



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

**Processo n°** 10314.011075/2007-11  
**Recurso n°** 892.050 De Ofício  
**Acórdão n°** **3102-001.463 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 25 de abril de 2012  
**Matéria** Auto de Infração  
**Recorrente** Fazenda Nacional  
**Interessado** WORLD LINK INTERNACIONAL LTDA

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II**

Data do fato gerador: 16/10/2007

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO DA MERCADORIA. CONVERSÃO EM MULTA.

Constitui dano ao Erário a importação realizada por conta e ordem de terceiros com ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, sujeita à pena de perdimento das mercadorias, convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro, caso as mercadorias não sejam localizadas ou tenham sido consumidas.

CESSÃO DO NOME. MULTA DE 10% DO VALOR DA OPERAÇÃO. INAPTIDÃO. MULTA DE CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO. CUMULATIVIDADE. RETROAÇÃO BENIGNA. IMPOSSIBILIDADE.

Na aplicação da multa de dez por cento do valor da operação, pela cessão do nome, conforme artigo 33 da Lei nº 11.488/2007, não será proposta a inaptidão da pessoa jurídica, sem prejuízo da aplicação da multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias, pela conversão da pena de perdimento dos bens, às partes envolvidas na operação. Descartada hipótese de aplicação da retroação benigna prevista no artigo 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional por tratarem-se de penalidades distintas.

Recurso de Ofício Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo Voto de Qualidade, em dar provimento ao Recurso de Ofício. Vencidos os Conselheiros Álvaro Arthur Lopes de Almeida Filho, Relator, Luciano Pontes de Maya Gomes e Nanci Gama. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Ricardo Paulo Rosa.

(assinado digitalmente)

LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO - Presidente.

(assinado digitalmente)

ÁLVARO ARTHUR LOPES DE ALMEIDA FILHO - Relator.

(assinado digitalmente)

RICARDO PAULO ROSA – Redator do Voto vencedor

EDITADO EM: 01/05/2013

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luis Marcelo Guerra de Castro (presidente da turma), Nanci Gama, Ricardo Paulo Rosa, Luciano Pontes de Maya Gomes, Winderley Morais Pereira e Álvaro Almeida Filho.

## Relatório

O recurso de ofício visa a reforma do acórdão nº 17-42569 da 2ª Turma da DRJ/SP2, que entendeu pela procedência da impugnação. Observando o relato da decisão recorrida é possível constatar que:

*Trata o presente de auto de infração lavrado contra a contribuinte acima identificada, em face da infração capitulada no artigo 23 § 3º do DL 1455/76 com redação dada pelo art. 59 da Lei 10637/02, c/c com art. 81, III da Lei 10833/03.*

*Conforme se depreende da descrição dos fatos no auto de infração:*

" em virtude disso, lavramos um termo de constatação de ausência de tais mercadorias amparadas pelas DI's constantes do anexo I. Diante do exposto, comprovado que a empresa WORLD LINK INTERNATIONAL LTDA entregou a consumo as mercadorias supra citadas, aplica-se a multa de valor igual ao valor aduaneiro das mercadorias conforme mandamento exposto na legislação a seguir..."

*Intimada em 16/10/2007 (fls. 1), a interessada apresentou impugnação em 09/11/2007, juntada às fls. 31 e ss. onde alega em síntese:*

Irregularidades no curso da fiscalização, uma vez que contrariando o relatado no auto de infração, a empresa atendeu as intimações, apresentando a documentação solicitada;

*Inadequação do enquadramento legal, uma vez que em momento algum se eximiu de apresentar a documentação solicitada;*

*Ao final requer a improcedência da ação fiscal.*

Analisada a impugnação ao auto de infração, decidiu a DRJ, pela improcedência do lançamento, conforme demonstra ementa abaixo:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO-II*

*Data do fato gerador: 16/10/2007*

*IMPORTADOR. SUJEIÇÃO PASSIVA. O que diferencia as infrações tipificadas no artigo 23, V, do DL 1.455/1976 e no artigo 33 da Lei 11.488/2007 é o fato de que a prevista na lei 11.488 tem como agente apenas o importador ou exportador ostensivo, ao passo que a do DL 1.455 destina-se a punir o sujeito oculto, o verdadeiro responsável pela operação.*

*Com o advento do artigo 33 da Lei 11.488/2007 deixou de ser imputável ao importador ou exportador ostensivo, em co-autoria, a infração do artigo 23, V, do DL 1.455/1976. .*

*Pelo mesmo motivo, não se admite que o adquirente seja punido, solidariamente ao importador, com a multa do artigo 33 da lei 11.488.*

*Tal consequência é fruto do princípio do "non bis in idem" o qual, no direito aduaneiro, está albergado nos artigos 99 e 100 do DL 37/1966.*

*A importação de mercadorias destinadas a terceiro oculto, o real responsável pela operação, dá ensejo à pena de perdimento, ou sua conversão em multa, aplicável a esse terceiro (DL 1.455/1976, artigo 23, V). Ao interveniente ostensivo, aquele em cujo nome é realizada a operação ("cede o nome"), é aplicável a multa de 10% do valor da operação (lei 11.488/2007, artigo 33, caput).*

*O parágrafo único do artigo 33 constitui norma explicativa destinada a afastar a imputação de inidoneidade da empresa que meramente "cede o nome". Se, além de "ceder o nome", a empresa não comprovar a origem do capital empregado no comércio exterior, resta presumida sua inidoneidade, a ensejar a inaptidão de sua inscrição no CNPJ, por força da presunção estampada no artigo 81, § 1º 2, da Lei 9.430/1996.*

*Embora as infrações imputadas sejam anteriores à edição da Lei 11.488/2007, aplica-se o artigo 33 retroativamente, em face do disposto no artigo 106, II, "c", do Código Tributário Nacional.*

*l Como o auto de infração foi lavrado posteriormente à entrada em vigor da lei 11.488, impondo-se a conversão da pena de perdimento ao importador, é manifesta sua improcedência.*

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Álvaro Arthur Lopes de Almeida Filho

Conheço do presente recurso de ofício por tratar de matéria de competência da terceira seção.

Observando o auto de infração, percebe-se que à Recorrida foi imputada sanção por dano ao erário, ao ser identificado, na importação de mercadorias, ocultação do responsável pela operação. Entretanto, a decisão recorrida acerta ao observar que, com advento do art. 33 da Lei 11.488/2007, deixou de ser imputável ao importador ou exportador ostensivo, em co-autoria, a infração do artigo 23, V, do DL 1.455/1976.

Ora, conforme dispõe o artigo 23, V, do DL 1.455/1976, o qual já foi devidamente transcrito, denota-se que a finalidade de tal dispositivo é punir o verdadeiro responsável pela operação, qual seja, o sujeito oculto da mesma.

Entretanto, frise-se que, com o advento artigo 33 da Lei 11.488/2007, isentou-se o importador ou exportador ostensivo, em co-autoria, da referida infração supracitada constante do Decreto Lei desde já referido. Assim sendo, resta dizer que ao adquirente também não se admite tal punição, em posição solidária ao importador.

Com o advento de tais dispositivos e com base no que foi exposto, necessário se faz observar o que dispõe o nosso Código Tributário Nacional:

*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.*

Diante da norma acima, não há como não afastar a aplicação da penalidade, já que o lançamento não se encontra definitivamente julgado.

Ressalte-se que apesar dos fatos narrados, no caso em apreço, serem anteriores ao advento do dispositivo da referida Lei, tem-se que o Auto de Infração somente fora lavrado após o advento da mesma, razão pela qual é manifesta sua improcedência no caso em deslinde.

Diante dos argumentos acima nego provimento ao recurso de ofício.

Sala de sessões 25 de abril de 2012.

(assinado digitalmente)

Álvaro Arthur Lopes de Almeida Filho - Relator

### **Voto Vencedor**

Conselheiro Ricardo Paulo Rosa

Uma vez que a decisão adotada pela Turma foi contrária ao entendimento defendido pelo insigne Relator do processo, fui designado para redigir o Voto Vencedor.

Neste desiderato, peço vênias para apresentar aqui minhas razões de divergência.

Entendo que a multa de dez por cento do valor da operação, aplicável à pessoa jurídica que cede o nome, não revogou nem protegeu qualquer das partes envolvidas na operação da imposição de multa no valor aduaneiro das mercadorias, por interposição fraudulenta.

A Orientação Coana/Cofia/Difia sem número, datada de 11 de julho de 2007, que trata da aplicação de multa na cessão de nome a terceiro, em operações de comércio exterior, chega à seguinte conclusão.

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 inaptação 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.

De fato, não tenho qualquer dúvida de que jamais a intenção do legislador foi no sentido cominar penalidade mais branda nos casos de interposição fraudulenta de pessoas, a qualquer um dos envolvidos na operação.

Antes de tudo, é preciso entender que tratam-se de penalidades que, do ponto de vista do bem jurídico tutelado, não guardam nenhuma identidade entre si. Embora decorram de uma conduta até certo ponto equivalente, uma destina-se a coibir o uso abusivo da pessoa jurídica importadora, outra, a importação de mercadorias em situação irregular (conduta já sancionada antes do advento da Lei 10.637/020). Não há qualquer razão para que se cogite que o legislador tenha tentado reduzir a pena ou definir os limites da sujeição passiva ou da responsabilidade pela infração por dano ao Erário pela instituição de outra pena à pessoa que cede o nome.

De fato, de se observar que em nenhum momento se disse que a multa por conversão da pena de perdimento, especificamente nos casos em que o dano ao Erário decorresse de interposição fraudulenta, deixaria de ser equivalente ao valor aduaneiro e passaria a ser de dez por cento do valor da operação, para quem quer que fosse.

Seria de se perguntar por que razão o legislador teria destacado uma das ocorrências tipificadas como dano ao Erário, que sujeitam a mercadoria à pena de perdimento, para, em circunstâncias nas quais a mercadoria não pudesse ser apreendida, converter o perdimento não em valor compensatório, mas em inexpressivos dez por cento de seu valor.

Creio que, fosse essa a intenção, a primeira medida deveria ser a exclusão da infração do rol de situações compreendidas no conceito de dano ao Erário, já que a este deve ser necessariamente associado penalidade gravíssima de perdimento das mercadorias ou multa no valor correspondente.

Por outro lado, se o objetivo fosse apenas o de excluir a responsabilidade do importador, suficiente que isso fosse expressamente consignado em lei, nunca pelo caminho da imposição de uma nova pena, sem nenhuma ressalva às responsabilidades decorrentes da outra.

Além do mais, as disposições legais a respeito são claras ao indicar, como consequência da aplicação da multa de dez por cento, a exclusão da hipótese de declaração de inaptação, a teor do parágrafo único do artigo 33 da Lei nº 11.488/07. Dito dispositivo esclarece que, à hipótese prevista no caput (aplicação da multa de dez por cento pela cessão do nome) não se aplica o disposto no art. 81 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 (declaração de inaptação).

Também não creio que, ao assim entender, estejamos negligenciando o **princípio que protege o apenado da aplicação de mais de uma penalidade à mesma conduta.**

Primeiro, devemos lembrar que é grande a quantidade de situações para as quais há previsão legal de aplicação de mais do que uma penalidade em vista de uma mesma ocorrência, bastando que as infrações decorrentes sejam de natureza distinta (veja-se os casos de subfaturamento do preço na importação).

Segundo, é preciso compreender que, desde o começo, todas as disposições legais foram sendo concebidas à luz da interpretação jurídica dada às ocorrências identificadas no mundo real, a partir do que forjaram-se instrumentos capazes de alcançar todas as pessoas envolvidas.

Um dos pontos de partida deste empreendimento foi a interpretação de lavra da Procuradoria da Fazenda Nacional – Parecer PGFN CAT 1.316/01, por meio da qual ficou assentado que o contribuinte do imposto é sempre a pessoa cujo nome consta no conhecimento de carga, independentemente de quem estiver efetivamente interessado na aquisição das mercadorias ou fizer as negociações prévias. Como consequência, as autuações obrigatoriamente passaram a indicar como contribuinte do Imposto a pessoa informada como importador nas declarações de importação, restando incluir o adquirente no mercado interno como solidário na operação.

Por conta disso, ao aplicar a multa compensatória nos casos de mercadorias sujeitas à pena de perdimento, forçosamente identifica-se como contribuinte a pessoa que registrou a declaração de importação, embora pretenda-se apenas o verdadeiro proprietário destas mercadorias, que figura como responsável solidário.

São deformações decorrentes das manobras engendradas pelos próprios infratores, que encontram resposta lenta e menos versátil na burocracia estatal, forçada à observação rigorosa dos limites definidos pela norma legal.

De fato, operações simuladas sempre envolvem uma manifestação, declaração ou ação enganosa de vontade, com o fito de produzir efeito ou interpretação dos fatos diferente daquela que a verdade dissimulada indicaria, fosse ela conhecida. O infrator intenta situar-se em posição extremamente vantajosa, pois se lhe acusam de ser o simulacro, defende-se alegando ser o verdadeiro agente. Se, ao contrário, é considerado aquele que de fato empreendeu a ação, advoga ilegal a desconstituição da personalidade jurídica daquele que figura formalmente no polo passivo da relação tributária.

Situações desta natureza precisam ser cautelosamente pensadas. A interpretação dos fatos e a aplicação do direito não podem admitir que o infrator se locuplete da simulação por ele próprio orquestrada.

É neste contexto que as disposições legais devam ser consideradas e interpretadas. Nunca intentou-se apenas duas vezes o mesmo infrator, tampouco reduzir a pena de perdimento para dez por cento do valor das mercadorias.

Tratam-se, sim, de mecanismos criados para coibir práticas ilícitas que vinham escapando ao controle estatal. Sem que se leve em consideração todos esses fatores presentes no processo de formação das regras positivadas na legislação de regência, todo o arcabouço jurídico trabalhosamente construído corre o risco de ser desarticulado por uma visão sofismada das ações legislativas levadas a efeito.

Finalmente, cumpre destacar que o assunto está hoje claramente regulamentado no Regulamento Aduaneiro em vigor – 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.

VOTO POR DAR INTEGRAL Provimento ao Recurso de Ofício.

Sala de Sessões, 25 de abril de 2012.

Ricardo Paulo Rosa – Redator Designado