



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

**Processo nº** 10314.013716/2006-91  
**Recurso nº** 342.900 De Ofício e Voluntário  
**Acórdão nº** 3102-00.662 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de maio de 2010  
**Matéria** Multa Relativa a Conversão de Pena de Perdimento  
**Recorrentes** JABUR COMERCIAL E IMPORTADORA DE PNEUS LTDA. E DRI-SÃO PAULO/SP

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 09/01/2004 a 11/02/2006

**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.

**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.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 09/01/2004 a 11/02/2006

**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 quando o sujeito passivo oculta nos documentos de habilitação para operar no comércio exterior, bem assim na declaração de importação e nos documentos de instrução do despacho, a intervenção de terceiro, independentemente do prejuízo tributário ou cambial perpetrado.

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.

**CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO EM MULTA. HIPÓTESES.**

A conversão da Pena de Perdimento em multa poderá ser levada a efeito sempre que as mercadorias sujeitas àquela penalidade tiverem sido dadas a consumo, por meio da sua comercialização.

**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. AUSÊNCIA.**

O art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007 não produz 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. Jurisprudência.

Recursos de Ofício-Provido e Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso de ofício e negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros José Fernandes do Nascimento e Nanci Gama que negavam provimento aos recursos de ofício e voluntário.

  
Luis Marcelo Guerra de Castro - Presidente e Relator

EDITADO EM: 28/06/2010

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Luis Marcelo Guerra de Castro, José Fernandes do Nascimento, Maria Regina Godinho (Suplente), Nanci Gama, Beatriz Veríssimo de Sena e Elias Fernandes Eufrásio (Suplente).

**Relatório**

Por bem descrever a matéria litigiosa, adoto relatório que deu suporte à decisão recorrida, que passo a transcrever:

*A interessada foi autuada em face da infração capitulada no artigo 618, inciso XXII, do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 4 543/2002), punível com a pena de perdimento — “618. Aplica-*

*se a pena de perdimento da mercadoria nas seguintes hipóteses, por configurarem dano ao Erário: (...) XXII – 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”, conforme se depreende do relatório fiscal anexo ao auto de infração.*

*Em razão da impossibilidade de apreensão da mercadoria em pauta, foi a pena de perdimento convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro (§ 1.º do dispositivo citado).*

*As autoridades aduaneiras aduzem que, em função de procedimento fiscal realizado nos termos da Instrução Normativa SRF n.º 228/2002 (mandado de procedimento fiscal n.º 0815500-2006-01175-6), concluiu-se que a interessada era utilizada por terceiros, os reais adquirentes de mercadorias importadas, no intuito de iludir o Fisco, deixando de recolher o imposto sobre produtos industrializados (IPI) na revenda dessas mercadorias.*

*Informa que foi lavrada representação para inaptidão da inscrição da autuada no CNPJ, com efeitos a partir de 7/1/2004*

*Intimada em 17/1/2007, a interessada apresentou impugnação em 16/2/2007, juntada às fls 45 e ss., e documentos Alega, em síntese:*

*A representação para fins de inaptidão do CNPJ da autuada ainda não foi julgada. É inacreditável que o auto de infração possa decorrer de mera proposição de inaptidão (fls 249-59), não julgada, e que não deverá subsistir.*

*O procedimento fiscal realizado ao amparo da Instrução Normativa SRF n.º 228/2002 iniciou-se em razão de expediente da Alfândega de São Francisco do Sul a fim de subsidiar procedimentos fiscais daquela unidade. As diligências fiscais aludidas pela fiscalização inexistem na prática: restringiram-se apenas a consultas cadastrais e pedidos de informações dirigidas à impugnante.*

*A representação para inaptidão foi quase exclusivamente baseada nas informações prestadas pela Alfândega de São Francisco do Sul (relatório de dois autos de infração lavrados naquela unidade) e em auto de infração lavrado pela Delegacia de Itajaí.*

*Apresenta considerações sobre os três autos de infração citados. Aduz que em dois casos a interessada recorreu ao Poder Judiciário e obteve decisões favoráveis a suas pretensões e que o último não foi ainda julgado.*



*As remissões constantes dos documentos que instruem o processo dão conta de que foram os três autos de infração citados acima que subsidiaram a representação para inaptidão do CNPJ que, por sua vez, subsidia o presente auto de infração.*

*É inverídica a premissa dos auditores de que a impugnante era utilizada para acobertar operações de importação das empresas Jabursat e Jabur Pneus, a fim de deixar de recolher IPI.*

*A conclusão de que a Jabursat seria a real adquirente decorre do auto de infração lavrado na DRF/Itajaí (0920600/00126/06), o qual foi tomado por "verdade absoluta" pela fiscalização. Não é fruto de revisão aduaneira das operações atuadas.*

*As autoridades deixam de considerar fato fundamental: o auto de infração 0920600/00126/06 (fls. 210-41) não foi julgado administrativamente. Jamais esse auto poderia se prestar como fundamento para subsidiar a representação para fins de inaptidão de CNPJ, nem o presente auto de infração. Há incompatibilidade com o exercício da ampla defesa e o devido processo legal. É nulo o lançamento.*

*O auto de infração afirma que a Jabur Pneus utilizaria a impugnante para deixar de recolher o IPI na revenda das mercadorias (auto de infração 0920600/00171/05 - fls. 165-209). Entretanto, segundo o artigo 7º, inciso I e § 1º, da Lei nº 7 798/1989 e respectivo anexo III, a empresa Jabur Pneus, na condição de controladora da impugnante, é contribuinte do IPI em razão da aquisição de pneus (enquadrados na posição 4011) da interessada*

*O pressuposto objetivo do ato administrativo, ou seja, o motivo que ampara o auto de infração decorre de deturpação dos fatos, a qual criou tese insustentável*

*O auto de infração ora impugnado foi motivado por três autos de infração anteriores - dois de Itajaí e um de São Francisco do Sul. O procedimento realizado em Itajaí embasou o de São Francisco do Sul e deste resultou o auto de infração em pauta. A violação do devido processo legal no procedimento originário contamina, por derivação, todos os demais atos processuais - é a teoria dos frutos envenenados (ilicitude por derivação).*

*A tese fiscal originária parte do pressuposto de que importações seriam realizadas a preços subfaturados, estando viciada a futura comercial. A interposição fraudulenta de pessoa seria meio empregado para fraudar os preços.*

*Não foi observado pela fiscalização de Itajaí o rito processual da valoração aduaneira (Acordo de Valoração Aduaneira - AVA/Gatt) e foi proposta pena de perdimento não prevista no*



*artigo 84 do Decreto nº 4 543/2002 (Regulamento Aduaneiro). Houve violação do contraditório, da ampla defesa e do devido processo legal. Cita doutrina e jurisprudência*

*O auto de infração lavrado em Itajaí também imputa a infração de "ocultação do real adquirente". Conclui o auto de infração que a impugnante recebia recinsos da Jabursat e da Jabur Pneus para realizar as importações. Aduz que ceder recursos para as operações de importação torna a empresa equiparada a estabelecimento industrial e é uma faculdade, não caracterizando fraude*

*Os fiscais utilizaram como singular fundamento para a aplicação da pena de perdimento o fato de existir proposta de inaptdão de inscrição no CNPJ.*

*Dentre os motivos que ensejam a pena de perdimento, no Decreto-Lei nº 1.455/1976 ou no Regulamento Aduaneiro, não se encontra a propositura de inaptdão de CNPJ, nem sua declaração.*

*Foi desrespeitado o princípio da tipicidade cerrada na tributação. Cita doutrina e julgado do Superior Tribunal de Justiça (STJ)*

*Questiona o mérito da representação para fins de inaptdão do CNPJ, com efeitos retroativos.*

*Foi capitulada a infração genericamente no artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, sem citação da hipótese específica, implicando preterição do direito de defesa da impugnante e causando a nulidade do lançamento nos termos do artigo 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/1972. Cita jurisprudência administrativa.*

*O artigo 71, inciso III, do Regulamento Aduaneiro prevê que o imposto não incide sobre a mercadoria objeto da pena de perdimento. O valor da multa aplicada deveria deduzir os valores já pagos a título de impostos, sob pena de caracterizar enriquecimento ilícito da Administração em detrimento do contribuinte.*

*Requer que o auto de infração seja declarado nulo e julgada improcedente a multa. Alternativamente, requer seja compensado o valor da multa com os tributos pagos, devidamente atualizados.*

*Recebida a impugnação pela repartição a quo em face da tempestividade e aspectos formais, os autos foram remetidos a esta Delegacia de Julgamento, com dois volumes e 370 fls.*



*O julgamento foi convertido em diligência, nos termos do despacho de fls. 371 e 372, para lavratura de auto de infração complementar, a fim de ser aditada a descrição dos fatos e juntados os elementos de prova da infração*

*Cumprida a diligência e intimada a interessada, retornaram os autos, com 571 fls. e três volumes.*

Ponderando tais argumentos e as demais razões expostas no voto condutor do acórdão recorrido, decidiu o órgão julgador de 1ª instância pela manutenção parcial da exigência, conforme se observa na ementa abaixo transcrita:

*Assunto: Imposto sobre a Importação - II*

*Período de apuração: 09/01/2004 a 11/02/2006*

#### *INTERPOSIÇÃO DE PESSOA.*

*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) e, 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”. Por outro lado, 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, 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 CTN

Terceiros forneceram os recursos para as operações de comércio exterior. Conforme artigo 27 da Lei 10.637/2002, "a operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste". É certo, portanto, que a autuada realizou as importações por conta e ordem de terceiros. Não foram observadas as normas atinentes à importação por conta e ordem, especialmente a informação, nas DI, do CNPJ dos reais adquirentes. Tal situação configura fraude, posto que constitui prestação de informações falsas na declaração de importação, e encontra tipicidade no artigo 23, V, do DI, 1.455/1976.

Aplicável aos fatos imputados, à época da lavratura do auto de infração, a multa por conversão da pena de perdimento ao importador. Entretanto, aplica-se o artigo 33 da Lei 11.488/2007 retroativamente, nos termos do artigo 106, II, "c", do CTN, para reduzir o montante da multa para 10% do valor da operação.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 09/01/2004 a 11/02/2006

**TIPIFICAÇÃO DA INFRAÇÃO. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. QUESTÃO PREJUDICIAL. CONHECIMENTO DE OFÍCIO.**

Embora não tenha sido ventilada, dentre as razões de impugnação, a matéria relativa à correta tipificação dos fatos imputados à interessada, trata-se de questão prejudicial incidente sobre aspecto fulcral do lançamento tributário, qual seja, a proposição da penalidade cabível (CTN, artigo 142, caput).

Constitui matéria de ordem pública o enquadramento jurídico dado pela autoridade autuante aos fatos enunciados no auto de infração

Compete à autoridade julgadora conhecer de ofício das questões de ordem pública, ainda que não argüidas em impugnação, posto que nos processos administrativos deve ser observado, dentre outros, o critério de atuação conforme a lei e o direito (Lei 9.784/1999, artigo 2º, parágrafo único, inciso I) e a administração deve anular seus atos, quando eivados de vício de legalidade (artigo 53 da mesma lei)



Regularmente cientificada da decisão *a quo* em 12/06/2008 (AR à fl. 599-verso), mantendo sua irresignação, comparece o sujeito passivo mais uma vez aos autos, em 14/06/2008 (protocolo de fl. 609), para, em sede de recurso voluntário questionar as conclusões do órgão julgador *a quo* e pleitear a reforma do *decisum*.

As alegações que dariam sustentação ao pedido de reforma da decisão recorrida, em verdade, pouco acrescem com relação ao que foi alegado em sede de impugnação, de sorte a poderem ser resumidas em cinco vertentes principais: não encerramento do processo de inaptidão, violação ao devido no processo legal e ao direito de defesa, ausência de conduta fraudulenta, falha de tipificação da conduta e falha no processo de inaptidão.

Insiste, portanto, que o procedimento que culminou com a representação para fins de inaptidão é o verdadeiro motivador do auto de infração litigioso e, portanto, o andamento do segundo dependeria da conclusão do primeiro.

Ao se proceder de forma diversa, estaria o Fisco fragilizando a comprovação da fraude imputada, ofendendo o devido processo legal e cerceando seu direito de defesa.

Alega ainda que o uso de prova emprestada revelaria violação ao princípio da verdade material e do devido processo. Cita jurisprudência.

Sustenta ainda que as autoridades fiscais descumpriram o rito de exame conclusivo de valor, regulamentado no Acordo de Valoração Aduaneira e, ao assim proceder, violaram o exercício do direito de defesa.

Traz considerações acerca de decisão liminar proferida nos autos do Mandado de Segurança impetrado com vistas à suspensão do processo de perdimento instaurado por auto de infração lavrado pela Alfândega de São Francisco do Sul. Segundo o trecho transcrito, o mm Juiz da 1ª Vara Federal de Joinville formara convicção no sentido de que as autoridades fiscais não teriam logrado êxito em demonstrar as irregularidades apontadas.

Embora não se tenha localizado pedido literal, ao que parece, pretende a recorrente ver aplicadas, neste processo, as conclusões do ilustre magistrado formuladas naquele outro.

Informa, ademais, que os demais autos de infração lavrados no intuito de impor a cobrança de crédito tributário foram alvo das ações anulatórias descritas naquela mesma peça recursal.

Insiste que a condição de contribuinte do IPI da pessoa jurídica Jabur Pneus afastaria a alegação de ocultação no intuito de burlar o recolhimento do IPI e, nessa condição, contesta a imposição de pena de perdimento ao invés da apuração de eventual diferença de recolhimento desse imposto.

Sustenta, por outro lado, que eventual alegação de subfaturamento na importação, gizada em auto de infração controlado pela DRI Itajaí, diverso, portanto do que trata o presente recurso, diz respeito à importação de aparelhos de radionavegação, mercadoria diversa da que se cogita no presente processo.

Aduz, ademais, que a cessão de recursos para a realização de operações não daria ensejo à imputação da penalidade em questão, mas à tributação das operações na modalidade “por conta e ordem de terceiros”.

Finalmente, contesta a tipificação da infração.

Para tanto, transcreve trecho do relatório fiscal que apontaria como fato típico para imposição do perdimento a proposta de inaptidão por inexistência de fato, hipótese não elencada no Decreto-lei nº 1.455, de 1976 e no Regulamento Aduaneiro. Transcreveu doutrina e jurisprudência que descreveria os efeitos dessa violação.

Questiona, ademais, a proposta de inaptidão baseada em norma que não alcança o status de lei, aplicada retroativamente. Transcreve jurisprudência

Embora não tenha aceitado as alegações da recorrente relativas à infração apontadas pelo Fisco, considerou a autoridade julgadora de 1ª instância que a multa em discussão deveria ser revista em razão do instituto da retroatividade benigna, aplicando-se, na hipótese, a multa de 10% do valor aduaneiro, capitulada no caput do art. 33 da Lei 11.488, de 2007. Consta dos autos recurso de ofício dessa decisão.

Foram ainda juntadas contrarrazões da Procuradoria da Fazenda Nacional, em que sustenta a validade do procedimento fiscal nos termos em que foi executado, bem assim a efetividade da interposição fraudulenta de pessoas.

Destacou nessa linha, as seguintes falhas que deram azo à interposição de pessoas: os documentos de importação efetivamente deixaram de consignar a identificação dos reais envolvidos na operação e não se procedeu à habilitação prévia e formal do adquirente.

Sustenta, ademais que restara caracterizado o subfaturamento e que, nos termos das opiniões consultivas da Organização Mundial das Alfândegas, operações maculadas de fraude não se sujeitam ao rito do Acordo de Valoração Aduaneira, mas ao art. 88 da MP nº 2.158-35/2001.

É o Relatório.



## Voto

Conselheiro Luis Marcelo Guerra de Castro, Relator

O recurso é tempestivo e trata de matéria afeta à competência desta Terceira Seção. Dele se deve tomar conhecimento, portanto.

Dada a necessidade de sistematização, analiso separadamente cada uma das vertentes que fundamentou o recurso.

### 1- Preliminarmente

#### 1.1 – Incompetência do CARF

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 se insere na competência da 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 se inserem na 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 das conclusões sedimentadas no processo de inaptidão manejado perante a 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 pedir<sup>1</sup> e a litispendência ou coisa julgada<sup>2</sup>, 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.

Não se poderia reunir os processos, dentre outras razões, porque todos os demais processos já se encontram extintos na via administrativa.

De se relembrar que, nos termos do art. 102 do Código de Processo Civil<sup>3</sup>, a reunião de processos em razão de conexão 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 recurso; seja porque tratam de penalidades diversas, seja porque tratam de fatos geradores diversos.

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 Dinamarco<sup>4</sup> acerca do conceito de prejudicial:

---

<sup>1</sup> 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

<sup>2</sup> 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

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

<sup>4</sup> *Instituições de Direito Processual Civil* - Malheiros, 2004, volume III, p. 171

*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 pune 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, 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 Júnior<sup>5</sup>:

*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, nº 1)*

(...)

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

<sup>5</sup> Curso de Direito Processual Civil, Vol. 1. Rio de Janeiro. Forense. 1992, 9ª ed p.p. 528/529.

Por outro lado, se a inaptidão da inscrição no CNPJ é matéria diversa da que se discute no presente processo e a infração aqui discutida independe da conclusão do processo em que se discute aquela penalidade, igualmente descabida é a alegação de que empregar-se-ia a conclusão naquele 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.

Importante consignar, ainda, que improcede a afirmação de que o auto de infração teria tipificado a infração de maneira deficiente, indicando genericamente o art. 23 do DL nº 1.455, de 1976. Tanto no auto de infração inicial<sup>6</sup> quanto no complementar<sup>7</sup>, faz-se menção expressa à subsunção da conduta à hipótese abstratamente prevista no inciso V do mesmo art. 23 do DL nº 1.455.

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.

### **1.3 - Descumprimento do Rito de Exame de Valor**

Há, ainda, alegação ao devido processo legal e de violação ao direito de defesa atrelada a suposto descumprimento do exame conclusivo do Valor Aduaneiro, incidindo-se, na hipótese, no inciso II do art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972<sup>8</sup>. Transcreve jurisprudência.

Não vejo como discutir, no presente processo, a aplicação das regras relativas à verificação do valor aduaneiro declarado.

Acerca do conceito e alcance de tal procedimento, veja-se o que dizia o art. 76, *caput* e parágrafo único, do Regulamento Aduaneiro de 2002 (aprovado pelo Decreto nº 4.543, de 2002):

*Art. 76. Toda mercadoria submetida a despacho de importação está sujeita ao controle do correspondente valor aduaneiro.*

*Parágrafo único. O controle a que se refere o caput consiste na verificação da conformidade do valor aduaneiro declarado pelo*

<sup>6</sup> Fls. 13 e 14

<sup>7</sup> Fls. 380 e 381

<sup>8</sup> Art. 59 São nulos:

(...)

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa

*importador com as regras estabelecidas no Acordo de Valoração Aduaneira.*

Conforme é possível extrair do parágrafo único do já mencionado art. 76, o rito do exame de valor é exigido quando se investiga a conformidade entre o valor aduaneiro declarado e as regras estabelecidas no Acordo de Valoração Aduaneira. No presente processo, não custa repisar, discute-se se há ou não elementos suficientes para a caracterização da ocultação do sujeito passivo ou do responsável por meio de simulação.

Por outro lado, há que se levar em consideração que a simulação, a teor da opinião consultiva nº 10.1<sup>9</sup>, se confirmada, afasta a aplicação das regras do AVA GATT na fixação do valor aduaneiro.

Não há que se falar em falha procedimental se o procedimento adotado é coerente com a acusação. Se a acusação se confirma ou não, por outro lado, é discussão a ser travada no mérito.

#### **1.4 - Prova Emprestada**

Mais uma vez pedindo vênias à Recorrente, não vejo como pretender anular o conjunto probatório carreado a partir de investigação conduzida no bojo de outro processo, ou seja, com apoio na chamada prova emprestada.

Lembro aqui a lição de Bonilha<sup>10</sup>:

*A doutrina processual dá o nome de prova emprestada àquela que, produzida num processo, seja por documento, testemunhas, confissão, depoimento pessoal ou exame pericial, possa ser trasladada e aproveitada em outro, por meio de certidão extraída do processo de origem.*

Diversamente do que se aduz, não há no ordenamento jurídico, óbice a tal metodologia, como já se manifestou o Superior Tribunal de Justiça nos autos do Recurso Especial nº 81.094 - MG<sup>11</sup>

*"PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. LANÇAMENTO. PROVA EMPRESTADA. FISCO ESTADUAL. ARTIGO 199 DO CTN. ART. 658 DO REGULAMENTO DO IMPOSTO DE RENDA (ART. 936 DO RIR VIGENTE).*

<sup>9</sup> Opinião Consultiva 10.1 — Tratamento aplicável aos documentos fraudulentos:

"Segundo o Acordo, as mercadorias importadas devem ser valoradas com base nos elementos de fato reais. Portanto, qualquer documentação que proporcione informações inexatas sobre esses elementos estaria em contradição com as intenções do Acordo.

<sup>10</sup> Bonilha, Paulo Celso. *Da Prova no Processo Administrativo Tributário*, p. 118

<sup>11</sup> Relator: Ministro Castro Meira, Julgado em 05/08/2004

1. O artigo 199 do Código Tributário Nacional prevê a mútua assistência entre as entidades da Federação em matéria de fiscalização de tributos, autorizando a permuta de informações, desde que observada a forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio.

2. O art. 658 do Regulamento do Imposto de Renda então vigente (Decreto nº 85.450/80, atualmente art. 936 do Decreto n.º 3.000/99) estabelecia que "são obrigados a auxiliar a fiscalização, prestando informações e esclarecimentos que lhe forem solicitados, cumprindo ou fazendo cumprir as disposições deste Regulamento e permitindo aos fiscais de tributos federais colher quaisquer elementos necessários à repartição, todos os órgãos da Administração Federal, Estadual e Municipal, bem como as entidades autárquicas, paraestatais e de economia mista".

3. Consoante entendimento do Supremo Tribunal Federal, não se pode negar valor probante à prova emprestada, **coligida mediante a garantia do contraditório** (RTJ 559/265) (os grifos não constam do original)

4. Recurso especial improvido."

Vigora, portanto, o postulado processual segundo o qual só não se admitem as provas obtidas por meios ilícitos, nos termos dos comandos inseridos no art. 30 da Lei nº 9.784, de 1989<sup>12</sup> e no art 332 do Código de Processo Civil<sup>13</sup>.

Rejeito, portanto, a preliminar de nulidade

## 2- Mérito

### 2.1 – Caracterização do Dano ao Erário

Aduz a recorrente que não restou demonstrado dano à arrecadação ou ao controle cambial, motivo pelo qual não haveria que se falar em fraude ou dano ao Erário.

Penso que tal fundamento não merece acolhida.

<sup>12</sup> Art. 30. São inadmissíveis no processo administrativo as provas obtidas por meios ilícitos.

<sup>13</sup> Art. 332. Todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, são hábeis para provar a verdade dos fatos, em que se funda a ação ou a defesa.

Reiteradamente, busca-se condicionar a aplicação da penalidade prevista no inciso V do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976<sup>14</sup> à efetiva demonstração da irregularidade atrelada aos aspectos objetivos da obrigação tributária, como base de cálculo, fato gerador, etc.

Veja-se a redação do dispositivo:

*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.*  
(destaqui)

Como é possível perceber, o dispositivo incide quando presente a ação de ocultar as partes envolvidas na operação, independentemente do objetivo almejado com essa prática. Ou seja, preserva o aspecto subjetivo da obrigação, no caso, a identificação do sujeito passivo e das demais partes envolvidas na operação.

Pode-se perceber, assim, que, como seria impossível prever, elencar e combater todas as conseqüências do uso da interposição fraudulenta, o Poder Executivo, a exemplo das demais administrações tributárias e policiais de outros países, optou em combater a interposição como meio de execução para qualquer infração beneficiada pelo acobertamento dos seus responsáveis, dentre as quais, evidentemente, se encontrariam as infrações tributárias e cambiais.

É preciso ressaltar, ademais, que a hipótese narrada: aparentar transmitir direitos a pessoa jurídica diversa daquela que tomou parte no negócio jurídico que propiciou a aquisição da mercadoria encontra-se expressamente prevista dentre as modalidades de simulação enumeradas pelo § 1º, do art. 167 do Código Civil de 2002 (Lei nº 10.406)<sup>15</sup>.

Com efeito, há elementos no processo que demonstram que a operação foi realizada por conta e ordem do adquirente, informação que foi omitida nas declarações apresentadas e que não se encontravam estampadas nos documentos apresentados no despacho de importação, que informavam como adquirente pessoa jurídica diversa daquela que efetivamente realizou o negócio.

<sup>14</sup> Incluído pela Medida Provisória nº 66, de 2002, que foi convertida na Lei nº 10.637, de 2002

<sup>15</sup> Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

l - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

Ou seja, diferentemente do que ocorre com a hipótese prevista no inciso XI, do 105 do mesmo Decreto-lei nº 37, de 1966<sup>16</sup>, a infração se materializa independentemente do prejuízo tributário que tenha causado.

## **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 2007<sup>17</sup> que, segundo defendido, teria derogado tacitamente o inciso V do art. 23 do DL nº 1.455, de 1976<sup>18</sup>, e, impondo penalidade mais branda à conduta descrita no ato derogado, atrairia a aplicação do art. 106, II, “c” do Código Tributário Nacional<sup>19</sup>.

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 23, 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.

Apesar da convicção com que essa conclusão foi repudiada, inclusive em acórdãos de primeira instância alvo de recurso de ofício, a pena instituída no art. 33 da Lei nº

<sup>16</sup> XI - estrangeira, já desembaraçada e cujos tributos aduaneiros tenham sido pagos apenas em parte, mediante artifício doloso;

<sup>17</sup> 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)

<sup>18</sup> 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.

<sup>19</sup> 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.

11.488, de 2007 surgiu, efetivamente, como alternativa à declaração de inaptidão, nas hipóteses anteriormente previstas nas instruções normativas da Secretaria da 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. 966<sup>20</sup>, 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 lembrar os contornos desse elemento distintivo da empresa, assim sintetizado pela professora Rachel Sztajn<sup>21</sup>

*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 Campinho<sup>22</sup>:

*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*

<sup>20</sup> Art. 966. Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.

<sup>21</sup> *Teoria Jurídica da Empresa - Atividade Empresária e Mercados* - São Paulo - Atlas, 2004, p. 129.

<sup>22</sup> *O Direito de Empresa à Luz do Novo Código Civil* - Rio de Janeiro - Renovar, 2004, 4ª ed., pp. 28 e 29

---

*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*

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 comprovar em 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 Civil<sup>23</sup>, 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 2002<sup>24</sup>:

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

---

<sup>23</sup> 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

<sup>24</sup> Redação idêntica à do art. 41, III da IN RFB nº 568, de 8 de setembro de 2005

(...)

*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 reunia 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 inscrição, violando, por consequência, o princípio da legalidade, gizado no art. 37<sup>25</sup> 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 ao 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

<sup>25</sup> 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

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 definitiva<sup>26</sup>:

*“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.

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 nortcado 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

<sup>26</sup> Disponível em <http://www.camara.gov.br/sileg/integras/pdf>

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 de 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)<sup>27</sup>; 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.

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.*

(...)

<sup>27</sup> 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)

---

*§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)<sup>28</sup>, 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 poderiam 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 2005.72.08.005166-6<sup>29</sup>:

*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 IBB, 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.*

*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*

---

<sup>28</sup> 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;

<sup>29</sup> 2ª Turma, Relator Des. Otávio Roberto Pamplona, publicado em 01/08/2007

*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 Maximiliano<sup>30</sup> que, analisando tal modalidade de antinomia, conclui:

*“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. Em suma: a incompatibilidade implícita entre duas expressões de direito não se presume, na dúvida, se considerará uma norma conciliável com a outra. O jurista 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 da incompatibilidade entre os dispositivos, conforme sintetizou o renomado hermeneuta<sup>31</sup>:

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

Ou seja, o esforço hermenêutico próprio da interpretação sistemática pressupõe a coerência do ordenamento e somente em situações excepcionais pode conduzir à conclusão da derrogação tácita da norma.

### 3- Conclusão

<sup>30</sup> *Hermenêutica e Aplicação do Direito* Rio de Janeiro Forense, 2009, 19ª ed., p. 292.

<sup>31</sup> *op cit* p 291.



---

Com essas considerações, voto no sentido de afastar as preliminares de nulidade e, no mérito, negar provimento aos recursos voluntário e proveer o recurso de ofício, mantendo a totalidade da exigência fiscal.

  
Luis Marcelo Guerra de Castro