



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

Processo n° 15165.720804/2013-46
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3301-002.641 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de março de 2015
Matéria Interposição Fraudulenta
Recorrente PRIME MOBILE COMÉRCIO DE MÓVEIS LTDA - EPP
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Período de apuração: 03/06/2008 a 31/03/2010

QUEBRA DO SIGILO BANCÁRIO E DE DADOS. INEXISTÊNCIA QUANDO HOVER ENTREGA ESPONTÂNEA DA INFORMAÇÃO

Não há que se falar na violação do sigilo bancário ou de dados da contribuinte, quando devidamente intimada a entregar as informações bancárias ou de dados, ela o faz de maneira espontânea.

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. MULTA DE 10% DO VALOR DA OPERAÇÃO. ART. 33 DA LEI Nº 11.488/2007. MULTA SUBSTITUTIVA DA PENA DE PERDIMENTO. ART. 23 DO DECRETO-LEI Nº 1.455/1976. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. POSSIBILIDADE.

A multa de 10% prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007 é aplicável a quem cedeu o nome na interposição fraudulenta, em operações de comércio exterior. Ela é cabível tanto na interposição fraudulenta presumida ou comprovada. Este dispositivo legal não alterou em nada as regras vigentes a respeito da responsabilidade solidária aplicável aos que de alguma forma colaboraram com a prática do dano ao erário previsto no art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. CONFIGURAÇÃO.

São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, respondendo pela infração, conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática, ou dela se beneficie.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Processo nº 15165.720804/2013-46
Acórdão n.º **3301-002.641**

S3-C3T1
Fl. 1.479

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Sidney Eduardo Stahl, Mônica Elisa de Lima e Fábيا Regina Freitas. Designado o Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal para redigir o voto vencedor.

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente.

Sidney Eduardo Stahl - Relator.

Andrada Márcio Canuto Natal - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Sidney Eduardo Stahl, Luiz Augusto do Couto Chagas, Mônica Elisa de Lima, Fábيا Regina Freitas e Andrada Márcio Canuto Natal.

Relatório

Por bem descrever os fatos adoto o relatório do DRJ de Florianópolis/SC, assim expresso:

Trata o presente processo do Auto de Infração, de fls. 03/06, por meio do qual é feita a exigência de R\$ 789.708,62, relativa à multa de que trata o art. 23, §3º do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, com redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637, de 2002, equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias importadas.

Às fls. 11/78, a fiscalização relata que restou caracterizada a não comprovação da origem, da disponibilidade e efetiva transferência dos recursos utilizados nas operações de comércio exterior realizadas pela empresa, no período de junho de 2008 até abril de 2010, no montante CIF de R\$ 789.708,62.

Relata que os recursos utilizados pela PRIME para a realização de suas operações de comércio exterior, tanto a parcela que se refere ao fechamento antecipado dos câmbios bem como os recursos para pagamento dos tributos devidos no registro e desembaraço das diversas operações de importação registradas em seu nome, como sendo por sua própria conta, são comprovadamente oriundos de terceiros. Tais recursos eram transferidos através de contas bancárias em nome da empresa DENAL MAX, cujo atual quadro societário é formado por "laranjas", pessoas sem qualquer capacidade financeira.

Informa que foi comprovado que os controladores de fato da empresa DENAL MAX eram FRANKLIN MENDES FREIBERGER e ARNALDO SIMÕES JUNIOR, este último ex-sócio da empresa autuada, que havia apenas simulado a sua saída formal da sociedade, mas que continuava a administrá-la.

Informa que as contas bancárias da DENAL MAX eram movimentadas por Arnaldo e Franklin, num artifício fraudulento para transferência dos recursos necessários para a realização das atividades de comércio exterior da empresa PRIME MOBILE, recursos estes de origem desconhecida e não comprovada ao longo da fiscalização.

A inscrição do CNPJ da empresa DENAL MAX foi declarada Inapta, conforme Ato Declaratório Executivo nº13 de 02 de maio de 2011 da Inspeção da Receita Federal do Brasil em Curitiba.

Cientificados da exigência (fls. 1380/1390), os autuados apresentaram impugnação, (fls. 1391/1406), na qual, em síntese:

Alega que houve quebra de dois sigilos, constitucionalmente vedada, quais sejam: bancário e de dados. Assim, as provas são ilícitas, porque obtidas sem autorização judicial, e devem ser retiradas do processo.

Ademais, negam a autoria das mensagens transcritas no Termo de Verificação Fiscal, alegando que foram extraídas de computadores que não eram seus e as transcrições não são fidedignas ao conteúdo dos dados obtidos, principalmente com relação ao destinatário e remetente, os quais foram, muitas vezes, presumidos pela fiscalização.

Aduz que a conduta da impugnante, conforme informado pela fiscalização, é a cessão de seu nome para a prática de importações de terceiros, hipótese tipificada no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, lei específica e mais nova que deve ser aplicada em detrimento da pena de perdimento que lhe foi imputada. Possuindo erro na capitulação legal, requer que a medida fiscal seja anulada.

Alega que seria possível atribuir a responsabilidade solidária à Denal Max, real interessada nas mercadorias, e não aos sócios, pois não houve prova da ocorrência das hipóteses de responsabilização pessoal do agente nos moldes preconizados pelos artigos 134, 135 e 137 do CTN, uma vez que os dispositivos colacionados na autuação dizem respeito somente aos intervenientes – importador, adquirente e encomendante.

Argúi que não se pode admitir que em todas as operações da empresa os sócios tenham o “interesse comum” contido no art. 124 CTN, pois, segundo tal amplitude de interpretação, os sócios sempre seriam devedores solidários das dívidas de suas empresas, situação não pretendida pela legislação vigente.

Requer a exclusão da responsabilidade dos sócios da empresa (Srs. Guiomar e Franklin), bem como do Sr Arnaldo, pois este sequer fez parte do quadro societário da impugnante, sendo sua participação, se existente, seria de gestor da empresa Denal Max. No caso do Sr. Guiomar, conforme a própria fiscalização, ele não possuía gerência da sociedade, permanecendo como sócio sem poderes de administração

Requer, ainda, o desentranhamento das provas ilícitas – extratos bancários, dados e correspondências eletrônicas – e que seja afastada a pena de perdimento aplicadas a todas as operações posteriores a novembro de 2009, haja vista que foram realizadas com capital próprio havido de empréstimo de um dos seus sócios, além da reaplicação dos recursos provenientes de sua atividade.

A 2ª Turma da DRJ/FNS, por unanimidade de votos, julgou a impugnação procedente em parte, para excluir GUIOMAR DI PIETRO SIMÕES do pólo passivo da presente autuação, mantendo o crédito tributário exigido.

O Acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 03/06/2008 a 31/03/2010

MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA

A utilização de informações de movimentação financeira obtidas regularmente não caracteriza violação de sigilo bancário, sendo desnecessária prévia autorização judicial, não se cogitando de nulidade da autuação.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA.

As pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal são solidariamente obrigadas em relação ao crédito tributário. A pessoa, física ou jurídica, que concorra, de alguma forma, para a prática de atos fraudulentos ou deles se beneficie responde solidariamente pelo crédito tributário decorrente.

IMPORTAÇÃO. OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE. DANO AO ERÁRIO. MULTA.

Considera-se dano ao Erário a ocultação do real sujeito passivo na operação de importação, bem como a interposição fraudulenta, infração punível com a pena de perdimento, ou com a multa equivalente ao valor aduaneiro, caso as mercadorias não sejam localizadas ou tenham sido consumidas.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido

Em face do Acórdão foi interposto Recurso Voluntário reiterando os argumentos da Impugnação, alegando em síntese que:

1. A quebra de sigilo que culminou com a obtenção de todas as provas (ilícitas) utilizadas para suportar o auto de infração, se deu de forma evidentemente ilegal, haja vista que não se amparou em ordem judicial que a autorizasse, tampouco buscou fundamento em lei ou teve a finalidade de auxiliar investigação criminal ou instrução de processo penal;
2. As mensagens transcritas no Termo de Verificação Fiscal não são de Autoria dos Recorrentes. As mensagens foram retiradas de computadores que não eram seus (sequer estavam em sua posse, mas na de terceiros) e as transcrições não são fidedignas ao conteúdo de dados obtidos, principalmente no que se refere a destinatários e remetentes os quais foram muitas vezes presumidos pela fiscalização;
3. A conduta da Recorrente, conforme autuação, é a cessão de seu nome para a prática de importações de terceiros, e que ao importador de fato (aquele que cede seu nome para entabular a operação) deve-se aplicar a multa de 10% do valor da operação e não a pena de perdimento das mercadorias. Ou seja, houve erro de capitulação legal na autuação, razão pela qual esta deve ser anulada.
4. Com relação a responsabilidade solidária, seria possível atribuí-la a DENAL MAX, real interessada nas mercadorias, e não aos sócios, pois não houve prova da ocorrência das hipóteses de responsabilização pessoal

do agente nos moldes preconizados pelos artigos 134, 135 e 137 do CTN, uma vez que os dispositivos colacionados na autuação dizem respeito somente aos intervenientes – importador, adquirente e encomendante.

5. Não se pode admitir que em todas as operações da empresa os sócios tenham o “interesse comum” contido no art. 124 CTN, pois, segundo tal amplitude de interpretação, os sócios sempre seriam devedores solidários das dívidas de suas empresas, situação não pretendida pela legislação vigente.

Diante de tais argumentos, requer-se a reforma do Acórdão recorrido, mediante:

- a. O reconhecimento da existência de provas ilícitas (extratos bancários, dados e correspondências eletrônicas) obtidas com a quebra ilegal do sigilo, e conseqüentemente o desentranhamento das mesmas;
- b. Considerando a ausência de provas (lícitas) acerca da existência de recursos de terceiros em todas as operações de importação (o que se deu por presunção), seja afastada a pena de perdimento aplicada a todas as operações posteriores a novembro de 2009, haja vista que as mesmas foram realizadas com capital próprio, havido por empréstimo de um de seus sócios, além da reaplicação dos recursos provenientes da sua própria atividade
- c. Alternativamente, o reconhecimento da existência de erro de fato, haja vista que para a conduta da Recorrente é cominada a pena do artigo 33 da Lei 1.488 e não a pena de perdimento aplicada;
- d. Exclusão dos responsáveis solidários (Sr. Franklin Freiburger e Arnaldo Simões Junior) do pólo passivo, como responsáveis solidários.

É o que importa relatar.

Voto Vencido

Conselheiro Sidney Eduardo Stahl,

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, portanto dele tomo conhecimento.

Entendo procedente no presente processo fazer o exame das diversas alegações separadamente.

A primeira alegação dos Recorrentes é que as provas foram obtidas irregularmente porque feita a **quebra do sigilo de dados e bancário** sem a devida autorização judicial.

Com relação a esse ponto tenho que **não têm razão os Recorrentes**.

Conforme consta dos autos os elementos examinados – extratos bancários e conversas computadorizadas – foram disponibilizados pelos Recorrentes em resposta ao Termo de Intimação n.º 64 SAPEA/IRF/CTA, (Anexos III a VI), bem como documentos em papel entregues por ARNALDO SIMÕES JUNIOR, em resposta aos Termos de Intimação n.º 63 e 124 SAPEA/IRF/CTA, relacionados à empresa DENAL MAX, principalmente os extratos bancários das contas correntes da empresa no Banco do Brasil agência 1244 contas n.º 37814 e 31054 (Anexos XIII e XIV).

Além disso, conforme descrito no relatório fiscal (fls. 13¹) o acesso aos dados também foi franqueado pela parte, vejamos:

No procedimento de diligência, a equipe de fiscalização foi recebida pelo sócio da empresa, FRANKLIN MENDES FREIBERGER, que franqueou o acesso a todos os documentos em papel, que se encontravam na sede da empresa, bem como aos arquivos em meio magnético existentes nos computadores utilizados no local. Os documentos de interesse fiscal, tanto em papel quanto em meio magnético, foram lacrados e retidos pela fiscalização para análise fora do estabelecimento da empresa.

Tenho que não há que se falar na violação do sigilo bancário ou de dados da contribuinte, quando devidamente intimada a entregar as informações bancárias ou de dados, ela o faz de maneira espontânea.

Quanto ao mérito, antes de examinar a autuação em foco aponto o meu entendimento acerca dos requisitos das autuações por interposição fraudulenta e os elementos que entendo necessários para o lançamento e, quando esses estão presentes, quais são os elementos que devem ser contrapostos pelas autuadas para demonstrar a existência ou não de interposição fraudulenta.

Como se sabe são três as modalidades de importação: a **uma**, a importação direta — por conta própria — na qual na qual o importador realiza todos os atos para a celebração da importação; a **duas**, a importação por conta e ordem de terceiros ou importação por conta e ordem da adquirente na qual o adquirente contrata *empresa importadora* no Brasil para que essa com sua expertise promova a importação por ordem da compradora, e; a **três**, importação para revenda a encomendante predeterminado ou simplesmente importação por encomenda aonde o importador efetua a importação com recursos próprios para posterior revenda a encomendante preestabelecido.

Assim, na importação por conta própria o importador adquire a mercadoria do exportador por sua conta e risco (com recursos próprios), figurando como o contratante do câmbio e sujeito passivo dos tributos incidentes sobre a importação. Sua atividade importadora tem como objetivo utilizar as mercadorias em seu negócio ou vendê-las no mercado interno.

Na chamada “importação por conta e ordem de terceiro”, o importador realiza a operação como prestador de serviço dos trâmites aduaneiros, sendo o destinatário da mercadoria o responsável efetivo pela operação por isso esse — o destinatário — deve estar devidamente identificado.

Na importação por encomenda a operação é realizada pela importadora com recursos próprios e em nome próprio, mas diante da demanda de uma empresa – encomendante – predeterminada, sendo o encomendante solidário pelas obrigações tributárias.

O que é relevante é que na importação por conta e ordem há uma prestação de serviços, e na importação por encomenda há uma revenda. As demais distinções são todas decorrentes desta.

Nos casos de importação por conta e ordem e de importação sob encomenda existe interposição de pessoas entre o adquirente e o governo na cadeia de importação.

Interposição nada mais é que interferência de um terceiro que se coloca no meio da operação.

Não há, por óbvio, cumpridos os requisitos dispostos na legislação, qualquer ilegalidade pelo fato de existir interposição de terceiros no processo de importação porque nesses casos estamos diante de operações legais.

Entretanto, se o verdadeiro importador ou encomendante permanecer intencionalmente oculto, lançando mão de fraude ou simulação, a interposição será irregular (fato típico, antijurídico e punível) e os envolvidos estarão sujeitos às penalidades legais cabíveis.

Assim, dá-se Interposição Fraudulenta quando se faz uso de interposta pessoa como meio para ocultar os reais responsáveis pela operação de comércio exterior e dificultar a identificação de agentes.

A expressão *interposição fraudulenta* foi positivada no nosso ordenamento por meio da Medida Provisória n.º 66, de 29 de agosto de 2002, posteriormente convertida na Lei n.º 10.637, de 27 de dezembro de 2002.

A referida norma deu nova redação ao artigo 23 do Decreto-Lei n.º 1.455, de 07 de abril de 1976, estabelecendo no seu inciso “v” o seguinte (os destaques são nossos):

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)

Partindo da construção semântica do artigo 23, V, tem-se por evidente que o comportamento tido como ilegal é a **ocultação** que se perfaz por todo e qualquer meio de **fraude ou simulação**, incluindo a interposição fraudulenta. E mais: a ocultação decorrente da interposição fraudulenta se presume nos casos de não-comprovação da origem, da disponibilidade e da transferência dos recursos empregados na operação de comércio exterior. Em contrapartida, a interposição fraudulenta em que há a comprovação da origem, da disponibilidade e da transferência dos recursos, não se presume, portanto, nesses casos, há que se demonstrar a ocorrência de dolo.

Nesse passo é importante apontar que esse Conselheiro não entende necessária a demonstração de qualquer dano ao erário para que se caracterize a infração. Pelo que pode ser entendido pelo disposto no artigo 23 do Decreto-Lei n.º 1.455/1976 as infrações lá descritas são punidas com a pena de perdimento porque as condutas lá expressas são consideradas pela norma como dano ao erário, ou seja, a norma entende que pelo fato dessas condutas se configurarem dano ao erário é que se aplica a sanção, o dano ao Erário decorre do texto da própria Norma (Decreto-Lei com força de Lei) sendo nesse sentido uma expressa presunção legal, uma presunção *jure et de jure*.

Como se sabe numa presunção há a correlação entre um fato conhecido para chegar a um fato desconhecido. Becker² diz que “presunção é o resultado do processo lógico mediante o qual do fato conhecido cuja existência é certa infere-se o fato desconhecido cuja existência é provável”.

A Lei, portanto, estabelece uma presunção (presunção legal) entre a existência de um fato conhecido e a probabilidade de existência de um fato desconhecido. Trata-se de uma correlação lógica entre dois fatos. A presunção opera-se, desse modo, constatando um fato — fato base — e presumindo outro — fato presumido.

No caso da interposição fraudulenta do fato de se ocultar arditosamente o real importador se presume o dano ao erário. Sendo presunção legal, não cabe ao julgador administrativo qualquer outra opção senão aplicá-la.

A interposição fraudulenta, portanto, pode ser apurada de dois modos distintos. **Um**, de modo direto, quando o fisco deve provar que houve o processo de ocultação, mediante fraude ou simulação. **Outro**, indiretamente, quando o Importador não comprovar a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.

Importante assinalar que não existem duas espécies de infrações aduaneiras, mas duas formas de caracterizar a mesma infração aduaneira de ocultação do sujeito passivo da operação de comércio exterior, ou dos reais sujeitos da operação, por melhor dizer. A depender da situação verificada, a fiscalização pode adotar uma ou outra ação (direta ou indireta).

O que é evidente, nas palavras de Ângela Sartori e Luiz Roberto Domingo,³ é que no caso de interposição fraudulenta não presumida (direta) “Não haverá infração sem ocultação. E não haverá infração sem prova de fraude ou prova de simulação.”⁴

Conseqüentemente, pode haver ocultação sem infração.

Assim, no caso de comprovação direta da interposição fraudulenta **cabe ao fisco provar que houve fraude ou simulação** — isto está expresso na Lei quando aponta que se configura a infração “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**”.

Isso é ainda mais evidente por se tratar de tipo penal e nesse sentido é preciso estabelecer um corte que diferencie o tipo penal do tipo tributário. É imperioso lembrar que em ambos, tipo penal ou tipo tributário, tem-se uma descrição na lei de uma conduta, um comportamento humano qualquer que o legislador entende ser relevante a atribuir-lhe uma consequência qualquer, a consequência penal é a punição, a tributária o nascimento de uma relação obrigacional — pagar tributo. O tipo penal, nesse sentido, é punível. O tributário não o é, inclusive pelo que dispõe o artigo 3º do Código Tributário Nacional que expressa que tributo é aquilo que não constitua sanção de ato ilícito.

² Teoria Geral do Direito Tributário, 3ª Ed., 1998, Lejus, p. 508.

³ SARTORI, Ângela; DOMINGO, Luiz Roberto. Título: Dano ao Erário pela ocultação mediante fraude – a interposição fraudulenta de terceiros nas operações de comércio exterior. In: Peixoto, M.M; Sartori, A; Domingo, L.R.. *Tributação Aduaneira à luz da jurisprudência do CARF*. São Paulo: MP Editora, 2013, p. 60..

⁴ Por isso os autores segmentam para fins didáticos ilícitos previstos no art. 23, inciso V que geralmente são tratados como “interposição fraudulenta” em duas formas distintas de infração: a ocultação mediante fraude ou simulação e a interposição fraudulenta — propriamente dita, que é a forma presumida em face da *não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados*, o que a rigor é absolutamente correto. (*ibidem*, p. 53-68)

Sendo tipo penal é preciso não somente reprovar a conduta, mas de comprovar a conduta, ou seja, provar a fraude ou simulação.

Apenas para evitar uma longa e desnecessária discussão jurídica acerca dos conceitos de fraude e simulação tenho que a **comprovação do uso de qualquer artifício doloso para ocultar o real sujeito da importação**, por meio ilícito ou não, implicará responsabilização do autuado e conseqüente necessidade de contraposição da parte.

A simulação distingue-se da fraude fiscal por um único fator: na fraude a utilização de meios ilícitos é evidente e aparente, na simulação, a ilicitude dos atos é acobertada por uma aparência de licitude que reveste o negócio jurídico.

Fraude no sentido da lei é ato que busca ocultar algo para que possa o contribuinte furtar-se do cumprimento da obrigação tributária, ou no caso de interposição fraudulenta, ato que busca ocultar o real vendedor, comprador ou de responsável pela operação.

Fraude é, portanto, uma conduta ilícita e intencional através do qual o agente, de má-fé, afeta a ocorrência do fato imponible através de uma conduta que busca alterar o valor devido, ou simplesmente ocultá-lo.

A simulação compreende a realização de determinado negócio que não representa de fato a verdadeira intenção e objetivos dos agentes.

Conforme Alberto Xavier⁵ “a simulação é um caso de divergência entre a vontade (vontade real) e a declaração (vontade declarada), decorrente de um acordo entre o declarante e o declaratário, com o intuito de enganar terceiros.”

A simulação fiscal é aquela que ocorre quando a finalidade consiste em prejudicar o Fisco, enquanto terceiro na operação, porém a simulação penal **compreende a premeditação da atitude do agente**, especificamente no presente caso, com o objetivo de ocultar o real adquirente. Por isso a prova é de quem acusa, a Fazenda, cabendo a ela a demonstração cabal do fato típico expresso no artigo 23 — **fraude ou simulação**.

No caso do Importador não comprovar a origem disponibilidade e transferência dos recursos empregados não existe a necessidade de comprovação de qualquer artifício para a configuração ilícito, mas, por óbvio, o fisco não pode simplesmente imputar à contribuinte a alegação de que não tinha disponibilidade para fazer a importação, nesse caso é necessário que traga indícios relevantes aos quais a contribuinte poderá se contrapor.

Assim no caso da falta de demonstração de capacidade econômica ao contribuinte resta contrapor-se a essa presunção com prova efetiva da capacidade econômica, nada mais, mas, como dissemos, cabe à Fazenda apresentar indícios de falta de capacidade, sem os quais não haverá algo a se contrapor, ou em outras palavras, se a Fazenda simplesmente alegar que a importadora não tinha capacidade econômica para realizar a importação, para se contrapor à alegação a autuada precisaria apenas alegar que *possuía capacidade econômica*, ou seja, contra mera alegação outra alegação é suficiente para contrapô-la porque alegação não produz direito para qualquer uma das partes⁶.

⁵ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 52.

⁶ *Allegatio partis non facit jus*. DRADA MARCIO CANUTO NATAL, Assinado digitalmente em 11/04/2015 por ANDRADA MARCIO CANUTO NATAL, Assinado digitalmente em 13/04/2015 por SIDNEY EDUARDO STAH L, Assinado digitalmente em 29/05/2015 por RODRIGO DA COSTA POSSAS
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Assim o fisco deve, para caracterizar diretamente a interposição fraudulenta de terceiros, demonstrar que houve efetiva ocultação e deve provar que houve fraude ou simulação, ou seja, é imperioso encontrar-se evidenciado nos autos o intuito de fraude. Nesse caso, deve-se ter como princípio o brocado de direito que prevê que “fraude não se presume, se prova”. Ou seja, há que se ter provas sobre o evidente intuito de fraude praticado pela autuada. Não é razoável se querer, simplesmente, presumir a ocorrência de fraude. A Lei é expressa quando se refere que a ocultação deve ocorrer **mediante fraude ou simulação**. A fraude ou a simulação devem ser traduzidas por provas materiais, salvo a presunção do § 2º do artigo 23 em análise de que a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados implica interposição fraudulenta e a presunção, essa parcial, expressa no artigo 27 da Lei n.º 10.637/2002 que expressa que “a operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste” de modo que provada a utilização de recursos de terceiro a operação já se presume por conta e ordem, sendo, entretanto, possível ao contribuinte fazer a contraprova, por tratarem-se de presunções relativas, *juris tantum*.

Ou seja, em ambos casos o fisco deve trazer indícios sólidos de que os recursos empregados foram de terceiros (Lei 10.637/2002, art. 27) ou que o importador não tinha capacidade financeira para fazer a importação (Decreto-Lei 1.455/1976, art. 23, §2º) e o contribuinte pode objetar essa presunção demonstrando que tais indícios não demonstram a realidade.

Assim, para “reclassificar” a importação direta em importação por conta e ordem ou em importação por encomenda o Fisco deve demonstrar que toda e qualquer atitude foi premeditada no sentido de ocultar o real adquirente.

Atente-se que a **premeditação** é no sentido de ocultar o adquirente não de qualquer outro elemento, quer comercial, quer financeiro, ou seja, premeditar significa planejar antecipadamente a ocultação, não planejar antecipadamente a venda, buscar antecipadamente um comprador ou um mercado.

Apesar de entender que os exemplos são em geral inadequados a todos os casos, especialmente por estarmos diante de análises que se suportam em fatos, tenho que mais que detectar o beneficiário final da importação a fiscalização deve provar que o procedimento foi previamente **intencionado**. Demonstrar que houve **efetivo conluio** para se ocultar alguém. Também é possível detectar o real beneficiário (ou importador de fato) se for constatado que o importador ostensivo não possui conhecimento acerca da negociação internacional, demonstrando que os contatos foram feitos pelo terceiro (o sujeito oculto), inclusive no que diz respeito a preço, prazo e forma de pagamento, mesmo que o importador tenha utilizado recursos próprios. Enfim, quaisquer que sejam os meios lícitos de prova, desde que não meramente indiciários.

Para contrapor essas provas caberá ao importador apresentar provas de que não houve combinação prévia. Quaisquer que sejam os meios deve demonstrar que o negócio estava em suas mãos.

Por isso, ao contrário do que tenho examinado em muitos autos de infração a questão temporal é despicienda. Se a venda foi realizada antes ou depois da importação, se o dinheiro foi recebido antes da mercadoria chegar no território nacional ou mesmo se o comprador tivesse manifestado interesse na aquisição da mercadoria ao importador antes mesmo do início do processo de importação isso não implica prova

Quanto a isso cabe repetir um brilhante exemplo do Conselheiro Prof. Dr. Rosaldo Trevisan. Conta a história do consumidor que se dirige a uma dessas grandes magazines que vendem eletrodomésticos e passeando pela loja vê uma série de televisões se interessando por uma específica que é importada da Coreia ou do Japão, uma TV linda, tela plana, 3D, 4K, *top de linha* e informa ao vendedor que quer adquiri-la. O vendedor consulta o sistema e descobre que não tem mais nenhuma peça no estoque. Informa ao comprador que não tem a televisão no estoque nesse momento e que somente poderá entregar a televisão em cerca de 45 dias. O comprador aceita aguardar o prazo previsto, faz o pagamento, recebe a nota fiscal e aguarda a entrega do seu novo *brinquedinho*... O vendedor, por sua vez, liga para a administração da loja que se encarregará de fazer a importação.

A pergunta é simples, houve no exemplo citado interposição fraudulenta? Obviamente que não. E não houve porque ausentes os elementos fraude ou simulação. O elemento temporal, mesmo com interesse e pagamento antecipado não influi na importação.

Então, qual é o característico essencial do processo que implica fraude ou simulação a evidenciar a interposição fraudulenta?

Na opinião desse Conselheiro o que deve ser demonstrado para que se tenha evidenciada a fraude ou a simulação (ou ainda a correição do procedimento, na contraposição) é a assunção do risco empresarial por terceiros e não pelo importador ou beneficiário ostensivo⁷ no caso de ocultação do real beneficiário.

Se o risco for não dos sujeitos ostensivos na operação de comércio exterior, mas de terceiro ou terceiros ocultos, comprova-se o dolo. Por isso mesmo que a Lei dispõe que a falta de comprovação da origem, da disponibilidade e da transferência dos recursos empregados na operação de comércio exterior é presumidamente interposição fraudulenta, porque nesse caso, não havendo aporte ou disponibilidade de recursos não há risco.

Esse é o característico essencial da prova de fraude ou simulação que deve ser feita, que o risco não é do importador e que há um participe oculto que **assumiu premeditadamente** o risco da operação de comércio exterior e **intencionou** manter-se escondido.

Por isso devemos tomar o cuidado de examinar o *animus* da operação, quer dizer, a vontade real dos agentes.

Vale, inclusive, apresentar um novo exemplo. Digamos que um importador conhecendo vários fabricantes no exterior faça a venda de televisões importadas para diversas magazines, ou melhor, antes mesmo de contatar os fornecedores no exterior faça a venda antecipada de diversas televisões e modelos para várias lojas ou apenas uma, isso não importa, recebendo, inclusive, parte do preço pela venda das mesmas (sinal ou arras) e após ter vendido — sem direito a arrependimento, por se tratar de arras confirmatórias⁸ — contate os fornecedores e efetivamente proceda a compra das mesmas e a importação.

Apesar da aparência de importação sob encomenda (ou por conta e ordem em decorrência do artigo 27 da Lei n.º 10.637/2002) a operação não se configura como tal. A importação não é o objeto da referida venda realizada pela importadora. A magazine ou as

⁷ Isso com base no entendimento que apresentarei a seguir com relação à penalidade expressa pelo artigo 33 da Lei n.º

magazines compraram o produto oferecido pela vendedora, não encomendaram a importação. A essência dessa diferença, além do fato de que a importação não é objeto do contrato no qual se opera a venda, é o risco do importador. É ele que responde pelas intempéries do negócio de modo que, por ex., se o preço da aquisição do produto do fornecedor no exterior, ou o frete, etc., tiver majorado antes da entrega às lojas e implicar na diminuição no lucro do importador, ou mesmo um prejuízo, é o próprio importador que suportará esse prejuízo, chegando ao limite de ter que devolver a arras em dobro⁹, no mais, as magazines não intencionaram dolosamente se ocultar porque para elas não tem importância a origem do produto adquirido, mas a aquisição em si – o *animus* não foi doloso, não havendo que se falar em interposição fraudulenta.

Por último é de se lembrar que aquele que **ceder o seu nome** para a ocultação do real adquirente¹⁰ tem penalidade específica prevista na Lei n.º 11.488/2007.

Confesso que preliminarmente a leitura do referido artigo deixou-me confuso quanto à sua aplicação ao importador, participe da operação, mesmo que seja a única pessoa jurídica a ceder seu nome para acobertar os reais intervenientes ou beneficiários da importação.

Vejamus que a lei expressa que se aplica à **pessoa que contribuir para a realização de operações de comércio exterior de terceiros**, isso aparentemente excluiria o importador ostensivo porque esse é parte efetiva da operação de comércio exterior do mesmo modo que o é o real beneficiário.

Assim dispõe o artigo:

Art. 33. A pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários fica sujeita a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada, não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais).

Parágrafo único. À hipótese prevista no caput deste artigo não se aplica o disposto no art. 81 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Claro que a penalidade do artigo 33 se aplica ao (i) intermediário (que se apresenta) e está acobertando o real beneficiário (que se oculta) quando a importação se dá por conta e ordem ou por encomenda com aparência de legalidade (simulação)¹¹, ou seja, aquele intermediário que se passa pelo “encomendante” ou como “destinatário” e ao (ii) importador que ceder o nome para acobertar terceiro beneficiário devidamente reconhecido — veja que a Lei fala “em acobertamento de seus **reais intervenientes ou beneficiários**”.

Acobertar “reais” intervenientes corresponde a saber quem esses são.

⁹ Súmula 412/STF.

¹⁰ Art. 33. A pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários fica sujeita a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada, não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais).

¹¹ Conforme Heleno Taveira Torres (Direito tributário e direito privado: autonomia privada - simulação - elusão tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 308-9) — Todo negócio simulado é, na sua estrutura, um negócio perfeito.

O parágrafo único estabelece que nesses casos, quando há mera cessão do nome para ocultar os reais intervenientes, somente se aplica a multa e não se aplica a pena de inaptação do CNPJ, apontando expressamente que não se aplica o disposto no art. 81 da Lei n.º 9.430/1996 (os destaques são nossos):

Art. 81. Poderá ser declarada inapta, nos termos e condições definidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, a inscrição no CNPJ da pessoa jurídica que, estando obrigada, deixar de apresentar declarações e demonstrativos em 2 (dois) exercícios consecutivos. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 1º. Será também declarada inapta a inscrição da pessoa jurídica que não comprove a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência, se for o caso, dos recursos empregados em operações de comércio exterior. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 2º. Para fins do disposto no § 1º, a comprovação da origem de recursos provenientes do exterior dar-se-á mediante, cumulativamente: (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

I - prova do regular fechamento da operação de câmbio, inclusive com a identificação da instituição financeira no exterior encarregada da remessa dos recursos para o País; (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

II - identificação do remetente dos recursos, assim entendido como a pessoa física ou jurídica titular dos recursos remetidos. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 3º. No caso de o remetente referido no inciso II do § 2º ser pessoa jurídica deverão ser também identificados os integrantes de seus quadros societário e gerencial. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

*§ 4º. O disposto nos §§ 2º e 3º aplica-se, **também**, na hipótese de que trata o § 2º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)*

§ 5º. Poderá também ser declarada inapta a inscrição no CNPJ da pessoa jurídica que não for localizada no endereço informado ao CNPJ, nos termos e condições definidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

Isso implica mais um elemento: a penalidade em exame (do art. 33) **só se aplica no caso do importador ter comprovada capacidade econômica**, ou seja, como o § 1º do artigo 81 supra citado não se aplica no caso da cominação da multa de 10% do artigo 33 e esse parágrafo aponta que será declarada inapta a inscrição da pessoa jurídica que **não comprove a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência, se for o caso, dos recursos empregados em operações de comércio exterior, por contrassenso**, no caso de ser comprovada a capacidade econômica do importador ou interveniente que ceder o seu nome, a penalidade a ser aplicada é a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada.

Não se aplica, portanto, a multa do artigo 33 da Lei n.º 11.488/2007 nos casos da **interposição presumida** constante do § 2º do artigo 23 do Decreto-Lei n.º 1.455/1976 à qual continua-se aplicando a inaptidão da inscrição no CNPJ.

Entretanto, considerando que a redação do dispositivo não é clara no sentido de estabelecer se à essa penalidade se cumula para o importador a solidariedade da penalidade do artigo 23 do Decreto-Lei n.º 1.455/1976, fui buscar no processo legislativo a motivação da introdução do artigo 33 à redação da Medida Provisória n.º 351/2007, que foi convertida na Lei n.º 11.488/2007 para ver se essa multa era substitutiva às demais penalidades decorrente da ocultação dos reais beneficiários, ou não.

Compulsando o Projeto de Lei de Conversão n.º 13/2007 a única referencia que se faz acerca da motivação do artigo 33 é assim expressa¹² (os destaques são nossos):

*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.***

Nesse sentido, fica claro que o que foi almejado pelo legislador foi **adequar** a multa para o importador ostensivo ou “laranja” quando o autuado ceder o nome a alguém identificado nos autos (real interveniente ou beneficiário), quer dizer, a norma veio fazer duas adequações: a uma, a **adequação dos critérios** legais para se declarar a inaptidão do CNPJ; e, a duas, a **adequação da multa** aplicável no caso de cessão de nome da empresa para realização de operações de comércio exterior de terceiros.

Essa foi a **vontade expressa na exposição de motivos da norma** e nesse mote tenho que tanto o **interprete** quanto o **executor** da norma devem aplicá-la de maneira a **garantir que se perfaça objetivo intentado pelo Legislador**, inclusive por conta dos objetivos institucionais desse Conselho, expresso no artigo 1º do seu regimento interno que determina que o Conselheiro é participe do processo de aplicação da legislação, a saber (o destaque é nosso):

*Art. 1º O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, **tem por finalidade julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância, bem como os recursos de natureza especial, que versem sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.***

O papel do CARF é interpretar. Dizer o sentido, respeitando, obviamente, a intenção de quem a fez porque quando o legislador escolhe um fato do mundo real e o torna positivado no texto legal espera desse texto um certo efeito, se o intérprete dar a essa norma efeito distinto do almejado pelo legislador estará alterando o objetivo para o qual a norma foi criada e na prática estará criando **norma nova**, distinta da produzida pelo legislador e

¹²<http://www.camara.gov.br/internet/sitaqweb/TextoHTML.asp?etapa=3&nuSessao=084.1.53.O&nuQuarto=55&nuOrador=2&nuInsercao=0&dtHorarioQuarto=10:48&sgfaseSessao=OD%20%20%20%20%20%20%20%20%20%20%20%20&Data=25/04/2007&txApeli do=ODAIR%20CUNHA&txEtapa=Com%20reda%C3%A7%C3%A3o%20final>

promulgada pelo Presidente da República, algo que é defeso aos julgadores ou aos aplicadores do direito.

Para que a norma seja aplicada corretamente o exegeta deve respeitar a intenção de quem o fez sob pena de alterar o seu sentido.

Exemplifico: se alguém quisesse fazer um bolo esse alguém iria respeitar a receita do bolo. Pegaria todos os ingredientes e colocaria numa batedeira: ovos, leite, farinha, fermento, essência de baunilha ou chocolate, etc., formando assim a massa para fazer bolo. Isso é a massa do bolo, não o bolo em si, massa para bolo não é um bolo. Se a massa fosse levada ao forno poderia se transformar em bolo, mas poderia queimar, assim não teríamos bolo ainda, mas uma coisa qualquer queimada. Mas todo processo poderia ter sido concluído com sucesso e teríamos um bolo pronto para ser comido, ou seja, todo o processo de preparar o bolo foi cumprido, todas as etapas da receita foram seguidas e o bolo está pronto para ser usado.

A mesma coisa acontece com as normas legais. Elas são a “receita do bolo”, os ingredientes para chegar ao “bolo” que é o resultado que o Legislador pretende alcançar. Se a receita não for seguida adequadamente o resultado pode ser qualquer outro que não o produto almejado.

Evidentemente esse entendimento se presta a assegurar ao contribuinte o mínimo de segurança na sua relação com o Estado.

É a própria concreção do Princípio da Segurança Jurídica.

A segurança jurídica é entendida como sendo um conceito ou um princípio jurídico que se ramifica em duas partes, uma de natureza objetiva e outra de natureza subjetiva.

A primeira, de natureza objetiva, é aquela que envolve a questão dos limites à retroatividade dos atos do Estado até mesmo quando estes se qualificarem como atos legislativos. Diz respeito, portanto, à proteção ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada expressa no art. 5º, inciso XXXVI.

A outra, de natureza subjetiva, concerne à proteção à confiança das pessoas no pertinente aos atos, procedimentos e condutas do Estado, nos mais diferentes aspectos de sua atuação.

O princípio da proteção da confiança, conforme aprendi, direciona-se para o futuro (previsibilidade, imutabilidade das situações etc.). Relaciona-se com o ambiente de *direito seguro*. Por isso, tenho que o contribuinte precisa saber antecipadamente o que dele se deseja. O princípio da proteção da confiança não se destina a impedir o exercício de qualquer função, mas serve para substanciar outros dois princípios, o da segurança jurídica e o da publicidade, por isso a intenção do legislador deve ser tomada como substrato para a interpretação e aplicação da norma.

Portanto, voltando-se à intenção do legislador, apontou ele que o que pretendeu com a introdução do artigo 33 da Lei n.º 11.488/2007 juntamente com a modificação da redação do art. 81 da Lei n.º 9.430, foi 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

Assim, a **primeira adequação foi de impedir a inaptação do CNPJ** quando for identificado o real beneficiário e demonstrada a capacidade econômica do importador.

A **segunda adequação foi a de trazer uma nexa ao sistema**, ou seja, dar coesão ao perdimento da mercadoria ou com relação à multa substitutiva em caso de não localização da mesma.

Isso porque a pena de perdimento em última instância se presta a punir o real beneficiário da mercadoria, ou seja, o “dono” da mercadoria, e portanto, sendo o real beneficiário a perder a mercadoria a multa substitutiva não poderia ser aplicada a ninguém mais que o “dono” da mercadoria, o real beneficiário.

Sendo punido o “dono” da mercadoria, com o perdimento, o partícipe que cedesse o nome ficaria sem punição pecuniária, o que se pretendeu foi punir o colaborador com uma multa de 10% por ser partícipe do esquema de fraude.

E nem se diga que a multa do artigo 23 do Decreto-Lei n.º 1.455/1976 não tem relação com a do artigo 33 da Lei 11.488, em exame, porque a multa do artigo 33 somente será aplicável, conforme visto, se for demonstrada a ocorrência de ocultação do real adquirente, que é o que consta do inciso V do artigo 23: “ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação”, salvo alguma digressão incompreensível para esse conselheiro e se for comprovada a capacidade financeira do importador.

Em resumo: o importador que ocultar terceiros deverá sofrer a multa de 10% (dez por cento) das operações acobertadas, caso seja identificado o real beneficiário e se comprovar a origem, a transferência e a disponibilidade dos recursos empregados nessas operações, entretanto, se não comprovar terá o seu CNPJ declarado inapto.

Isso quer dizer que se souber quem é o real adquirente, ao importador e ao intermediário se aplica a multa por cessão de nome, como modo de puni-los por ter colaborado com a fraude, se não se souber quem é o real adquirente ao importador se aplica a penalidade do artigo 23 do Decreto-Lei n.º 1.455/1976, ou seja, perdimento ou a sua conversão em pecúnia.

Inclusive, uma análise deve ser acrescida ao ponto em exame, o perdimento de bens está previsto no art. 5º, XLV¹³ da Constituição Federal e nele é expresso que a sua finalidade é reparatória. Isso significa que **um dos característicos da pena de perdimento é a sua natureza de restituição e não simples retribuição**, ou seja, o objetivo é restituir ao Estado o que dele foi subtraído – nem mais nem menos – não de obrigar ao pagamento de montante que se seja desvinculado do valor do dano.

Assim, conforme dizer constitucional, o ilícito e a reação do Estado devem ter uma relação de identidade, quer dizer, **a pena deve ser igual ou menor que o ilícito por expressa disposição constitucional**, por isso a pena de quem ceder o nome não pode, *nem que se entenda que as penalidades são decorrentes atos distintos* – uma pela cessão de nome e outra solidariamente como partícipe da a interposição fraudulenta – .ser, na sua totalidade, maior que 100% sobre o valor da operação, ou seja, **a penalidade pela participação de quem**

¹³ XLV - nenhuma pena passará da pessoa do condenado, podendo a obrigação de reparar o dano e a decretação do perdimento de bens ser, nos termos da lei, estendidas aos sucessores e contra eles executadas, até o limite do valor do patrimônio transferido;

ceder o seu nome para ocultar o sujeito passivo, o real vendedor, comprador ou de responsável pela operação de comércio exterior por expressa disposição constitucional não pode ser maior que o valor total envolvido na operação.

Por outro lado, é preciso interpretar corretamente a condição de coautor da infração conforme expressa o artigo 95, I, do Decreto-Lei n.º 37/1966 para fins de entender se há ou não cumulação de penalidades, aponta o artigo:

Art.95. Respondem pela infração:

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

O que o artigo diz é que os **participes respondem pela infração conjunta ou isoladamente**, não que respondem pela penalidade solidariamente, quer dizer, a lei pode atribuir a cada partícipe, que respondem pela infração, penalidades distintas.

A infração é a mesma, ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação e os participes contribuem para a consecução da infração de modo distinto, o ‘**real beneficiário**’ por conta do dano ao erário do artigo 23 do Decreto-Lei 1.455/1976 e o ‘cessionário do nome’ em função do uso abusivo da personalidade jurídica expresso no artigo 33 da Lei 11.488/2007.

A infração é a mesma, mas a penalidade é distinta.

Por isso a **motivação do artigo 33**, acima apontada, se refere a **adequação da multa** em caso de cessão do nome. O que fez a norma foi adequar a pena àquele que ceder o nome a 10% do valor da operação trazendo um pouco de lógica ao sistema, afinal seria bastante ilógico (e inconstitucional) punir-se o beneficiário em 100% do valor da operação e o mero “laranja” com 110%.

Assim, em caso de interposição fraudulenta o beneficiário, quando identificado, responde pela pena de perdimento ou multa de 100% do valor da operação e quem intervir cedendo o nome por multa de 10% sobre a mesma base de cálculo.

Essa dualidade fica ainda mais clara se analisarmos o artigo 100 do Decreto-Lei n.º 37/1966, cuja relação com esse posicionamento prescinde de maiores explicações:

Art.100 - Se do processo se apurar responsabilidade de duas ou mais pessoas, será imposta a cada uma delas a pena relativa à infração que houver cometido.

No mais, ante o princípio da especialidade, que ordena a prevalência da norma especial sobre a geral, a aplicação da pena por cessão de nome deve ser direcionada ao colaboradores ostensivos.

Isso já decidiu a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara dessa 3ª Seção de Julgamento do CARF no acórdão referente ao processo n.º 10314.724447/2012-30 cuja ementa, naquilo que aqui interessa, tem o seguinte teor:

(...)

*IMPORTAÇÃO INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA MULTA
APLICÁVEL AO IMPORTADOR OSTENSIVO CESSÃO DE
NOME PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE DA SANÇÃO
IMPOSSIBILIDADE DE CUMULAÇÃO.*

Com o advento da multa de 10% instituída pelo art. 33 da Lei nº 11.488/07, em face do princípio da especialidade da sanção, não mais se justifica a aplicação ao importador ostensivo da multa de 100% prevista no art. 23, inc. V do Decreto-lei nº 1455/76, sob pena de ilegal bis in idem.

Posto isso, passo a examinar com essas premissas os elementos do presente processo.

Assim, conforme entendimento apontado a autuação deveria ter sido lançada, com nos termos do artigo 23 apontando como responsáveis os reais beneficiários da operação, ou seja, a empresa DENAL MAX e os seus controladores de fato FRANKLIN MENDES FREIBERGER e ARNALDO SIMÕES JUNIOR.

Ocorre que por equívoco o auto foi lançado em face da Prime MóBILE, ora Recorrente, que foi quem cedeu o nome e apontando como responsáveis solidários Franklin Mendes Freiburger, Guiomar Di Pietro Simões, já excluída da autuação pela DRJ e Arnaldo Simões Junior.

A Recorrente deveria ter sido, como penalidade por ceder o nome para a interposição em destaque, ter sido condenada à inaptidão da inscrição no CNPJ e não na solidariedade do artigo 23 do Decreto-Lei n.º 1.455, de 1976.

Por outro lado, **apesar de entender que o auto conseguiu demonstrar com clareza a ocorrência de dolo na operação** que ocultou a real beneficiária DENAL MAX, com a participação efetiva e solidária dos controladores de fato Franklin Mendes Freiburger e Arnaldo Simões Junior eles foram solidários à Recorrente e não à DENAL MAX que é quem deveria responder pela infração.

Assim, mesmo entendendo a posição divergente de parte de conselheiros e da fazenda, tenho que a solidariedade não pode se confirmar se não se confirmar a manutenção do auto ao devedor principal.

Nesse sentido voto por julgar procedente o presente auto de infração.

(assinado digitalmente)

Sidney Eduardo Stahl - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.

Em que pese o brilhantismo do voto proferido pelo conselheiro relator, peço *vênia* para dele discordar em parte de suas conclusões.

O relator afirma que para caracterizar a interposição fraudulenta o importante é demonstrar a "assunção do risco empresarial por terceiros e não pelo importador ou beneficiário ostensivo no caso de ocultação do real beneficiário" e que a questão temporal seria despicienda, ou seja, "Se a venda foi realizada antes ou depois da importação, se o dinheiro foi recebido antes da mercadoria chegar no território nacional ou mesmo se o comprador tivesse manifestado interesse na aquisição da mercadoria ao importador antes mesmo do início do processo de importação isso não implica prova". Na verdade, não discordo destas afirmações. Realmente a questão temporal, por si só, não implica prova, mas compõe o conjunto indiciário, no sentido de estabelecer a real vontade dos agentes operadores da importação. Concordo que demonstrado a assunção do risco empresarial, a prova da interposição fraudulenta estará completada, mas para se chegar à demonstração do risco empresarial, necessário iniciar, em muitos casos, da questão temporal. A antecipação da venda ou de pagamentos pode compor o conjunto indiciário para dar mais robustez à prova que se quer chegar, qual seja, quem assumiu o risco empresarial.

Após fazer um estudo detalhado do que foi a intenção do legislador ao incluir o art. 33 da Lei nº 11.488/2007, passando inclusive pela exposição de motivos do referido artigo, o relator conclui que a aplicação da multa de 10% pela cessão de nome, afasta do cedente, a responsabilidade solidária da infração decorrente da pena de perdimento, mais especificamente a pena correspondente ao valor da mercadoria. Em que pese a interessante argumentação e convencimento do relator, não consigo chegar à mesma conclusão.

Assim dispõe o artigo:

Art. 33. A pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários fica sujeita a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada, não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais).

Parágrafo único. À hipótese prevista no caput deste artigo não se aplica o disposto no art. 81 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Da simples leitura do dispositivo legal, só consigo concluir que aquele que ceder seu nome para acobertar os reais intervenientes ou beneficiários, estará sujeito à multa de 10% do valor acobertado, não se aplicando neste caso a declaração da inaptidão da pessoa jurídica prevista no art. 81 da Lei nº 9.430/96, *in verbis*:

Art. 81. Poderá ser declarada inapta, nos termos e condições definidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, a inscrição no CNPJ da pessoa jurídica que, estando obrigada,

deixar de apresentar declarações e demonstrativos em 2 (dois) exercícios consecutivos.(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

*§ 1º. Será também declarada inapta a inscrição da pessoa jurídica que **não comprove a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência, se for o caso, dos recursos empregados em operações de comércio exterior.**(Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)*

§ 2º. Para fins do disposto no § 1º, a comprovação da origem de recursos provenientes do exterior dar-se-á mediante, cumulativamente:(Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

I - prova do regular fechamento da operação de câmbio, inclusive com a identificação da instituição financeira no exterior encarregada da remessa dos recursos para o País;(Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

II - identificação do remetente dos recursos, assim entendido como a pessoa física ou jurídica titular dos recursos remetidos.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 3º. No caso de o remetente referido no inciso II do § 2º ser pessoa jurídica deverão ser também identificados os integrantes de seus quadros societário e gerencial.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 4º. O disposto nos §§ 2º e 3º aplica-se, também, na hipótese de que trata o § 2º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 5º. Poderá também ser declarada inapta a inscrição no CNPJ da pessoa jurídica que não for localizada no endereço informado ao CNPJ, nos termos e condições definidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

O conselheiro relator assim se expressa a respeito da análise da exposição de motivos do art. 33 da Lei nº 11.488/2007:

(...)

"Compulsando o Projeto de Lei de Conversão n.º 13/2007 a única referência que se faz acerca da motivação do artigo 33 é assim expressa (os destaques são nossos):

*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.***

Nesse sentido, fica claro que o que foi almejado pelo legislador foi **adequar** a multa para o importador ostensivo ou "laranja" quando o autuado ceder o nome a **alguém identificado nos autos** (real interveniente ou beneficiário), quer dizer, a **norma veio fazer duas adequações: a uma, a adequação dos critérios legais para se**

declarar a inaptidão do CNPJ; e, a duas, a **adequação da multa** aplicável no caso de cessão de nome da empresa para realização de operações de comércio exterior de terceiros.

Essa foi a **vontade expressa na exposição de motivos da norma** e nesse mote tenho que tanto o **interprete** quanto o **executor** da norma devem aplicá-la de maneira a **garantir que se perfaça objetivo intentado pelo Legislador**, inclusive por conta dos objetivos institucionais desse Conselho, expresso no artigo 1º do seu regimento interno que determina que o Conselheiro é participe do processo de aplicação da legislação, a saber (o destaque é nosso):"

(...)

Em momento algum o texto transcrito da exposição de motivos revela exatamente qual a "adequação dos critérios legais" que se pretende. O próprio texto da lei revela que foi feita uma adequação, qual seja, ao cedente do nome, multa de 10% do valor da operação ocultada, não sendo necessária a declaração de inaptidão da pessoa jurídica.

Na minha opinião, a adequação pretendida pelo legislador, naturalmente também de forma não muito clara, mas coerente com nosso sistema jurídico tributário, foi afastar a aplicação da inaptidão do CNPJ para as pessoas jurídicas que cederam o nome em decorrência da interposição fraudulenta presumida.

Digo coerente com nosso sistema jurídico tributário, pois não interessa a nenhum ente tributante, por óbvio, que uma pessoa jurídica constituída regularmente com atividade operacional ativa, seja impedida de funcionar com a declaração de inaptidão de seu CNPJ. Note-se, que neste caso, ela estará impossibilitada de continuar com suas atividades operacionais, deixando de gerar renda, tributo e emprego.

Constata-se, antes da vigência deste artigo, que perdia a inscrição no CNPJ a pessoa jurídica que não comprovasse a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência dos recursos empregados em operações de comércio exterior, que é justamente o caso de interposição fraudulenta presumida.

Pois bem, deixar de fazer a comprovação exigida na lei, não é a mesma coisa de falta de capacidade operacional. Somente a título de exemplo, uma determinada empresa pode não conseguir comprovar a origem dos recursos para fazer uma importação de R\$ 10.000.000,00, mas pode perfeitamente comprovar uma importação de menor valor. O fato dela ter cedido o nome, não quer dizer necessariamente que ela não possa ser potencialmente produtiva. Neste caso, por óbvio, não interessa ao Estado a sua inatividade compulsória.

Claro que a incapacidade operacional ou a inexistência de fato da pessoa jurídica, permanece sujeita à declaração de inaptidão do CNPJ, nos termos do § 5º do art. 81 da Lei nº 9.430/96. Se for constatado a inexistência de fato da pessoa jurídica, não há que se falar na aplicação da multa por cessão de nome. Quem inexistente não pode ceder nada e nem ser responsável solidário de nada. Portanto, neste caso só caberia a declaração da inaptidão do cadastro do CNPJ. Não existe interesse algum na continuidade da existência deste CNPJ.

Antes, a quem cedesse o nome, na interposição fraudulenta presumida, cabiam duas consequências jurídicas: responsabilidade tributária solidária em relação à pena alternativa ao perdimento da mercadoria e inaptidão do CNPJ. Após a edição do art. 33 da Lei nº 11.488/2007, permanecem também duas consequências jurídicas: responsabilidade tributária

solidária em relação à pena alternativa ao perdimento da mercadoria e multa de 10% incidente sobre o valor da operação ocultada. Até porquê, este dispositivo legal em nada tratou da questão da responsabilidade solidária.

No meu entender, o mesmo raciocínio vale para a interposição fraudulenta comprovada, a qual antes, não havia necessariamente a declaração de inaptidão do CNPJ, o que se revelava até um tratamento não isonômico da lei. Agora a lei prevê o mesmo tratamento: responsabilidade tributária solidária em relação à pena alternativa ao perdimento da mercadoria e multa de 10% incidente sobre o valor da operação ocultada.

Neste sentido, vale a pena transcrever jurisprudência do CARF:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO II

Data do fato gerador: 05/11/2010

(...)

PENA DE PERDIMENTO. MULTA SUBSTITUTIVA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO. SUJEIÇÃO PASSIVA. IMPORTADOR OSTENSIVO. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO.

Não sendo possível a cominação da pena de perdimento e identificado o importador oculto no curso da fiscalização, o importador ostensivo estará sujeito à multa de 10% da operação (Lei nº 11.488/2007, art. 33) e à multa substitutiva correspondente ao valor aduaneiro da mercadoria importada (Decreto-Lei nº 1.455/1976, art. 23, V, § 3º). Esta será devida solidariamente pelo importador oculto, na condição de co-autor, ou por qualquer outra pessoa que se enquadre nas demais hipóteses de responsabilização solidária do art. 95 do Decreto-Lei nº 37/1966, notadamente aquele que se beneficia com a prática da infração. Não há erro na imputação subjetiva quando o auto de infração impõe a penalidade apenas a um dos co-autores identificados.

(...)

Recurso Voluntário Negado. (Acórdão nº 3802-00.925, de 24/04/2012, Processo 10314.011747/2010-93, Conselheiro Relator Solon Sehn)

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

O art. 33 da Lei nº 11.488/2007 não afastou a possibilidade da cominação da pena de perdimento ou da multa substitutiva ao importador ostensivo. A objetividade jurídica dos preceitos é distinta. A multa do art. 33, correspondente a 10% do valor da

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

(...)

Recurso Voluntário Negado. (Acórdão nº 3802-003876, de 11/11/2014. Processo 11829.720058/2012-06, Conselheiro Relator Solon Sehn.)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO II

Período de apuração: 23/08/2006 a 20/03/2007

(...)

INFRAÇÃO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

Responde pela infração quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática, ou dela se beneficie.

IMPORTAÇÃO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE DE TERCEIROS. DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. CONVERSÃO EM MULTA.

Presume-se a interposição fraudulenta na operação de comércio exterior, a não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados. Considera-se dano ao Erário a ocultação do real sujeito passivo na operação de importação, mediante interposição fraudulenta de terceiros, infração punível com a pena de perdimento, que é convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro caso as mercadorias não sejam localizadas ou tenham sido consumidas.

Recurso negado. (Acórdão nº 3403-003525, de 28/01/2015. Processo nº 10142.000539/2007-82. Conselheiro Relator Antônio Carlos Atulim).

Além do mais, parece-me que o art. 727 do Decreto nº 6759, de 05/02/2009, atual Regulamento Aduaneiro, vigente à época dos fatos, deixou expresso que a aplicação da multa de 10% não afasta a aplicação da multa de perdimento. Claro que não afasta também a multa substitutiva do perdimento, no caso aplicada a quem cedeu o nome, pois não fosse assim, não teria sentido a ressalva do § 3º a este artigo que só se aplica a quem cedeu o nome. Parece evidente a coexistência das duas multas nos casos de cessão de nome na interposição fraudulenta nas operações de comércio exterior.

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 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).*

Portanto a existência desta multa, aplicada pela cessão de nome, não prejudica a responsabilidade solidária aplicada nas infrações caracterizadas como dano ao erário. No presente caso, diante das provas produzidas no curso de fiscalização e de sua fundamentação, não há dúvidas de que houve ocultação do real adquirente.

Da mesma forma deve-se manter a responsabilidade solidária aos verdadeiros artífices das operações realizadas pela autuada. No caso as pessoas físicas Franklin Mendes Freiburger e Arnaldo Simões Júnior a quem deve ser aplicada a obrigação solidária decorrente dos art. 124, inc. I do CTN e art. 95 do Decreto-Lei nº 37/1966.

Somente a título de informação, entendo incabível a alegação de que quem deveria figurar no pólo passivo do auto de infração deveria ser a pessoa jurídica Denal Max. Conforme consta dos autos esta empresa teve declarada a sua inaptidão no CNPJ. Nesta condição seria juridicamente inapropriado alguém, que a própria Receita Federal, declara a sua inaptidão para ser representada no cadastro nacional da pessoa jurídica, ou seja, que passa a inexistir no universo das pessoas jurídicas, figurar no pólo passivo da obrigação tributária. No mínimo deveriam ser os seus sócios de fato, os quais já estão respondendo solidariamente a presente exigência.

Assim, diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Andrada Márcio Canuto Natal - Redator Designado.