



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

**Processo nº** 10920.003164/2006-64  
**Recurso nº** 342.019 Voluntário  
**Acórdão nº** 3102-00.614 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 17 de março de 2010  
**Matéria** II - Multa Decorrente de Conversão de Pena de Perdimento  
**Recorrente** ORIENTADOR ALFANDEGÁRIO COMERCIAL IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/10/2006

**NULIDADE EM RAZÃO DE VÍCIO NO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. INOCORRÊNCIA.**

O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) é um instrumento de controle administrativo e de informação ao contribuinte. Eventuais inconsistências não constituem causa de nulidade do lançamento.

Independentemente de tais considerações, restou demonstrada a higidez do documento que determinou a execução da ação fiscal que culminou com a exigência litigiosa.

**VÍCIO NA ELEIÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. INOCORRÊNCIA.**

A não-inclusão, no pólo passivo, de pessoa jurídica que, em tese, deteria a condição de responsável solidário não induz nulidade do procedimento fiscal.

**CONCOMITÂNCIA. INOCORRÊNCIA.**

Eventual sobreposição na causa de pedir não induz concomitância entre ações com objetos claramente distintos.

**QUESTIONAMENTOS RELATIVOS À TRAMITAÇÃO DE REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS. INCOMPETÊNCIA DO CARF**

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) tem por finalidade julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância, bem como os recursos de natureza especial, que versem sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

São estranhas à sua competência regimental, portanto, alegações acerca da formalização e tramitação do processo relativo a Representação Fiscal para Fins Penais

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

**OPERAÇÃO DE IMPORTAÇÃO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA MEDIANTE USO DE RECURSOS DE TERCEIROS. ART. 33 DA LEI 11.488, DE 2007. CARACTERIZAÇÃO.**

A interposição fraudulenta na operação de importação mediante o uso de recursos de terceiros (ou mediante cessão do nome), introduzida no direito positivo por meio do *caput* do art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, caracteriza-se pela comprovação da transferência dos recursos financeiros do verdadeiro adquirente da mercadoria para a interposta pessoa (o importador ostensivo). Nesta modalidade de interposição fraudulenta, o importador apenas cede o nome, porém, os recursos empregados no pagamento da operação de importação são integral ou parcialmente fornecidos pelo real importador (oculto).

**INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA MEDIANTE CESSÃO DO NOME. MULTA REDUZIDA. LEI NOVA MAIS BENÉFICA. ART. 106 DO CTN. RETROATIVIDADE BENIGNA. MINORAÇÃO.**

A multa equivalente a 100% (cem por cento) do valor aduaneiro da mercadoria, aplicada ao importador (ostensivo), antes da vigência do art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, deve ser reduzida para 10% (dez por cento) do valor da operação, adaptando-se ao novel comando normativo, em consonância com a norma da retroatividade benigna que comina penalidade menos severa, veiculada na alínea “c” do inciso II do art. 106 do CTN.

**ALEGAÇÃO DE VIOLAÇÃO DE PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. INEFICÁCIA.**

O julgador administrativo não é competente para se pronunciar, ainda que incidentalmente, acerca da constitucionalidade de norma que não tenha sido alvo de declaração de inconstitucionalidade pelo e. Supremo Tribunal Federal.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

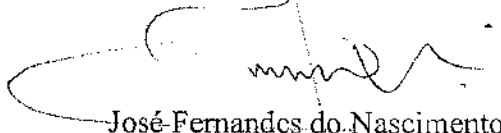
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir a multa de ofício a 10% do valor aduaneiro. Vencidos os Conselheiros Luis Marcelo Guerra de Castro (Relator) e Celso Lopes



Pereira Neto. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro José Fernandes do Nascimento.

  
Luis Marcelo Guerra de Castro - Presidente e Relator

  
José Fernandes do Nascimento - Redator Designado

EDITADO EM: 22/04/2010

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Luis Marcelo Guerra de Castro, José Fernandes do Nascimento, Celso Lopes Pereira Neto, Nanci Gama, Beatriz Veríssimo de Sena e Nilton Luiz Bartoli.

## Relatório

Por bem descrever a matéria litigiosa, adoto relatório que embasou o acórdão recorrido, que passo a transcrever:

*Trata o presente processo de auto de infração lavrado para constituição de crédito tributário no valor de R\$ 575.164,89 referente a multa prevista no § 3º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, com a redação dada pelo art. 69 da Lei nº 10.637/2002.*

*Depreende-se da descrição dos fatos e enquadramento legal do auto de infração que a autuada promoveu importações no ano de 2006, registrando-as como "importações por conta própria". Em procedimento de fiscalização se concluiu que se tratavam de operações que ocultaram os verdadeiros importadores, mediante interposição fraudulenta de terceiros. Caracterizado o dano ao Erário, a penalidade prevista, pena de perdimento, foi convertida na multa prevista no § 3º, do art. 23, do Decreto-Lei nº 1.455/1976 com a redação dada pelo artigo 59 da Lei nº 10.637/2002, em função de as mercadorias já terem sido comercializadas.*

*O procedimento derivou de verificações realizadas quando da solicitação de interessada para habilitação no Siscomex, conforme IN SRF nº 650/2006 e ADE Coana nº 003/2006, quando foi constatado que:*

*- No endereço declarado como sede da empresa, não foram encontrados nenhum dos sócios ou documentação fiscal ou contábil da empresa, sendo que, no mesmo endereço, estava estabelecida outra empresa, cujo funcionário, despachante aduaneiro, era também o procurador da interessada.*

*- A empresa não possuía nenhum empregado.*

- A sócia detentora de 90 % do capital social da empresa, em declaração prestada à fiscalização, demonstrou não ter conhecimento dos negócios da empresa.

- O outro sócio da empresa não compareceu à fiscalização alegando problemas de saúde.

- O procurador da empresa, despachante aduaneiro, declarou ser funcionário de outra empresa, cujos sócios são, um deles, o mesmo da interessada e o outro, esposo da sócia majoritária da interessada.

Em função dos indícios verificados, a empresa foi incluída nos "procedimentos especiais de controle aduaneiro", previstos na IN SRF nº 228/2002.

Após análise dos documentos, a fiscalização concluiu pelo ilícito em razão, resumidamente, da constatação de que:

- Quatro das cinco empresas, reais importadoras das mercadorias, não estavam habilitadas a operarem no Siscomex.

- As importações promovidas pela empresa foram realizadas com recursos das empresas reais importadoras, por sua conta e ordem.

- Os registros contábeis e movimentação bancária da autuada, bem como as notas fiscais, com seus valores e demais aspectos formais, comprovam as operações irregulares, sobretudo porque esclarecem que os recursos utilizados nas operações foram, em verdade, oriundos dos reais importadores.

Concluída a fiscalização, foi proposta a pena de perdimento das mercadorias por uso de documento ideologicamente falso necessário ao desembaraço e por ocultação do sujeito passivo, do real comprador e responsável pela operação, mediante fraude, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros, conforme previsto no Regulamento Aduaneiro, art. 618, incisos VI e XXII.

Com base no disposto no art. 73 da Lei nº 10.833/2003, considerando que as mercadorias já haviam sido comercializadas, a fiscalização lavrou auto de infração para exigência da multa prevista no § 3º do art. 23, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, com a redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637/2002.

Foi formalizada ainda Representação Fiscal para Fins Penais ao Ministério Público, autuada no processo administrativo nº 10920.001192/2007-28, por ocorrência, em tese, de ilícitos penais, conforme Portaria SRF nº 326/2005.

Regularmente cientificada por via pessoal (ciência à fl. 413 e 447) a interessada apresentou impugnação tempestiva às folhas 462 a 512, com documentos anexados às folhas 513 a 522.

A impugnante alega, resumidamente o que segue.

Preliminarmente defende a nulidade, alegando que não houve respeito aos dispositivos da Portaria SRF nº 6.087/205, no que

*se refere à abertura e encerramento dos Mandados de Procedimentos Fiscais e que, portanto, o auto de infração foi lavrado por autoridade incompetente. Seu entendimento é embasado no que registra em seu relato.*

*Relata que, ao pedir habilitação para operação no Siscomex, foi expedido, em 13/11/2006, o MPF nº 09.2.02.00-2006-00705-4, sendo então que a empresa foi incluída nos "procedimentos especiais" em 14/11/2006. Na sequência, após apresentar os documentos exigidos e corrigir os equívocos, foi concedida a habilitação pleiteada, na modalidade ordinária, com limites fixados para operar no comércio exterior no valor de US\$ 670.344,00 para as importações e valor semelhante para as exportações.*

*Alega que, com a habilitação consumada, "acreditou estar autorizada a operar no comércio exterior, tendo nesse momento nascido o seu direito!". Apesar disso, incoerentemente, permaneceu submetida ao procedimento especial de controle aduaneiro previsto na IN SRF nº 228/2002, sem que este tivesse o encerramento formalizado, fato que a impediu de usufruir dos limites estabelecidos, pois necessitava apresentar garantia a cada operação realizada.*

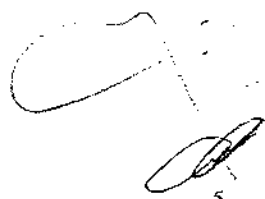
*Prossegue, informando que em 01/03/2007 a autoridade expediu novo Mandado de Procedimento Fiscal, de nº 09.2.02.00-2007-00185-8, intimando-a a apresentar informações e apresentar diversos documentos, sendo atendida.*

*Conclui o relato defendendo que, pelos fatos expostos, há nulidade, "pois que, à autoridade é dado o direito de abrir quantos procedimentos quiserem, porém, de acordo com o parágrafo único do artigo 16 da Portaria MF/SRF nº 6.087/05, neste novo MPF não poderia ser indicado o mesmo AFRF!". Porém, em 16/04/2007 tomou ciência do Auto de Infração lavrado pelos mesmos auditores fiscais que assinaram o outro MPF, sendo que, somente nessa oportunidade obteve ciência de que o procedimento da IN SRF nº 228/2002 havia sido encerrado.*

*Defende que não há que se falar em dano ao Erário, pois teria importado regularmente as mercadorias, sendo que a origem do capital foi investigada.*

*Informa que foi cientificada de formalização de Representação Fiscal para Fins Penais ao Ministério Público e foi desabilitada a realizar operações de comércio exterior, sendo que esse é o objeto social da empresa.*

*Alega que não se configurou, em nenhum momento, importações por conta e ordem de terceiros não identificados. Defende que o sujeito passivo é a própria impugnante, na qualidade de importador, conforme consta nas declarações de importação, nas faturas comerciais, nos conhecimentos de embarque, nos fechamentos de câmbio, sendo que não existe nenhum documento que comprove o contrário.*



*Defende que "qualquer empresa importadora, como é o caso da impugnante, pode praticar qualquer das modalidades possíveis de importação, inclusive a importação por conta própria, e não apenas a importação por conta e ordem de terceiros ou por encomenda, pois apenas quando preenchidos os requisitos impostos pela Secretaria da Receita Federal é que se pode considerar a operação como tal."*

*Questiona sobre qual a motivação do ato da fiscalização ao não permitir a livre negociação de produtos importados, cujos tributos incidentes são previamente recolhidos. E ainda, sobre qual seria a segurança que essas empresas teriam, se após importarem dentro dos limites estabelecidos, posteriormente a SRF invalide os atos sob a alegação de fraude e imponha multas impagáveis.*

*Defende que preencheu todos os requisitos definidos no ADI SRF nº 07/02, portanto caracterizado ficou que as importações foram na modalidade direta.*

*Alega que o fato de ter emitido notas fiscais de entrada e saída de compra e venda e assim as ter contabilizado, comprova que era a real proprietária das mercadorias, não prevalecendo a argumentação da fiscalização de que teria sido pessoa interposta pelo fato de as adquirentes não estarem habilitadas a realizar importações.*

*Não admite que a fiscalização decline que os documentos apresentados sejam ideologicamente falsos por conjecturas, defendendo que eles não seriam (falsos).*

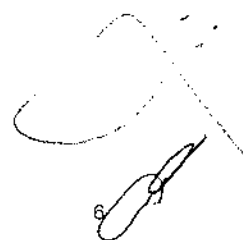
*Defende que a autuação atenta contra o disposto na Lei nº 9.784/1999, que determina os princípios constitucionais que a administração deve seguir.*

*Argumenta que é indevida a autuação sob a alegação de a impugnante ter ocultado os supostos reais importadores para que não fossem considerados como equiparados a industrial, pois das cinco operações, em três delas, a alíquota do IPI era zero e nas outras duas o recolhimento do imposto foi realizado corretamente.*

*Alega que Recursos financeiros e sua origem tem a ver com a legislação do Imposto de Renda e o Regulamento deste tributo estabelece os procedimentos legais para a apuração de receitas e rendas, que logicamente, insista-se, não é dentro de um despacho aduaneiro de importação.(sic)*

*Defende que a interposição fraudulenta em operações de importação somente se caracterizaria se os recursos tivessem origem ilícita, oriundos de um crime antecedente, fato que não está demonstrado no presente caso e portanto incabível a autuação.*

*Alega que respondeu a todas as indagações da fiscalização, não tendo sido caracterizado o dolo de sua parte e, conseqüentemente, a não ocorrência de ocultação do real comprador e do sujeito passivo, bem como não houve dano ao Erário.*



*Apresenta argumentos para sustentar a tese de que a pena de perdimento é inconstitucional. Apesar disso defende que seu ato não promoveu o dano ao Erário e não se provou fraude, por conseguinte, não é alcançado pelo Decreto-lei nº 1.455/0976.*

*Alega inconstitucionalidade das instruções administrativas por atingirem os direitos de propriedade, à livre iniciativa e ao devido processo legal.*

*Defende, com base no princípio da estrita legalidade, que a infração não foi comprovada pelo fisco, sendo baseada em indícios e presunções, tendo assim, desatendido ao princípio da presunção de inocência da impugnante, bem como comprometida a garantia constitucional da ampla defesa e do contraditório.*

*Contesta a formalização da Representação Fiscal para Fins Penais antes da decisão definitiva sobre o crédito tributário na esfera administrativa.*

*Conclui que restaram demonstradas que as operações de importação foram realizadas na modalidade de importação por conta própria – direta, sendo infundadas as alegações de ocultação do real sujeito passivo e adquirente da mercadoria, interposição fraudulenta de terceiros e fraude para não recolhimento de IPI pela empresa.*

*Requer a decretação de insubsistência do auto de infração.*

*Em 18/10/2007 a impugnante apresentou os documentos de folhas 590 a 639, que denominou “aditamento à impugnação”, no qual informa que impetrou Mandado de Segurança na Justiça Federal, sendo-lhe concedida liminar para suspender os efeitos do Ato Declaratório Executivo nº 81, de 06 de agosto de 2007, que declara a inaptidão da impetrante no CNPJ.*

*O documento apresentado, limita-se a informar da decisão judicial proferida e a reprisar os argumentos já expendidos na impugnação inicial.*

Ponderando as razões aduzidas pela autuada, juntamente com o consignado no voto condutor, decidiu o órgão de piso pela manutenção integral da exigência, conforme se observa na ementa abaixo transcrita:

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

**Período de apuração: 01/01/2006 a 31/10/2006**

**DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. MERCADORIA CONSUMIDA OU NÃO LOCALIZADA. MULTA IGUAL AO VALOR DA MERCADORIA.**

*Considera-se dano ao Erário a ocultação do real sujeito passivo na operação de importação, inclusive mediante interposição fraudulenta de terceiros, infração punível com a pena de perdimento, que é convertida em multa igual ao valor da*

*mercadoria caso tenha sido entregue a consumo ou não seja localizada.*

*Lançamento Procedente*

Regularmente cientificada em 27/02/2008, compareceu a recorrente aos autos em 28/03/2009, para, sinteticamente, reiterar suas razões de impugnação e pugnar pela insubsistência da exigência<sup>1</sup>.

É o Relatório

## **Voto Vencido**

Conselheiro Luis Marcelo Guerra de Castro, Relator

Tomo conhecimento do presente recurso, que foi tempestivamente apresentado e trata de matéria afeta a esta Terceira Seção

Analiso separadamente cada um dos fundamentos aduzidos.

### **1.- Preliminarmente**

#### **1.1 Vício no Mandado de Procedimento Fiscal.**

Como é cediço, o art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972 é suficientemente claro quando enumera as hipóteses de nulidade do procedimento: cerceamento do direito de defesa e incompetência do agente, hipóteses que não guardam relação com suposta falha na emissão do MPF

Nesse ponto, penso que a remansosa jurisprudência dos extintos conselhos de contribuintes andou bem quando firmou norte jurisprudencial semelhante. Confira-se:

Acórdão 104-23228, da 4ª Turma do Primeiro Conselho de Contribuintes, Sessão de 29/05/2008

*"MPF - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - DEMONSTRATIVO DE EMISSÃO E PRORROGAÇÃO - CIÊNCIA - O MPF - Mandado de Procedimento Fiscal é instrumento de controle administrativo e de informação ao contribuinte. Seu vencimento não constitui, por si só, causa de nulidade do lançamento e nem provoca a reaquisição de espontaneidade por parte do sujeito passivo. Eventuais omissões ou incorreções no Mandado de Procedimento Fiscal não são causa de nulidade do auto de infração. Ademais, o suposto vício estaria em processo estranho aos presentes autos.*

Acórdão 105-16427, da 5ª Turma do Primeiro Conselho de Contribuintes, Sessão de 26/04/2007:

*IRPJ - PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - MPF - AUSÊNCIA DE NULIDADE - O MPF - Mandado de*

<sup>1</sup> AR e protocolo às fls. 731 e 732, respectivamente

*Procedimento Fiscal é instrumento de controle administrativo e de informação ao contribuinte. Eventuais omissões ou incorreções no Mandado de Procedimento Fiscal não são causa de nulidade do auto de infração.*

Acórdão 105-16209, da 5ª Turma do Primeiro Conselho de Contribuintes, Sessão de 07/12/2006:

*IRPJ - PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - MPF - AUSÊNCIA DE NULIDADE - O MPF-Mandado de Procedimento Fiscal é instrumento de controle administrativo e de informação ao contribuinte. Seu vencimento não constitui, por si só, causa de nulidade do lançamento e nem provoca a reaquisição de espontaneidade por parte do sujeito passivo. Eventuais omissões ou incorreções no Mandado de Procedimento Fiscal não são causa de nulidade do auto de infração.*

Acórdão 101-95760 da 1ª Turma do Primeiro Conselho de Contribuintes, Sessão de 21/09/2006:

*MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL – Eventuais omissões ou incorreções no Mandado de Procedimento Fiscal não são causa de nulidade do auto de infração, porquanto, sua função é de dar ao sujeito passivo da obrigação tributária conhecimento da realização de procedimento fiscal contra si intentado, como também, de planejamento e controle interno das atividades e procedimentos fiscais, tendo em vista que o Auditor Fiscal do Tesouro Nacional, devidamente investido em suas funções, é competente para o exercício da atividade administrativa de lançamento.*

No presente recurso, essa arguição de nulidade torna-se ainda mais frágil em razão de que o MPF que determinou a realização da ação fiscal que culminou com a fixação da exigência litigiosa cumpriu com os ditames da legislação que disciplina sua emissão, no caso a Portaria SRF nº 6.087/2005.

Com efeito, a vedação contida no art. 16 do referido ato administrativo restringe-se às hipóteses em que o primeiro MPF é extinto por decurso de prazo. Afora essa hipótese, é hígida a designação da mesma autoridade fiscal para prosseguimento do mesmo procedimento e, principalmente, para a realização de procedimento fiscal diverso.

## 1.2 - Vício na Identificação do Sujeito Passivo

Busca ainda a recorrente que se declare a nulidade do procedimento em razão da imposição de penalidade em pessoa diversa daquela que, se infração houvesse, seria a responsável pela infração. No seu sentir, restariam violados os princípios do contraditório e da ampla defesa, gizados no art. 5º, LV da Constituição Federal de 1988<sup>2</sup>.

Penso que tal pretensão não pode igualmente prosperar.

<sup>2</sup> LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

Como é cediço, o princípio do contraditório preserva o direito do sujeito passivo de se manifestar acerca de fatos, documentos e, em última análise, da própria motivação do ato administrativo.

No rito do processo nº 70.235, de 1972, esse princípio torna-se concreto em pelo menos dois dispositivos: no artigo 9º<sup>3</sup>, que exige a juntada de todos os elementos que deram esboço à formalização da exigência e no § 3º do art. 18<sup>4</sup>, que exige a comunicação reabertura de prazo para que o sujeito passivo se manifeste acerca de inovações com relação à exigência inicial, além, evidentemente, dos dispositivos que zelam pela adequada comunicação processual.

Já o princípio da ampla defesa, resguarda o direito do sujeito passivo rebater ou contestar fatos, argumentos, interpretações que possam acarretar-lhe prejuízos físicos, materiais ou morais.

Ora, no presente processo, não se verifica violação a qualquer desses deveres do Fisco: o sujeito passivo tomou conhecimento das acusações que lhe foram imputadas e teve oportunidade de contraditá-las.

Independentemente da capacidade de provocar as consequências alegadas (cerceamento à ampla defesa e ao contraditório), os elementos carreados ao processo, com a devida vênia, não sustentam a alegação de equívoco na identificação do sujeito passivo.

Com efeito, dúvida não há que a recorrente reveste-se da qualidade importador, delineada nos art. 31 e 32 do Decreto-lei nº 37, de 1966, após alterações promovidas pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988, pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001 e pela Lei nº 11.281, de 2006

*Art.31 - É contribuinte do imposto:*

*I - o importador, assim considerada qualquer pessoa que promova a entrada de mercadoria estrangeira no Território Nacional;*

*(...)*

*Art. 32. É responsável pelo imposto:*

*(...)*

*Parágrafo único. É responsável solidário:*

*(...)*

*III - o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.*

<sup>3</sup> Art. 9º A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em autos de infração ou notificação de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

<sup>4</sup> § 3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada.

A infração apontada pelo Fisco, lembre-se é a de que a recorrente atuou como importador por conta e ordem de terceiros e que ocultou a participação da pessoa jurídica adquirente.

Nessa esteira, resta claro que, à luz dos dispositivos legais, a recorrente se insere na condição do inciso I do artigo 31: contribuinte; ao passo que a pessoa jurídica adquirente da mercadoria, na condição indicada no inciso III, do parágrafo único do art. 32: responsável.

Poder-se-ia até indagar se o crédito tributário lançado estaria melhor amparado se ambas pessoas jurídicas, importador e adquirente, constassem do pólo passivo, mas isso é circunstância alheia ao presente processo. Como é cediço, não é competência deste colegiado inovar o lançamento para imputar a exigência a terceiro não arrolado pelo Fisco.

Nesta etapa, cabe apenas discutir se o contribuinte poderia ou não figurar no pólo passivo da obrigação, e a resposta a tal indagação é afirmativa.

### 1.3 - Descumprimento de Decisão Judicial

Aduz a recorrente, ainda, que a decisão recorrida deixou de abordar com a devida propriedade os fundamentos da Decisão proferida nos autos do Mandado de Segurança 2007.72.01.004380-0, que suspendeu os efeitos do Ato Declaratório Executivo que tornou inapta a inscrição da recorrente no CNPJ.

No seu entender, essa medida judicial atingiria, ainda, o presente auto de infração, tornando-o insubsistente.

Apesar de não atingir o objetivo almejado, ou seja, não ser capaz de decretar a insubsistência da infração, o fundamento trazido pela recorrente, se confirmado, decretaria a extinção do presente processo.

Importante, inicialmente, trazer à baila a súmula 3ºCC nº 5:

*Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura, pelo sujeito passivo, de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação de matéria distinta da constante do processo judicial.*

Veja-se o que dispõe o parágrafo único do art. 38 da Lei 6.830, de 1980:

*Parágrafo Único - A propositura, pelo contribuinte, da ação prevista neste artigo importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto. (grifei)*

Em razão da felicidade com que interpretou o conteúdo desse dispositivo, transcrevo parte da ementa do acórdão proferido pelo Superior Tribunal de Justiça nos autos do REsp nº 840.556 - AM, da redação do Min. Luiz Fux (DJ de 20/11/2006):

TRIBUTÁRIO. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.  
MANDADO DE SEGURANÇA. AÇÃO JUDICIAL. RENÚNCIA  
DE RECORRER NA ESFERA ADMINISTRATIVA.

*IDENTIDADE DO OBJETO. ART. 38, PARÁGRAFO ÚNICO DA LEI Nº 6.830/80.*

*1. Incide o parágrafo único do art. 38, da Lei nº 6.830/80, quando a demanda administrativa versar sobre objeto menor ou idêntico ao da ação judicial.*

*2. A exegese dada ao dispositivo revela que: "O parágrafo em questão tem como pressuposto o princípio da jurisdição una, ou seja, que o ato administrativo pode ser controlado pelo Judiciário e que apenas a decisão deste é que se torna definitiva, com o trânsito em julgado, prevalecendo sobre eventual decisão administrativa que tenha sido tomada ou pudesse vir a ser tomada. (...) Entretanto, tal pressupõe a identidade de objeto nas discussões administrativa e judicial". (Leandro Paulsen e René Bergmann Ávila. Direito Processual Tributário. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003, p. 349). (os grifos não constam do original)*

No plano das normas administrativas, disciplinando a aplicação do mesmo dispositivo, editou a Secretaria da Receita Federal, por meio de seu Coordenador-Geral de Tributação, o Ato Declaratório Normativo nº 3, de 14 de fevereiro de 1996, cujas alíneas "a" e "b" esclarecem:

*a) A propositura pelo contribuinte, contra a Fazenda, de ação judicial – por qualquer modalidade processual –, antes ou posteriormente à autuação, com o mesmo objeto, importa a renúncia às instâncias administrativas, ou desistência de eventual recurso interposto;*

*b) Conseqüentemente, quando diferentes os objetos do processo judicial e do processo administrativo, este terá prosseguimento normal no que se relaciona à matéria diferenciada (por exemplo, aspectos formais do lançamento, base de cálculo, etc.);*

*c) no caso da letra 'a', a autoridade dirigente do órgão onde se encontra o processo não conhecerá de eventual petição do contribuinte, proferindo decisão formal, declaratória da definitividade da exigência discutida ou da decisão recorrida, se for o caso, encaminhando o processo para a cobrança do débito, ressalvada a eventual aplicação do disposto no art. 149 do CTN;*

Nesse aspecto, igualmente importante é recorrer ao conceito de identidade gizado no § 2º do art. 301 do Código de Processo Civil, que reza:

*§2º Uma ação é idêntica à outra quando tem as mesmas partes, a mesma causa de pedir e o mesmo pedido.*

Peço vênica para recorrer, ainda, à lição de Humberto Theodoro Júnior<sup>5</sup>:

*O pedido, como objeto da ação, equivale à lide, isto é, à matéria sobre a qual a sentença de mérito tem de atuar. E o bem jurídico pretendido pelo autor perante o réu. E também pedido, no aspecto processual, o tipo de prestação jurisdicional invocada (condenação, execução, declaração, cautelar, etc.).*

<sup>5</sup> Curso de Direito Processual Civil, Vol. I. Rio de Janeiro. Forense. 1992, 9ª ed. p. 64

(...)

*A causa petendi, por sua vez, não é a norma legal invocada pela parte, mas o fato jurídico que ampara a pretensão deduzida em juízo.*

*Todo direito nasce do fato, ou seja, do fato a que a ordem jurídica atribui um determinado efeito. A causa de pedir, que identifica uma causa, situa-se no elemento fático e em sua qualificação jurídica. Ao fato em si mesmo dá-se a denominação de "causa remota" do pedido; e à sua repercussão jurídica, a de "causa próxima" do pedido. (os grifos não constam do original)*

Comparando o motivo de pedir e o pedido formulado, conclui-se forçosamente que não há concomitância entre o Mandado de Segurança 2007.72.01.004380-0 e o presente processo.

Com efeito, apesar da petição inicial juntada por cópia às fls. 674 e seguintes fazer expressa menção à aplicação da pena de perdimento, a delimitação do pedido é clara: suspensão dos efeitos da inaptidão, dentre outros fundamentos, em razão da aplicação da *lex mitior*, no caso, a Lei nº 11.488, de 2007.

Veja-se o que restou consignado na decisão que se alega descumprida<sup>6</sup>, literalmente:

*Orientador Alfandegário Comercial Importadora e Exportadora Ltda, impetra o presente mandado de segurança contra ato do Delegado da Receita Federal em Joinville, consistente na declaração de inaptidão da impetrante no CNPJ, em face de irregularidade em operações de comércio exterior.*

*Sustenta a legalidade das operações de importação realizadas pela impetrante, e ainda, que o art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, estabeleceu como penalidade de multa de 10% sobre a operação realizada, para o importador que ceder seu nome para terceiros, afastando a aplicação da penalidade de inaptidão no CNPJ e perdimento das mercadorias importadas.*

*Formula pedido liminar para que seja determinada a suspensão dos efeitos da declaração de inaptidão no CNPJ imposta à impetrante.*

*É o que consta dos autos. Decido.*

*Conforme, observo dos documentos juntados aos autos a impetrante foi submetida a procedimento de fiscalização para apresentar documentos e esclarecimentos perante a autoridade fazendária, não logrando êxito em demonstrar a legalidade de sua atuação nos procedimentos de importação, razão pela qual foi aplicada pena de perdimentos as mercadorias importadas e declarada sua inaptidão perante o CNPJ.*

<sup>6</sup> Cópia às fls. 702 a 705

*Ressalto, que o ato impugnado no presente feito é a declaração de inaptidão no CNPJ, pelo Ato Declaratório Executivo nº 81, de 6 de agosto de 2007. (os destaques não constam do original)*

#### **1.4 – Impropriedade da Representação Fiscal Para Fins Penais**

Encerrando as discussões preliminares, não se toma conhecimento das alegações atinentes à tramitação do processo que consigna Representação Fiscal para Fins Penais.

Com efeito, a este Colegiado compete exclusivamente se pronunciar sobre lides que versem sobre a aplicação da legislação tributária, conforme é possível extrair da leitura do art. 1º do Anexo I da Portaria MF nº 256, de 2009, que aprovou o regimento interno do CARF:

*Artigo 1º O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, tem por finalidade julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância, bem como os recursos de natureza especial, que versem sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.*

São estranhas à lide tributária, portanto, considerações acerca da persecução penal.

Nesse ponto, cite-se a remansosa jurisprudência dos extintos Conselhos de Contribuintes, órgão sucedido por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

*Acórdão 296-00105 (Sessão de 10/02/2009)*

*Ementa: REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS. COMPETÊNCIA PARA DECISÃO SOBRE PROCEDÊNCIA. Não é competência dos órgãos de julgamento administrativo decidir sobre procedência de Representação Fiscal para Fins Penais.*

*Acórdão 201-81384 (Sessão de 03/09/2008)*

*Trecho de Ementa: REPRESENTAÇÃO PARA FINS PENAIS. ENCAMINHAMENTO. AUTORIDADE JULGADORA. INCOMPETÊNCIA. Descabe à autoridade julgadora administrativa decidir especificamente o encaminhamento do processo de representação para fins penais.*

*Acórdão 106-16727 (Sessão de 23/01/2008)*

*Trecho de Ementa: REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS. IMPUGNAÇÃO. Os Conselhos de Contribuintes não têm competência para apreciar recurso de representação fiscal para fins penais, por se tratar de ato informativo e obrigatório do servidor que tomar conhecimento de fato que, em tese, caracteriza ilícito penal.*

*Acórdão 201-78848 (Sessão de 09/11/2005)*

*Trecho de Ementa: REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS. Não se inclui entre as atribuições dos Conselhos de*

*Contribuintes decidir sobre a formalização e encaminhamento de representação fiscal para fins penais ao Ministério Público.*

*Acórdão 106-13820 (Sessão de 18/02/2004)*

*Trecho de Ementa: REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS - Não se insere na competência dos Conselhos de Contribuintes a análise do cabimento da elaboração de Representação Fiscal para fins penais.*

## **2 - Mérito**

A pena de perdimento ora debatida, relembre-se, está atrelada às acusações de apresentação, no momento do despacho, de documento desembaraço ideologicamente falso, e ocultação do sujeito passivo, do real comprador e responsável pela operação. Sua conversão em pecúnia, à comercialização da mercadoria.

Segundo alega o Fisco, todas as operações teriam sido processadas na modalidade “por conta e ordem”, mediante adiantamento de recursos do adquirente da mercadoria, verdadeiro responsável por tais importações

Já no sentir da recorrente, Busca a recorrente ver descaracterizada a hipótese de dano ao erário, bem assim da multa aplicada em substituição ao perdimento.

No seu sentir, tal hipótese não se materializara, essencialmente, em razão de que:

- a) os bens importados estariam à disposição do Fisco;
- b) não restara comprovada a hipótese imputada.

Não fora comprovada a falsidade ideológica dos documentos apresentados para despacho ou dos documentos “com relação ao exportador.

Ademais, o adquirente final do produto não se encontraria oculto, pois constaria dos registros contábeis

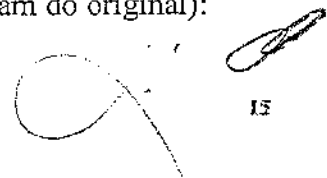
Que não haveria intuito para se promover a alegada ocultação, nem comprovada irregularidade no recolhimento dos tributos ou nas remessas de recursos ao exterior para pagamento da operação.

Penso que tais alegações não afastam a exigência.

### **2.1 – Conversão da Pena de Perdimento em Pecúnia**

Alega a recorrente que as mercadorias despachadas na operação que se alega viciada (guindastes) estariam à disposição do Fisco no estabelecimento do seu adquirente, hipótese que desautorizaria a imposição da multa em debate.

Acerca dessa conversão, veja-se o que consignaram os §§ 1º e 3º do art. 23 do já mencionado Decreto-lei nº 1.455, de 1976, incluído pela Medida Provisória nº 66, de 2002, que foi convertida na Lei nº 10.637, de 2002 (os destaques não constam do original):



"Art. 23. ....

*§ 1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias.*

(...)

*§ 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.*

Conforme é possível extrair do dispositivo, a não localização da mercadoria é apenas uma das hipóteses para que se opere a referida conversão. A outra, é exatamente a mercadoria ser dada a consumo, no caso, por meio da sua comercialização, fato que se verifica no presente recurso.

## **2.2 – Caracterização da Interposição de Pessoas e do Conseqüente Dano ao Erário**

No caso do presente recurso, demonstrou-se que o adquirente da mercadoria importada por sua conta e ordem, responsável tributário pela operação, não foi incluído nos documentos de habilitação da recorrente ou nos documentos de instrução do despacho.

Segundo aduzem as autoridades fiscais, os registros contábeis e movimentação bancária da autuada, bem como as notas fiscais, com seus valores e demais aspectos formais, comprovam as operações irregulares, sobretudo porque esclarecem que os recursos utilizados nas operações foram, em verdade, oriundos dos reais importadores.

Nesse diapasão, a compra e venda, declarada ao fisco como resultante de negociação conduzida entre a recorrente e o exportador, não representaria a verdadeira operação comercial que propiciou a importação das mercadorias, resultante de negociação entre o adquirente oculto das mercadorias, verdadeiro detentor dos recursos utilizados para pagamento dos dispêndios inerentes.

A recorrente, a seu turno, relembre-se, aduz que tal ocultação não restou demonstrada, eis que as pessoas jurídicas apontadas como ocultadas eram, efetivamente legítimas adquirentes da mercadoria e que, ademais, não restara demonstrado qualquer prejuízo decorrente da acusada simulação.

Reiteradamente, busca-se condicionar a aplicação da penalidade prevista no inciso V do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976<sup>7</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. (destaquei)*

<sup>7</sup> Incluído pela Medida Provisória nº 66, de 2002, que foi convertida na Lei nº 10.637, de 2002.

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 consequências 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>8</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, fazendo com que a conduta incida, ainda, na hipótese do art. 105, VI do Decreto-lei nº 37, de 1966, regulamentado, à época dos fatos, pelo art. 618 do Decreto nº 4.543, de 2002<sup>9</sup>.

Não se pode perder de vista, ainda que a infração prevista neste último dispositivo, tal e qual ocorre com aquela capitulada no inciso V, do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, não reclama a demonstração do objetivo almejado.

Ou seja, diferentemente do que ocorre com a hipótese prevista no inciso XI, do 105 do mesmo Decreto-lei nº 37, de 1966<sup>10</sup>, a infração se materializa independentemente do prejuízo tributário que tenha causado.

Também não vejo como acatar a alegação de que a possibilidade de se coletar, a partir dos registros contábeis e fiscais da autuada, as informações relativas aos adiantamentos de recursos e às transferências de mercadorias afaste a acusação de simulação nas declarações e nos documentos relativos ao despacho.

<sup>8</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:

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

<sup>9</sup> Art. 618. Aplica-se a pena de perdimento da mercadoria nas seguintes hipóteses, por configurarem dano ao Erário (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 105, e Decreto-lei nº 1.455, de 1976, art. 23 e § 1º, com a redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002, art. 59):

(...)

VI - estrangeira ou nacional, na importação ou na exportação, se qualquer documento necessário ao seu embarque ou desembarque tiver sido falsificado ou adulterado;

<sup>10</sup> XI - estrangeira, já desembarcada e cujos tributos aduaneiros tenham sido pagos apenas em parte, mediante artifício doloso;

Em primeiro lugar, a infração capitulada é ocultar as partes envolvidas na operação e a legislação que disciplina a habilitação para atuar como importador por conta e ordem de terceiros diz qual é a forma pela qual essas informações devem ser prestadas.

Veja-se, o que dizem os art. 2º e 3º da Instrução Normativa SRF nº 225, de 18 de outubro de 2002:

*Art. 2º A pessoa jurídica que contratar empresa para operar por sua conta e ordem deverá apresentar cópia do contrato firmado entre as partes para a prestação dos serviços, caracterizando a natureza de sua vinculação, à unidade da Secretaria da Receita Federal (SRF), de fiscalização aduaneira, com jurisdição sobre o seu estabelecimento matriz.*

*Parágrafo único. O registro da Declaração de Importação (DI) pelo contratado ficará condicionado à sua prévia habilitação no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex), para atuar como importador por conta e ordem do adquirente, pelo prazo previsto no contrato.*

*Art. 3º O importador, pessoa jurídica contratada, devidamente identificado na DI, deverá indicar, em campo próprio desse documento, o número de inscrição do adquirente no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ).*

*§ 1º O conhecimento de carga correspondente deverá estar consignado ou endossado ao importador, configurando o direito à realização do despacho aduaneiro e à retirada das mercadorias do recinto alfandegado.*

*§ 2º A fatura comercial deverá identificar o adquirente da mercadoria, refletindo a transação efetivamente realizada com o vendedor ou transmitente das mercadorias.*

Ou seja, a escrituração ou não dessas informações não altera o fato de que os documentos apresentados no despacho de importação efetivamente omitiram a participação de terceiros na transação comercial que fez vir a mercadoria do exterior.

Em segundo, e mais importante, a escrita fiscal e contábil não informa a qualidade de adquirente de mercadoria importada por conta e ordem, mas uma suposta importação por conta própria seguida de comercialização da mercadoria importada.

Somente após realizar o cotejamento das informações contidas naquela escrituração com as demais informações coletadas é que se pôde chegar à conclusão de qual seria o papel de cada uma das pessoas jurídicas.

Ainda que tais elementos documentais não fossem suficientes, não se poderia perder de vista que a antecipação de recursos por parte da adquirente faz incidir, na espécie, a presunção inculpada no art. 27 da Lei nº 10.637, de 2002<sup>11</sup> e em cumprimento a esse dispositivo, por expressa disposição legal, as operações foram realizadas por conta e ordem da adquirente.

<sup>11</sup> Art. 27. A operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

De tal sorte, a recorrente não poderia deixar de seguir os trâmites relativos à participação deste terceiro na operação, nem muito menos de identificar sua participação na operação sob pena de incorrer, como de fato incorreu, na penalidade litigiosa.

**2.3 - 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>12</sup> que, segundo defendido, teria derogado tacitamente o inciso V do art. 23 do DL nº 1.455, de 1976<sup>13</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>14</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 2, 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.

Penso que fundamento não deve ser acatado

Malgrado a convicção com que essa conclusão foi repudiada, inclusive em acórdãos de primeira instância trazidos ao conhecimento deste Colegiado, a pena instituída no art. 33 da Lei nº 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).

<sup>12</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>13</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>14</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.

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>15</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 relembrar os contornos desse elemento distintivo da empresa, assim sintetizado pela professora Rachel Sztajn<sup>16</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>17</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.*

*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*

<sup>15</sup> Art. 966. Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.

<sup>16</sup> *Teoria Jurídica da Empresa : Atividade Empresária e Mercados*. São Paulo. Atlas, 2004, p. 129.

<sup>17</sup> *O Direito de Empresa à Luz do Novo Código Civil*. Rio de Janeiro. Renovar, 2004, 4ª ed., pp. 28 e 29.

*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 comprovarem 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>18</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>19</sup>:

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

*(...)*

*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 reúna 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>20</sup> da Carta Política de 1988.

<sup>18</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>19</sup> Redação idêntica à do art. 41, III da IN RFB nº 568, de 8 de setembro de 2005.

<sup>20</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

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 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 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 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>21</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)*

Efetivamente, propôs o legislador que o contribuinte que cede o nome, mas possui os meios necessários para a realização das suas atividades, ou seja, não é inexistente de fato (daí a ressalva no parágrafo único do art. 33), não recebesse o mesmo tratamento dispensado àqueles que, segundo a Lei Civil, não poderiam ser caracterizados como uma sociedade empresária.

Essa é a adequação de que fala o legislador que, separando o "joio do trigo", graduou as consequências da cessão do nome: pessoa jurídica que não possua os meios para realização de suas atividades devem ser declaradas inaptas, ao passo que, se exclusivamente cederem o nome, sem que fique caracterizada qualquer circunstância capaz de revelar sua inexistência de fato, sujeitam-se à multa ali estabelecida.

Admitindo que a exegese baseada na *mens legislatoris* não fosse suficiente para demonstrar a ausência de sobreposição de condutas, não se poderia falar, no presente, de

<sup>21</sup> Disponível em <http://www.camara.gov.br/sileg/integras/.pdf>

violação do princípio do *non bis in idem*, implícito no subsistema jurídico-penal norteado pela Constituição de 1988.

Como é cediço, em observância a tal princípio, ninguém poderá ser punido mais de uma vez por uma mesma infração.

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 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.

Tal exemplo ilustra a importância da delimitação do bem jurídico tutelado na investigação do conteúdo da infração, assim explicitada por Eugênio Raúl Zaffaroni<sup>22</sup>

*"A antinormatividade não é comprovada somente com a adequação da conduta ao tipo legal, mas requer uma investigação do alcance da norma que está anteposta e que deu origem ao tipo legal, e uma investigação sobre a afetação do bem jurídico. Esta investigação é uma etapa posterior do juízo de tipicidade que, uma vez comprovada a tipicidade legal, obriga a indagar sobre a normatividade, e apenas quando esta se comprova é que se pode concluir pela tipicidade penal da conduta." (os destaques não constam do original)*

Ou seja, assim como ocorre no plano do direito penal, é possível que, com uma única conduta, sejam violadas duas ou mais regras.

<sup>22</sup> Direito Penal Brasileiro, RT, 1997, p. 458, apud *Teoria Geral do Delito pelo Colarinho Branco*, disponível em <http://www.crimesdocolarinhobranco.adv.br/pdf.php?D>

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>23</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.*

(...)

*§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>24</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 podem 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>25</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 HBB, 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*

<sup>23</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)

<sup>24</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>25</sup> 2ª Turma, Relator Des. Otávio Roberto Pamplona, publicado em 01/08/2007

*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 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)*

#### **2.4- Alegação de Inconstitucionalidade da aplicação da Pena de Perdimento sem Intervenção Judicial, Afronta ao Direito de Propriedade e à Livre Iniciativa e ao Princípio da Presunção de Inocência**

A pena objeto de litígio e o procedimento que conduz à sua aplicação, inclusive as presunções legais que a amparam, encontram-se escorados em dispositivos legais vigentes e, pelo menos até o presente momento, constitucionalmente válidos.

Ou seja, deixar de aplicá-los representaria controle de constitucionalidade, competência que não foi atribuída a este Colegiado.

Deve-se ter em mente que, após a edição da Súmula Vinculante nº 10<sup>26</sup>, de autoria do e. Supremo Tribunal Federal, restou claramente identificado o limite dos critérios de que se pode socorrer o julgador administrativo.

Diz o dispositivo:

*VIOLA A CLÁUSULA DE RESERVA DE PLENÁRIO (CF, ARTIGO 97) A DECISÃO DE ÓRGÃO FRACIONÁRIO DE TRIBUNAL QUE, EMBORA NÃO DECLARE EXPRESSAMENTE A INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI OU ATO NORMATIVO DO PODER PÚBLICO, AFASTA SUA INCIDÊNCIA, NO TODO OU EM PARTE.*

Igualmente esclarecedora é a manifestação da mesma corte nos autos do RE 432.597-AgR<sup>27</sup>:

*"Controle de constitucionalidade de normas: reserva de plenário (CF, art. 97): reputa-se declaratório de inconstitucionalidade o*

<sup>26</sup> DJe nº 117/2008, p. 1, em 27/6/2008. DO de 27/6/2008, p. 1.

<sup>27</sup> Rel. Min. Sepúlveda Pertence, julgamento em 14-12-04, DJ de 18-2-05.

*acórdão que - embora sem o explicitar - afasta a incidência da norma ordinária pertinente à lide para decidi-la sob critérios diversos alegadamente extraídos da Constituição." (destaquei)*

Por óbvio, mais relevante do que fixar as hipóteses em que o art. 97 da Constituição Federal deve ser observado, a manifestação do Pretório Excelso delimita o que se entende por controle da constitucionalidade de lei ou ato normativo, fixando, por via indireta, os limites de atuação deste Colegiado, impedido de exercer tal controle em razão do art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, inserido pela Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008<sup>28</sup>.

Nesse contexto, demonstrada a incidência da norma ao fato, não se poderia afastar a sua aplicação face ao critério da *lex superior* constitucional, máxime quando tal norma se situa no plano dos princípios, sabidamente normas de eficácia contida.

### 3- Conclusão.

Com essas considerações, deixo de tomar conhecimento das alegações afetas à formalização e tramitação de Representação Fiscal para Fins Penais, rejeito as preliminares de nulidade e, no mérito, nego provimento ao recurso voluntário.



Luis Marcelo Guerra de Castro

### Voto Vencedor

Conselheiro José Fernandes do Nascimento - Redator Designado

Inicialmente, é oportuno esclarecer que a minha divergência em relação ao brilhante voto proferido pelo nobre Conselheiro Relator, limita-se apenas ao significado e alcance jurídicos do conteúdo normativo veiculado pelo *caput* do art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, que, no meu entendimento, derogou parcialmente o disposto no § 3º do art. 23 do DL nº 1.455, de 1976, impondo, exclusivamente, ao importador ou exportador (ostensivo) penalidade mais branda, em decorrência da prática de conduta denominada **interposição fraudulenta no comércio exterior**, descrita no preceito legal parcialmente derogado, dando ensejo, em relação aos atos pretéritos, à incidência da norma da retroatividade benigna, veiculada na alínea "c" do inciso II do art. 106 do CTN.

Com efeito, o ponto fulcral da presente discórdia consiste em saber se, em relação à prática da conduta de interposição fraudulenta no comércio exterior, o referido art. 33 introduziu no ordenamento jurídico (i) **uma penalidade pecuniária mais leve, restrita ao**

<sup>28</sup> Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

**importador ou exportador (ostensivo); ou (ii) uma nova penalidade pecuniária, substitutiva ou alternativa à sanção de caráter administrativo, concernente à declaração de inaptidão da inscrição no Cadastro Nacional das Pessoas Jurídicas (CNPJ).**

Inicialmente, o meu entendimento é no sentido de que o referido preceito legal (art. 33) dispõe acerca das duas modalidades de penalidades e se aplica exclusivamente **ao importador ou exportador (ostensivo)**. O *caput* do referido art. 33, reduziu para 10% (dez por cento) do valor da operação, não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), a multa fixada no § 3º do art. 23 do DL nº 1.455, de 1976. Em caráter excepcional, o parágrafo único excluiu a sanção administrativa de declaração de inaptidão do âmbito da infração por interposição fraudulenta no comércio exterior, definida no *caput* do mesmo preceito legal.

Em outros termos, as penalidades minorada e excluída são de natureza distinta, porém a conduta sancionada é mesma, consistente em **“ceder o 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”**.

Além disso, trata-se de modalidade de interposição fraudulenta especial, em que o importador ou exportador (ostensivo), cede apenas o nome, sendo efetivamente dos reais intervenientes ou beneficiários da operação (sujeito passivo, real vendedor ou exportador, comprador ou importador etc.) os recursos utilizados na respectiva operação de comércio exterior.

Cabe ressaltar que esta modalidade interposição fraudulenta distingue-se daquel'outra em que o importador realiza a operação de comércio exterior em seu próprio nome, porém, utilizando-se recursos de fontes não comprovadas ou ilícitas. Ambas estão expressamente previstas no § 1º do art. 81 da Lei nº 9.430, de 1996, acrescentado pela Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, que instituiu a sanção de declaração de inaptidão em decorrência da prática da infração por irregularidade em operações de comércio exterior, **sem distinção do tipo de interposição fraudulenta praticada**, ao definir de forma geral tal infração, conforme a seguir transcrito:

*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.*

(...) (grifos não originais)

Está claro que esse preceito legal instituiu **regra geral** de interposição fraudulenta no comércio exterior, sancionada com a declaração de inaptidão da inscrição da pessoa jurídica no CNPJ.

Assim fica demonstrado que o referido § 1º do art. 81 fixou, pela cometimento da infração de interposição fraudulenta no comércio exterior, ao-lado da pena de

perdimento ou sua conversão em pecúnia, a sanção administrativa apenada com a declaração de inaptidão prevista no *caput*, sem qualquer distinção.

Em outras palavras, para o comando normativo veiculado pelo referido preceito legal é indiferente se a interposição se materializará com o emprego de recursos próprios de origem ilícita ou mediante o emprego de recursos transferidos por terceiros, devidamente comprovados, que se trata, respectivamente, das aqui denominadas de (i) **interposição fraudulenta no comércio exterior com recursos próprios** e (ii) **interposição fraudulenta no comércio exterior com recursos de terceiros**.

Tal distinção, cabe ressaltar, somente ganhou sentido jurídico a partir do advento do novel art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, que introduziu uma regra especial de interposição fraudulenta no comércio exterior, a saber: **a interposição fraudulenta no comércio exterior com recursos de terceiros**.

Com essa breve exposição, evidencia-se que **a conduta definida no § 2º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976**, que conduz a presunção da prática da infração de interposição fraudulenta no comércio exterior, apenada com a pena de perdimento ou sua sucedânea em pecúnia, por dano erário, **é a mesma estabelecida no § 1º do art. 81 da Lei nº 9.430, de 1996**, sancionada com a declaração de inaptidão da inscrição no CNPJ, por cometimento de irregularidades nas operações de comércio exterior.

Ressalte-se ainda que, no presente caso, embora a hipótese fática da infração seja a mesma (**a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos**), as condutas descritas como infração são distintas. Em uma, a dita hipótese fática é fato presuntivo da interposição fraudulenta no comércio exterior, caracterizadora da infração de dano ao erário. Na outra, ela é prova direta de irregularidade em operações de comércio exterior, configuradora da infração de inidoneidade da pessoa jurídica que atua nesse segmento.

No caso, como as referidas infrações não são idênticas, não há que se falar em violação do princípio do *non bis in idem*, que consiste na incidência de dupla penalização para uma mesma conduta ilícita, que na seara das infrações e penalidades aduaneiras, encontra-se expressamente consagrado no art. 99 do Decreto-lei nº 37, de 1966, a seguir transcrito:

*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.*  
(grifos não originais).

O transcrito preceito legal veicula regra de caráter geral que deverá ser levada em conta pelo intérprete, por ocasião da definição do sentido normativo das infrações fixadas na legislação aduaneira. Somente quando, quando expressamente excepcionada por preceito legal específico, é que a dita norma geral será afastada, sendo aplicável para infração idêntica penalidades distintas.

A título de exemplo, cito como exceção: a) a multa de ofício de setenta e cinco por cento, por declaração inexata, capitulada no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996; e b) a multa do controle administrativo das importações de um por cento, por classificação incorreta da mercadoria na NCM, prevista no art. 84 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001.

No caso, embora ambas as penalidades decorram de idêntica infração (**erro de classificação fiscal da mercadoria na NCM**), o § 2º do art. 84, expressamente excluiu tal hipótese da vedação estabelecida na regra geral, estabelecida no citado art. 99, com o seguinte teor, *in verbis*:

*Art.84.Aplica-se a multa de um por cento sobre o valor aduaneiro da mercadoria:*

*I- classificada incorretamente na Nomenclatura Comum do Mercosul, nas nomenclaturas complementares ou em outros detalhes instituídos para a identificação da mercadoria;*

*(...)*

*§ 2º-A aplicação da multa prevista neste artigo não prejudica a exigência dos impostos, da multa por declaração inexata prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e de outras penalidades administrativas, bem assim dos acréscimos legais cabíveis. (grifos não originais).*

Assim, caso não houvesse a exceção estabelecida no citado § 2º, sob pena de afronta ao princípio do *non bis in idem*, as duas infrações não incidiriam sobre idêntica conduta definida como hipótese de incidência.

Logo, *concessa venia*, incorre em equívoco o Relator ao atribuir a esta circunstância excepcional, o caráter de regra geral, em matéria de infrações aduaneiras.

No caso em tela, como se trata de infrações distintas, é juridicamente plausível, sem qualquer mácula ao princípio em referência, a cominação a cada uma delas (infrações) de penalidades diferentes, a saber: (i) **a pena de perdimento da mercadoria ou sua sucedânea em pecúnia**; e (ii) **a sanção de inaptidão de inscrição no CNPJ, sanção de natureza administrativa**.

Ademais, mesmo que assim não fosse, como se trata de penalidades de natureza distinta (uma aduaneira e outra administrativa<sup>29</sup>), por si só, esta outra circunstância também excluiria qualquer possibilidade de afronta ao princípio em destaque.

Com efeito, a identidade de infrações de que trata o preceito legal, veiculador do princípio do *non bis in idem*, aplica-se apenas às penalidades de natureza aduaneira. A contrário senso, estão fora das restrições desse princípio as sanções de natureza administrativa impostas aos intervenientes nas operações de comércio exterior, ainda que seja por infração cometida nesta seara, desde que, sancionada por penalidade de natureza eminentemente administrativa, como é o caso, da sanção de declaração de inaptidão da inscrição da pessoa jurídica no CNPJ.

#### **Das demais alegações do Conselheiro Relator.**

Diante do que foi anteriormente exposto, com devida vênia, incorre em equívoco o nobre Conselheiro Relator quando alega o seguinte, *in verbis*:

<sup>29</sup> Não é o veículo normativo que define a natureza da penalidade, mas a sua característica essencial. No caso, o fato de a norma que impõe a sanção de declaração de inaptidão ser veiculada por preceito legal que também disciplina normas de direito aduaneiro não lhe retira característica essencial de sanção administrativa.

*(...) a pena instituída no art. 33 da Lei nº 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).*

O trecho em destaque refere-se, especificamente, ao disposto no art. 37 da Instrução Normativa SRF nº 200, de 13 de setembro de 2002<sup>30</sup>, que, ao meu sentir, extrapolando a delegação competência estabelecida no *caput* do art. 81 da Lei nº 9.430, de 1996, instituiu algumas presunções de inexistência de fato da pessoa jurídica<sup>31</sup>, a exemplo do inciso III, que tem a seguinte redação:

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

*(...)*

*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;*

*(...).* (grifos não originais)

Sem entrar no mérito da legalidade da referida presunção, verifica-se que ela refere-se à condição de inexistência de fato, situação distinta da descrita no *caput* do art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, que trata literalmente de irregularidade em operações de comércio exterior, senão veja a redação do referido preceito legal a seguir reproduzida:

*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).*

*(...)* (grifos não originais).

Com efeito, a infração por irregularidade em operações de comércio exterior tem fundamento legal no § 1º do art. 81 da Lei nº 9.430, de 1996, acrescentado pela Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e não o inciso III do art. 37 da revogada Instrução Normativa SRF nº 200, de 2002, como alegado no voto vencido.

<sup>30</sup> Com devido respeito aos que pensam em contrário, com base no princípio basilar da hierarquia das normas, a boa doutrina é unânime em apontar como critério hermenêutico inadequado a atribuição de sentido e significado normativo a preceito legal de hierarquia superior com base em dispositivo de legislação de inferior hierarquia. Seria a inversão do sentido atribuído a pirâmide normativa kelseniana.

No caso em tela, o sentido jurídico da norma veiculada no art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, deve ser buscado nas normas de mesma hierarquia ou de hierarquia superior, inclusive nos princípios jurídicos, jamais nos preceitos de Instrução Normativa, editada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, norma de caráter infralegal.

<sup>31</sup> Atualmente, a sanção de declaração de inaptidão de inscrição de pessoa jurídica no CNPJ encontra-se disciplinada nos arts. 39 a 43 da Instrução Normativa SRF nº 1.005, de 8 de fevereiro de 2010. Analisando os referidos preceitos normativos, verifica-se que as hipóteses de presunções de inexistência de fato da pessoa jurídica, contidas nas Instruções Normativas precedentes, foram omitidas nessa nova regulamentação.

Cabe mencionar ainda que as referidas presunções foram repetidas na redação das Instruções Normativas que antecederam essa que se encontra vigente.

Corroborar o entendimento aqui esposado, a circunstância de a regulamentação da matéria, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), ter sido realizada por meio de ato normativo específico, a saber, a Instrução Normativa SRF nº 228, de 21 de outubro de 2002, que no seu art. 11 assim dispõe sobre o assunto:

*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:*

*I - ocultação do verdadeiro responsável pelas operações, caso descaracterizada a condição de real adquirente ou vendedor das mercadorias;*

*II - interposição fraudulenta, nos termos do § 2º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, com a redação dada pela Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, em decorrência da não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados, inclusive na hipótese do art. 10.*

*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). (grifos não originais)*

Da leitura dos transcritos preceitos normativo, infere-se que eles efetivamente disciplinam somente as situações de irregularidades nas operações de comércio exterior.

Além disso, a própria Instrução Normativa SRF nº 200, de 2002, citada no voto vencido, tratou de diferenciar as duas hipóteses de declaração de inaptidão, conforme expressamente estabelecido nos incisos III e IV do art. 29, a seguir transcrito:

*Art. 29. Será declarada inapta a inscrição da pessoa jurídica:*

*(...)*

*III - inexistente de fato;*

*IV - 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.*

Em seguida, o referido ato normativo trata, em tópicos distintos, das “**pessoas jurídicas inexistentes de fato**” (arts. 37 a 39) e das “**pessoas jurídicas com irregularidade em operações de comércio exterior**” (arts. 40 a 41), conforme excertos a seguir reproduzidos:

*Das pessoas jurídicas inexistentes de fato*

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

*I - que não dispõe de patrimônio e capacidade operacional necessários à realização de seu objeto;*

*II - que não for localizada no endereço informado à SRF, quando seus titulares também não o forem;*

*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;*

*IV - cujas atividades regulares se encontrem paralisadas, salvo quando enquadrada nas situações a que se referem as alíneas "a" e "c" do inciso III do § 1º do art. 28.*

*Parágrafo único. Na hipótese deste artigo, o procedimento administrativo de declaração de inaptidão será iniciado por representação, formulada por AFRF, consubstanciado com elementos que evidenciem qualquer das situações referidas neste artigo.*

(...).

*Das pessoas jurídicas com irregularidade em operações de comércio exterior*

(...)

*Art. 41. Na hipótese de o contribuinte se enquadrar na situação prevista no inciso IV do art. 29, o procedimento administrativo de declaração de inaptidão será iniciado por representação, formulada por AFRF, consubstanciado com elementos que evidenciem o fato.*

*Parágrafo único. Caberá ao chefe da unidade da SRF com jurisdição para fiscalização dos tributos sobre comércio exterior que constatar o fato adotar a providência descrita no art. 38 e 39.*

(...) (grifos não originais)

Por tais razões, outra conclusão não pode ser extraída do art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, que não a que ele trata de **infração por irregularidade em operações de comércio exterior**, aplicável exclusivamente ao **importador ou exportador (ostensivo)**, posto que:

- a) no seu *caput*, reduziu a multa de 100% (cem por cento), capitulada no § 3º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, com redação dada pela Lei nº 10.637/2002, para 10% (dez por cento) do valor da operação, não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais); e
- b) no seu parágrafo único, excluiu a sanção administrativa de declaração de inaptidão, na hipótese de irregularidade em operações de comércio, definida no *caput* (**a interposição fraudulenta no comércio exterior com recursos de terceiros ou mediante cessão de nome**).

Assim, diferentemente do alegado no voto vencido, a presente conclusão não foi obtida interpretando-se tal dispositivo à luz do critério da *mens legislatoris* (o sentido querido e pretendido pelo legislador). Com efeito, na presente exposição foi utilizado o método sistemático, pelo qual se busca interpretar o comando legal inserida no contexto do ordenamento jurídico, em interação com os demais preceitos leais que compõem direito positivo, especialmente direito tributário, aduaneiro e administrativo.

Cabe esclarecer ainda que o *caput* do art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, instituiu a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação de importação, apenas em relação à conduta do importador (ostensivo), na hipótese de **interposição fraudulenta na importação com recursos de terceiros ou mediante cessão do nome**.

A *contrario sensu*, continua sendo sancionada com a pena de perdimento por dano ao erário, prevista no § 1º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, ou, conforme o caso, com a penalidade pecuniária sucedânea, equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, fixada no § 3º do citado artigo, as seguintes condutas:

- a) do importador (ostensivo), na hipótese de **interposição fraudulenta na importação sem comprovação da origem dos recursos próprios** (inciso V, c/c § 2º, do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976); e
- b) do real importado, na hipótese de **interposição fraudulenta na importação com recursos de terceiros (ou mediante cessão do nome)**, consubstanciada nas operações de importação por conta e ordem de terceiro ou a importação por encomenda, realizadas sem o cumprimento das exigências legais (inciso V e § 2º, do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, combinado com disposto no art. 27 da Lei nº 10.637, de 2002 e no § 2º do artigo 11 da Lei nº 11.281, de 2006).

Em outros termos, a pena de perdimento será sempre aplicada, ou ao importador ou aos reais intervenientes ou beneficiários da operação de importação, conforme o caso. Neste sentido, dispõe o § 3º do art. 727<sup>32</sup> do Regulamento Aduaneiro de 2009 (RA/2009).

Em suma, com base no que foi exposto, fica demonstrado que:

- a) a multa de que trata o art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, aplica-se apenas ao importador (ostensivo) e somente na hipótese de **interposição fraudulenta mediante cessão do nome**. Trata-se, portanto, de forma especial de interposição fraudulenta;
- b) a pena de perdimento ou, se for o caso, a multa sucedânea, prescrita para a **interposição fraudulenta especial ou mediante cessão do nome**, aplica-se apenas ao real importador (o importador oculto), por força da vedação da cominação de mais uma penalidade para idêntica infração (princípio do *non bis in idem* em matéria de infração à legislação aduaneira); e

<sup>32</sup> O citado preceito legal tem a seguinte redação: “Art. 727. Aplica-se a multa de dez por cento do valor da operação à pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas ao acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários (Lei nº 11.488, de 2007, art. 33, caput).

§ 1º A multa de que trata o caput não poderá ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) (Lei nº 11.488, de 2007, art. 33, caput).

§ 2º Entende-se por valor da operação aquele utilizado como base de cálculo do imposto de importação ou do imposto de exportação, de acordo com a legislação específica, para a operação em que tenha ocorrido o acobertamento.

§ 3º A multa de que trata este artigo não prejudica a aplicação da pena de perdimento às mercadorias importadas ou exportadas”. (grifos não originais)

- c) a pena de perdimento prescrita para a **interposição fraudulenta sem comprovação da origem dos recursos próprios**, por motivo de ordem lógica, será aplicada somente ao importador (ostensivo).

Cabe enfatizar que o entendimento aqui esposado confere sentido e alcance jurídicos ao disposto no art. 33 em comento, compatível com as normas gerais do direito aduaneiro que disciplina a matéria (arts. 99 e 100 do Decreto-lei nº 37, de 1966) e em consonância com o disposto no inciso V do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, combinado com o disposto no § 3º do art. 727 do RA/2009.

Nesse sentido, tem trilhado a jurisprudência do E. Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF4), a exemplo do exposto no julgamento do recurso da Apelação em Mandado de Segurança (AMS) nº 2005.72.08.005166-6 (TRF4)<sup>33</sup>, cujos excertos de sua ementa seguem transcritos:

(...)

*2. O auto de infração, que redundou na aplicação da pena de perdimento, está devidamente fundamentado, encontrando lastro nos documentos produzidos no procedimento administrativo, que dão conta de que a impetrante, de fato, promoveu a importação em favor de terceiro, sem o observância das regras pertinentes.*

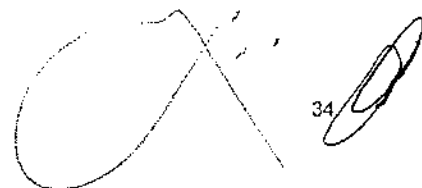
(...)

*5. O artigo 33 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, não tem o condão de afastar a pena de perdimento, porquanto não implicou em revogação do artigo 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, sujeito oculto da operação de importação. A pena de multa de 10% sobre a operação, prevista no referido dispositivo legal, revela-se como pena pessoal da empresa que, cedendo seu nome, faz a importação, em nome próprio, para terceiros. O parágrafo único do aludido artigo, por sua vez, 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". Essa complementação legal, constante do parágrafo único, abona o entendimento de que não houve a revogação da pena de perdimento para a hipótese retratada nos autos. Antes o confirma, porquanto exclui, expressamente, apenas a possibilidade da aplicação da sanção de inaptdão do CNPJ. Quanto às demais penas, permanecem incólumes, havendo a previsão, agora também, da pena pecuniária, nos termos do caput do aludido preceptivo legal.*

(...)

Verifica-se que, embora a matéria posta em julgamento fosse a aplicação da pena de perdimento e não a multa sucedânea da referida penalidade, os membros da Turma julgadora deixaram consignado que a multa de 10% (dez por cento), prevista no *caput* do referido preceito legal, aplica-se apenas ao importador que, cedendo seu nome, faz a importação, em nome próprio, para terceiros; enquanto que o parágrafo único, excluiu a sanção de declaração de inaptdão no CNPJ, em relação ao cometimento da mesma infração.

<sup>33</sup> 2ª Turma, Relator Des. Otávio Roberto Pamplona, publicado em 01/08/2007



### **Da infração cometida pela autuada.**

Nas considerações iniciais do relatório que integra o presente autuação (fl. 416), as autoridades fiscais descrevem, em apertada síntese, as infrações cometidas pela autuada, com os seguintes termos, *in verbis*:

*A empresa foi submetida aos procedimentos especiais de controle aduaneiro a que se refere a IN SRF nº 228/2002. Ao final, ficou caracterizada: (1) a interposição fraudulenta de terceiros por parte do importador; (2) adiantamento de recursos dos reais adquirentes para a realização das importações.*

Por sua vez, no item que trata da penalidade e enquadramento legal (fls. 445/446), as ditas autoridades apontaram os seguintes motivos para proporem a aplicação da pena perdimento e, como as mercadorias já tinham sido comercializadas, a sua conversão na multa objeto do presente autuação. São eles: a) o uso de documento ideologicamente falso necessário ao desembaraço; e b) a ocultação do sujeito passivo, do real comprador e responsável pela operação, mediante fraude, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros. Infrações previstas, respectivamente, nos incisos VI e XXII do art. 618 do Regulamento Aduaneiro de 2002.

A primeira infração, não constam dos autos as provas do cometimento, mas mera alegação. Dessa forma, por força do disposto no art. 9º do Decreto nº 70.235, de 1972, com as alterações posteriores, era imprescindível que dita falsificação estivesse devidamente comprovada nos autos, com robustos elementos de provas, haja vista que, no âmbito processo administrativo fiscal, revela-se de todo improcedente qualquer lançamento ou aplicação de penalidade baseada apenas no cometimento, em tese, do ilícito tributário ou aduaneiro. Dessa forma, ante a ausência de comprovação da dita falsidade ideológica, *concessa venia*, a infração descrita no inciso VI do art. 618 do Regulamento Aduaneiro de 2002, não pode ser imputada a autuada.

*Ad argumentandum*, ainda que assim não fosse, outro desfecho não teria a presente penalidade, haja vista que, por força do princípio da consunção, a conduta meio (falsidade ideológica) seria absorvida pela conduta fim (interposição fraudulenta).

No que tange a segunda infração, da mesma forma que o Relator, também entendo que ela está devidamente comprovada nos autos. Ademais, as condutas cometidas pela autuada subsumem-se perfeitamente ao tipo de infração aqui denominada de **interposição fraudulenta na importação com recursos de terceiros (ou mediante cessão do nome)**, sancionada com multa de 10% (dez por cento) do valor da operação, conforme definido no art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007.

### **Da infração cometida e da penalidade aplicável na presente autuação: princípio da retroatividade benigna.**

No presente caso, como a infração foi praticada antes da vigência da norma enunciada no *caput* do artigo 33 da Lei nº 11.488, de 2007, em princípio, a autuada seria punida na forma estabelecida nos §§ 1º e 3º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976.

Entretanto, como a dita infração subsume-se à hipótese legal de **interposição fraudulenta nas operações de comércio exterior com recursos de terceiros ou mediante cessão do nome**, conforme demonstrado precedentemente, entendo que deve ser aplicado ao

caso em tela o comando normativo da retroatividade benigna atinente às normas que cominem penalidade menos severa para idêntica conduta e infrator, inserta na alínea "c" do inciso II do artigo 106 do CTN, a seguir transcrito:

*Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*

*(...)*

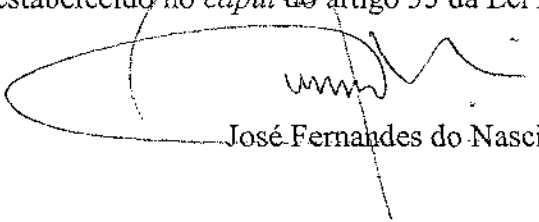
*II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:*

*(...)*

*c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.*

**Da conclusão.**

Ante ao exposto, voto pela redução do percentual da multa aplicada, por meio do Auto de Infração de fls. 413/446, para 10% (dez por cento) do valor da operação, conforme estabelecido no *caput* do artigo 33 da Lei nº 11.488, de 2007.



José Fernandes do Nascimento