



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10909.722562/2017-94</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3002-003.280 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	18 de novembro de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	TERTULIANO ZANIS THOMÉ E OUTRO
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Importação - II**

Ano-calendário: 2014

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE DE TERCEIROS. IMPORTAÇÃO. DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. CONVERSÃO EM MULTA.

A interposição fraudulenta enseja a penalidade prevista no artigo 23, inciso V, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei 1.455/1976. O artigo 33 da Lei 11.488/2007 não produz qualquer reflexo sobre a imposição da pena de perdimento ou multa substitutiva na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação.

CONSTITUCIONALIDADE. É vedado ao julgador administrativo apreciar a constitucionalidade das normas tributárias e aduaneiras – Súmula nº. 2 CARF.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário, não conhecendo da parte relacionada à afronta aos princípios constitucionais e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**GISELA PIMENTA GADELHA DANTAS – Relator**

*Assinado Digitalmente*

Marcos Antonio Borges – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Catarina Marques Morais de Lima, Keli Campos de Lima, Renato Câmara Ferro Ribeiro de Gusmão, Gisela Pimenta Gadelha Dantas, Neiva Aparecida Baylon, Marcos Antonio Borges (Presidente).

## RELATÓRIO

O presente Auto de Infração tem sua origem em Representação Fiscal (controlada pelo Dossiê nº 10120.003083/0817-37) efetuada em 10 de agosto de 2017, pela Seção de Arrecadação e Cobrança da Alfândega da Receita Federal do Brasil no Porto de Itajaí, onde noticia a prática de fraude no comércio exterior pelo Sr. Tertuliano Zanis Thomé em conluio com o Sr. Jorge Caseca dos Santos, ambos já qualificados nos autos.

Os fatos representados chegaram ao conhecimento da Alfândega, em 16 de agosto de 2016, por meio de Ofício encaminhado pelo Poder Judiciário, com o qual anuncia eventual fraude contra o comércio exterior.

De acordo com o que se juntam aos autos, as autuadas confessam em juízo (Ação de Procedimento Ordinário/PROC nº 0313037-41.2015.8.24.0005-0004, da 3ª Vara Cível da Comarca de Balneário Camboriú) a prática de fraude no comércio exterior, desenvolvida na operação de importação declarada na DI nº 14/1024244-9, por meio de interposição fraudulenta, que oculta o real adquirente da mercadoria (veículo automotor - INFINITI/QX70/3.7L, Ano Fabric. / Ano Modelo: 2013 / 2014, Chassi: JN8CS1MW2EM410640).

Apesar de o carro estar em nome do importador declarado, ainda segundo o Sr. Jorge, aquele jamais fez uso do veículo, que sempre esteve na sua posse. Declara ainda que o utiliza com *animus dominus* por toda a cidade, sendo essa situação de conhecimento público e notório.

Chamado aos autos, comparece o Sr. Tertuliano. Sem adentrar no mérito das razões pelas quais “emprestou” o seu nome, e agora resiste em transferir a propriedade do veículo ao Sr. Jorge, fato é que, em sua contestação, ele reconhece que ter atuado como “laranja” do Sr. Jorge Caseca. A declaração de ambas as partes, quanto à simulação do negócio, se repete ao longo dos autos, e são coincidentes naquilo que concerne à materialidade do ato ilícito.

Também convém ressaltar que, segundo informado pelo Sr. Tertuliano, essa não seria a primeira vez que atuou como “laranja” do Sr. Jorge, posto que, no ano de 2012, o mesmo

*modus operandi* fora utilizado por ambos, para importar o veículo MARCA/MODELO/VERSÃO: CHEVROLET/CAMARO COUPE/2LS, ANO 2011, MODELO 2012, CHASSIS 2G1FA1E35C9166937, por meio da DI nº 12/1405218-7, registrada em 01/08/2012 nessa ALF/ITJ. No caso desse segundo veículo, afirma o Sr. Tertuliano que, pelo fato de, à época, ainda manter vínculo empregatício com o Sr. Jorge, acabou assinando o documento de transferência do bem.

Conforme descrito na autuação, as peças processuais a que a Representação Fiscal faz menção estão juntadas aos autos e, além de trazerem os detalhes da dupla confissão efetuada em juízo, demonstraram a materialização da fraude cometida por ambas as autuadas e revelam o elemento volitivo dos agentes.

Devidamente cientificados os interessados, apenas TERTULIANO ZANIS THOMÉ apresentou impugnação, conforme despacho da repartição de origem, alegando, em síntese:

- Não haver dano efetivo ao erário, pois todos os tributos foram pagos;
- Trata-se de mera simulação inocente;
- Afronta aos princípios constitucionais do não confisco, da razoabilidade e da proporcionalidade; e, por fim,
- Requer a insubsistência do auto de infração.

A despeito dos argumentos do Contribuinte, a 17ª Turma da DRJ/SPO houve por bem julgar a Impugnação improcedente, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Exercício: 2014

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA NA IMPORTAÇÃO. A interposição fraudulenta enseja a penalidade prevista no artigo 23, inciso V, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei 1.455/1976. O artigo 33 da Lei 11.488/2007 não produz qualquer reflexo sobre a imposição da pena de perdimento ou multa substitutiva na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação (acórdão Carf nº 3102-00.662, de 24/5/2010). CONSTITUCIONALIDADE. É vedado ao julgador administrativo apreciar a constitucionalidade das normas tributárias e aduaneiras.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformada, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário, reforçando os argumentos de defesa, em especial: 1) a inexistência de dano efetivo ao Erário – “Simulação Inocente” e, por conseguinte, impossibilidade de aplicação da pena de perdimento; 2) com o advento da Lei 11.488/2007, a sanção de pena de multa (artigo 33 da Lei nº 11.488/2007)

substituiu a pena de perdimento prevista no art. 689 do Regulamento Aduaneiro; e 3) afronta a princípios constitucionais da proporcionalidade, razoabilidade e do não confisco.

É o relatório.

## VOTO

Gisela Pimenta Gadelha Dantas, Conselheira Relatora

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche todos os requisitos de admissibilidade, razão pela qual merece ser conhecido.

A Recorrente apresenta argumentos relacionados aos seguintes pontos: 1) a inexistência de dano efetivo ao Erário e, por conseguinte, impossibilidade de aplicação da pena de perdimento; 2) com o advento da Lei 11.488/2007, a sanção de pena de multa (artigo 33 da Lei nº 11.488/2007) substituiu a pena de perdimento prevista no art. 689 do Regulamento Aduaneiro; e 3) afronta a princípios constitucionais da proporcionalidade, razoabilidade e do não confisco.

Antes do enfrentamento dos argumentos relacionados à interposição fraudulenta, relevante destacar o que consta da legislação aduaneira no que concerne ao tema.

Nesse sentido, transcrevo trecho do brilhante voto proferido pelo Ilustre Conselheiro Marcos Roberto da Silva, relator do acórdão 3401-012.452, da 3ª Seção de Julgamento, 4ª Câmara da 1ª Turma Ordinária deste E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

*“Importante ressaltar, ainda, que é perfeitamente possível, à luz da legislação aplicável, que terceiro se utilize regularmente da figura de um importador para obter produto importado no mercado interno, registrando essa condição de forma transparente na DI e sem interferir na avaliação do risco da operação, mensurada em função do perfil e histórico cadastral dos intervenientes aduaneiros envolvidos. A legislação prevê duas formas de identificar o terceiro (real comprador no mercado interno) responsável pela importação: modalidade de “importação por conta e ordem de terceiros” e modalidade de “importação por encomenda”. Ou seja, não ocorrendo uma destas modalidades de importação fica caracterizada a situação em que o real comprador no mercado interno obteve a nacionalização do bem por intermédio de um importador interposto. Vejamos os conceitos relacionados às três modalidades de importação e extraídos do livro Tributação Aduaneira à luz da jurisprudência do CARF (autoria dos I. exConselheiros Luiz Roberto Domingo e*

*Ângela Sartori) com vistas a ter em mente suas características a fim de podermos, na análise do caso concreto, verificar em qual modalidade poder-se-á enquadrar a operação de importação presente neste processo:*

*“A importação por conta própria é a tradicional modalidade de importação. É aquela modalidade de importação em que o importador adquire a mercadoria do exportador no exterior, fecha o câmbio em nome próprio, com recursos próprios, paga os tributos e a utiliza ou a vende no mercado interno para diversos compradores. Note-se que nessa modalidade de importação tradicional o importador deverá fechar o câmbio e proceder ao pagamento diretamente ao exportador, recolhendo os tributos com recursos próprios...” (...) A importação por conta e ordem de terceiros é a operação pela qual uma empresa contratada, geralmente uma importadora, promove em seu nome o despacho aduaneiro de importação de mercadoria adquirida por outra empresa em razão de contrato previamente firmado entre as partes e registrado na Receita Federal do Brasil – RFB. O regramento da importação por conta e ordem foi dado pelos artigos 86 e 87 da IN n. 247 e ADI n. 07/02, os quais exigem determinados procedimentos e requisitos para sua caracterização. (...) As operações por conta e ordem são aplicáveis tão somente nas hipóteses em que a importadora atua como prestadora de serviços, isto é, uma intermediária nas importações. Em decorrência desta condição, a importadora que atua por conta e ordem não pode, em qualquer situação, adquirir a propriedade das mercadorias importadas, possuindo somente a posse até a transferência para a empresa adquirente. Sendo assim, na importação por conta e ordem de terceiros, a remessa da mercadoria da importadora para seus clientes não configura uma operação de venda, mas sim uma operação de remessa de mercadorias. (...) A importação por encomenda é aquela em que a empresa importadora adquire no exterior com recursos próprios e promove o seu despacho aduaneiro de importação, a fim de revendê-las, posteriormente, a uma empresa encomendante previamente determinada, em razão de contrato entre elas, cujo objeto deve compreender, pelo menos, o prazo ou as operações pactuadas (art. 2º, § 1º, da IN SRF n. 634/06). Assim, o importador deverá fazer a negociação com o exportador no exterior, adquirir a mercadoria junto ao exportador no exterior, providenciar sua nacionalização e a revender ao encomendante. Importante salientar que tal operação tem, para o importador contratado, os mesmos efeitos fiscais de uma importação própria. (...) Ressalte-se ainda que, diferentemente da importação por conta e ordem, no caso de importação por encomenda, a operação cambial para pagamento da importação deve ser realizada exclusivamente em nome do importador, conforme determina o Regulamento do Mercado de Câmbio e Capitais Internacionais (RMCCI – Título 1, Capítulo 12, Seção 2) do Banco Central do Brasil (Bacen). (...)*

*Ou seja, a infração “ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou do responsável pela operação” se configura quando há declaração de importação registrada no Siscomex em nome de pessoa que não é a real responsável pelo ingresso da mercadoria em território nacional, quando restar ocorrida a importação direta.”*

Esta é a hipótese dos autos, qual seja, de importação direta, porém, como será demonstrado, o nome do Sr Tertuliano, apesar de constar na Declaração de Importação, não era o real importador, sendo usado como “laranja” na operação.

Conhecidos os conceitos relacionados às modalidades de importação, passemos à análise da legislação aduaneira que tipificou a conduta de dano ao erário com a pena de perdimento de mercadorias em virtude da ocultação do real sujeito passivo em operações de importação e exportação nos termos do inciso V do art. 23 do Decreto-lei no 1.455/76 que assim dispõe:

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

*I - Importadas, ao desamparo de guia de importação ou documento de efeito equivalente, quando a sua emissão estiver vedada ou suspensa na forma da legislação específica em vigor; (...)*

*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)*

*§ 2º Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados. (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, observados 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) – grifos nossos*

Conforme se depreende da leitura do dispositivo acima transcrito, existem duas modalidades de interposição fraudulenta: presumida ou comprovada.

Na primeira hipótese – chamada de interposição fraudulenta presumida; a empresa importadora não comprova a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados na operação. Neste caso, presume-se que a interposição é fraudulenta nos termos do § 2º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976, e aplica-se o perdimento (ou a multa que a substitui), salvo se importador conseguir demonstrar a origem, disponibilidade e transferência dos recursos. Já a interposição fraudulenta comprovada, prevista no inciso V e §3º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/76, o ônus da prova é da Fiscalização, que obrigatoriamente deverá comprovar que as condutas realizadas pelas empresas envolvidas se subsumem à tipificação legal, aplicando-se a pena de perdimento (ou a multa que a substitui).

Também convém destacar a infração intitulada como “cessão de nome” nas operações de importação por pessoais jurídicas, conforme disposto no art. 33 da Lei no 11.488/2007, que assim dispõe:

*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. (grifos nossos)*

Retomando o caso concreto, destaco trecho da decisão ora recorria com o histórico dos fatos:

*“Portanto, de acordo com o que está expresso pelas atuadas nas peças processuais da Ação de Procedimento Ordinário/PROC nº 0313037-41.2015.8.24.0005-0004, temos:*

- A operação de importação foi declarada na DI nº 14/1024244-9, registrada em 29/05/2014 e desembaraçada em 17/07/2017;*
- O Sr. Tertuliano Zanis Thomé cedeu seu nome para configurar como importador direto de um veículo automotor INFINITI/QX70/3.7L, Ano Fabric./ Ano Modelo: 2013 / 2014, Chassi: JN8CS1MW2EM410640;*
- Quem bancou toda a operação de importação foi o Sr. Jorge Caseca dos Santos, sendo este, portanto, o real adquirente da mercadoria, oculto à época dos fatos;*

- O Sr. Tertuliano Zanis Thomé cedeu conscientemente seu nome para importar o veículo para o Sr. Jorge Caseca dos Santos;

- Além de emprestar seu nome, o Sr. Tertuliano Zanis Thomé promoveu ação no Poder Judiciário declarando ser consumidor final daquele veículo, intuindo a não incidência do IPI, com a qual obteve êxito à época dos fatos (desembaraço da DI com o não recolhimento do IPI);

- O veículo está em posse do Sr. Jorge Caseca dos Santos, que com ele circula desde sua importação.

O crédito tributário relativo ao não pagamento do IPI na DI nº 14/1024244-9 foi lançado pelo Auto de Infração nº 0927800/00403/15, controlado pelo processo administrativo nº 10909.722020/2015-50. Ainda nos autos da Ação de Procedimento Ordinário/PROC nº 0313037- 41.2015.8.24.0005-0004 o Sr. Tertuliano Zanis Thomé protocoliza pedido de reconvenção, onde soma, em detalhes, a forma e o modo que operou na importação em tela. Comunica ainda que emprestou o nome para a mesma prática em duas operações de importação. “

Feito um breve resumo dos fatos, vejamos pontualmente os argumentos apresentados no Recurso Voluntário relacionados ao presente auto de infração.

#### **a) Da Inexistência de dano efetivo ao Erário – “Simulação Inocente”**

Alega o Recorrente que a CRFB/88, ao dispor sobre o perdimento de bens em seu art. 5º, inciso XLV, regulado pela IN nº 1169/11, tem a finalidade de reparação do dano eventualmente causado. Assim sendo, um dos pressupostos para aplicação da pena de perdimento é a existência de dano ao Erário, o que, segundo o Recorrente, não ocorreu. Isso porque o segundo ele, o veículo foi devidamente importado e declarado à Aduana Brasileira por meio da DI nº 14/1024244-9, com observância da legislação aduaneira e incidência de todos os tributos devidos na operação.

Nessa linha de raciocínio, entende o Recorrente que a aplicação do Decreto-lei 1455/76 sem a existência de dano efetivo, seria inconstitucional.

Entendo que não assiste razão ao Recorrente.

Conforme disposto nos arts. 673, 675, inciso IV, 689 e §1º do Decreto nº 6.759/09 e arts. 73, §§ 1º e 2º e 77 da Lei nº 10.833/03, transcritos a seguir, constitui infração a inobservância de norma, estando o infrator sujeito às penalidades, separadas ou cumulativas, de perdimento. Senão vejamos:

*Art. 673. Constitui infração toda ação ou omissão, voluntária ou involuntária, que importe inobservância, por parte de pessoa física ou jurídica, de norma estabelecida*

*ou disciplinada neste Decreto ou em ato administrativo de caráter normativo destinado a completá-lo (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 94, caput).*

*Parágrafo único. Salvo disposição expressa em contrário, a responsabilidade por infração independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, da natureza e da extensão dos efeitos do ato (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 94, § 2º).*

*Art. 675. As infrações estão sujeitas às seguintes penalidades, aplicáveis separada ou cumulativamente (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 96; Decreto Lei nº 1.455, de 1976, arts. 23, § 1º, com a redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002, art. 59, e 24; Lei no 9.069, de 1995, art. 65, § 3º; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 76):*

*I - Perdimento do veículo;*

*II - Perdimento da mercadoria;*

*III - Perdimento de moeda;*

*IV - Multa; e*

*V - Sanção administrativa.*

***Art. 73. Verificada a impossibilidade de apreensão da mercadoria sujeita a pena de perdimento, em razão de sua não-localização ou consumo, extinguir-se-á o processo administrativo instaurado para apuração da infração capitulada como dano ao Erário.***

***§ 1º Na hipótese prevista no caput, será instaurado processo administrativo para aplicação da multa prevista no § 3º do art. 23 do Decreto-Lei no 1.455, de 7 de abril de 1976, com a redação dada pelo art. 59 da Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002.***

***§ 2º A multa a que se refere o § 1º será exigida mediante lançamento de ofício, que será processado e julgado nos termos da legislação que rege a determinação e exigência dos demais créditos tributários da União.***

*Art. 77. Os arts. 1º, 17, 36, 37, 50, 104, 107 e 169 do Decreto-Lei no 37, de 18 de novembro de 1966, passam a vigorar com as seguintes alterações:*

*"Art. 1º (...)*

*§ 4º O imposto não incide sobre mercadoria estrangeira:*

I - Avariada ou que se revele imprestável para os fins a que se destinava, desde que seja destruída sob controle aduaneiro, antes de despachada para consumo, sem ônus para a Fazenda Nacional;

II - Em trânsito aduaneiro de passagem, acidentalmente destruída; ou

III - que tenha sido objeto de pena de perdimento, **exceto na hipótese em que não seja localizada, tenha sido consumida ou revendida.**" (NR)

E para afastar qualquer dúvida quanto à matéria, o art. 23 do Regulamento Aduaneiro é cristalino:

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

*I - Importadas, ao desamparo de guia de importação ou documento de efeito equivalente, quando a sua emissão estiver vedada ou suspensa na forma da legislação específica em vigor; (...)*

*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)*

*§ 2º Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados. (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, observados 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) – grifos nossos*

Como se vê, a interposição fraudulenta, é veemente condenada pela Administração Pública e independe de comprovação de danos efetivos ao Erário. E o objetivo do Legislação por certo foi desestimular a prática de tal conduta que por vezes está relacionada à lavagem de dinheiro, evasão de divisas ou a transgressão de obrigações tributárias principais e acessórias.

Conforme salientado na decisão ora recorrida, “o bem tutelado é a incolumidade pública, não se restringindo o dano ao erário ao aspecto da sonegação”.

Ademais, não existe, a meu ver, simulação inocente como alega o Recorrente. Caso contrário, por que não teria o real importador realizado a operação? E mais. Sendo “apenas” o “laranja” da operação, qual teria sido o interesse do Recorrente ao “emprestar” seu nome e após, discutir judicialmente o não recolhimento do IPI?

A documentação acostada aos autos não deixa dúvidas quanto às condutas irregulares do Recorrente e do Sr. JORGE CASECA DOS SANTOS, réus confessos, inclusive quanto ao fato de o Sr. Tertuliano já ter atuado como “laranja” do Sr. Jorge na importação de outro veículo.

Portanto, diante da gravidade da conduta e seus reflexos danosos à Administração Pública, a Legislação considera que sua prática acarreta dano ao Erário, devendo ser aplicada a pena de perdimento ou multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, observados o rito e as competências estabelecidos no Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972.

No presente caso, o veículo já havia sido vendido para terceiros e, por conseguinte, não houve a possibilidade de apreensão da mercadoria para aplicação da pena de perdimento do veículo, o que ensejou aplicação de multa.

Por fim, quanto à alegação do Recorrente de que a aplicação do Decreto-lei 1455/76 sem a existência de dano efetivo, seria inconstitucional, este E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não é competente para se pronunciar sobre inconstitucionalidade de lei tributária nos termos da Súmula nº 2.

**b) Da Sanção pena de multa (artigo 33 da Lei nº 11.488/2007) substitutiva à pena de perdimento.**

Diz o Recorrente que o artigo 33 da Lei nº 11.488/2007 estabeleceu pena específica e mais branda a ser aplicada na pessoa que ceder seu nome para realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas ao acobertamento de seus reais beneficiários.

Alega que “a conduta prevista na Lei nº 11.488/2007 tem como agente apenas o importador ou exportador ostensivo, ao passo que o do Regulamento Aduaneiro destina-se a punir o sujeito oculto, o verdadeiro responsável pela operação”. Por conseguinte, defende que, com o advento do artigo 33 da Lei nº 11.488/2007, deixou de ser imputável ao importador ostensivo, em coautoria, a pena de perdimento prevista no art. 689, XXII do Regulamento Aduaneiro.

Diz o artigo 33 da Lei nº 11.488/2007:

*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. (grifos nossos)*

E o art. 23 do Decreto-lei n.º 1.455/76, como já demonstrado, prevê a aplicação da pena de perdimento das mercadorias ou sua conversão em multa equivalente ao valor aduaneiro, pela ocorrência de dano ao Erário, relativo às mercadorias importadas na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou responsável pela operação.

Importante lembrar que as condutas previstas no art. 23, V, e parágrafo 2º, quando configuradas, ainda culminavam em inaptidão do CNPJ do importador, a teor do disposto no art. 81, §º 1, da Lei n.º 9430/96, parágrafo único do artigo 11 da Instrução Normativa n.º 228/02, cumulativamente.

*“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.*

*§ 1º Será também declarada inapta a inscrição da pessoa jurídica que não comprove a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência, se for o caso, dos recursos empregados em operações de comércio exterior.”*

*“Art. 11. Concluído o procedimento especial, aplicar-se-á a pena de perdimento das mercadorias objeto das operações correspondentes, nos termos do art. 23, V do Decreto-lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, na hipótese de:*

*Parágrafo único. Nas hipóteses previstas nos incisos I e II do caput, será ainda instaurado procedimento para declaração de inaptidão da inscrição da empresa no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ).”*

Tal imputação gerava transtornos para as empresas que tinham patrimônio e não eram somente criadas para realizar a operação fraudulenta. Em razão disso, foi publicada a Lei n.º 11.488/07, que no parágrafo único do artigo 33, tentou direcionar a declaração de inaptidão de CNPJ àquela empresa criada “de fachada”. Para as demais empresas, que existem de fato, haveria a cominação de uma multa de 10% sobre o valor da operação, limitada a R\$5.000,00.

Essa interpretação fica clara pela análise do disposto no parágrafo único do artigo 33 da Lei n.º 11.488/07, o qual faz referência expressa à inaptidão de CNPJ da pessoa jurídica que não comprove a origem, disponibilidade e transferências dos recursos (artigo 81 “§ 1º da Lei n.º 9439/96), e essa é a definição de interposição fraudulenta presumida (art.23, V, “§ 2º do Decreto-lei n.º 1.455/76).

Como não há incompatibilidade entre os dispositivos em comento, não há que se falar em revogação do artigo 23, V, do Decreto-lei n.º 1.455/76 nos termos do art. 2º, parágrafo 1º, da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro (Decreto-lei n.º 4.657/42).

Nesse diapasão, cabe transcrever trecho do Acórdão nº 9303004.904, de Relatoria da Ilustre Conselheira Érika Costa Camargos Autran, membro da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que afasta a tese semelhante a ora defendida pelo Recorrente. Senão vejamos:

*“De tudo que foi esclarecido acima, entendo que a pena instituída no art. 33 da Lei n.º 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). E prevê multa de 10% sobre o valor da operação, limitada a R\$ 5.000,00, para o importador ostensivo que praticar interposição fraudulenta presumida, conforme disposição expressa da infração no § 2º do artigo 23 do Decreto-lei n.º 1.455/76.*

*E o art. 23, V, do Decreto-lei n.º 1.455/76 pune, com multa de 100% sobre o valor da operação, tanto o importador ostensivo, quanto o real adquirente, em conjunto ou isoladamente, quando praticarem a interposição fraudulenta propriamente dita ou comprovada.*

*Desta feita, as normas têm situações fáticas de aplicação diferenciadas, sendo que o diferencial reside na comprovação da fraude, simulação e conluio para o artigo 23, V, Decreto-lei n.º 1.455/76, bem como o sujeito passivo, que pode ser o importador ostensivo e o real adquirente; ao passo que o artigo 33 da Lei n.º 11.488 traz penalidade mais branda para a infração de interposição fraudulenta presumida, sem prova de fraude, e tem por sujeito passivo somente o importador ostensivo que possui existência fática não só jurídica.”*

Isto posto, não assiste razão ao Recorrente quanto à impossibilidade de aplicação do artigo 689 do Regulamento Aduaneiro. A multa do art. 33 da Lei n.º 11.488/07 veio para substituir a pena de inaptidão do CNPJ da pessoa jurídica, quando houver cessão de nome, e não prejudica a hipótese de dano ao erário. Não a toa o artigo 33 da Lei n.º 11.488/07 trata de operações realizadas por pessoas jurídicas. As operações tratadas nos presentes autos foram realizadas por pessoa física e a interposição fraudulenta está amplamente comprovada.

**Princípios da razoabilidade, proporcionalidade e não-confisco**

Por fim, quanto às alegações de afronta aos princípios constitucionais de razoabilidade, proporcionalidade e de não-confisco, este E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não é competente para se pronunciar sobre inconstitucionalidade de lei tributária nos termos da Súmula nº 2.

Por todas as razões acima expostas, voto no sentido de conhecer parcialmente do recurso voluntário, não conhecendo da parte relacionada à afronta aos princípios constitucionais e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**GISELA PIMENTA GADELHA DANTAS**