MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	**10314.721712/2016-51**
ACÓRDÃO	3402-013.315 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de junho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CHEMBRO QUÍMICA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 04/01/2012 a 30/12/2013

CESSÃO DE NOME. ART. 33 DA LEI Nº 11.488/2007. ACOBERTAMENTO DE REAIS INTERVENIENTES. ELEMENTO SUBJETIVO. FRAUDE OU SIMULAÇÃO NÃO COMPROVADAS. DESCABIMENTO.

A multa por cessão de nome prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007 exige que a cessão tenha ocorrido "com vistas no acobertamento" de reais intervenientes ou beneficiários, o que pressupõe conduta intencional. Comprovada a ocultação do real adquirente, mas não demonstrada pela Fiscalização a existência de fraude ou simulação, elemento subjetivo indispensável à configuração do acobertamento, não se configura a infração.

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. MULTA DO ART. 33 DA LEI Nº 11.488/2007. NATUREZA JURÍDICA TRIBUTÁRIA. FINALIDADE ARRECADATÓRIA E FISCALIZATÓRIA. IDENTIDADE COM A PENALIDADE DO ART. 23, V, e §3º, DO DECRETO-LEI Nº 1.455/1976. TEMA 1.293/STJ. INAPLICABILIDADE DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE DA LEI Nº 9.873/1999.

A penalidade prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, incidente nas hipóteses de interposição fraudulenta na importação, não ostenta natureza meramente administrativa. Sua estrutura típica, finalidade e efeitos revelam inequívoco conteúdo tributário, porquanto destinada a resguardar a arrecadação e a integridade da fiscalização dos tributos incidentes sobre a operação de comércio exterior.

A conduta sancionada, ocultação do real adquirente da mercadoria importada, insere-se no núcleo das infrações tributárias dolosas, por alterar indevidamente a sujeição passiva, comprometer o valor aduaneiro e afetar a cadeia de incidência do Imposto de Importação, do IPI-Importação, do PIS-Importação e da COFINS-Importação.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

À luz da tese firmada pelo Superior Tribunal de Justiça no Tema 1.293, não se aplica a prescrição intercorrente prevista no art. 1º, §1º, da Lei nº 9.873/1999 quando a obrigação descumprida se destina à arrecadação ou à fiscalização tributária, hipótese que abrange a infração prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007.

Reconhece-se, portanto, a natureza jurídica tributária da penalidade, afastando-se a alegação de prescrição intercorrente.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado nos seguintes termos: (i) por voto de qualidade, em rejeitar a preliminar de prescrição intercorrente, vencidas as conselheiras Cynthia Elena de Campos e Alessandra Lessa dos Santos e o conselheiro Rafael de Souza Medeiros, que reconheciam a ocorrência de prescrição intercorrente no presente processo; (ii) por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade do Acórdão recorrido suscitada pela Recorrente; e, (iii) nº mérito, por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário para cancelar o Auto de Infração, vencido, neste ponto, o conselheiro Arnaldo Diefenthaeler Dornelles, que negava provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

José de Assis Ferraz Neto – Relator

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaeler Dornelles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Anselmo Messias Ferraz Alves, Cynthia Elena de Campos, Jose de Assis Ferraz Neto, Alessandra Lessa dos Santos, Rafael de Souza Medeiros, Arnaldo Diefenthaeler Dornelles (Presidente).

RELATÓRIO

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 16-76.701, proferido pela 22ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil – DRJ/SP, que por unanimidade de votos, em 22/03/2017, julgou improcedente a impugnação, conforme ementa abaixo:

> ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL
>
> Período de apuração: 04/01/2012 a 30/12/2013
>
> DANO AO ERÁRIO. OCULTAÇÃO DO RESPONSÁVEL PELA OPERAÇÃO DE COMÉRCIO EXTERIOR.
>
> 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.
>
> Impugnação Improcedente
>
> Crédito Tributário Mantido

Por bem descrever os fatos ocorridos até aquele momento, transcrevo o relatório da decisão recorrida. (e-fls.):

> A interessada foi autuada em face da infração capitulada no artigo 727 do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759/2009), o qual retrata o art. 33 da Lei 11.488, de 15 de junho de 2007, em razão de haver cedido 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, ficando 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). O valor lançado foi de R$ 27.793.721,06.
>
> A fiscalização faz um longo arrazoado, com conclusão de que a CHEMBRO cedeu seu nome a OSWALDO CRUZ QUÍMICA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA nas importações efetuadas no período de 04/01/2012 a 30/12/2013, constando do Relatório Fiscal que:
>
> - a motivação do procedimento fiscal se deu em função de já haver a Chembro revendido a apenas uma pessoa jurídica todas as mercadorias por ela importadas relacionadas a porcelanatos;
>
> - a empresa CHEMBRO QUÍMICA faz parte de grupo constituído por várias empresas que atuam principalmente na distribuição de produtos químicos, dentre as quais se encontra a empresa OSWALDO CRUZ QUÍMICA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA e não possui estrutura para armazenagem das mercadorias importadas (porcelanato). Sendo assim, tão logo sejam desembaraçadas, tais mercadorias são remetidas ao real adquirente, OSWALDO CRUZ QUÍMICA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA;

DOCUMENTO VALIDADO

- todas as mercadorias importadas pela empresa CHEMBRO QUÍMICA (porcelanato e produtos químicos) são repassadas a outras empresas do grupo. Embora algumas dessas empresas possuam habilitação para operar no comércio exterior, a importadora CHEMBRO registra as operações como OPERAÇÃO POR CONTA PRÓPRIA, declarando ser importadora e adquirente das mercadorias. As demais empresas do grupo são as responsáveis de fato pela comercialização e distribuição das mercadorias no mercado nacional;

- a importadora possui vários escritórios, situados em vários estados, inclusive um localizado na cidade de Guarulhos, São Paulo. No entanto, as operações de importação são realizadas principalmente por meio de filial localizada em Maceió, tendo em vista vantagem tributária obtida junto ao Estado de Alagoas;

- a escrituração contábil apresentada pela empresa importadora registra suas operações com históricos genéricos, não fazendo referência à transação ou documento que lhes tenham dado origem, principalmente no que tange às entradas e saídas que ocorreram em suas contas bancárias. Quando intimada a apresentar registros auxiliares que discriminassem detalhes das operações, tal empresa limitou-se a entregar planilha na qual apresentava relação de notas fiscais de entrada e saída referenciando-as com os diversos valores que entraram e saíram de suas contas, sem, contudo, apresentar documentos comprobatórios;

- o depoimento do sócio-administrador da empresa Oswaldo Cruz, Sr. Francisco Fortunato, foi esclarecedor de que a empresa CHEMBRO é quem importa a maioria dos produtos, uma vez que se beneficia da tributação favorável do Espirito Santo, através do FUNDAP. Esclarece também que em decorrência do histórico do benefício fiscal no Espirito Santo a CHEMBRO acabou tendo um maior capital de giro e por essa razão decidiu-se importar pela CHEMBRO e vender para a OSWALDO CRUZ, dizendo, além disso, que as importações são feitas agora por conta e ordem da OSWALDO CRUZ e não mais pela CHEMBRO desde que uma fiscalização em julho de 2014 no Porto de Paranaguá autuou importações de porcelanato e que grande parte das mercadorias eram revendidas diretamente para a OSWALDO CRUZ, vindo diretamente dos portos em razão de a CHEMBRO não possuir estrutura para armazenagem das mercadorias importadas;

- conforme tabelas elaboradas, é possível observar em vários casos a coincidência de endereço entre CHEMBRO e OSWALDO CRUZ, além de terem os mesmos sócios;

- apesar de a CHEMBRO ter importado em 2012 e 2013 mais de duzentos e oitenta milhões de reais, apresenta poucos empregados, enquanto a OSWALDO CRUZ apresente mais de cem empregados, o que dá indício de que a última está por trás gerindo e administrando as importações;

- as notas fiscais de entrada e de saída da CHEMBRO apresentam datas muito próximas, às vezes no mesmo dia, e os números seqüenciais são muito próximos, além de as quantidades, os códigos e as descrições das mercadorias importadas serem os mesmas das notas fiscais de saída, levando ao entendimento de que os

DOCUMENTO VALIDADO

produtos já tinham um cliente pré-determinado e que as mercadorias transitam pelo estoque da CHEMBRO apenas contabilmente;

- não houve o desmembramento das Declarações de Importações (DIs), ou seja, foram inteiramente vendida/repassada para um único cliente, fugindo do usual, onde importa-se para revenda a diversos clientes, demonstrando que a CHEMBRO era uma mera intermediária das negociações e quem realmente atuava como importadora de fato era a OSWALDO CRUZ;

- não há controle sobre os valores pagos à CHEMBRO, dando como exemplo o pagamento da nota 566, com valor de duzentos mil depositados pelo Banco Itaú em 26/06/12 e tendo sido verificado que não houve pagamento nesta data, tendo o mesmo ocorrido com as notas 578, 579 e 580, conforme extratos bancários;

- apesar da alegação de que a CHEMBRO revende com margem de lucro de pelo menos dois por cento, o que se vê são depósitos da OSWALDO CRUZ como adiantamentos de contratos de câmbio de importações da primeira;

- a escrituração contábil não apresenta clareza e a referência ao documento probante, sendo registrada com histórico genérico no que tange às entradas e às saídas nas contas correntes bancárias, exemplificando com a operação "pagto duplicata nº Chembro" ou apenas "pagto duplicata n", sem identificação dos documentos ou das operações que deram origem;

- há vários exemplos descritos que comprovam que os adiantamentos foram feitos pela Oswaldo Cruz à Chembro para pagamento dos contratos de câmbio, inclusive com uma planilha de pagamento de câmbio x adiantamentos que deixa claro que todos os recursos para as importações realizadas pela Chembro vêm da empresa Oswaldo Cruz;

- para todos os pagamentos de contratos de câmbio há um depósito realizado pela Oswaldo Cruz, em dias próximos ou até no mesmo dia, com valores muito similares aos contratos;

- a ocultação do real adquirente foi motivada pelo desejo da Oswaldo Cruz de se manter em São Paulo, utilizando a Chembro, sempre em Estados com benefícios fiscais;

- o STF, no julgamento que tratou do FUNDAP, considerou simulação a operação de importação, por conta e ordem de terceiro, por empresas encomendantes domiciliadas em outro Estado, por violação do pacto federativo.

Cientificada da autuação, a interessada apresentou defesa, preliminarmente fazendo um longo arrazoado sobre importação por conta própria, por conta e ordem e por encomenda, e, em seguida, alegando, em síntese, que:

- a motivação alegada pela fiscalização para ocultar o real adquirente, relativamente a não figurar como contribuinte de IPI equiparado a industrial não se aplica por ser adquirente, na maior parte dos casos, de produtos químicos para industrialização, pagando IPI na saída da mercadoria;

DOCUMENTO VALIDADO

- a motivação alegada pela fiscalização para ocultar o real adquirente, relativamente a não se submeter a procedimentos de habilitação para atuar no comércio exterior, não pode prevalecer por não ser obrigação tributária sequer acessória, podendo adquirir mercadorias importadas por outrem;

- a motivação alegada pela fiscalização para ocultar o real adquirente, relativamente a praticar a lavagem de dinheiro e descaminho é totalmente fantasiosa e absurda uma vez que todos os valores foram atestados lícitos;

- a motivação alegada pela fiscalização para ocultar o real adquirente, relativamente ao fato de a mercadoria ter sido entregue ao adquirente logo após o seu desembaraço, não prospera por não ser caracterizada importação por conta e ordem a entrega direta;

- a motivação alegada pela fiscalização para ocultar o real adquirente, relativamente a sonegação de ICMS também não tem propósito, pois a fruição de benefícios fiscais é lícita;

- a Chembro foi constituída para fazer importações por razões de logística e especialização;

- os benefícios fiscais praticamente não existem mais, apenas o regime especial de precatórios no Estado do Alagoas;

- os balanços da Chembro não foram analisados e eles apresentam lucro em 2012 de mais de três milhões de reais além de financiamentos bancários para pagamentos de importações – FINIMP de mais de trinta e dois milhões de reais;

- a fiscalização não indicou claramente que a importadora não tinha recursos ou que não se utilizou de seus recursos para pagar pelas mercadorias que importou, sendo que os recursos utilizados são do capital de giro, o que caracteriza importação por conta própria, não se confundindo com com adiantamento de recursos;

- o que define a operação por conta e ordem é a utilização de recurso de terceiro, o que não ocorreu no presente caso;

- a adquirente, no mercado interno, pagou cada importação após o desembaraço, o que se configura em capital de giro para a próxima operação;

- a fiscalização se contentou em encontrar recebimentos de valores aproximados e em datas próximas, não examinando toda a contabilidade e documentos comprobatórios, relativamente a cada uma das importações, de maneira a fazer a correta vinculação dos pagamentos com as respectivas duplicatas e notas fiscais;

- as penalidades de cem ou de cento e dez por cento tem caráter confiscatório, vedado pela Constituição Federal;

- pleiteia perícia e indica perito, entendendo que deverão ser objeto de exame os documentos relativos a cada uma das importações, tais como Declaração de Importação, pagamento de contrato de câmbio e suas datas, nota fiscal de

DOCUMENTO VALIDADO

> entrada, nota fiscal de saída, duplicata, extratos bancários, contabilidade, pagamentos respectivos e suas datas.

A empresa CHEMBRO QUÍMICA LTDA foi intimada da decisão de primeira instância em 30/03/2017 (e-fl. 3600) e apresentou o Recurso Voluntário (e-fls. 3603 a 3628) em 19/04/2017 (e-fl. 3602).

O presente Recurso Voluntário foi objeto de sucessivas conversões em diligência por este Colegiado. A Resolução nº 3402-001.302 (março/2018) e a de nº 3402-002.001 (maio/2019) determinaram a realização de perícia técnica formal com designação de perito da União e assistente técnico do contribuinte. A Resolução nº 3402-004.239 (agosto/2025) determinou que a Recorrente trouxesse aos autos a íntegra do processo judicial nº 5004804-11.2014.4.04.7008/PR (TRF4), para avaliação como prova emprestada. Ambas as Resoluções reconheceram expressamente a conexão regimental deste processo com o PAF nº 10314.721711/2016-15.

Registre-se que a autoridade fiscal de origem, nas duas oportunidades em que foi instada a cumprir as diligências determinadas pelo CARF, limitou-se a reiterar a fundamentação do Auto de Infração original, sem realizar a análise contábil efetivamente solicitada.

A Recorrente estruturou seu Recurso Voluntário em duas frentes: uma preliminar de nulidade e argumentação de mérito. Passo a sintetizar os principais pontos suscitados.

Da preliminar de nulidade por cerceamento de defesa

A Recorrente sustenta que o Acórdão recorrido é nulo de pleno direito, por ter indeferido o pedido de perícia técnica sem a devida fundamentação, em violação ao art. 28 do Decreto nº 70.235/72. Segundo a Recorrente, a negativa se limitou a invocar o princípio da economia processual e a suposta suficiência dos elementos trazidos pela Fiscalização, sem enfrentar os quesitos formulados ou analisar a documentação apresentada pela defesa.

Argumenta que o indeferimento da perícia representou cerceamento do direito de defesa e do contraditório, garantidos constitucionalmente (art. 5º, LV, da CF/88), e que a atividade do julgador é vinculada, nos termos do parágrafo único do art. 142 do CTN, não cabendo discricionariedade na apreciação do pedido de prova pericial formulado nos moldes legais.

A Recorrente cita doutrina de Fabiana Del Padre Tomé, sustentando que o ato administrativo que defere ou indefere perícia é ato vinculado, e que a perícia só pode ser indeferida quando prescindível (fato irrelevante ou já demonstrado) ou impraticável (impossibilidade material), hipóteses que, segundo alega, não se verificaram no caso.

Da ausência de adiantamento de recursos

No mérito, a Recorrente sustenta que o elemento principal da acusação fiscal é o suposto adiantamento de recursos por parte da empresa Oswaldo Cruz para que a Recorrente efetuasse importações por conta e ordem daquela, sem assim declará-las. Afirma que, sem a

DOCUMENTO VALIDADO

comprovação de adiantamento de recursos, não se caracteriza a importação por conta e ordem e, por consequência, não se configura a cessão de nome para acobertamento.

A Recorrente alega que a Fiscalização se contentou em identificar depósitos da Oswaldo Cruz em datas próximas e valores similares aos contratos de câmbio firmados pela Recorrente, presumindo que se tratava de adiantamentos. Contudo, segundo a defesa, tais depósitos correspondem a pagamentos de vendas anteriores de mercadorias já importadas e revendidas no mercado interno, ou seja, integram o fluxo de caixa e o capital de giro da Recorrente, não se confundindo com adiantamento de recursos de terceiros.

Para demonstrar essa tese, a Recorrente juntou à Impugnação 10 (dez) dossiês documentais, cada um composto por: Declaração de Importação, contrato de câmbio, notas fiscais de entrada e saída, duplicatas, comprovantes de pagamento pelo adquirente no mercado interno e extratos bancários com os respectivos créditos na conta da Recorrente.

Dos exemplos concretos apresentados

A Recorrente detalha exemplos específicos para demonstrar o equívoco da metodologia fiscal. No caso da DI nº 13/2364719-0, de 29/11/2013, o câmbio foi pago antecipadamente em 27/11/2013, no valor de R$ 162.391,49. A mercadoria (Lipolan T 24) foi revendida no mercado interno pela NF nº 1460, em 04/12/2013, à Oswaldo Cruz, por R$ 131.804,67. O pagamento da Oswaldo Cruz ocorreu somente em 10/01/2014, no valor de R$ 1.665.000,00, englobando esta e outras quatro DI e respectivas notas fiscais, cujos valores somados totalizam R$ 1.650.000,00. A Fiscalização, porém, ao encontrar um depósito de R$ 165.000,00 em 27/11/2013, concluiu, sem examinar nenhum outro documento, que se tratava de adiantamento para aquela DI específica, apenas pela proximidade de datas e valores.

Em relação a outro conjunto de DI (planilha doc. 08 da Impugnação), a Recorrente demonstra que os contratos de câmbio foram pagos em julho de 2013, inclusive com recursos de financiamento bancário FINIMP junto ao Banco Safra Luxembourg, enquanto o pagamento da Oswaldo Cruz pelas mercadorias revendidas só ocorreu em 04/08/2014, ou seja, mais de um ano depois. Novamente, a Fiscalização se limitou a identificar depósitos em datas próximas e somá-los até atingir valores aproximados aos dos câmbios, sem verificar a correspondência real com as operações de compra e venda.

Dos financiamentos bancários (FINIMP)

A Recorrente destaca que uma série de contratos de câmbio foram objeto de financiamentos bancários para importações (FINIMP), obtidos junto a instituições financeiras (Bradesco, Safra, Itaú, Brasil e Santander), nos valores de R$ 32.146.189,69 (2012) e R$ 35.201.331,33 (2013). Esses financiamentos, devidamente registrados nos balanços da empresa, demonstram que a Recorrente possuía fontes próprias de recursos para suas importações, afastando a tese de dependência financeira em relação à Oswaldo Cruz.

DOCUMENTO VALIDADO

Alega que este aspecto foi completamente desconsiderado tanto pela Fiscalização quanto pelo relator do Acórdão recorrido.

Da escrituração contábil e dos registros auxiliares

Quanto à crítica da Fiscalização de que a escrituração contábil da Recorrente apresentaria históricos genéricos, a Recorrente sustenta que todas as operações foram devidamente escrituradas com base em documentação hábil e idônea, e que os lançamentos contábeis são perfeitamente identificáveis quando analisados em conjunto com a documentação de suporte, o que exigiria, precisamente, a perícia técnica requerida e negada.

A Recorrente afirma que a Fiscalização não examinou toda a contabilidade e documentos comprobatórios relativos a cada importação, limitando-se a encontrar recebimentos de valores aproximados em datas próximas, sem fazer a correta vinculação dos pagamentos com as respectivas duplicatas e notas fiscais.

Da inexistência de motivação para a ocultação

A Recorrente impugna cada uma das motivações atribuídas pela Fiscalização para a suposta ocultação do real adquirente:

(i) quanto à não figuração como contribuinte do IPI equiparado a industrial: a Oswaldo Cruz é adquirente, na maior parte dos casos, de produtos químicos para industrialização, já pagando IPI na saída;

(ii) quanto à habilitação para operar no comércio exterior: trata-se de faculdade e não de obrigação, podendo qualquer empresa adquirir mercadorias importadas por outrem;

(iii) quanto à lavagem de dinheiro e descaminho: alega ser fantasiosa e absurda, pois todos os valores foram atestados como lícitos pela própria Fiscalização;

(iv) quanto à entrega direta ao adquirente: a entrega de mercadorias logo após o desembaraço não caracteriza, por si só, importação por conta e ordem;

(v) quanto à sonegação de ICMS: a fruição de benefícios fiscais é lícita, e a Oswaldo Cruz possui filial em estado com benefício fiscal, podendo ela mesma importar diretamente.

Do pedido de perícia reiterado

A Recorrente reitera o pedido de realização de perícia técnica, indicando perito (Sr. Marcos Aparecido Rodrigues, Contador, CRC-SP 1SP/211.131/O-0) e formulando quesitos específicos, nos termos do art. 16, IV, do Decreto nº 70.235/72. Solicita que sejam elaboradas planilhas DI a DI, verificando se houve ou não adiantamento de recursos por parte da Oswaldo Cruz para pagamento dos contratos de câmbio.

Do fato novo: processo judicial favorável no TRF4

A Recorrente noticia como fato novo a prolação de acórdão favorável pelo TRF4 nos autos do processo judicial nº 5004804-11.2014.4.04.7008/PR, envolvendo as mesmas empresas

DOCUMENTO VALIDADO

em situação idêntica, porém com DI registradas em período distinto (janeiro/2013 a abril/2014). Naquele processo, a perícia contábil judicial concluiu que os recursos utilizados pela Recorrente guardavam relação direta com vendas pretéritas, e não com adiantamentos para importações futuras. O auto de infração foi anulado e o processo já se encontra em fase de cumprimento de sentença.

Dos pedidos formulados

A Recorrente requer: (a) a declaração de nulidade do Acórdão recorrido por cerceamento de defesa; (b) o retorno dos autos à DRJ/SPO para realização da perícia técnica; (c) subsidiariamente, caso não se reconheça a nulidade, que a própria Turma Ordinária determine a perícia; (d) em qualquer caso, o cancelamento do auto de infração.

É o Relatório

VOTO

Conselheiro **José de Assis Ferraz Neto**, Relator.

1. Pressupostos legais de admissibilidade.

O recurso voluntário da empresa é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo integral conhecimento.

2. Objeto do presente litígio.

O presente processo teve origem no Auto de Infração lavrado em 04/08/2016, capitulado no artigo 727 do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759/2009), que reproduz o art. 33 da Lei nº 11.488/2007, em razão de a CHEMBRO QUÍMICA LTDA haver, segundo a Fiscalização, cedido 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, ficando sujeita a multa de 10% do valor da operação acobertada. O valor lançado foi de R$ 27.793.721,06.

O Acórdão nº 16-76.701, da 22ª Turma da DRJ/SPO, julgou a impugnação improcedente por unanimidade, mantendo integralmente o crédito tributário.

3. PRELIMINAR: Prescrição Intercorrente.

Enquadramento do Tema 1.293/STJ e relevância da Tese 3 para o caso concreto.

Antes de adentrar o mérito, cabe examinar a eventual ocorrência de prescrição intercorrente no curso do processo administrativo, com fundamento no art. 1º, §1º, da Lei nº 9.873/1999, sob a égide do entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça no Tema Repetitivo nº 1.293.

DOCUMENTO VALIDADO

No presente processo, houve paralisação por quase 5 anos entre a prolação da Resolução nº 3402-002.001 (21/05/2019), (e-fls. 3680 a 3694) que determinou a conversão do julgamento em diligência para realização de perícia técnica, e a manifestação da Fiscalização em atendimento àquela determinação (10/05/2024). (e-fls. 3704 a 3726). Configura, portanto, o requisito temporal para o exame da prescrição intercorrente.

No referido julgamento, o STJ decidiu que a prescrição intercorrente se aplica às infrações aduaneiras de natureza não tributária, fixando, contudo, em sua Tese 3, uma ressalva expressa:

Não incidirá o art. 1º, §1º, da Lei 9.873/1999 quando a obrigação descumprida, embora inserida em ambiente aduaneiro, destinava-se direta e imediatamente à arrecadação ou à fiscalização dos tributos incidentes sobre o negócio jurídico realizado.

Desse modo, a análise que se impõe no caso concreto não pode se limitar a uma classificação abstrata da infração como "aduaneira", mas deve identificar qual o bem jurídico diretamente protegido pela norma sancionadora e qual a finalidade imediata da obrigação violada.

A inovação do STJ: criação de duas categorias obrigatórias de multas aduaneiras.

Conforme destacado inclusive pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, o Tema 1.293/STJ introduziu uma estrutura inédita e vinculante para o sistema sancionatório aduaneiro, na qual toda e qualquer penalidade aplicada em ambiente aduaneiro deve necessariamente se enquadrar em uma de duas categorias:

Multas aduaneiras de natureza administrativa, ligadas ao cumprimento de deveres instrumentais ou formais e sujeitas à prescrição intercorrente da Lei nº 9.873/1999; e Multas aduaneiras de natureza arrecadatória ou fiscalizatória, destinadas direta e imediatamente à arrecadação ou à fiscalização dos tributos incidentes sobre a operação, razão pela qual não se submetem à prescrição intercorrente, conforme a exceção expressa da Tese 3.

Assim, por respeito e fidelidade à própria decisão do STJ, impõe-se, no caso concreto, identificar qual é o bem jurídico tutelado pela multa prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, para fins de correta classificação.

Como se demonstrará, essa penalidade tutela diretamente a arrecadação, a fiscalização e a integridade da relação jurídico-tributária e, portanto, somente pode ser enquadrada na segunda categoria, afastando a incidência da prescrição intercorrente.

CONTEXTO HISTÓRICO DA LEGISLAÇÃO SOBRE INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA E DA FINALIDADE DO ART. 33 DA LEI Nº 11.488/2007

A adequada compreensão da natureza jurídica da penalidade prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007 e, sobretudo, do bem jurídico por ela tutelado que exige breve incursão no contexto histórico e normativo que motivou sua criação e a evolução legislativa no combate à interposição fraudulenta.

DOCUMENTO VALIDADO

A interposição fraudulenta mediante ocultação do sujeito passivo não surgiu como mera preocupação de caráter administrativo. A partir da década de 1990 e no início dos anos 2000, verificou-se a disseminação de estruturas artificiais de importação. Essas estruturas baseavam-se na utilização de empresas recém-criadas, sem capacidade operacional, financeira ou patrimonial, que figuravam apenas formalmente como importadoras, com o propósito de ocultar o verdadeiro adquirente e manipular os efeitos tributários da operação.

Esse modelo instrumental, com empresas de curta duração e sem substância econômica, servia como mecanismo para possibilitar o subfaturamento do valor aduaneiro, reduzindo a base de cálculo dos tributos; viabilizar a blindagem patrimonial do adquirente final, dificultando a cobrança de tributos e multas; manipular a sujeição passiva, afastando do alcance da fiscalização o responsável econômico real; provocar a ruptura artificial da cadeia do IPI, evitando a equiparação a industrial; permitir o uso indevido de regimes aduaneiros suspensivos; e gerar severa distorção concorrencial pela redução ilícita da carga tributária.

Diante desse cenário, o legislador editou a Medida Provisória nº 66/2002, posteriormente convertida na Lei nº 10.637/2002, que reformulou substancialmente o art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, incluindo o inciso V, com o objetivo expresso de reprimir práticas de ocultação dolosa que causavam dano ao erário, expressão, aliás, incorporada ao próprio caput do dispositivo.

Posteriormente, com a edição da Lei nº 11.488/2007, o legislador ampliou e aperfeiçoou o combate à interposição fraudulenta, estabelecendo no art. 33, sanção específica e autônoma para essa prática. Embora sejam dispositivos distintos, tanto o art. 23, V, do DL 1.455/1976 quanto o art. 33 da Lei 11.488/2007 compartilham a mesma ratio legis: a proteção da integridade da relação jurídico-tributária no ambiente aduaneiro, por meio da repressão à ocultação do real sujeito passivo da operação de importação.

Essa identidade de fundamento e finalidade entre as duas normas confirma que o bem jurídico tutelado não é a regularidade formal do despacho aduaneiro, nem o mero controle documental da movimentação de mercadorias. A conduta reprimida interfere diretamente na constituição, na identificação e na higidez da relação jurídico-tributária. Afeta a veracidade do valor aduaneiro; compromete a identificação do sujeito passivo; interfere na arrecadação de tributos incidentes na importação e na cadeia subsequente; impede a correta aplicação da legislação de IPI; e atinge a própria concorrência tributária leal.

Assim, conclui-se que a multa prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, a exemplo do que ocorre com a penalidade do art. 23, V, do DL 1.455/1976, não tutela um interesse predominantemente administrativo, mas um interesse fiscal qualificado: a integridade da ordem econômico-tributária no âmbito aduaneiro. Trata-se, portanto, de penalidade cujo fundamento, finalidade e teleologia são inerentemente tributários.

REFLEXÃO: por que alguém ocultaria o sujeito passivo mediante fraude ou simulação?

DOCUMENTO VALIDADO

A infração prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, que reprime a interposição fraudulenta na importação, não se confunde com irregularidade formal, tampouco com mero descumprimento procedimental. Trata-se de conduta dotada de evidente intencionalidade, estruturada para produzir efeitos concretos sobre a esfera tributária.

A pergunta central para a adequada compreensão do tipo infracional é: qual seria a razão econômica ou jurídica para que alguém deliberadamente ocultasse o verdadeiro adquirente de uma importação?

A resposta decorre da própria experiência fiscal acumulada ao longo de décadas: a ocultação do sujeito passivo somente faz sentido quando se pretende alterar artificialmente os efeitos tributários da operação, seja para impedir a identificação do responsável, seja para reduzir a carga tributária incidente.

A prática demonstra que a ocultação do real adquirente produz efeitos diretos sobre a formação da relação jurídico-tributária. Ao deslocar artificialmente a sujeição passiva, impede que o verdadeiro responsável seja identificado, fiscalizado ou cobrado, inviabilizando a verificação de sua capacidade econômico-financeira e frustrando a atuação regular do Fisco. Além disso, tal expediente frequentemente se associa a estratégias de subfaturamento, a manipulações do valor aduaneiro, ao uso indevido de regimes especiais e à criação de blindagens patrimoniais destinadas a impedir a recuperação de créditos tributários.

A ocultação do sujeito passivo também repercute sobre a cadeia de incidência do IPI, pois inviabiliza a equiparação do adquirente real a industrial e desorganiza a dinâmica de débitos e créditos, com impacto direto na concorrência tributária. Do mesmo modo, afeta a própria base de cálculo dos tributos incidentes na importação, comprometendo a apuração correta do valor aduaneiro.

Esses elementos evidenciam que o bem jurídico tutelado pelo legislador não é a mera regularidade formal dos atos do despacho aduaneiro, mas a proteção da ordem econômico-tributária, especialmente no que concerne à arrecadação e à fiscalização dos tributos do comércio exterior.

A fraude, portanto, só existe porque há tributos a serem fraudados. Na ausência de incidência tributária relevante, não haveria racionalidade econômica para ocultar o sujeito passivo. A conduta típica revela, assim, sua íntima vinculação com a estrutura tributária, reforçando que a finalidade normativa do art. 33 da Lei nº 11.488/2007, tal como ocorre com o art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, é essencialmente fiscal, e não administrativa.

TESTE DE SUBTRAÇÃO: consequências da inexistência da penalidade

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, em suas razões, trouxe valiosa contribuição metodológica ao aplicar ao caso o denominado teste de subtração, instrumento útil para identificação do bem jurídico tutelado pela norma. A lógica é simples: examina-se o que

DOCUMENTO VALIDADO

ocorreria no sistema tributário caso a penalidade prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007 fosse retirada do ordenamento.

Esse exercício hipotético revela, com clareza, a finalidade eminentemente fiscal da sanção.

A supressão da penalidade acarretaria, em primeiro plano, prejuízo direto à arrecadação, pois as estruturas de interposição voltariam a ser utilizadas como mecanismo para inviabilizar a cobrança dos tributos incidentes na importação. Empresas instrumentalizadas, sem capacidade econômica real, permaneceriam como escudo para o adquirente oculto, e o crédito tributário tornar-se-ia irrecuperável ante a inexistência de bens penhoráveis.

Em segundo lugar, haveria significativo comprometimento da fiscalização tributária, que perderia instrumento essencial para identificar o sujeito passivo efetivo, aferir sua capacidade financeira, apurar o valor aduaneiro real e reprimir práticas de subfaturamento, simulação e blindagem patrimonial. A ocultação do adquirente é, por definição, mecanismo voltado a impedir o lançamento correto dos tributos e sua reprimenda não pode prescindir de sanção adequada.

A eliminação da penalidade também promoveria a erosão da cadeia do IPI, permitindo que o verdadeiro adquirente permanecesse fora do campo de incidência do imposto e de suas regras de equiparação, comprometendo a tributação das saídas subsequentes, a apuração de créditos e débitos e a concorrência leal no mercado interno.

Por fim, restaria comprometida a verificação do valor aduaneiro, visto que a ocultação do sujeito passivo é frequentemente utilizada para viabilizar práticas de subfaturamento. Sem a sanção correspondente, tais condutas passariam a carecer de resposta estatal eficaz.

Do teste proposto pela PGFN extrai-se conclusão inequívoca: a retirada da penalidade afetaria exclusivamente a arrecadação e a fiscalização tributária, e não a ordem administrativa.

Disso decorre que o bem jurídico protegido pela penalidade prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, tal como ocorre com aquela do art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, é tributário, e não meramente administrativo.

DA INADEQUAÇÃO DA QUALIFICAÇÃO ADMINISTRATIVA ATRIBUÍDA PELO STJ À MULTA POR INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA (ART. 33 DA LEI Nº 11.488/2007)

O acórdão proferido pelo Superior Tribunal de Justiça nos Embargos de Declaração no AgInt no REsp nº 2.122.282/SP, embora tenha tratado especificamente da multa substitutiva prevista no art. 23, inciso V, §3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, afirmou que tal penalidade possuiria natureza administrativa, por supostamente tutelar apenas o "controle das atividades de comércio exterior" e não a arrecadação dos tributos incidentes sobre a importação.

Identidade normativa entre o art. 23, V, do DL 1.455/76 e o art. 33 da Lei 11.488/2007 Conforme demonstrado anteriormente, tanto o art. 23, V, do Decreto-Lei nº

DOCUMENTO VALIDADO

1.455/1976 quanto o art. 33 da Lei nº 11.488/2007 compartilham a mesma ratio legis: reprimir a ocultação fraudulenta do sujeito passivo nas operações de importação. Ambas as normas tutelam o mesmo bem jurídico, a integridade da relação jurídico-tributária e ambas foram criadas em resposta ao mesmo fenômeno: a utilização de estruturas artificiais de importação para fraudar o Fisco.

Desse modo, embora o julgado do STJ tenha se referido especificamente ao art. 23, V, §3º, do DL 1.455/76, a qualificação atribuída àquela penalidade repercute diretamente sobre a interpretação do art. 33 da Lei 11.488/2007, dada a identidade de fundamento, finalidade e estrutura típica entre ambos os dispositivos.

Com a devida vênia, tal qualificação não se coaduna com a estrutura normativa da infração nem com sua finalidade sancionatória, mostrando-se tecnicamente insuficiente para determinar o regime jurídico aplicável a qualquer das duas penalidades.

Em primeiro lugar, a própria conduta típica sancionada ocultar, mediante fraude, o sujeito passivo da obrigação tributária, revela um ataque direto à formação da relação jurídico-tributária. Não se trata de mera irregularidade administrativa de controle aduaneiro, mas de fraude destinada a impedir a aplicação correta da legislação tributária, alterando contribuinte, base de cálculo, alíquotas e responsabilidade fiscal. A conduta, portanto, incide justamente sobre o núcleo da obrigação tributária.

Em segundo lugar, a multa prevista no art. 23, V, §3º, do DL 1.455/76 substitui a pena de perdimento, tradicionalmente reconhecida como sanção fiscal de máximo rigor para hipóteses de fraude que inviabilizam a constituição do crédito tributário. A substituição do perdimento por multa não altera a natureza da sanção; ao contrário, confirma que se trata de instrumento de reação estatal a conduta que compromete a arrecadação tributária, e não de mera medida administrativa ligada ao trânsito internacional de mercadorias. O mesmo raciocínio aplica-se integralmente à penalidade do art. 33 da Lei 11.488/2007, que também foi concebida como resposta proporcional e eficaz à interposição fraudulenta.

Em terceiro lugar, a fundamentação adotada no julgado ignora que tanto o art. 23, V, do DL 1.455/76 quanto o art. 33 da Lei 11.488/2007 descrevem infração cujo bem jurídico protegido é a higidez do lançamento dos tributos incidentes sobre a importação. A ocultação do real importador impede que se identifique o contribuinte correto, conduz a regimes tributários indevidos, afeta o tratamento fiscal aplicável (em especial no âmbito do IPI) e cria cenário artificial destinado à evasão ou elisão ilícita. O dano fiscal é, portanto, imediato e não meramente reflexo.

Em quarto lugar, ainda que o acórdão faça referência ao Tema 1.293/STJ, é necessário observar que o precedente vinculante tratou de hipótese substancialmente diversa, multa formal do art. 107, IV, "e", do Decreto-Lei nº 37/1966, na qual não houve fraude, nem ocultação do sujeito passivo, nem alteração de elementos essenciais da obrigação tributária. A ratio decidendi daquele tema não se transplanta automaticamente para as multas ora analisadas, cujo pressuposto fático-jurídico é a fraude tributária.

DOCUMENTO VALIDADO

Dessa forma, embora o acórdão citado tenha concluído pela natureza administrativa da multa prevista no art. 23, V, §3º, do DL 1.455/76, a estrutura normativa daquele dispositivo e, por identidade de razão, do art. 33 da Lei nº 11.488/2007, sua função repressiva de fraudes fiscais e, sobretudo, o núcleo típico da infração, a ocultação do sujeito passivo da obrigação tributária, comprovam que ambas as sanções possuem natureza tributária, voltadas a resguardar a integridade da arrecadação e a veracidade da relação jurídico-tributária na importação, sendo inadequado qualificá-las como infrações meramente administrativas voltadas ao controle aduaneiro.

OUTROS ARGUMENTOS QUE ATRIBUEM NATUREZA ADMINISTRATIVA À MULTA DO ART. 33 DA LEI Nº 11.488/2007

Apesar da clareza do critério estabelecido pelo Superior Tribunal de Justiça no Tema 1.293 segundo o qual a natureza da infração depende do bem jurídico tutelado, parte da doutrina tem sustentado que as multas por interposição fraudulenta, seja a substitutiva do perdimento prevista no art. 23, inciso V, §3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, seja aquela prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, possuiriam natureza meramente administrativo-aduaneira. Cumpre examinar os principais fundamentos que embasam tal tese e demonstrar sua inadequação.

O primeiro equívoco decorre da leitura segundo a qual o Tema 1.293 teria classificado, de maneira automática, toda infração aduaneira como administrativa. Não foi essa, porém, a construção do Tribunal Superior. Ao contrário, o STJ rejeitou categorias abstratas e estabeleceu um critério material, voltado exclusivamente à identificação do bem jurídico protegido. Assim, apenas as infrações cujo objeto seja o controle formal do despacho aduaneiro sujeitam-se à prescrição intercorrente; por outro lado, quando a obrigação violada se destina direta ou imediatamente à arrecadação ou à fiscalização dos tributos incidentes sobre a operação, a infração possui natureza tributária e se insere na exceção contemplada na Tese 3.

A questão central, portanto, não é terminológica, mas substancial: qual bem jurídico o art. 33 da Lei nº 11.488/2007 foi criado para resguardar? Como demonstrado nos itens anteriores, trata-se de dispositivo voltado a proteger a integridade da relação jurídico-tributária da importação, o valor aduaneiro, a identificação do contribuinte real, a higidez da cadeia do IPI e a prevenção de práticas de evasão fiscal. Não há, assim, elemento normativo que permita enquadrá-lo no domínio das infrações administrativas formais. O mesmo raciocínio se aplica integralmente ao art. 23, inciso V, do DL 1.455/76, dada a identidade de ratio legis entre ambos os dispositivos.

Também não procede o argumento segundo o qual haveria contradição lógica em reconhecer natureza tributária à multa, quando o perdimento, penalidade aplicável em alguns casos de interposição fraudulenta seria, em tese, administrativo. A premissa incorre em dupla impropriedade.

De um lado, confunde forma de execução com natureza jurídica da sanção: o perdimento e a multa substitutiva (no caso do art. 23, V, §3º, do DL 1.455/76) ou a multa

DOCUMENTO VALIDADO

autônoma (no caso do art. 33 da Lei 11.488/2007) são instrumentos de reação estatal a um único ilícito, cuja essência é a fraude praticada para ocultar o sujeito passivo. De outro, ignora que a legislação trata o perdimento decorrente de fraude como sanção de caráter fiscal, associada diretamente à proteção da arrecadação.

A mudança da modalidade de execução, pecuniária ou material, não altera o bem jurídico protegido. Assim como uma obrigação tributária não deixa de ser tributária por ser satisfeita em dinheiro, dação ou adjudicação, também a sanção decorrente da interposição fraudulenta não muda de natureza em razão do mecanismo empregado para sua concretização.

Outro ponto frequentemente invocado diz respeito à Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 66/2002, que faria referência ao combate às "fraudes aduaneiras". A interpretação extensiva desses termos, porém, desconsidera que Exposições de Motivos não definem a natureza jurídica dos ilícitos e tampouco delimitam o bem jurídico tutelado.

A Medida Provisória nº 66/2002 promoveu ampla reforma da legislação tributária e aduaneira, incluindo dispositivos relacionados ao combate de práticas fraudulentas no comércio exterior. Embora a Exposição de Motivos (EM) não trate especificamente da natureza jurídica da multa substitutiva do perdimento prevista no art. 23, V, §3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976 e muito menos do art. 33 da Lei 11.488/2007, que é posterior, ela oferece elementos relevantes para a correta compreensão da finalidade normativa subjacente à reforma.

De acordo com a EM, o art. 29 da MP instituiu presunção legal destinada a caracterizar operações por conta e ordem de terceiros, com o objetivo de criar instrumento mais eficaz para o combate efetivo de fraudes fiscais praticadas em operações de comércio exterior:

> 18. O art. 29 pretende instituir presunção legal que caracterize operações por conta e ordem de terceiros, com o objetivo de criar instrumento mais eficaz para o combate efetivo de fraudes fiscais praticadas em operações de comércio exterior.

O mesmo sentido é reiterado ao se afirmar que os arts. 59 e 60 da MP visam aperfeiçoar a legislação aduaneira no que concerne à prevenção e ao combate a fraudes:

> 43. Os arts. 59 e 60 visam aperfeiçoar a legislação aduaneira no que concerne à prevenção e ao combate à fraudes.

A referência expressa a fraudes fiscais praticadas no âmbito do comércio exterior e não a meras irregularidades procedimentais confirma que a motivação legislativa central foi reforçar mecanismos de tutela da ordem fiscal, especialmente no que se refere à identificação do sujeito passivo e à higidez da relação tributária incidente sobre a importação.

Ainda que a Exposição de Motivos não qualifique explicitamente a multa prevista no art. 23, inciso V, como sanção de natureza tributária, o contexto normativo evidenciado no documento demonstra que a reforma buscou dotar a Administração Tributária de instrumentos mais eficazes para combater condutas fraudulentas que afetam diretamente a arrecadação e a fiscalização dos tributos incidentes sobre o comércio exterior.

DOCUMENTO VALIDADO

Esse mesmo contexto normativo aplica-se integralmente ao art. 33 da Lei nº 11.488/2007, que foi editado em continuidade à mesma política legislativa de combate à interposição fraudulenta, reforçando os instrumentos sancionatórios à disposição da Administração Tributária.

Nesse contexto, a Exposição de Motivos reforça, ainda que de forma indireta, a conclusão de que tanto a infração do art. 23, inciso V, do DL 1.455/76 quanto aquela do art. 33 da Lei 11.488/2007 tutelam a ordem tributária, sendo, portanto, incompatíveis com a prescrição intercorrente prevista no art. 1º, §1º, da Lei nº 9.873/1999, nos termos da Tese 3 do Tema 1.293/STJ.

Observa-se também o entendimento de quem defende a natureza administrativo-aduaneira das multas por interposição fraudulenta, valendo-se do argumento segundo o qual o perdimento, por constar do art. 96, I e II, do Decreto-Lei nº 37/1966, possuiria natureza administrativa, sustenta que seria logicamente impossível que sua conversão em multa (no caso do art. 23, V, §3º, do DL 1.455/76) ou a aplicação de multa autônoma (no caso do art. 33 da Lei 11.488/2007) adquirisse natureza tributária. Afirma-se que tal transformação somente seria possível se:

(1) o perdimento tivesse natureza tributária (o que reputam incompatível com a Constituição e com precedentes do STF), ou

(2) um tipo infracional pudesse gerar sanção de natureza distinta, contrariando, segundo alegam, a ratio decidendi do Tema 1.293/STJ.

Com o devido respeito, essa construção doutrinária não resiste ao cotejo técnico-jurídico, especialmente quando confrontada com o critério vinculante estabelecido pelo Superior Tribunal de Justiça no Tema 1.293.

O equívoco metodológico central reside na premissa adotada: parte-se da natureza da pena (perdimento) para determinar a natureza da infração. O Tema 1.293, entretanto, afirma exatamente o contrário. O critério determinante é a natureza jurídica da norma de conduta violada e não da sanção aplicável. Como consignou expressamente o STJ:

É a natureza jurídica da norma de conduta violada o critério legal que deve ser observado para definir se determinada infração se submete ou não ao regime prescricional da Lei 9.873/1999.

Assim, o raciocínio deve partir da conduta típica descrita tanto no art. 23, inciso V, do DL 1.455/76 quanto no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, ocultação fraudulenta do sujeito passivo e de seus efeitos sobre a relação jurídico-tributária. É essa conduta, e não a forma de execução da sanção (perdimento, multa substitutiva ou multa autônoma), que revela o bem jurídico tutelado.

Além disso, a tese de que haveria uma suposta "contradição lógico-jurídica" caso o perdimento fosse administrativo e a multa substitutiva ou autônoma, tributária, ignora que a forma de satisfação da sanção não altera a natureza jurídica da infração. Também em matéria

DOCUMENTO VALIDADO

tributária, é possível que o crédito seja satisfeito por mecanismos distintos (dinheiro, adjudicação de bens, compensação, dação em pagamento), sem qualquer alteração da natureza tributária da obrigação em si. Do mesmo modo, o fato de a Administração aplicar o perdimento quando a mercadoria está disponível e a multa pecuniária quando não está, seja nos termos do DL 1.455/76, seja nos termos da Lei 11.488/2007, não transmuta o bem jurídico protegido pela norma sancionadora.

A crítica igualmente incorre em equívoco ao compreender o art. 96 do Decreto-Lei nº 37/1966 como dispositivo definidor de natureza jurídica das infrações. O referido dispositivo é mera enumeração de espécies de penalidades que convivem, na prática administrativa e normativa, com bens jurídicos absolutamente distintos: saúde pública, meio ambiente, ordem econômica do comércio exterior, e, especialmente, arrecadação tributária. A utilização de uma mesma espécie sancionatória para finalidades múltiplas não tem o condão de uniformizar a natureza jurídica de todas as infrações ali referidas.

> Art. 96 - As infrações estão sujeitas às seguintes penas, aplicáveis separada ou cumulativamente:
>
> I - perda do veículo transportador;
>
> II - perda da mercadoria;
>
> III - multa;
>
> IV - proibição de transacionar com repartição pública ou autárquica federal, empresa pública e sociedade de economia mista.

Por fim, o próprio argumento doutrinário reforça, ainda que involuntariamente, a tese aqui sustentada. Quando afirma que só seria possível reconhecer natureza tributária à multa se o perdimento também o fosse, parte de uma premissa equivocada: trata como se a natureza da pena determinasse a natureza da infração. O Tema 1.293 rejeita expressamente esse raciocínio, ao determinar que a análise deve recair sobre a finalidade material da obrigação descumprida.

No caso tanto do art. 23, inciso V, §3º, do DL 1.455/76 quanto do art. 33 da Lei nº 11.488/2007, demonstrou-se de forma exaustiva que a finalidade normativa é impedir a fraude fiscal consistente na ocultação do sujeito passivo, protegendo-se:– a integridade do valor aduaneiro (base de cálculo dos tributos da importação);

– a correta identificação do contribuinte;

– a higidez da cadeia de IPI;

– a arrecadação;

– a verificação das condições econômico-financeiras do efetivo adquirente;

– e a preservação da concorrência tributária leal.

DOCUMENTO VALIDADO

Tais elementos não são compatíveis com o conceito de infração administrativa aduaneira voltada ao controle formal do trânsito de mercadorias. São características próprias de infração tributária qualificada por fraude.

Desse cotejo, conclui-se que a crítica doutrinária não refuta, mas antes confirma, a premissa fundamental do presente voto: a natureza das multas por interposição fraudulenta, seja a substitutiva do perdimento prevista no art. 23, inciso V, §3º, do DL 1.455/76, seja a autônoma prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, é definida pelo bem jurídico que a infração visa proteger, conforme exige o Tema 1.293/STJ, e esse bem jurídico é inconfundivelmente tributário.VI – Do argumento da severidade da sanção.

Também não resiste ao exame técnico o argumento segundo o qual a severidade da sanção indicaria sua natureza administrativa ou inviabilidade como penalidade tributária. O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 736.090 (Tema 863), reconheceu expressamente a constitucionalidade de multas tributárias qualificadas que podem alcançar até 150% do débito tributário em caso de reincidência. Essa orientação confirma que o caráter sancionatório robusto não é incompatível com penalidades tributárias, desde que observados os princípios da proporcionalidade e do não-confisco. Longe de afastar a natureza tributária, o precedente reforça que fraudes fiscais dolosas, como a ocultação do sujeito passivo, legitimam respostas sancionatórias mais intensas.

Esse entendimento aplica-se tanto à multa do art. 23, V, §3º, do DL 1.455/76 quanto à do art. 33 da Lei 11.488/2007, que também possui caráter sancionatório significativo justamente por reprimir conduta dolosa de natureza fraudulenta com impacto direto sobre a arrecadação tributária.

Alega-se, ainda, que a classificação da multa sob determinado "código de receita aduaneira" revelaria sua natureza administrativo-aduaneira. Com a devida vênia, tal argumento não se sustenta, seja sob a perspectiva dogmática, seja sob o ponto de vista da técnica legislativa.

O código de receita não possui qualquer função qualificadora da natureza jurídica da infração. Trata-se de instrumento meramente contábil, destinado à organização interna da arrecadação, à escrituração das receitas e ao controle orçamentário da Administração. Esses códigos não exprimem o bem jurídico tutelado, tampouco têm aptidão para definir se a infração é administrativa, tributária ou penal. Servem unicamente para fins de processamento operacional de pagamentos.

Assim, não é juridicamente sustentável concluir que a natureza das multas por interposição fraudulenta, seja do art. 23, inciso V, §3º, do DL 1.455/76, seja do art. 33 da Lei 11.488/2007, decorra da rubrica orçamentária sob a qual são contabilizadas. A natureza jurídica da sanção não se define por critérios de escrituração interna, mas pelo conteúdo normativo da infração e pelo bem jurídico protegido. Reduzir a análise a um elemento contábil seria incorrer em formalismo superficial e tecnicamente inadequado, incompatível com o critério material fixado pelo Superior Tribunal de Justiça no Tema 1.293.Em síntese, o código de receita não oferece

DOCUMENTO VALIDADO

parâmetro válido para a classificação jurídica das penalidades por interposição fraudulenta, nem possui relevância para a identificação do bem jurídico tutelado, sendo irrelevante para a aferição da natureza da infração e para a incidência, ou não, da prescrição intercorrente.

Sustenta-se, por fim, que as Súmulas nº 160 e nº 184 do CARF reforçariam a classificação das multas por interposição fraudulenta como sanções de natureza meramente administrativa-aduaneira. Com o devido respeito, tal posição não se sustenta, sobretudo à luz do critério vinculante estabelecido pelo Superior Tribunal de Justiça no Tema 1.293, segundo o qual a natureza jurídica da infração deve ser definida a partir do bem jurídico diretamente tutelado pela norma sancionadora, e não por classificações processuais, procedimentais ou contábeis.

A Súmula nº 160 dispõe:

> A aplicação da multa substitutiva do perdimento a que se refere o § 3º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976 independe da comprovação de prejuízo ao recolhimento de tributos ou contribuições.

O enunciado não define a natureza jurídica da infração. Limita-se a esclarecer que a aplicação da penalidade dispensa a comprovação individualizada de prejuízo ao recolhimento de tributos. Essa dispensa, contudo, não afasta o caráter tributário da sanção — ao contrário, é característica típica das infrações tributárias qualificadas por dolo, fraude ou simulação, nas quais o dano fiscal decorre da própria conduta e independe de demonstração numérica específica.

O mesmo raciocínio aplica-se ao art. 33 da Lei 11.488/2007: a dispensa de comprovação de prejuízo específico não descaracteriza a natureza tributária da sanção, mas reflete o reconhecimento de que a interposição fraudulenta, por si só, compromete a integridade da relação jurídico-tributária.

A questão relevante não é se houve ou não prejuízo comprovado, mas sim qual bem jurídico a norma visa proteger. E esse bem jurídico, como foi demonstrado, é a arrecadação e a fiscalização dos tributos aduaneiros.

A Súmula nº 184 estabelece:

> O prazo decadencial para aplicação de penalidade por infração aduaneira é de 5 (cinco) anos contados da data da infração, nos termos dos artigos 138 e 139, ambos do Decreto-Lei n.º 37/66 e do artigo 753 do Decreto n.º 6.759/2009.

O enunciado não examina o bem jurídico protegido, tampouco define a natureza da infração. Limita-se a fixar o prazo decadencial aplicável para penalidades por infrações aduaneiras, em razão de remissão expressa contida nos arts. 138 e 139 do Decreto-Lei nº 37/1966. Trata-se, pois, de disciplina puramente procedimental.

A adoção de um determinado prazo decadencial não tem, por si só, qualquer poder de qualificar juridicamente o ilícito como administrativo ou tributário. O critério procedimental não se confunde com o critério material estabelecido pelo Tema 1.293 do STJ. A definição da

DOCUMENTO VALIDADO

natureza jurídica da infração exige análise do bem jurídico tutelado, da finalidade normativa e dos efeitos da conduta sobre a relação tributária, e não apenas do rito ou do prazo aplicável.

Seria incorreto inferir que, pela mera circunstância de uma penalidade observar prazo previsto em legislação específica, ela automaticamente perderia sua natureza tributária. Tal conclusão ignoraria a distinção fundamental entre normas de direito material e normas de direito processual. O prazo decadencial constitui norma de natureza processual-administrativa, que não tem o condão de alterar a essência material da infração.

Portanto, observa-se que nenhum dos enunciados sumulares examina o bem jurídico tutelado pela norma sancionadora, critério vinculante estabelecido pelo Tema 1.293 do STJ. As súmulas limitam-se a disciplinar aspectos adjetivos: a Súmula nº 160 trata da dispensa de prova do prejuízo; a Súmula nº 184 regula o prazo decadencial. Ambas versam sobre matéria procedimental, que não possui aptidão para definir a natureza material da infração.

A definição da natureza tanto da multa prevista no art. 23, inciso V, §3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976 quanto daquela prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007 exige análise do bem jurídico tutelado pela norma sancionadora, exatamente como determinado pelo Tema 1.293 do STJ. Sob esse critério, ambas as penalidades possuem inequívoca natureza tributária, pois tutelam diretamente a arrecadação e a fiscalização dos tributos incidentes no comércio exterior.

Nesse contexto, as Súmulas nº 160 e nº 184 não afastam a incidência da Tese 3 do Tema 1.293, nem possuem densidade normativa para redefinir a natureza das penalidades.

Diante do exposto, conclui-se que os argumentos fundados nas Súmulas nº 160 e 184 do CARF não possuem aptidão para afastar a natureza tributária das multas por interposição fraudulenta. Aplicando-se o critério vinculante do Tema 1.293, análise do bem jurídico tutelado, verifica-se que ambas as sanções (art. 23, V, §3º, do DL 1.455/76 e art. 33 da Lei 11.488/2007) protegem diretamente a arrecadação e a fiscalização dos tributos aduaneiros, caracterizando infrações de natureza eminentemente tributária. Consequentemente, aplica-se integralmente a exceção prevista na Tese 3 do Tema 1.293/STJ, afastando-se a incidência da prescrição intercorrente prevista no art. 1º, §1º, da Lei nº 9.873/1999.

Registro, ainda, que o Parecer PGFN/CAT nº 153/2018, frequentemente invocado para sustentar a natureza administrativa das penalidades relacionadas à interposição fraudulenta, não se presta a infirmar a natureza tributária das multas previstas tanto no art. 23, V e §3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976 quanto no art. 33 da Lei nº 11.488/2007.Em primeiro lugar, trata-se de parecer anterior ao julgamento do Tema 1.293/STJ, razão pela qual foi elaborado sob premissas interpretativas que não refletem o critério material atualmente vinculante, segundo o qual a natureza jurídica da penalidade deve ser definida a partir do bem jurídico tutelado, e não da denominação legal, do órgão aplicador ou da localização normativa da sanção.

O próprio fundamento central do parecer, a ideia de que tais multas protegeriam apenas a "regularidade substancial dos atos de comércio exterior", não resiste ao critério do Tema 1.293, pois desconsidera que a ocultação do sujeito passivo atinge diretamente a formação da

DOCUMENTO VALIDADO

relação jurídico-tributária, a definição do contribuinte, a fiscalização, o valor aduaneiro e, portanto, a arrecadação dos tributos incidentes sobre a importação.

Assim, não possui densidade jurídica para fundamentar a classificação das multas por interposição fraudulenta, incluindo aquela do art. 33 da Lei 11.488/2007, como sanções administrativas.

Ressalte-se, ainda, que a própria PGFN, em manifestações recentes nas sessões do CARF, tem sinalizado a necessidade de reavaliar seus entendimentos anteriores à luz do precedente repetitivo, reconhecendo que a distinção automática entre "multas administrativas" e "multas tributárias" não pode prescindir da análise do conteúdo material da conduta e de seus efeitos sobre a arrecadação.

Por tais razões, com a devida vênia, o Parecer PGFN/CAT nº 153/2018 não constitui argumento adequado para afastar a natureza tributária das penalidades em exame, nem para justificar a incidência da prescrição intercorrente prevista no art. 1º, §1º, da Lei nº 9.873/1999. O critério vinculante hoje aplicável, o bem jurídico tutelado, conduz a conclusão diversa, como demonstrado ao longo deste voto.

CONCLUSÃO SOBRE A NATUREZA JURÍDICA DA MULTA PREVISTA NO ART. 33 DA LEI Nº 11.488/2007

À luz do arcabouço normativo, da evolução histórica da legislação repressiva à interposição fraudulenta e da interpretação vinculante firmada pelo Superior Tribunal de Justiça no Tema 1.293, verifica-se que a penalidade prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, a exemplo do que ocorre com aquela do art. 23, inciso V e §3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, não possui natureza meramente administrativa.

Sua estrutura típica, finalidade e efeitos revelam inequívoco conteúdo tributário, pelos fundamentos a seguir expostos.

Em primeiro lugar, a finalidade normativa da penalidade é resguardar a arrecadação e neutralizar o dano fiscal decorrente da ocultação deliberada do sujeito passivo. A fraude sancionada pelo dispositivo, destinada a ocultar o real adquirente da mercadoria importada mediante interposição fraudulenta, tem por objeto imediato manipular a relação jurídico-tributária incidente sobre a operação de comércio exterior.

Em segundo lugar, a natureza da conduta sancionada situa-se no núcleo das infrações tributárias dolosas. A ocultação do real adquirente impede a identificação do contribuinte correto, altera de forma indevida a sujeição passiva, compromete o valor aduaneiro, afeta a carga tributária aplicável e permite a erosão da cadeia de incidência do IPI, configurando típica fraude fiscal, não irregularidade aduaneira formal.

Em terceiro lugar, a base de cálculo da multa prevista no art. 33 da Lei 11.488/2007, o valor aduaneiro, demonstra a vinculação estrutural da penalidade com o regime tributário, pois o valor aduaneiro constitui precisamente a base legal para apuração do Imposto de Importação,

DOCUMENTO VALIDADO

do IPI-Importação, do PIS-Importação e da COFINS-Importação. Trata-se, portanto, de critério de quantificação eminentemente fiscal.

Em quarto lugar, as consequências sistêmicas da supressão da penalidade demonstram o seu caráter tributário: a ocultação prosperaria sem reação sancionatória adequada, inviabilizando a cobrança de tributos, impedindo a responsabilização do adquirente real, favorecendo o subfaturamento, a blindagem patrimonial e a evasão fiscal, com prejuízo direto à arrecadação.

Por fim, a hipótese ajusta-se integralmente ao que dispõe a Tese 3 do Tema 1.293/STJ, segundo a qual não se aplica a prescrição intercorrente do art. 1º, §1º, da Lei nº 9.873/1999 quando a obrigação descumprida se destina direta e imediatamente à arrecadação ou à fiscalização dos tributos incidentes sobre a importação.

A infração prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007 incide exatamente sobre esse núcleo: a arrecadação e a fiscalização tributária da operação de comércio exterior. Sua identidade de finalidade, estrutura típica e bem jurídico tutelado com a multa do art. 23, inciso V e §3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976 reforça que ambas as penalidades integram o mesmo sistema de proteção da ordem tributária no âmbito aduaneiro.

Diante de todo o exposto, concluo que a multa prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007 possui natureza jurídica tributária, razão pela qual não se lhe aplica o regime prescricional do art. 1º, §1º, da Lei nº 9.873/1999, devendo ser afastada a alegação de prescrição intercorrente.

DA CONEXÃO E DA (NÃO) PREJUDICIALIDADE COM O PAF Nº 10314.721711/2016-15

O presente processo está vinculado ao PAF nº 10314.721711/2016-15, julgado por esta Turma por meio do Acórdão nº 3402-013.082. Ambos decorrem do mesmo conjunto fático, envolvem as mesmas empresas e têm origem no mesmo procedimento fiscal.

Todavia, a simples existência de conexão não significa que a solução jurídica adotada em um processo deva ser automaticamente reproduzida no outro.

A infração de interposição fraudulenta prevista no art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976 e a infração de cessão de nome prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007 possuem estruturas típicas próprias e podem, em tese, ser apreciadas de forma autônoma. É perfeitamente possível imaginar situações em que a multa por cessão de nome subsista mesmo quando afastada a penalidade por interposição fraudulenta.

Por essa razão, não há propriamente uma relação de prejudicialidade jurídica entre os processos.

Entretanto, embora as infrações sejam distintas, a solução do caso exige análise às razões determinantes adotadas por este colegiado no julgamento do processo conexo, uma vez que ambos se apoiam exatamente no mesmo conjunto probatório.

DOCUMENTO VALIDADO

No Acórdão nº 3402-013.082, a Fiscalização imputou às empresas CHEMBRO e OSWALDO CRUZ a prática de interposição fraudulenta na importação, prevista no art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976.

Segundo o Relatório Fiscal, a CHEMBRO figurava formalmente como importadora das mercadorias, mas as operações eram financiadas com recursos da OSWALDO CRUZ. A partir da análise da movimentação financeira das empresas, a autoridade fiscal concluiu que as importações eram realizadas em benefício da OSWALDO CRUZ, sustentando que a CHEMBRO atuava apenas como importadora ostensiva.

No mérito, o voto condutor reconheceu que a prova produzida pela Fiscalização demonstrava que os recursos utilizados nas operações de importação provinham da OSWALDO CRUZ. Por essa razão, entendeu que os fatos eram aptos a atrair a incidência da presunção prevista no art. 27 da Lei nº 10.637/2002, segundo a qual a operação realizada com recursos de terceiros presume-se efetuada por sua conta e ordem.

Contudo, o colegiado destacou que essa presunção possui finalidade específica e não se confunde com a comprovação de interposição fraudulenta. Assentou-se que o art. 27 da Lei nº 10.637/2002 destina-se a disciplinar a sujeição passiva, a responsabilidade tributária e os efeitos jurídicos decorrentes da importação realizada com recursos de terceiros, não constituindo, por si só, prova de fraude ou simulação.

O voto enfatizou que a infração prevista no art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976 exige demonstração robusta de fraude, simulação ou de conduta dolosa voltada a enganar a Administração Tributária. Assim, não bastava comprovar a utilização de recursos de terceiros; era necessária a demonstração do elemento fraudulento da conduta.

Ao examinar o conjunto probatório, o colegiado concluiu que a Fiscalização não produziu prova suficiente nesse sentido. Registrou-se que não houve demonstração de quem efetivamente negociava as mercadorias com os fornecedores estrangeiros, nem comprovação de documentação ideologicamente falsa, de simulação negocial ou de vantagem ilícita concretamente obtida pelas empresas.

O voto também registrou que não foi produzida prova de que a própria CHEMBRO tenha atuado de forma fraudulenta ou simulada. Embora tenha sido reconhecido que a empresa realizou importações com recursos da OSWALDO CRUZ e que a forma adotada não correspondia ao modelo juridicamente adequado para essas operações, o colegiado entendeu que a Fiscalização não demonstrou a utilização de artifícios fraudulentos, mecanismos de ocultação dolosa ou qualquer expediente destinado a enganar a Administração Tributária.

Também foi consignado que não restou comprovada quebra da cadeia do IPI, supressão tributária, aproveitamento indevido de benefícios fiscais ou qualquer outro resultado econômico ilícito que comprovasse propósito fraudulento na estrutura adotada pelas recorrentes. Conforme registrado no voto condutor, a Fiscalização demonstrou a existência de operações

DOCUMENTO VALIDADO

realizadas com recursos da OSWALDO CRUZ, mas não demonstrou qual vantagem ilícita teria sido perseguida pelas empresas nem qual fraude concreta teria sido praticada.

Por essa razão, o recurso voluntário foi provido para cancelar integralmente o auto de infração.

Pois bem.

É precisamente a razão de decidir adotada naquele julgamento que assume relevância para a solução da presente controvérsia.

A multa prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007 exige que a pessoa jurídica tenha cedido seu nome para a realização de operações de comércio exterior de terceiros "com vistas ao acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários".

A expressão legal "acobertamento" pressupõe uma atuação consciente e deliberada voltada a ocultar o verdadeiro interveniente da operação. Em outras palavras, exige elemento subjetivo compatível com uma conduta dolosa de ocultação.

Ocorre que o mesmo conjunto probatório examinado no processo conexo foi considerado insuficiente por este colegiado para demonstrar fraude, simulação ou propósito de ocultação dolosa por parte da CHEMBRO e da OSWALDO CRUZ.

Se, no julgamento anterior, concluiu-se que a Fiscalização não comprovou que a CHEMBRO tenha atuado mediante fraude ou simulação, nem demonstrou qualquer vantagem ilícita decorrente da estrutura adotada, mostra-se difícil sustentar, com base exatamente nas mesmas provas, que a empresa tenha cedido seu nome com a finalidade específica de acobertar fraudulentamente a atuação da OSWALDO CRUZ.

Em outras palavras, embora o reconhecimento da condição de real adquirente possa subsistir, a ausência de prova quanto à fraude, à simulação ou ao propósito doloso de ocultação impede a caracterização do elemento subjetivo exigido pelo art. 33 da Lei nº 11.488/2007.

É justamente essa ausência de comprovação, reconhecida expressamente por este colegiado no julgamento do processo conexo, que afasta a subsunção dos fatos à infração ora imputada.

DA ADOÇÃO DAS RAZÕES DE DECIDIR DO ACÓRDÃO Nº 3402-013.082

Diante do exposto, por compartilhar integralmente das razões constantes no voto condutor do Acórdão nº 3402-013.082 (PAF nº 10314.721711/2016-15), de relatoria do eminente Conselheiro Anselmo Messias Ferraz Alves, adoto-as como minhas razões de decidir neste processo, transcrevendo-o na íntegra a seguir.

Nulidade do Acórdão Recorrido

DOCUMENTO VALIDADO

As Recorrentes alegam que o Acórdão é nulo, pois lhes negou o direito à uma Diligência, para que fosse realizada perícia técnica contábil a fim de demonstrar que os aportes financeiros efetuados pela sociedade OSWALDO CRUZ à importadora CHEMBRO não eram adiantamentos de recursos para fechamento de câmbios de importações em andamento ou futuras, mas sim pagamentos de importações passadas. A partir da fl. 3661:

III.I – PRELIMINARMENTE

III.I.I – DA NECESSÁRIA PERÍCIA A PROVAR A MATÉRIA FÁTICA, ELEMENTO NUCLEAR DO AUTO DE INFRAÇÃO.

DA NULIDADE DO ACÓRDÃO RECORRIDO

8) - Em primeiro lugar, cabe dizer que o Acórdão do qual se recorre, é NULO, de pleno direito. Isto em razão de o mesmo haver descumprido, de maneira peremptória, o estabelecido em normas legais, impedindo, dessa forma, fosse exercido o direito de defesa às ora Recorrentes;

8.1) - Quando da apresentação de sua Impugnação, as Recorrentes fizeram juntar à mesma, ainda que a nível que se tratando de uma amostragem, uma série de documentos – conjuntos esses, 10 (dez), ao todo, que vieram a ser denominados de “dossiês” – onde comprovados, de maneira cabal, os equívocos apontados pela acusação fiscal em, ao menos, 10 (dez) das DIs elencadas pelo Auto de Infração;

8.2) - E o fizeram, nesta reduzida amostragem, em razão da grande quantidade que teriam que trazer à sua defesa, visto que as DIs listadas no Auto de Infração totalizam algumas centenas, dando-se a idéia do montante de documentos a serem trazidos aos autos;

8.3) - Pleitearam, então, em razão de tal volume, que viesse a ser realizada perícia técnica junto aos demais “dossiês” – mantidos, em sua totalidade, na séde de uma das Recorrentes – representativos, individualmente, de toda a movimentação pela qual passou cada uma das DIs elencadas;

8.3.1) - Compunham-se, invariavelmente, tais “dossiês” de, no mínimo, os seguinte elementos: Declarações de Importação, contratos de câmbio, notas fiscais de entrada e saída/venda, pagamentos efetuados pelo adquirente no mercado interno, bem como os extratos bancários onde creditados tais pagamentos, de maneira a comprovar, de maneira cabal, os equívocos cometidos pela acusação fiscal; tais elementos deixaram de ser apreciados pela ilustre Julgadora;

8.4) - Para surpresa, entretanto, das Recorrentes, a autoridade julgadora veio a indeferir aquele pleito, sob o argumento de que ao contrário do alegado pelas impugnantes, não há necessidade de investigações extras acerca de ser a mesma a real importadora das mercadorias.....Ademais, o que foi pedido, perícia, está plenamente descrito nos Autos.... (fls. 36 do Voto e grifado por nós);

DOCUMENTO VALIDADO

8.4.1) - Prossegue, ainda, a justificar tal indeferimento, fazendo menção de que os documentos juntados no (sic)chamados “dossiês” estão discriminados às fls. 3099/3104. Uma diligência protelatória e, portanto, desnecessária, tendo em vista o que foi demonstrado no processo. Essa a única alegação da qual fez uso a nobre autoridade julgadora a fundamentar tal negativa;

Sem razão as Recorrentes. A Fiscalização comprovou, de maneira didática, DI por DI, que os aportes financeiros efetuados pela sociedade OSWALDO CRUZ à importadora CHEMBRO eram adiantamentos de recursos para fechamento de câmbios de importações em andamento ou futuras.

Bastaria à Importadora demonstrar, também DI por DI, a fonte dos aportes financeiros para o fechamento dos câmbios das operações de importação autuadas, contrapondo-se à Fiscalização. Afinal, toda a documentação contábil e financeira necessária a essa demonstração foi gerada pela própria Importadora.

Em relação ao pedido de diligência, concordo com a DRJ, quando ela afirma (grifei):

Os Impugnantes requerem, fls. 3071/3072, a realização de perícia técnica, indicando os dados do seu perito e quesitos, conforme previsto no artigo 16 do Decreto 70.235. Ao contrário do alegado pelas impugnantes, não há necessidade de investigações extras acerca de ser a mesma a real importadora das mercadorias.

Ademais, o que foi pedido, perícia, está plenamente descrito nos Autos. Vejamos o pedido da interessada:

(...)Os documentos juntados no chamados "dossiês" estão discriminados às fls. 3099/3104. Uma diligência protelatória e, portanto desnecessária, tendo em vista o que foi demonstrado no processo.

Desta forma, rejeito a preliminar de nulidade do Acórdão recorrido, por não vislumbrar o cerceamento de defesa alegado.

MÉRITO

As Recorrentes, quanto ao mérito, argumentam que os dez dossiês apresentados em sede de impugnação comprovariam, por amostragem, que os aportes financeiros para o fechamento dos câmbios das operações de importação autuadas seriam oriundos do fluxo financeiro da Importadora, decorrente de vendas passadas, e não de adiantamentos efetuados pela sociedade OSWALDO CRUZ. Com fé nesse argumento, voltam a defender a realização de diligência, para a realização de Laudo Técnico Contábil.

9) - Como relatado no resumo dos fatos, o elemento nuclear da infração é a acusação de que a empresa CHEMBRO, importadora de mercadorias, teria recebido adiantamento de recursos de sua cliente no mercado interno, a sociedade OSWALDO CRUZ, o que caracterizaria importação por conta e ordem de terceiros, todavia assim não declarada. Sem adiantamento de recursos,

DOCUMENTO VALIDADO

entretanto, não se caracteriza a aventada importação por conta e ordem, fato este não considerado pelas autoridades fiscais participantes;

9.1) - Dessa forma, também o ponto fundamental da defesa foi a comprovação, documental e contábil, de que não houveram os alegados adiantamentos de recursos;

9.1.1) - As ora Recorrentes, face a quantidade de documentos (que são centenas, conforme detalhado pelo Relatório Fiscal), quando de sua Impugnação, apresentaram amostragem contendo 10 (dez) conjuntos de documentos referentes a, também, 10 (dez) das DIs elencadas, de forma a demonstrar que a acusação fiscal foi equivocada, e que os pretensos adiantamentos de recursos, na verdade, são pagamentos relativos a vendas anteriores de mercadorias, vendas essas realizadas no mercado interno, e relativas a produtos originários de DIs pretéritas;

9.1.2) - Por esse motivo requereram a realização de perícia técnica, para que os documentos relacionados à totalidade das DIs arroladas e relativas aos anos de 2012 e 2013, bem como os demais elementos conexos e respectivas contabilidades, viessem a ser analisados de maneira mais técnica, de forma a comprovar que os valores tidos como adiantamento de recursos, na verdade se reportam a pagamentos de importações anteriores, mercadorias essas revendidas no mercado interno em outras datas;

(...)9.4.3) - E cada um desses "dossiês" é composto – todos em cópia, por evidente - pela DI, contrato de câmbio, notas fiscais de entrada e saída, comprovante de pagamento efetuado pelo adquirente nº mercado interno até, por fim, o crédito respectivo na conta bancária da sociedade CHEMBRO, de forma a contradizer, de maneira cabal, as acusações que lhes foram formuladas e mantidas pela recorrida decisão;

9.4.3.1) - Dessa forma, objetivando a comprovação da totalidade das DIs elencadas, até por se reportarem a algumas centenas, requereram, as Recorrentes, a realização da perícia técnica, disponibilizando os demais "dossiês", necessários a tal atividade, na séde de uma das sociedades Recorrentes;

(...)9.7.2) - E as alegações formuladas pela mencionada defesa, ficariam cabalmente constatadas, houvessem sido acatados os argumentos/elementos apresentados no decorrer da ação fiscal ou, quando feito pela Impugnação apresentada, a ilustre Sra. Relatora atestasse, ao menos, um dos "dossiês", de maneira a se convencer, portanto, quanto ao deferimento da realização do exame pericial junto às demais DIs;

Sobre os dez dossiês apresentados pelas Recorrentes, por serem uma amostragem, elas abarcam menos de 10% das DI autuadas. Foram autuadas 547 DI, enquanto os dossiês tratam de apenas 45 DI. Assim, não há como se provar algo com base em apenas 8,2% dessas DI, pois tal análise deve ser efetuada sobre o conjunto das operações de importação, como fez a Fiscalização.

DOCUMENTO VALIDADO

A Fiscalização demonstrou, para todas as DI objeto deste processo, que os aportes financeiros efetuados pela sociedade OSWALDO CRUZ à importadora CHEMBRO eram adiantamentos de recursos, para fechamento de câmbios de importações em andamento ou futuras.

Peço que os Conselheiros abram o presente processo, entre as fls. 102 e 131, e atentem para os valores e datas ali informados na planilha elaborada pela Fiscalização, para todas as 547 DI. Esta planilha, no meu entender, ao estabelecer a relação entre as DI, datas dos pagamentos dos câmbios, valores desses câmbios e valores aportados pela OSWALDO CRUZ nas datas ali informadas, comprova que os aportes financeiros efetuados pela OSWALDO CRUZ à importadora CHEMBRO eram adiantamentos de importações em andamento ou futuras.

Esta planilha foi elaborada com base na contabilidade das Recorrentes. Veja-se que entre as fls. 75 e 82 a Fiscalização apresenta dois exemplos de como chegou aos dados da planilha em análise. Tais exemplos atendem materialmente ao pleito das Recorrentes sobre a realização de perícia técnica contábil. Ou seja, se a Fiscalização foi capaz, com base em documentação contábil que ela teve acesso apenas ao realizar o procedimento fiscal, de demonstrar que os aportes financeiros efetuados pela OSWALDO CRUZ à importadora CHEMBRO eram adiantamentos de importações em andamento ou futuras, com maior facilidade poderiam as Recorrentes combater os dados apontados pela Fiscalização.

Sobre esta questão da realização de perícia técnica contábil, em atendimento à Resolução Carf nº 3402-004.238, a Recorrente anexou a este feito processo judicial, com Acórdão a ela favorável, exarado pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região – TRF-4 nos autos do processo judicial nº 5004804-11.2014.4.04.7008/PR, cuja matéria de fundo analisada é semelhante ao presente processo. Em primeira instância, a Recorrente foi vencida, nos seguintes termos:

Constata-se, assim, que a prova pericial não infirmou a conclusão da fiscalização da Receita Federal, no sentido de que os recursos que ingressaram nas contas correntes bancárias da Autuada, oriundos, em sua imensa maioria, da pessoa jurídica OSWALDO CRUZ QUÍMICA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA, são em montante equivalente aos pagamentos realizados na mesma data, ou em dias anteriores ou subsequentes, não guardando relação direta com suas vendas, mas sim com as necessidades de honrar seus compromissos, principalmente relacionados a pagamentos de fornecedores no exterior (evento 39, anexo 2, p. 83).

A Recorrente obteve vitória em segunda instância, quando do julgamento da respectiva apelação, nos seguintes termos:

A prova pericial produzida comprovou a origem, a disponibilidade e o efetivo emprego dos recursos da própria CHEMBRO nas quatro operações de importação.

Ou seja, a perícia técnica contábil não ofereceu certeza absoluta, no processo judicial, de que os aportes financeiros efetuados pela sociedade OSWALDO CRUZ

DOCUMENTO VALIDADO

à importadora CHEMBRO não eram adiantamentos de recursos para fechamento de câmbios de importações em andamento ou futuras lá tratadas.

Além disso, importante comparar o presente processo com o judicial, nos seguintes aspectos:

- Número de Declarações de Importação – DI:

Este processo:

- 547 DI, com importação de produtos químicos.

Processo judicial:

- 4 DI, com importações de porcelanato.
- Períodos de registro das DI:

Este processo:

- Janeiro de 2012 a dezembro de 2013 (24 meses).

Processo judicial

- Fevereiro a abril de 2014 (3 meses, com contabilidade analisada de janeiro de 2013 a abril de 2014).

Ou seja, a amostragem gerada pelo processo judicial não ampara de maneira alguma o alegado pelas Recorrentes neste processo, não cabendo o argumento da possibilidade de utilização de prova emprestada. O número de declarações de importação analisadas aqui é cerca de 137 vezes maior do que aquele integrante do processo judicial e se referem a períodos diferentes, sendo 8 vezes maior neste processo do que no judicial.

Se as Recorrentes tinham tanta fé que a realização de tal diligência comprovaria o por elas alegado, já deveriam tê-la realizado, como o fizeram no processo judicial. Desde a impugnação, passaram-se mais de 9 (nove) anos. Ainda mais que, por duas vezes, a unidade de origem cumpriu as diligências demandadas pelo Carf, reafirmando os argumentos da Fiscalização original, mas não realizando as perícias técnicas contábeis constante das Resoluções Carf.

Entendo que tais fatos são razões suficientes para que as Recorrentes produzissem prova técnica contábil para defender os seus alegados direitos. Ressalte-se que as Recorrentes indicaram Perito Técnico Contábil já em suas impugnações, inclusive com propositura de quesitos. Tendo Perito e quesitos, penso que as Recorrentes já poderiam ter providenciado tal perícia desde as suas defesas em sede de impugnação. Maior motivação ainda, quando da negativa da DRJ.

Assim, tenho a convicção de que a Fiscalização demonstrou que os aportes financeiros efetuados pela sociedade OSWALDO CRUZ à importadora CHEMBRO eram adiantamentos de recursos para fechamento de câmbios de importações em andamento ou futuras dela, OSWALDO CRUZ. Ou seja, as operações de

DOCUMENTO VALIDADO

importações da CHEMBRO, objeto deste processo, foram realizadas com recursos financeiros da OSWALDO CRUZ.

Tal fato se subsome à norma compreendida no artigo 27 da Lei nº 10.637, de 2002:

> Art. 27. A operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

E aqui começam as minhas discordâncias com a Fiscalização e a DRJ, quando elas tomam a presunção estabelecida no artigo 27 da Lei nº 10.637, de 2002, como suficiente para comprovar a interposição fraudulenta da importadora CHEMBRO, ao ocultar a sociedade OSWALDO CRUZ como real adquirente das mercadorias importadas por ela, CHEMBRO.

A presunção legal estabelecida no artigo 27 da Lei nº 10.637 é clara ao delimitar o seu escopo: "para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001" (grifei):

> Art. 77. O parágrafo único do art. 32 do Decreto-Lei n º 37, de 18 de novembro de 1966, passa a vigorar com a seguinte redação:
>
> "Art. 32. É responsável pelo imposto:
>
> Parágrafo único.
>
> **É responsável solidário:**
>
> I - o adquirente ou cessionário de mercadoria beneficiada com isenção ou redução do imposto;
>
> II - o representante, no País, do transportador estrangeiro;
>
> **III - o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora." (NR)**
>
> Art. 78. O art. 95 do Decreto-Lei n º 37, de 1966, passa a vigorar acrescido do inciso V, com a seguinte redação:
>
> Art.95 - **Respondem pela infração:**
>
> (...)
>
> V - **conjunta ou isoladamente, o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora."**
>
> Art. 79. **Equiparam-se a estabelecimento industrial os estabelecimentos, atacadistas ou varejistas, que adquirirem produtos de procedência estrangeira, importados por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.**

DOCUMENTO VALIDADO

> Art. 80. A Secretaria da Receita Federal poderá:
>
> **I - estabelecer requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora ou exportadora por conta e ordem de terceiro; e**
>
> II - exigir prestação de garantia como condição para a entrega de mercadorias, quando o valor das importações for incompatível com o capital social ou o patrimônio líquido do importador ou do adquirente.
>
> **Art. 81. Aplicam-se à pessoa jurídica adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora, as normas de incidência das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS sobre a receita bruta do importador.**

A presunção legal estabelecida no artigo 27 da Lei nº 10.637 trata, em relação ao presumido real adquirente das mercadorias importadas, da sujeição passiva solidária quanto à responsabilidade do imposto de importação (entendo que de todos os tributos na importação), da responsabilidade por infrações em operações de importação, da equiparação a estabelecimento industrial, do estabelecimento de condições para atuação no comércio exterior e das normas de incidência das contribuições PIS/PASEP e COFINS.

Desta forma, diferentemente da presunção estabelecida no § 2º do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, a qual permite que se considere interposição fraudulenta a atuação de importador/facilitador que não comprovar a origem, a disponibilidade e a transferência dos recursos utilizados em suas operações de importação, a presunção estabelecida no artigo 27 da Lei nº 10.637 tem por objetivo principal atrair para o polo passivo da relação o real adquirente ocultado, para fins de responsabilização por tributos e penalidades incidentes/aplicadas nas operações das quais participou como ocultado.

Por exemplo, se a Fiscalização, por meio de outro procedimento fiscal, verifica erro de classificação fiscal nas DI objeto deste processo, além da CHEMBRO, como importadora, o lançamento fiscal teria como responsável solidário a sociedade OSWALDO CRUZ, presumida como real adquirente das mercadorias importadas, tornando-se, assim, a cobrança do crédito mais segura.

A Fiscalização concentrou a sua argumentação sobre interposição fraudulenta comprovada na presunção estabelecida no artigo 27 da Lei nº 10.637 que, pelo mostrado acima, não se presta, por si só, a este fim. Interposição fraudulenta comprovada necessita de provas robustas a demonstrar a intenção de fraudar, enganar a administração tributária.

Mesmo sendo a interposição fraudulenta um ilícito de conduta, esta estará provavelmente atrelada a ganhos ilícitos. Sobres estes ganhos ilícitos, a Fiscalização, *en passant*, cita a quebra da cadeia do IPI, sem demonstrar ou

DOCUMENTO VALIDADO

exemplificar quaisquer ganhos deste tipo. Já as Recorrentes se defendem ao argumentar que a OSWALDO CRUZ é estabelecimento industrial, recolhendo IPI na saída, quando a venda é tributada. Ou seja, não há que se falar em quebra da cadeia do IPI, sem prova de qualquer outra irregularidade, como a de preços, por exemplo, se todos envolvidos são sujeitos passivos do tributo. Da mesma forma em relação às contribuições.

A Fiscalização também argumenta que a sociedade OSWALDO CRUZ estaria sonegando ICMS por utilizar a CHEMBRO como importadora, pois esta teria os benefícios da redução daquele tributo por importar por Maceió. As Recorrentes argumentam que não é o caso, pois a OSWALDO CRUZ tem filial registrada naquela cidade. Poderia a OSWALDO CRUZ importar diretamente por aquele estabelecimento ou utilizá-lo como adquirente em importações por sua conta e ordem, obtendo o mesmo benefício (fl. 3065).

Também não há que se falar em falta de habilitação no Radar, pois a OSWALDO CRUZ também é habilitada a importar.

Sobre a capacidade financeira da CHEMBRO, os seus balanços para 2012 e 2013 apresentam um lucro líquido de R$ 3.357.767,26 e R$ 3.547.233,71, respectivamente. As Recorrentes afirmam que o lucro médio da CHEMBRO é de 2%, chegando a 5% nos anos de 2012 e 2013, nas operações com a OSWALDO CRUZ (fl. 3050). Acusam, como empréstimos para financiar importações (FINIMP) as quantias de R$ 32.146.189,69 e R$ 35.201.331,33, para 2012 e 2013 (fl. 3067). Desta forma, a importadora CHEMBRO demonstrou que tinha capacidade financeira para atuar no comércio exterior. Também não identifiquei, pelo constante nos autos, confusão patrimonial entre CHEMBRO e OSWALDO CRUZ.

Como se trata de acusação de interposição fraudulenta comprovada, cabe à Fiscalização o ônus probatório da suposta conduta fraudulenta das Recorrentes. Tal ônus não foi cumprido pela Fiscalização. Entendo que uma linha probatória robusta a comprovar a simulação ou a fraude, por exemplo, seria a demonstração de quem efetivamente negociou as mercadorias no exterior. Este ponto, para mim essencial para a comprovação de uma ocultação fraudulenta, não foi explorado pela Fiscalização. Comprovado que quem negociou com os fornecedores estrangeiros foi a OSWALDO CRUZ, toda a documentação de instrução dos despachos seria, no mínimo, ideologicamente falsa, pois a propriedade das mercadorias seria da OSWALDO CRUZ. Se quem negociou foi a CHEMBRO, por encomenda da OSWALDO CRUZ, ter-se-ia DI com informação essencial faltante, mas não capaz de sustentar uma conduta fraudulenta.

Assim, entendo que a Fiscalização não trouxe aos autos provas robustas de que a interposição levada a efeito pela CHEMBRO, ocultando a OSWALDO CRUZ, foi realizada mediante fraude. Os indícios levantados por ela, Fiscalização, como notas fiscais de entrada e de saída sequenciais, mercadorias com mesmos códigos, identificação e quantidades, todas vendias para a OSWALDO CRUZ,

DOCUMENTO VALIDADO

apenas confirmam que o real adquirente ou encomendante das mercadorias importadas pela CHEMBRO foi a OSWALDO CRUZ.

Ninguém frauda por fraudar. Na prática, sempre há um mais objetivos a se atingir mediante este tipo de conduta. Por todo Relatório Fiscal, não se identificam condutas fraudulentas por parte da CHEMBRO e da OSWALDO CRUZ. Quando falo em condutas fraudulentas, refiro-me a condutas objetivando resultados ilícitos. Não vislumbrei por todo Relatório Fiscal quais seriam estes resultados ilícitos. Por outro lado, entendo que as Recorrentes demonstraram que os supostos ganhos, como quebra da cadeia do IPI, sonegação de ICMS, ou mesmo de qualquer outra vantagem tributária ou não-tributária, não ocorreram e nem teriam por que ocorrerem.

Com certeza CHEMBRO e OSWALDO CRUZ agiram em desacordo com as regras que regiam a sujeição passiva declarada em suas importações. Disso não há dúvida. Tanto foi assim que, apesar de as Recorrentes afirmarem que a CHEMBRO passou a realizar importações por conta e ordem ou por encomenda da OSWALDO CRUZ depois da primeira autuação em Paranaguá, quando alegam que foram ameaçadas, tenho a forte convicção de que assim passaram a proceder porque entenderam que estavam erradas.

Ao fim e ao cabo, por entender que a Fiscalização comprovou que as operações de importação realizadas pela CHEMBRO ocorreram com utilização de recursos da OSWALDO CRUZ, fato este previsto no artigo 27 da Lei nº 10.637, de 2002, como presunção de importação da CHEMBRO por conta e ordem da OSWALDO CRUZ, mas que não comprovou que tal conduta foi realizada por meio de fraude ou simulação, voto por cancelar o auto de infração, pois os fatos narrados no Relatório Fiscal, aliados ao conjunto probatório apresentado, não se subsomem ao estabelecido no inciso V do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976.

DISPOSITIVO

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, para rejeitar as preliminares de prescrição intercorrente e de nulidade do Acórdão recorrido e, no mérito, dar-lhe provimento para cancelar o Auto de Infração.

É como voto.

Assinado Digitalmente

JOSÉ DE ASSIS FERRAZ NETO

DOCUMENTO VALIDADO