



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10611.003272/2008-92
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-014.103 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 22 de junho de 2023
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CASA AMARO REMOLDAGEM DE PNEUS LTDA - ME

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 07/01/2005 a 30/01/2007

IMPORTAÇÃO. OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE. DANO AO ERÁRIO. CONFLITO APARENTE DE NORMAS. PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE.

A ocultação do real adquirente configura infração de dano ao Erário e sujeita o infrator à aplicação da pena de perdimento, convertida em multa quando não localizadas as mercadorias, conforme determinação do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, não sendo possível a aplicação de multa mais genérica.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, e, no mérito, por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Tatiana Midori Migiyama, Vinicius Guimaraes, Semiramis de Oliveira Duro (suplente convocada), Gilson Macedo Rosenburg Filho, Oswaldo Goncalves de Castro Neto (suplente convocado), Erika Costa Camargos Autran, Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9303-014.103 - CSRF/3ª Turma
Processo nº 10611.003272/2008-92

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional, contra a decisão consubstanciada no Acórdão nº 3402-009.096, de 23/09/2021, assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 07/01/2005 a 30/01/2007

IMPORTAÇÃO. OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE. DANO AO ERÁRIO. CONFLITO APARENTE DE NORMAS. PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE.

A ocultação do real adquirente configura infração de dano ao Erário e sujeita o infrator à aplicação da pena de perdimento, convertida em multa quando não localizadas as mercadorias, conforme determinação do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, não sendo possível a aplicação de multa mais genérica.

Em seu Recurso Especial, a PFN afirma que o acórdão recorrido merece ser reformado, uma vez que teria afastado a aplicação da penalidade prevista no art. 83, I, da Lei nº. 4.502/1964, tendo aplicado aquela prevista no art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76, contrariando jurisprudência do CARF. Indica, como paradigma de divergência jurisprudencial, o Acórdão nº 3202-000.268.

Em exame de admissibilidade, entendeu-se que restou demonstrada a divergência de interpretação, tendo o despacho de admissibilidade trazido as seguintes considerações sobre a demonstração de divergência:

Entendemos comprovado o dissídio jurisprudencial.

Com efeito, o acórdão paradigma, em situação semelhante ao recorrido – interposição fraudulenta de terceiros na importação (ocultação do real responsável pela operação) –, concluiu pela legalidade da aplicação da penalidade prevista no art. 83, I, da Lei nº 4.502, de 1964, em vez da preconizada no art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976.

Intimado do Recurso Especial e do Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial, o sujeito passivo não apresentou contrarrazões.

Voto

Conselheiro Vinícius Guimarães, Relator.

Do Conhecimento

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e deve ser conhecido, conforme os fundamentos expressos no Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial.

Do Mérito

A controvérsia resume-se à questão de saber se a multa aplicada no caso concreto, no qual se constatou a prática de interposição fraudulenta na importação, deve ser aquela prevista no art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76, ou aquela outra enunciada no art. 83, I da Lei nº. 4.502/64: enquanto as instâncias inferiores resolveram afastar a autuação, sustentando que a penalidade aplicável é a prevista no referido decreto-lei, a Fazenda Nacional defende, em seu recurso, pela aplicação da sanção enunciada na Lei nº. 4.502/64, afirmando, assim, a validade da autuação.

Com relação a tal questão, entendo que o acórdão recorrido tratou de forma correta a matéria. A seguir, transcrevo os precisos fundamentos consignados em seu voto condutor, os quais adoto como razões de decidir no presente recurso:

Retomando o já relatado, o contribuinte, Casa Amaro, foi autuado nos termos do art. 83, I, da Lei nº 4.502, de 1964:

“Art. 83. Incorrem em multa de igual valor comercial da mercadoria ou ao que lhe é atribuído na nota fiscal, respectivamente:

I – Os que entregarem ao consumo, ou consumirem produto de procedência estrangeira introduzido clandestinamente no País ou importado irregular ou fraudulentamente ou que tenha entrado no estabelecimento, dele saído ou nele permanecido desacompanhado da nota de importação ou da nota-fiscal, conforme o caso;”

Entretanto, em Relatório Fiscal, com objetivo específico de verificação da existência de interposição fraudulenta na importação, constatou a ocultação do real adquirente das mercadorias e, conseqüentemente configurado o dano ao erário nos termos do art. 23, V, do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976:

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

[...]V – estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002).

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

§3º A pena prevista no §1º converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

§3º As infrações previstas no caput serão punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, observado o rito e as competências estabelecidos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010).”

Para melhor entendimento da fiscalização realizada, transcrevem-se abaixo alguns trechos do Relatório Fiscal:

“A Ação Fiscal determinada no MPF-F foi desenvolvida com o objetivo de verificar a prática de infrações relacionadas a operações de importação de mercadorias para terceiros, com vistas a identificar a possível ocorrência da prática de ocultação do verdadeiro importador, em relação às importações registradas pela Casa Amaro nos períodos-base de janeiro de 2005 a janeiro de 2007.

[..]

Quando da ocultação do verdadeiro importador, caso concreto em tela, temos que a importadora de direito, a Casa Amaro, não corresponde à importadora de fato, clientes da Casa Amaro, esta permanece recôndita aos olhos da administração aduaneira. Uma vez identificados os reais adquirentes das mercadorias importadas, compete à autoridade aduaneira aplicar a pena de perdimento, ou sua conversão em multa, às mercadorias importadas de forma irregular.

[...]

Neste caso, qual a vantagem do real importador, oculto sobre o manto de sua interposta? Interposta esta como demonstrado, papel assumido pela Casa Amaro.

[...]

De fato a importação de pneus usados é uma atividade que depende da obtenção da licença para se importar tais bens, tal licença não é de competência da RFB dar ou não, apenas de fiscalizar sua obtenção por parte do importador, em sede de despacho de importação. No caso específico da importação de pneus usados, o órgão anuente e competente para conceder a licença de importação é o IBAMA, ocorre ainda que, no Brasil, está proibida a importação de pneus usados.

[...]

Ocorre que a Casa Amaro no período fiscalizado era detentora de uma decisão judicial favorável, documento 2, ao seu pleito de importar pneus usados que constrangia o IBAMA a lhe fornecer as licenças de importação solicitadas.

Tal fato permitiu à Casa Amaro incrementar seus negócios, importando para quem não possuía igual decisão judicial. Tal vantagem permitiu à Casa Amaro promover a importação de pneus usados para diversos clientes, não detentores de semelhante decisão judicial contra o IBAMA.

Importante atentar para o fato de que a decisão judicial menciona a permissão ou autorização de importar pneus usados com o fim de serem utilizados no processo industrial de remoldagem promovido pela Casa Amaro. Conforme adiante, fica cristalino o fato de que apenas uma ínfima parte dos pneus importados pela Casa Amaro foi de fato utilizado em seu processo industrial de remoldagem de pneus. A esmagadora maioria dos pneus importados sequer transitou fisicamente pelo estabelecimento da Casa Amaro, sendo diretamente despachada do local de desembaraço para o real adquirente.

[...]

Outro ponto contornado pelos verdadeiros importadores ao usarem a Casa Amaro para promover suas importações é a necessidade de seu cadastramento no RADAR, sistema de controle da RFB.

[...]

Por fim conforme abordado em tópico específico, a ocultação do verdadeiro importador permite a quebra prematura da cadeia de recolhimento do IPI, fato típico de lesão ao erário.

[...]

INFRAÇÕES APURADAS E PENALIDADES APLICÁVEIS OCULTAÇÃO DO VERDADEIRO IMPORTADOR

Do Decreto Lei 1455/76

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

[...]

V – estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002).

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

[...]

§3º A pena prevista no §1º converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

Da Lei 4502/64

Art. 83. Incorrem em multa de igual valor comercial da mercadoria ou ao que lhe é atribuído na nota fiscal, respectivamente:

I – Os que entregarem ao consumo, ou consumirem produto de procedência estrangeira introduzido clandestinamente no País ou importado irregular ou fraudulentamente ou que tenha entrado no estabelecimento, dele saído ou nele permanecido desacompanhado da nota de importação ou da nota-fiscal, conforme o caso; (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 400, de 1968)

[...]

O legislador considerou como dano ao Erário a importação mediante a fraude de interposição ou ocultação do verdadeiro sujeito passivo. No caso presente estamos diante de uma série de operações de importação que ocultaram o verdadeiro importador.

Tal fato fulmina de irregularidade tais importações, são irregulares por que descumpriram as normas de importação por conta e ordem, são ainda eivadas de fraude, pois dolosamente mascaram a identidade do verdadeiro importador.

As importações já ocorreram, importações de bens destinados claramente a consumo, daí a esterilidade da aplicação da pena de perdimento às mercadorias importadas, dado a impossibilidade real de apreensão do que foi importado.

[...]

Da análise legislação aplicável ao caso concreto entendemos que o previsto na legislação de regência do IPI aplica-se de forma precisa e mais sólida ao caso, visto que não houve simples entrega a consumo por parte do importador interposto das mercadorias importadas, mas a simulação de operação mercantil em que figurava na condição de contribuinte equiparado do IPI.

A simulação da operação mercantil, com vistas a permitir o tranquilo trânsito das mercadorias do local de seu desembarço para as dependências do real importador autoriza a aplicação da pena de multa prevista na Lei 4502/64. De fato, a aplicação da legislação de regência do IPI, tributo este que teve sua cadeia de incidência vilipendiada, se mostra mais adequada, pois pune a importação irregular e a simulação de circulação econômica dos bens importados.

Assim não fosse a conduta simulada pelos envolvidos ficaria impune, ou punida de forma mais branda, apenas pelo valor aduaneiro das importações, e não pelo valor das mercadorias, consignado em documentos fiscal de lavra do próprio importador interposto. Afasta-se portanto a aplicação do instituto da conversão do perdimento em multa, pois não há aplicação de pena de perdimento ao caso e sim aplicação de multa no valor expresso em nota fiscal semelhante, adequando-se perfeitamente os fatos ao que prescreve o caput do art. 83 da Lei 4502.”

Como se extrai do texto transcrito, a autoridade fiscal conclui pela existência da prática de interposição fraudulenta na importação, infração aduaneira com pena específica prevista no art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76, mas aplicou a multa do IPI relacionada no art. 83, I da Lei nº 4.502/64.

No entendimento exposto, a conduta simulada do contribuinte ficaria impune ou punida de forma mais branda, apenas pelo valor aduaneiro das importações, se aplicada a conversão da pena de perdimento, portanto, seria mais sólida e precisa a multa prevista na legislação do IPI, especialmente diante da “quebra de cadeia do imposto”.

Em análise aos fatos e legislação expostos, entendo por precisa a decisão de primeira instância de anular o lançamento efetuado por vício material, como passo a explicar.

De início, relevante uma análise temporal da legislação ora em discussão.

A Lei nº 4502, de 1964, previu genericamente multa regulamentar do IPI, destinada a punir contribuintes que entregassem a consumo, ou consumissem produto de procedência estrangeira (i) introduzido clandestinamente no País ou (ii) importado irregular ou fraudulentamente ou (iii) que tenha entrado no estabelecimento, dele saído ou nele permanecido desacompanhado da nota de importação ou da nota-fiscal.

O texto normativo não faz menção direta à importação realizada mediante ocultação de terceiros ou ao termo interposição fraudulenta. Nem poderia, visto que a matéria foi especificamente tratada somente anos após, em 2002, pela Lei nº 10.637/02 (resultado da conversão da Medida Provisória nº 66/2002).

Interessante nesse aspecto a abordagem histórica realizada no Acórdão n.º 3201-00.974:

“Deve-se esclarecer que, em 30 de dezembro de 1968, momento da veiculação do atual art. 83, inciso I, da Lei n.º 4.502/64 (redação dada pelo Decreto-Lei n.º 400/68), as operações de importação que poderiam ser tidas por clandestinas, irregulares ou fraudulentas e, por isso, comporiam o elemento do tipo penal em questão eram aquelas que, fundamentalmente, se referiam à utilização de documento falso ou, nas palavras do então Ministro da Fazenda, Dr. Antonio Delfim Netto, contidas na exposição de motivos do aludido Decreto-Lei, “notas frias”. Não se falava, naquela época, por óbvio, em interposição fraudulenta de terceiros, tampouco em multa para essa modalidade de ilícito.”

A partir da edição da Medida Provisória n.º 66, de 2002, convertida na Lei n.º 10.637/2002, o Decreto-Lei n.º 1.455/64 passou a prever expressamente a existência de dano ao erário para importações ou exportações realizadas mediante interposição fraudulenta de terceiros.

Percebe-se, a partir desse momento, a existência de duas normas distintas tratando de penalizar condutas relacionadas a fraudes na importação, devendo ser analisada a correta aplicação das normas, inclusive quanto a possibilidade de cumulação das penas.

De pronto, percebe-se, pelo Princípio da Especialidade, que a pena de perdimento, incluída no DL n.º 1.455/64 pela Lei n.º 10.637/02, é claramente específica em relação à legislação do IPI, que trata genericamente de fraudes ou irregularidades ocorridas na importação.

Cabe destacar que não cabe ao agente público, aplicador da norma, decidir por essa ou aquela lei em virtude de critérios subjetivos, buscando inclusive a majoração da exigência fiscal. O conflito de normas aparentemente existente no ordenamento jurídico brasileiro é, e sempre foi, solucionado mediante utilização de critérios técnicos que busquem a correta aplicação da legislação ao caso concreto.

Dessa forma, entendo que deveria a autoridade administrativa, posto que analisando período posterior à publicação da MP n.º 66/2002, aplicar a pena de perdimento (ou sua conversão), em virtude de expressamente constatar em sua fiscalização a ocorrência de interposição fraudulenta de terceiro na realização da importação, conduta esta com penalidade específica prevista no art. 23, V do Decreto-Lei n.º 1.455/64.

Ainda, necessário mencionar a impossibilidade de aplicação cumulativa das multas previstas nos dispositivos em estudo. Primeiro, porque se estaria penalizando de maneira repetida a mesma conduta, segundo, e por último, por previsão expressa no Regulamento Aduaneiro vigente à época, como se transcreve abaixo:

“Decreto n.º 4.543, de 2002:

Art. 631. Sem prejuízo de outras sanções administrativas ou penais cabíveis, incorrerão na multa igual ao valor da mercadoria os que entregarem a consumo, ou consumirem mercadoria, de procedência estrangeira introduzida clandestinamente no País ou importada irregular ou fraudulentamente ou que tenha entrado no estabelecimento, dele saído ou nele permanecido sem que tenha havido registro da declaração da importação no Siscomex, ou desacompanhada de Guia de Licitação ou nota fiscal, conforme o caso (Lei n.º 4.502, de 1964, art. 83, I, e Decreto-lei n.º 400, de 30 de dezembro de 1968, art. 1º, alteração 2ª).

Parágrafo único. A multa referida no caput não será exigida quando já tenha sido aplicada a pena de perdimento do bem, caso em que será procedida à conversão de que trata o §1º do art. 632.”

A aplicação da especialidade como solução do aparente conflito de normas se mostra ainda mais cristalino quando analisada a atual redação do Regulamento Aduaneiro, que passou a prever a inaplicabilidade da pena prevista no art. 83, I, da Lei n.º 4.502/64 quando houver tipificação mais específica:

“Decreto n.º 6.759/2009:

Art. 704. em prejuízo de outras sanções administrativas ou penais cabíveis, incorrerão na multa igual ao valor comercial da mercadoria os que entregarem a consumo, ou consumirem mercadoria de procedência estrangeira introduzida clandestinamente no País ou importada irregular ou fraudulentamente ou que tenha entrado no estabelecimento, dele saído ou nele permanecido sem que tenha havido registro da declaração da importação, ou desacompanhada de Guia de Licitação ou nota fiscal, conforme o caso (Lei nº 4.502, de 1964, art. 83, inciso I; e Decreto-Lei nº 400, de 30 de dezembro de 1968, art. 1º, alteração 2ª).

Parágrafo único. A pena a que se refere o caput não se aplica quando houver tipificação mais específica nesse Decreto.”

(destacou-se)

Nesse sentido se expressou de maneira clara e precisa o i. Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco:

“Acórdão nº 3401-003.200

Sessão de 23 de agosto de 2016

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2007

IMPORTAÇÃO. OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE. DANO AO ERÁRIO. IMPOSSIBILIDADE DA APLICAÇÃO DA MULTA PREVISTA NA LEI Nº 4.502/1964, ART. 83, I, E DECRETO-LEI Nº 400/1968, ART. 1º. COMINAÇÃO DA PENA PREVISTA NO ART. 23, INCISO V, §§ 1º E 3º DO DECRETO-LEI Nº 1.455/1976. APLICAÇÃO DA REGRA DA ESPECIALIDADE OU DA ESPECIFICIDADE DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 690 DO DECRETO Nº 6.759/2009.

A ocultação do real adquirente configura infração de dano ao Erário e sujeita o infrator à aplicação da pena de perdimento, convertida em multa quando não localizadas as mercadorias, conforme determinação do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, não sendo possível a aplicação de multa mais genérica por disposição expressa do art. 690 do Decreto nº 6.759/2009.

[...]

95. A aplicação da multa regulamentar proporcional ao valor comercial das mercadorias importadas irregular e fraudulentamente, de acordo com o relatório de descrição dos fatos e enquadramentos legais do auto de infração, foi aplicada em decorrência de a contribuinte entregar a consumo produtos de procedência estrangeira, importados por terceiros por sua conta e ordem, de forma fraudulenta, já que ocultada, pelos importadores interpostos, a sua condição de real importadora e adquirente quando dos procedimentos aduaneiros para ingresso das mercadorias em território nacional.

96. Desta feita, restaria configurada, no caso vertente, o dano ao erário, na forma tipificada pelo inciso V do art. 23 do Decreto-Lei 1.455/1976, com as alterações da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 12.350/2010 [...]

[...]

98. Assim, diante de penalidade específica, afasta-se a implicação sancionatória geral, sobremaneira diante de determinação expressa, como é o caso do parágrafo único do art. 690 do Decreto nº 6.759/2009: ao passar ao largo de tal desígnio normativo, deve a acusação fiscal ser afastada.”

(destacou-se)

Esta decisão inclusive foi objeto de Recurso Especial da Procuradoria da Fazenda Nacional, julgado no Acórdão nº 9303-009.778, que no mérito, por unanimidade, expressou não merecerem reparos o acórdão recorrido:

“Acórdão nº 9303-009.778

Sessão de 12 de novembro de 2019

Relatora: Érika Costa Camargos Autran

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO (II)

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2007

IMPORTAÇÃO. OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE. DANO AO ERÁRIO. IMPOSSIBILIDADE DA APLICAÇÃO DA MULTA PREVISTA NA LEI Nº 4.502/1964, ART. 83,1, E DECRETO-LEI Nº 400/1968, ART. 1º. COMINAÇÃO DA PENA PREVISTA NO ART. 23, INCISO V, §§ 1º E 3º DO DECRETO-LEI Nº 1.455/1976. APLICAÇÃO DA REGRA DA ESPECIALIDADE OU DA ESPECIFICIDADE DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 690 DO DECRETO Nº 6.759/2009.

A ocultação do real adquirente configura infração de dano ao Erário e sujeita o infrator à aplicação da pena de perdimento, convertida em multa quando não localizadas as mercadorias, conforme determinação do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, não sendo possível a aplicação de multa mais genérica por disposição expressa do art. 690 do Decreto nº 6.759/2009.

[...]

Esclareço que o fundamento que levou os conselheiros me acompanharam pelas conclusões foram pela questão da especificidade da multa, ou seja, existindo penalidade específica, no caso a pena de perdimento, resta afastada a aplicação da multa regulamentar do art. 490, inciso I, do Decreto nº 4.544/02, nos termos das disposições contidas no art. 690, Único, do Decreto nº 6.759/2009.”

Desta forma, há que se concordar com a decisão do colegiado de primeira instância pela nulidade material do Auto de Infração por erro na fundamentação legal, requisito essencial ao lançamento realizado, conforme previsto no art. 10 do Decreto nº 70.235/72.

Pelo exposto, VOTO por **NEGAR PROVIMENTO** ao Recurso de Ofício.

Conclusão

Diante do acima exposto, voto por **negar provimento** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)
Vinícius Guimarães