



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

Processo nº 13839.000114/2008-12
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº **3401-005.793 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 30 de janeiro de 2019
Matéria INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA
Recorrentes BB COMERCIAL E IMPORTADORA LTDA, E
J. TOLEDÓ DA AMAZÔNIA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE VEÍCULOS
LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Período de apuração: 04/02/2003 a 14/08/2007

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS. OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE.

Provados nos autos que ocorreu a ocultação do real adquirente das mercadorias aplica-se a pena de perdimento. E pela não localização das mercadorias converte-se a pena de perdimento em multa substitutiva.

RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. CESSÃO DO NOME.

É possível a aplicação concomitante da pena de perdimento e da cessão do nome. São imputáveis pela pena de perdimento o importador e o real adquirente. É imputável pela pena de cessão do nome o importador ostensivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer da peça recursal apresentada pela empresa "BB Comercial", por intempestividade, em negar provimento ao recurso voluntário apresentado por "J. Toledo", e em dar provimento ao recurso de ofício.

Rosaldo Trevisan - Presidente.

(assinado digitalmente)

Mara Cristina Sifuentes - Relatora.

(Assinado digitalmente)

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan (presidente), Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (vice-presidente), Mara Cristina Sifuentes, Lázaro Antônio Souza Soares, Tiago Guerra Machado, Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Rodolfo Tsuboi (suplente convocado) e Renato Vieira de Ávila (suplente convocado). Ausente Conselheiro Cassio Schappo.

Relatório

Por bem descrever os fatos adoto o relatório que consta na Resolução CARF:

Trata o presente de auto de infração lavrado contra as contribuintes BB COMERCIAL E IMPORTADORA LTDA e J. TOLEDO DA AMAZÔNIA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE VEÍCULOS LTDA., em face das infrações capituladas no artigo 618 e § 1º do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 4.543/2002) e art. 33 da Lei nº 11.488/07.

De acordo com o relatório fiscal anexo, o auto de infração fundamentou-se nos seguintes elementos:

A BB Comercial foi adquirida pelas atuais sócias Fernanda de Toledo Risi e Marina de Toledo Risi, por apenas R\$ 1.000,00, embora seu patrimônio líquido fosse superior a um milhão de reais na forma de contas a receber da J. Toledo; A sócia Fernanda de Toledo Risi também é empregada da J. Toledo; Os rendimentos recebidos pela sócia Fernanda de Toledo Risi por parte da BB Comercial são insignificantes em relação ao faturamento e aos lucros acumulados da empresa. Aliás, a empresa não distribui lucros, não remunera funcionários (pela DIPJ não possui nenhum), funciona dentro da J. Toledo, não assume despesas de aluguel, condomínios, depreciação, manutenção, água, luz, telefone, IPTU; O contador fato Cézare Rodrigues da Silva faz tanto a escrituração contábil da BB Comercial como da J. Toledo, embora receba apenas como empregado da J. Toledo; O único cliente da BB Comercial é J. Toledo; A BB Comercial importa para adquirente pré-determinado, como fica evidenciado pela inexistência de local para armazenar mercadorias na BB Comercial, inexistência de estoque da BB comercial, para as remessas das mercadorias diretamente e no mesmo dia para a J Toledo, e pelo fato das mercadorias virem do exterior já com o nome da J Toledo. Isto demonstra que a alegação inicial de que a Suzuki/Japão não exporta peças de reposição e motos para a mesma pessoa não procede; A BB Comercial não possui capacidade financeira para importar, e só liquida os contratos de câmbio de importação após repasses da J. Toledo, que não transfere recursos sem esta necessidade.

Conforme se depreende da conclusão do relatório fiscal anexo ao auto de infração:

Trata-se de um planejamento tributário, ilícito, intencionalmente criado com a finalidade de reduzir o recolhimento de tributo,

principalmente de IPI, que se operacionaliza com a ocultação do real adquirente.

A BB COMERCIAL E IMPORTADORA LTDA. é interposta pessoa da J. TOLEDO DA AMAZÔNIA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE VEÍCULOS LTDA. A operação irregular de importação da BB Comercial, ao não declarar a J Toledo como a real adquirente, lesão erário, pois se a J. Toledo fosse declarada a real adquirente, seria equiparada a estabelecimento industrial, e com tal revenderia produto a ser tributado pelo IPI..

A ocultação do real adquirente, além de constituir em dano ao erário (art. 23, inciso V, DL 1455/75 com redação da Lei 10637/02) causa dano ao erário em face do não recolhimento do IPI. Também caracteriza falta de recolhimento do ISS, em face da não emissão da nota fiscal de serviços pela BB Comercial, exigida na operação por conta e ordem realizada dentro das normas legais.

Tendo em vista a não localização das mercadorias importadas, em função da BB Comercial não possuir estoque, aplica-se a multa do art. 23, DL 1455/76, de valor equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias importadas no período, que é de R\$ 20.777.838,00.

Com base no art. 124 da Lei 5172/66, responde solidariamente infração a J. Toledo.

Aplica-se somente a BB Comercial, a multa do art. 33 da Lei 11488/07, pela cessão do seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento do real adquirente J Toledo.

Intimadas em 15/01/2008 (lis. 1445/1446), a BB COMERCIAL E IMPORTADORA LTDA apresentou impugnação em 14/02/2008, juntada às fls. 1450 e ss. e a J. TOLEDO DA AMAZÔNIA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE VEÍCULOS LTDA nesta mesma data, juntada às 1673 e ss. A BB COMERCIAL E IMPORTADORA LTDA alega, em síntese:

...

Em sua defesa, a empresa J. Toledo da Amazônia Indústria e Comércio de Veículos Ltda. 4th. 1673 e ss onde alega que:

...

Em decorrência dos argumentos trazidos pelas impugnantes (doravante denominadas Interessadas), a decisão de primeira instância manteve parcialmente o lançamento fiscal, consoante se depreende pela leitura de sua ementa:

Assunto: Imposto sobre a Importação - II

*Período de apuração: 10/02/2004 a 05/10/2006
INTERPOSIÇÃO DE PESSOA. CONVERSÃO DA PENA DE
PERDIMENTO EM MULTA.*

O que diferencia as infrações tipificadas no artigo 23, V, do DL 1.455/1976 e no artigo 33 da Lei 11.488/2007 é o fato de que a prevista na lei 11.488 tem como agente apenas o importador ou exportador ostensivo, ao passo que a do DL 1.455 destina-se a punir o sujeito oculto, o verdadeiro responsável pela operação.

Com o advento do artigo 33 da Lei 11.488/2007 deixou de ser imputável ao importador ou exportador ostensivo, em co-autoria, a infração do artigo 23, V, do DL 1.455/1976.

Pelo mesmo motivo, não se admite que o adquirente seja punido, solidariamente ao importador, com a multa do artigo 33 da lei 11.488.

Tal consequência é fruto do princípio do "non bis in idem" o qual, no direito aduaneiro, está albergado nos artigos 99 e 100 do DL 37/1966.

A importação de mercadorias destinadas a terceiro oculto, o real responsável pela operação, dá ensejo à pena de perdimento, ou sua conversão em multa, aplicável a esse terceiro (DL 1.455/1976, artigo 23, V) e, ao interveniente ostensivo, aquele em cujo nome é realizada a operação (aquele que "cede o nome"), é aplicável a multa de 10% do valor da operação (lei 11.488/2007, artigo 33, caput).

O parágrafo único do artigo 33 constitui norma explicativa destinada afastar a imputação de inidoneidade da empresa que meramente "cede o nome". Por outro lado, se além de "ceder o nome", a empresa não comprovar a origem do capital empregado no comércio exterior, resta presumida sua inidoneidade, a ensejar a inaptidão de sua inscrição no CNPJ, por força da presunção estampada no artigo 81, § 12, da Lei 9.430/1996.

Embora parte das infrações imputadas sejam anteriores à edição da Lei 11.488/2007, aplica-se o artigo 33 retroativamente, em face do disposto no artigo 106, II, "c", do Código Tributário Nacional.

O voto proferido foi concluído da seguinte forma:

Em análise aos indícios apresentados pela fiscalização e em análise às justificativas do real importador e do real adquirente, restou caracterizado que a BB Comercial e Importadora Ltda é interposta pessoa da J Toledo da Amazônia Indústria e Comércio de Veículos Ltda.

Em sua defesa, a impugnante, BB COMERCIAL E IMPORTADORA LTDA, não fez prova da origem e disponibilidade dos recursos empregados nas importações, objeto deste auto de infração, presumindo-se a interposição fraudulenta, nos termos do artigo 23, inciso V e, § 2º, do DL

Decreto-Lei nº 1.455/76, com redação dada pela Lei nº 10.637/2002.

Pelo contrário, a interessada assume que "a importação de mercadorias pela impugnante e sua posterior revenda à J Toledo traz o benefício conhecido como 'quebra do IPI', por não ser importadora das mercadorias, a J Toledo não recolhia IPI sobre o valor agregado, quando da venda das mercadorias, em outras palavras o IPI ficava limitado ao valor da aquisição das mercadorias pela Impugnante, acrescida de uma reduzida margem de lucro, que possibilita impugnante auferir uma margem de lucro razoável".

Por sua vez, em sua impugnação, a empresa J Toledo não trouxe elementos que pudessem afastar a infração apontada de interposição fraudulenta, pelo contrário, admite que "poderia a Receita Federal apontar diferenças no recolhimento do IPI, seja pela interdependência, seja por se tratar de importação por encomenda, caso eventualmente apurada.", o que é exatamente a tipificação legal capitulada no Decreto-Lei nº 1.455/1976, artigo 23, incisos IV e V, combinado com o Decreto-Lei nº 37/1966, artigo 105, inciso VI.

À vista dos argumentos já explicitados, conclui-se, portanto que, no caso em questão, imputa-se exclusivamente ao real adquirente, no caso a penalidade prevista no artigo 23, V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976 e ao importador BB COMERCIAL E IMPORTADORA LTDA, a multa do artigo 33 da lei 11.488.

De todo o exposto, VOTO pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Lançamento, (...)

Intimada da decisão supra em 16 de maio de 2008 (fl. 1751 — BB Comercial), as Interessadas apresentaram Recurso Voluntário em 18 de junho do mesmo ano (fls. 1752/1776 e 1777/1803).

A DRJ São Paulo, julgou o processo, Acórdão nº 17-24.523, em 09/01/2015, julgando procedente em parte a impugnação.

Acordam os membros da 2ª turma, por unanimidade, julgar procedente o lançamento, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente acórdão..

...

Recorro de ofício ao Terceiro Conselho de Contribuintes no tocante à exclusão da responsabilidade solidária em relação à autuada BB COMERCIAL E IMPORTADORA LTDA, porque o crédito exonerado é superior ao limite de alçada previsto na Portaria MF nº 3/2008, artigo 1º.

Restou assim consignado o resultado do julgamento efetuado:

De todo o exposto, VOTO pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Lançamento, na forma do demonstrativo abaixo:

a) relativamente à J. TOLEDO DA AMAZÔNIA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE VEÍCULOS LTDA, CNPJ nº 84.447.804/0001-23:

Credito tributário	Lançado (R\$)	Mantido (R\$)	Exonerado (R\$)
Multa art. artigo 23, V, do DL nº 1.455/1976	20.777.838,00	20.777.838,00	- x-
Total	20.777.838,00	20.777.838,00	- x-

b) relativamente à BB COMERCIAL E IMPORTADORA LTDA, CNPJ nº 64.651.987/0001-97:

Credito tributário	Lançado (R\$)	Mantido (R\$)	Exonerado (R\$)
Multa art. artigo 23, V, do DL nº 1.455/1976	20.777.838,00	- x-	20.777.838,00
Multa art. 33 - Lei 11488/07	2.077.783,80	2.077.783,80	- x-
Total	22.855.621,80	2.077.783,80	20.777.838,00

1

BB Comercial foi intimada da decisão DRJ em 16 de maio de 2008 por meio de AR (fl. 1751 — BB Comercial), e ambas interessadas apresentaram Recurso Voluntário em 18 de junho do mesmo ano (fls. 1752/1776 e 1777/1803).

Chegando ao CARF o julgamento foi convertido em diligência, Resolução 3102-00.056, pois não foi possível identificar a ciência à empresa JTOLEDO:

Antes de adentrar no mérito da questão, faz-se mister verificar a admissibilidades dos recursos interpostos.

Conforme exposto no relatório acima, a empresa BB Comercial e Exportadora Ltda. foi intimada, a. fl. 1.751, da decisão recorrida, em 16 de maio de 2008 (sexta-feira). Sendo o prazo para recurso de 30 (trinta) dias, este teria se esgotado no dia 17 de junho do mesmo ano (terça-feira).

Partindo da premissa que ambos os recursos foram protocolizados em 18 de junho de 2008, tem-se que os mesmos seriam intempestivos e, portanto, incapazes de serem conhecidos.

Nada obstante, não posso furtar-me de verificar que SOMENTE a empresa BB Comercial Exportadora Ltda. foi intimada (não há, s.m.j., nos autos prova da intimação da empresa J. Toledo da Amazônia Indústria e Comércio de Veículos Ltda.)

Levando em consideração os ditames do art. 23 I, do Decreto nº 70.235/72 c/ inciso III, do art. 242 2, do CPC (aplicado subsidiariamente ao PAF), tem-se que, no caso di, haver mais de um réu/contribuinte, o prazo para apresentação de Recurso Voluntário, para todos os solidários, somente poderia ser contado, a partir da data de recebimento da última intimação (ou na sua ausência, quinze dias após a data de sua expedição).

Ora, não há nos presentes autos qualquer prova de que tenha sido expedida uma intimação para a empresa J. Toledo da Amazônia Indústria e Comércio de Veículos Ltda.

Assim sendo, voto por converter o julgamento em diligência para que a Delegacia jurisdicionante das empresas esclareça qual a data da expedição da intimação enviada em nome da empresa J. Toledo da Amazônia Indústria e Comércio de Veículos Ltda.

Ademais, solicito que a Delegacia Jurisdicionante certifique, nos autos, a tempestividade (ou não) de ambos os recursos.

Em resposta à diligência a unidade da RFB respondeu, fl. 1920, que não foi dada ciência do resultado do julgamento à empresa JTOLEDO:

Ressalva-se que apesar de constar interposição de Recursos Voluntários no processo em referência, protocolados em 18/06/2008, pelo responsável solidário J.TOLEDO DA AMAZÔNIA IND COM VEÍCULOS LTDA, CNPJ 84.447.804/0001-23 e pelo contribuinte principal BB COMERCIAL E IMPORTADORA LTDA, CNPJ 64.651.987/0001-97, foi verificado no curso do processo que não há ciência expressa do Resultado de Julgamento da DRJ, pelo responsável solidário.

Por esse motivo, com base no Art. 8º da Portaria RFB nº 2.284/2010, foi dada ciência novamente do Acórdão da DRJ aos envolvidos, concedendo-lhes prazo de 30 dias para manifestação.

Após a ciência em 12/09/2013 e 24/09/2013 ambos apresentaram manifestação adicional ao recurso voluntário em 07/10/2013 e 09/10/2013 respectivamente.

O Recurso Voluntário apresentado pela BB Comercial, fls. 1752 e seguintes, versa sobre:

1) inoccorrência de interposição fraudulenta, e ausência de provas da interposição;

2) não ocorreu cessão de nome e cabe a aplicação da norma mais benéfica;

O Recurso Voluntário apresentado pela JTOLEDO, fls. 1777 e sgs., possui o mesmo conteúdo do recurso apresentado pela BB Comercial, já que ambas empresas são representadas pelo mesmo escritório de advocacia, e restringe-se a argumentação de não ocorrência da interposição fraudulenta de terceiros e sobre a desproporcionalidade da pena de perdimento aplicada.

Após a diligência a empresa BB Comercial, apresentou, fls. 1846 e sgs., manifestação renovando os fatos e fundamentos do Recurso Voluntário e reforçando que ainda que seja mantida a acusação de interposição fraudulenta não há qualquer recurso ilícito conforme fls. 14 e 15 do relatório fiscal. Não há movimentação financeira a margem da contabilidade, possuía capacidade financeira, os sócios por terem outras fontes de renda optavam por não distribuir os lucros, mantendo-os na sociedade, e não há confusão patrimonial entre as empresas. Ao final solicita que seja afastado o crédito tributário ou que seja apenas aplicada a multa do art. 33 da Lei nº 11.488/07.

A empresa JTOLEDO apresentou, fls. 1852 e sgs., onde se manifesta pela tempestividade do recurso e reapresenta o mesmo teor do Recurso Voluntário anteriormente juntado aos autos.

A UNIÃO por intermédio da PGFN apresenta razões para justificar a intempestividade do Recurso apresentado pela BB COMERCIAL.

É o relatório.

Voto

Conselheira Mara Cristina Sifuentes, Relatora.

Da tempestividade dos recursos.

Inicialmente há que se analisar a tempestividade dos Recursos apresentados.

Conforme já esclarecido na Resolução a empresa BB Comercial e Exportadora Ltda. foi intimada, a. fl. 1.751, da decisão recorrida, em 16 de maio de 2008 (sexta-feira). Sendo o prazo para recurso de 30 (trinta) dias, este teria se esgotado no dia 17 de junho do mesmo ano (terça-feira). A empresa protocolou o Recurso Voluntário em 18/06/2008.

Não há como aplicar o CPC ao caso já que existe legislação específica para a contagem de prazo no processo administrativo, Decreto nº 70.235/72:

Art. 5º Os prazos serão contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia do início e incluindo-se o do vencimento.

Parágrafo único. Os prazos só se iniciam ou vencem no dia de expediente normal no órgão em que corra o processo ou deva ser praticado o ato.

Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

A Resolução CARF foi pelos esclarecimentos e saneamento em relação à empresa JTOLEDO. Não há que se falar que a Resolução CARF permitiu novo prazo para apresentação de Recurso por parte da empresa BB Comercial.

Assim é que a perempção deve ser analisada para cada um dos sujeitos passivos enumerados na autuação.

Por isso deixo de conhecer o Recurso Voluntário apresentado pela BB Comercial por intempestivo.

Quanto a recorrente JTOLEDO tenho pela tempestividade do Recurso Voluntário apresentado já que sua ciência efetivamente ocorreu em 24/09/2013 após o saneamento processual.

Do conhecimento do Recurso de Ofício. Limite de Alçada.

A DRJ recorreu de ofício por ter exonerado a empresa BB Comercial da aplicação da multa prevista no art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76, mantendo a aplicação da multa apenas para o responsável solidário JTOLEDO, conforme Portaria MF nº 3, de 3/01/2008, que estipulava a remessa necessária quando o total exonerado excedesse R\$1.000.000,00 (tributo e multa).

Em juízo de admissibilidade da remessa necessária verifico, pelos elementos disponíveis nos autos, nos termos do art. 34, I do Decreto nº 70.235/72 e do art. 70, caput, do Decreto 7.574/2011, que o valor exonerado R\$ 20.777.838,00 supera o limite de alçada estabelecido pela superveniente Portaria MF 63/2017, fixado em R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

Conforme Súmula CARF nº 103 deve ser aplicado o valor de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância administrativa:

Súmula CARF nº 103: Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

Sendo assim conheço do recurso de ofício interposto.

Das importações por conta e ordem.

O recurso voluntário da JTOLEDO restou basicamente restrito a argumentação de não ocorrência da interposição fraudulenta de terceiros e sobre a desproporcionalidade da pena de perdimento aplicada.

A autuação constatou a ocorrência de dano ao erário conforme definido no art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/76 com a redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637/2002:

Art 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias:

...

V - estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.(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)

*§ 3º 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 6 de março de 1972.(Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010)*

§ 4º O disposto no § 3º não impede a apreensão da mercadoria nos casos previstos no inciso I ou quando for proibida sua

importação, consumo ou circulação no território nacional.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

E teceu argumentação a respeito da interposição fraudulenta de terceiros nas operações de comércio exterior, e sobre a presunção instituída no §2º, V, art. 59 da Lei nº 10.637/2002, que teria natureza exclusivamente procedimental, ou seja, sua utilização limita-se à instrução da ação fiscal, não criando, alterando ou revogando direitos, apenas auxiliando no enquadramento do fato à norma:

As presunções suprem as deficiências probatórias, disciplinam o procedimento de construção de fatos jurídicos, alargam o campo cognoscitivo do homem, e aumentam a possibilidade de maior realização da ordem jurídica, ao permitir que alguns fatos sejam conhecidos por meio da relação jurídica de implicação existente entre indícios e o fato indiciado. No direito tributário, assumem significativa importância, tendo em vista que os fatos juridicamente relevantes são muitas vezes ocultados por meio de fraudes à lei fiscal, ficando o processo de positivação do direito obstado de ocorrer. Maria Rita Ferragut in Presunções no Direito Tributário, SP, Dialética, 2001.

A fiscalização identificou a ocorrência de importação por conta e ordem de terceiros, regulamentada pela IN SRF nº 225/2002, ao informar que a BB Comercial seria interposta pessoa, e que o real adquirente seria a empresa JTOLEDO.

Desde a publicação das normas legais e administrativas a importação por conta e ordem de terceiros encontra-se subsumida a controles e procedimentos especiais. A Administração Pública não proíbe a importação por conta e ordem de terceiros, o que a norma disciplina é a identificação dos intervenientes na operação, para que a ocultação não dê respaldo a práticas ilícitas, inclusive permitindo a fuga ao pagamento de tributos.

Dos indícios apurados pela fiscalização resultou comprovado, conforme se verifica nos anexos ao relatório fiscal:

1) a falta de estrutura operacional da empresa BB Comercial, que opera utilizando a estrutura da JTOLEDO, sem capacidade econômica/financeira própria, com as sócias sem rendimentos compatíveis com o faturamento da empresa.

A empresa BB Comercial não possui funcionários suficientes para desempenhar suas atividades, não possui depósito para armazenar as mercadorias importadas e funciona no endereço da JTOLEDO.

Também foi constatado que a empresa não assume as despesas de aluguel, condomínio, depreciação, manutenção, água, luz, telefone ou IPTU. As duas empresas empregam o mesmo contador, a sócia administradora da BB Comercial é empregada da JTOLEDO.

As sócias atuais da BB Comercial Fernanda Risi e Marina Risi, sobrinhas do João Eduardo de Toledo, sócio da JTOLEDO, adquiriram a empresa em 2000 por valor irrisório de mil reais R\$1.000,00, muito abaixo do valor do patrimônio líquido da empresa que era superior a um milhão de reais. Sem apresentar justificativas plausíveis para tal benesse. E a empresa BB Comercial anteriormente pertencia a dois empregados da JTOLEDO.

Outro fato que chama atenção é os rendimentos apresentados pela sócia Fernanda Risi, apesar dos altos valores de lucros acumulados pela BB Comercial ao longo dos

anos. Sua alegação é de que a empresa não distribui lucros, preferindo inverter os lucros na formação do patrimônio da empresa. É de chamar atenção que uma empresa que possui uma lucratividade tão alta permita que seus sócios vivam com rendimentos próximos à linha de insubsistência para formar patrimônio e ao longo de tantos anos. Esse fato aponta para que a sócia Fernanda Risi não seria de fato sócia da empresa.

Ano	BB COMERCIAL			FERNANDA DE TOLEDO RISI				
	Variação lucros acumulados (R\$)	Lucros acumulados (R\$)	Receita bruta (R\$)	Rendimentos tributáveis (R\$)			Rendimen tos isentos (R\$)	
				total	TT Armazens	BB Comercial	J Toledo	
2001	631.831	2.111.901	3.595.030	12.980		3.120	9.860	0
2002	106.583	2.218.484	4.157.962	13.748	800		12.948	0
2003	481.589	2.700.073	5.650.341	20.781	2.880	3.120	14.781	0
2004	395.688	3.094.551	4.741.096	22.588	3.120	3.120	16.348	500
2005	295.130	3.389.682	10.770.114	17.994			17.994	0
2006	-85.778	3.303.904	8.915.103	27.176	4.050	4.050	19.076	128

2) importação de mercadorias pela BB Comercial para revenda a empresa pré-determinada.

A fiscalização analisou as notas fiscais da BB Comercial e verificou que as datas de emissão das notas fiscais de saída e de entrada são iguais ou bem próximas. A empresa não apresenta estoque no livro de inventário. O único cliente da BB Comercial é a JTOLEDO.

Ao analisar os livros razão e extratos bancários da BB Comercial apurou-se a existência rotineira de contas a receber da JTOLEDO, e recebimentos antes da liquidação dos contratos de câmbio, não havendo imobilização financeira por parte da BB Comercial.

3) A empresa BB Comercial não demonstrou ter capacidade financeira já que não distribui dividendos às sócias e recebe adiantamentos para realizar as operações. Apesar de nas notas fiscais constar que as vendas foram realizadas a prazo esse fato não se reflete nos livros contábeis ou nos extratos bancários, fatos amplamente exemplificado pela fiscalização no relatório fiscal.

4) A documentação de importação, faturas e conhecimentos de carga, apresentada pela BB Comercial consta o nome da JTOLEDO e é assinada por empregados dela. Os contratos de câmbio foram assinados por empregado da JTOLEDO. O exportador Suzuki, Japão, identifica a JTOLEDO nas faturas.

5) Fato muito intrigante é que na ficha cadastral do Banco do Brasil e procuração apresentada pela BB Comercial foram outorgados poderes de movimentação bancária para empregados da JTOLEDO, inclusive para o sócio Joao Augusto Oliveira Toledo.

6) A empresa BB Comercial apresentou plano de contas contábil típico de indústrias, e não de empresa que tem como objeto social a prática de atividades de comércio exterior. O que leva a crer que na verdade foi feito a partir da empresa JTOLEDO, inclusive como já afirmado o mesmo contador atende as duas empresas.

Diante de todos os fatos apontados pela fiscalização resta evidenciado que o real adquirente das mercadorias foi a empresa JTOLEDO, sendo a empresa BB Comercial apenas um "presta nomes" não tendo sido provado pela empresa que ela realmente possui uma atuação efetiva no comércio exterior.

Pela ocultação do real adquirente as empresas BB Comercial e JTOLEDO recolheram tributos como IPI, Pis/Pasep, Cofins, ISS e ICMS em valores muito abaixo do que o devido.

Apesar de não ter sido questionado no Recurso Voluntário é importante deixar claro que consta no relatório fiscal que não foi possível localizar as mercadorias para as quais foi aplicado o perdimento, principalmente por a empresa não ter estoque, então foi aplicada a conversão da pena de perdimento em multa, a teor do § 3º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/76.

Da desproporcionalidade da multa.

A empresa apresenta a alegação de que houve violação dos princípios da proporcionalidade em relação a multa de perdimento aplicada.

Em relação a tais alegações, cabe lembrar que às instâncias administrativas, pelo caráter vinculado de sua atuação, não é dada a atribuição de apreciar questões que tanjam à constitucionalidade de qualquer lei ou ato normativo.

Esse assunto já restou sumulado pelo CARF:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Concluo pelo não acatamento da alegação.

Do Recurso de Ofício.

A DRJ exonerou a BB Comercial da aplicação da multa de perdimento por entender que existe multa específica a ser aplicada, qual seja a cessão de nome.

Sobre a sujeição passiva tributária, dispõe o Código Tributário Nacional que:

Art. 121...

Art. 124...

Ou seja, a pessoa obrigada ao pagamento de penalidade pecuniária é considerado sujeito passivo de obrigação principal. Chama-se "contribuinte" aquele que possua "relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador".

A leitura do artigo 121 implica a conclusão de que para o CTN o "infrator" é também "contribuinte", se possuir "relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador".

Além disso, sendo diversos os co-autores da infração sujeita a pena pecuniária, são todos responsáveis solidários, por possuírem interesse jurídico comum no ilícito que dá azo à penalidade pecuniária (obrigação principal), nos termos do artigo 124, inciso I, do CTN.

Em complemento às disposições do Código Tributário Nacional, o Decreto-Lei nº 37/1966 definiu especificamente a responsabilidade pelas infrações aduaneiras:

...

Nos termos do Decreto-lei 37/1966, comete infração toda a pessoa física ou jurídica que, por ação ou omissão, voluntária ou involuntária, não observe norma estabelecida no decreto-lei, em seu regulamento ou em ato administrativo de caráter normativo destinado a completá-los.

Segundo tais normas é, portanto, imputável a infração em tela ao portador e adquirente da mercadoria importada, pois ambos atuam conjuntamente.

Nesse sentido já decidiu o Terceiro Conselho de Contribuintes (acórdão 302-38170, de 8/11/2006):

...

Entretanto, o artigo 33 da Lei nº 11.488/2007 trouxe nova disciplina a respeito da infração em comento:

...

Segundo esse dispositivo, foi criada nova penalidade nos casos de interposição fraudulenta: multa de 10% do valor da operação, aplicada ao importador o exportador ostensivo (o interveniente em cujo nome é realizada a importação ou a exportação)

A infração tipificada no artigo 33 supra — cessão de nome para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas ao acobertamento dos reais intervenientes ou beneficiários — corresponde, materialmente, à tipificação da interposição fraudulenta, prevista no artigo 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976: "ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, me jante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros".

O que diferencia uma infração da outra é o fato de que a prevista na lei 11.488/2007 tem como agente apenas o importador ou exportador ostensivo, ao passo que a do Decreto-lei 1.455/1976 destina-se a punir o sujeito oculto, o verdadeiro responsável pela operação.

Destarte, com o advento do artigo 33 da Lei nº 11.488/2007 deixou de ser imputável ao importador ou exportador ostensivo, em co-autoria, a infração do art. 23, V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, conforme exposto acima, com fundamento no artigo 95 do Decreto-Lei nº 37/1966.

Pelo mesmo motivo, não se admite que o adquirente seja punido, solidariamente ao importador, com a multa do artigo 33 da lei 11.488.

Tal consequência é fruto do princípio do "non bis in idem" o qual, no direito aduaneiro, está expressamente albergado nos artigos 99 e 100 do Decreto-Lei nº 37/1966:

...

Com efeito, a importação de mercadorias destinadas a terceiro oculto, o real responsável pela operação, dá ensejo à pena de perdimento, ou sua conversão em multa, aplicável a esse terceiro (decreto-lei 1.455/1976, artigo 23, V) e, ao interveniente ostensivo, aquele em cujo nome é realizada a operação (aquele que "cede o nome"), é aplicável a multa de 10% do valor da operação (lei 11.488/2007, artigo 33, caput).

Quanto ao parágrafo único do artigo 33 — "À hipótese prevista no caput deste artigo não se aplica o disposto no art. 81 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996" —, trata-se de norma explicativa destinada a afastar a imputação de inidoneidade da empresa que meramente "cede o nome".

Por outro lado, se além de "ceder o nome", a empresa importadora ou exportadora não comprovar a origem do capital empregado no comércio exterior, resta presumida sua inidoneidade, a ensejar a inaptidão de sua inscrição no CNPJ, por força da presunção estampada no parágrafo 1º do artigo 81 da Lei nº 9.430/1996.

A fim de corroborar o entendimento supra, faz-se mister observar que o discutido artigo 33 decorre do Projeto de Lei de Conversão da Medida Provisória 351/2007 (PLV 13/2007), de autoria do Deputado Federal Odair Cunha, apresentado em 25/04/2007.

Consta do discurso do deputado (disponível em <http://www.camara.gov.br/internet/sitaqweb/discursodirelo.asp?nuSessao=084.1.53.0>) a seguinte referência o texto do artigo 33, originalmente o artigo 35 do projeto de lei:

"Já no art. 35, juntamente com a modificação da redação do art. 81 da Lei nº 9.430, de 1996, contida no art. 15 do PLV, sugerimos a adequação dos critérios legais para se declarar a inaptidão de inscrição das pessoas jurídicas e da multa aplicável no caso de cessão de nome da empresa para realização de operações de comércio exterior de terceiros."

É evidente que a intenção do parlamentar com a inclusão desse artigo foi a de "adequar" a multa aplicável no caso da cessão de nome e, por outro lado, "adequar" também as hipóteses legais para a inaptidão de inscrição no CNPJ.

Em função dos presentes argumentos, refuta-se a tese de que o artigo 33 da Lei nº 11.488/2007 tenha substituído a pena de inaptidão da inscrição no CNPJ pela multa de 10%, aplicável à empresa que cede o nome, cumulativa à imputabilidade, em co-autoria da pena de perdimento, ou de sua conversão em multa, pois isto, em primeiro lugar, configuraria reprovável "bis in idem", vedado tanto pela ordem constitucional quanto pela lei aduaneira (Decreto-Lei nº 37/1966).

Em segundo lugar, tal interpretação ensejaria a conclusão, incorreta, de que a pena de inaptidão da inscrição no CNPJ seria decorrente da mera interposição de pessoa, ao passo que esse fato, tão somente, jamais foi contemplado pelo tipo infracional. Conforme visto acima, a pena da inaptidão destina-se a sancionar a empresa inidônea, a qual, no caso das operações de comércio exterior, e assim presumida apenas na hipótese de não comprovação da origem do capital empregado.

Por oportuno, cita-se a ementa de acórdão da 2ª turma do TRF4 (AMS 2005.72.08.005166-6/SC, publicado em 1/8/2007, relator Otávio Roberto Pamplona), o qual vai ao encontro do presente voto por estatuir que a pena de perdimento, e por conseguinte sua conversão em multa, é aplicável ao real adquirente da mercadoria importada, ao passo que a multa da Lei nº 11.488/2007 destina-se ao importador que cede o nome:

...

De fato, como a pena de perdimento possui efeitos que atingem o adquirente ocultado, não é admissível sua conversão em multa imposta ao importador, porque o artigo 33 da lei 11.488 criou infração específica de "interposição", imputável apenas ao importador/exportador ostensivo, de sorte que este é parte ilegítima para sofrer a imputação da infração de "interposição" prevista no Decreto-Lei nº 1.455/1976.

O auto de infração versa sobre importações realizadas no período de 4/02/2003 a 14/08/2007 (fl. 34/36).

Embora parte das infrações imputadas sejam anteriores à edição da Lei nº 11.488/2007, de 15/6/2007, aplica-se o artigo 33 retroativamente, em face do disposto no artigo 106, II, "c", do Código Tributário Nacional:

"Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II- tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de ser definido com infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática." (grifos nossos)

Entretanto essa não é a interpretação que vem sendo aplicado por mim, e pelo colegiado. Reproduzo o Acórdão nº 3401-003.289, de 24/01/2017, de relatoria do Conselheiro Rosaldo Trevisan que bem esclarece que cabe a aplicação das multas de conversão do perdimento e de cessão do nome ao importador ostensivo:

Considerações sobre a relação da multa por cessão de nome com a penalidade de perdimento (ou a multa que o substitui)

Por fim, cabe discorrer sobre tema levantado nas peças recursais, referente à possibilidade de cumulação da multa por cessão de nome com a penalidade de perdimento, ou a eventual existência de bis in idem, ou confisco.

Já tangenciamos o tema de início, revelando que o entendimento assentado unanimemente na turma de julgamento, e externado nos autos do processo já apreciado em relação aos mesmos fatos (processo administrativo no 11829.720011/201315 Acórdão no 3401003.092, de 23/02/2016) e no Acórdão no 3401003.158, de 27/04/2016.

Mas a turma apreciou a matéria com mais detalhe, mais recentemente, e novamente de forma unânime, no Acórdão no 3401003.172, de 17/05/2016, concluindo que:

RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES ADUANEIRAS. DISCIPLINA LEGAL. PENALIDADES.

OCULTAÇÃO/ACOBERTAMENTO. *A responsabilidade por infrações aduaneiras é disciplinada pelo art. 95 do Decreto-Lei nº 37/1966. Quando se comprova ocultação/acobertamento em uma operação de importação, aplica-se a pena de perdimento à mercadoria (ou a multa que a substitui), com fundamento no art. 23, V do Decreto-Lei nº 1.455/1976 (e em seu § 3º). A penalidade de perdimento afeta materialmente o acobertado (e o acobertante, de forma conjunta ou isolada, conforme estabelece o art. 95 do Decreto-Lei no 37/1966), embora a multa por acobertamento (Lei no 11.488/2007) afete somente o acobertante, e justamente pelo fato de “acobertar”, quando identificado o acobertado.*

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. (grifo nosso)*

No voto condutor de tal acórdão, de minha relatoria, e que aqui endosso, esclarece-se que na ocultação comprovada, como é a verificada neste autos, a pena de perdimento afeta materialmente o acobertado e o acobertante, de forma conjunta ou isolada, conforme estabelece o art. 95 do Decreto-Lei no 37/1966 (no presente caso, o Sr. "EDUARDO", a "BAP" e a "RSE", tal qual se decidiu nos autos do processo administrativo no 11829.720011/201315), e que a multa por acobertamento (art. 33 da Lei no 11.488/2007) afeta somente o acobertante (no caso destes autos, os acobertantes "BAP" e a "RSE") e justamente pelo fato de “acobertar”, quando identificado o acobertado (no caso destes autos, o Sr. "EDUARDO"), e que a jurisprudência deste CARF (mencionando-se precedentes) vem endossando tal posicionamento, reiteradamente, o que encontra, inclusive, apoio em decisões judiciais (também reproduzidas no voto condutor do Acórdão no 3401-003.172).

Não há, assim, bis in idem, mas penalidades aplicadas em função de distintas materialidades.

E, sobre a alegação de caráter confiscatório, remete-se a Súmula CARF no 2, que impede seja afastada pelo julgador administrativo norma legal vigente, em função de eventual inconstitucionalidade.

E também o Acórdão n do mesmo relator:

Da sujeição passiva e da existência de "bis in idem" Alega a recorrente que há vício na identificação do sujeito passivo, ensejando a nulidade da autuação, e bis in idem com a multa pela "cessão de nome" (artigo 33 da Lei no 11.488/2007).

O sujeito passivo identificado na presente autuação é a empresa FIRST S.A.,

o ocultante do real importador, que é a empresa "REFRESCOS BANDEIRANTES", que figura, na autuação, como responsável solidária. Trata-se do que se costuma designar como "ocultação comprovada", ou "interposição fraudulenta comprovada" (tipificada no artigo 23, V do DecretoLei no 1.455/1976), em contraposição à interposição fraudulenta (fruto da presunção estabelecida no artigo 23, § 2º do DecretoLei no 1.455/1976).

A interposição, em uma operação de comércio exterior, pode ser, assim, comprovada ou presumida. A interposição presumida é aquela na qual se identifica que a empresa que está importando não o faz para ela própria, pois não consegue comprovar a origem, a disponibilidade e a transferência dos recursos empregados na operação. Diante de tal quadro, com base em presunção legalmente estabelecida (art. 23, § 2º do DecretoLei no 1.455/1976), configurase a interposição fraudulenta e aplicase o perdimento. Seguese, então, a declaração de inaptidão da empresa, com base no art. 81, § 1º da Lei no 9.430/1996, com a redação dada pela Lei no 10.637/2002. Não é o caso do presente processo.

A interposição comprovada, por sua vez, é caracterizada por um acobertamento no qual se sabe quem é o acobertante e quem é o acobertado, como nos autos (nos quais resta evidente que o acobertante é a "FIRST S.A" e o acobertado é a "REFRESCOS BANDEIRANTES"). Nesse caso, a penalidade de perdimento afeta materialmente o acobertado (em que pese possa a responsabilidade ser conjunta, conforme o art. 95 do DecretoLei no 37/1966) e a multa por acobertamento afeta somente o acobertante, e justamente pelo fato de "acobertar". Essa distinção fica bem explicada a partir da simples leitura do parágrafo único do art. 33 da Lei no 11.488/2007.

Assim já se decidiu por reiteradas vezes neste CARF, sempre de forma unânime, inclusive recentemente, com a atual composição desta turma:

Acórdãos unânimes do Rel. Cons. Rosaldo Trevisan 3403-002.746, 30.jan.2014, 3403-002.894, 27.mar.2014, 3403-003.319, 14.out.2014, 3401-003.092, 23.fev.2016

Também de forma unânime se concluiu especificamente que a multa por acobertamento, prevista no artigo 33 da Lei nº 11.488/2007, não afasta a aplicação da multa substitutiva do perdimento:

"MULTA. IMPORTAÇÃO. ACOBERTAMENTO DE INTERVENIENTE OU BENEFICIÁRIO. EFEITOS TRIBUTÁRIOS. HABILITAÇÃO DO ACOBERTADO. IRRELEVÂNCIA. Na aplicação da penalidade prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, por acobertamento de reais intervenientes ou beneficiários em operações de importação, é irrelevante se há efeito tributário no acobertamento, seja pela existência de responsabilidade objetiva, ou pelo fato de a matéria aduaneira extrapolar o espectro tributário. É ainda irrelevante o fato de ser o acobertado uma empresa habilitada a operar no comércio exterior, porque a conduta imputada não é "acobertar interveniente ou beneficiário sem habilitação", mas tão somente "acobertar interveniente ou beneficiário", e ainda porque o acobertamento não se presta exclusivamente a subtrair ao conhecimento da autoridade aduaneira que o real interveniente ou beneficiário não é habilitado, mas também a diversos outros propósitos, entre os quais a burla ao gerenciamento de risco (subtrair ao conhecimento da autoridade aduaneira que o real interveniente ou beneficiário oferece risco que apontaria para outro parâmetro de seletividade na importação).

MULTA. IMPORTAÇÃO. ACOBERTAMENTO DE INTERVENIENTE OU BENEFICIÁRIO. PERDIMENTO.

CUMULATIVIDADE. 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." (Acórdão nº 3403002.187, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime, sessão de 21.mai.2013) (grifo nosso)

Assim, não há que se falar em bis in idem, pois são diversas as tipificações e materialidades, assim como distintos podem ser os sujeitos passivos a serem enquadrados em cada uma delas. A conclusão aqui expressa encontra ainda apoio em julgamentos judiciais e administrativos de outras turmas:

...

E, reitere-se que não se está aqui a tratar de responsabilidade tributária, mas de responsabilidade por infração aduaneira, disciplinada no artigo 95 do Decreto-lei nº 37/1966, respondendo conjunta ou isoladamente o acobertante e o acobertado, como proposto no próprio relatório fiscal (fl. 50).

Não há, assim, nem erro na identificação do sujeito passivo, nem "bis in idem", sendo improcedentes as alegações de defesa.

Processo nº 13839.000114/2008-12
Acórdão n.º **3401-005.793**

S3-C4T1
Fl. 2.944

Pelo exposto voto por não conhecer do Recurso Voluntário apresentado pela empresa "BB Comercial", por intempestividade, por conhecer do Recurso Voluntário apresentado pela empresa "JToledo" e por conhecer do Recurso de Ofício. No mérito por negar provimento ao Recurso Voluntário conhecido e dar provimento ao Recurso de Ofício.

A unidade da RFB deverá separar a multa aplicada de cessão de nome em autos diferentes para que seja possível a inscrição em dívida ativa.

Mara Cristina Sifuentes - Relatora

(assinado digitalmente)