



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

Processo nº 10074.001823/2008-16
Recurso nº 882.413 Voluntário
Acórdão nº 3202-000.416 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de janeiro de 2012
Matéria MULTA REGULAMENTAR
Recorrente CMLS COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PERDIMENTO. MULTA REGULAMENTAR

Período de Apuração: 12/01/2004 a 17/03/2005

OCULTAÇÃO DO REAL RESPONSÁVEL PELA IMPORTAÇÃO. FRAUDE OU SIMULAÇÃO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE DE TERCEIROS. DANO AO ERÁRIO.

A ocultação do responsável pela importação de mercadorias, mediante fraude ou simulação, inclusive interposição fraudulenta, é considerada dano ao erário.

MERCADORIA IMPORTADA IRREGULAR OU FRAUDULENTAMENTE ENTREGUE A CONSUMO. MULTA IGUAL AO VALOR DA MERCADORIA.

Incorrerão em multa igual ao valor da mercadoria os que entregarem a consumo mercadoria de procedência estrangeira importada irregular ou fraudulentamente.

Recurso voluntário negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, negar provimento ao recurso voluntário. Ausente momentaneamente o Conselheiro Rodrigo Cardozo Miranda.

José Luiz Novo Rossari - Presidente

Gilberto de Castro Moreira Junior - Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Jose Luiz Novo Rossari, Irene Souza da Trindade Torres, Luis Eduardo Garrossino Barbieri, Gilberto de Castro Moreira Junior, Rodrigo Cardozo Miranda e Octávio Carneiro Silva Corrêa.

Relatório

Para melhor elucidação dos fatos ora analisados, transcrevo o relatório da decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis-SC (DRJ/FLO), como constante às fls. 126 a 129, que negou provimento ao Recurso Voluntário da Recorrente, *in verbis*:

“Relatório

Trata o presente processo do Auto de Infração de fls. 02/07 por meio do qual é feita a exigência de R\$ 14.227.758,82 (quatorze milhões, duzentos e vinte e sete mil, setecentos e cinquenta e oito reais e oitenta e dois centavos) de multa substitutiva à pena de perdimento, equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido transferida a terceiro ou consumida, nos termos do art. 23, V, §§ 1º, 3º, 9º, do Decreto-lei n. 1.455 de 07/04/1976 (Art. 618 e §1º do Decreto nº4.543, de 2002).

A fiscalização assim descreveu os fatos, em síntese:

Que a presente ação fiscal teve origem na representação para fins de inaptidão consubstanciada no processo n. 10074.001501/2005- 1, cópia integral nos anexos I/IV.

Que do procedimento especial de fiscalização previsto na IN SRF n. 228/2002, constatou-se a falta de comprovação da origem dos recursos utilizados nas importações realizadas, bem como a absoluta falta de capacidade econômica e financeira da fiscalizada no tocante às suas atividades de comércio exterior.

Que não foi comprovada a origem dos recursos empregados nas operações de comércio exterior de que tratam as DI's relacionadas às fls. 29/32.

Que a autuada não mantém em estoque as mercadorias importadas com a utilização de recursos cuja origem não logrou comprovar.

Cientificada, a empresa CMLS apresentou a impugnação de fls. 80 a 92, argüindo, em síntese:

Que a impugnante pretende demonstrar que:

- 1. Não houve interposição fraudulenta comprovada.*
- 2. Mesmo na comprovação de interposição fraudulenta, com o advento do art. 33 da Lei nº 11.488/2007, não mais é inaplicável (sic) a penalidade de perdimento de mercadoria ou equivalente a seu valor aduaneiro.*
- 3. Não houve interposição fraudulenta presumida por meio da não identificação da origem dos recursos.*

Que a autoridade autuadora, para fundamentar seu procedimento, valeu-se tão somente das conclusões depreendidas do "Relatório da Ação Fiscal" referente ao MPF 07154-2005-00298-0.

Que a única maneira de impugnar a presente exação é atacar os fatos e as razões consignadas pela fiscalização no processo nº 10074.001501/2005-16.

Que o exame do "Relatório de Ação Fiscal" inerente ao processo acima citado, não concluiu pela não comprovação da origem dos recursos, como alegou a autoridade autuadora.

Que a proposta de declaração de inaptidão foi feita, exclusivamente, sob a alegação fática de "inexistência de fato", mas não de "não comprovação de origem de recursos".

Que não foi levado em conta pela autoridade fiscal que o faturamento apontado na escrituração apresentada à análise fiscal R\$ 21.344.299,75, referente ao período de janeiro a dezembro de 2004 e de R\$ 5.187.240,35, referente ao período de janeiro a março de 2005, foi mais que suficiente para honrar os compromissos comerciais internacionais da impugnante.

Que não houve interposição fraudulenta comprovada.

Que, ainda que houvesse sido verificado tal fato, essa conduta não é mais punível com a pena de perdimento, consoante art. 33 da Lei nº 11.488/2007.

Requer a extinção do crédito tributário lançado."

A decisão de fls. 126/130, proferida pela DRJ/FLO, foi assim ementada:

“ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 12/01/2004 a 17/03/2005

CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO

Converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias que foram importadas mediante interposição fraudulenta que não sejam localizadas ou que tenham sido consumidas.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

Inconformada com a decisão da DRJ/FLO, a Recorrente apresentou o Recurso Voluntário de fls. 137/151, objetivando reformar a decisão em tela, alegando os mesmos argumentos apresentados na impugnação que consistem, em breve síntese, no que segue:

- a. Nulidade do auto de infração em decorrência da nulidade do ADE 13/2008, ato que declarou inapto o CNPJ da Recorrente;
- b. Não houve qualquer conclusão a respeito de eventual interposição fraudulenta comprovada;
- c. O procedimento fiscal n. 10074.001501/2005-16 teceu observações a respeito da não comprovação da origem dos recursos apenas nas primeiras operações da Recorrente;
- d. Ainda que houvesse sido verificada a interposição fraudulenta, tal conduta não é mais punível com a pena de perdimento ou de multa equivalente ao valor aduaneiro;
- e. Em caráter subsidiário, requer seja declarado extinto o crédito tributário lançado por força do disposto no artigo 156, IX, do CTN.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Gilberto de Castro Moreira Junior, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os pressupostos de admissibilidade. Desta forma, dele tomo conhecimento e passo a analisá-lo.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 23/02/2012 por GILBERTO DE CASTRO MOREIRA JUN, Assinado digitalmente em 24/02/2012 por JOSE LUIZ NOVO ROSSARI, Assinado digitalmente em 23/02/2012 por GILBERTO DE CASTRO MOREIRA JUN

Impresso em 28/02/2012 por NALI DA COSTA RODRIGUES - VERSO EM BRANCO

Trata o presente processo de auto de infração de multa proporcional ao valor aduaneiro decorrente de importações irregulares realizadas pela fiscalizada, uma vez que não restou comprovada a origem lícita dos produtos, a disponibilidade e a efetiva transferência dos recursos utilizados em comércio exterior.

Houve constatação de importações irregulares realizada pela Recorrente, vez que não foi comprovada a origem dos recursos utilizados nas primeiras importações e pelo fato da constituição da empresa ser totalmente viciada, conforme se extrai do Relatório da Ação Fiscal, fls. 01 a 23 do Anexo 01.

Apontadas as irregularidades nas operações de comércio exterior, instaurou-se o MPF n. 0715400.2008-00602-2, tendo em vista que a Recorrente não possuía estoque das mercadorias importadas. Assim, a aplicação de multa proporcional ao valor aduaneiro é o que se discute na presente demanda.

Esclarece-se que a declaração de inaptidão do CNPJ da Recorrente, ADE n. 3 de 2008 (fl. 596, Anexo 03), e a posterior declaração de nulidade de tal ato, pelo ADE 25 de 2009, devido ao erro verificado na intimação da fiscalizada, são atos do PAF n. 10074.001501/2005-16.

Assim, a alegação da Recorrente de nulidade da ação em epígrafe, tendo em vista a nulidade do ato que declarou o CNPJ da empresa inapto, não procede, visto que a nulidade ou não do ato não é objeto da presente demanda. O processo em análise visa verificar a ocorrência de dano ao Erário nas operações de importação de que tratam as DI's relacionadas às fls. 29/32.

O Ilustre Acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis-SC explicitou muito bem a questão, especialmente no seguinte trecho:

“Como bem frisou a autoridade fiscal aduaneira em seu relatório de fls. 09/17, combinado com o enquadramento legal exarado às fls. 05/06, a infração imputada à contribuinte é a de “não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados” nas importações em comento. Portanto, a relação que a impugnante faz entre a declaração de inaptidão com base no art. 34, inciso III da IN SRF n. 568/2008 (inexistência de fato) com a conversão da pena de perdimento em multa, pela impossibilidade de apreensão da mercadoria, não tem relevância na solução da presente demanda.”

Desta feita, verificada a independência dos processos, passo a analisar a interposição fraudulenta presumida e a conversão da pena de perdimento em multa.

Alega a Recorrente que *“A autoridade Fiscal Responsável pelo procedimento de que trata o processo 10074.001501/2005-16 (Representação Fiscal – Inaptidão) teceu*

observações a respeito da “não comprovação da origem dos recursos” necessários ao perfazimento apenas das primeiras operações da Recorrente”.

Aduz ainda que “*não houve qualquer conclusão a respeito de eventual interposição fraudulenta comprovada no Relatório Fiscal*”, e que, por conseguinte, deve ser declarado extinto o crédito tributário lançado por força do disposto no artigo 156, IX, da Lei 5.172/1966.

Inobstante os argumentos da Recorrente, constantes da peça recursal, seu pleito não merece ser acolhido.

A análise do relatório do MPF n. 0715400.2005.00298-0, fls. 01 a 23 do anexo 01, revelou quadro incongruente entre as operações de importação registradas pela fiscalizada e os perfis declarados pelos seus sócios, fato agravado pela absoluta incapacidade de comprovação do capital social da empresa.

Constatou-se que embora a Recorrente tenha sido autorizada a operar no comércio exterior até o limite de USD 164.000,00, para o período de doze meses, suas operações superaram o montante de USD 5.035.354,16.

O referido procedimento de fiscalização apontou ainda que a Recorrente não contava com recursos regularmente contabilizados para a solvência das obrigações comerciais assumidas nas primeiras operações da empresa.

Ademais, foi encontrado título de crédito redigido em língua estrangeira (castelhano), cujo aceitante é gerente de empresa que consta do rol de adquirentes da Recorrente, ou seja, pessoa estranha ao quadro societário da empresa. Tal fato sugere que o verdadeiro negociante dos bens importados não são os sócios da CMLS Comércio de Alimentos Ltda.

Portanto, a constatação dos fatos descritos acima, além de demonstrar que a interessada não logrou comprovar a regular origem das primeiras operações, demonstrou também que a Recorrente não comprovou a disponibilidade ou transferência dos recursos empregados nas operações de comércio exterior, além da ocultação dos verdadeiros sujeitos envolvidos na operação.

Esclareceu muito bem à questão a decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis-SC no seguinte trecho:

“Cumpre ressaltar que a fiscalização aduaneira intimou a empresa importadora, Termo de Intimação de 15/04/2005, fls. 103/105 do anexo I, item 3, a comprovar a origem dos recursos empregados nas operações de comércio exterior relacionadas ao presente processo, não logrando êxito neste intento. Portanto, engana-se a recorrente ao afirmar em sua impugnação que não houve Interposição Fraudulenta Presumida.

Pela análise das peças carreadas aos autos pelas partes, constata-se que a origem dos recursos utilizados nas importações efetuadas entre janeiro/04 a março/05, no valor aproximado de USD 5.035.354,16, continua desconhecida, pois a recorrente não foi capaz de comprovar, com documentos hábeis e idôneos, a integralização do capital social da empresa ou mesmo a fonte de financiamento externo, seja ela de fornecedor ou mesmo de agente financeiro.”

Assim, restou presumida a interposição fraudulenta de terceiros, infração penalizada com a pena de perdimento das mercadorias por configurar dano ao Erário, conforme previsão legal do Decreto-Lei n. 1.455/1976, com a redação da Lei n. 10.637/2002:

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

(...)

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

§1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias.

§2º Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.” (grifou-se).

Em razão das mercadorias não mais terem sido localizadas ou terem sido consumidas, a pena de perdimento foi convertida em multa equivalente a seu valor aduaneiro, como determina o §3º, do artigo 23, do Decreto-lei n. 1.455/1976, com a redação dada pelo artigo 59 da Lei n. 10.637/2002, *in verbis*:

§3º A pena prevista no §1º converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida.

Argumenta a Recorrente que à interposição fraudulenta presumida não é mais aplicável a penalidade de perdimento da mercadoria, desde o advento do art. 33 da Lei n. 11.488 de 2007.

Referido dispositivo legal teve o seguinte objetivo, como muito aventado pelo Conselheiro Nilton Bartoli no acórdão 3102-00.599, ao fazer referência ao Projeto de Conversão da Medida Provisória 351/2007:

“Mister notar que o referido art. 33 decorre do Projeto de Lei de Conversão da Medida Provisória 351/2007, de autoria do Deputado Federal Odair Cunha, apresentado em 25/04/2007, que em seu discurso fez referência ao art. 33, originalmente artigo 35:

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

Sobre o aduzido, acolho o entendimento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis que entendeu que o art. 33 da Lei. 11.488/2007 não revogou expressamente o art. 23 do Decreto-Lei n. 1.455/1976 e, por conseguinte, que não regulou inteiramente a matéria.

Isso fica muito claro na decisão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região abaixo reproduzida, no sentido de que não houve revogação da pena de perdimento prevista no artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/76:

“TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. DILAÇÃO PROBATÓRIA. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. OCULTAÇÃO DO VERDADEIRO IMPORTADOR. PENA DE PERDIMENTO DAS MERCADORIAS. LEGALIDADE. ARTIGO 33 DA LEI Nº 11.488, DE 15 DE JUNHO DE 2007. NÃO REVOGAÇÃO DA PENA DE PERDIMENTO PREVISTA NO ARTIGO 23 DO DECRETO-LEI Nº 1.455, DE 1976. AUSÊNCIA DE DIREITO LÍQUIDO E CERTO

... O artigo 3.3 da Lei IV 11.488, de 15 de junho de 2007, não tem o condão de afastar a pena de perdimento, porquanto não implicou em revogação do artigo 23 do DL nº 1.455/76, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002. Isso porque, a pena de perdimento atinge, em verdade, o real adquirente da mercadoria, sujeito oculto da operação de importação. A pena de multa de 10% sobre a operação, prevista no referido dispositivo legal, revela-se como pena pessoal da empresa que, cedendo seu nome, faz a importação, em nome próprio, para terceiros. O parágrafo único do aludido artigo, por sua vez, estatui que "A hipótese prevista no caput deste artigo não se aplica o disposto no art. 81 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996". Essa complementação legal, constante do parágrafo único, abona o entendimento de que não houve a revogação da pena de perdimento para a hipótese retratada nos autos. Antes o confirma, porquanto exclui, expressamente, apenas a possibilidade da aplicação da sanção de inaptidão do CNPJ. Quanto às demais penas, permanecem incólumes, havendo a previsão, agora

também, da pena pecuniária, nos termos do caput do aludido preceptivo legal.”

(AMS 200572080051666, OTÁVIO ROBERTO PAMPLONA, TRF4 SEGUNDA TURMA, 01/08/2007)

O mesmo entendimento, no sentido que as infrações não são idênticas e coexistem, é confirmado pelos acórdãos deste Conselho 3101-00.494 (redator designado Conselheiro Tarasio Campelo Borges) e 3102-00.566 (redator designado Conselheiro Celso Lopes Pereira Neto), bem como o art. 727 do Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009 — Regulamento Aduaneiro, quando, ao regulamentar o art. 33 da Lei nº 11.488, trouxe norma expressamente interpretativa no seu parágrafo 3º afirmando que a aplicação da multa de 10% não prejudica a aplicação da pena de perdimento:

"Art.727. Aplica-se a multa de dez por cento do valor da operação à pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas ao acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários.

...

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

Cabe, ademais, dar destaque ao acórdão 3102-00.588 deste Conselho, datado de 4 de fevereiro de 2010, de relatoria do Conselheiro José Fernandes do Nascimento, que distinguiu a interposição fraudulenta em: importação sem comprovação da origem dos recursos próprios e importação com recursos de terceiros (ou mediante cessão de nome). Transcrevo, a seguir, trechos do voto vencedor que elucidam referida distinção:

“Da interposição fraudulenta na importação sem comprovação da origem dos recursos próprios.

A não-comprovação da origem, disponibilidade ou transferência lícita dos recursos próprios empregados na operação de importação, bem assim a condição de real adquirente da mercadoria, é causa, simultânea, da presunção da conduta ilícita da interposição fraudulenta e da inidoneidade da pessoa jurídica na operação de importação.

*No primeiro caso, a não-comprovação dos recursos próprios é fato presumido causador do **fato presumido da interposição fraudulenta nas operações de comércio**, que se caracteriza pela ocultação do "sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação", nos termos do §.2º do artigo 23 do Decreto-lei n 2 1.455, de 1976...*

No segundo caso, o fato presuntivo da não-comprovação dos recursos próprios é causador da conduta inidônea da pessoa jurídica, caracterizada pela sua inexistência de fato como importadora, pois quem, verdadeiramente, está importando é a pessoa jurídica omitida nos documentos que acobertam a operação, conforme estabelecido no § 1º do art. 81 da Lei nº 9.430, de 1.996...

Dessa forma, infere-se que, embora o fato-base seja o mesmo (a não-comprovação dos recursos próprios), as condutas descritas como infração são distintas. Num caso, o referido fato se constitui em prova indireta da conduta infracional, consistente na ocultação do sujeito passivo, real comprador ou responsável pela importação. No outro, ele é prova indireta da inidoneidade da pessoa jurídica importadora (ela inexistente de fato como importadora).

No caso, como as referidas infrações não são idênticas, não há que se falar em hipótese de bis in idem, que consiste na incidência de dupla penalização de uma mesma conduta ilícita ou de dupla valoração de circunstância gravosa na determinação da sanção.

Logo, é juridicamente plausível a cominação a cada uma delas (infrações) de penalidades diferentes, a saber: (i) **a pena de perdimento da mercadoria** e (ii) **a sanção de inaptdão de inscrição no CNPJ**...

Com efeito, em consonância com o estabelecido nos transcritos preceitos legais, a conduta da **interposição fraudulenta nas operações de comércio exterior** é sancionada com a pena de perdimento da mercadoria, por dano ao erário (art. 23, § 1º, do Decreto-lei nº 1.455, de 1976), ao passo que a conduta da inidoneidade da importadora (ou **por inexistência de fato como importadora**) é sancionada com a inaptdão da inscrição no CNPJ (art. 81, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996), sanção administrativa de natureza não-patrimonial de caráter interventivo, segundo alguns doutrinadores, ou suspensiva ou privativa de atividade, segundo outros.

Na primeira hipótese, a pena imposta visa ressarcir o erário e castigar o infrator pela conduta ilícita caracterizada por dano ao erário. Já a segunda sanção visa punir a fraude na operação de importação, mediante o uso abusivo da personalidade jurídica, pois quem, verdadeiramente, está importando é a pessoa jurídica omitida nos documentos que acobertam a operação.

Ressalto ainda que, para fins da legislação aduaneira, é irrelevante se a empresa existe de fato ou não nos termos da legislação societária. Em outros termos, se é empresa é de "fachada" ou não. Para o direito aduaneiro, é possível a empresa existir de fato, ter pessoal, instalações, atividade operacional etc., e ser considerada inexistente de fato para fins aduaneiros, desde que ela atue na área de comércio exterior ilicitamente, como interposta pessoa, e cometa a infração descrita no comando legal **suprereferenciado**.

Da interposição fraudulenta na importação com recursos de terceiros.

A interposição ilícita na operação de importação com recursos de terceiros (ou mediante cessão do nome) caracteriza-se pela comprovação da transferência dos recursos financeiros do caixa ou conta bancária do verdadeiro adquirente da mercadoria, para o caixa ou conta bancária da interposta pessoa (o importador ostensivo). Nesta modalidade de interposição fraudulenta, o importador apenas cede o nome, porém, os recursos empregados no pagamento da operação de importação são integral ou parcialmente fornecidos pelo adquirente ou real importador.

No que tange a esta modalidade de interposição ilícita, a legislação aduaneira prevê duas hipóteses de presunção da operação de importação por conta e ordem de terceiro. Uma, prevista no art. 27 da Lei nº 10.637, de 2002 (i), e a outra, no § 2º do artigo 11 da Lei nº 11.281, de 2006 (ii), conforme se infere a partir do teor dos referidos dispositivos...

Examinado o teor dos transcritos comandos legais, concluo que, por presunção, duas são as hipóteses de interposição ilícita, caracterizada como sendo importação por conta e ordem de terceiro (ilícita), a saber:

- a) a realizada mediante utilização de recursos de terceiro, sem o cumprimento das exigências legais estabelecidas para o tipo de importação por conta e ordem de terceiro (artigo 27 da Lei nº 10.637, de 2002); e*
- b) a realizada mediante utilização de recursos próprios, sem o cumprimento dos requisitos e condições estabelecidos para a importação por encomenda (§ 2º do artigo 11 da Lei nº 11.281, de 2006). Por força desta presunção, embora os recursos utilizados na importação sejam do próprio importador, como a mercadoria importada será destinada a um comprador predeterminado (o encomendante), a operação será equiparada a importação por conta e ordem de terceiro (ilícita).*

...

Da interposição fraudulenta na importação com recursos de terceiros (ou mediante cessão do nome): penalidades aplicáveis.

Até 15 de junho de 2007, data em que entrou em vigor o art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, da mesma forma que ocorria com a denominada interposição fraudulenta na importação sem comprovação da origem dos recursos próprios, a conduta ilícita consistente na ocultação dos reais intervenientes ou beneficiários das operações de comércio exterior, mediante mera cessão do nome, aqui denominada (no caso da operação de importação) de interposição fraudulenta na importação com recursos de terceiros, o importador (ostensivo) era sancionado com as seguintes penalidades:

a) a pena de perdimento por dano ao erário, prevista no § 1º, combinado com o disposto no inciso V, c/c § 2º, do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, ou sua sucedânea, se configurada a hipótese de conversão em penalidade pecuniária de que trata o § 3º do citado art. 23 (**norma geral de interposição fraudulenta no comércio exterior**); e

b) a sanção administrativa de inaptidão da inscrição no CNPJ, nos termos do § 1º do art. 81 da Lei nº 9.430, de 1996, com redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002 (**norma especial da inaptidão da inscrição da pessoa jurídica no CNPJ**).

Por sua vez, o **real beneficiário da operação (o importador oculto)**, continua sendo sancionado apenas com a pena de perdimento por dano ao erário, prevista no § 1º, combinado com o disposto no inciso V e § 2º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, ou multa sucedânea, se configurada a hipótese de conversão em penalidade pecuniária estabelecida no § 3º do citado art. 23.

Em relação ao **importador (ostensivo)**, a partir da vigência do referido preceito legal (norma especial de interposição fraudulenta), a prática da conduta da interposição fraudulenta na importação com recursos de terceiros (ou mediante cessão do nome) passou a ser sancionada, exclusivamente, pela multa de 10% (dez por cento) do valor da operação de importação, não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais). No que tange ao **real beneficiário da operação (o importador oculto)**, alteração alguma houve, seja na definição da infração ou da fixação da penalidade.

Trata-se, no caso da infração e penalidade definidas no caput do art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, de penalidade pecuniária especificamente estabelecida para o importador que descumpriu as exigências legais determinadas para a importação por conta e ordem de terceiro ou a importação por encomenda, conforme acima explanado.

No meu entendimento, duas circunstâncias corroboram para a conclusão aqui apresentada:

a) a primeira: a menção expressa no parágrafo único do art. 33 de que a "hipótese prevista no caput deste artigo não se aplica o disposto no art. 81 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996". Em outros termos, por expressa determinação legal, a conduta do importador de apenas ceder o nome, com o objetivo de ocultar do conhecimento das autoridades aduaneiras os reais intervenientes ou beneficiários da operação de importação (que corresponde ao sujeito passivo, real comprador ou responsável pela operação de importação), foi excepcionada da hipótese da infração e respectiva penalidade por inidoneidade na condição de importador, motivadora da sanção de inabilitação de sua inscrição no CNPJ; e

b) a segunda: a vedação expressa, contida nos arts. 99 e 100 do Decreto-lei

nº 37, de 1966, de cominação de mais uma penalidade para infração idêntica cometida pela mesma pessoa, ou seja, a vedação da incidência de bis in idem na fixação da sanção por infração à legislação aduaneira.

*Cabe esclarecer que o art. 33 da Lei nº 11.488, "de 2007, sancionou com a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação de importação, apenas a conduta do importador (ostensivo), na hipótese de **interposição fraudulenta na importação com recursos de terceiros**.*

A contrario sensu, continua sendo sancionada com a pena de perdimento por dano ao erário, prevista no § 1º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, ou, conforme o caso, com a penalidade pecuniária sucedânea, equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, fixada no § 3º do citado artigo, as seguintes condutas:

*a) do importador (ostensivo), na hipótese de **interposição fraudulenta na importação sem comprovação da origem dos recursos próprios** (inciso V, c/c § 2º, do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976); e*

*b) do real importado, na hipótese de **interposição fraudulenta na importação com recursos de terceiros (ou mediante cessão do nome)**, consubstanciada nas operações de importação por conta e ordem de terceiro ou a importação por encomenda, realizadas sem o cumprimento das exigências legais (inciso V e § 2º, do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, combinado com disposto no art. 27 da Lei nº 10.637, de 2002 e no § 2º do artigo 11 da Lei nº 11.281, de 2006).*

Em outros termos, a pena de perdimento será sempre aplicada, ou ao importador ou aos reais intervenientes ou beneficiários da operação de importação, conforme o caso...

Em suma, com base no que foi exposto, fica demonstrado que:

*a) a multa de que trata o art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, aplica-se apenas ao importador (ostensivo) e somente na hipótese de **interposição fraudulenta mediante cessão do nome**. Trata-se, portanto, de forma especial de interposição fraudulenta;*

*b) a pena de perdimento ou, se for o caso, a multa sucedânea, prescrita para **a interposição fraudulenta especial ou mediante cessão do nome**, aplica-se apenas ao real importador (o importador oculto), por força da vedação da cominação de mais uma penalidade para idêntica infração (princípio do non bis in idem em matéria de infração à legislação aduaneira); e*

*c) a pena de perdimento prescrita para **a interposição fraudulenta sem comprovação da origem dos recursos próprios**, por impossibilidade lógica, será aplicada somente ao importador (ostensivo).*

Cabe enfatizar que o entendimento aqui esposado confere sentido e alcance normativo ao disposto no art. 33 em comento, compatível com as normas gerais do direito aduaneiro que disciplina a matéria (arts. 99 e 100 do Decreto-lei nº 37, de 1966) e em consonância com o disposto no inciso V do

art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, combinado com o § 3º do art. 727 do RA/2009.” (grifos no original)

Vê-se que a Recorrente não comprovou a origem lícita e a disponibilidade de recursos próprios nas operações de importação em discussão, o que tipifica, por presunção legal, a hipótese de interposição fraudulenta prevista no art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, com as alterações posteriores.

Sendo assim, a alegação de que, nos casos de interposição fraudulenta, simplesmente se aplica o disposto na Lei 11.488/2007, não merece prosperar.

Ante o exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário interposto pela Recorrente, mantendo-se a decisão da DRJ pro seus próprios fundamentos.

Gilberto de Castro Moreira Junior