



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 10921.720399/2013-33  
**Recurso n°** Especial do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9303-007.676 – 3ª Turma  
**Sessão de** 21 de novembro de 2018  
**Matéria** MULTA - CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO  
**Recorrente** INTERMARES TRADING IMPORTAÇÃO LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Data do fato gerador: 22/03/2011

DANO AO ERÁRIO. INFRAÇÃO. PENA DE PERDIMENTO. CONVERSÃO EM MULTA. VALOR DA MERCADORIA. LEI 10.637/02. CESSÃO DE NOME. INFRAÇÃO. MULTA. DEZ POR CENTO DO VALOR DA OPERAÇÃO. LEI 11.488/07. BIS IN IDEM. INOCORRÊNCIA.

Na hipótese de aplicação da multa de dez por cento do valor da operação, pela cessão do nome, nos termos do art. 33 da Lei nº 11.488/2007, não será declarada a inaptidão da pessoa jurídica prevista no art. 81 da Lei 9.430/96. A imposição da multa não prejudica a aplicação da multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias, pela conversão da pena de perdimento dos bens, prevista no art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/76.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

*(assinado digitalmente)*  
Rodrigo da Costa Pôssas

*(assinado digitalmente)*  
Andrada Márcio Canuto Natal

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

## Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pelo contribuinte em face do Acórdão nº 3402-004319, de 25/07/2017, o qual possui a seguinte ementa:

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Data do fato gerador: 22/03/2011*

*DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA E IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS. Por disposição do § 2º, do artigo 11 da Lei 11.281/2006, a operação de importação feita por pessoa jurídica importadora que adquire mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado, realizada em desacordo com os requisitos e condições estabelecidos na IN SRF Nº 634/2006, presume-se por conta e ordem de terceiros, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória no 2.158-35, de 2001.*

*DANO AO ERÁRIO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA NA IMPORTAÇÃO. NÃO LOCALIZAÇÃO DAS MERCADORIAS. CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO EM MULTA. Conforme previsão legal contida no § 3º do artigo 23, V, do Decreto 1.455/1976, considera-se dano ao Erário a ocultação do real adquirente da mercadoria, sujeito passivo na operação de importação, infrações puníveis com a pena de perdimento, que é convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro, caso as mercadorias não sejam localizadas ou tenham sido consumidas.*

*SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. RESPONSABILIDADE. EFEITOS.*

*Conforme o art. 95, do Decreto-lei nº 37/66, responde pela infração, conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática ou dela se beneficie, bem como o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, por intermédio de pessoa jurídica importadora.*

*Recursos Voluntários Negados.*

Em seu recurso especial o contribuinte pretende ver rediscutida a matéria "impossibilidade de inflição da multa correspondente a 100% do valor aduaneiro ao acobertante, no caso de interposição fraudulenta comprovada". Apresentou como acórdão paradigma da divergência o de nº 3301-002639, o qual ficou consignado que nas circunstâncias fáticas apresentadas, pelo princípio da especialidade, deveria prevalecer somente a multa de 10% sobre a cessão de nome prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007.

Importante esclarecer que da mesma fiscalização, conforme consta do relatório do acórdão recorrido, foram gerados a lavratura de três autos de infração. Além do presente processo que trata da aplicação da multa de conversão da pena de perdimento, foram instaurados os processos administrativos nº 10921.720396/2013-08 (trata da multa aplicada por cessão de nome, cujo recurso especial da Fazenda Nacional também está pautado para julgamento nesta mesma reunião) e 10921.720397/2013-44 (multa de conversão da pena de perdimento amparada pelos mesmos fatos - trata-se também do acórdão paradigma ao presente recurso especial).

O recurso especial foi admitido nos termos do despacho de e-fls 316 e segs, assinado pelo então Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao recurso especial. Não faz abordagem sobre o conhecimento do recurso e pede que seja improvido.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, relator.

O recurso especial do contribuinte é tempestivo e atende aos pressupostos formais e materiais para o seu conhecimento.

Importante delimitar que a matéria recebida no recurso especial do contribuinte é limitada à discussão sobre a possibilidade de aplicação da multa correspondente a 100% do valor aduaneiro da mercadoria ao acobertante, ou seja, a quem cedeu o nome para a

realização da operação de importação. Não há discussões quanto aos elementos de prova. O que o contribuinte defende, e que foi adotado no acórdão paradigma, é que "em caso de interposição fraudulenta, o beneficiário, quando identificado, responde pela pena de perdimento ou multa de 100% do valor da operação e quem intervir cedendo o nome por multa de 10% instituída pelo art. 33 da Lei nº 11.488/2007, em face do princípio da especialidade da sanção, não mais se justifica a aplicação ao importador ostensivo da multa de 100% prevista no art. 23, inc. V, do Decreto-Lei nº 1455/76, sob pena de ilegal *bis in idem*".

Importante destacar que no acórdão paradigma, acompanhei, pelas conclusões, o voto do então relator i. ex-conselheiro Sidney Eduardo Stahl, pelo provimento do recurso voluntário. Conforme pode se ver de minha declaração de voto, na qual expliquei que não concordava com a tese adotada pelo relator, mas lhe acompanhava pelo provimento do recurso, pois naquela oportunidade vislumbrei que as provas eram insuficientes para comprovar que havia tido a interposição fraudulenta de pessoas na importação. Como dito, no início, no presente processo não está a discutir a validade das provas. Mas é oportuno informá-los que no processo 10921.720396/2013-08, do mesmo contribuinte, pautado também para esta sessão de julgamento, também de minha relatoria, o qual se assenta nos mesmos fatos do presente processo e também do acórdão paradigma já citado, tive a oportunidade de refletir melhor e concluir que a fiscalização logrou comprovar de forma inequívoca que houve a interposição fraudulenta de pessoas na importação.

Passado esse preâmbulo, passemos a discutir o mérito do recurso que trata da possibilidade de coexistência, ao acobertante, da multa de conversão da pena de perdimento prevista no § 3º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76, com a multa de 10% por cessão de nome, prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007.

Já na minha declaração de voto no acórdão paradigma, fiz as seguintes considerações quanto à coexistência e possibilidade de aplicação das duas multas:

(...)

Após fazer um estudo detalhado do que foi a intenção do legislador ao incluir o art. 33 da Lei nº 11.488/2007, passando inclusive pela exposição de motivos do referido artigo, o relator conclui que a aplicação da multa de 10% pela cessão de nome, afasta do cedente, a responsabilidade solidária da infração decorrente da pena de perdimento, mais especificamente a pena correspondente ao valor da mercadoria. Em que pese a interessante argumentação e convencimento do relator, não consigo chegar à mesma conclusão.

Assim dispõe o artigo:

*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.*

Da simples leitura do dispositivo legal, só consigo concluir que aquele que ceder seu nome para acobertar os reais intervenientes ou beneficiários, estará sujeito à multa de 10% do valor acobertado, não se aplicando neste caso a declaração da inaptidão da pessoa jurídica prevista no art. 81 da Lei nº 9.430/96, *in verbis*:

*Art. 81. Poderá ser declarada inapta, nos termos e condições definidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, a inscrição no CNPJ da pessoa jurídica que, estando obrigada, deixar de apresentar declarações e demonstrativos em 2 (dois) exercícios consecutivos.(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*§ 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.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)*

*§ 2º. Para fins do disposto no § 1º, a comprovação da origem de recursos provenientes do exterior dar-se-á mediante, cumulativamente:(Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)*

*I - prova do regular fechamento da operação de câmbio, inclusive com a identificação da instituição financeira no exterior encarregada da remessa dos recursos para o País;(Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)*

*II - identificação do remetente dos recursos, assim entendido como a pessoa física ou jurídica titular dos recursos remetidos.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)*

*§ 3º. No caso de o remetente referido no inciso II do § 2º ser pessoa jurídica deverão ser também identificados os integrantes de seus quadros societário e gerencial.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)*

*§ 4º. O disposto nos §§ 2º e 3º aplica-se, também, na hipótese de que trata o § 2º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)*

*§ 5º. Poderá também ser declarada inapta a inscrição no CNPJ da pessoa jurídica que não for localizada no endereço informado ao CNPJ, nos termos e condições definidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)*

O conselheiro relator assim se expressa a respeito da análise da exposição de motivos do art. 33 da Lei nº 11.488/2007:

(...)

"Compulsando o Projeto de Lei de Conversão n.º 13/2007 a única referência que se faz acerca da motivação do artigo 33 é assim expressa (os destaques são nossos):

*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.***

Nesse sentido, fica claro que o que foi almejado pelo legislador foi **adequar** a multa para o importador ostensivo ou "laranja" quando o autuado ceder o nome a alguém identificado nos autos (real interveniente ou beneficiário), quer dizer, a norma veio fazer duas adequações: a uma, a **adequação dos critérios** legais para se declarar a inaptidão do CNPJ; e, a duas, a **adequação da multa** aplicável no caso de cessão de nome da empresa para realização de operações de comércio exterior de terceiros.

Essa foi a **vontade expressa na exposição de motivos da norma** e nesse mote tenho que tanto o **interprete** quanto o **executor** da norma devem aplicá-la de maneira a **garantir que se perfaça objetivo intentado pelo Legislador**, inclusive por conta dos objetivos institucionais desse Conselho, expresso no artigo 1º do seu regimento interno que determina que o Conselheiro é participe do processo de aplicação da legislação, a saber (o destaque é nosso):"

(...)

Em momento algum o texto transcrito da exposição de motivos revela exatamente qual a "adequação dos critérios legais" que se pretende. O próprio texto da lei revela que foi feita uma adequação, qual seja, ao cedente do nome, multa de 10% do valor da operação ocultada, não sendo necessária a declaração de inaptidão da pessoa jurídica.

Na minha opinião, a adequação pretendida pelo legislador, naturalmente também de forma não muito clara, mas coerente com nosso sistema jurídico

tributário, foi afastar a aplicação da inaptidão do CNPJ para as pessoas jurídicas que cederam o nome em decorrência da interposição fraudulenta presumida.

Digo coerente com nosso sistema jurídico tributário, pois não interessa a nenhum ente tributante, por óbvio, que uma pessoa jurídica constituída regularmente com atividade operacional ativa, seja impedida de funcionar com a declaração de inaptidão de seu CNPJ. Note-se, que neste caso, ela estará impossibilitada de continuar com suas atividades operacionais, deixando de gerar renda, tributo e emprego.

Constata-se, antes da vigência deste artigo, que perdia a inscrição no CNPJ a pessoa jurídica que não comprovasse a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência dos recursos empregados em operações de comércio exterior, que é justamente o caso de interposição fraudulenta presumida.

Pois bem, deixar de fazer a comprovação exigida na lei, não é a mesma coisa de falta de capacidade operacional. Somente a título de exemplo, uma determinada empresa pode não conseguir comprovar a origem dos recursos para fazer uma importação de R\$ 10.000.000,00, mas pode perfeitamente comprovar uma importação de menor valor. O fato dela ter cedido o nome, não quer dizer necessariamente que ela não possa ser potencialmente produtiva. Neste caso, por óbvio, não interessa ao Estado a sua inatividade compulsória.

Claro que a incapacidade operacional ou a inexistência de fato da pessoa jurídica, permanece sujeita à declaração de inaptidão do CNPJ, nos termos do § 5º do art. 81 da Lei nº 9.430/96. Se for constatado a inexistência de fato da pessoa jurídica, não há que se falar na aplicação da multa por cessão de nome. Quem inexistente não pode ceder nada e nem ser responsável solidário de nada. Portanto, neste caso só caberia a declaração da inaptidão do cadastro do CNPJ. Não existe interesse algum na continuidade da existência deste CNPJ.

Antes, a quem cedesse o nome, na interposição fraudulenta presumida, cabiam duas consequências jurídicas: responsabilidade tributária solidária em relação à pena alternativa ao perdimento da mercadoria e inaptidão do CNPJ. Após a edição do art. 33 da Lei nº 11.488/2007, permanecem também duas consequências jurídicas: responsabilidade tributária solidária em relação à pena alternativa ao perdimento da mercadoria e multa de 10% incidente sobre o valor da operação ocultada. Até porquê, este dispositivo legal em nada tratou da questão da responsabilidade solidária.

No meu entender, o mesmo raciocínio vale para a interposição fraudulenta comprovada, a qual antes, não havia necessariamente a declaração de inaptidão do CNPJ, o que se revelava até um tratamento não isonômico da lei. Agora a lei prevê o mesmo tratamento: responsabilidade tributária solidária em relação à pena alternativa ao perdimento da mercadoria e multa de 10% incidente sobre o valor da operação ocultada.

(...)

Já mais recentemente, tive a oportunidade de novamente adentrar nesta matéria, no Acórdão nº 9303-005.999, o qual teve aprovação unânime desse colegiado em

sessão realizada em 29/11/2017, o qual peço vênia para utilizá-lo como fundamento do presente voto:

A penalidade instituída pela Lei nº 11.488/07, equivalente a multa de dez por cento do valor da operação, aplicável à pessoa jurídica que cede o nome, não revogou nem trouxe qualquer consequência para os casos em que é cabível a cominação da multa de conversão da pena de perdimento, prevista no artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76, com a redação introduzida pela Lei 10.637/02<sup>1</sup>.

Há farta evidência de que a intenção do legislador jamais foi a de cominar penalidade mais branda a quaisquer das partes que se associam na prática de operação de importação ou exportação com ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável.

Desde logo, vê-se que os bens jurídicos tutelados por uma e por outra medida coercitiva não guardam nenhuma identidade entre si. Embora as duas infrações possam decorrer de um mesmo evento, a multa pela cessão do nome destina-se a coibir o uso abusivo da pessoa jurídica, apenando conduta à qual era antes imposta a “pena” de inaptidão do CNPJ, medida que violentava os mais elementares pressupostos da ação estatal de controle da atividade privada, agindo com força desproporcional, ao impedir o particular de exercer sua atividade profissional. Por seu turno, a multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria importada destina-se a coibir o ingresso de mercadoria estrangeira em situação irregular no território nacional, quando o bem, sujeito à pena de perdimento, escapa ao controle aduaneiro e é internalizado.

Não se vislumbra nenhuma razão plausível para que se prestigie a inusitada interpretação de que o legislador, ao instituir a nova penalidade, tivesse a intenção de reduzir a sanção ou redefinir os limites de sua sujeição passiva ou de responsabilidade das partes envolvidas na infração por dano ao Erário. Como é de sabença, as infrações compreendidas nesse conceito são punidas com a pena de perdimento das mercadorias (artigo 23, § 1º, do Decreto-Lei 1.455/76). Completamente desarrazoado entender que, específica e exclusivamente nos casos em que o dano ao Erário esteja associado à interposição fraudulenta de terceiros, a

---

<sup>1</sup> **Lei 10.833/03**

Art. 59. O art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, passa a vigorar com as seguintes alterações:

**"Art. 23.** .....

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.

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

§ 2º Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.

§ 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.

§ 4º O disposto no § 3º não impede a apreensão da mercadoria nos casos previstos no inciso I ou quando for proibida sua importação, consumo ou circulação no território nacional."(NR)

**Decreto-Lei 1.455/76**

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

(...)

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

multa aplicável pela conversão da pena de perdimento deixe de ser equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias para converter-se em inexpressivos dez por cento do valor da operação. Fosse essa a intenção do legislador e a primeira e obrigatória medida haveria de ser a exclusão da infração do rol de situações compreendidas no conceito de dano ao Erário, já que a este conceito está associada a ideia de penalidade gravíssima, cuja sanção é o perdimento das mercadorias.

No que se refere à sujeição passiva/responsabilidade pela infração, é de ser perguntar: se o objetivo da legislação novel fosse, de fato, excluir a responsabilidade do importador pela infração de interposição fraudulenta, não seria suficiente que o texto da lei assim determinasse, de maneira clara e expressa? Por que supor que o legislador, nesse intento, escolheria meios tão transversais, criando uma nova multa, e sem fazer nenhuma ressalva às responsabilidades decorrentes da outra?

Mas, até aqui, tratam-se, apenas, de abstrações com razoável conteúdo subjetivo. O que investe a questão posta em contornos de caráter definitivo são as disposições normativas que regulamentam a matéria.

Início pelo art. 33 da Lei 11.488/2007.

*Art. 33. A pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários fica sujeita a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada, não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais).*

*Parágrafo único. À hipótese prevista no caput deste artigo não se aplica o disposto no art. 81 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (grifos acrescidos)*

O Regulamento Aduaneiro hoje vigente assim dispõe a respeito do assunto – Decreto 6.759/09:

*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).*

(...)

*§ 3o A multa de que trata este artigo não prejudica a aplicação da pena de perdimento às mercadorias importadas ou exportadas.*

É de clareza singular.

A Lei trata do efeito imediato da aplicação da multa, qual seja, afastar a declaração de inaptidão da pessoa jurídica (art. 81 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996).

A meu ver, já seria suficiente, uma vez que apenas essa consequência foi prevista para os casos de imposição da multa por cessão de nome. Mas o Decreto deu o passo seguinte.

O parágrafo 3º do art. 727 confirma com todas as letras o entendimento de que a imposição de multa por cessão de nome não prejudica a aplicação da pena de perdimento às mercadorias importadas ou exportadas<sup>2</sup>, afastando qualquer possibilidade de que prospere a interpretação de que aquela retroaja na forma do art. 106 do Código Tributário Nacional.

E orientam no mesmo sentido as demais disposições infralegais acerca do assunto.

Até a promulgação da Lei nº 11.488/2007, a cessão do nome para o acobertamento do real beneficiário da operação trazia como consequência **(i)** a pena de perdimento da mercadoria ou conversão em multa e **(ii)** proposição de inaptidão do CNPJ (IN SRF 568/2005). O artigo 34<sup>3</sup>, inciso III, da IN SRF 568/2005 dispunha sobre a inaptidão da inscrição do CNPJ de entidade considerada inexistente de fato. O artigo 41<sup>4</sup>, inciso III, considerava inexistente de fato a pessoa jurídica que "tenha

---

2

A Orientação Coana/Cofia/Difia s/n, de 11 de julho de 2007, também não destoa desse entendimento. Orienta pela aplicação cumulativa das duas penas nos casos em que constatada o que denomina *interposição fraudulenta comprovada*.

*Em resumo, conclui-se que se aplicam as seguintes disposições legais, às hipóteses abaixo enumeradas:*

*Interposição fraudulenta presumida pela não comprovação da origem dos recursos:*

*Pena de perdimento da mercadoria, com base no art. 23, inciso V do Decreto-lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, com redação dada pela Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002;*

*Proposição de inaptidão da inscrição do CNPJ da pessoa jurídica (art. 81, § 1º, da Lei nº 9.430/96, e art. 41, caput e parágrafo único, da IN RFB nº 748/2007);*

*Interposição fraudulenta comprovada, seja pela identificação da origem do recurso de terceiro, seja pela constatação da ocultação por outros meios de prova:*

*Pena de perdimento da mercadoria, com base no art. 23, inciso V do Decreto-lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, com redação dada pela Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002;*

*Multa de 10% do valor da operação acobertada, aplicada sobre o importador, conforme dispõe o art. 33 da Lei nº 11.488/2007.*

3

Art. 34. Será declarada inapta a inscrição no CNPJ de entidade:

I - omissa contumaz: a que, embora obrigada, tenha deixado de apresentar, por cinco ou mais exercícios consecutivos, DIPJ, Declaração de Inatividade ou Declaração Simplificada das Pessoas Jurídicas - Simples, e, intimada, não tenha regularizado sua situação no prazo de sessenta dias, contado da data da publicação da intimação;

II - omissa e não localizada: a que, embora obrigada, tenha deixado de apresentar as declarações referidas no inciso I, em um ou mais exercícios e, cumulativamente, não tenha sido localizada no endereço informado à RFB;

III - inexistente de fato;

IV - que não efetue a comprovação da origem, da disponibilidade e da efetiva transferência, se for o caso, dos recursos empregados em operações de comércio exterior, na forma prevista em lei.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica à pessoa jurídica domiciliada no exterior.

4

Art. 41. Será considerada inexistente de fato a pessoa jurídica que:

I - não disponha de patrimônio e capacidade operacional necessários à realização de seu objeto;

II - não for localizada no endereço informado à RFB, bem assim não forem localizados os integrantes de seu QSA, o responsável perante o CNPJ e seu preposto;

III - 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;

*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;"*.

Treze dias após a edição da Lei nº 11.488/2007, foi publicada a IN RFB nº 748/2007, revogando a IN RFB 568/2005. O artigo 41 da nova IN suprimiu a hipótese de cessão de nome com vistas ao acobertamento dos reais beneficiários em operações no exterior, como causa de declaração da inexistência de fato da PJ.

Ou seja, também os atos normativos editados pela Secretaria da Receita Federal confirmam que a penalidade prevista no artigo 33 da Lei nº 11.488/2007 foi introduzida no ordenamento jurídico com propósito substituir a declaração de inaptidão pelo simples ato de ceder o nome.

Todas as premissas até aqui adotadas e as conclusões a que remetem são, ainda, reforçadas pelo Parecer de encaminhamento do projeto de lei de Conversão da MP nº 351/2007 na Lei nº 11.488/2007, com a seguinte observação:

*“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.”*

A derradeira conclusão é a de que o ato de ceder o nome com vistas ao acobertamento do real beneficiário acarreta duas infrações, cujos bens jurídicos tutelados são distintos: o próprio erário e o controle aduaneiro como um todo, e a integridade do Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica. Enquanto o artigo 33 da Lei nº 11.488/2007 resguarda a higidez do CNPJ, coibindo seu uso indevido, em substituição da declaração de inaptidão, o inciso V do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976 protege o Erário e o próprio controle aduaneiro.

Finalmente, descarta-se a hipótese de violação do princípio *non bis-in-idem*.

As disposições legais de que aqui tratamos foram, desde o início, concebidas à luz da interpretação dada pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional às abstrações normativas presentes na legislação tributária que regulamenta as operações de comércio exterior. Foi com base no Parecer PGFN CAT 1.316/01 que forjaram-se os instrumentos capazes de alcançar todas as pessoas envolvidas nas atividades irregulares, principalmente, o proprietário das mercadorias importadas de forma irregular.

Como se sabe, o artigo 31 do Decreto-Lei nº 37/66, considera contribuinte do Imposto de Importação aquele que promove a entrada de mercadoria estrangeira no território nacional<sup>5</sup>.

---

IV - se encontre com as atividades paralisadas, salvo quando enquadrada nas situações a que se referem os incisos I, II e V do caput do art. 33.

<sup>5</sup> **Decreto 6.759/09**

104. É contribuinte do imposto (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 31, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 1º):

Um dos pontos de partida de todo empreendimento que deu origem às alterações na legislação havidas ao longo do ano de 2001 foi a interpretação veiculada no Parecer PGFN CAT 1.316/01, segundo a qual o contribuinte do Imposto de Importação é a pessoa cujo nome aparece no conhecimento de carga como sendo o proprietário da mercadorias importada, independentemente de quem esteja efetivamente interessado na aquisição ou fizer as negociações prévias. Como consequência da manifestação do Órgão, as autuações da Fiscalização Federal passaram, obrigatoriamente, a indicar, como importador, a pessoa informada como tal nas declarações de importação, mesmo que um terceiro fosse quem, verdadeiramente, promovesse o ingresso das mercadorias em território nacional.

Por conta disso, nos casos de infração por interposição fraudulenta, o sujeito passivo da obrigação principal anotado no auto de infração será sempre a pessoa que registrou a declaração de importação, embora, o mais das vezes, pretenda-se alcançar o verdadeiro proprietário das mercadorias, que, por força da legislação superveniente ao Parecer supra citado, figura como solidário pelo imposto e, em regra geral, também pelas infrações cometidas.

Portanto, ainda que pareçam duas penalidades decorrentes de um mesmo evento e exigidas de uma mesma pessoa jurídica, tratam-se, na verdade, de uma multa (10%) destinada a apenar o importador e de outra (100%) destinada àquele que, informalmente, se costuma chamar o "verdadeiro importador", identificado nas disposições legais como sendo o adquirente por conta e ordem ou encomendante das mercadorias.

Em decisão recente, datada de 21 de março de 2017, acórdão nº 9303-004.714, da relatoria da i. Conselheira Érika Costa Camargos Autran, este Colegiado firmou entendimento de que não se aplica à hipótese a retroatividade benigna.

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II*

*Período de apuração: 23/08/2006 a 20/03/2007*

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

---

I - o importador, assim considerada qualquer pessoa que promova a entrada de mercadoria estrangeira no território aduaneiro;

Processo nº 10921.720399/2013-33  
Acórdão n.º **9303-007.676**

**CSRF-T3**  
Fl. 14

---

(...)

Diante do exposto, voto por conhecer e negar provimento ao recurso especial interposto pelo contribuinte.

*(assinado digitalmente)*  
Andrada Márcio Canuto Natal