ou fictícia (ilícita) seria estritamente necessário que houvesse a ocultação dolosa de uma das partes, o que não ocorreu no caso em apreço.*”

Inobstante os argumentos da Recorrente, constantes da peça recursal, seu pleito não merece ser acolhido.

A presente ação fiscal teve início com a verificação de indícios de incompatibilidade entre os valores transacionados no comércio exterior e a capacidade financeira da empresa, no caso a TWS – INTERNATIONAL TRADE LTDA. (“TWS”).

A interessada foi intimada diversas vezes a apresentar documentos que suportassem a operação, e a prestar esclarecimentos sobre as operações de importação que realizou no período fiscalizado.

Ao analisar os documentos apresentados pela interessada, a fiscalização verificou que a interessada, TWS, não comprovou que era a real adquirente das mercadorias, **como declarava nas Declarações de Importação**. Na verdade, ela ocultava a real adquirente da

mercadoria, que no caso concreto é a Recorrente, utilizando os recursos provenientes dela para fins de pagamento dos custos das importações.

Há, inclusive, no Relatório de Ação Fiscal (fls. 19/26), um quadro demonstrando a total falta de compatibilidade entre o valor do patrimônio líquido da empresa (TWS) e o volume de transações efetuadas no comércio exterior (incompatibilidade da capacidade econômica da empresa), no período compreendido entre o primeiro trimestre de 2002 e o terceiro trimestre de 2004.

Sobre a análise dos documentos e a conclusão obtida, a fiscalização assim se manifesta no Auto de Infração (fls. 03):

*“Verificou-se, conforme Demonstrativo dos Valores Depositados em anexo (fls.18) e demais documentos enviados pela empresa auditada no curso da fiscalização, que o valor de crédito tributário apurado no presente Auto de Infração refere-se ao valor aduaneiro das mercadorias importadas, cujo real adquirente é a empresa GSN BRASIL CENTRAL LTDA CNPJ n. (01.913.808/0001-22), a qual passa a figurar no polo passivo como devedor solidário, conforme determina o art. 27 da Lei n. 10.637, de 30 de dezembro de 2002.”*

Como a interessada não conseguiu demonstrar a origem dos recursos utilizados nas operações de importação, as operações foram caracterizadas como tendo sido realizadas por conta e ordem da ora Recorrente, opinião esta compartilhada pela DRJ/FLO.

Depreende-se, ademais, de trechos do Relatório de Ação Fiscal, a ocorrência de vultosos adiantamentos de recursos financeiros à TWS, consubstanciando a presunção de importação por conta e ordem prevista no art. 27 da Lei 10.637/2002, *verbis*:

*“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.”*

Assim, restou presumida a interposição fraudulenta de terceiros, infração penalizada com a pena de perdimento das mercadorias por configurar dano ao Erário, conforme previsão legal do Decreto-Lei n. 1.455/1976, com a redação da Lei n. 10.637/2002:

*“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.*

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

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

Em razão das mercadorias não mais terem sido localizadas ou terem sido consumidas, a pena de perdimento foi convertida em multa equivalente a seu valor aduaneiro, como determina o §3º, do artigo 23, do Decreto-lei n. 1.455/1976, com a redação dada pelo artigo 59 da Lei n. 10.637/2002, *in verbis*:

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

Por sua vez, a real adquirente das mercadorias importadas foi considerada devedora solidária, nos termos do artigo 27 da Lei nº 10.637/2002, c/c o inciso V, do artigo 95 do Decreto-lei nº 37/66, com a redação introduzida pela Medida Provisória nº 2.158-35/2001, a saber:

Lei nº 10.637/2002

*“Art. 27. A operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiros **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.” (grifou-se).*

Decreto-lei nº 37/66, com redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35/2001:

*“Art. 95. Respondem pela infração:*

*(...)*

*V – conjunta ou isoladamente, o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.”*

Assim, diante dos documentos e da legislação de regência, resta demonstrada a responsabilidade da Recorrente pela infração imputada na autuação.

Por outro lado, argumenta a Recorrente que à interposição fraudulenta de terceiros não é mais aplicável a penalidade de perdimento da mercadoria, desde o advento do art. 33 da Lei n. 11.488 de 2007. Aduz ainda que a fiscalização somente poderá penalizar as empresas com a multa prevista no artigo acima citado.

Necessário esclarecer que o art. 33 da Lei. 11.488/2007 não revogou expressamente o art. 23 do Decreto-Lei n. 1.455/1976 e, por conseguinte, que não regulou inteiramente a matéria.

Isso fica muito claro na decisão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região abaixo reproduzida, no sentido de que não houve revogação da pena de perdimento prevista no artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/76:

*“TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. DILAÇÃO PROBATÓRIA. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. OCULTAÇÃO DO VERDADEIRO IMPORTADOR. PENA DE PERDIMENTO DAS MERCADORIAS. LEGALIDADE. ARTIGO 33 DA LEI N. 11.488, DE 15 DE JUNHO DE 2007. NÃO REVOGAÇÃO DA PENA DE PERDIMENTO PREVISTA NO ARTIGO 23 DO DECRETO-LEI Nº 1.455, DE 1976. AUSÊNCIA DE DIREITO LÍQUIDO E CERTO*

*(...) O artigo 33 da Lei n. 11.488, de 15 de junho de 2007, não tem o condão de afastar a pena de perdimento, porquanto não implicou em revogação do artigo 23 do DL nº 1.455/76, com a redação dada pela Lei n. 10.637/2002. Isso porque, a pena de perdimento atinge, em verdade, o real adquirente da mercadoria, sujeito oculto da operação de importação. A pena de multa de 10% sobre a operação, prevista no referido dispositivo legal, revela-se como pena pessoal da empresa que, cedendo seu nome, faz a importação, em nome próprio, para terceiros. O parágrafo único do aludido artigo, por sua vez, estatui que "A hipótese prevista no caput deste artigo não se aplica o disposto no art. 81 da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996". Essa complementação legal, constante do parágrafo único, abona o entendimento de que não houve a revogação da pena de perdimento para a hipótese retratada nos autos. Antes o confirma, porquanto exclui, expressamente, apenas a possibilidade da aplicação da sanção de inaptdão do CNPJ.*

*Quanto as demais penas, permanecem incólumes, havendo a previsão, agora também, da pena pecuniária, nos termos do caput do aludido preceptivo legal.”*

(AMS 200572080051666, OTÁVIO ROBERTO PAMPLONA, TRF4 SEGUNDA TURMA, 01/08/2007)

O mesmo entendimento, no sentido que as infrações não são idênticas e coexistem, é confirmado pelos acórdãos deste Conselho 3101-00.494 (redator designado Conselheiro Tarasio Campelo Borges) e 3102-00.566 (redator designado Conselheiro Celso Lopes Pereira Neto), bem como o art. 727 do Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009 — Regulamento Aduaneiro, quando, ao regulamentar o art. 33 da Lei nº 11.488, trouxe norma expressamente interpretativa no seu parágrafo 3º afirmando que a aplicação da multa de 10% não prejudica a aplicação da pena de perdimento:

*"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.*

...

*§ 3- A multa de que trata este artigo não prejudica a aplicação da pena de perdimento às mercadorias importadas ou exportadas."* (grifou-se)

Cabe, ademais, dar destaque ao acórdão 3102-00.588 deste Conselho, datado de 04 de fevereiro de 2010, de relatoria do Conselheiro José Fernandes do Nascimento, que distinguiu a interposição fraudulenta em: importação sem comprovação da origem dos recursos próprios e importação com recursos de terceiros (ou mediante cessão de nome). Transcrevo, a seguir, trechos do voto vencedor que elucidam referida distinção:

***“Da interposição fraudulenta na importação sem comprovação da origem dos recursos próprios.***

*A não-comprovação da origem, disponibilidade ou transferência lícita dos recursos próprios empregados na operação de importação, bem assim a condição de real adquirente da mercadoria, é causa, simultânea, da presunção da conduta ilícita da interposição fraudulenta e da inidoneidade da pessoa jurídica na operação de importação.*

*No primeiro caso, a não-comprovação dos recursos próprios é fato presumido causador do fato presumido da interposição fraudulenta nas operações de comércio, que se caracteriza pela ocultação do "sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação", nos termos do §.2º do artigo 23 do Decreto-lei nº 2.1455, de 1976...*



No segundo caso, o fato presuntivo da não-comprovação dos recursos próprios é causador da conduta inidônea da pessoa jurídica, caracterizada pela sua inexistência de fato como importadora, pois quem, verdadeiramente, está importando é a pessoa jurídica omitida nos documentos que acobertam a operação, conforme estabelecido no § 1º do art. 81 da Lei nº 9.430, de 1.996.

Dessa forma, infere-se que, embora o fato-base seja o mesmo (a não-comprovação dos recursos próprios), as condutas descritas como infração são distintas. Num caso, o referido fato se constitui em prova indireta da conduta infracional, consistente na ocultação do sujeito passivo, real comprador ou responsável pela importação. No outro, ele é prova indireta da inidoneidade da pessoa jurídica importadora (ela inexistente de fato como importadora).

No caso, como as referidas infrações não são idênticas, não há que se falar em hipótese de bis in idem, que consiste na incidência de dupla penalização de uma mesma conduta ilícita ou de dupla valoração de circunstância gravosa na determinação da sanção.

Logo, é juridicamente plausível a cominação a cada uma delas (infrações) de penalidades diferentes, a saber: (i) **a pena de perdimento da mercadoria** e (ii) **a sanção de inaptidão de inscrição no CNPJ...**

Com efeito, em consonância com o estabelecido nos transcritos preceitos legais, a conduta da **interposição fraudulenta nas operações de comércio exterior** é sancionada com a pena de perdimento da mercadoria, por dano ao erário (art. 23, § 1º, do Decreto-lei nº 1.455, de 1976), ao passo que a conduta da inidoneidade da importadora (ou **por inexistência de fato como importadora**) é sancionada com a inaptidão da inscrição no CNPJ (art. 81, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996), sanção administrativa de natureza não-patrimonial de caráter interventivo, segundo alguns doutrinadores, ou suspensiva ou privativa de atividade, segundo outros.

Na primeira hipótese, a pena imposta visa ressarcir o erário e castigar o infrator pela conduta ilícita caracterizada por dano ao erário. Já a segunda sanção visa punir a fraude na operação de importação, mediante o uso abusivo da personalidade jurídica, pois quem, verdadeiramente, está importando é a pessoa jurídica omitida nos documentos que acobertam a operação.

Ressalto ainda que, para fins da legislação aduaneira, é irrelevante se a empresa existe de fato ou não nos termos da legislação societária. Em outros termos, se é empresa é de "fachada" ou não. Para o direito aduaneiro, é possível a empresa existir de fato, ter pessoal, instalações, atividade operacional etc., e ser considerada inexistente de fato para fins aduaneiros, desde que ela atue na área de comércio exterior ilicitamente, como interposta pessoa, e cometa a infração descrita no comando legal **suprereferenciado**.



***Da interposição fraudulenta na importação com recursos de terceiros.***

*A interposição ilícita na operação de importação com recursos de terceiros (ou mediante cessão do nome) caracteriza-se pela comprovação da transferência dos recursos financeiros do caixa ou conta bancária do verdadeiro adquirente da mercadoria, para o caixa ou conta bancária da interposta pessoa (o importador ostensivo). Nesta modalidade de interposição fraudulenta, o importador apenas cede o nome, porém, os recursos empregados no pagamento da operação de importação são integral ou parcialmente fornecidos pelo adquirente ou real importador.*

*No que tange a esta modalidade de interposição ilícita, a legislação aduaneira prevê duas hipóteses de presunção da operação de importação por conta e ordem de terceiro. Uma, prevista no art. 27 da Lei nº 10.637, de 2002 (i), e a outra, no § 2º do artigo 11 da Lei nº 11.281, de 2006 (ii), conforme se infere a partir do teor dos referidos dispositivos...*

*Examinado o teor dos transcritos comandos legais, concluo que, por presunção, duas são as hipóteses de interposição ilícita, caracterizada como sendo importação por conta e ordem de terceiro (ilícita), a saber:*

- a) a realizada mediante utilização de recursos de terceiro, sem o cumprimento das exigências legais estabelecidas para o tipo de importação por conta e ordem de terceiro (artigo 27 da Lei nº 10.637, de 2002); e*
- b) a realizada mediante utilização de recursos próprios, sem o cumprimento dos requisitos e condições estabelecidos para a importação por encomenda (§ 2º do artigo 11 da Lei nº 11.281, de 2006). Por força desta presunção, embora os recursos utilizados na importação sejam do próprio importador, como a mercadoria importada será destinada a um comprador predeterminado (o encomendante), a operação será equiparada a importação por conta e ordem de terceiro (ilícita).*

...

***Da interposição fraudulenta na importação com recursos de terceiros (ou mediante cessão do nome): penalidades aplicáveis.***

*Até 15 de junho de 2007, data em que entrou em vigor o art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, da mesma forma que ocorria com a denominada interposição fraudulenta na importação sem comprovação da origem dos recursos próprios, a conduta ilícita consistente na ocultação dos reais intervenientes ou beneficiários das operações de comércio exterior, mediante mera cessão do nome, aqui denominada (no caso da operação de importação) de interposição fraudulenta na importação com recursos de terceiros, o importador (ostensivo) era sancionado com as seguintes penalidades:*

a) a pena de perdimento por dano ao erário, prevista no § 1º, combinado com o disposto no inciso V, c/c § 2º, do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, ou sua sucedânea, se configurada a hipótese de conversão em penalidade pecuniária de que trata o § 3º do citado art. 23 (**norma geral de interposição fraudulenta no comércio exterior**); e

b) a sanção administrativa de inaptidão da inscrição no CNPJ, nos termos do § 1º do art. 81 da Lei nº 9.430, de 1996, com redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002 (**norma especial da inaptidão da inscrição da pessoa jurídica no CNPJ**).

Por sua vez, o **real beneficiário da operação (o importador oculto)**, continua sendo sancionado apenas com a pena de perdimento por dano ao erário, prevista no § 1º, combinado com o disposto no inciso V e § 2º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, ou multa sucedânea, se configurada a hipótese de conversão em penalidade pecuniária estabelecida no § 3º do citado art. 23.

Em relação ao **importador (ostensivo)**, a partir da vigência do referido preceito legal (norma especial de interposição fraudulenta), a prática da conduta da interposição fraudulenta na importação com recursos de terceiros (ou mediante cessão do nome) passou a ser sancionada, exclusivamente, pela multa de 10% (dez por cento) do valor da operação de importação, não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais). No que tange ao **real beneficiário da operação (o importador oculto)**, alteração alguma houve, seja na definição da infração ou da fixação da penalidade.

Trata-se, no caso da infração e penalidade definidas no caput do art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, de penalidade pecuniária especificamente estabelecida para o importador que descumpriu as exigências legais determinadas para a importação por conta e ordem de terceiro ou a importação por encomenda, conforme acima explanado.

No meu entendimento, duas circunstâncias corroboram para a conclusão aqui apresentada:

a) a primeira: a menção expressa no parágrafo único do art. 33 de que a "hipótese prevista no caput deste artigo não se aplica o disposto no art. 81 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996". Em outros termos, por expressa determinação legal, a conduta do importador de apenas ceder o nome, com o objetivo de ocultar do conhecimento das autoridades aduaneiras os reais intervenientes ou beneficiários da operação de importação (que corresponde ao sujeito passivo, real comprador ou responsável pela operação de importação), foi excepcionada da hipótese da infração e respectiva penalidade por inidoneidade na condição de importador, motivadora da sanção de inabilitação de sua inscrição no CNPJ; e

b) a segunda: a vedação expressa, contida nos arts. 99 e 100 do Decreto-lei

*nº 37, de 1966, de cominação de mais uma penalidade para infração idêntica cometida pela mesma pessoa, ou seja, a vedação da incidência de bis in idem na fixação da sanção por infração à legislação aduaneira.*

*Cabe esclarecer que o art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, sancionou com a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação de importação, apenas a conduta do importador (ostensivo), na hipótese de **interposição fraudulenta na importação com recursos de terceiros**.*

*A contrario sensu, continua sendo sancionada com a pena de perdimento por dano ao erário, prevista no § 1º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, ou, conforme o caso, com a penalidade pecuniária sucedânea, equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, fixada no § 3º do citado artigo, as seguintes condutas:*

*a) do importador (ostensivo), na hipótese de **interposição fraudulenta na importação sem comprovação da origem dos recursos próprios** (inciso V, c/c § 2º, do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976); e*

*b) do real importado, na hipótese de **interposição fraudulenta na importação com recursos de terceiros (ou mediante cessão do nome)**, consubstanciada nas operações de importação por conta e ordem de terceiro ou a importação por encomenda, realizadas sem o cumprimento das exigências legais (inciso V e § 2º, do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, combinado com disposto no art. 27 da Lei nº 10.637, de 2002 e no § 2º do artigo 11 da Lei nº 11.281, de 2006).*

*Em outros termos, a pena de perdimento será sempre aplicada, ou ao importador ou aos reais intervenientes ou beneficiários da operação de importação, conforme o caso. (...)*

*Em suma, com base no que foi exposto, fica demonstrado que:*

*a) a multa de que trata o art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, aplica-se apenas ao importador (ostensivo) e somente na hipótese de **interposição fraudulenta mediante cessão do nome**. Trata-se, portanto, de forma especial de interposição fraudulenta;*

*b) a pena de perdimento ou, se for o caso, a multa sucedânea, prescrita para a **interposição fraudulenta especial ou mediante cessão do nome**, aplica-se apenas ao real importador (o importador oculto), por força da vedação da cominação de mais uma penalidade para idêntica infração (princípio do non bis in idem em matéria de infração à legislação aduaneira); e*

*c) a pena de perdimento prescrita para a **interposição fraudulenta sem comprovação da origem dos recursos próprios**, por impossibilidade lógica, será aplicada somente ao importador (ostensivo).*

*Cabe enfatizar que o entendimento aqui esposado confere sentido e alcance normativo ao disposto no art. 33 em comento, compatível com as normas gerais do direito aduaneiro que disciplina a matéria (arts. 99 e 100 do Decreto-lei nº 37, de 1966) e em consonância com o disposto no inciso V do*

---

*art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, combinado com o § 3º do art. 727 do RA/2009.” (grifou-se)*

Além de receber vultosos adiantamentos de recursos financeiros, consubstanciando a presunção de importação por conta e ordem prevista no art. 27 da Lei 10.637/2002, vê-se que a TWS não comprovou a origem lícita e a disponibilidade de recursos próprios nas operações de importação em discussão, o que tipifica, por presunção legal, a hipótese de interposição fraudulenta prevista no art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, com as alterações posteriores, possibilitando a imputação da responsabilidade pela pena de perdimento ao real adquirente da mercadoria, no caso a ora Recorrente.

Sendo assim, a alegação de que, nos casos de interposição fraudulenta, simplesmente se aplica o disposto na Lei 11.488/2007, não merece prosperar.

Ante o exposto, **NEGO PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário interposto pela Recorrente, mantendo-se a decisão da DRJ por seus próprios fundamentos.

Gilberto de Castro Moreira Junior