



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 12782.000004/2010-05  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9303-015.347 – CSRF / 3ª Turma**  
**Sessão de** 12 de junho de 2024  
**Recorrente** PRIME TECNOLOGIA INDUSTRIA E COMERCIO LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2007

RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA E DE DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. NÃO CONHECIMENTO. ART. 118, § 6º, DO RICARF.

Não se conhece de Recurso Especial diante da ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e os acórdãos paradigmas, pois não resta demonstrada a divergência jurisprudencial suscitada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovich Belisário, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

**Relatório**

**SÍNTESE DO PROCESSO**

Na origem, foi lavrado auto de infração para aplicação de multa por cessão de nome para operações de comércio exterior, *ex vi* art. 33 da Lei 11.488/07 com base de cálculo (valor aduaneiro) arbitrada por subfaturamento.

Para tanto, narra o auto de infração que, no âmbito da operação **PERSONA**, restou demonstrado que a CISCO Brasil negocia no mercado interno produtos de sua controladora (CISCO Inc.). Após o pedido de compra, a CISCO Brasil indica como revendedor a empresa MUDE Comércio Ltda (importador oculto, segundo a fiscalização). A MUDE Comércio Ltda, por sua vez, contrata a empresa **PRIME** (autuada revel) para realizar a operação de importação dos produtos da CISCO Inc. Entabulada a operação de importação, a CISCO Inc, fatura as mercadorias para a MUDE US que, a seu turno, revende as mercadorias para as empresas GSD e 3TECH INT, exportadoras nos documentos fiscais:

“Para o registro da declaração de importação, momento no qual ocorre o recolhimento dos tributos , e para o fechamento do contrato de câmbio (remessa ao exterior para pagamento dos produtos), o importador de fato e real adquirente "F" (MUDE LTDA) envia os recursos para a DISTRIBUIDORA INTERPOSTA "E (TECNOSUL), que por sua vez repassa os recursos à importadora interposta "D" . O repasse dos recursos é feito, visto que nem a importadora e nem a distribuidora no Brasil dispõem de capacidade econômico financeira para a realização das importações”.

Uma vez nacionalizada, a mercadoria é transferida da empresa **PRIME** para a empresa TECNOSUL (dita distribuidora) que transfere (transferência ficta) as mercadorias para a MUDE LTDA que, ao final, entrega as mercadorias para o comprador no mercado nacional:

“Portanto, a real transação comercial ocorria entre a CISCO USA e o COMPRADOR FINAL NO BRASIL, sendo que a verdadeira responsável pelas operações de comércio exterior no Brasil é a empresa MUDE, que utilizou para as importações várias empresas interpostas, cujas operações foram executadas sob ordens, recursos financeiros e efetivo controle. Assim, todas as operações comerciais intermediárias destas empresas interpostas foram simuladas”.

Como prova da cessão de nome para importação, a fiscalização aponta os seguintes indícios/provas:

- Volume de importações da empresa **PRIME** (84,5m USD) incompatível com o capital social (330k BRL) e o número de funcionários (3);
- Incompatibilidade entre a infraestrutura (ausência de funcionários e capital social diminuto) da empresa TECNOSUL (adquirente das mercadorias da empresa **PRIME**) e o volume de compras 293m BRL
- Vinculação entre as empresas MUDE LTDA (oculta no Brasil) e a empresa MUDE US (oculta nos EUA) por meio do senhor Luiz Scarpelli Filho
- E-mails trocados entre o senhor Marcílio e a gerência da WHATS'UP (operadora da importação - nome utilizado de forma proposital para diferenciar de uma comissária de despachos ou agente de carga) dão conta de que a MUDE Ltda efetuava o pagamento dos tributos aduaneiros;
- Testemunho do proprietário da empresa GSD (exportadora interposta) dá conta que esta empresa recebia 0,15% sobre a venda das mercadorias adquiridas e repassadas pela empresa MUDE US;

- O senhor Walter Salles declarou ter emprestado nome para uma das empresas do Grupo K/E (controladores da empresa **PRIME** e da empresa TECNOSUL), a saber, BRASTEC; e
- Conversas interceptadas entre Luciana (representante do Agente de Carga) e Renata (WHATS'UP) e entre Marcílio (MUDE Brasil) e Adriana (MUDE US) revelam que a 3TECH INT é exportadora interposta, com suporte financeiro da MUDE e administração de Paulo Moreira (despachante responsável pela operação).

Sobre subfaturamento, destaca a fiscalização que a empresa MUDE US recebia da CISCO INC hardwares (roteador, do telefone IP, Switch, tradutor, firewall entre outros) com softwares já instalados. Todavia, a empresa MUDE US desmembrava documentalmente hardware e software (gravando o último em mídia física); simulando venda de software para a empresa SUPERKIT e hardware para a GSD (fornecedora da **Recorrente PRIME**). O hardware percorria o curso de venda descrito acima (GSD, Prime; Prime, TECNOSUL; TECNOSUL, MUDE Brasil). Já o software era enviado diretamente à MUDE Brasil e vendido juntamente com o hardware.

A fiscalização arrolou no polo passivo da autuação os sócios de fato da empresa **PRIME**, isto é, os **Recorrentes CID e ERNANI**, pois, “*como resultado de das investigações promovidas ao longo do presente, procedimento fiscal restou comprovado*”:

“A - que as pessoa(s) física(s) e ou pessoas jurídicas(grupo) abaixo relacionadas tinham conhecimento da interposição fraudulenta e também tinham interesse comum situação que constitua o fato gerador da obrigação principal,

B - fraude ou conluio entre os/componentes do grupo (na fraude ou conluio e interesse comum se evidencia pelo próprio ajuste entre as partes, almejando a sonegação. A solidariedade passiva daqueles que agiram fraudulentamente, ou que concorreram para tal prática

C – que as pessoas físicas relacionadas são sócios ocultos das, empresas interpostas;

D - que os elementos do grupo participaram para o sucesso da fraude”;

A 17ª Turma da DRJ/SPO, acórdão n.º 16-84.035 manteve a íntegra da autuação. A decisão restou assim ementada:

**DESCUMPRIMENTO DAS NORMAS RELATIVAS À IMPORTAÇÃO. CESSÃO DE NOME A TERCEIROS. MULTA.** Restando comprovada a cessão de nome para operações de importação, incontroverso o entendimento da fiscalização de ocorrência da infração prevista pelo artigo 33 da Lei n.º 11.488/2007, regulamentada pelo Decreto 6.759/2009 (RA), punida com a multa de 10% das operações.

A empresa Prime não apresentou Recurso Voluntário. Os responsáveis solidários apresentaram o recurso voluntário, no qual reiteram os argumentos já suscitados.

### **RECURSO ESPECIAL**

O especial de divergência foi interposto pelo sujeito passivo ao amparo do art. 67, Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de junho de 2015, e alterações posteriores, em face do **Acórdão 3401-010.568**, de 16 de dezembro de 2021, assim ementado:

## ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2007

## PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PROVA EMPRESTADA. REQUISITOS. ADMISSIBILIDADE.

*Conceitua-se prova emprestada como aquela prova produzida no âmbito de outra relação jurídica processual, sendo apresentada para formar a convicção do julgador quanto à veracidade do fato que se pretende provar. Tal forma de prova é tradicionalmente aceita âmbito do processo administrativo. Contudo, para resguardar os direitos fundamentais dos contribuintes, somente é admitida a prova emprestada se cumpridos dois requisitos de admissibilidade cumulativamente, quais sejam: i) que a prova tenha sido originalmente produzida sob o crivo do contraditório; e ii) que o sujeito passivo da obrigação tributária, cujos interesses são postos em análise pela prova emprestada no processo administrativo, tenha participado do referido contraditório original, ou seja, seja do parte no processo do qual a prova foi trasladada. Não obstante, sua utilização deve ser realizada de forma imparcial e com vistas a apurar os fatos comuns entre o processo de origem e o de destino, não devendo a fiscalização se utilizar de passagens selecionadas ou tirar os fatos do contexto em que estavam inicialmente inseridos sob pena de macular sua validade. (Acórdão 3401-007.459)*

## FORÇA PROBANTE. PROVA EMPRESTADA.

Quando não declarada nulidade das provas por Juízo Comum, a prova emprestada é apenas mais um elemento de convicção, podendo o julgador administrativo dar a força probante que entende cabível, como determina ou artigo 371 da *Lex Adjetiva Cível*.

## ALTERAÇÃO. CRITÉRIO JURÍDICO.

A modificação de critério jurídico exige identidade fática e disparidade jurídica.

## REVISÃO DO CRITÉRIO. ERRO DE FATO. POSSIBILIDADE.

O erro de fato - entendido como um conceito de realidade formado com fundamento em elemento de prova que não condiz com a realidade, quer por inadequação, quer por omissão - mais que permite, determina alteração de critério.

## ANTECIPAÇÃO DE RECURSOS. PRESUNÇÃO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. CONCEITO.

A antecipação de pagamentos é uma hipótese de presunção *juris tantum* de interposição fraudulenta. A rigor, interposição fraudulenta é a ocultação do mandante da operação (conta) e/ou daquele que deu suporte financeiro à mesma (ordem).

## INFRAÇÕES ADUANEIRAS. SOLIDARIEDADE.

Restando demonstrado concurso para a prática da e recebimento de valores do esquema ilícito é de rigor a imputação do ilícito aduaneiro.

Assim decidiu o colegiado:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

À empresa PRIME TECNOLOGIA E COMÉRCIO LTDA, autuada/importadora foi decretada a REVELIA pelo Acórdão de Recurso Voluntário (fls. 2.148/2.168).

Foram cientificados do Acórdão de Recurso Voluntário, os responsáveis solidários: CID GUARDIA FILHO, ERNANI BERTINO MACIEL e ÁLVARO NAKASHIMA.

Os responsáveis solidários CID GUARDIA FILHO e ERNANI BERTINO MACIEL apresentaram tempestivamente Recurso Especial, em 02/03/2022, conforme Termo de Solicitação de Juntada, fl. 2.176, suscitando divergência jurisprudencial, quanto às seguintes matérias:

- 1- Caracterização da responsabilidade solidária - Art. 124, I, do CTN;
- 2 - Possibilidade de alteração do enquadramento jurídico no curso do processo administrativo - Art. 146 do CTN;
- 3 - Possibilidade de responsabilização de pessoa física por multa aplicável ao acobertamento dos reais beneficiários das operações - Art. 33 da Lei 11.488/2007; e
- 4 - Ilegalidade da utilização de elementos de prova emprestados como critério exclusivo de prova do fato alegado.

Para comprovar a divergência, indicam como paradigmas os acórdãos n.ºs: 3302-003.225 e 3402-005.287 (divergência 1), 1401-002.199, 2401-009.989 (divergência 2), 3201-005.524 (divergência 3) e 2202-001.435 (divergência 4).

O despacho de admissibilidade de e-fls. 3234 deu seguimento parcial ao Recurso Especial, quanto às seguintes matérias: caracterização da responsabilidade solidária - Art. 124, I, do CTN (apenas em cotejo com o paradigma n.º 3302-003.225) e possibilidade de responsabilização de pessoa física por multa aplicável ao acobertamento dos reais beneficiários das operações - Art. 33 da Lei 11.488/2007.

As razões foram as seguintes:

1- Caracterização da responsabilidade solidária – Art. 124, I, do CTN;

Acórdão n.º **3302-003.225** (paradigma 1):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/10/2007 (...)

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/10/2007 (...)

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. ATOS PRATICADOS PELA PESSOA JURÍDICA. COMPROVADA A EXISTÊNCIA DE INTERESSE COMUM DE PESSOAS FÍSICAS E JURÍDICAS. POSSIBILIDADE.

As pessoas físicas e jurídicas que, informalmente, tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal são solidariamente obrigadas em relação ao crédito tributário lançado em nome contribuinte formal pessoa jurídica.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM DAS PESSOAS FÍSICAS QUE COMANDAM, DE FATO, A PESSOA JURÍDICA. PRÁTICA DE ATOS FRAUDULENTOS. CABIMENTO.

1. Uma vez comprovado nos autos que as pessoas físicas, ausentes do contrato social da pessoa jurídica atuada, eram seus verdadeiros controladores, dirigentes e beneficiários do resultado econômico, correta a determinação de responsabilidade solidária às mesmas pelos tributos devidos pela pessoa jurídica, porque caracterizado interesse direto nas operações econômicas que geram as respectivas obrigações tributárias.

2. O interesse comum dos responsáveis solidários fica evidente quando se verifica que eles exerciam o controle de todas as operações gerenciais/comerciais/financeiras efetuadas pela sociedade empresária atuada, desde as operações desenvolvidas no exterior até os procedimentos de importação das mercadorias e venda dessas no mercado nacional e percebiam o lucro advindo desta atividade.(...)

Recurso de Ofício Negado e Recurso Voluntário Provido em Parte.

#### **Excertos do Relatório:**

**Segundo a fiscalização, as referidas pessoas físicas e pessoa jurídica, integrantes do Grupo CISCO/MUDE, foram consideradas responsáveis solidárias porque, nos termos do art. 124, I, do CTN, elas tinham interesse comum na situação que constitutiva do fato gerador do IPI cobrado, em razão dos fatos apurados no curso das investigações promovidas no âmbito da Operação Persona (Relatório RFB/IPEI BA 2007.0005) e do presente procedimento fiscal, em que ficou comprovado que: a) os citados responsáveis solidários tinham conhecimento da interposição fraudulenta; b) houve conluio entre os componentes do grupo, com o objetivo de sonegação fiscal; c) as citadas pessoas físicas eram sócios reais ou ocultos da MUDE; e d) todos os integrantes do grupo contribuíram para o sucesso da fraude e obtiveram ganhos ilícitos significativos. (destaques não originais).**

#### **Excertos do voto:**

O motivo da interposição do presente recurso de ofício foi a exclusão do polo passivo da autuação **das pessoas físicas Cid Guardia Filho** (conhecido por Kiko) e **Ernâni Bertino Maciel**, ambas arroladas como sujeitos passivos solidário. Para tal exclusão, as razões apresentadas pela Turma de Julgamento de primeiro foram as seguintes: (...)

Os referidos dados ainda comprovam que a real importadora MUDE, além da comissão, reembolsava os valores dos tributos pagos pelas referidas empresas, incluindo a CPMF. As conversas telefônicas dos integrantes, interceptadas no curso da citada operação, ratificam tais informações.

**E os recorridos, na condição de sócios controladores ocultos das referidas empresas, eram os principais beneficiados pelos resultados obtidos pelas referidas empresas.**

Dessa forma, **embora suficientes para demonstrar o interesse comum dos recorridos na situação constitutiva dos fatos geradores da obrigação principal**, praticados pelas referidas empresas importadoras e distribuidoras do “Grupo K/E”, o mesmo não pode ser inferido em relação a situação constitutiva dos fatos geradores do IPI objeto da presente autuação, realizada contra a contribuinte MUDE.

Assim, embora tenha ficado evidente que os recorridos atuaram em conluio com o “Grupo MUDE”, não restou comprovado o interesse comum deles na prática do fato gerador do tributo objeto da presente autuação.

Com base nessas considerações, **na parte que excluiu a sujeição passiva solidária dos recorrentes Cid Guardia Filho e Ernâni Bertino Maciel**, não merece reparo a decisão de primeiro grau, **logo os recorridos devem ser mantidos fora do polo passivo** da presente autuação. (destaques não originais)

**Destaca a decisão recorrida:**

**No Relatório:**

1.1. Trata-se de auto de infração para aplicação de multa por cessão de nome para operações de comércio exterior, *ex vi* art. 33 da Lei 11.488/07 com base de cálculo (valor aduaneiro) arbitrada por subfaturamento.

1.2. Para tanto, narra o auto de infração que no âmbito da operação **PERSONA** restou demonstrado que a CISCO Brasil negocia no mercado interno produtos de sua controladora (CISCO Inc.). Após o pedido de compra a CISCO Brasil indica como revendedor a empresa MUDE Comércio Ltda (importador oculto, segundo a fiscalização). A MUDE Comércio Ltda, por sua vez, contrata a empresa **PRIME** (autuada revel) para realizar a operação de importação dos produtos da CISCO Inc. Entabulada a operação de importação, a CISCO Inc, fatura as mercadorias para a MUDE US que, a seu turno, revende as mercadorias para as empresas GSD e 3TECH INT, exportadoras nos documentos fiscais. (...)

1.6. Por fim, fiscalização arrola no polo passivo da autuação os sócios de fato da empresa **PRIME**, isto é, os **Recorrentes CID** e **ERNANI**, pois, “*como resultado de das investigações promovidas ao longo do presente, procedimento fiscal restou comprovado*”:

**No voto:**

2.6.1. É certo que o termo de sujeição passiva solidária cita apenas e tão somente o artigo 124 do CTN, **não menos verdadeiro é que o auto de infração descreve em seu enquadramento legal o artigo 674, inciso I, IV e V** do Regulamento Aduaneiro:

Art. 674. Respondem pela infração:

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

IV - a pessoa física ou jurídica, em razão do despacho que promova, de qualquer mercadoria;

V - conjunta ou isoladamente, o importador e o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por conta e ordem deste, por intermédio de pessoa jurídica importadora.

2.6.2. A fiscalização destaca, para preencher as hipóteses acima descritas no relatório fiscal, os seguintes argumentos:

*“A - que as pessoa(s) física(s) e ou pessoas jurídicas(grupo) abaixo relacionadas tinham conhecimento da interposição fraudulenta e também tinham interesse comum situação que constitua o fato gerador da obrigação principal,*

*B - fraude ou conluio entre os/componentes do grupo (na fraude ou conluio e interesse comum se evidencia pelo próprio ajuste entre as partes, almejando a sonegação. A solidariedade passiva daqueles que agiram fraudulentamente, ou que concorreram para tal prática*

*C – que as pessoas físicas relacionadas são sócios ocultos das, empresas interpostas;*

*D - que os elementos do grupo participaram para o sucesso da fraude”;*

2.6.3. Argumentos que preenche com: a) provas de transferência da empresa **PRIME** para contas pessoais do **Recorrente** por meio da conta do sócio ostensivo da empresa, b) provas de transferência da empresa TECNOSUL (adquirente da **Recorrente**) para conta pessoal dos **Recorrentes** ou para as empresas de *assessoria*, c) provas de transferência do exportador ficto 3TECH para a empresa de assessoria dos **Recorrentes**, d) prova de que o **Recorrente CID** recebeu pagamentos por dólar-cabo (doleiros) da empresa **MUDE**, e) prova de que os **Recorrentes** eram os sócios de fato da empresa **PRIME**, f) prova de que o

**Recorrente ERNANI** determinava o pagamento dos tributos e tinha amplo controle da empresa PRIME...

2.6.4. Portanto, por vastíssimo conjunto **probatório** (e não de indícios) resta demonstrado que os **Recorrentes** 1) concorreram para a prática da infração (letras ‘e’ e ‘f’ acima) e 2) participaram ativamente do esquema ilícito (letras ‘a’ a ‘d’ acima) sendo de rigor imputá-los o ilícito aduaneiro. (destaques originais).

Por oportuno cabe observar que as ementas do primeiro acórdão paradigma no que diz respeito à sujeição passiva solidária quanto à existência de interesse comum de pessoas físicas e jurídicas, se referem à parte mantida do recurso voluntário e não à negativa de provimento do Recurso de Ofício, de modo que far-se-á o exame pelos fundamentos do referido acórdão no tocante ao recurso de Ofício em relação ao acórdão recorrido.

Com efeito, tendo em vista o escopo regimental do Recurso Especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais, infere-se que a divergência jurisprudencial se caracteriza quando os acórdãos recorrido e paradigma, em face de situações fáticas similares, conferem interpretações divergentes à legislação tributária.

Ocorre que a divergência também pode ser caracterizada quando o ponto nodal de divergência repousa sobre a interpretação das Normas Gerais de Direito Tributário, ainda que tenham incidências de multas ou tributos distintos.

No presente caso, verifica-se das decisões confrontadas que o cerne da controvérsia reside na interpretação do artigo 124, I do CTN, notadamente quanto à caracterização do interesse comum quanto aos solidariamente obrigados, nesse sentido se verifica que o acórdão recorrido entendeu, ratificando os fundamentos da autuação que as pessoa(s) física(s) arroladas como solidários por serem sócios de fato da empresa **PRIME**, **tinham conhecimento** da interposição fraudulenta e também tinham interesse comum na situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal.

Já o acórdão paradigma, sem olvidar de peculiaridades fático-probatórias próprias do respectivo processo, em situação fática com muito elementos de convergência com o acórdão recorrido, inclusive tendo entre os responsáveis solidários os mesmos responsáveis do presente processo exame, entendeu que **embora suficientes para demonstrar o interesse comum dos recorridos na situação constitutiva dos fatos geradores da obrigação principal**, praticados pelas referidas empresas importadoras e distribuidoras do “Grupo K/E”, o mesmo não pode ser inferido em relação a situação constitutiva dos fatos geradores do IPI objeto da presente autuação, realizada contra a contribuinte MUDE.

Assim dos acórdãos confrontados, embora as situações fáticas se revistam de nuances próprias das verificações apuradas, sendo inegável a repercussão na solução do litígio das questões fático-probatórias, verifica-se similitude fática quanto às situações analisadas no tocante à responsabilização solidária.

Nesse contexto, estando o cerne da questão afeta às Normas Gerais de Direito Tributário, se evidencia ao menos preliminarmente a divergência suscitada quanto à interpretação do artigo 124, I do CTN, visto que o mérito da discussão no âmbito do contexto fático-probatório dos autos quanto à citada norma cabe à análise soberana do colegiado, matéria que foge portanto ao presente exame.

3 - Possibilidade de responsabilização de pessoa física por multa aplicável ao acobertamento dos reais beneficiários das operações – Art. 33 da Lei 11.488/2007

Acórdão n.º **3201-005.524** (paradigma):

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Data do fato gerador: 09/12/2011

MULTA SUBSTITUTIVA DO PERDIMENTO - ART. 23, V, §§ 1º E 3º, DL Nº 1.455/76. MULTA POR CESSÃO DE NOME EM OPERAÇÕES DE COMÉRCIO EXTERIOR - ART. 33, LEI Nº 11.488/2007. TUTELA DE BENS JURÍDICOS DISTINTOS. *BIS IN IDEM*. INEXISTÊNCIA.

A aplicação da multa de 10% do valor da operação, por cessão do nome, nos termos do art. 33 da Lei nº 11.488/2007, não prejudica a aplicação da multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias, pela conversão da pena de perdimento dos bens, prevista no art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/76.

A multa do art. 33 da Lei nº 11.488/2007 substitui a pena não pecuniária de declaração de inaptidão, nos termos do parágrafo único do art.81 da Lei nº 9.430/96, e não a pena de perdimento. Portanto, caracterizam infrações que tutelam bens jurídicos distintos.

IMPORTAÇÃO. MULTA POR CESSÃO DE NOME. APLICAÇÃO. PESSOAS FÍSICAS. IMPOSSIBILIDADE.

A penalidade prevista no art. 33 da Lei no 11.488/2007, por acobertamento de reais intervenientes ou beneficiários em operações de importação, aplica-se, conforme o próprio texto legal, somente a pessoas jurídicas.

IMPORTAÇÃO. MULTA POR ACOBERTAMENTO DE INTERVENIENTE. MULTA SUBSTITUTIVA DO PERDIMENTO. *BIS IN IDEM*. INEXISTÊNCIA.

A penalidade prevista no art. 33 da Lei no 11.488/2007, por acobertamento de reais intervenientes ou beneficiários em operações de importação, não prejudica a aplicação da pena de perdimento às mercadorias relativas à operação.

Como já destacado no presente exame os recorrentes CID GUARDIA FILHO e ERNANI BERTINO MACIEL foram arrolados como solidários por serem sócios de fato da empresa **PRIME**, empresa esta que cedeu seu nome a terceiros para realizar operações de importação.

O acórdão paradigma que trata também de auto de infração para aplicação de multa por cessão de nome para operações de comércio exterior, *ex vi* do art. 33 da Lei nº 11.488/07, entendeu quanto aos responsáveis solidários pessoas físicas, que referida multa afeta somente o acobertante, em razão da conduta de acobertar o verdadeiro adquirente da mercadoria importada.

Ressalta que o texto do caput do art. 33 apresenta tipo infracional específico, com uma conduta precisa (ceder o nome) e destinatário certo (pessoa jurídica), do que se conclui que não pode ser praticada por terceiros.

Conclui assim referida decisão que se a infração comporta como destinatário certo da conduta a pessoa jurídica, resta excluído do polo passivo da atuação as pessoas físicas, por absoluta carência de fundamentação legal para a imposição da penalidade.

Tendo em vista a similitude fática das situações analisadas, constata-se divergência jurisprudencial quanto aos responsáveis solidários pessoas físicas, visto que diante de fatos similares, ainda que presentes circunstâncias próprias no âmbito do arcabouço fático-probatório das respectivas autuações, digeriram as decisões na imputação da responsabilidade das pessoas físicas arroladas ao polo passivo da autuação.

Em contrarrazões (e-fls. 3284-s), a Fazenda Nacional requer que:

a) Não seja conhecido o recurso especial apresentado pelo contribuinte em relação a matéria “Possibilidade de responsabilização de pessoa física por multa aplicável ao acobertamento dos reais beneficiários das operações – Art. 33 da Lei 11.488/2007”, caso não seja este o entendimento do E. Colegiado, no mérito, requer seja negado provimento ao recurso quanto a tal matéria.

b) Seja negado provimento ao recurso do contribuinte quanto à matéria “1- Caracterização da responsabilidade solidária – Art. 124, I, do CTN”

Em seguida, os autos foram distribuídos a esta Relatora para inclusão em pauta.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Relatora.

O Recurso Especial é tempestivo, contudo cabe digressão quanto ao seu conhecimento.

### **Caracterização da responsabilidade solidária - Art. 124, I, do CTN**

Nos termos do art. 118 do RICARF, cabe Recurso Especial se demonstrada a divergência jurisprudencial, com relação a acórdão paradigma que, enfrentando questão fática semelhante, tenha dado à legislação interpretação diversa.

Sustenta a Recorrente que não há nos autos nenhuma demonstração do interesse comum, nos termos do art. 124, I, do CTN que não se resume ao suposto interesse econômico. E que jurisprudência do CARF somente admite interesse comum somente quando decorrente de um fato **jurídico** e não do mero (e suposto) benefício econômico decorrente das obrigações tributárias.

Contudo, no acórdão recorrido, o voto condutor analisou a questão sob a ótica do Regulamento Aduaneiro:

2.6. Por fim, os **Recorrentes** arguem a impossibilidade de **IMPUTAÇÃO NOS TERMOS DO ARTIGO 124 DO CTN**, vez que esta regra de imputação é limitada à obrigação principal tributária e, no caso, tratamos de infração aduaneira.

**2.6.1. É certo que o termo de sujeição passiva solidária cita apenas e tão somente o artigo 124 do CTN, não menos verdadeiro é que o auto de infração descreve em seu enquadramento legal o artigo 674, inciso I, IV e V do Regulamento Aduaneiro:**

Art. 674. Respondem pela infração:

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

IV - a pessoa física ou jurídica, em razão do despacho que promova, de qualquer mercadoria;

V - conjunta ou isoladamente, o importador e o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por conta e ordem deste, por intermédio de pessoa jurídica importadora

2.6.2. A fiscalização destaca, para preencher as hipóteses acima descritas no relatório fiscal, os seguintes argumentos:

“A - que as pessoa(s) física(s) e ou pessoas jurídicas(grupo) abaixo relacionadas tinham conhecimento da interposição fraudulenta e também tinham interesse comum situação que constitua o fato gerador da obrigação principal,

B - fraude ou conluio entre os/componentes do grupo (na fraude ou conluio e interesse comum se evidencia pelo próprio ajuste entre as partes, almejando a sonegação. A solidariedade passiva daqueles que agiram fraudulentamente, ou que concorreram para tal prática

C – que as pessoas físicas relacionadas são sócios ocultos das, empresas interpostas;

D - que os elementos do grupo participaram para o sucesso da fraude”;

2.6.3. Argumentos que preenche com: a) provas de transferência da empresa **PRIME** para contas pessoais do **Recorrente** por meio da conta do sócio ostensivo da empresa, b) provas de transferência da empresa TECNOSUL (adquirente da **Recorrente**) para conta pessoal dos **Recorrentes** ou para as empresas de *assessoria*, c) provas de transferência do exportador ficto 3TECH para a empresa de assessoria dos **Recorrentes**, d) prova de que o **Recorrente CID** recebeu pagamentos por dólar-cabo (doleiros) da empresa **MUDE**, e) prova de que os **Recorrentes** eram os sócios de fato da empresa **PRIME**, f) prova de que o **Recorrente ERNANI** determinava o pagamento dos tributos e tinha amplo controle da empresa **PRIME**...

2.6.4. Portanto, por vastíssimo conjunto **probatório** (e não de indícios) resta demonstrado que os **Recorrentes** 1) concorreram para a prática da infração (letras ‘e’ e ‘f’ acima) e 2) participaram ativamente do esquema ilícito (letras ‘a’ a ‘d’ acima) sendo de rigor imputá-los o ilícito aduaneiro.

Assim, da leitora do voto condutor do acórdão recorrido, tem-se que:

(i) Há fundamento autônomo para a responsabilização, que não constou no Recurso Especial: o art. 674, inciso I, IV e V do Regulamento Aduaneiro.

(ii) A responsabilização se deu com base na valoração das provas dos autos.

Dessa forma, os itens (i) e (ii) implicam na ausência de similitude fática.

Acresce-se a isso o fato de que o acórdão recorrido tratou da responsabilidade aduaneira (valor dano ao erário), ao passo que o acórdão paradigma analisou o art. 124, I, do CTN, na ótica tributária, para fins de cobrança do IPI, como se vê da própria ementa:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/10/2007

IMPORTAÇÃO COM RECURSOS DE TERCEIROS. EQUIPARAÇÃO A ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL. PRESUNÇÃO DA OPERAÇÃO POR CONTA E ORDEM. POSSIBILIDADE.

Para fins de equiparação a estabelecimento industrial, presume-se por conta e ordem a operação de importação realizada com recursos de terceiro oculto mediante interposição fraudulenta.

CONTRIBUINTE DO IPI. REAL IMPORTADOR. IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DISSIMULADA. POSSIBILIDADE.

Se comprovado que a operação de importação por conta e ordem foi dissimulada, mediante utilização de interposta pessoa, o real importador assume a condição de contribuinte do IPI, por equiparação a estabelecimento industrial.

IMPORTADOR EQUIPARADO A ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL. CUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES PRINCIPAIS E ACESSÓRIAS. OBRIGATORIEDADE.

Na saída dos produtos de procedência estrangeira do estabelecimento, o contribuinte do IPI equiparado a estabelecimento industrial está sujeito ao cumprimento da obrigação principal, consistente no pagamento do tributo devido, e das obrigações acessórias, especialmente, a emissão de notas fiscais com o lançamento do IPI e a escrituração de livros fiscais.

CRÉDITO DO IPI. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM. APROPRIAÇÃO PELO REAL IMPORTADOR. POSSIBILIDADE.

Por força do princípio da não cumulatividade, na apuração do IPI a pagar, o real importador pode apropriar como crédito o valor de IPI pago no desembaraço aduaneiro, para fim de dedução do valor do IPI devido na operação de saída do produto importado por conta e ordem do seu estabelecimento.

### **Possibilidade de responsabilização de pessoa física por multa aplicável ao acobertamento dos reais beneficiários das operações - Art. 33 da Lei n.º 11.488/2007**

Nos termos do art. 118, § 5º, do RICARF, a interposição de recurso especial exige a indicação precisa na peça recursal do prequestionamento da matéria **no acórdão recorrido**, em despacho que tenha rejeitado os embargos de declaração ou no acórdão de embargos.

A alegação constou nos recursos voluntários:

### **3.3. A RESPONSABILIDADE NÃO É APLICÁVEL AO CASO EM TELA. A MULTA IMPOSTA NÃO TEM NATUREZA TRIBUTÁRIA E SOMENTE PODE SER COMETIDA POR PESSOA JURÍDICA.**

Contudo, o acórdão recorrido não se manifestou sobre a responsabilização de pessoa física pela multa do art. 33 da Lei n.º 11.488/2007. Ressalta-se que não houve a propositura de embargos de declaração.

Nesse sentido, a Fazenda Nacional apontou em sede de contrarrazões:

## 2. DA INADISSIMILIDADE DO RECURSO ESPECIAL

O Despacho s/n.º 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara, de 30 de dezembro de 2022, reconheceu como comprovada a caracterização da divergência jurisprudencial no tocante ao tema identificado como “Possibilidade de responsabilização de pessoa física por multa aplicável ao acobertamento dos reais beneficiários das operações – Art. 33 da Lei 11.488/2007” em relação ao(s) Acórdão(s) n.º 3201-005.524.

Data vênua, entendemos não ser possível a caracterização de divergência no caso, uma vez que a matéria que se pretende discutir, qual seja – se é possível a responsabilização de pessoa física por multa aplicável ao acobertamento dos reais beneficiários das operações nos termos do art. 33 da Lei 11.488/2007, não foi objeto de discussão no acórdão recorrido. Tal discussão não consta como tendo sido ventilada nem na impugnação nem no recurso e não foi tratada no voto condutor do acórdão do acórdão n.º 3401-010.568. A única citação ao artigo 33 da Lei n.º 11.488/2007 está no ponto do relatório em que se indica a fundamentação do auto de infração, mas não se abre debate quanto ao tema de sua aplicação ou não à pessoas físicas.

Pelo exposto, em razão da ausência de prequestionamento da matéria “Possibilidade de responsabilização de pessoa física por multa aplicável ao acobertamento dos reais beneficiários das operações – Art. 33 da Lei 11.488/2007”, entendemos não ser possível o conhecimento do recurso do contribuinte quanto a este tópico.

Ausente o prequestionamento, o Recurso Especial não pode ser conhecido.

### **Conclusão**

Diante do exposto, voto por não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro, Relatora