Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10880.722998/2013-15

Processo nº	10880.722998/2013-15
Recurso	Especial do Contribuinte
Acórdão nº	**9303-011.600 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de	20 de julho de 2021
Recorrente	ZHOUSHIJITUAN PRESENTES LTDA
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO (II)

Data do fato gerador: 30/12/2008, 26/06/2009, 10/08/2009, 31/08/2009, 21/09/2009, 13/10/2009, 14/12/2009, 18/12/2009, 28/12/2009, 05/01/2010, 12/04/2010, 24/06/2010, 28/06/2011, 08/07/2011

IMPORTAÇÃO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. CUMULATIVIDADE DA MULTA DO ART. 33 DA LEI Nº 11.488/07 E DO PERDIMENTO DA MERCADORIA. RETROATIVIDADE BENIGNA DA LEI Nº 11.488/2007. IMPOSSIBILIDADE.

A multa prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/07 substitui a pena de inaptidão do CNPJ da pessoa jurídica, quando houver cessão de nome para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários, e não prejudica a incidência da hipótese de dano ao erário, por ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, prevista no art. 23, V, do Decreto-Lei nº 1.455/76, apenada com perdimento da mercadoria. Assim, descarta-se a hipótese de aplicação da retroatividade benigna prevista no artigo 106, II, c, do Código Tributário Nacional por tratarem-se de penalidades distintas.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 30/12/2008, 22/06/2009, 10/08/2009, 31/08/2009, 21/09/2009, 13/10/2009, 14/12/2009, 18/12/2009, 28/12/2009, 05/01/2010, 12/04/2010, 24/06/2010, 28/06/2011, 08/07/2011

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. COMPROVAÇÃO DE DIVERGÊNCIA.

É requisito para o conhecimento do recurso especial a demonstração e comprovação da divergência jurisprudencial, mediante a apresentação de acórdão paradigma em que, enfrentando questão fática equivalente, a legislação tenha sido aplicada de forma diversa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente o Recurso Especial, quanto à matéria "Aplicabilidade isolada do art. 33 da Lei nº 11.488/2007 e retroatividade benigna estabelecida no art. 106, II, c do CTN". No mérito, por unanimidade de votos, acordam em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Valcir Gassen - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo Mineiro Fernandes, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Semíramis de Oliveira Duro (suplente convocada), Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas. Ausente (s) o (a)conselheiro (a) Erika Costa Camargos Autran, substituído (a) pelo (a) conselheiro (a) Semíramis de Oliveira Duro.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo Contribuinte (e-fls. 3096 a 3131), em 26 de março de 2019, em face do Acórdão nº 3201-003.343 (e-fls. 3070 a 3086), de 31 de janeiro de 2018, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF.

A decisão recorrida ficou assim ementada:

> **ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II**
>
> Data do fato gerador: 30/12/2008, 22/06/2009, 10/08/2009, 31/08/2009, 21/09/2009, 13/10/2009, 14/12/2009, 18/12/2009, 28/12/2009, 05/01/2010, 12/04/2010, 24/06/2010, 28/06/2011, 08/07/2011
>
> NULIDADE. LANÇAMENTO.
>
> Estando devidamente circunstanciado no lançamento fiscal as razões de fato e de direito que o amparam, e não verificado cerceamento de defesa, não há motivação para se decretar sua nulidade.
>
> INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA NA IMPORTAÇÃO. MULTA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO DA MERCADORIA. CABIMENTO.
>
> A ocultação do sujeito passivo, do real comprador ou do responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros, consistem em infrações puníveis com a pena de perdimento, devendo ser substituída por multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou tenha sido consumida.
>
> DESPROPORCIONALIDADE DA MULTA. IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE PELO CARF. APLICAÇÃO DA SÚMULA 2 DO CARF.

Documento nato-digital

> A apreciação de desproporcionalidade da multa, implicaria em verificar eventual ocorrência de confisco, o que seria equivalente a reconhecer a inconstitucionalidade da norma legal que prevê de forma expressa a sua incidência, o que é vedado a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

A Turma assim deliberou:

> Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Vencido o Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, que dava provimento ao recurso.

Por meio do Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial (e-fls. 3200 a 3209), de 2 de agosto de 2019, o Presidente da 2ª Câmara da 3ª Seção do CARF deu seguimento parcial ao recurso interposto pelo Contribuinte para a rediscussão das seguintes matérias: "1 - Da aplicabilidade isolada (nas hipóteses de interposição fraudulenta nas operações de comércio exterior com recursos de terceiros) do art. 33 da Lei n° 11.488, de 2007, em conformidade com a retroatividade benigna disposta na alínea "c" do inciso II do art. 106 do CTN; 2- Da não comprovação da ocorrência do fato típico apontado no lançamento, no caso a fraude ou simulação, ou ainda o dano ao Erário."

A Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões (e-fls. 3217 a 3224), em 14 de dezembro de 2020. Requer o não conhecimento do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, caso vencida, requer que seja negado provimento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Valcir Gassen, Relator.

O Recurso Especial interposto pelo Contribuinte é tempestivo.

Quanto a matéria, da aplicabilidade isolada (nas hipóteses de interposição fraudulenta nas operações de comércio exterior com recursos de terceiros) do art. 33 da Lei n° 11.488, de 2007, em conformidade com a retroatividade benigna disposta na alínea "c" do inciso II do art. 106 do CTN, foi indicado como acórdãos paradigmas o Acórdão nº 3102-00.582 e Acórdão nº 3402-002.362, sendo que o primeiro foi afastado no despacho de admissibilidade pelo fato de ter sido modificado por meio do Acórdão nº 9303-003.257, que decidiu que "Não há que se falar em retroatividade benigna quando não há a substituição de uma penalidade mais grave por uma menos grave na prática de uma mesma infração."

Já em relação a segunda matéria, da não comprovação da ocorrência do fato típico apontado no lançamento, no caso a fraude ou simulação, ou ainda o dano ao Erário, o Contribuinte apresentou como paradigmas o Acórdão nº 3402-002.362 e 3402-002.460, sendo que este último foi afastado frente a decisão reformada por intermédio do Acórdão nº 9303-006.002.

A Fazenda Nacional por meio de Contrarrazões sustenta que o recurso não deve ser conhecido pelas seguintes razões:

Documento nato-digital

> Inicialmente, convém observar que a recorrente pretende ver reapreciadas provas produzidas no curso do processo, o que encontra óbice na Súmula 07/STJ, aplicável por analogia à hipótese destes autos, segundo a qual "a pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial".
>
> A recorrente não pretende a uniformização de teses jurídicas, objetivo primordial do recurso especial interposto com base na configuração da divergência, **mas sim o revolvimento do conjunto fático-probatório, o que não é permitido. Na realidade, ela busca rediscutir as provas sobre a prática de fraude, apresentadas pelo Fisco**.

Considerando a matéria da aplicabilidade isolada do art. 33 da Lei nº 11.488/2007 e retroatividade benigna estabelecida no art. 106, II, c do CTN, verifica-se, com a devida vênia ao entendimento da Fazenda Nacional, que há dissídio jurisprudencial. Veja-se a ementa do Acórdão nº 3402-002.362 indicado como paradigma, na parte que interessa:

> **ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS**
>
> Período de apuração: 11/09/2007 a 18/04/2012
>
> (...)
>
> IMPORTAÇÃO INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA MULTA APLICÁVEL AO IMPORTADOR OSTENSIVO CESSÃO DE NOME PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE DA SANÇÃO IMPOSSIBILIDADE DE CUMULAÇÃO.
>
> Com o advento da multa de 10% instituída pelo art. 33 da Lei nº 11.488/07, em face do princípio da especialidade da sanção, não mais se justifica a aplicação ao importador ostensivo da multa de 100% prevista no art. 23, inc. V do Decreto-lei nº 1455/76, sob pena de ilegal bis in idem.

Cita-se trecho do despacho de admissibilidade que bem nota a divergência interpretativa da legislação:

> (...) Do confronto das decisões, comprova-se o dissídio jurisprudencial, visto que o acórdão recorrido, aduzindo aos seus fundamentos, precedentes do CARF decidiu que a multa prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/07, veio para substituir a pena de inaptidão do CNPJ da pessoa jurídica, quando houver cessão de nome para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários, **e não prejudica a incidência da hipótese de dano ao erário, por ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, prevista no art. 23, inciso V, do Decreto-lei no 1.455/76, apenada com perdimento da mercadoria.**
>
> Em outro viés interpretativo, decidiu o acórdão paradigma que com o advento da multa de 10% ,instituída pelo art. 33 da Lei nº 11.488/07, em face do princípio da especialidade da sanção, não mais se justifica a aplicação ao importador ostensivo a multa de 100% prevista no art. 23, inciso V do Decreto-lei nº 1.455/76, sob pena de ilegal *bis in idem*. (...)

Quanto a segunda matéria ela por si só já indica de que não se trata de divergência da aplicação da legislação, mas sim de provas, visto que se refere a comprovação ou não da

Documento nato-digital

ocorrência do fato típico apontado no lançamento, no caso a fraude ou simulação, ou ainda o dano ao Erário.

No acórdão indicado como paradigma assim consta da ementa na parte delimitada:

> **ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS**
>
> Período de apuração: 11/09/2007 a 18/04/2012
>
> IMPORTAÇÃO INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA PRINCÍPIO DA TIPICIDADE ATIPICIDADE DA CONDUTA.
>
> O Princípio da Tipicidade exige, não só que as condutas tributáveis e as respectivas obrigações e sanções tributárias delas decorrentes, sejam prévia e exaustivamente tipificadas pela lei, mas que a tributabilidade e responsabilidade de uma conduta somente se dêem quando ocorra sua exata adequação ao tipo legal, sendo incabível o emprego de analogia ou interpretação extensiva, para a instituição ou imputação de obrigação tributária (arts. 108, § 1º e 111, inc. III do CTN), não prevista expressamente na descrição da lei tributária específica. Para a configuração das infrações previstas no art. 105, inc. XI do Decreto-lei no 37/66 e art. 23, inc. V do Decreto-lei 1.455/76, que autorizam a aplicação da severa pena de perdimento ou da multa alternativa (art. 23, § 3º do Decreto-Lei nº 1.455/76), é imprescindível a comprovação do efetivo dano ao erário consubstanciado na falta de pagamento parcial dos tributos aduaneiros em razão de "artifício doloso", bem como da "ocultação" "mediante fraude ou simulação", de quaisquer dos intervenientes na importação ou exportação expressamente mencionados, sob pena de atipicidade da conduta.

Do exposto, vota-se pelo conhecimento parcial, apenas quanto a matéria aplicabilidade isolada do art. 33 da Lei nº 11.488/2007 e retroatividade benigna estabelecida no art. 106, II, c do CTN.

Mérito

1. **Aplicabilidade isolada do art. 33 da Lei nº 11.488/2007 e retroatividade benigna estabelecida no art. 106, II, c do CTN**

Na decisão recorrida entendeu-se que a multa prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/07, que veio para substituir a pena de inaptidão do CNPJ da pessoa jurídica, quando houver cessão de nome para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários, não prejudica a incidência da hipótese de dano ao erário, por ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, prevista no art. 23, inciso V, do Decreto-lei nº 1.455/76, apenada com perdimento da mercadoria.

O Contribuinte aduz em seu recurso, por primeiro, que não concorda com a caracterização da suposta interposição fraudulenta, e que "de acordo com a nova legislação, apenas a multa de 10% seria aplicável a Recorrente. (...) Assim, a aplicação cumulativa dessas sanções sobre a importadora ostensiva não somente viola o princípio da especialidade, como constitui um ilegal *bis in idem*.

Documento nato-digital

Com a devida vênia, não assiste razão ao Contribuinte. Sem reparos a decisão ora recorrida.

O art. 33 da Lei nº 11.488/2007 assim estabelece:

> Art. 33. A pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários fica sujeita a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada, não podendo ser inferior a R$ 5.000,00 (cinco mil reais).
>
> Parágrafo único. À hipótese prevista no caput deste artigo não se aplica o disposto no art. 81 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Como se pode depreender dos autos, inclusive com reconhecimento do Contribuinte, houve cessão de nome na realização de operações de comércio exterior de terceiro. Assim consta da Impugnação: "A importação era realizada na modalidade de importação direta, somente pelo fato de a adquirente não estar devidamente habilitada no Radar e demais sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal".

Neste sentido cita-se trechos do voto proferido no acórdão recorrido que bem pontuam esse entendimento:

> Em relação ao mérito recursal, melhor sorte não assiste à recorrente.
>
> O presente processo versa sobre a constituição de crédito tributário referente à aplicação da multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias já comercializadas importadas através das Declarações de Importação (DI) analisadas, as quais foram identificadas como praticadas mediante ocultação do real adquirente em operações de comércio exterior.
>
> A decisão recorrida assim anota: (...)
>
> Entendo que o conjunto probatório apresentado pela fiscalização é satisfatório para a caracterização da infração.
>
> Durante todo o transcurso processual, a recorrente não logrou êxito em provar suas afirmações, não colacionando aos autos nenhuma prova documental hábil a desconstituir as razões consignadas no lançamento. (...)
>
> No que tange ao argumento de retroatividade benéfica da multa aplicada, adoto como razões de decidir, o contido na decisão recorrida, conforme a seguir:
>
> > *"Uma das teses defensivas é o da aplicação da retroatividade benéfica da multa aplicada com o advento da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, mormente por seu art. 33, que prevê multa de 10% do valor da operação por cessão de nome para a realização de operações de comércio exterior. Ora, em primeiro lugar trata-se de situações diferentes, ou seja, OKSN, Principal e Asiamex em processo autônomo foram penalizadas com base no art. 33 retro aludido. Entretanto, o atual lançamento refere-se à ocultação do real adquirente e não à cessão do nome. Ademais, não haveria de se cogitar em retroatividade benéfica, haja vista o dispositivo legal datar do ano de 2007, enquanto os fatos ora analisados ocorreram*

Documento nato-digital

> *entre 2008 e 2012. Parece-me ter sido esse mais um dos argumentos apresentados resultantes da prática "copiar – colar", descontextualizado no presente processo, não só pelos fatos em si, mas principalmente pelo elemento temporal."*

Neste sentido tem-se a decisão proferida no Acórdão nº 9303-004.714, de relatoria da il. Conselheira Erika Costa Camargos Autran, que tem a seguinte ementa:

> **ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO II**
>
> Período de apuração: 23/08/2006 a 20/03/2007
>
> CUMULATIVIDADE DA MULTA DO ART. 33 DA LEI Nº 11.488/07 E DO PERDIMENTO DA MERCADORIA. RETROATIVIDADE BENIGNA DA LEI Nº 11.488/2007. IMPOSSIBILIDADE
>
> A multa do art. 33 da Lei no 11.488/07 veio para substituir a pena de inaptidão do CNPJ da pessoa jurídica, quando houver cessão de nome para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários, e não prejudica a incidência da hipótese de dano ao erário, por ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, prevista no art. 23, V, do DL no 1.455/76, apenada com perdimento da mercadoria.
>
> Desta maneira, descartada hipótese de aplicação da retroação benigna prevista no artigo 106, II, "c", do Código Tributário Nacional por trataremse de penalidades distintas.

Do exposto, vota-se por conhecer parcialmente o Recurso Especial interposto pelo Contribuinte e, no mérito, na parte conhecida, "Aplicabilidade isolada do art. 33 da Lei nº 11.488/2007 e retroatividade benigna estabelecida no art. 106, II, c do CTN", em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Valcir Gassen

Documento nato-digital