



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

Processo nº 12466.723675/2012-84
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3802-003.669 – 2ª Turma Especial
Sessão de 17 de setembro de 2014
Matéria Imposto sobre a Importação - II
Recorrente HD IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Data do fato gerador: 04/10/2010, 07/01/2011, 02/05/2011, 19/05/2011, 20/05/2011

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. MULTA SUBSTITUTIVA DA PENA DE PERDIMENTO. ART. 23 DO DECRETO-LEI Nº 1.455/1976. MULTA DE 10% DO VALOR DA OPERAÇÃO. ART. 33 DA LEI Nº 11.488/2007. OBJETIVIDADE JURÍDICA. INFRAÇÕES DISTINTAS. AUSÊNCIA DE *BIS-IN-IDEM*. APLICAÇÃO CUMULATIVA. POSSIBILIDADE.

O art. 33 da Lei nº 11.488/2007 não afastou a possibilidade da cominação da pena de perdimento ou da multa substitutiva ao importador ostensivo. A objetividade jurídica dos preceitos é distinta. A multa do art. 33, correspondente a 10% do valor da operação, é imposta em função do uso abusivo da personalidade jurídica, quando empregada como simples anteparo para a ocultação dos reais envolvidos na operação de comércio exterior. A pena de perdimento e a multa substitutiva do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, por sua vez, têm como pressuposto o dano ao erário decorrente da interposição fraudulenta. As infrações, portanto, não podem ser consideradas idênticas, o que afasta a caracterização do *bis-in-idem*. As multas, por conseguinte, devem ser aplicadas de forma cumulativa, nos termos do art. 99 do Decreto-Lei nº 37/1966, mesmo quando a caracterização da interposição fraudulenta ocorre de forma presumida.

INFRAÇÃO. MATERIALIDADE. PROVA. SIMULAÇÃO FRAUDULENTA. ALEGAÇÃO DE BOA-FÉ AFASTADA.

Não há que se falar em boa-fé do adquirente quando demonstrado pela fiscalização que as partes - além de estreitamente relacionadas, inclusive com vínculos comerciais e de parentesco entre os sócios - agiram em conluio para a ocultação do real adquirente e da origem dos recursos empregados na operação.

SUJEIÇÃO PASSIVA. IMPORTADOR OSTENSIVO. RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS.

Tendo sido demonstrada a impossibilidade de cominação da pena de perdimento, a importadora ostensiva responde pela multa de 10% da operação acobertada (Lei nº 11.488/2007, art. 33) e pela multa substitutiva do perdimento (Decreto-Lei nº 1.455/1976, art. 23, V, § 3º). Respondem solidariamente pelo pagamento da multa substitutiva, o importador oculto - na condição de coautor da infração ex vi art. 95, I, do Decreto-Lei nº 37/1966 - e qualquer outra pessoa que, sem ser coautor, se beneficie com a infração, ou se enquadre dos demais incisos do art. 95, quando aplicáveis.

Recurso Voluntário Negado.

Crédito Tributário Mantido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

MÉRCIA HELENA TRAJANO DAMORIM - Presidente.

(assinado digitalmente)

SOLON SEHN - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Mércia Helena Trajano Damorim (Presidente), Francisco José Barroso Rios, Solon Sehn, Waldir Navarro Bezerra, Bruno Mauricio Macedo Curi e Adriene Maria de Miranda Veras.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face de decisão da 11ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo/SP - I, que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo Recorrente, em acórdão assim ementado (fls. 479 e ss.):

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO II

Data do fato gerador: 04/10/2010, 07/01/2011, 02/05/2011, 19/05/2011, 20/05/2011

Ementa

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS.

A importação de mercadorias destinadas a terceiro oculto, o real responsável pela operação, dá ensejo à pena de perdimento, ou sua conversão em multa, aplicável ao importador, pela caracterização de interposição fraudulenta na importação. (Decreto-Lei nº 1.455/76, artigo 23, V).

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal artigo 124 do Código Tributário Nacional.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”.

O auto de infração impugnado cominou à HD Importação e Exportação Ltda. (que não apresentou impugnação) a multa prevista no art. 23, § 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias importadas, em solidariedade com o Sr. Allyson Fontes Simões, AV2 Peças e Acessórios Automotivo Ltda. - EPP (que não apresentaram recurso, apesar de devidamente intimados, conforme termo de perempção às fls. 519 e 520) e a Recorrente MSV Acessórios Automotivos Ltda.

Do relatório da decisão Recorrida, colhe-se:

“O presente processo é fundamentado no PAF o de nº 12466.722498/201219, Auto de Infração e Termo de Apreensão e Guarda Fiscal, lavrado em 12/07/2012, que tratou de mercadorias importadas através da DI 11/10651750, pela empresa HD IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA, doravante denominada HD IMPORTAÇÃO.

Dando sequência aos procedimentos fiscais, a fiscalização identificou que referida empresa, sediada em Vitória/ES, em diversos processos de importação, já desembaraçados, adotou os mesmos procedimentos irregulares apurados no procedimento fiscal que motivou a autuação descrita no processo nº 12466.722498/201219 acima citado.

Tal infração motivou, também, a proposição da pena de perdimento das mercadorias envolvidas no presente processo e, uma vez que as mercadorias já haviam sido consumidas, a penalidade foi convertida em multa de 100% do valor aduaneiro das mesmas.”

A autuação foi fundamentada na alegada comprovação da prática de interposição fraudulenta (art. 23, V do referido Decreto), após fiscalização nos moldes do procedimento especial previsto na Instrução Normativa SRF nº 228/2002, conforme conclusão juntada ao auto de infração (fls. 45-46):

“Por todos os fatos demonstrados fica configurada a infração interposição fraudulenta de terceiros, a legislação é muito clara, cabendo a pena de perdimento das mercadorias envolvidas. Essa infração como demonstramos a seguir, esta sempre seguida da infração de apresentação de documento falso para a nacionalização das mercadorias, porque já ao apresentar nome diferente do real importador, esta configurada a falsidade ideológica.

[...]

Esse tipo de infração, como já esclarecido, é difícil prova cabal, pois, como vemos neste caso, todos os documentos e declarações foram preparados de forma a manter oculta a real importadora, declarando a interposta pessoa jurídica HD IMPORTAÇÃO como importadora,

mantendo ocultos o Sr. ALLYSON e as empresas AV2 PEÇAS e MSV ACESSORIOS, reais interessados nas operações.

Na importação de mercadorias, conforme é sabido, não está em jogo unicamente as relações comerciais privadas, apenas comércio, há o envolvimento do estado, existem declarações e documentos apresentados a SRFB, que servem de embasamento para a tomada de decisão fiscal e cálculo de impostos, isso muda o ambiente, exigindo absoluta boa fé, não há espaço para a esperteza, muitas vezes aceita como razoável nas relações comerciais.

A infração tratada neste tópico, configurada, pelos atos praticados pelos contribuintes, como INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA por si só já motiva a pena de perdimento, nos termos da legislação vigente”.

Ainda do referido anexo ao auto de infração, que descreve os fatos e enquadramento legal do ato fiscal (fls. 07 e ss.):

“A ação fiscal, inicialmente tratou da verificação dos documentos apresentados pela HD IMPORTAÇÃO em diligência e atendimento às intimações, ainda que de forma parcial, dos registros existentes nos sistemas administrados pela SRFB e Sistema Público de Escrituração Digital, documentos apresentados pelas empresas adquirentes, além de sites livres e páginas da internet que dizem respeito às empresas envolvidas.

Os débitos dos impostos, referentes à DI 11/1065175-0 tratada no Auto de infração formalizado pelo Processo Administrativo Fiscal - 12466.722498/2012-19, aconteceram em 09/06/2011 no registro da declaração de importação, em conta corrente da HD IMPORTAÇÃO do Banco do Brasil, esse débito foi sustentado por crédito recebido através de transferência bancária no valor de R\$ 10.000,00 (fl. 160), na mesma data. A origem dessa transferência bancária não foi identificada.

08/06/2011	Pagto TV por Assinatura	41,843	✓ 991,11 D	7.929,06 C
09/06/2011	+ TED Transf. Eletr. Disponiv	9.888,109	✓ 10.000,00 C	
09/06/2011	Importação Siscomex	2.101.331.817,860	✓ 3.424,58 D	
09/06/2011	BB Giro Rápido	120.202.289.004,525	✓ 998,14 D	2.351,78 C

Verificando os saldos apresentados na conta corrente da HD IMPORTAÇÃO no Banco do Brasil, notamos que os saldos devedores não ultrapassam o limite de R\$ 10.000,00, o que nos permite entender que esse é o limite garantido da conta. Assim caso não tivesse existido a transferência bancária, nessa mesma data de 09/06/2011, o débito dos impostos não teria acontecido, e as mercadorias não seriam nacionalizadas, como pode ser notado pela movimentação bancária desse banco, nessa mesma data:

BANCO DO BRASIL - C/C HD IMPORTAÇÃO				
08/06/2011	Saldo		7.929,06	D
09/06/2011	Transferência eletrônica		10.000,00	C
09/06/2011	Importação Siscomex		3.424,58	D
09/06/2011	BB Giro Rápido		998,14	D
09/06/2011	Saldo		2.351,78	D

Destacamos ainda os esclarecimentos do despachante aduaneiro (fls. 184 a 186), que deixa evidente as dificuldades financeiras da HD IMPORTAÇÃO, que é bem claro quando afirma que em alguns casos os adquirentes das mercadorias

nacionalizadas pela HD IMPORTAÇÃO, adiantam os valores na conta da empresa de despacho, para que seja honrado o débito dos impostos e demais despesas aduaneiras. Esta declaração “os adiantamentos feitos pela SQUITTER logo após o descontrolado financeiro da HD, eram feitos diretamente na conta da PROCEX”, deixa evidente que o débito na conta corrente da empresa somente aconteceu porque os valores foram adiantados pelos adquirentes.

Enumeramos a seguir as constatações que, além de demonstrar os demais indícios e provas, sustentam os entendimentos fiscais e justificam a presente autuação, tanto no que refere à prática da infração identificada como Interposição Fraudulenta como da infração identificada na utilização de documento ao menos ideologicamente falso:

- a. As mercadorias envolvidas, nos processos em comento, têm nicho de mercado muito específico e, seu comércio, necessita de boa estrutura comercial e de distribuição voltada para peças e acessórios automotivos, o que é incoerente com a atividade da empresa importadora, agindo por conta e risco próprio, pois em sua estrutura não tem departamento de compra e/ou venda, e por esse motivo não tem estrutura suficiente para atuar na forma simulada, indício forte de que atua por conta e ordem de terceiros.
- b. Assim, considerando a especialidade das mercadorias envolvidas, se torna evidente que a compra no exterior não foi feita pela HD IMPORTAÇÃO, que atua basicamente na prestação de serviços e nacionalização de mercadorias não demonstrando estrutura suficiente para administrar essas compras. Já as empresas AV2 PEÇAS e MSV ACESSÓRIOS que atuam na comercialização desses bens, demonstram ser empresas robustas em condição tanto para comprar como para vender as mercadorias envolvidas.
- c. Em ato de verificação física, no processo tratado anteriormente, foi encontrado documento emitido pela Mercedes-Bens USA, LLC, tendo como comprador (“customer”) de uma estrutura de porta (“door Shell”) o Sr. ALLYSON SIMÕES – foi constatado, posteriormente, que tal porta não veio nesse embarque (fl. 286);
- d. Para esclarecer as dúvidas fiscais inicialmente no processo anterior, e que demonstraram forma de agir entendida como sendo na mesma forma dos processos em questão, o importador foi intimado para que, através do responsável pela operação comercial, prestasse esclarecimentos sobre a importação ali tratada;
- e. Em 30/06/2011 foi lavrado o Termo de Declaração nº 05/2011, onde foram registradas as informações prestadas pelo Sr. CARLOS ALBERTO, sócio e administrador da empresa HD IMPORTAÇÃO, que compareceu acompanhado pelo Sr. ALLYSON. O Sr. ALLYSON se apresentou como “consultor” da HD IMPORTAÇÃO (fls. 282 a 285);
- f. Nesse termo de declaração, além da constatação de que o Sr. CARLOS ALBERTO não participou de qualquer ato da importação, destacamos as informações que demonstram que o Sr. ALLYSON foi quem fez todos os contatos para a aquisição das mercadorias, podendo ser entendido, pelo registrado no Item 2), que as mercadorias foram adquiridas diretamente dos concessionários e como esses concessionários não poderiam fazer a exportação foi necessária a participação de um segundo exportador, ou seja uma interposta pessoa jurídica;
- g. As importações tratadas neste procedimento, com esse mesmo tipo de mercadoria registram como exportadora a mesma DPLC LLC e foram registradas pela HD IMPORTAÇÃO na sistemática de por conta e risco próprio, já as notas fiscais de venda registraram como adquirentes a AV2 PEÇAS e MSV ACESSÓRIOS, as datas registradas nessas notas fiscais demonstram que foram emitidas praticamente no mesmo dia.

DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO	EXPORTADOR	FABRICANTE / PRODUTOR DECLARADO	DATA DE DESEMBARÇAÇÃO	VALOR ADUANEIRO	NF ENTR	DATA	VALOR	NF VENDA	DATA	VALOR	ADQUIRENTE
10/1954126-3 (fls. 298 a 315)	DPLC LLC	ALPINE	05/11/2010	2.302,54	438	08/11/2010	22.910,05	439	08/11/2010	3.787,67	MSV
				10.688,14				440		30.335,57	AV2
11/0042287-2 (fls. 316 a 335)	DPLC, LLC.	ALPINE	10/01/2011	4.036,02	511	12/01/2011	42.123,39	512	13/01/2010	8.825,19	MSV
				21.483,08				513		45.332,40	AV2
11/0790672-7 (fls. 336 a 349)	DPLC, LLC.	ALPINE	03/05/2011	3.826,91	637	04/05/2011	75.357,64	652	09/05/2011	6.684,70	MSV
				46.791,70				653		72.908,45	AV2
11/0919219-5 (fls. 350 a 367)	DPLC, LLC.	DPC LLC.	20/05/2011	7.856,51	669	20/05/2011	13.817,20	677	23/05/2011	14.038,87	MSV
11/0928815-6 (fls. 368 a 380)	DPLC, LLC.	DPC, LLC.	23/05/2011	5.497,47	676	23/05/2011	10.052,42	678	23/05/2011	10.204,48	AV2

h. Outro ponto importante trata do local da entrega das mercadorias, isso foi identificado nas notas fiscal de venda dos quatro últimos processos, onde para cada DI as mercadorias foram entregues no mesmo lugar, ao passo que nas notas fiscais de venda, estas mesmas mercadorias ficaram distribuídas entre as empresas AV2 PEÇAS e MSV ACESSÓRIOS, na forma registrada no quadro anterior.

i. A empresa ALPINE indicada como Fabricante / Produtor nos três primeiro processos (DI's 10/1954126-3, 11/0042287-2 e 11/0790672-7), é representada no Brasil pela empresa AV2 PEÇAS, pelo que consta no seu site (fls. 218), assim não se justifica uma terceira empresa constar como exportadora conforme foi declarada a DPLC, LLC. Assim, ante os fatos, só podemos entender de que a DPLC, LLC foi interposta de modo a manter oculta a verdadeira exportadora ALPINE;

j. Nos demais casos, inclusive na DI 11/1065175-0 objeto deste procedimento, a DPLC, LLC foi indicada como exportadora, fabricante e produtora dos bens envolvidos, e, como esta evidente que não fabrica nada, resta o entendimento da simulação em todos os procedimentos;

k. Para a análise e verificação da origem dos valores aplicados nessas importações, os documentos apresentados foram insuficientes, haja vista o atendimento das intimações apenas de forma parcial. Em apenas um caso (DI 10/1954126-3), conseguimos identificar a contratação do câmbio e, conforme constou, os valores foram adiantados pela AV2 PEÇAS (fl. 315). Note-se que as mercadorias, nesse processo, foram importadas pela HD IMPORTAÇÃO como sendo por conta e risco próprio e tiveram como adquirentes em território nacional as duas empresas envolvidas AV2 PEÇAS e MSV ACESSÓRIOS (fls. 298 a 315);

l. No atendimento à intimação para comprovar e esclarecer entre outras coisas o pagamento das notas fiscais de vendas emitidas pela HD IMPORTAÇÃO, as duas adquirentes nada apresentaram;

m. Também foram constatadas diversas incongruências nos endereços da empresa declarada como EXPORTADORA – DPLC, LLC., indicio claro de esse documento foi emitido a partir de impresso antigo, em tese, aqui mesmo no Brasil.

[...]

Assim demonstrada a pratica da Interposição Fraudulenta, com a ocultação do Sr. ALLYSON e as empresas AV2 PEÇAS e MSV ACESSÓRIOS compradoras e responsáveis pelas operações de importação das mercadorias em questão (deu origem à internação das mercadorias em território nacional), cabe a proposição da pena de perdimento das mercadorias, consoante o disposto no art. 689, inciso XXII, do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759/2009). Para essa infração, considerada dano ao Erário, nos termos do Art. 23 do Decreto Lei nº 1455/76, e de acordo com o mesmo Art. § 3º, como os bens foram remetidos a consumo, aplicamos a multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias”.

A Recorrente, nas razões de fls. 499-514, alega que não há provas concretas da sua participação nos atos praticados pela HD Importação e Exportação Ltda, e que foram caracterizadores da pena de perdimento, convertida em multa, já que apenas adquiriu a mercadoria quando a mesma já estaria internalizada. Sustenta que a Fiscalização teria citado vagamente a Recorrente MSV Acessórios, atribuindo as condutas ilícitas quase que exclusivamente a HD Importação e Exportação e à AV2 Peças, que nada teriam a ver com a Recorrente. Aduz que estaria de boa-fé, já que apenas adquiriu os produtos importados de forma direta pela HD Importação e Exportação, o que supostamente afastaria a sua responsabilização. Por fim, alega que, em se tratando de importação direta, não há como se aplicar a responsabilidade solidária, que somente teria cabimento na importação por conta e ordem. Requer o conhecimento e provimento do recurso voluntário.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Solon Sehn

A Recorrente foi intimada em 05/04/2014 (fls. 495), ao passo que o recurso foi protocolizado, por meio postal, 05/05/2014 (fls. 517)), dentro do prazo legal (cf. ADN nº 19/1997, item “a”¹). Assim, presentes os demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/1972, o recurso deve ser conhecido.

De acordo com o art. 23, V, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, na redação da Lei nº 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.

[...]

§ 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.”

Inicialmente, a fim de evitar equívocos de ordem semântica, cumpre verificar o sentido em que os termos *simulação*, *fraude* e *interposição fraudulenta* são empregados no art. 23, V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976. Nesse sentido, importa destacar que, segundo ensina

¹ “a) será considerada como data da entrega, no exame da tempestividade do pedido, a data da respectiva postagem constante do aviso de recebimento, devendo ser igualmente indicados neste último, nessa hipótese, o destinatário da remessa e o número de protocolo referente ao processo, caso existente;”

a doutrina civilista, *simulação* constitui um defeito do negócio jurídico (vício social) no qual as partes, agindo em conluio, emitem declaração de vontade enganosa no intuito produzir efeitos jurídicos diversos dos ostensivamente indicados². Se a simulação visa prejudicar terceiros, no que também está compreendida a intenção de lesar o fisco, será denominada *maliciosa* ou *fraudulenta*³. A *interposição de pessoas*, por sua vez, nada mais é do que uma espécie de simulação, caracterizada pela presença de um *testa-de-ferro* - denominado *presta-nome* ou *homem de palha* ou, em linguagem mais atual, *laranja* - que adquire, extingue ou modifica direitos para um terceiro oculto⁴. Ambas não se confundem com a *fraude*, porque nesta o negócio jurídico praticado é real, e não simulado. As partes pretendem o que declararam, cumprindo a lei em sua literalidade, porém, violando-a finalisticamente⁵.

A partir dessa diferenciação, nota-se que a parte final inciso V do art. 23, quando faz referência aos meios de ocultação (“*mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros*”) não está tratando propriamente da *fraude* no sentido empregado pela doutrina civilista. Mas da *simulação fraudulenta* ou, mais precisamente, da *simulação fraudulenta por interposição de pessoas*, uma vez que, na fraude, não há uma ocultação, mas um negócio jurídico real.

Vale lembrar que o propósito do tipo infracional é coibir a ocultação do real adquirente da mercadoria na importação ou do vendedor da mercadoria na exportação. Trata-se de regra de especial relevância, à medida que a ocultação dos sujeitos envolvidos nas operações de comércio exterior pode estar associada à prática de crimes de “lavagem” ou ocultação de bens, direitos e valores, tipificados na Lei nº 9.613/1998. Além disso, ao dificultar o controle da valoração aduaneira e do preço de transferência praticado entre partes relacionadas, a ocultação proporciona a redução indevida dos tributos incidentes da importação (IPI, II, PIS/Pasep, Cofins, Icms), do IPI devido na comercialização no mercado interno da mercadoria importada e do Irapj e da Csl. É evidente, portanto, que o dispositivo, ao pressupor a ocultação ilícita, se refere à *simulação fraudulenta*.

Logo, nas operações de importação, a infração é caracterizada sempre que um determinado sujeito passivo - denominado *importador oculto* -, visando a evasão dos órgãos de fiscalização, age em conluio com outrem - *importador ostensivo* - para que este figure formalmente como importador e omita a identificação do real adquirente perante as autoridades competentes.

A natureza fraudulenta pode ser provada por qualquer meio admitido pela ordem jurídica, sendo presumida, nos termos do § 2º do art. 23, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, sempre que o importador não for capaz de comprovar a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados na operação:

“Art. 23. [...]”

² “Como o erro, a simulação traduz uma inverdade. Ela caracteriza-se pelo intencional desacordo entre a vontade interna e a declarada, no sentido de criar, aparentemente, um ato jurídico que, de fato, não existe, ou então oculta, sob determinada aparência, o ato realmente querido. Como diz CLOVIS, em forma lapidar, é a declaração enganosa da vontade, visando a produzir efeito diverso do ostensivamente indicado.” (MONTEIRO, Washington de Barros. Curso de direito civil: parte geral. 31. ed. São Paulo: Saraiva, v.1, 1993, p. 207). Na mesma linha, cf.: VENOSA, Sílvio de Salvo. Direito civil: parte geral. 5. ed. São Paulo: Atlas, v. 1, 2005, p. 547 e ss.; RODRIGUES, Sílvio. Direito civil: parte geral. 27. ed. São Paulo: Saraiva, v. 1, 1997, p. 220; DINIZ, Maria Helena. Curso de direito civil brasileiro: teoria geral do direito civil. 14. ed. São Paulo: Saraiva, v. 1, 1998, p. 288.

³ RODRIGUES, op. cit. p. 225: “Se as partes, todavia, foram conduzidas à simulação com o propósito de prejudicar terceiros, ou de burlar o fisco, ou de ilidir a incidência de lei cogente, surge a figura da simulação maliciosa ou culpada, também chamada fraudulenta”.

⁴ VENOSA, op. cit., p. 552.

⁵ RODRIGUES, op. cit., p. 226; VENOSA, op. cit., p. 559.

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

Com base nesse dispositivo, alguns julgados do Carf têm operado com a diferenciação entre *interposição fraudulenta comprovada* e *interposição fraudulenta presumida* (cf. nesse sentido, Acórdãos nº 3102-00.582 e nº 3102-00.589 - 3ª S. 1ª C. 2ª TO). Entende-se, contudo, que não há duas modalidades de interposição. O § 2º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976 apenas estabelece uma regra de presunção relativa, que constitui uma técnica de inversão do ônus da prova e não implica qualquer consequência no regime jurídico do instituto. Aplica-se, em qualquer caso, com ou sem presunção, a pena de perdimento da mercadoria ou, nas hipóteses do § 3º do art. 23, a multa substitutiva ao importador ostensivo. Por outro lado, sendo identificado o real adquirente (*importador oculto*), este responderá solidariamente com o *importador ostensivo* pelo pagamento da multa substitutiva, na condição de *coautor* da infração *ex vi* art. 95, I, do Decreto-Lei nº 37/1966:

“Art.95. Respondem pela infração:

I - conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática, ou dela se beneficie;”

Também respondem solidariamente pelo pagamento da multa qualquer outra pessoa que, sem ser coautor, se beneficie com a infração, ou se enquadre dos demais incisos do art. 95 do Decreto-Lei nº 37/1966, quando aplicáveis. Nessa linha, destaca-se o seguinte julgado da 1ª Turma Ordinária, da 2ª Câmara, da Terceira Seção de Julgamento do Carf:

“[...]

*INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS.
RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS PELA INFRAÇÃO.*

Caracterizada a interposição fraudulenta de terceiros, uma vez que não houve comprovação da origem, disponibilidade e transferência de recursos empregados por parte de todas as empresas que participaram da operação de importação, respondem solidariamente pela penalidade aplicada todas as empresas que concorreram para sua prática, ou dela se beneficiaram.

Recurso Voluntário Negado.”

(Acórdão 3201-00.168. 3ª S. 2ª C. 1ª TO. Rel. Conselheiro Celso Lopes Pereira Neto. S. 30/08/2011. gn.)

Além da pena substitutiva, o importador ostensivo está sujeito à multa de 10% da operação acobertada, nos termos do art. 33 da Lei nº 11.488/2007:

“Art. 33. 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 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).

*Parágrafo único. À 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*⁶.

O art. 33 da Lei nº 11.488/2007, em razão da diversidade de objetividade jurídica das infrações, ao contrário do que foi alegado pelo Recorrente, não afastou a possibilidade da cominação cumulativa da multa substitutiva, na linha do seguinte precedente dessa 2ª Turma Especial, de nossa relatoria:

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 30/04/2009

NULIDADE. FALTA DE MOTIVAÇÃO DO ACÓRDÃO RECORRIDO. PRELIMINAR REJEITADA.

A autoridade julgadora não está obrigada a contraditar todos os argumentos de defesa aduzidos na peça impugnatória, sendo suficiente que os fundamentos jurídicos apresentados sejam claros e congruentes no sentido de justificar a decisão proferida.

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO EM MULTA. MULTA SUBSTITUTIVA DA PENA DE PERDIMENTO. ART. 23 DO DECRETO-LEI Nº 1.455/1976. MULTA DE 10% DO VALOR DA OPERAÇÃO. ART. 33 DA LEI Nº 11.488/2007. OBJETIVIDADE JURÍDICA. INFRAÇÕES DISTINTAS. AUSÊNCIA DE BIS-IN-IDEM. APLICAÇÃO CUMULATIVA. POSSIBILIDADE.

O art. 33 da Lei nº 11.488/2007 não afastou a possibilidade da cominação da pena de perdimento ou da multa substitutiva ao importador ostensivo. A objetividade jurídica dos preceitos é complemente distinta. A multa do art. 33, correspondente a 10% do valor da operação, é imposta em função do uso abusivo da personalidade jurídica, quando empregada como simples anteparo para a ocultação dos reais envolvidos na operação de comércio exterior. A pena de perdimento e a multa substitutiva do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, por sua vez, têm como pressuposto o dano ao erário decorrente da interposição fraudulenta. As infrações, portanto, não podem ser consideradas idênticas, o que afasta a caracterização do bis-in-idem. As multas, por conseguinte, devem ser aplicadas de forma cumulativa, nos termos do art. 99 do Decreto-Lei nº 37/1966, mesmo quando a caracterização da interposição fraudulenta ocorre de forma presumida. Precedentes do Carf.

Recurso Voluntário Negado.

Crédito Tributário Mantido.”

⁶ "Art. 81. Poderá, ainda, ser declarada inapta, nos termos e condições definidos em ato do Ministro da Fazenda, a inscrição da pessoa jurídica que deixar de apresentar a declaração anual de imposto de renda em um ou mais exercícios e não for localizada no endereço informado à Secretaria da Receita Federal, bem como daquela que não exista de fato .

§ 1º Será também declarada inapta a inscrição da pessoa jurídica que não comprove a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência, se for o caso, dos recursos empregados em operações de comércio exterior."

(Acórdão 3802-00.667. 3ª S. 2ª C. 2ª TE. Rel. Conselheiro Solon Sehn. S. 30/08/2011. gn.)

Ambas, portanto, aplicam-se cumulativamente, consoante interpretação igualmente adotada nos seguintes julgados da 1ª e 2ª Turmas Ordinárias da 1ª Câmara:

“[...]”

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 09/01/2004 a 11/02/2006

DANO AO ERÁRIO. OCULTAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO, DO REAL VENDEDOR, COMPRADOR OU DE RESPONSÁVEL PELA OPERAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO.

O Dano ao Erário decorrente da ocultação das partes envolvidas na operação comercial que fez vir a mercadoria do exterior é hipótese de infração “de mera conduta”, que se materializa quando o sujeito passivo oculta nos documentos de habilitação para operar no comércio exterior, bem assim na declaração de importação e nos documentos de instrução do despacho, a intervenção de terceiro, independentemente do prejuízo tributário ou cambial perpetrado.

Descabida, por outro lado, a pretensão de condicionar a caracterização da inflação à conclusão do processo administrativo de inaptidão da inscrição da pessoa jurídica apontada como responsável pela ocultação.

CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO EM MULTA. HIPÓTESES.

A conversão da Pena de Perdimento em multa poderá ser levada a efeito sempre que as mercadorias sujeitas àquela penalidade tiverem sido dadas a consumo, por meio da sua comercialização.

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 à hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação. Jurisprudência.

Recursos de Ofício Provido e Voluntário Negado.”

(Acórdão nº 3102-00.662 - 3ª S. 1ª C. 2ª TO. Rel. Conselheiro Luis Marcelo Guerra de Castro. S. 24/05/2010):

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO-II

Período de apuração: 10/09/2003 a 08/06/2005

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

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.

Recurso de Ofício Provido.”

(Acórdão 3101-00.431. 3ª S. 1ª C. 1ª TO. Rel. Conselheiro Tarásio Campeio Borges. S. 25/05/2010).

Desse modo, não sendo possível a cominação da pena de perdimento da mercadoria, em razão da mesma já ter sido consumida, sendo identificado o *importador oculto*, o *importador ostensivo* estará sujeito à multa de 10% da operação (Lei nº 11.488/2007, art. 33) e à multa substitutiva correspondente ao valor aduaneiro da mercadoria importada (Decreto-Lei nº 1.455/1976, art. 23, V, § 3º). Esta será devida solidariamente pelo importador oculto, na condição de coautor, ou por qualquer outra pessoa que se enquadre nas demais hipóteses de responsabilização solidária do art. 95 do Decreto-Lei nº 37/1966, notadamente aquele que se beneficia com a prática da infração.

O mesmo se aplica na hipótese de não identificação do importador oculto, quando a interposição fraudulenta for caracterizada em decorrência da aplicação da regra de presunção de prevista no § 2º do art. 23, do Decreto-Lei nº 1.455/1976. A única diferença é que ficará prejudicada a aplicação da responsabilidade solidária ao coautor da infração (Decreto-Lei nº 37/1966, art. 95).

No presente caso, diante das provas produzidas no curso da fiscalização e da fundamentação contida na “descrição dos fatos e enquadramento(s) legal(is)” do auto de infração (fls. 7 e ss.), não há dúvidas de que houve ocultação dos reais adquirentes.

Com efeito, o exame dos autos mostra que a empresa HD Importação e Exportação Ltda, ao figurar formalmente na documentação de importação, agiu como *importadora ostensiva* de mercadorias destinadas à Recorrente MSV Acessórios Automotivos Ltda e AV2 Peças e Acessórios Automotivo Ltda (*importadores ocultos*).

O Sr. Alysso Fontes Symões, por sua vez, coordenava a operação e se utilizava da importadora ostensiva (HD) para internalizar mercadorias destinadas à MSV Acessórios Automotivos e a AV2 Peças, sendo sócio desta última e administrador da primeira (além de já ter participado de seus quadros societários por ocasião de sua criação). Ambas as empresas foram criadas com apenas um mês de diferença, ocupando ao tempo da Fiscalização duas salas diversas no mesmo edifício na cidade de São Paulo/SP (Rua Domingos Rodrigues 341 – Conjunto 39 (AV2 Peças) e conjunto para 69 (MSV Acessórios Automotivos)).

Essa particularidade encontra-se evidenciada em depoimento (fls. 282-285) prestado pelo Sr. Carlos, sócio da HD, acompanhado do Sr. Alysso Fontes Symões, indicado como sendo consultor da referida empresa, quando do procedimento para averiguação da importação realizada por meio da DI nº 11/1065175-0. Na mesma oportunidade, foi esclarecido pelo Sr. Alysso que realizava viagens periódicas aos Estados Unidos, onde tem contato com fornecedores; que estas concessionárias não tem feito a exportação direta ao cliente, razão pela é necessário a empresa intermediadora. O Sr. Alysso informou ainda que

que não administra a empresa AV2 Peças, sendo esta a atribuição de seu sócio (Sr. Vinicius Tadeu Palma). Destacou ainda que é administrador da empresa Recorrente, MSV Acessórios Automotivos Ltda, do qual a sua mãe é sócia.

Todas essas circunstâncias mostram que as partes, além de serem estreitamente relacionadas, inclusive com vínculos comerciais e de parentesco entre os sócios - agiram em conluio para a ocultação do real adquirente e da origem dos recursos empregados na operação. Afinal, um artifício astucioso dessa natureza é insusceptível de ser levado a efeito sem a aquiescência de todos os implicados.

Assim, não há que se falar em boa-fé do Recorrente, sob o argumento de que só veio a adquirir a mercadoria quando a mesma já havia sido internalizada, pois, conforme extensamente demonstrado pela fiscalização, houve participação efetiva, em especial por meio de seu administrador, na operação de importação.

Diante disso, constatada a impossibilidade de cominação da pena de perdimento, a fiscalização, à luz da legislação aplicável e dos precedentes do CARF acerca da interposição fraudulenta, deve cominar à *importadora ostensiva* (HD Importação e Exportação) a multa de 10% da operação acobertada (Lei nº 11.488/2007, art. 33) e a multa substitutiva do perdimento (Decreto-Lei nº 1.455/1976, art. 23, V, § 3º); esta última, em solidariedade com os *importadores ocultos* (AV2 Peças e MSV Acessórios Automotivos) e com o Sr. Alysson Fontes Symões, que, no caso, coordenou e auferiu vantagem financeira com a operação, concorrendo e se beneficiando com a prática do ato (DL nº 37/1996, art. 95, I).

Vota-se, assim, pelo conhecimento do recurso e pelo seu integral desprovimento, mantendo-se o acórdão recorrido.

(assinado digitalmente)

Solon Sehn - Relator