

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

Processo nº 10314.009607/2005-98
Recurso nº 344.124 Voluntário
Acórdão nº 3102-00.605 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de março de 2010
Matéria Multa Diversa
Recorrente ALCOMEX COMÉRCIO, DISTRIBUIÇÃO, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 13/10/2005

PROCESSO DE INAPTIDÃO. INCOMPETÊNCIA.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não é competente para se manifestar acerca da tramitação de processo relativo a representação para fins de inaptidão.

LITISPENDÊNCIA OU CONCOMITÂNCIA. INOCORRÊNCIA.

Eventual sobreposição na causa de pedir não induz concomitância entre ações com objetos claramente distintos nem obriga o sobrestamento ou reunião de processos que tramitam sob órgãos judicantes igualmente distintos.

DANO AO ERÁRIO. OCULTAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO, DO REAL VENDEDOR, COMPRADOR OU DE RESPONSÁVEL PELA OPERAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO.

O Dano ao Erário decorrente da ocultação das partes envolvidas na operação comercial que fez vir a mercadoria do exterior é hipótese de infração “de mera conduta”, que se materializa, independentemente do prejuízo tributário ou cambial perpetrado, quando o sujeito passivo dolosamente oculta nos documentos de habilitação para operar no comércio exterior, bem assim na declaração de importação ou nos documentos de instrução do despacho, a intervenção de terceiro.

Descabida, por outro lado, a pretensão de condicionar a caracterização da infração à conclusão do processo administrativo de inaptidão da inscrição da pessoa jurídica apontada como responsável pela ocultação.

REFLEXO DO ART. 33 DA LEI Nº 11.488, DE 2007 SOBRE O INCISO V DO ART. 23 DO DECRETO-LEI Nº 1.475, DE 1976. INEXISTÊNCIA

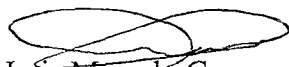
O art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007 substituiu exclusivamente a Inaptidão da inscrição da pessoa jurídica no CNPJ por multa equivalente a dez por cento

do valor da operação, não produzindo qualquer reflexo sobre a imposição da pena de perdimento ou multa substitutiva à hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, afastar as preliminares e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Nilton Luiz Bartoli, Beatriz Veríssimo de Sena e Nanci Gama, que davam provimento parcial para reduzir a multa a 10% do valor aduaneiro. O Conselheiro José Fernandes do Nascimento votou pela conclusão.



Luis Marcelo Guerra de Castro - Presidente e Relator

EDITADO EM: 22/04/2010

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Luis Marcelo Guerra de Castro, José Fernandes do Nascimento, Celso Lopes Pereira Neto, Nanci Gama, Beatriz Veríssimo de Sena e Nilton Luiz Bartoli.

Relatório

Por bem descrever a matéria litigiosa, adoto relatório que embasou o acórdão recorrido, que passo a transcrever:

Trata o presente processo de auto de infração lavrado para constituição e exigência de crédito tributário no valor de R\$ 39.016,51 referente a multa prevista no parágrafo 1º do artigo 618 do Decreto nº 4.543/2002.

Depreende-se da descrição dos fatos e enquadramento legal do auto de infração, que a interessada promoveu importações por meio das Declarações de Importação nº 04/0967859-1 e nº 04/0967851-6, que foram desembaraçadas por força de Medida Liminar no Mandado de Segurança nº 2004.61.00.029118-9, haja vista a empresa estar submetida a Representação Fiscal para fins de Inaptdão. Posteriormente a empresa foi declarada inapta e a liminar foi cassada pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Intimada a apresentar as mercadorias importadas, a interessada informou que as mesmas já haviam sido consumidas, por se tratarem de bens de consumo. Em razão desses fatos a fiscalização lavrou auto de infração para exigência da multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias, prevista no parágrafo 1º do artigo 618 do Decreto nº 4.543/2002, por serem objeto de pena de perdimento em razão da ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, conforme inciso XXII do mesmo artigo.

Regularmente cientificada por via postal (AR às folhas 184-v), a interessada apresentou a impugnação tempestiva de folhas 186 a 192, anexando os documentos de folhas 193 a 271.

A impugnante defende que a pena de multa não deve prosperar porque o “caso em tela encontra-se “sub judice”, conforme consulta realizada junto ao site do Egrégio Tribunal Regional Federal da 2ª “Região”. Informa que o Mandado de Segurança referido no Auto de Infração ainda não foi julgado, o que impossibilita a aplicação de sanções administrativas.

Alega que a declaração de inaptidão da empresa também se encontra sub judice em razão de processo de ação declaratória de nulidade de ato administrativo, com efeito de tutela antecipada, que tramita perante a 14ª Vara Cível da Justiça Federal de São Paulo.

Argumenta que o processo administrativo para fins de inaptidão não é óbice para o desembaraço das mercadorias que já se encontravam com despachos aduaneiros em curso, sendo que, no caso, a declaração de inaptidão é posterior ao desembaraço não podendo surtir efeitos retroativos por falta de previsão legal, procedimento que afronta o princípio da legalidade.

Informa, que, “conforme prediz o artigo 8, da IN nº 228/2002, ao impetrar o Mandado de Segurança em comento, o impugnante dispôs a prestação de garantia para proceder ao desembaraço das referidas mercadorias objeto da pena de perdimento ora impugnada” (sic).

Requer sejam afastadas a pena de perdimento e sua conversão em multa, suspendendo o lançamento do crédito.

Ponderando as razões aduzidas pela autuada, juntamente com o consignado no voto condutor, decidiu o órgão de piso pela manutenção integral da exigência, conforme se observa na ementa abaixo transcrita:

Assunto: Obrigações Acessórias

Data do fato gerador: 13/10/2005

DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. MERCADORIA NÃO LOCALIZADA OU CONSUMIDA. MULTA IGUAL AO VALOR ADUANEIRO DA MERCADORIA.

Considera-se dano ao Erário, na importação, a ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros, infração punível com a pena de perdimento, que é convertida em multa igual ao valor aduaneiro da mercadoria caso tenha sido entregue a consumo ou não seja localizada.

Lançamento Procedente

Como é possível extrair do voto condutor da decisão recorrida, partiram os julgadores da premissa de que as ações judiciais em que se discute a declaração de inaptidão e a prestação de garantia para desembaraço aduaneiro não possuem objeto concomitante com o do presente recurso.

Concluem os mesmos julgadores, por outro lado, que a recorrente não se manifestara acerca do mérito da acusação. Ou seja, acerca de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros, passível de aplicação de pena de perdimento, convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias importadas e consumidas.

Após tomar ciência da decisão recorrida em 04/11/2008, comparece a recorrente mais uma vez aos autos em 02/12/2008, para, em sede de recurso voluntário, essencialmente, reiterar as alegações manejadas por ocasião da instauração da fase litigiosa.

No seu entender, perpetrrou-se violação ao princípio da legalidade, vez que atribui-se efeito retroativo ao “decreto de inaptidão” exarado em 2005, medida que careceria do devido esboço legal.

Ademais, o julgamento do mérito dos processos judiciais a favor do sujeito passivo, conduziria à nulidade de todos os procedimentos administrativos que entende dependentes do processo de inaptidão, em especial pela desconsideração das alegações acerca da interposição fraudulenta.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Luis Marcelo Guerra de Castro, Relator

Tomo conhecimento do presente recurso, que foi tempestivamente apresentado e trata de matéria afeta a esta Terceira Seção.

1. Preliminarmente

1.1 – Incompetência do CAREF

Assim como as autoridades de piso, entendo que o Processo Administrativo Fiscal não é o foro adequado para discutir o processo de declaração de inaptidão, que deve tramitar junto à unidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil de jurisdição do sujeito passivo.

Nesse ponto, trago à colação trecho da Instrução Normativa RFB nº 748, de 28 de junho de 2007, que trata do tema:

Art. 42. O titular da unidade da RFB com jurisdição para fiscalização de tributos internos ou sobre comércio exterior, acatando a representação referida no parágrafo único do art. 41, suspenderá sua inscrição no CNPJ, intimando-a, por meio de edital publicado no DOU, a regularizar, no prazo de trinta dias, sua situação ou contrapor as razões da representação, observado o disposto no art. 9º.

Não fazendo parte das matéria afetas àquela modalidade processual, certamente não fazem parte da competência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), ex vi do art. 1º do Anexo II da Portaria MF nº 256, de 22/06/2009:

Artigo 1º Compete aos órgãos julgadores do CARF o julgamento de recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como os recursos de natureza especial, que versem sobre tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Em assim sendo, deixo de enfrentar as alegações acerca da nulidade do processo de inaptidão manejadas pela recorrente.

1.2 – Independência dos Processos.

Conforme é de conhecimento geral, a existência de processos que se fundamentem em um mesmo complexo de fatos, por si só, não é motivo para determinar a reunião de processos que contenham as mesmas partes.

Sabidamente, o direito processual civil contempla os institutos da conexão, verificada quando o processo reúne as mesmas partes e a mesma causa de pedir¹ e a litispendência ou coisa julgada², quando, além desses dois atributos, verifica-se identidade de objeto.

Presente a primeira, recomenda-se a reunião dos processos e a segunda, extinção do segundo sem julgamento do mérito.

Ocorre que, longe está o presente processo de reunir os elementos que recomendem a adoção de uma dessas medidas.

Em primeiro lugar, os demais processos encontram-se em discussão no Poder Judiciário. Consequentemente, para os mesmos, extinta se encontra a via administrativa.

Mais importante do que o andamento da marcha processual é o fato de que a reunião de processos em razão de conexão, ex vi do art. 102 do Código de Processo Civil³, pressupõe a competência material da autoridade julgadora para decidir acerca de todos os processos.

Sabidamente, a lei somente autoriza a prorrogação da competência em razão do valor ou do local.

Também não se fala em litispendência, eis que os objetos ali debatidos (inaptidão, anulação do lançamento fundado em alegação de fraude de valor ou de pena de perdimento real) não se confundem com o debatido no presente, seja porque tratam de penalidades diversas, seja porque tratam de fatos geradores diversos.

¹ Vide art. 103 do Código de Processo Civil:

Art. 103. Reputam-se conexas duas ou mais ações, quando lhes for comum o objeto ou a causa de pedir.

² Vide § 1º do art. 301 do Código de Processo Civil:

§ 1º Verifica-se a litispendência ou a coisa julgada, quando se reproduz ação anteriormente ajuizada.

³ Art. 102. A competência, em razão do valor e do território, poderá modificar-se pela conexão ou continência, observado o disposto nos artigos seguintes.

Poder-se-ia, extrair da peça recursal a pretensão de atribuir aos demais processos e principalmente ao de inaptidão, a condição de prejudicial obrigatória, determinando-se o sobrestamento do presente até o andamento daquele.

Tal pretensão, com a máxima vênia, é igualmente descabida. Não há relação de prejudicialidade entre os processos.

Veja-se, o que esclarece Cândido Rangel Dinamarco⁴ acerca do conceito de prejudicial:

Uma causa é prejudicial a outra quando seu julgamento for capaz de determinar o teor do julgamento desta — como a sentença anulatória do contrato impede que seja julgada procedente a demanda de condenação a cumpri-lo, como a declaração negativa de paternidade impõe a rejeição da demanda de alimentos etc.

Como é possível perceber, para que o encerramento do processo de inaptidão tivesse o caráter prejudicial suscitado, seria necessário que existisse relação de interdependência entre a imputação da penalidade e o acatamento ou não da retificação.

Ora, a proposta de inaptidão, se é que ainda não foi julgada, teve como fundamento a alegação de “inexistência de fato do sujeito passivo” e isso não é condição para a caracterização da interposição fraudulenta de pessoas.

A conduta apenada é, lembre-se, a *ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação*, independentemente da situação da inscrição da pessoa jurídica.

A divergência de objeto igualmente afasta a alegação de concomitância ou de eventual ameaça ao princípio da jurisdição una.

Com efeito, apesar da recorrente sustentar em sentido contrário, a eventual decisão judicial favorável que tome como premissa alguma alegação em que se fundamenta o presente recurso não possuiria a influência pretendida pelo sujeito passivo.

Nos termos do que fixou o nosso Código de Processo Civil, somente o conteúdo da decisão, e não seus fundamentos, são alcançados pela coisa julgada e, como tal aptos a produzir efeito de “lei” entre a União e a Recorrente.

Veja-se a lição de Humberto Theodoro Júnior⁵:

O Código vigente não deixa margem a dúvidas, dispondo expressamente que “não fazem coisa julgada os motivos, ainda que importantes para determinar o alcance da parte dispositiva da sentença” (art. 469, n° I).

(...)

Os motivos, ainda que relevantes para fixação do dispositivo da sentença, limitam-se ao plano lógico da elaboração do julgado. Influenciam em sua interpretação mas não se recobrem do manto de intangibilidade que é próprio da res iudicata. O

⁴ Instituições de Direito Processual Civil.. Malheiros. 2004, volume III, p. 171

⁵ Curso de Direito Processual Civil, Vol. I. Rio de Janeiro. Forense. 1992, 9ª ed. p.p. 528/529.

juízo, que se torna imutável e indiscutível, é a resposta dada ao pedido do autor, não o “porquê” dessa resposta. (grifei)

Se a inaptidão é matéria diversa da que se discute no presente processo e a infração aqui discutida independe da conclusão da inaptidão, igualmente descabida é a alegação de que empregar-se-ia a conclusão desse processo retroativamente para punir o sujeito passivo ou que se impusera penalidade em violação ao princípio da tipicidade cerrada.

Como já se viu, o tipo descrito na infração ora discutida, se confirmado, não pressupõe que a pessoa jurídica que, alegadamente, se interpôs entre o Fisco e o verdadeiro sujeito passivo ou responsável tenha sido declarada inapta.

Da mesma forma, não há que se falar em violação ao devido processo legal ou cerceamento do direito de defesa, na medida em que a lei não previu rito processual diverso do adotado.

Rejeito, portanto as preliminares.

2- Mérito

2.1 – Caracterização da Interposição Fraudulenta de Pessoas

Consta dos autos que as mercadorias alvo do presente recurso encontrar-se-iam em situação irregular no país em razão da ocultação das partes envolvidas na operação e, como já se destacou, não foram trazidos ao processo elementos que infirmassem tais acusações.

Como já se viu, concentrou-se a recorrente em discutir a validade da autuação em razão de não ter sido concluído o procedimento de inaptidão *sub judice* e supostamente atribuídos efeitos retroativos a tal declaração de inaptidão.

Não havendo elementos que infirmem os elementos carreados ao processo, inarredável é a subsunção da conduta à infração apontada pelo Fisco, punível com o perdimento da mercadoria e, se não for possível imputar tal perdimento, com a multa substitutiva a tal pena, conforme dispõe o art. 23 do Decreto-lei nº 1.475, de 1976, no inciso V do *caput*, e nos seus §§ 1º a 3º, após sua alteração pela medida provisória nº 66, de 2002, posteriormente convertida na Lei nº 10.637, de 2002.

Confira-se a redação dos dispositivos:

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.

7



§ 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.

§ 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.

2.2- Reflexo do art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007 sobre o inciso V do art. 23 do Decreto-lei nº 1.475, de 1976

Matéria que recentemente tem sido trazida à consideração deste colegiado é o cabimento da aplicação retroativa do art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007⁶ que, segundo defendido, teria derogado tacitamente o inciso V do art. 23 do DL nº 1.455, de 1976⁷, e, impondo penalidade mais branda à conduta descrita no ato derogado, atrairia a aplicação do art. 106, II, “c” do Código Tributário Nacional⁸.

Sustenta-se, equivocadamente, a meu ver, que, a partir da vigência do dispositivo novel, não mais seria possível aplicar a pena de perdimento às mercadorias alvo de operação maculadas pela ocultação das partes envolvidas.

Tais conclusão, sinteticamente, estariam apoiadas na convicção de que, interpretando-se tal dispositivo à luz do critério da *mens legislatoris*, chegar-se-ia à conclusão de que a infração tipificada no art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007 corresponderia materialmente à capitulada no 2, V do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, diferenciando-se exclusivamente no que se refere à individualização do infrator, já que a contida no dispositivo mais recente teria como agente apenas o importador ou exportador ostensivo.

A se configurar tal identidade, a aplicação concomitante de duas penalidades implicaria violação ao princípio constitucional do *non bis in idem*, dogmatizado no art. 99 Decreto-lei nº 37, de 1966.

Penso que fundamento não deve ser acatado

Malgrado a convicção com que essa conclusão foi repudiada, inclusive em acórdãos de primeira instância trazidos ao conhecimento deste Colegiado, a pena instituída no art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007 surgiu, efetivamente, como alternativa à declaração de inaptidão nas hipóteses anteriormente previstas nas instruções normativas da Secretaria da

⁶ 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).

⁷ 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.

⁸ Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

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

Receita Federal do Brasil que disciplinavam a inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ).

Para se chegar a tal convicção, faz-se necessário realizar uma análise da legislação que dispõe sobre a inaptidão da inscrição no (CNPJ), especialmente na hipótese em que se configura sua inexistência de fato.

Diz o art. 81 da Lei nº 9.430, de 1996:

Art. 81. Poderá, ainda, ser declarada inapta, nos termos e condições definidos em ato do Ministro da Fazenda, a inscrição da pessoa jurídica que deixar de apresentar a declaração anual de imposto de renda em um ou mais exercícios e não for localizada no endereço informado à Secretaria da Receita Federal, bem como daquela que não exista de fato. (grifei)

Como se observar, a legislação tributária, na esteira do consignado no novo Código Civil (Lei nº 10.406, de 2002), em seu art. 966⁹, que distingue a pessoa jurídica da empresa, atribui consequências à inscrição da contribuinte que, apesar de regularmente constituída junto aos órgãos de registro e da obtenção de número de cadastro junto ao Fisco, não preenche as condições para seu enquadramento como “existente de fato”, ou seja, que detenha os meios para a realização das operações comerciais que declarou ter realizado.

Importante relembrar os contornos desse elemento distintivo da empresa, assim sintetizado pela professora Rachel Sztajn¹⁰

Organização parece ser o elemento central, essencial, necessário e suficiente, para determinar a existência da empresa, porque gera o aparato produtivo estável, estruturado por pessoas, bens e recursos, coordena os meios para atingir o resultado visado.

Nessa esteira, diferenciando empresa de pessoa jurídica, esclarece o Des. Sérgio Campinho¹¹:

Da inscrição no Registro Público de Empresas Mercantis resulta a presunção de se ter alguém dedicado a exercer atividade própria de empresário. É uma prova prima facie, mas que pode ser elidida por prova mais robusta em sentido contrário.

Desse modo, se determinadas pessoas celebram contrato de sociedade, tendo por objeto o exercício de atividade própria de empresário, promovendo o arquivamento do respectivo instrumento na Junta Comercial, estará a sociedade, enquanto pessoa jurídica, constituída. Todavia, somente passará a ostentar a condição de empresária se efetivamente iniciar a exploração de seu objeto, abdicando da inatividade. Enquanto não entrar em operação o seu objeto, teremos a pessoa jurídica, a sociedade constituída, mas não uma sociedade empresária.

⁹ Art. 966. Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.

¹⁰ Teoria Jurídica da Empresa : Atividade Empresária e Mercados. São Paulo. Atlas, 2004, p. 129.

¹¹ O Direito de Empresa à Luz do Novo Código Civil. Rio de Janeiro. Renovar, 2004, 4ª ed., pp. 28 e 29.

Por outro lado, acerca dos efeitos da verificação da inexistência de fato, fixa o art. 82 da Lei 9.430, de 1996, responsável pela instituição desse *status* cadastral:

Art. 82. Além das demais hipóteses de inidoneidade de documentos previstos na legislação, não produzirá efeitos tributários em favor de terceiros interessados, o documento emitido por pessoa jurídica cuja inscrição no Cadastro Geral de Contribuintes tenha sido considerada ou declarada inapta.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica aos casos em que o adquirente de bens, direitos e mercadorias ou o tomador de serviços comprovarem a efetivação do pagamento do preço respectivo e o recebimento dos bens, direitos e mercadorias ou utilização dos serviços. (grifei)

Ou seja, da mesma forma em que, se verificado que a sociedade não reúne os elementos caracterizadores da empresa, perde a sua escrituração comercial a presunção estabelecida no art. 226 do mesmo Código Civil¹², se não apresenta condições mínimas de funcionamento, seus documentos fiscais perdem o poder de provar, por si só, a realização de um serviço ou a comercialização da mercadoria.

Evidentemente, a atribuição de tal *status* à inscrição impõe um ônus significativo para o sujeito passivo, de sorte que a sua aplicação em dissonância com o que preceitua a norma que a instituiu, mais do que ilegal, afronta os princípios, implícitos e explícitos, norteadores da atuação da administração pública, gizados na Constituição Federal de 1988.

De fato, a pretexto de fazer uso da delegação contida no *caput* do já transcrito art. 81 da Lei nº 9.430, de 1996, fixou o Fisco no art. 37, III da Instrução Normativa SRF nº 200, de 13 de setembro de 2002¹³:

Art. 37. Será considerada inexistente de fato a pessoa jurídica:

(...)

III - 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;

Seguindo-se tal ato ao pé da letra, bastaria que a pessoa jurídica cedesse seu nome uma única vez para que, apesar de possuir todos os meios para a realização de suas atividades, lhe ser atribuído o mesmo tratamento dispensado à pessoa jurídica que não reúna condições para enquadramento nos contornos do que a Lei Civil classificou de sociedade empresária.

Além de desproporcional, tal dispositivo encontrava-se maculado de vício formal, pois foi-se muito além da delegação contida na lei que instituiu a inaptidão da

¹² Art. 226. Os livros e fichas dos empresários e sociedades provam contra as pessoas a que pertencem, e, em seu favor, quando, escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco, forem confirmados por outros subsídios.

¹³ Redação idêntica à do art. 41, III da IN RFB nº 568, de 8 de setembro de 2005.

inscrição, violando, por consequência, o princípio da legalidade, gizado no art. 37¹⁴ da Carta Política de 1988.

Com efeito, o já transcrito art. 81 somente autorizou o Ministro da Fazenda a disciplinar os termos e condições em que se dará a declaração de inaptidão, jamais a equiparar, por meio de presunção, a cessão do nome à inexistência de fato. Sabidamente, a instituição de tal ficção jurídica exigiria lei em sentido formal.

Tal explicação é fundamental para que se estabeleça a verdadeira *mens legislatoris* que orientou a redação do recente art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, mais facilmente compreendida após sua leitura:

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.

Como se vê, a hipótese descrita no art. 33 da Lei nº 11.488 é exatamente a mesma do inciso III art. 37 da IN SRF nº 200, de 2002: ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações, com vistas ao acobertamento de determinada pessoa.

Tal convicção é reforçada com a leitura do parecer que encaminha o projeto de Lei de Conversão da Medida Provisória nº 351/2007 (PLV 13/2007), do qual resultou a Lei nº 11.488, de 2007, seu relator, que também responde pela autoria do dispositivo, faz a seguinte observação à proposta de redação do art. 35, posteriormente renumerado para 33, quando da conversão definitiva¹⁵:

*“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.**”(grifo nosso)*

Ora, tanto o âmbito de aplicação do dispositivo novel é a inaptidão cadastral que fez questão de inserir a ressalva do par. único: quem cede o nome, mas tem meios para a realização de sua atividade societária, sujeita-se à multa de 10%. Caso contrário, à inaptidão cadastral. Essa é a adequação de que fala o legislador.

¹⁴ Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte

¹⁵ Disponível em <http://www.camara.gov.br/sileg/integras/.pdf>

Admitindo que a exegese baseada na *mens legislatoris* não fosse suficiente para demonstrar a ausência de sobreposição de infrações, não se poderia falar, no presente, de violação do princípio do *non bis in idem*, implícito no subsistema jurídico-penal norteado pela Constituição de 1988.

Trazendo tal sobrenorma para o plano das regras jurídicas, diz o art. 99 do Decreto-lei nº 37, de 1966:

Art. 99 - Apurando-se, no mesmo processo, a prática de duas ou mais infrações pela mesma pessoa natural ou jurídica, aplicam-se cumulativamente, no grau correspondente, quando for o caso, as penas a elas cominadas, se as infrações não forem idênticas.

Duas ou mais infrações, portanto, devem dar ensejo a duas ou mais penalidades, salvo se tais infrações se revelarem idênticas. Tal identidade, como é cediço, não se revela exclusivamente pela semelhança ou unicidade da conduta.

Ou seja, pelo menos no plano do direito aduaneiro, é legalmente possível que uma única ação viole mais de uma regra e seja apenada com mais de uma sanção.

Para demonstrar esse raciocínio, relembro hipótese constantemente trazida a este Colegiado, materializada nas circunstâncias em que o sujeito passivo, ao se equivocar na informação do código da NCM comete duas infrações, uma que tutela a exatidão do recolhimento dos tributos incidentes na importação, capitulada no art. 44, I da Lei nº 9.430, de 1996 e outra que zela pela exatidão das informações prestadas na declaração, com vistas à efetividade do controle aduaneiro, capitulada no art. 84 da Medida Provisória nº 2.158, de 2001.

Com efeito, a declaração inexata, quando o item declarado é a classificação fiscal, impõe a aplicação de duas penalidades diversas, eis que a mesma ação infringe mais de uma norma.

Especificamente no âmbito do que se discute no presente recurso, a recorrente, ao ceder seu nome para a prática da atos por terceiros e, ao mesmo tempo, inserir informações falsas nas declarações prestadas ao Fisco, amparada em documento, no mínimo, ideologicamente falso, já que não reflete as partes envolvidas na transação comercial, infringe, igualmente, os dois dispositivos.

Ou seja, assim como ocorre no plano do direito penal, é possível que, com uma única conduta, sejam violadas duas ou mais regras.

No âmbito daquele ramo, aplica-se a cláusula de aumento da pena prevista no art. 70 do Código Penal (Decreto-lei nº 2.848, de 1940)¹⁶; no direito aduaneiro, cada uma das penalidades correspondentes à cada norma infringida, nos termos do já transcrito art. 99 do DL nº 37/66.

Finalmente, tal convicção é reforçada quando se observa a regulamentação do art. 33 no recente Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009.

¹⁶ Art. 70 - Quando o agente, mediante uma só ação ou omissão, pratica dois ou mais crimes, idênticos ou não, aplica-se-lhe a mais grave das penas cabíveis ou, se iguais, somente uma delas, mas aumentada, em qualquer caso, de um sexto até metade. As penas aplicam-se, entretanto, cumulativamente, se a ação ou omissão é dolosa e os crimes concorrentes resultam de desígnios autônomos, consoante o disposto no artigo anterior. (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

Veja-se o que diz o seu art. 727:

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.

(...)

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

Não custa destacar que o parágrafo 3º acima transcrito possui conteúdo evidentemente interpretativo, a reclamar a aplicação do inciso I, do art. 106 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 1966)¹⁷, máxime em função de que, no presente processo, não se discute a inclusão da multa recém-instituída.

Forçoso é concluir, portanto, que as infrações não são idênticas e, nessa condição podem ser aplicadas, concomitantemente as penas a ela correspondentes a fatos que, a partir da entrada em vigor da lei nº 11.488, incidirem na hipótese descrita no seu art. 33.

Nesse ponto, convém registrar pronunciamento do Tribunal Regional Federal da 4ª Região nos autos da AMS nº 2005.72.08.005166-6¹⁸:

Tenho, no entanto, que a disposição acima citada não tem o condão de afastar a pena de perdimento, ou seja, não revogou o art. 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, no caso a HBB, sujeito oculto da operação de importação. A pena de multa de 10% revela-se como pena pessoal da empresa que, cedendo seu nome, faz a importação, em nome próprio, para terceiros.

Quanto à declaração de inaptidão do CNPJ, o parágrafo único do aludido artigo estatui que "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", e que consiste, exatamente, na declaração de inaptidão do CNPJ. É dizer, realmente, quanto a essa declaração houve a vedação de aplicação dessa sanção na hipótese de importação em favor de terceiro oculto. Não obstante, tal penalidade não foi aplicada pelo auto de infração objeto desta impetração, tanto que está sendo objeto de apreciação em outro mandado de segurança, que tramita na 1ª Região, em decorrência de outro ato de outra autoridade fiscal, de modo que, no particular, a questão é de ser tratada no seio da aludida ação mandamental.

¹⁷ 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;

¹⁸ 2ª Turma, Relator Des. Otávio Roberto Pamplona, publicado em 01/08/2007

Aliás, o explicitação constante do parágrafo único do art. 33 da Lei nº 11.488/2007, vem ao encontro do se que disse anteriormente, no sentido de que não houve a revogação da pena de perdimento para a hipótese retratada nos autos. Ao contrário, confirma a assertiva, 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. (os destaques não constam do original)

Não há que se falar, portanto em derrogação tácita. Nesse ponto, precisa é a lição de Carlos Maximiliano¹⁹, que, analisando as hipóteses derrogação tácita, concluiu:

“442 — Pode ser promulgada nova lei, sobre o mesmo assunto, sem ficar tacitamente ab-rogada a anterior: ou a última restringe apenas o campo de aplicação da antiga; ou, ao contrário, dilata-o, estende-o a casos novos; é possível até transformar a determinação especial em regra geral^{45º} (1). Em suma: a incompatibilidade implícita entre duas expressões de direito não se presume; na dúvida, se considerará uma norma conciliável com a outra. O jurisconsulto Paulo ensinara que — as leis posteriores se ligam às anteriores, se lhes não são contrárias; e esta última circunstância precisa ser provada com argumentos sólidos...”

Com efeito, partindo-se do pressuposto de que o ponto de partida para uma interpretação sistemática é a presunção de coerência do Ordenamento Jurídico, somente se afasta a aplicação da norma anterior após a demonstração inequívoca de tal incoerência, conforme sintetizou o renomado hermeneuta²⁰:

*Em resumo: sempre se começará pelo Processo Sistemático; e só depois de verificar a **inaplicabilidade ocasional** deste, se proclamará ab-rogada, ou derrogada, a norma, o ato, ou a cláusula.*

Ou seja, o esforço hermenêutico próprio da interpretação sistemática pressupõe a coerência do ordenamento e, excepcionalmente, a derrogação da norma.

3- Conclusão

Com essas considerações, voto no sentido de rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.


Luis Marcelo Guerra de Castro

¹⁹ *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. Rio de Janeiro. Forense, 2009, 19ª ed., p. 292.

²⁰ op. cit. p. 291.