



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10108.721109/2011-09
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº **9303-011.114 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 19 de janeiro de 2021
Recorrentes FAZENDA NACIONAL E
KARYNE REIS SANTANA DO CARMO-EIRELI

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Período de apuração: 01/06/2009 a 30/05/2011

INFRAÇÃO POR DANO AO ERÁRIO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE DE TERCEIROS. PENA DE PERDIMENTO. CONVERSÃO EM MULTA. BASE DE CÁLCULO. VALOR ADUANEIRO DAS MERCADORIAS. OPERAÇÃO DE EXPORTAÇÃO. DATA ANTERIOR À ENTRADA EM VIGOR DA MP 497/2010. POSSIBILIDADE.

A conversão da pena de perdimento em multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias aplicada como medida sancionatória à prática de infração capitulada como interposição fraudulenta de terceiros alcança tanto as operações de importação quanto de exportação de mercadorias nacionais e estrangeiras, antes e depois da entrada em vigor das disposições normativas contidas na MP 497/2010, que apenas alteraram a base de cálculo da multa nos casos em que a infração seja identificada no curso de uma operação de exportação.

PENA DE PERDIMENTO. CONVERSÃO EM MULTA. DANO AO ERÁRIO. PREJUÍZO EFETIVO. INTENÇÃO DO AGENTE. DEMONSTRAÇÃO. DESNECESSIDADE. INFRAÇÃO DE CONDUTA.

Constitui infração por dano ao Erário a ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou do responsável pela operação. A conduta é apenada com o perdimento das mercadorias, convertido em multa equivalente ao seu valor aduaneiro, caso elas não sejam localizadas ou tenham sido consumidas. A penalidade decorrente da infração por interposição fraudulenta coibi a conduta do administrado; não depende da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato nem da demonstração, pelo Fisco, da presença do elemento volitivo nos atos praticados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Valcir Gassen, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe deram provimento parcial, somente com relação aos períodos posteriores a 28/07/2010. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe

provimento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que lhe deram provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício e relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Andrada Marcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello, Rodrigo da Costa Pôssas.

Relatório

Trata-se de recursos especiais interpostos tempestivamente pela Fazenda Nacional e pelo contribuinte contra o Acórdão n.º 3401-003.244, de 27/09/2016, proferido pela Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Terceira Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

O Colegiado da Câmara Baixa, por maioria de votos, deu provimento parcial ao recurso voluntário do contribuinte, nos termos da ementa transcrita na parte que interessa ao litígio, nesta fase recursal:

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Período de apuração: 01/06/2009 a 31/05/2011

Ementa:

DANO AO ERÁRIO. PERDIMENTO. DISPOSIÇÃO LEGAL.

Nos artigos 23 e 24 do Decreto-Lei no 1.455/1976 enumeram-se as infrações que, por constituírem dano ao Erário, são punidas com a pena de perdimento das mercadorias. É inócua, assim, a discussão sobre a existência de dano ao Erário nos dispositivos citados, visto que o dano ao Erário decorre do texto da própria lei.

PERDIMENTO. MULTA SUBSTITUTIVA. INAPLICABILIDADE NA EXPORTAÇÃO ANTES DA MP 497/2010.

A multa substitutiva do perdimento, prevista no § 3º do artigo 23 do Decreto-Lei no 1.455/1976, com a redação dada pela Lei no 10.637/2002, é inaplicável à exportação, por trazer base impositiva relacionada estritamente à importação (valor aduaneiro). A multa substitutiva do perdimento passa a ser devida, na exportação, somente a partir de 28/07/2010, inclusive, data de publicação da Medida Provisória no 497/2010, posteriormente convertida na Lei no 12.350/2010, que dá nova redação ao citado § 3º.

Intimada daquele acórdão, a Fazenda Nacional apresentou recurso especial, suscitando divergência, quanto à exclusão da multa substitutiva do perdimento, prevista no § 3º do art. 23 do Decreto-lei n.º 1.455/1976 na exportação de mercadorias, realizada em datas anteriores a 28/07/2010, apresentando como paradigmas os acórdãos n.º 301-34.599 e n.º 303-35.828.

Em seu recurso especial, alegou, em síntese, que, nos termos do Decreto-lei n.º 1.455/1976, artigo 23, incisos IV e V, combinado com o Decreto-lei n.º 37/1966, artigo 105, inciso VI, é cabível a conversão da pena de perdimento, em multa equivalente ao valor da mercadoria cuja exportação, de fato, não ocorreu. A conversão de perdimento em multa já era aplicada pelo antigo Terceiro Conselho de Contribuintes antes da edição da MP n.º 497/2010,

tanto nas operações de importação quanto nas de exportações, conforme provam os paradigmas apresentados.

Por meio do despacho de admissibilidade às fls. 1498-e/1501-e, o Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção deu seguimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

Intimado do acórdão recorrido, do recurso especial da Fazenda Nacional e do despacho da sua admissibilidade, o contribuinte apresentou recurso especial, suscitando divergência, quanto às matérias seguintes: 1) comprovação do efetivo dano ao erário para aplicação de penalidade; e, 2) interposição fraudenta presumida.

Por meio do Despacho de Admissibilidade às fls. 1542-e/1547-e, o Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento admitiu o recurso especial do contribuinte apenas quanto à matéria do item 1, comprovação do efetivo dano ao erário.

Inconformado com seguimento parcial de seu recurso, interpôs agravo visando à admissão integral, ou seja, também quanto à matéria do item 2. Contudo, analisado o Agravo, a Presidente da CSRF rejeitou-o, mantendo o seguimento parcial.

Quanto à matéria admitida, o contribuinte alegou a inexistência de exportação e, portanto, de dano ao erário; as operações realizadas foram vendas internas a consumidores estrangeiros; os indícios apontados pela Fiscalização como caracterizadores da interposição fraudulenta de terceiros são frágeis e não se sustentam. Assim, não houve dano ao erário.

Tanto a Fazenda Nacional como o contribuinte apresentaram contrarrazões aos recursos especiais interpostos por cada um deles, ambos pugnando pela manutenção do acórdão recorrido, na parte que beneficiou um e outro, respectivamente.

Em síntese é o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Relator.

Os recursos apresentados atendem aos pressupostos de admissibilidade previstos no art. 67, do Anexo II, do RICARF; assim, devem ser conhecidos.

A Fazenda Nacional suscitou divergência, quanto à exclusão da multa substitutiva do perdimento, prevista no § 3º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976 na exportação de mercadorias, realizada também em datas anteriores a 28/07/2010.

Como se trata de matéria recorrente nesta 3ª Turma, valho-me do voto do ilustre Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, que muito bem tratou do tema, no acórdão 9303-008.722, de 12/06/2019, como permitido pelo artigo 50, §1º, da Lei nº 9.784/1999, reproduzido a seguir:

A multa em questão está prevista no art. 23 do Decreto-Lei 1.455/76, com alteração introduzida pela Lei 10.637/2002, com o seguinte teor.

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

(...)

V - estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação,

mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros. (Incluído pela Lei n.º 10.637, de 30.12.2002)

§ 1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias. (Incluído pela Lei n.º 10.637, de 30.12.2002)

§ 2º Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados. (Incluído pela Lei n.º 10.637, de 30.12.2002)

§ 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. (Incluído pela Lei n.º 10.637, de 30.12.2002)

Como não é difícil perceber do teor normativo do inciso V do art. 23, a infração de que se trata alcança as operações realizadas com mercadorias *estrangeiras, ou nacionais, na importação ou na exportação*. De uma primeira leitura, portanto, não parece remanescer quaisquer dúvidas em relação à possibilidade de aplicação da multa no caso constatação de interposição fraudulenta de terceiros nos procedimentos de exportação de mercadorias para o exterior.

O entrave identificado nos autos, contudo, diz respeito ao disposto no § 3º do mesmo artigo 23 que especifica que multa pela conversão da pena de perdimento seria equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias, conceito que, como é de sabença, está associado tão somente à valoração de mercadorias na importação e não na exportação.

Compreendido isso, necessário que se diga, contudo, que esse entendimento não pode prevalecer.

Como bem apontado pela Recorrente, a norma *poderia adotar qualquer critério quantitativo condizente com sua finalidade sancionatória, não apenas o valor aduaneiro. Poderia ter adotado como critério quantitativo o valor da operação, o valor venal do bem, ou até mesmo fixado valor fixo de multa ou ad valorem*, sem que, em nosso entender, houvesse possibilidade de que essa escolha revogasse ou tornasse sem efeito o disposto no inciso V retrocitado, que estabelece que todas operações de importação ou exportação de mercadorias nacionais ou estrangeiras são alcançadas pela norma sancionatória.

E tampouco o fato de a MP 497/2010 ter modificado a base de cálculo da multa no caso de operações de exportação pode levar a outra conclusão. A iniciativa legislativa em questão não tem outro escopo se não o de evitar embates jurídicos desnecessários sobre tema. Inexiste nela qualquer alteração relacionada às circunstâncias passíveis de serem alcançadas pela sanção.

O entendimento que ora defendemos não é novo. Retrata a jurisprudência deste Colegiado tal como pode ser confirmado pela leitura dos acórdãos n.ºs 9303-004220, de 10 de agosto 2016, 9303-007343, de 16 de agosto 2018, e 9303-005988, de 29 de novembro de 2017.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 24/02/2005 a 24/10/2008

MULTA DE CONVERSÃO DO PERDIMENTO. IRREGULARIDADE ASSOCIADA À EXPORTAÇÃO. APLICABILIDADE.

Valor equivalente ao valor aduaneiro não se confunde com o valor aduaneiro propriamente dito. Assim, não havia, à época da vigência da primeira redação do § 3º do art. 23 do Decreto-lei n.º 1455, de 1976, acrescido pela Lei n.º 10.637/2002, qualquer obstáculo para a imposição de multa relativa à conversão do perdimento em pecúnia quando se identificasse irregularidade na exportação. Deveras, a mercadoria exportada, se considerada a origem, é a mesma importada, se considerado o destino. Da mesma forma, o contrato de compra e venda é uno, com dois pólos diversos. Consequentemente, é perfeitamente possível identificar o valor pelo qual a mercadoria

foi comercializada (valor de transação) e definir o quantum da multa relativa à conversão da pena de perdimento.

(...)

Assunto: Obrigações Acessórias

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2008

INFRAÇÃO FISCAL. DANO AO ERÁRIO - PENA DE PERDIMENTO CONVERTIDA EM MULTA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO.

Provada a falsidade dos documento que embasaram a exportação, que é causa de dano ao Erário, e não localizada as mercadorias declaradas como exportadas, a pena de perdimento da mercadoria deve ser punida com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria na exportação.

Recurso Especial do Contribuinte negado.

(...)

Assunto: Obrigações Acessórias

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

MULTA DE CONVERSÃO DO PERDIMENTO. IRREGULARIDADE ASSOCIADA À EXPORTAÇÃO. APLICABILIDADE.

Valor equivalente ao valor aduaneiro não se confunde com o valor aduaneiro propriamente dito. Assim, não havia, à época da vigência da primeira redação do § 3º do art. 23 do Decreto-lei nº 1455, de 1976, acrescido pela Lei nº 10.637, de 2002, qualquer obstáculo para a imposição de multa relativa à conversão do perdimento em pecúnia quando se identificasse irregularidade na exportação.

Assim, entendo correta a conversão da pena de perdimento em multa pelo valor equivalente ao das mercadorias cujas exportações não se concretizaram.

Quanto ao recurso especial do contribuinte, a matéria que subiu para esta fase recursal restringe-se à “comprovação do efetivo dano ao erário para aplicação de penalidade”.

Da mesma forma como no recurso da Fazenda Nacional, valho-me do voto do ilustre Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, que muito bem tratou do tema, no acórdão 9303-008.721, de 12/06/2019, como permitido pelo artigo 50, §1º, da Lei nº 9.784/1999, reproduzido a seguir:

Discute-se exigência de multa por infração prevista no artigo 689, inciso XXII, § 1º, do Regulamento Aduaneiro Decreto 6.759/09 matriz legal Lei nº 10.637/02.

Art. 689. Aplica-se a pena de perdimento da mercadoria nas seguintes hipóteses, por configurarem dano ao Erário (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 105; e Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 23, caput e § 1º, este com a redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002, art. 59):

(...)

XXII estrangeira ou nacional, 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 A pena de que trata este artigo converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida (Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 23, § 3º, com a redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002, art. 59).

(...)

§ 6º Para os efeitos do inciso XXII, presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos

recursos empregados (Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 23, § 2º, com a redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002, art. 59).

Como já tive a oportunidade de expressar em outras oportunidades, entendo que a conduta apenada está identificada no texto legal como de ocultação (i) do sujeito passivo, (ii) do real vendedor, (iii) comprador ou (iv) de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive, interposição fraudulenta de terceiros. A não comprovação da origem dos recursos empregados na atividade faz presumir a ocorrência da infração.

Quanto a isso, abre-se parênteses para esclarecer que o § 6º apenas introduziu uma presunção legal do ato ilícito. Não exsurge dele infração diferente da prevista no inciso V do artigo 23 do Decreto-lei 1.455/76 (redação do art. 59 do Lei 10.637/02), mas apenas um elemento de prova indireto criado pelo legislador, hábil à comprovação da ocorrência da infração de interposição fraudulenta. Em outras palavras, não há que se falar em "interposição presumida" e "interposição comprovada". A infração é uma só, por interposição fraudulenta, os elementos de prova hábeis a comprová-la são muitos.

Antes de adentrar ao caso concreto, creio que seja de grande interesse à solução da lide fazer uma breve digressão histórica em torno do assunto.

Ainda antes que fosse instituída pena específica para interposição fraudulenta de terceiros, os efeitos tributários das operações praticadas nessa modalidade negocial começaram a ser disciplinados, por iniciativa do Poder Executivo, que encaminhou ao Congresso Nacional medidas provisórias contendo disposições normativas acerca do assunto. Foi assim que, por força do disposto no art. 77 da Medida Provisória nº 2.158-35/01, o adquirente da mercadoria importada por sua conta e ordem foi revestido da condição de responsável/solidário pelo imposto e pelas infrações praticadas

Art. 32 É responsável pelo imposto:

(...)

Parágrafo único. É responsável solidário:

(...)

III o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.

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.

O adquirente da mercadoria importada por sua conta e ordem, foi também equiparado a estabelecimento industrial, tornando-se contribuinte de direito do Imposto sobre Produtos Industrializados. Outrossim, foram-lhe aplicadas as normas de incidência das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins próprias do importador.

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.

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.

Com supedâneo legal no art. 80 da MP nº 2.158-35/20011, a Secretaria da Receita Federal definiu requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora por conta e ordem de terceiro. A Instrução Normativa 225/022 estabeleceu regras claras e rígidas para consecução do negócio. Esclareceu que a operação por conta e ordem de terceiro era aquela promovida em nome da pessoa jurídica, para mercadoria adquirida

por outra, mediante contrato previamente firmado. As informações a respeito da operação deveriam, obrigatoriamente, retratar a realidade, sob pena de perdimento das mercadorias importadas.

Dois meses depois da IN SRF 225/2002, a Lei 10.637/02 alterou o artigo 23 do Decreto-lei 1.455/76, criando pena específica para a interposição fraudulenta. Mais tarde, a Lei 10.833/2003 trouxe para o campo de incidência do imposto de importação a mercadoria objeto da pena de perdimento não localizada, consumida ou revendida.

Em 20/02/2006, a Lei 11.281/2006 previu nova modalidade de importação, denominada importação por encomenda⁴. A Instrução Normativa SRF n.º 634/20065 definiu as regras a serem observadas neste tipo de operação.

À luz de todo o arcabouço normativo exposto, percebe-se que a importação por conta e ordem de terceiro ou por encomenda, nos termos da legislação introduzida no ordenamento jurídico no intento de disciplinar operações desta natureza, passou a trazer relevantes requisitos e consequências àqueles que optassem por essa modalidade negocial, quais sejam: *(i)* obrigação de informar previamente à RFB a opção do negócio; *(ii)* prestação de garantia como condição para a entrega de mercadoria quando o valor for incompatível com seu capital social ou o patrimônio líquido; *(iii)* sujeição ao procedimento especial previsto na IN SRF 228/2002; *(iv)* responsabilidade solidária quanto ao imposto de importação; *(v)* responsabilidade conjunta ou isolada, quanto às infrações aduaneiras; *(vi)* sujeição ao pagamento dos tributos relativos ao IPI de sua saída por contribuinte por equiparação; *(vii)* sujeição ao pagamentos de PIS/Pasep e Cofins sob as normas de incidência sobre a receita bruta do importador.

A toda evidência, se o que se pretende discutir a imputabilidade da pena àquele que incorre na conduta especificada em lei, é preciso ficar claro que o debate não se encerra na prescrição geral e abstrata encontrada no inciso XXII do artigo 689 do Regulamento Aduaneiro. Requer que todo o esforço normativo empreendido pelo poder público para coibir conduta lesiva ao interesse comum seja levado em consideração. A fim de alcançar o adquirente ou encomendante da mercadoria importada por sua conta e ordem, sujeitando-o às mesmas normas e condições próprias do importador, e evitar que o papel de cada interveniente fosse dissimulado, foram definidas regras inflexíveis para atuação das empresas prestadoras de serviço de importação e importadoras por encomenda.

Com base nisso, parece-nos sempre despropositada a discussão acerca da qualificação do ato ou da extensão dos efeitos dele decorrentes. O regramento definido para operações com essa conformação deixa nítido a intenção de coibir a forma de agir do administrado, potencialmente lesiva ao interesse coletivo, sem a necessidade que se aponte o prejuízo causado ou que se comprove a presença do elemento volitivo nos atos praticados.

E, de fato, há muito as operações "triangulares" no âmbito do comércio exterior afetam decisivamente a condição da fiscalização tributária no esforço de identificar a pessoa física ou jurídica com capacidade contributiva para responder pelos tributos devidos; assim como na indicação, com segurança, do enquadramento da operação nas regras de incidência não-cumulativa de impostos e contribuições, na definição da base de cálculo desses gravames, na avaliação da pertinência da aplicação de preço de transferência, determinação do valor aduaneiro das transações etc.

De fato, não há dúvidas de que a operação de comércio exterior praticada mediante ocultação de pessoa apresenta um elevado nível de risco potencial facilmente perceptível. Dentre os elementos de controle suscetíveis pode-se citar: *(i)* burla aos controles da habilitação para operar no comércio exterior; *(ii)* blindagem do patrimônio do real adquirente ou encomendante; *(iii)* quebra da cadeia do IPI; *(iv)* sonegação de PIS e Cofins relativamente ao real adquirente, *(v)* lavagem de dinheiro e ocultação da origem de bens e valores, *(vi)* aproveitamento indevido de incentivos fiscais do ICMS etc.

Não se desconhece o fato de que, isoladamente, para cada uma dessas ocorrências existem normas jurídicas aptas a sancionar o ato ilícito. Contudo, o mais das vezes, a

demonstração da finalidade pretendida pelo infrator ou mesmo do dano efetivo é improvável ou mesmo impossível, até porque a modalidade negocial de que se trata é particularmente suscetível à orquestração de papéis. De fato, não foi por outra razão que as regras de conduta restaram definidas com o rigor que se observa.

Adotando uma interpretação hermenêutica do cabedal normativo de se cuida, é possível dizer que o ponto de partida para regulamentação das operações de importação indireta foi a interpretação dada pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional ao disposto no artigo 31 do Decreto-Lei n.º 37/66 que, como se sabe, especifica como contribuinte do imposto de importação aquele que promove a entrada de mercadoria estrangeira no território nacional⁶. Conforme entendeu (Parecer PGFN CAT 1.316/01), o contribuinte do imposto é a pessoa cujo nome aparece no conhecimento de carga como sendo o proprietário da mercadorias importada, independentemente de quem esteja efetivamente interessado na aquisição ou fizer as negociações prévias. Como consequência, os procedimentos fiscais levados a efeito no âmbito da RFB passaram a indicar, como importador, a pessoa informada com tal nas declarações de importação, mesmo que, na interpretação própria do autuante, um terceiro fosse quem, verdadeiramente, "promovesse o ingresso das mercadorias em território nacional". No mesmo esteio, criaram-se instrumentos legais capazes de resguardar os interesses do Erário, por meio das equiparações e condições para as operações por conta e ordem e por encomenda. A falta de informação fidedigna, pelo potencial lesivo que representa, foi tratada como infração gravíssima, sujeita à pena de perdimento dos bens, por dano ao Erário.

Neste ponto, merece destaque o fato de que a legislação em tela não inovou na graduação da pena associada à conduta do agente. Da observação das demais hipóteses de infração por dano ao Erário, há muito previstas na legislação aduaneira, perceber-se que diversas ocorrências com potencial lesivo eram consideradas passíveis de serem apenas com a pena de perdimento dos bens a elas associados, a despeito do prejuízo tributário ou financeira não ter sido verificado na prática, se não vejamos.

CAPÍTULO II

DO PERDIMENTO DA MERCADORIA

Art. 689. Aplica-se a pena de perdimento da mercadoria nas seguintes hipóteses, por configurarem dano ao Erário (Decreto-Lei no 37, de 1966, art. 105; e Decreto-Lei no 1.455, de 1976, art. 23, caput e § 1o, este com a redação dada pela Lei no 10.637, de 2002, art. 59):

(...)

II - incluída em listas de sobressalentes e de provisões de bordo quando em desacordo, quantitativo ou qualitativo, com as necessidades do serviço, do custeio do veículo e da manutenção de sua tripulação e de seus passageiros;

III - oculta, a bordo do veículo ou na zona primária, qualquer que seja o processo utilizado;

IV - existente a bordo do veículo, sem registro em manifesto, em documento de efeito equivalente ou em outras declarações;

V - nacional ou nacionalizada, em grande quantidade ou de vultoso valor, encontrada na zona de vigilância aduaneira, em circunstâncias que tornem evidente destinar-se a exportação clandestina;

VI - estrangeira ou nacional, na importação ou na exportação, se qualquer documento necessário ao seu embarque ou desembarque tiver sido falsificado ou adulterado;

VII - nas condições do inciso VI, possuída a qualquer título ou para qualquer fim;

VIII - estrangeira, que apresente característica essencial falsificada ou adulterada, que impeça ou dificulte sua identificação, ainda que a falsificação ou a adulteração não influa no seu tratamento tributário ou cambial;

(...)

XI - estrangeira, já desembaraçada e cujos tributos aduaneiros tenham sido pagos apenas em parte, mediante artifício doloso; XII - estrangeira, chegada ao País com falsa declaração de conteúdo;

(...)

XVII - estrangeira, em trânsito no território aduaneiro, quando o veículo terrestre que a conduzir for desviado de sua rota legal, sem motivo justificado;

(...)

XIX - estrangeira, atentatória à moral, aos bons costumes, à saúde ou à ordem públicas;

XX - importada ao desamparo de licença de importação ou documento de efeito equivalente, quando a sua emissão estiver vedada ou suspensa, na forma da legislação específica;

XXI - importada e que for considerada abandonada pelo decurso do prazo de permanência em recinto alfandegado, nas hipóteses referidas no art. 642; e

XXII - estrangeira ou nacional, 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.

Como se vê, grande parte das infrações identificadas como dano ao Erário tem pouca ou nenhuma relação direta com o efetivo prejuízo aos cofres públicos. São infrações de conduta, tais como: mercadoria **(i)** Em listas de sobressalentes (...) quando em desacordo com as necessidades do serviço; **(ii)** oculta, a bordo do veículo; **(iii)** destinadas à exportação clandestina; **(iv)** quando o documento necessário ao seu embarque ou desembarque tiver sido falsificado; **(v)** em trânsito no território aduaneiro, quando o veículo terrestre (...) for desviado de sua rota legal **(vi)** estrangeira, atentatória à moral, aos bons costumes, à saúde ou à ordem públicas; **(vii)** importada ao desamparo de licença de importação ou documento de efeito equivalente, quando a sua emissão estiver vedada ou suspensa (...) e outras.

O saudoso Ministro Teori Zavascki, quando ainda Ministro do Superior Tribunal de Justiça, proferiu relevante manifestação sobre o tema, em decisão tomada nos autos do recurso especial nº 954.526 - PR (2007/0116642-0):

No que diz respeito ao dano, destaco que a pena de perdimento, visa resguardar não apenas o interesse financeiro do Fisco, mas também regular as relações de comércio exterior e proteger a indústria nacional. Se o perdimento não prescinde da demonstração do dano para sua aplicação, não é menos verdade que, por vezes, o dano está caracterizado pela dificuldade imposta pela conduta do importador à fiscalização aduaneira, cuja incumbência é, por norma constitucional, da Receita Federal.

Convém destacar, ainda, que, não embarcado o restante da mercadoria, poderia ela ser vendida no mercado interno, sem a incidência de tributos, propiciando riquíssimo ganho às apelantes. O dano ao erário, assim, seria incontestado, porque, com os benefícios fiscais (através da simulação de exportação), a apelante deixaria de recolher os tributos devidos (II, ICMS, dentre outros), fato que repercutiria na formação dos preços ao consumidor. (grifos meus)

Depreende-se da conjugação dos verbos grifados no texto especial atenção ao dano potencial das circunstâncias descritas. Não há menção a prejuízo causado, mas ao risco que a conduta em si representa.

Com base em todas as considerações precedentes, conclui-se que as regras de conduta definidas pelo Poder Público para a atuação de empresa importadora por conta e ordem de terceiros ou por encomenda e a própria infração por interposição fraudulenta, que as integra, constituem elemento essencial de controle das operações de comércio exterior. A ideia de condicionar a imputação de pena à demonstração do efetivo prejuízo ou a demonstração do elemento volitivo subtrair-lhe-ia a própria essência instrumental, como meio apto a viabilizar o monitoramento fiscal dos atos praticados pelo particular.

E melhor sorte não assiste à recorrente no que se refere à aplicação do instituto da retroativa benigna previsto no art. 106 do Código Tributário Nacional, *verbis*.

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

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

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

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

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

A penalidade instituída pela Lei nº 11.488/07, equivalente a multa de dez por cento do valor da operação, aplicável à pessoa jurídica que cede o nome, não revogou nem trouxe qualquer consequência para os casos em que é cabível a cominação da multa de conversão da pena de perdimento, prevista no artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76, com a redação introduzida pela Lei 10.637/027.

Há farta evidência de que a intenção do legislador jamais foi a de cominar penalidade mais branda a quaisquer das partes que se associam na prática de operação de importação ou exportação com ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável.

Desde logo, vê-se que os bens jurídicos tutelados por uma e por outra medida coercitiva não guardam nenhuma identidade entre si. Embora as duas infrações possam decorrer de um mesmo evento, a multa pela cessão do nome destina-se a coibir o uso abusivo da pessoa jurídica, apenando conduta à qual era antes imposta a “pena” de inaptdão do CNPJ, medida que violava os mais elementares pressupostos da ação estatal de controle da atividade privada, agindo com força desproporcional, ao impedir o particular de exercer sua atividade profissional. Já a multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria importada destina-se a coibir o ingresso de mercadoria estrangeira em situação irregular no território nacional, quando o bem, sujeito à pena de perdimento, escapa ao controle aduaneiro e é internalizado.

Não se vislumbra nenhuma razão plausível para que se prestigie a inusitada interpretação de que o legislador, ao instituir a nova penalidade, tivesse a intenção de reduzir a sanção ou redefinir os limites de sua sujeição passiva ou de responsabilidade das partes envolvidas na infração por dano ao Erário. Como é de sabença, as infrações compreendidas nesse conceito são punidas com a pena de perdimento das mercadorias (artigo 23, § 1º, do Decreto-Lei 1.455/76). Completamente desarrazoado entender que, específica e exclusivamente nos casos em que o dano ao Erário estivesse associado à interposição fraudulenta de terceiros, a multa aplicável pela conversão da pena de perdimento deixasse de ser equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias para converter-se em inexpressivos dez por cento do valor da operação. Fosse essa a intenção do legislador, a primeira e obrigatória medida haveria de ser a exclusão da infração do rol de situações compreendidas no conceito de dano ao Erário, já que a este conceito está associada a ideia de penalidade gravíssima, cuja sanção é o perdimento das mercadorias.

Ainda no tocante ao assunto, já no que se refere à sujeição passiva/responsabilidade pela infração, é de ser perguntar: se o objetivo da legislação novel fosse, de fato, excluir a responsabilidade do importador pela infração de interposição fraudulenta, não seria suficiente que o texto da lei assim determinasse, de maneira clara e expressa? Qual a razão para supor que o legislador, nesse intento, escolheria meios tão transversais, criando uma nova multa, sem fazer nenhuma ressalva às responsabilidades decorrentes da outra?

Mas, até aqui, tratam-se, apenas, de abstrações com razoável conteúdo subjetivo. O que investe a questão posta em contornos de caráter definitivo são as disposições normativas que regulamentam a matéria.

Início pelo art. 33 da Lei 11.488/2007.

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

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

O Regulamento Aduaneiro hoje vigente assim dispõe a respeito do assunto – Decreto 6.759/09:

Art. 727. Aplica-se a multa de dez por cento do valor da operação à pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas ao acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários (Lei nº 11.488, de 2007, art. 33, caput).

(...)

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

O disciplinamento normativo é de clareza singular.

A Lei trata do efeito imediato da aplicação da multa, qual seja, afastar a declaração de inaptidão da pessoa jurídica (art. 81 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996). A meu sentir, isso já seria mais do que suficiente, uma vez que apenas essa consequência foi prevista para os casos de imposição da multa por cessão de nome. Mas o Decreto deu o passo seguinte. O parágrafo 3º do art. 727 confirma com todas as letras o entendimento de que a imposição de multa por cessão de nome não prejudica a aplicação da pena de perdimento às mercadorias importadas ou exportadas, afastando qualquer possibilidade de que prospere a interpretação de que aquela retroaja na forma do art. 106 do Código Tributário Nacional.

A Orientação Coana/Cofia/Difia s/n, de 11 de julho de 2007, não destoa desse entendimento. Orienta pela aplicação cumulativa das duas penas nos casos em que comprova a interposição fraudulenta de terceiros.

Em resumo, conclui-se que se aplicam as seguintes disposições legais, às hipóteses abaixo enumeradas:

Interposição fraudulenta presumida pela não comprovação da origem dos recursos:

Pena de perdimento da mercadoria, com base no art. 23, inciso V do Decreto-lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, com redação dada pela Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002;

Proposição de inaptidão da inscrição do CNPJ da pessoa jurídica (art. 81, § 1º, da Lei nº 9.430/96, e art. 41, caput e parágrafo único, da IN RFB nº 748/2007);

Interposição fraudulenta comprovada, seja pela identificação da origem do recurso de terceiro, seja pela constatação da ocultação por outros meios de prova:

Pena de perdimento da mercadoria, com base no art. 23, inciso V do Decreto-lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, com redação dada pela Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002;

Multa de 10% do valor da operação acobertada, aplicada sobre o importador, conforme dispõe o art. 33 da Lei nº 11.488/2007.

E tampouco as orientações normativas editadas no âmbito da Secretaria da Receita Federal para disciplinar o tema seguiram caminho diverso.

Até a promulgação da Lei nº 11.488/2007, a cessão do nome para o acobertamento do real beneficiário da operação trazia como consequência (i) a pena de perdimento da mercadoria ou conversão em multa e (ii) proposição de inaptidão do CNPJ (IN SRF 568/2005). O artigo 348, inciso III, da IN SRF 568/2005 dispunha sobre a inaptidão da inscrição do CNPJ de entidade considerada inexistente de fato. O artigo 419, inciso III, considerava inexistente de fato a pessoa jurídica que *"tenha cedido seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de terceiros, com vistas ao acobertamento de seus reais beneficiários;"*.

Treze dias após a edição da Lei nº 11.488/2007, foi publicada a IN RFB nº 748/2007, revogando a IN RFB 568/2005. O artigo 41 da nova IN suprimiu a hipótese de cessão de nome com vistas ao acobertamento dos reais beneficiários em operações no exterior, como causa de declaração da inexistência de fato da PJ.

Ou seja, também os atos normativos editados pelo Órgão confirmam que a penalidade prevista no artigo 33 da Lei nº 11.488/2007 foi introduzida no ordenamento jurídico com propósito substituir a declaração de inaptidão pelo simples ato de ceder o nome.

Todas as premissas até aqui adotadas e as conclusões a que remetem são, ainda, reforçadas pelo Parecer de encaminhamento do projeto de lei de Conversão da MP nº 351/2007 na Lei nº 11.488/2007, com a seguinte observação:

"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."

A derradeira conclusão é a de que o ato de ceder o nome com vistas ao acobertamento do real beneficiário acarreta duas infrações, cujos bens jurídicos tutelados são distintos: o próprio erário e o controle aduaneiro como um todo, e a integridade do Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica. Enquanto o artigo 33 da Lei nº 11.488/2007 resguarda a higidez do CNPJ, coibindo seu uso indevido, em substituição da declaração de inaptidão, o inciso V do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976 protege o Erário e o próprio controle aduaneiro.

Finalmente, descarta-se a hipótese de violação do princípio *non bis-in-idem*.

Como se disse, as disposições legais de que aqui tratamos foram, desde o início, concebidas à luz da interpretação dada pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional às abstrações normativas presentes na legislação tributária que regulamenta as operações de comércio exterior. Foi com base no Parecer PGFN CAT 1.316/01 que forjaram-se os instrumentos capazes de alcançar todas as pessoas envolvidas nas atividades irregulares, principalmente, o proprietário das mercadorias importadas de forma irregular.

Por conta disso, nos casos de infração por interposição fraudulenta, o sujeito passivo da obrigação principal anotado no auto de infração será sempre a pessoa que registrou a declaração de importação, embora, o mais das vezes, pretenda-se alcançar o verdadeiro proprietário das mercadorias, que, por força da legislação superveniente ao Parecer supra citado, figura como solidário pelo imposto e, em regra geral, também pelas infrações cometidas. Portanto, ainda que pareçam duas penalidades decorrentes de um mesmo evento e exigidas de uma mesma pessoa jurídica, tratam-se, na verdade, de uma multa (10%) destinada a apenar o importador e de outra (100%) destinada àquele que, informalmente, se costuma chamar o "verdadeiro importador", identificado nas disposições legais como sendo o adquirente por conta e ordem ou encomendante das mercadorias.

Isto posto, passa-se ao exame das circunstâncias fáticas e jurídicas identificadas no caso concreto.

Como se depreende dos fundamentos declinados pelo i. Relator da decisão recorrida, a motivação para a exoneração da multa de conversão da pena de perdimento não está associado à efetiva ocorrência da interposição de terceiros na importação das mercadorias ou à efetiva comprovação do fato. Em lugar disso, embora tenha sido

reconhecido que as operações não foram realizadas por conta própria da pessoa jurídica que registrou as declarações de importação, considerou-se ausente qualquer indício de prejuízo ao Erário. É o que se depreende do excerto que segue.

De todo o exposto, entendo que a Fiscalização não se desincumbiu de seu ônus de provar a ocorrência de interposição mediante simulação, pois não demonstrou que a ocultação se deu com o intuito de enganar e causar prejuízos ao Fisco, motivo pelo qual proponho desde já o afastamento da multa substitutiva de perdimento cominada no lançamento.

Contudo, como pretendo tenha ficado claro nas considerações introdutórias do presente voto, no entender desse Relator, a infração por interposição fraudulenta independe da intenção do agente e dos efeitos do ato praticado.

Assim, ao contrário do entendimento do contribuinte, no presente caso, houve dano ao erário o que implicou na aplicação de penalidade.

Em face do exposto, DOU PROVIMENTO ao recurso especial da Fazenda Nacional e NEGO PROVIMENTO ao recurso especial do contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas