



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

**Processo n°** 12466.724114/2011-11  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3302-003.073 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 23 de fevereiro de 2016  
**Matéria** Multa Aduaneira  
**Recorrente** GEMAX TRADING COMPANY S/A E EASY SERVIÇOS E COMÉRCIO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Período de apuração: 19/01/2007 a 01/03/2007

Ementa:

DECADÊNCIA. PENALIDADE ADUANEIRA.

Em matéria aduaneira, o direito de impor penalidade se extingue no prazo de cinco anos a contar da data da infração, conforme estabelece o artigo 139 do Decreto-Lei no 37/1966.

MPF - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. NULIDADE DO LANÇAMENTO.

O MPF é instrumento de controle administrativo e eventual irregularidade em sua emissão não tem o condão de trazer nulidade ao lançamento.

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA PRESUMIDA. NÃO COMPROVAÇÃO DA ORIGEM, DISPONIBILIDADE E TRANSFERÊNCIA DOS RECURSOS.

Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior, a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados, nos termos do §2º do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976.

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 aos Recursos Voluntários.

*(assinado digitalmente)*

**Ricardo Paulo Rosa**  
Presidente

*(assinado digitalmente)*

**Paulo Guilherme Déroulède**  
Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ricardo Paulo Rosa (Presidente), Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Domingos de Sá Filho, Walker Araújo, Jose Fernandes do Nascimento, Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza, Paulo Guilherme Déroulède, Lenisa Rodrigues Prado.

## Relatório

Trata o presente de Auto de Infração para aplicação da multa substitutiva de pena de perdimento, pela prática importação de mercadoria ao desamparo de licença de importação, ou documento equivalente, quando sua emissão estiver sido vedada ou suspensa, e prática de ocultação do real adquirente mediante fraude ou simulação, inclusive interposição fraudulenta na importação, definidas como dano ao erário, lavrado em face de GEMAX TRADING COMPANY S/A e EASY SERVIÇOS E COMÉRCIO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS LTDA, por ocultarem os reais adquirentes das mercadorias importadas.

A GEMAX registrou declarações de importação - DI - na modalidade direta (por sua própria conta e ordem) no período de 2005 a 2006. Inicialmente, foi aberto procedimento especial de controle aduaneiro sobre as referidas cargas com base na IN SRF nº 206/2002, no qual foi constatada a importação de equipamentos e aparelhos usados para fins de análises e diagnósticos laboratoriais, cujo licenciamento era vedado, e a falta de capacidade econômico-financeira para promover importações diretas.

Paralelamente, foi dado início à revisão de habilitação no comércio exterior com base no artigo 21 da IN SRF 650/2002, tendo a GEMAX não apresentado documentos que demonstrassem a origem e aplicação dos recursos financeiros, razão pela qual foi instaurado o procedimento previsto na IN SRF 228/2002, de acordo com o §3º do artigo 21 da IN SRF nº 650/2006.

Em procedimento especial de verificação da origem dos recursos aplicados em operações de comércio exterior e combate à interposição fraudulenta de pessoas, previsto na IN SRF 228/2002, apurou-se que de janeiro de 2005 a outubro de 2006, a GEMAX registrava importações por conta própria, mas que eram realizadas com recursos de terceiros.

A partir de outubro de 2006 a março de 2007, passou a registrar importações por encomenda de EASY, que também seria interposta pessoa de terceiros reais adquirentes, os quais repassariam os recursos à EASY e esta à GEMAX, após a nacionalização das mercadorias.

Nesta segunda fase, afirma a fiscalização que a GEMAX continuava dependente dos recursos antecipados, repassados via EASY, mas contabilizados de forma não

individualizada, não os vinculando a cada DI, de forma a dificultar o rastreamento dos recursos empregados nas importações.

A conclusão do procedimento fiscal levou a autuações por interposição fraudulenta, na maior parte com identificação dos reais adquirentes e, relativamente à EASY, por presunção do §2º do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976 e, em dois casos, com identificação dos reais adquirentes.

Neste processo, especificamente, a acusação fiscal foi de ocultação do real adquirente, mediante fraude ou simulação, inclusive interposição fraudulenta, em importações registradas na modalidade "por encomenda" da EASY, por presunção contida no §2º<sup>1</sup> do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/76, em razão do seguinte:

1. A GEMAX não possuía capacidade financeira e econômica para fazer frente ao volume de importações por ela transacionado devido a:

a. movimentação em torno de R\$ 30.000.000,00 de 2005 a 2007, para capital social da ordem de R\$ 50.000,00 (aumentados para R\$ 400.000,00 no quarto trimestre de 2006, decorrentes de lucros acumulados);

b. aumento de capital social por reavaliação de bens, adquiridos por R\$ 45 mil e reavaliados para R\$ 2.774.000, em datas próximas, não havendo qualquer aumento de disponibilidade financeira;

b. lucro líquido auferido no período foi em torno de R\$ 980.000,00, muito inferior ao volume transacionado;

c. Inexistência de quaisquer empréstimos e financiamentos tomadas de terceiros, conforme confirmados pela recorrente;

2. As operações somente puderam ser viabilizadas mediante adiantamentos de caixa recebidos pelos reais adquirentes para liquidação de contratos de câmbio e pagamentos dos tributos pagos no registro da DI, configurando a aplicação do artigo 27 da Lei nº 10.637/2002;

3. Por várias vezes, a emissão das notas fiscais de venda era realizada no mesmo dia da emissão das notas fiscais de entrada, revelando giro imediato do estoque, indicando a encomenda da mercadoria;

4. A GEMAX é uma empresa de pequeno porte que atua, basicamente, como prestadora de serviços de comércio exterior, incluindo logística e financeiros, conforme informação colhida no próprio *site* da empresa, que jamais importa com ânimo próprio, mas por conta e ordem ou por encomenda;

<sup>1</sup> Art 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias:

[...]

V - estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

[...]

§ 2º Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

5. As vantagens financeiras oferecidas pela GEMAX em seu *site* se coadunam com os objetivos pretendidos com a prática da ocultação do real adquirente: ausência de agregação de margem de lucro, implicando redução de carga tributária, redução de 33,3% no ICMS, com menor alavancagem dos tributos subsequentes (PIS, Cofins, ICMS), menor alavancagem do IPI, com recolhimento feito pela GEMAX sobre o custo da mercadoria e não sobre o preço de venda ao consumidor final.

6. Todas as vendas eram realizadas pelo custo das mercadorias pagas ao exportador, acrescido dos tributos pagos na importação e nacionalização e incidentes na venda ao mercado interno;

7. Todo o lucro obtido pela GEMAX decorre do FUNDAP que consiste em diferimento no pagamento do ICMS incidente na importação, financiamento de longo prazo de cerca de 70% do ICMS recolhido, com juros fixos a 1% a.a., com carência de 5 anos e mais 20 anos para amortização e realização de leilões de recompra de dívida, com existência de liquidação de contratos, por 10 a 15% do saldo devedor, em média;

8. O contrato particular firmado entre a GEMAX e a EASY é de prestação de serviço de importação por conta e ordem da EASY;

9. A EASY não possui capacidade financeira para arcar com os custos das importações no período do 2º trimestre de 2006 ao 4º trimestre de 2007, pois seu capital social e patrimônio líquido são de R\$ 5.000,00 para um volume de importações de R\$ 7.000.000,00. Intimada, a EASY deixou de atender integralmente às intimações, especialmente quanto à comprovação da origem e aplicação dos recursos;

10. Não foram localizados empréstimos ou financiamentos tomadas pela EASY;

11. A EASY não apresentou os livros de escrituração contábil e fiscal e demais documentos e esclarecimentos que pudessem demonstrar a origem, a disponibilidade e a aplicação dos recursos.

12. Vários destes adquirentes estavam comercializando diretamente com a GEMAX, e passaram a ser destinatários de revenda da EASY, após sua inserção como encomendante, conforme telas da DIPJ constantes no relatório fiscal;

13. A ocultação da EASY propiciaria a terceiros: sua não equiparação a industrial PARA evitar a incidência de IPI, diminuir suas receitas nas operações de revenda, diminuindo a base de cálculo de IRPJ, CSLL, PIS, Cofins e ICMS), usufruir indiretamente dos benefícios do FUNDAP (incentivo fiscal no âmbito do ICMS no Espírito Santo); não se submeter aos procedimentos de habilitação no comércio exterior (IN SRF 650/2006), a recorrente não possuía habilitação para operar no comércio exterior; fugir ao controle quanto à avaliação de risco (parametrização), em função do perfil histórico e cadastral;

14. A autuação fundamentou-se na interposição fraudulenta presumida pela não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados, nos termos dos §§ 1º e 2º do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/76<sup>2</sup>;

<sup>2</sup> Art 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias:

Ao final foi elaborada representação fiscal para fins penais.

Em impugnação, a GEMAX pediu:

*"a1) restou comprovado que a Impugnante tinha origem de recursos para suas operações, decorrente de receita financeira líquida de 5,8% (FUNDAP) mais lucro operacional médio de 3% e que o capital social das S.A. não guarda relação direta com a origem dos recursos utilizados no comércio exterior;*

*a2) Também porque a Receita não comprovou que houve adiantamentos por parte do destinatário em relação a maior parte das DI's restou comprovado que a Impugnante tinha origem para a operação, decorrente de receita financeira líquida de 5,8% mais lucro operacional médio de 3%;*

*a3) Também porque os valores depositados na conta da impugnante foram posteriores aos registros das DI's e, conseqüentemente, após a contratação com o exportador e o embarque dos bens, não podendo ser considerados "adiantamentos";*

*a4) Também pela impossibilidade de se estender as "impressões" de procedimento especial de fiscalização da IN 228/02 a todas as importações do contribuinte, nos termos do ACÓRDÃO Nº 17-38398 de 23 de Fevereiro de 2010, do ACÓRDÃO Nº 17-35664 de 20 de Outubro de 2009, do ACÓRDÃO Nº 07-15421 de 13 de Março de 2009 e do ACÓRDÃO Nº 07-15356 de 06 de Março de 2009 e 17- 52.140, de 07 de Julho de 2011 (*

*a5) Também porque o artigo 27 da Lei n.º 10.637/2002 prevê uma presunção relativa da ocorrência de importação por conta e ordem quando a operação de comércio exterior for realizada mediante utilização de recursos de terceiro, presunção esta que restou afastada, haja vista que:*

*> o Fisco não afastou a declaração e comprovação do importador de que obteve financiamento para gerir suas atividades no período em que foram realizadas as importações objeto dos autos, nos termos do Acórdão nº 07-21519, de 15/10/2010, da e. 2ª Turma desta e. DRJ e,*

*> restou comprovado que a Impugnante foi a responsável por todas as tratativas com o exportador, figurando, inclusive, nos*

---

V - estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)  
[...]

§ 1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

§ 2º Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

*documentos que acobertaram a operação, não tendo sido produzida qualquer prova apta a afastar a veracidade de tais informações, nos termos dos Acórdãos 17-52151, de 07 de julho de 2011 e 17-52.140;*

*a6) Também porque a operação foi feita na modalidade por encomenda, aplicando-se, em consequência, o disposto no artigo 417, 418 e 483 do Código Civil c/c artigo 313 do RIPI, bem como o disposto no ACÓRDÃO Nº 07-21519 de 15 de Outubro de 2010 e na Solução de Consulta Nº 5 de 07 de Janeiro de 2010, razão pela qual pequenos adiantamentos não são suficientes para afastar tal modalidade, mormente se comprovada que a importadora obteve financiamento para gerir suas atividades;*

*a7) Também porque a pena aplicável seria multa diversa (art. 33 da lei nº 11.488/2007), nos termos da Orientação COANA/COFIA/DIFIA e consoante Acórdãos DRJ no S 17-25849, de 17/06/2008, e 17- 26798, de 13/08/2008.*

*b) Sucessivamente ao pedido (a) acima, ANULE o lançamento do crédito objeto do auto de infração, por impedimento do AFRF, nos termos da Portaria RFB nº 11.371/2007, artigos 2o c/c 12 c/c 14 e 15, parágrafo único), nos termos do Acórdão nº 302-37.093, do 3o Conselho de Contribuintes );*

*Também porque o Auto de Infração não descreve as supostas irregularidades praticadas em todas as DIS mencionadas nos autos, violando o disposto no artigo 10, inciso III e no artigo 59, ambos do Decreto nº 70.235/72 [...]*

*Também porque não foi permitido o acesso aos autos do procedimento, assim como todos os livros fiscais permanecem em posse do AFRFB atuante;*

*c) Sucessivamente ao pedido (b) acima, reconheça a decadência do lançamento em relação às DI's, todas registradas há mais de 5 anos;*

*c) Sucessivamente ao pedido (b) supra, que DEVOLVA o prazo para impugnação do presente auto de infração, a ser contado a partir da data em que a requerente receber de volta todos os seus livros e documentos fiscais, ora em poder da Administração, baixando o feito em diligência solicitando esclarecimentos e/documentos à Impugnante para posterior análise desta impugnação, nos termos do artigo 16, § 4o do Decreto nº 70.235/72, considerando-se em especial o cerceamento do direito de defesa e a impossibilidade de juntar os livros contábeis como prova documental, por estarem de posse do fiscal atuante.*

Por seu turno, a EASY impugnou o lançamento alegando o abaixo, conforme trecho do relatório do acórdão recorrido:

(i) As questões envolvendo o desembaraço aduaneiro e a entrega dos bens objeto das DI [...] estão sendo discutidas no processo judicial 2007.34.00.022914-7;

(ii) O direito de defesa do impugnante foi atacado, posto que várias peças da autuação não foram disponibilizadas no prazo para impugnação.

(iii) O lançamento é nulo, pois inexistente Mandado de Procedimento Fiscal em face do impugnante.

(iv) A GEMAX, como reconhecido e declarado pelo Auditor Fiscal, é uma empresa importadora constituída em 13 de junho de 2001 e radicada no Espírito Santo (ES), beneficiária do FUNDAP, possui localização certa, seus sócios formais puderam ser identificados ao se apresentarem à fiscalização, mantém escrituração contábil de todas as suas operações e os documentos que a dão suporte, bem como cumpre todas as suas obrigações tributárias principais e apresenta suas declarações regularmente à RFB.

(v) A importadora é reconhecida no mercado por proceder à operações de importação e revenda de mercadorias para clientes durante anos, sempre emitindo a documentação hábil para suportá-las. Outrossim, pelo que se pode constatar do relatório da fiscalização, nunca deixou de informar à Receita Federal do Brasil suas operações de importação e de revenda de mercadorias, o que demonstra sua boa fé.

(vi) No caso da EASY, se os fatos que consubstanciam as operações de importação por encomenda e venda de mercadorias merecem qualificação jurídica diversa, a determinar a aplicação de regime jurídico desconsiderado pelo impugnante, não pode a fiscalização acusá-lo de fraude, sem provar o dolo, aplicando, em conseqüência, multa que apenas pune aqueles que agem comprovadamente de má fé.

(vii) Resta claro que a fiscalização não comprovou que a importadora não tinha capacidade financeira para gerir seus negócios. O conceito de capital de giro não é construído com base no capital social ou no lucro da empresa, mas sim com suporte na idéia de ciclo operacional e financeiro.

(viii) Os demais motivos listados pela autoridade fiscal não comprovam a alegada interposição fraudulenta, a justificar a multa aplicada.

(ix) A motivação do auto de infração, no que se refere à sujeição passiva, é incongruente, a causar a nulidade do ato.

Em 16/01/2012, foi lavrado Termo de Ocorrência, no qual restou consignado a tentativa de devolução integral dos documentos e livros contábeis e fiscais à Sra. Maria Emília de Almeida e Souza, sócia e responsável pela GEMAX, que recebeu pessoalmente o Sr. Renato Felz de Oliveira, motorista da Alfândega do Porto de Vitória/ES, mas se recusou a receber a documentação após contato telefônico com terceiro, ficando voluntariamente com

uma via do Termo de Devolução.

A Vigésima Quarta Turma da DRJ/SP1 em São Paulo proferiu o Acórdão nº 16-54.400, cuja ementa transcreve-se:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO II*

*Data do fato gerador: 19/01/2007, 24/01/2007, 01/03/2007*

*FALTA DE LICENÇA DE IMPORTAÇÃO. BENS USADOS.  
FALTA DE PROVA. INFRAÇÃO NÃO CARACTERIZADA.*

*Considerando que os equipamentos usados importados estavam amparados por licenças de importação e que a fiscalização não logrou comprovar que os laudos técnicos de vistoria e avaliação que subsidiaram sua emissão junto aos órgãos anuentes/licenciadores não retratavam a realidade das mercadorias importadas, não há que se falar em importação de mercadoria ao desamparo de licença de importação.*

*INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS.  
OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE.*

*Caracterizadas como por conta e ordem as operações de comércio exterior declaradas pela importadora como sendo por encomenda, o que implicou ocultação da real adquirente das mercadorias, resta tipificada a figura da interposição fraudulenta, sujeitando tanto a importadora como a suposta encomendante, esta última na condição de responsável solidária, à penalidade de perdimento das mercadorias, a ser convertida em multa equivalente ao respectivo valor aduaneiro, nos casos em que estas não sejam localizadas ou tenham sido consumidas.*

*Impugnação Procedente em Parte*

*Crédito Tributário Mantido*

Assim, o acórdão reconheceu a improcedência do lançamento relativo à infração de importação desamparada de licença de importação, mantendo, porém, o crédito tributário relativo à interposição fraudulenta.

Cientificada, a GEMAX interpôs recurso voluntário, tempestivamente, alegando:

1. Em preliminares, nulidade do auto de infração por negativa de acesso aos autos e obtenção de cópia, nulidade por irregularidade na emissão de MPF, decadência do lançamento relativo a infrações verificadas em DI's registradas há mais de cinco anos da ciência do Auto de Infração; nulidade da autuação por ausência de descrição específica das irregularidades, impossibilidade de utilizar conclusões de outros processos administrativos;

2. No mérito, a existência de receitas financeiras - FUNDAP, imóvel avaliado em R\$ 2.374.000 e capital social de R\$ 400.000, suficientes a afastar a presunção relativa de incapacidade financeira, que os documentos comprovam que as operações realizadas foram de importação com posterior revenda, que não houve adiantamentos, pois os depósitos ocorreram depois de nacionalizadas as mercadorias, o caráter confiscatório da multa aplicada, a aplicação da multa de dez por cento por cessão de nome de que trata o artigo 33 da Lei nº 11.488/2007.

Por sua vez, a EASY apresentou recurso voluntário, tempestivamente, alegando, em síntese:

1. A nulidade da intimação fiscal de fls.- 550/552 por ausência de aviso de recebimento assinado pelo receptor;
2. A incompetência do Auditor Fiscal por desempenhar cargo de chefia e pelo fato de o Auto de Infração ter sido lavrado fora do local de verificação da falta;
3. A incompetência do Auditor Fiscal, por vício na emissão de MPF;
4. A nulidade do Auto de Infração por ausência de MPF dirigido à EASY;
5. Ausência de intimação para comprovação da origem e disponibilidade dos recursos manejados no procedimento fiscalizatório, violando o princípio da ampla defesa;
6. Nulidade do Auto de Infração por falta de motivação ou motivação incongruente, em razão de a responsabilidade dos incisos I e II do artigo 124 do CTN serem auto-excludentes, em razão de o artigo 32 do Decreto-lei nº 37/66 não se aplicar ao caso concreto; e o artigo 95, IV, se referir a quem fez o despacho; enfim, propugna pela exclusão da sujeição passiva por falta de enquadramento legal;
7. Decadência do direito de constituir o crédito tributário por aplicação do artigo 139 do Decreto-lei nº 37/1966;
8. Ausência de análise pormenorizada das operações de importação, adoção ilegítima de conclusões lançadas em outros processos, ausência de anexação das Declarações de Importação;
9. Os documentos juntados como prova não foram confeccionados pelo Fisco, mas pela GEMAX;
10. Que não houve identificação dos supostos reais adquirentes das importações efetuadas pela fiscalização;
11. A GEMAX efetuava compras de baixo preço e revendia à EASY em negociações bastante rápidas, ainda no curso do procedimento de importação, procedendo à entrega logo após o desembaraço; a EASY, por ser grande atacadista, possuía facilidade de distribuição;
12. Que não houve comprovação que os tributos devidos no desembaraço deixaram de ser recolhidos;
13. Que a fiscalização deveria ter trabalhado com o conceito de capital de giro, necessidade de capital de giro, índices de liquidez e não de capital social;
14. Que não houve prova do adiantamento de recursos por parte da EASY;
15. Que, provavelmente, as operações mais antigas financiaram as operações mais recentes;
16. Que as operações permitiam margem de lucro à GEMAX;

17. Que a multa a ser aplicada seria a do artigo 33 da Lei nº 11.488/2007;

Na forma regimental, o processo foi distribuído a este relator.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède.

Os recursos atendem aos pressupostos de admissibilidade e deles tomo conhecimento.

Inicialmente, as recorrentes pugnam pela decadência em relação às infrações relativas às DI's registradas há mais de cinco anos da ciência do Auto de Infração. A decadência para constituição de crédito relativo a multa por infrações aduaneiras é dada pelos artigos 138 e 139 do Decreto-lei nº 37/1966:

*Art.138 - O direito de exigir o tributo extingue-se em 5 (cinco) anos, a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)*

*Parágrafo único. Tratando-se de exigência de diferença de tributo, contar-se-á o prazo a partir do pagamento efetuado. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)*

*Art.139 - No mesmo prazo do artigo anterior se extingue o direito de impor penalidade, a contar da data da infração.*

O Decreto nº 4.543/2002 – RA/2002 - reproduziu a mesma disposição do artigo 139 em seu artigo 669, sem qualquer ressalva:

*Art. 669. O direito de impor penalidade extingue-se em cinco anos, a contar da data da infração (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 139)*

A multa aplicada decorre da conversão da pena de perdimento por não ter sido a mercadoria localizada ou ter sido consumida, nos termos do §1<sup>o</sup> do artigo 618 do RA/2002, por ocultação do sujeito passivo a ser considerada ocorrida no registro da Declaração de Importação, documento onde são prestadas as informações pertinentes à identificação do adquirente das mercadorias importadas. Portanto, tendo a ciência do Auto de Infração ocorrida em 21/12/2001 (relativo à GEMAX) e em 22/12/2011 (relativo à EASY), e as DI's sido

<sup>3</sup> Art. 618. Aplica-se a pena de perdimento da mercadoria nas seguintes hipóteses, por configurarem dano ao Erário (Decreto-lei no 37, de 1966, art. 105, e Decreto-lei no 1.455, de 1976, art. 23 e § 1o, com a redação dada pela Lei no 10.637, de 2002, art. 59): (Redação dada pelo Decreto nº 4.765, de 24.6.2003)

[...]

§ 1o A pena de que trata este artigo converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida (Decreto-lei no 1.455, de 1976, art. 23, § 3o, com a redação dada pela Lei no 10.637, de 2002, art. 59). (Redação dada pelo Decreto nº 4.765, de 24.6.2003)

registradas em janeiro e março de 2007, conclui-se que os lançamentos não foram atingidos pela decadência.

Continuando em preliminares, a GEMAX pugna pela anulação do Auto de Infração por vício formal na emissão do MPF, que foi emitido com indicação de mesmo auditor fiscal responsável que teria sido indicado em MPF já extinto, infringindo o parágrafo único do artigo 15 da Portaria RFB nº 11.371/2007.

Ocorre que o primeiro MPF emitido 07.2.76.00-2007-01189-0 teve validade até 23/03/2008, ao passo que o MPF 07.2.76.00-2008-00148-1 foi emitido em 14/03/2008, portanto, antes da extinção do MPF anterior, não configurando a situação alegada pela recorrente.

Ademais, salienta-se que o MPF é um instrumento administrativo, cujo descumprimento poderia levar a efeitos administrativo-funcionais, mas não é requisito essencial do lançamento, nem altera a competência do auditor fiscal para a lavratura do Auto de Infração, cuja atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, nos termos do parágrafo único do artigo 142 do CTN.

Destaca-se ainda que a Lei nº 10.593/2002, em seu artigo 6º, dispõe sobre a competência do auditor fiscal, estabelecendo que o Poder Executivo poderia regulamentar as atribuições, o que foi efetivado pelo Decreto nº 6.641/2008, que em seu artigo 2º<sup>4</sup> dispõe sobre a competência para constituir o crédito tributário e praticar os atos relacionados ao controle aduaneiro etc.

Já a Portaria RFB nº 11.371/2007, instituidora do MPF, disciplinou apenas a forma como seriam emitidos os procedimentos fiscais, não se imiscuindo na competência legal conferida ao auditor fiscal, nem configurando requisito essencial do lançamento, nos termos do artigo 10 do Decreto nº 70.235/1972.

Neste sentido, cita-se Acórdão nº 9101-001.798, proferido em 19/11/2013, pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, cuja ementa, parcialmente, transcreve-se:

*NORMAS PROCESSUAIS MPF MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL NULIDADE DO LANÇAMENTO.*

*O MPF é instrumento de controle administrativo e eventual irregularidade em sua emissão não tem o condão de trazer nulidade ao lançamento. Não pode se sobrepor ao que dispõe o Código Tributário Nacional acerca do lançamento tributário, e aos dispositivos da Lei nº 10.593/2002, que trata da competência funcional para a lavratura do auto de infração.*

Em outra vertente, a recorrente alega cerceamento de defesa por ausência de descrição específica das irregularidades supostamente praticadas. Neste ponto, a GEMAX se

<sup>4</sup> Art. 2º São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil: I - no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil e em caráter privativo:

a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário e de contribuições [...]

c) executar procedimentos de fiscalização, praticando os atos definidos na legislação específica, inclusive os relacionados com o controle aduaneiro, apreensão de mercadorias, livros, documentos, materiais, equipamentos e

opõe ao lançamento pela falta de descrição específica da irregularidade cometida em cada DI, infringindo o inciso III do artigo 10 do Decreto nº 70.235/72.

Entretanto, da análise dos autos, infere-se que não foi o efetivamente ocorrido. O relatório fiscal descreveu todos os procedimentos efetuados desde a instauração de procedimento especial com base na IN SRF 206/2002, passando pela revisão de habilitação de que trata a IN SRF 650/2002, culminando na abertura de nova ação com base na IN SRF 228/2002.

Em seguida, apontou os elementos que caracterizavam a falta de capacidade econômica e financeira da GEMAX. Em seguida, discorreu sobre a incapacidade econômico-financeira da EASY, sobre a natureza do contrato firmado entre a EASY e a GEMAX, juntou ainda aos autos as notas fiscais de venda de emissão da GEMAX, o Livro Registro de Saídas das mercadorias importadas, o Livro Diário e Razão.

Ao final, caracterizou-se a interposição fraudulenta presumida pelo fato de ambas empresas não possuírem capacidade econômico-financeira para arcar com os custos das importações e não comprovaram a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência dos recursos. De fato, não houve análise específica de cada DI.

É este o ponto rebatido pela recorrente, que entende ser causa de nulidade a falta da demonstração específica para cada DI. Entretanto, a falta de demonstração pode ensejar mais esforço para a recorrente, mas não inviabiliza sua defesa, no sentido de rebater as informações produzidas nas planilhas Modelos 1 a 4, especialmente quanto à comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos.

Ressalta-se que a recorrente defendeu em sua impugnação a necessidade de devolução de prazo para exercer seu direito de defesa, em razão de os livros contábeis e fiscais não terem sido devolvidos, porém, estranhamente, em 13/01/2012, numa tentativa de devolução dos referidos documentos, a sócia da GEMAX decidiu recusar o recebimento de tal documentação, quando enfim poderia rebater a acusação de falta de capacidade financeira e econômica, uma vez que teria o lapso temporal de 24 meses para produzir tal defesa, já que o recurso voluntário foi protocolado em janeiro de 2014.

Rejeito, portanto, a preliminar arguida.

Ainda em preliminares, a recorrente defende a nulidade do Auto de Infração, em razão de ter a fiscalização utilizado de conclusões obtidas em outros procedimentos fiscais, sem fazer qualquer juízo crítico neste processo.

Aparentemente, a recorrente está alegando que a ausência de capacidade financeira e econômica foi verificada em outro procedimento fiscal. Entretanto, o relatório fiscal expôs um histórico dos procedimentos realizados, a fundamentação jurídica quanto às modalidades de importação, o dano ao erário e a interposição fraudulenta, descreveu os efeitos que poderiam ser auferidos com a prática da interposição fraudulenta, analisou a capacidade financeira e econômica, com quadros de evolução patrimonial, no Tópico A) A CAPACIDADE FINANCEIRA E ECONÔMICA DA GEMAX É INCOMPATÍVEL COM O VOLUME DOS NEGÓCIOS, concluindo que o baixo capital social aportado, a inexistência de financiamentos e empréstimos e a baixa margem de lucro seriam insuficientes para fazer frente ao volume de importações.

Procedeu, de forma similar, em relação à análise da capacidade econômico-financeira da EASY, anexando planilha com sua evolução patrimonial.

Analisou, também, as informações prestadas em sua página na internet quanto ao modelo negocial desenvolvido pela GEMAX, e, terminou por expor o encadeamento de elementos de prova para se concluir pela interposição fraudulenta.

Ao final, discorreu sobre os enquadramentos legais relativos à interposição fraudulenta, à solidariedade e responsabilidade tributárias, o valor aduaneiro da mercadoria e a representação fiscal para fins penais.

Enfim, depreende-se que as conclusões foram reproduzidas no próprio procedimento e expostas no próprio relatório fiscal, possibilitando à recorrente o exercício do contraditório e da ampla defesa, não havendo que se falar em empréstimo de conclusões, nem em cerceamento de defesa, razões pelas quais, rejeito preliminar arguida.

Ainda, em preliminares, a GEMAX alega reforma da decisão recorrida e nulidade do auto de infração, por negativa de acesso aos autos e obtenção de cópias. A recorrente informou a existência de petição demonstrando a dificuldade de obtenção de acesso aos autos.

Embora não localizei referida petição nos autos, frise-se que a fase litigiosa é inaugurada com a impugnação do lançamento (artigo 14 do Decreto nº 70.235/72), e qualquer dificuldade, que pudesse provocar cerceamento do direito de defesa na apresentação da impugnação, não teria o condão de anular o Auto de Infração, mas, se fosse o caso, de devolver o prazo recursal.

Entretanto, decorridos mais de dois anos entre a data de ciência e da interposição de recurso voluntário, poderia a recorrente, em tese, se comprovado tal cerceamento, apresentar novas provas, utilizando-se da faculdade prevista no §4º<sup>5</sup> do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72.

Tudo em tese, pois, na realidade, a impugnação demonstrou ter a recorrente pleno conhecimento das imputações que lhe foram feitas, inclusive fazendo referências às folhas e tabelas do Auto de Infração, não restando caracterizado qualquer cerceamento do direito de defesa.

Concernente às preliminares arguidas pela EASY, inicia pugnando pela nulidade da intimação de fls. 550/552 por ausência de aviso de recebimento assinado pelo receptor, matéria não alegada em impugnação, razão pela qual dela não conheço, nos termos do artigo 17 do Decreto nº 70.235/72.

Quanto à incompetência do Auditor Fiscal para a lavratura do Auto de Infração, alega, em primeiro lugar que as atribuições do cargo de chefia que desempenhava não

---

<sup>5</sup> § 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

permitiria a atividade de fiscalização e lavratura do Auto de Infração. Como dito antes, a competência do Auditor Fiscal foi fixada pelo CTN e pela Lei nº 10.593/2002, em seu artigo 6º, dispõe sobre a competência do auditor fiscal, estabelecendo que o Poder Executivo poderia regulamentar as atribuições, o que foi efetivado pelo Decreto nº 6.641/2008 e não por portarias ou regimento interno.

No que tange à alegação de lavratura fora do local de verificação da falta, a alegação é de que no momento da lavratura, o Auditor Fiscal desempenhava função em Brasília, e não poderia lavrar o Auto de Infração no Porto de Vitória. Ocorre que nesta matéria, a Súmula CARF nº 6 já dispõe que é "*legítima a lavratura de auto de infração no local em que foi constatada a infração, ainda que fora do estabelecimento do contribuinte*". Por outro lado, a Súmula CARF nº 27 dispõe que é "*válido o lançamento formalizado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo*".

Assim, constata-se que a fiscalização durou de janeiro de 2007 a dezembro de 2011, período dentro do qual o Auditor Fiscal foi nomeado para assumir cargo comissionado em Brasília (agosto de 2009), e, portanto, a verificação da falta ocorreu, sim, na Alfândega do Porto de Vitória, como se depreende das datas de lavratura dos termos de intimação e das respostas, como pode ter sido finalizada em Brasília, o que de modo algum caracteriza qualquer falsidade ou nulidade. Ainda que se entendesse pela necessidade de se incluir Brasília como local de verificação da falta, suposta irregularidade não implicaria nulidade, pois não influencia na solução do litígio, nos termos do artigo 60 do Decreto nº 70.235/72.

Ainda, relativamente à competência do Auditor Fiscal, a EASY pugna pelo vício do MPF já alegado pela GEMAX e já rejeitado anteriormente.

Continuando, a EASY alega ausência de MPF e oportunidade para se manifestar quanto à comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas importações. Ao contrário do alegado, verifica-se nas e-fls. 523 a 529, a cópia do MPF 2007.01188-2, de 25/10/2007, Termo de Intimação nº 1, lavrado em 31/10/2007, destinado ao início do procedimento especial da IN SRF 228/2002, para verificação da condição de real adquirente e da origem lícita, disponibilidade e efetiva transferência dos recursos.

A recorrente EASY deduz, ainda, a ausência de enquadramento legal e motivação incongruente. Mais uma vez, constata-se no Auto de Infração que, embora tenha se referido a vários dispositivos, não houve incoerência ou contradição, mas apenas foram elencados os artigos que definem a responsabilidade tanto da GEMAX quanto da EASY, finalizando a fundamentação legal com o dispositivo que sela o entendimento, ou seja, o artigo 95 do Decreto-lei nº 37/66, o qual contém as disposições legais que abarcam a recorrente como coautora da prática de interposição fraudulenta.

Concernente às alegações de ausência de análise pormenorizada das operações, adoção de conclusões de outros processos, esclareça-se que já foram analisadas anteriormente. Quanto à ausência de cópias das DI's no processo, não há qualquer reflexo nas provas ou nas razões apresentadas pela fiscalização, pois a informação de que tratam de DI's registradas na modalidade "por encomenda" foi confirmada pela GEMAX, bem como os dados relativos aos tributos devidos e valor aduaneiro, não foram contestados.

Ultrapassadas as preliminares, passa-se à análise do mérito relativo à **interposição fraudulenta**.

A GEMAX defende, em síntese, que possuía recursos próprios para a realização das operações de importação, pois auferiu receitas financeiras provenientes do FUNDAP de 5,8% da receita líquida, possuía terreno avaliado em R\$ 2.734.000 e capital social de R\$ 400.000,00, que seriam suficientes a demonstrar a saúde financeira da GEMAX, o que afastaria a presunção relativa de não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados, caracterizadora da interposição fraudulenta presumida de que trata o §2º do artigo 23 do Decreto-lei n 1.455/1976 e que não houve adiantamentos de valores, pois todos os depósitos ocorreram após a nacionalização das mercadorias.

Já a EASY faz várias alegações: i) que os documentos não foram confeccionados pela fiscalização, mas pela GEMAX, o que, na verdade, confere mais veracidade às conclusões fiscais; ii) que não houve identificação dos reais adquirentes, o que levou à acusação de interposição fraudulenta presumida por não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos, diga-se, devido à falta de apresentação de documentação pela EASY; iii) que não houve comprovação de que os tributos recolhidos no desembaraço deixaram de ser recolhidos, fato este que não foi afirmado pela fiscalização; iv) que houve a aplicação do artigo 116, parágrafo único, o que não corresponde ao fundamento da autuação, que foi o artigo 23, §§1º e 2º do Decreto-lei nº 1.455/1976.

Quanto às demais alegações relativas à capacidade financeira e ao modelo negocial, as razões e fatos seguintes serão suficientes à formação da convicção.

Diferentemente de outros processos julgados em face da GEMAX, as DI's não foram registradas como importações diretas, mas como importações por encomenda da EASY. A acusação fiscal foi de que tanto a GEMAX quanto a EASY se interpuseram ilicitamente, ocultando os reais adquirentes das mercadorias importadas, em razão da não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados na importação.

Relativamente à sua capacidade financeira, a GEMAX alega que a fiscalização desconsiderou que o financiamento do BANDES, decorrente das operações com o FUNDAP, teria gerado uma receita financeira em torno de R\$ 3.740.000,00, o que, aliado à existência de imóvel e do montante do capital social, no valor de R\$ 400.000,00, comprovaria a origem dos recursos.

Constata-se que o valor de R\$ 400.000 decorreu de integralização de lucros acumulados, passando de R\$ 50.000 para os referidos quatrocentos mil. Já o valor de R\$ 2,374 milhões relativo a imóvel decorreu de reavaliação de custo de aquisição de R\$ 45 mil. Estes montantes não refletem capacidade financeira a suportar o volume de importações.

Na realidade, a fiscalização considerou como recursos financeiros, o lucro líquido acumulado de 2005 a 2007 no valor de 980.000,00 em sua análise da capacidade econômico-financeira da GEMAX, o que incluiu as receitas financeiras auferidas. No quadro 05 do relatório fiscal, constam receitas financeiras consideradas da ordem de R\$ 3.921.000 para 2005 e 2006, e R\$ 5.160.000, incluindo 2007. A questão esquecida pela recorrente é de que existem despesas operacionais, financeiras e não operacionais contabilizadas, que, por certo, absorveram parte das receitas financeiras auferidas.

O fato é que no período de 2005 a 2007, houve aporte financeiro mediante integralização de capital da ordem de R\$ 50.000,00 e lucro líquido da ordem de R\$ 853.923,00

(soma do lucro do exercício do quadro 05), consideradas todas as receitas e despesas contabilizadas, para um volume de importações da ordem de R\$ 30.000.000,00.

Os valores referem-se a receitas auferidas e despesas incorridas por regime de competência, o que, não necessariamente, corresponde ao fluxo financeiro. Entretanto, para fazer frente aos pagamentos das liquidações de câmbio com recursos próprios seria necessária uma engenharia financeira na qual os recebimentos das vendas fossem utilizados em liquidações de outras aquisições a serem posteriormente revendidas, e isto deveria acontecer em volume de R\$ 29.000.000,00 dos R\$ 30.000.000, operados no período de 2005 a 2007.

Tal engenharia não foi provada pela recorrente que se limitou a alegar que o FUNDAP comprovava a origem dos recursos. Ressalta-se que a fiscalização intimou a GEMAX a apresentar o Demonstrativo Sumário das Origens e Aplicações de Recursos referentes aos anos de 2005, 2006 e 2007, de acordo com o modelo do Anexo I-C do Ato Declaratório Executivo Coana nº 3/2006, o qual contém um fluxo de caixa sumário. A recorrente apresentou o quadro com informações inconsistentes com a movimentação financeira de caixa e bancos registrada nos livros contábeis, tendo sido consignado em Termo de Constatação e Reintimação, datado de 11/06/2008. Tal demonstrativo foi reintimado em termo datado de 12/08/2008, não tendo sido apresentado pela recorrente, conforme constatado no relatório fiscal.

Embora reconheça-se que o financiamento proveniente do FUNDAP possa servir como comprovação da origem de recursos para a realização de algumas importações, a recorrente não demonstrou quais importações teriam sido realizadas com tais recursos.

Assim, considero que está devidamente provada a incapacidade financeira e econômica da GEMAX para suportar os custos da importação do volume de R\$ 30 milhões entre 2005 e 2007.

No tocante à capacidade financeira da EASY, a fiscalização constatou incompatibilidade entre o volume de importações transacionado e a capacidade financeira da EASY. Esta incompatibilidade foi constatada a partir de dados da DIPJ e dos sistemas aduaneiros, verificando que o patrimônio líquido da EASY era de R\$ 5.000,00 e correspondia ao capital social inicial, no período do quarto trimestre de 2005 ao final de 2007, para um volume de importações em torno de 7 milhões de reais.

Em procedimento de revisão de habilitação e no procedimento especial da IN SRF nº 228/2002, a recorrente foi intimada a apresentar a documentação necessária para se comprovar a condição de real adquirente e a comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos. Entretanto, a EASY não apresentou a documentação intimada, principalmente no que se refere à comprovação da origem e aplicação dos recursos, negando-se, inclusive a tomar ciência pessoal em termo de início do procedimento fiscal, conforme relatado.

Diante da ausência de documentação, a fiscalização analisou os dados da DIPJ para os anos de 2006 e 2007, constatando a inexistência de lucro líquido. Revela-se assim, devidamente comprovada a incapacidade financeira da EASY para suportar os custos da importações realizadas "por encomenda".

Ainda referente aos procedimentos especiais aplicados sobre a GEMAX e a EASY, ambas foram intimadas a apresentar a condição de real adquirente, mediante a

disponibilização dos instrumentos de negociação, correspondências comerciais entre comprador e vendedor, ordens, pedidos de compra, publicações especializadas, cotações de preço, não tendo sido apresentados tais documentos, corroborando a tese fiscal.

Neste aspecto, a IN SRF 228/2002 dispõe:

*Art. 11. Concluído o procedimento especial, aplicar-se-á a pena de perdimento das mercadorias objeto das operações correspondentes, nos termos do art. 23, V do Decreto-lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, na hipótese de:*

*I - ocultação do verdadeiro responsável pelas operações, caso descaracterizada a condição de real adquirente ou vendedor das mercadorias;*

*II - interposição fraudulenta, nos termos do § 2º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, com a redação dada pela Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, em decorrência da não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados, inclusive na hipótese do art. 10.*

Por outro lado, a GEMAX alega que os depósitos foram efetuados após a nacionalização das mercadorias. A fiscalização intimou a GEMAX a apresentar toda a documentação referente às importações de 2005 a 2007, especialmente os demonstrativos modelos 1 a 4, nos quais a GEMAX poderia informar as datas e valores de liquidação do câmbio, bem como as datas, valores recebidos, data de emissão e valor total das notas fiscais de venda, relativas às DI's registradas.

Para as DI's deste processo, tais demonstrativos, preenchidos pela recorrente, não identificaram quaisquer dados relativos aos valores e datas da liquidação dos contratos de câmbio, nem de recebimentos das receitas de vendas ou adiantamentos, que pudessem comprovar a origem, disponibilidade e transferência dos recursos, conforme pode ser atestado nas e-fls. 389 a 401. Também para os custos dos tributos devidos não houve qualquer comprovação.

Outro aspecto que é importante mencionar é o fato de a fiscalização, a partir da dados da DIPJ, identificou destinatários em comum da GEMAX, nos anos de 2005 e 2006, e da EASY, no ano de 2006, conforme quadro 08 do relatório fiscal, totalizando R\$ 2.625.570,00 de um total informado pela EASY de R\$ 3.399.995,00, ou seja, 77% das vendas da EASY ocorreram para empresas que em 2005 e 2006 importaram diretamente da GEMAX, reforçando a tese fiscal do conluio para ocultação dos reais adquirentes. Tais destinatários foram incluídos como sujeito passivo nos processos 12466.000035/2011-11, 12466.003150/2010-67, 12466.003152/2010-56, 12466.003149/2010-32, 12466.003153/2010-09, 12466.003154/2010-45 e 12466.721267/2011-15.

Portanto, diante da falta de comprovação da origem, disponibilidade e transferências dos recursos empregados nas importações, conclui-se pela ocorrência de interposição fraudulenta presumida tanto pela GEMAX quanto pela EASY, nos termos do artigo 23, inciso V e §2º do Decreto-lei nº 1.455/1976.

Referente à aplicação da multa por cessão de nome, as recorrentes propugnam que, na hipótese de admitida a imputação fiscal, a multa a ser aplicada seria a

prevista no artigo 33 da Lei nº 11.488/2007 e não a multa de 100% do valor aduaneiro, resultante da conversão da pena de perdimento.

Nesta matéria, o Decreto nº 6.759/2009 assim dispõe:

*Art. 689. Aplica-se a pena de perdimento da mercadoria nas seguintes hipóteses, por configurarem dano ao Erário (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 105; e Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 23, caput e § 1º, este com a redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002, art. 59):*

[...]

*XXII - estrangeira ou nacional, 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 A pena de que trata este artigo converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida (Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 23, § 3º, com a redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002, art. 59).*~~

*§ 1º As infrações previstas no **caput** serão punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, observados o rito e as competências estabelecidos no Decreto nº 70.235, de 1972 (Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 23, § 3º, com a redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010, art. 41). (Redação dada pelo Decreto nº 8.010, de 2013)*

[...]

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

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

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

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

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

Observa-se que o §3º do artigo 727 do decreto prevê a hipótese de cumulação entre as duas multas. A respeito da matéria, peço vênia para transcrever voto do ilustre Conselheiro Ricardo Rosa, proferido no Acórdão nº 3102-002.195, cujos fundamentos adoto, na forma do § 1º do art. 50 da Lei no 9.784/1999<sup>6</sup>:

*"A multa de dez por cento do valor da operação, aplicável à pessoa jurídica que cede o nome não revogou a multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias aplicada nos casos de infração por interposição fraudulenta.*

*A Orientação Coana/Cofia/Difia s/n, datada de 11 de julho de 2007, que trata da aplicação de multa na cessão de nome a terceiro, em operações de comércio exterior, chega à seguinte conclusão.*

Em resumo, conclui-se que se aplicam as seguintes disposições legais, às hipóteses abaixo enumeradas:

Interposição fraudulenta presumida pela não comprovação da origem dos recursos:

Pena de perdimento da mercadoria, com base no art. 23, inciso V do Decreto-lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, com redação dada pela Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002;

Proposição de inaptidão da inscrição do CNPJ da pessoa jurídica (art. 81, § 1º, da Lei nº 9.430/96, e art. 41, **caput** e parágrafo único, da IN RFB nº 748/2007);

Interposição fraudulenta comprovada, seja pela identificação da origem do recurso de terceiro, seja pela constatação da ocultação por outros meios de prova:

Pena de perdimento da mercadoria, com base no art. 23, inciso V do Decreto-lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, com redação dada pela Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002;

Multa de 10% do valor da operação acobertada, aplicada sobre o importador, conforme dispõe o art. 33 da Lei nº 11.488/2007.

*De fato, não tenho qualquer dívida de que jamais a intenção do legislador foi no sentido cominar penalidade mais branda nos casos de interposição fraudulenta de pessoas. Basta observar que em nenhum momento se disse que a multa decorrente da conversão da pena de perdimento, especificamente nos casos de interposição fraudulenta, deixaria de ser equivalente ao valor aduaneiro e passaria a ser de dez por cento do valor da operação. Seria de se perguntar por que razão o legislador teria*

<sup>6</sup> § 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato;

*destacado uma das ocorrências tipificadas como dano ao Erário, que sujeitam a mercadoria à pena de perdimento, para, em circunstâncias nas quais a mercadoria não pudesse ser apreendida, o perdimento fosse convertido não em valor compensatório, mas em inexpressivos dez por cento deste. Creio que, fosse essa a idéia, a primeira medida deveria ter sido no sentido de determinar a exclusão da infração do rol de situações compreendidas no conceito de dano ao Erário, já que a este deve ser necessariamente associado penalidade gravíssima de perdimento das mercadorias, ou, alternativamente, de multa no valor desta.*

*Além do mais, as disposições legais a respeito são claras ao indicar, como consequência da aplicação da multa de dez por cento, a exclusão da hipótese de declaração de inaptidão, a teor do parágrafo único do artigo 33 da Lei nº 11.488/07. Dito dispositivo esclarece que, à hipótese prevista no caput (aplicação da multa de dez por cento pela cessão do nome) não se aplica o disposto no art. 81 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 (declaração de inaptidão).*

*Também não creio que se esteja negligenciando o princípio que protege o apenado da aplicação de mais de uma penalidade à mesma conduta.*

*Primeiro, devemos lembrar que é grande a quantidade de situações para as quais há previsão legal de aplicação de mais do que uma penalidade em vista de uma mesma ocorrência, bastando que as infrações decorrentes sejam de natureza distinta. Veja-se o caso do erro de classificação. Ele sujeita o infrator à multa de um por cento do valor da operação, multa de setenta e cinco por cento da diferença de tributos e, muitas vezes, multa de trinta por cento do valor das mercadorias. E nem se fale dos casos de subfaturamento na importação.*

*Segundo, é preciso compreender que, desde o começo, todas as disposições legais foram sendo concebidas à luz da interpretação jurídica dada às ocorrências identificadas no mundo real, a partir do que forjaram-se instrumentos capazes de alcançar todas as pessoas envolvidas.*

*Um dos pontos de partida deste empreendimento foi a interpretação de lavra da Procuradoria da Fazenda Nacional – Parecer PGFN CAT 1.316/01, por meio da qual ficou assentado que o contribuinte do imposto é sempre a pessoa cujo nome consta no conhecimento de carga, independentemente de quem estiver efetivamente interessado na aquisição das mercadorias ou fizer as negociações prévias. Como consequência, as autuações obrigatoriamente passaram a indicar como contribuinte do Imposto a pessoa informada nas declarações de importação como sendo o importador das mercadorias, restando incluir o adquirente no mercado interno como solidário na operação. Por isso, ao aplicar a multa compensatória nos casos de mercadorias sujeitas à pena de perdimento, forçosamente identifica-se como contribuinte a pessoa que registrou a*

*declaração de importação, embora pretenda-se apenar o verdadeiro proprietário destas mercadorias, que figura como responsável solidário.*

*Finalmente, 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 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."*

Assim, não procede a alegação de aplicação da multa por cessão de nome por retroatividade benigna de que trata o artigo 112 do CTN.

Concernente à alegação do caráter confiscatório da multa aplicada, esclareça-se que a arguição de inconstitucionalidade de atos normativos deve ser formulada perante o Poder Judiciário, em vista da competência constitucional prevista nos artigos 97 e 102 da Carta Magna, sendo vedado a este conselho conhecer desta alegação, conforme artigo 59 do Decreto nº 7.574/2011, exceto nas hipóteses previstas no artigo 62<sup>7</sup> do Regimento Interno, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015. Neste sentido, foi publicada a Súmula CARF nº 2:

*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Diante do exposto, voto para negar provimento aos recursos voluntários.

<sup>7</sup> Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal;

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

b) Decisão do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-B ou 543-C da Lei nº 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil (CPC), na forma disciplinada pela Administração Tributária;

c) Dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e

e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1973.

Processo nº 12466.724114/2011-11  
Acórdão n.º **3302-003.073**

**S3-C3T2**  
Fl. 23

---

*(assinado digitalmente)*

**Paulo Guilherme Déroulède**

CÓPIA