



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

Processo n° 10925.000366/2008-76
Recurso n° 344.038 Voluntário
Acórdão n° **3802-01.077 – 2ª Turma Especial**
Sessão de 27 de junho de 2012
Matéria PENA DE PERDIMENTO - CONVERSÃO EM MULTA
Recorrente EMPACOTADORA DE ALIMENTOS SANTO EXPEDITO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 06/07/2006 a 12/12/2006

NULIDADE. DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. PEDIDO DE COMPLEMENTAÇÃO DA INSTRUÇÃO PROBATÓRIO APÓS A IMPUGNAÇÃO. INDEFERIMENTO. CERCEAMENTO DIREITO DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Na apreciação da prova, a autoridade julgadora tem liberdade para formar sua convicção e competência para determinar a complementação da instrução probatória, porém, somente quando esta revelar-se necessária para a solução do litígio (art. 29 do PAF). Não é passível nulidade, por cerceamento de direito de defesa, a decisão de primeira instância que, de forma motivada e fundamentada, indefere o pleito de complementação de provas, formulado pelo autuado após a apresentação da impugnação, principalmente, quando os documentos colacionados aos autos revelam-se suficientes para a formação da convicção da autoridade julgadora.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 06/07/2006 a 12/12/2006

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS. DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO DAS MERCADORIAS. CONVERSÃO EM MULTA.

Aplica-se a pena de multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida, em substituição à pena de perdimento, no caso de dano ao Erário caracterizado pela importação de mercadorias mediante interposição fraudulenta de terceiros.

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS - DL N° 1.455/76. CESSÃO DE NOME DE PESSOA JURÍDICA - LEI N° 11.488/2007. CENSURAS AUTÔNOMAS. NATUREZAS DISTINTAS.

A pena de perdimento da mercadoria - e a penalidade substitutiva de multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria quando não localizada ou consumida -, prescrita no art. 23, inciso V e parágrafos do Decreto-lei nº 1.455/1976, e a penalidade pecuniária estabelecida no art. 33 da Lei nº 11.488/2007 exprimem censuras de naturezas distintas e, portanto, autônomas e passíveis de aplicação cumulativa.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª Turma Especial da Terceira Seção de Julgamento, por maioria, negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros José Fernandes (relator) e Cláudio Pereira que davam provimento parcial ao recurso para, em relação ao importador ostensivo, reduzir para 10% (dez por cento) o valor da multa aplicada. Designado o Conselheiro Regis Xavier Holanda como redator do voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Regis Xavier Holanda – Presidente e Redator.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento - Relator.

EDITADO EM: 28/07/2012

Participaram da Sessão de julgamento os Conselheiros Regis Xavier Holanda, Francisco José Barroso Rios, José Fernandes do Nascimento, Solon Sehn, Bruno Maurício Macedo Curi e Cláudio Augusto Gonçalves Pereira.

Relatório

Trata-se de aplicação de penalidade pecuniária, formalizada por meio do Auto de Infração de fls. 1.248/1.301, lavrado em nome da pessoa jurídica Empacotadora de Alimentos Santo Exedito Ltda, que será doravante denominada **autuada**, no qual foi exigido multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias estrangeiras importadas, discriminadas no Demonstrativo de fls. 1.222/1.247, sucedânea da pena perdimento que se tornou inaplicável em face da impossibilidade de apreensão das ditas mercadorias, por não terem sido localizadas ou dadas a consumo (comercializadas), com fundamento no inciso V, combinado com o disposto nos §§ 1º e 3º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, com redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637, de 2002.

No presente procedimento fiscal, as autoridades fiscais também apuraram que a real adquirente das mercadorias fora a pessoa jurídica Pink Alimentos do Brasil Ltda., inscrita no CNPJ sob 17.238.718/0001-13, daqui em diante denominada de **responsável solidária**. Por força dessa circunstância, a responsável solidária foi formalmente integrada ao pólo passivo da obrigação tributária objeto da presente autuação, mediante a lavratura do

Termo de Sujeição Passiva Solidária nº 019/2008 (fls. 1.220/1.221), do qual foi regularmente cientificada em 10/03/2008 (fl. 1.368).

Na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de fls. 1.250/1.299 encontra-se o relato dos fatos que motivaram a presente autuação, os quais foram assim resumidos no relatório integrante do Acórdão recorrido:

Segundo o sistema Radar da SRFB, a empresa Empacotadora de Alimentos Santo Expedito Ltda foi habilitada na modalidade simplificada para operações de pequena monta como comércio exterior (US\$ 150.000,00 no período de seis meses), sendo que o registro de tal habilitação ocorreu no dia 20/06/2006 (fls. 31-34).

Mesmo sabendo estar habilitada da modalidade simplificada, a empresa efetuou operações de importação em montante superior ao permitido (fls. 32-33).

Diante desse quadro, em fevereiro/2007, de forma automática, o sistema SISCOMEX efetuou a suspensão da empresa em operações de comércio exterior.

Iniciou-se também procedimento fiscal de investigação da origem dos recursos utilizados no comércio exterior.

Ao final do procedimento fiscal, descobriu-se uma série de irregularidades da empresa.

1 – Falta de capacidade econômico-financeira dos sócios, conforme (fls. 1255-1259).

2 - Falta de capacidade econômico-financeira da pessoa jurídica (fls. 1258-1260).

3 – Falta de ativo imobilizado aliada ao fato de que a empresa autuada funciona no mesmo local da empresa Cerealista Santo Expedito, sendo que o escritório e o galpão ali existentes estão em nome da outra empresa (fls. 1260-1261).

4 – Remessa direta das mercadorias importadas aos reais adquirentes (fls. 1261-1263).

5 - Não apresentação de garantias aos fornecedores estrangeiros (fl. 1264)

6 - Contabilização das importações realizadas em nome da empresa Empacotadora Santo Expedito, em que a fiscalização alega que foram os reais adquirentes que remeteram os recursos que usados nas importações pela empresa Empacotadora (fls. 1264-1268).

7 – Simulação de vendas realizadas a prazo (fls. 1268-1276)”.

Em 05/03/2008, a interessada autuada foi cientificada pessoalmente do procedimento fiscal, mediante aposição de sua assinatura corpo do próprio Auto de Infração (fl. 1.248) e também por via postal (fls. 1.361 e 1.691). Inconformada, apresentou a peça

impugnatória de fls. 1.374/1.420, em que apresentou as alegações assim sintetizadas no relatório encartado no Acórdão recorrido:

Durante os procedimentos de fiscalização, não houve a desclassificação contábil e fiscal da impugnante. Por isto, dúvidas não restam que a escrituração da impugnante foi considerada hígida, boa, firme e valiosa, refletindo a realidade de cada uma das operações mercantis.

Não pode prosperar a alegação do Fisco de que os sócios da impugnante em tão reduzido tempo de atividade empresarial estivessem obtendo retornos através de distribuição de lucros e efetuando novos investimentos.

Contesta a apuração da totalidade das transações efetuadas no período de 2006-2007 e cotejadas somente com os números de 2006.

A partir da folha 1384, divide a impugnante sua peça de defesa a partir da divisão do relatório fiscal que acompanha o auto de infração.

Sobre a incapacidade econômico-financeira da empresa, alega que os recursos advinham de créditos a que a empresa e seu administrador tinham acesso, sendo que os créditos concedidos em favor da impugnante estão estampados nas faturas e declarações de importação homologadas pela Receita Federal.

Sobre a alegação acerca da ausência de ativo imobilizado, alega que o sócio Éderson André Azzolini é sócio majoritário da empresa Cerealista Santo Expedito Ltda e decidiu constituir uma nova empresa (empresa autuada) e naturalmente decidiu-se utilizar as instalações já existentes da empresa mediante pagamento de locativos mensais em favor da mesma.

Alega que tal fato não faria qualquer diferença ao Fisco, sendo que os ativos utilizados pelas duas empresas são do mesmo sócio. Apresenta foto dos ativos imobilizados.

As fichas de entrada e saídas de mercadorias demonstram que, na maioria absoluta das vezes, as mercadorias permaneciam em estoque nas dependências da empresa, sendo que somente em poucas oportunidades elas eram imediatamente remetidas após o desembarço aduaneiro.

Alega que o Fisco conseguiu elencar no auto de infração exatas 34 “remessas diretas” dentro de um universo de mais de 400 operações.

Foram 34 “remessas diretas” com 16 empresas destinatárias, sendo que somente 06 dessas empresas destinatárias foram autuadas.

Sobre a alegação de não apresentação de garantias aos fornecedores estrangeiros, alega que declarações dos exportadores que acompanham a impugnação demonstram que a impugnante era detentora de crédito e dispunha de prazos razoáveis para liquidação de suas importações.

Sobre a alegação de vendas simuladas para a Cerealista Santo Expedito para ocultar os verdadeiros adquirentes, alega que é equivocada a alegação de que tal empresa é somente uma empresa transportadora pois também atua no comércio de cereais e outras mercadorias.

Questiona o porque das exigências fiscais serem em valores inferiores às importações?

Apresenta questionamentos às folhas 1404-1405.

Solicita a reunião dos processos em que a mesma é a autuada.

Alega ausência de dano ao erário

Solicita a aplicação do artigo 33 da Lei nº 11.488/2007.

Alega que a figura delituosa interposição fraudulenta somente pode ser argumentada em casos de recursos de origem ilícita oriunda de um crime antecedente.

Pugna a empresa por produção de prova oral, documental e pericial. Apresenta às folhas 1413-1417 quesitos e questões acerca de cada um dos meios probatórios.

Solicita a reunião dos processos administrativos e o deferimento das provas postuladas.

Solicita igualmente o julgamento da procedência da impugnação e, subsidiariamente, a aplicação do artigo 33 da Lei nº 11.488/2007”.

Por sua vez, em 07/03/2008, a responsável solidária foi cientificada, por via postal (fl. 1.369), do citado Auto de Infração. Irresignada, apresentou a impugnação de fls. 1.305/1.333, contendo as alegações assim sintetizadas no relatório integrante do Acórdão em questão:

As alegações da empresa solidárias são repetições das alegações da devedora principal.

As duas peças de defesa se repetem na maior parte das mesmas. Em outras há mera supressão de parágrafos (fls. 1306-1378) ou troca de sinônimos (fls. 1308-1381)

Apresenta questionamentos às folhas 1320-1321

Às folhas 1328-1329, apresenta os seguintes pedidos: deferimento das provas a serem postuladas em item próprio. Pede a procedência da impugnação e, subsidiariamente, a limitação da penalidade em 10% do valor aduaneiro das mercadorias importadas.

Pugna a empresa solidária por produção de prova oral, documental e pericial. Apresenta às folhas 1328-1332 quesitos e questões acerca de cada um dos meios probatórios”.

Por intermédio do despacho de fl. 1.627, a autoridade preparadora enviou os presentes autos à DRJ – Florianópolis/SC, onde foi proferido o Acórdão nº 07-14.065 (fls. 1.628/1.640), mantendo a exigência do crédito tributário em sua totalidade, cuja ementa segue transcrita:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 06/07/2006 a 12/12/2006

MOMENTO DA APRESENTAÇÃO DA PROVA.

A impugnação deve ser instruída com os documentos em que se fundamentar, sendo ineficaz pleito de produção extemporânea de provas.

PRODUÇÃO DE PROVA. COMPLEMENTAÇÃO.

Dispensável a complementar produção de provas, quando os documentos integrantes dos autos revelam-se suficientes para formação de convicção e conseqüente deslinde do feito.

SUSTENTAÇÃO ORAL. PRIMEIRA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA.

Incabível, por ausência de previsão legal, a sustentação oral em primeira instância de julgamento administrativo.

CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO

Converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias que foram importadas mediante interposição fraudulenta e/ou com recursos de origem, disponibilidade e transferência não comprovados e que não sejam localizadas ou que tenham sido consumidas.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 06/07/2006 a 12/12/2006

INFRAÇÃO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, respondendo pela infração, conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática, ou dela se beneficie.

Lançamento Procedente”.

Os argumentos que fundamentaram a decisão recorrida, em síntese, foram os seguintes:

- a) **quanto ao indeferimento da juntada de documentos após entrega da impugnação:** o impugnante deve apresentar as provas documentais dos fatos alegados, nos termos do art. 16 do PAF, até o momento da apresentação da peça impugnatória, sob pena de preclusão. Somente nas hipóteses excepcionais, previstas nas alíneas do § 4º do citado artigo, é permitida a apresentação, em momento posterior, das referidas provas. O

fato alegado na impugnação (greve dos correios que impediu a obtenção dos documentos) não se inclui nas referidas exceções;

- b) **quanto ao indeferimento da prova pericial:** há elementos nos autos que esclarecem completamente a questão do presente processo, portanto, entende desnecessária a realização de perícia, nos termos do art. 18 PAF;
- c) **quanto ao indeferimento da juntada de todos os processos:** tal procedimento tornaria os processos mais complexos uma vez que são diferentes os contribuintes solidários em cada um deles;
- d) **quanto ao pedido de alteração do endereço de intimação da autuada solidária:** cabe à unidade responsável pelo ato administrativo de intimação da interessada analisar o mesmo;
- e) **quanto à conversão da pena de perdimento em multa:** a presente pena de perdimento está tipificada no inciso V, c/c o § 1º, do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002, e a sua conversão em multa do § 3º do mesmo art. 23;
- f) **quanto à interposição fraudulenta de terceiros:** trata-se de presunção legal, prevista no § 2º do citado art. 23, que tem como hipótese a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados no comércio exterior;
- g) **quanto à comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados:** as provas carreadas aos autos comprovam que os recursos financeiros utilizados pela interessada autuada (a importadora “de direito”) para pagamento das operações de importações não eram advindos do seu patrimônio líquido ou de operações de crédito, mas, oriundos de depósitos efetuados por terceiros, mediante adiantamentos efetuados por seus clientes; e
- h) **quanto à aplicação da penalidade estabelecida no art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007: redução para 10% (dez por cento) do valor da multa lançada, por força retroatividade benigna do disposto:** esta penalidade não se aplica ao caso em apreço, haja vista que, embora esta penalidade envolva a cessão do nome de uma terceira pessoa com o fim de acobertar o real interveniente na operação de comércio exterior, trata-se de penalidade distinta da aplicada na presente autuação. Justifica esse entendimento afirmando que (i) a penalidade aplicada na presente autuação, prevista no § 3º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, com a redação incluída pela Lei nº 10.637, de 2002, pressupõe à prévia tipificação da pena perdimento prevista no inciso V do mesmo art. 23, ao passo que (ii) a penalidade capitulada no *caput* do referido art. 33 é cabível independentemente do perdimento da mercadoria importada ou a sua conversão pelo seu valor aduaneiro, quando a mesma não é encontrada ou consumida. Ademais, esta penalidade somente se aplica ao importador ou exportador de direito, ostensivo, ou seja, aquele que cede o nome, e se aplica somente às infrações ocorridas a partir da sua vigência, que se deu em 15/06/2007, data da publicação da Lei nº 11.488, de 2007.

Em 09/10/2008, a autuada foi cientificada, por via postal (fl. 1.646). Inconformada, interpôs o Recurso de fls. 1.647/1.685, apresentando, além das alegações já aduzidas no peça impugnatório, em síntese, as seguintes:

- a) quanto à decisão de primeira instância: esclarece que, embora a decisão tenha sido por unanimidade, houve voto divergente, no sentido da aplicação da penalidade do art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, atendendo em parte a pretensão da recorrente;
- b) quanto à nulidade do julgamento por cerceamento direito defesa: alega que, o indeferimento de produção de prova oral, documental e pericial, embora devidamente fundamentada, trouxe grave prejuízo ao feito, pois tais elementos probatórios eram indispensáveis para o julgamento da controvérsia. Em relação a este ponto, argumenta ainda que foi menosprezada pelo julgado recorrido a alegação apresentada na impugnação de que a greve dos funcionários da Empresa dos Correios impedira-lhe de apresentar as demais provas documentais.

Diante da confirmação que a responsável solidária não havia sido intimada do referido Acórdão, na Sessão de 03 de fevereiro de 2010, os Conselheiros membros da 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara desta Seção, nos termos da Resolução nº 310200.099, converteram o julgamento em diligência e determinaram o retorno dos presentes autos à Unidade da Receita Federal de origem, para que a responsável solidária fosse cientificada do inteiro teor do Acórdão recorrido, nos termos do art. 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, com as alterações posteriores.

Em cumprimento a tal determinação, em 27/07/2010, a responsável solidário foi regularmente cientificada do citado Acórdão (fls. 1.680/1.682), sem que tenha apresentado recurso, conforme atestado no Despacho de fl. 1.683.

Por fim, em 25/10/2010, em atenção ao Despacho de fls. 1.684, os presentes autos retornaram a este E. Conselho, onde, em conformidade com o disposto no § 8º do art. 49 do do Anexo II do Regimento Interno deste Conselho, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, foram remanejados para esta Turma Especial, para prosseguimento do julgamento do recurso interposto pela autuada.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro José Fernandes Do Nascimento, Relator

O presente Recurso é tempestivo, foi apresentado por parte legítima, trata de matéria da competência deste Colegiado e preenche os demais requisitos de admissibilidade, inclusive no que tange ao limite alçada, portanto, dele tomo conhecimento.

I- DA PRELIMINAR

Alega a recorrente que, embora devidamente fundamentada, o indeferimento de produção da prova oral, documental e pericial pelo Órgão julgador de primeira instância

trouxe grave prejuízo à sua defesa e ao próprio feito, pois tais elementos probatórios eram úteis para o deslinde da presente controvérsia.

Não assiste razão à Recorrente. Analisando o inteiro teor do voto condutor do Acórdão recorrido, verifico que as preliminares suscitadas pela recorrente na peça impugnatória foram devidamente fundamentadas no julgado recorrido, com suporte em argumentos consistentes e fundamentos jurídicos adequados.

Quanto ao indeferimento da produção de prova oral, assim argumentou o relator do voto condutor da vergastada decisão, *in verbis*:

(...) a sustentação oral é procedimento não previsto para ter lugar na primeira instância de julgamento do processo administrativo fiscal. Isto é possível, no entanto, em juízo e na órbita do Conselho de Contribuintes ou na da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

De fato, no âmbito do processo administrativo fiscal, a previsão de sustentação oral só existe na fase recursal, durante as sessões de julgamento realizadas pelas turmas ordinárias e especiais deste E. Conselho, conforme previsto nos incisos II e III do art. 58 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009. No que tange produção de provas testemunhais, não há previsão de que ela ocorra em nenhuma das fases de julgamentos.

No que concerne ao indeferimento da juntada de documentos após entrega da impugnação, o argumento apresentado no referido voto foi de que, nos termos do art. 16 do PAF, a impugnante deve apresentar as provas documentais dos fatos alegados até o momento da apresentação da peça impugnatória, sob pena de preclusão. Somente nas hipóteses excepcionais, previstas nas alíneas do § 4º do citado artigo, é permitida a apresentação, em momento posterior, das referidas provas. Aduz que o fato alegado na impugnação (greve dos correios que impediu a obtenção dos documentos) não se inclui nas referidas exceções.

Procedem as razões apontadas pelo julgador de primeiro grau. Ademais, não se dignou a recorrente em demonstrar com elementos probatórios convincentes quais documentos se encontravam postados nos Correios na época da apresentação da impugnação, bem como não trouxe aos autos qualquer esclarecimento que justificasse a indispensabilidade deles para instrução probatória dos fatos alegados em sua defesa e, por conseguinte, do julgamento da presente controvérsia. A simples alegação de que houve prejuízo à defesa e ao próprio feito não justifica aplicação ao caso das circunstâncias excepcionais previstas no § 4º do art. 16 do PAF. Por isso, entendo que não merece qualquer censura tal indeferimento.

Além disso, há informações nos autos que a autuada, ao longo da realização de todo o procedimento de fiscalização, contou com tempo suficiente para prestar as informações necessárias e apresentar os documentos julgados necessários a instrução da sua defesa. No mesmo sentido, não existem evidências de que tais documentos poderiam contribuir de alguma forma para a pretendida complementação da instrução probatória, haja vista que não há na peça recursal nenhuma menção ao tipo de informação neles contida e quais lacunas destinam-se a suprir.

Quanto ao indeferimento da prova pericial, alegou o i. Relator que havia elementos nos autos que esclareciam completamente os fatos objeto da presente contenda, portanto, seria desnecessária a realização da perícia requerida, nos termos do art. 18 do PAF.

Também neste ponto não vejo configurado o alegado cerceamento do direito de defesa, haja vista que, no âmbito do PAF, a autoridade julgadora, na apreciação da prova, além da liberdade de formar a sua convicção, goza da prerrogativa de proceder a instrução probatória somente quando esta revelar-se necessária (art. 29 do PAF), o que, evidentemente, não se vislumbra no caso em tela, uma vez que não se justifica a perícia requerida, para fim de exame de documentos e livros da escrituração contábil e fiscal, pois, como de sabinça, a análise de tais documentos prescinde de conhecimento técnico especializado.

Assim, estou convencido que, no caso em tela, não houve o alegado cerceamento do direito de defesa, em consequência, rejeito a presente preliminar nulidade.

II- DO MÉRITO

Inicialmente, cabe esclarecer que, conforme consignado na minuciosa, exaustiva e detalhada Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de fls. 1.250/1.299, que integra o presente Auto de Infração, as autoridades fiscais constataram e relataram uma série de condutas praticadas pela autuada que, em tese, configurariam infração a diversos comandos normativos da legislação tributária e aduaneira, o que deu origem a mais 7 (sete) autuações formalizadas por meio de processos distintos (fl. 1.250).

Neste processo, está sendo exigida a multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias estrangeiras importadas, discriminadas no Demonstrativo de fls. 1.222/1.247, as quais foram repassadas pela autuada diretamente a responsável solidária, considerada a real compradora, bem como a verdadeira responsável pelas respectivas operações de importação, inclusive depositando na conta bancária da autuada o valor monetário utilizado para a liquidação da operação cambial e pagamento dos tributos devidos e demais despesas aduaneiras atinentes as respectivas operações de importação (fls. 1.264/1.268 e 1.284).

A multa em questão, prevista no § 3º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, com a redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637, de 2002, trata-se de penalidade pecuniária substitutiva da pena de perdimento por dano ao erário, estabelecida no § 1º do mesmo art. 23, quando demonstrada a impossibilidade de apreensão da mercadoria, ou porque não foi localizada ou porque foi dada a consumo, em face do cometimento da infração tipificada no inciso V do citado art. 23. Os mencionados dispositivos legais citados têm o seguinte teor, *in verbis*:

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

(...)

V - estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.

(...)

*§ 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. (grifos não originais).

Na presente autuação, o motivo apontado pelas autoridades fiscais, para imposição da referida penalidade, foi que as mercadorias foram consumidas, uma vez que se tratava de alimentos perecíveis. Com efeito, embora não haja prova material e cabal nos autos sobre esse fato, como sobre ele nada foi dito pela recorrente, admito-o como sendo verdadeiro.

Assim, uma vez superada a questão atinente a conversão da pena perdimento em multa, cabe a analisar ainda se, nos presentes autos, encontra-se devidamente configurada a infração descrita no transcrito inciso V do art. 23, sancionada com a pena principal, ou seja, a pena de perdimento, prevista no transcrito § 1º do mesmo art. 23, no caso, convertida em multa pecuniária.

Porém, em face da complexidade da matéria jurídica objeto da presente lide, antes de adentrar na análise da questão fático-probatória, reputo oportuno apresentar uma breve digressão acerca da definição e dos efeitos jurídicos concernentes à interposição fraudulenta de terceiro (comprovada e presumida) nas operações de comércio exterior.

Da interposição fraudulenta na importação: requisitos materiais e formais.

De modo geral, considera-se **interposição fraudulenta** (ou ilícita) a operação em que uma determinada pessoa (denominada de interposta pessoa) realiza, em nome próprio, negócio jurídico de outrem (o real beneficiário), substituindo e ocultando este último do conhecimento de terceiros prejudicados com a fraude.

No âmbito das operações de comércio exterior, a interposta pessoa é aquela que se coloca entre o importador/exportador estrangeiro e o comprador/vendedor no País, ocultando um ou outro do conhecimento dos órgãos de controle e fiscalização das atividades de comércio exterior.

Assim, no âmbito da operação de importação, a interposição fraudulenta consiste no ajuste doloso (conluio) entre o importador ostensivo e o real adquirente da mercadoria estrangeira (o importador oculto), com o nítido objeto de omitir a participação deste último nos documentos que amparam a operação e no respectivo procedimento de despacho aduaneiro de importação, evitando que os órgãos de controle das atividades de comércio exterior tomem conhecimento do verdadeiro importador e, dessa forma, eximindo-se do pagamento dos tributos e demais encargos decorrentes da prática da referida operação.

Em face dessa peculiaridade, a materialização da referida infração depende, necessariamente, da participação de pelo menos duas pessoas jurídicas, sendo uma oculta (o importador oculto ou real beneficiário da operação), que fornece os recursos financeiros utilizados na operação (**requisito material**), e a outra ostensiva (importador ostensivo), a cedente do nome, inclusive dos documentos, com vistas à realização dos procedimentos de despacho aduaneiro da mercadoria (**requisito formal**).

Das modalidades de interposição fraudulenta na operação de importação.

De acordo com a legislação vigente, a interposição fraudulenta (*latu sensu*) divide-se em: a) **interposição fraudulenta (comprovada)**, prevista no inciso V do *caput* do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, com a nova redação da Lei nº 10.637, de 2002, combinado com o disposto no art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007; e b) **interposição fraudulenta presumida**, definida no § 2º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, com a nova redação da Lei nº 10.637, de 2002.

O que diferencia uma modalidade da outra é a existência ou não da comprovação da **origem, disponibilidade e transferência dos recursos financeiros** empregados na operação de importação, por parte do importador responsável pelo procedimento de despacho aduaneiro de importação.

Na interposição fraudulenta presumida, o importador ostensivo não comprova **a origem, disponibilidade e transferência dos recursos financeiros** utilizados na operação de importação por conta própria (simulada). Nessa modalidade de interposição fraudulenta, são presumidas a operação de importação por conta e ordem de terceiro e a participação do real importador que, por força das circunstâncias, não é identificado, permanecendo oculto ou desconhecido da Fiscalização aduaneira.

Por sua vez, a interposição fraudulenta (comprovada) é aquela em que o importador ostensivo comprova **a origem, disponibilidade e transferência dos recursos financeiros** utilizados na operação de importação por conta própria (simulada ou aparente). Neste tipo de interposição são comprovadas a operação de importação por conta e ordem de terceiro (dissimulada) e a participação do real importador (ocultado), identificado como o provedor dos recursos financeiros utilizados na operação e real adquirente da mercadoria importada.

Dos efeitos jurídicos da prática da interposição fraudulenta presumida.

No que tange às operações de comércio exterior, a hipótese de interposição fraudulenta presumida está prevista no § 2º do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, com a redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002, a seguir reproduzido:

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

(...)

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

(...). (grifos originais)

Assim, pormenorizando o significado do referido preceito legal, por inferência lógica tem-se que a **não-comprovação da origem, disponibilidade ou transferência dos recursos financeiros empregados nas operações de comércio exterior** constitui o fato provado (ou presuntivo) que leva a presunção de veracidade do fato probando (ou presumido) consistente na realização da operação de interposição fraudulenta no âmbito das operações de comércio exterior.

É oportuno ainda esclarecer que a **não-comprovação da origem, disponibilidade ou transferência dos recursos financeiros empregados nas operações de comércio exterior** também constitui hipótese de uma infração, caracterizadora da inidoneidade da pessoa jurídica, revestindo-se em condição suficiente para imposição da declaração de

inaptidão da inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ), conforme determina o § 1º do art. 81 da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002, 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 fato¹.

§ 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).

[...](grifos não originais)

Dessa forma, resta demonstrado que, nas duas hipóteses infracionárias anteriormente explicitadas, o real adquirente da mercadoria é presumido ou pressuposto, portando desconhecido da Fiscalização aduaneira, indubitavelmente, pela prática da interposição fraudulenta presumida, apenas o importador ostensivo responde pelas seguintes sanções:

- a) pena de perdimento da mercadoria, por dano ao erário, prevista no § 1º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, ou multa de 100% (cem por cento) do valor aduaneiro, estabelecida no § 3º do citado art. 23, se não localizada ou consumida a mercadoria; e
- b) declaração de inaptidão da sua inscrição no CNPJ, nos termos do § 1º do art. 81 da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002.

Das sanções previstas para a prática da interposição fraudulenta (comprovada).

Até o advento do art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, pela prática do tipo da infração denominada de **interposição fraudulenta (comprovada)** nas operações de comércio exterior, tanto o real beneficiário quanto a interposta pessoa eram sancionadas com a mesma penalidade, ou seja, o perdimento da mercadoria ou a multa substitutiva equivalente ao valor aduaneiro, respectivamente, fixadas nos § 1º e 3º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, com a nova redação da Lei nº 10.637, de 2002.

A partir da vigência do novel diploma legal, a conduta da interposta pessoa, consistente na **cessão do nome, incluindo a disponibilização de documentos**, passou a ser sancionada pela penalidade instituída pelo art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, a seguir transcrito:

¹ Atualmente, o caput deste artigo tem a seguinte redação: "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".

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.

De forma clara, no âmbito da infração por interposição fraudulenta (comprovada), o preceito legal em destaque atribui à conduta da interposta pessoa duas consequências jurídicas, (i) no *caput*, imputando-lhe a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação, não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), e (ii) no parágrafo único, eximindo-lhe da declaração de inaptidão a sua inscrição no CNPJ.

Em decorrência dessa alteração, cabe esclarecer que, até a vigência do art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, predominava o entendimento de que, pela prática da interposição fraudulenta (comprovada), respondia:

- a) pela pena de perdimento, ou a multa sucedânea, **a interposta pessoa, em regime de responsabilidade solidária com o real beneficiário da operação**, nos termos dos incisos V e VI do art. 95² do Decreto-lei nº 37, de 1966; e
- b) pela declaração de inaptidão da inscrição no CNPJ, por equiparação a situação de inexistência de fato, **apenas a interposta pessoa**, nos termos do inciso III do art. 34, combinado com o inciso III do art. 41, da Instrução Normativa SRF nº 568, de 2005³.

Após a vigência no novo dispositivo legal, em conformidade com o disposto no art. 100 do Decreto-lei nº 37, de 1966⁴, pela prática da infração em apreço, a interposta pessoa passou a responder apenas com a multa de 10% (dez por cento) do valor operação, ou pelo valor fixo mínimo de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), se da aplicação do referido percentual resultar valor menor.

² "Art.95 - Respondem pela infração:

[...]

V-conjunta ou isoladamente, o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

VI - conjunta ou isoladamente, o encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora". (Incluído pela Lei nº 11.281, de 2006)

³ "Art. 34. Será declarada inapta a inscrição no CNPJ de entidade:

[...]

III – inexistente de fato;

[...]

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

[...]

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;

[...]"

DocId: 31411100 - Se do processo se apurar responsabilidade de duas ou mais pessoas, será imposta a cada uma delas a pena relativa à infração que houver cometido". NUNDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 28

07/2012 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 02/08/2012 por REGIS XAVIER HOLA

O motivo para que não haja cumulação de penalidades (multa de 100% mais multa de 10%) sobre a mesma pessoa jurídica infratora (no caso, a interposta pessoa) decorre do fato de ambas as penalidades sancionarem infração idêntica (a interposição fraudulenta), o que é expressamente vedado pelo princípio do *non bis in idem* que, em matéria de infração, consiste na proibição de dupla penalização sobre idêntica conduta ilícita ou de dupla valoração de circunstância gravosa com vista à determinação do grau da pena aplicável.

Ademais, não se deve olvidar que, no âmbito da legislação aduaneira, tal princípio encontra-se positivado no *caput* do art. 99 do Decreto-lei nº 37, de 1966, a seguir reproduzido:

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)

Não é demais repisar que, com o advento do art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, embora esse preceito legal e o art. 23, V, do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, refiram-se a mesma infração (interposição fraudulenta no comércio exterior), não há dúvida que as condutas sancionadas são complementares e os agentes distintos, ou seja, no inciso V do art. 23, a conduta sancionada passou a ser apenas o fornecimento dos recursos financeiros (requisito material da infração), conduta atribuída apenas ao real beneficiário da operação, enquanto que no art. 33, a conduta sancionada é a cessão do nome (requisito formal da infração), conduta reservada apenas à interposta pessoa.

Em suma, a partir da vigência do art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, a penalidade decorrente da prática da infração tipificada no artigo 23, V, do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, passou ser imputável apenas ao real importador ou exportador, ao passo que o importador ou exportador ostensivo, passou a responder apenas pela multa do artigo 33 da Lei nº 11.488, de 2007.

Esse também foi o entendimento manifestado pelo E. Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF4) que, por unanimidade, negou provimento ao recurso de Apelação no Mandado de Segurança (AMS) nº 2005.72.08.005166-6/SC (TRF4)⁵, de cuja ementa transcrevo os seguintes excertos:

[...]

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 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.

[...] (grifos não originais)

De acordo com o referido julgado, a multa de 10% (dez por cento), prevista no *caput* do referido precepto legal, aplica-se apenas ao importador ostensivo que, em nome próprio, cedendo seu nome, realiza o procedimento de importação do interesse do importador oculto, enquanto que pela pena de perdimento, ou a multa equivalente ao valor aduaneiro, responde apenas o real importador.

Esse entendimento está em perfeita consonância com o disposto no § 3º do art. 727⁶ do Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009 (Regulamento Aduaneiro de 2009 – RA/2009).

Além disso, tendo em conta a gravidade das infrações e os danos delas decorrentes, entendo que a minoração da penalidade aplicada à interposta pessoa pela conduta da cessão do nome, que caracteriza a interposição fraudulenta comprovada, está em perfeita consonância com os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

Com efeito, é evidente que a interposição fraudulenta caracterizada pela não-comprovação da origem lícita dos recursos, aqui denominada de interposição fraudulenta presumida, consiste numa infração muito mais danosa à sociedade do que aquela outra em que resta comprovada a utilização dos recursos de terceiros, porém, sem o atendimento dos requisitos formais exigidos no procedimento de importação por conta e ordem de terceiros. A razão é óbvia, em decorrência da prática da primeira infração, juntamente com os crimes contra ordem tributária, em tese, poderão ainda coexistir outros delitos de grande poder ofensivo, tais como: os crimes de evasão de divisas, de lavagem de dinheiro etc.

Do tipo de interposição fraudulenta objeto da presente autuação.

⁶ "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".

No item 06 da Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (fls. 1.276/1.283) informaram as autoridades fiscais que, com base na análise dos extratos das correntes bancárias da autuada, que foram utilizadas para liquidar os contratos de câmbio, constaram que, *in verbis*:

(...) os recursos creditados por terceiros nas contas correntes bancárias da fiscalizada, e que necessariamente foram utilizados para liquidar os contratos de câmbio vinculados às respectivas importações, não consta identificação dos remetentes dos recursos (...). (grifos do original)

Em consequência, eles relacionaram todos os depósitos, cujos depositantes não foram identificados, individualizando-os por data, histórico e valor, e intimaram a autuada (fls. 13/18) a identificar o nome e o CNPJ ou CPF dos depositantes.

Em resposta, a fiscalizada apresentou o documento de fls. 20/24, vinculando os citados depósitos às empresas supostamente depositantes. Todavia, não foram apresentados documentos hábeis e idôneos que respaldassem tal identificação.

Com base em tal fato, concluíram as ditas autoridades que “não foi comprovada, de forma cabal, a origem desses recursos”.

Mais adiante, no item 07 do citado Demonstrativo (fls. 1.284), as ditas autoridades informam que:

- a) com o intuito de esclarecer o *modus operandi* da fiscalizada, analisaram, o ciclo completo das operações comerciais das importações por ela realizadas, desde o desembaraço aduaneiro, passando pelas notas fiscais de entrada e de saída, contratos de câmbio, até identificação nos extratos bancários dos recursos efetivamente usados no pagamento das importações;
- b) com base em tais informações, constataram que, logo após o recebimento dos referidos depósitos, ocorria não só a liquidação da operação cambial, mas também o pagamento dos tributos incidentes na importação e demais despesas aduaneiras;
- c) em decorrência, consideraram que a fiscalizada havia identificado os reais depositantes de maneira correta, logo, estava corroborada que as importações realizadas em nome dela não foram pagas com recursos próprios, mas sim de terceiros (reais adquirentes), o que caracterizava a presunção legal de interposição fraudulenta nas ditas operações; e
- d) como a tabela de fls. 1.222/1.247 mostrava de maneira detalhada a vinculação entre os depósitos bancários, as respectivas DI, os fechamentos de câmbio e as notas fiscais de entrada e saída, estava comprovado que a autuada, mediante interposição fraudulenta, operou por conta e ordem de terceiros, dentre os quais a responsável solidária, Pink Alimentos do Brasil Ltda., ocultos das relações obrigacionais tributárias formadas em sede dos despachos aduaneiros de importação **processados com base nas DI relacionadas na referida tabela.**

No presente caso, com base nos dados constantes da citada tabela, corroboradas pelas informações consignadas no documento de fls. 20/24, apresentado pela própria autuada, estou convicto que a origem dos recursos financeiros utilizados nos pagamentos, atinentes às operações de importação objeto da presente autuação, foram devidamente comprovados como sendo originários da pessoa jurídica Pink Alimentos do Brasil Ltda., incluída como responsável solidária no polo passivo da presente autuação.

Além disso, há nos autos um conjunto de provas indiciárias que, de modo congruente com os demais elementos probatórios, conduz a conclusão inevitável de que autuada apenas cederá o seu nome, com vista a ocultação da real adquirente da mercadoria, complementando o ajuste doloso que resultou na concretização da infração por interposição fraudulenta.

Tais elementos, ao meu ver, infirmam a alegação da Recorrente de que os recursos financeiros utilizados nas operações de importação em apreço advinham de créditos a que a autuada e seu administrador tinham acesso, principalmente, tendo em conta que a referida alegação não foi comprovada com base em documentação idônea.

Por todas essas considerações, entendo que resta cabalmente demonstrado que as condutas relatadas e provadas nos autos subsumem-se à hipótese da infração denominada de interposição fraudulenta (comprovada).

Da infração cometida e da penalidade aplicável: princípio da retroatividade benigna.

No caso em tela, como a referida infração foi cometida antes da vigência do art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, pela prática da infração capitulada no inciso V do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, pela simples cessão do nome, na condição de importador ostensivo, a Recorrente também respondia pela pena de perdimento da mercadoria por dano ao erário, prevista no § 1º do citado art. 23, ou sua sucedânea, a multa de 100% (cem por cento) do valor aduaneiro, estabelecida no § 3º do citado art. 23, em regime de co-autoria e solidariedade com o real adquirente ou importador de fato, conforme explicitado precedentemente.

Porém, em relação ao importador ostensivo, a penalidade 100% (cem por cento) do valor aduaneiro foi reduzida para 10% (dez por cento) do valor da operação, em decorrência, tratando-se de ato não definitivamente julgado, no presente caso, deve ser reconhecido em favor da Recorrente o efeito da retroatividade benigna, previsto 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.

Dessa forma, com respaldo no art. 100, combinado com o inciso V do art. 95, do Decreto-lei nº 37, de 1966, entendo que a autuada e a responsável solidária, pela prática da infração objeto da presente autuação, respondem de forma distinta, a saber:

- a) a autuada pela multa de 10% (dez por cento) do valor da operação, nos termos do *caput* do art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007; e
- b) a responsável solidária pela multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, fixada no § 3º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, com a nova redação.

III - DA CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por REJEITAR a preliminar de nulidade do Acórdão recorrido, por cerceamento do direito de defesa, e, no mérito, DAR PROVIMENTO PARCIAL ao presente Recurso, para, em favor apenas da autuada, reduzir para 10% (dez por cento) o valor da multa aplicada, devendo ser mantida a cobrança da multa de 100% (cem por cento) cominada à responsável solidária, a pessoa jurídica Pink Alimentos do Brasil Ltda.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento

Voto Vencedor

Conselheiro Regis Xavier Holanda, Redator designado.

Da interposição fraudulenta de terceiros

A ocultação, em operações de importação, do real comprador ou do responsável pela operação encontra tratamento normativo no artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/76 incluído pela Lei nº 10.637/02, *in verbis*:

Decreto-lei nº 1.455/1976

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

(...)

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

(...)

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

§2º Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem,

§ 2º Para fins do disposto no § 1º, a comprovação da origem de recursos provenientes do exterior dar-se-á mediante, cumulativamente:

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;

II - identificação do remetente dos recursos, assim entendido como a pessoa física ou jurídica titular dos recursos remetidos.

§ 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.

§ 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.

Após análise conjunta da regra do art. 33 da Lei nº 11.488/07 com a disposta no art. 23, V e parágrafos do Decreto-lei nº 1.455/76, curvo-me ao entendimento de que a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada conferiu uma nova penalidade que é aplicável ao importador ou exportador ostensivo cumulativamente ao perdimento da mercadoria importada ou à sua conversão em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida.

Com efeito, temos aqui penalidades de naturezas diversas.

Sobre a matéria, pela profundidade e clareza com que o tema foi abordado, adoto como fundamento os seguintes trechos de voto⁸ que a abordou:

“Da alegação da cessão de nome da pessoa jurídica

.....

*De pronto, não é demais ressaltar que toda cessão fraudulenta de nome empresarial a terceiros para o escamoteado exercício do comércio internacional provoca a ocorrência, simultânea, de interposição fraudulenta, obtendo tal situação fática reprimenda, **de forma cumulativa**, tanto relacionada ao objetivo perdimento da mercadoria – **Dano ao Erário: pena de natureza administrativa/controle aduaneiro** - quanto à penalidade inaugurada no artigo 33 acima colocado – **Obrigação tributária acessória: pena face ao seu descumprimento**. Porém, nem toda interposição fraudulenta de terceiros é alimentada pela cessão indevida do nome empresarial da importadora/exportadora - como podemos citar a presunção debatida nestes autos -, subsumindo-se tal acontecimento à pena de perdimento, no entanto motivando o afastamento da segunda penalidade aqui em debate.*

.....

De qualquer sorte, apesar de fugir ao caso específico em apreço, cabe revelar que a pena de perdimento da mercadoria, prescrita no inciso V do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976, e a penalidade pecuniária estabelecida no art. 33 da Lei nº 11.488/2007 exprimem censuras autônomas, conseqüentemente, são passíveis de aplicação cumulativa.

.....

Ao caso, portanto, é aplicável a pena de perdimento às mercadorias, no entanto não passível de operacionalização em virtude da impossibilidade material da cominação dessa sanção, tendo em vista a ausência da localização das mercadorias ou mesmo a ocorrência do seu consumo. Dessa maneira, conforme já exposto, o diploma legal estabelece a aplicação de penalidade substitutiva, no importe equivalente ao valor destas, no entanto, vale firmar: aludida ação punitiva substitutiva, em que pese apresentar-se sob feição tributária, não desnatura a sua essência aduaneira/administrativa, ou melhor, não tributária.

*Portanto, o lançamento tem seu núcleo centrado na pena de perdimento da mercadoria. **O objeto primário da reprimenda administrativa, desse modo, é a apreensão da mercadoria em face, “primeiro”, do importador/exportador ostensivo – explicitado no conhecimento de transporte/fatura/nota fiscal/registro da DI/RE - e ulterior decretação de sua perda em favor da União.***

*Recorri ao termo “primeiro”, pois é assente, nos termos da legislação norteadora da matéria (art. 95, Decreto-lei nº 37/66), que eventual outro agente **que concorra** para tal prática, igualmente, integrará o pólo passivo da demanda fiscal, desta feita, sob condição solidária.*

*O crédito tributário, na espécie, é fruto da impossibilidade da execução dessa sanção administrativa, redundando, logo, em exação no importe equivalente ao quantum dessas mercadorias. **Logo, fossem, nesse passo, apresentadas as mercadorias não existiria o presente crédito tributário. Ou mesmo, se citada inflição fosse decretada no anterior curso do despacho aduaneiro, portanto com as mercadorias então palpáveis, igualmente, aludido crédito tributário não se lhe sucederia,** pois a pena de perdimento seria ali cominada em face daquele agente apresentado como importador.*

Tal mesma exegese não se pode colher do escopo legal emanado do artigo 33 da Lei nº 11.488/07, adiante posto:

.....

*Analizando o dispositivo, percebe-se que citado diploma legal visa punir a pessoa jurídica que **cede seu nome** para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas a eclipsá-los, ou seja, ocultando seus reais intervenientes ou beneficiários.*

*Desse modo, a pena administrativa de perdimento aqui tratada assenta a implementação de seu foco punitivo, de per si, **na mercadoria, ou melhor, no afastamento de sua propriedade;***

já a punição estabelecida pela novel norma, sem prejuízo da primeira cominação, materializa-se em penalidade pecuniária específica a quem lhe deu causa, ou seja, ao específico agente que promoveu a cessão de seu nome a outrem com o fito de afastar, da ciência das autoridades aduaneiras, a participação da cessionária.

.....
Na nova norma punitiva supra, depreende-se que o verbo do seu tipo é ceder. Tal norma se destina, assim, a censurar, mediante aplicação de multa pecuniária, o específico ato do agente que promove a cessão de seu nome empresarial a outrem para subtraí-lo da figuração, notadamente, do ato primeiro do iter procedimental da importação, e último, da exportação.

*Convém, logo, realçar que o tipo colocado pela Lei nº 11.488/07 não encampa conduta meramente culposa do agente infrator, pois nele próprio há previsão explícita do nocivo desiderato do agente, qual seja, “**com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários**”, o que atrai a natureza dolosa desse cometimento.*

A censura à interposição fraudulenta de terceiros, nos termos do inciso V do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976, repercute no bem objeto da transação simulada e, por consequência, sobretudo, em seu então proprietário, explicitado no B/L, fatura, nota fiscal, contratos, etc.

Diante da inviabilidade da materialização da sanção, conforme visto, há que ser promovida a constituição do crédito tributário, sob a vertente da penalidade pecuniária. Nesse novo turno, em desfavor de quem? Ora, em desfavor do proprietário da mercadoria, bem como daquele que efetivamente logrou fomentar a interposição vedada, decisivamente concorreu para a interposição fraudulenta, aquele, portanto, que almejou beneficiar-se da operação simulada, conforme norte claro emanado do art. 95 do Decreto-lei nº 1.455/1976.

*A reprimenda à cessão é personalíssima ao agente cedente, logo destinada especificamente: “a pessoa jurídica que ceder seu nome”, diferentemente da interposição fraudulenta, a qual comporta reprimir o fato: **interposição dolosa**, mediante a incidência da decretação da perda do bem ali envolvido, portanto em desfavor, em última análise, do seu proprietário, bem como de quem concorreu, indevidamente, para essa relação de propriedade, mesmo que, naquele ínterim, velado. Na ausência do objeto dessa inflição, toma assento, alternativamente, o crédito tributário. Conseqüentemente, na espécie, os agentes que, inequivocamente, entremearam-se para tal fato, qual seja, a vedada interposição, colocam-se perante o fisco na condição de solidários em face da exação substituta, pois, cristalinamente, concorreram para referida defesa prática, sendo a pluralidade da sujeição passiva do lançamento **intrínseca à infração**.*

.....

Ao revés, trilho o entendimento de que tal pena de 10% veio acompanhar a cominação da penalidade substitutiva do perdimento, sendo a primeira com foco exclusivo no cedente, ao passo que a última endereçada tanto ao cedente quanto àquele que concorreu dolosamente para o fato: interposição fraudulenta, por exemplo, o agente adquirente do bem.

.....

Sobre o aspecto da vedação à decretação da inaptidão do CNPJ do cedente, por seu turno, desta forma estabelecia o então vigente caput do dispositivo acima referenciado da Lei nº 9.430/96, posteriormente alterado pela MP 449/2008 e pela Lei nº 11.941/2009, assim como os demais dispositivos do artigo em referência:

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.⁹

§ 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.

§ 2o Para fins do disposto no § 1o, a comprovação da origem de recursos provenientes do exterior dar-se-á mediante, cumulativamente:

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;

II - identificação do remetente dos recursos, assim entendido como a pessoa física ou jurídica titular dos recursos remetidos.

§ 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.

§ 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. [...]

Convém iterar que o parágrafo único do supramencionado art. 33 da Lei nº 11.488/07 reforça a intenção do legislador de punir, também, a estrita indevida conduta da cessão jungida ao

⁹ Redação atual do caput do art. 81 da Lei 9.430/96, dada pela Lei nº 11.941/2009:

“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.” 24/08/2001

nome da pessoa jurídica, quando estabelece que, em tal hipótese, não se aplica o disposto no artigo 81 da Lei nº 9.430/96, que determina, **sem prejuízo da pena de perdimento do bem**, a declaração de inaptidão do correspondente CNPJ - instrumento de exercício do poder de polícia com o intuito de evitar fraudes e combater o uso abusivo da pessoa jurídica. Com a edição da Lei nº 11.488/2007, em razão do contido no parágrafo único de seu artigo 33, o parlamento entendeu não mais aplicar o disposto no artigo 81 da Lei nº 9.430/1996, ou seja, não mais se declarar inapta a pessoa jurídica naquelas situações que especifica.

Vale sublinhar, por último, que a pena de perdimento, com efeito, tem natureza diversa da sanção de inaptidão do CNPJ, a despeito de ambas, para o caso em apreço, descenderem do mesmo fato jurígeno. Enquanto esta tem como objeto de execução direta o alicerce cadastral da pessoa jurídica – **interditando, por conseguinte, a continuidade do seu exercício empresarial, aquela é de controle aduaneiro**, pesando sua aplicação sobre as mercadorias importadas ou exportadas em situação irregular. Dessa maneira, conseqüentemente, são passíveis também, de forma legítima, de aplicação cumulativa.

A Lei nº 11.488/2007, no específico dispositivo em estudo, ao mesmo tempo em que determinou a obstaculização da sanção de inaptidão à pessoa jurídica infratora, previu a exigência de multa pecuniária por tal defeso agir. Essa substituição de penalidade, ou mesmo, essa impressão de maior rigor civil a tal cometimento em nada altera sua natureza e, portanto, resta mantida a possibilidade de sua exigência simultânea com a pena de perdimento – ou a que lhe é substitutiva - **que, note-se, até a presente data, não foi revogada.**

Conforme o exposto, conclui-se que, a partir da introdução da multa pelo artigo 33 da Lei nº 11.488/2007, além do perdimento do bem correspondente, a nova lei atribuiu penalidade pecuniária dirigida diretamente àquele que cedeu o seu nome para acobertar a operação de comércio exterior de terceiros, não se tratando, pois, de abrandamento de uma penalidade para determinada infração, mas a introdução da aplicação de uma penalidade pecuniária diretamente sobre o agente da ação.

Ainda, nesse diapasão, como pressuposto subsidiário à conclusão aqui chegada, a existência ou não das mercadorias, seu consumo ou não, sua localização ou não, enfim, todas estas possíveis situações não afetariam a constituição do crédito tributário fundado no artigo 33 da Lei nº 11.488/07. Portanto, clara está a natureza distinta das previsões legais, não se acatando portanto a preliminar suscitada.

Por derradeiro, apenas a título complementar, cumpre assinalar, por oportuno, que, em cunho simplesmente **interpretativo e elucidativo**, o novo regulamento aduaneiro, **estabelecido pelo Decreto nº 6.759, de 05/02/2009, revela a**

perfeita independência entre as infrações em tela, descabendo falar no afastamento da pena de perdimento em prol da cominação exclusiva insculpida no art. 33 da Lei nº 11.488/07. Deste modo prescreve esse diploma normativo:

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. (grifei).

Assim, descabe acolhimento quanto ao entendimento da impugnante a respeito da eventual substituição da multa ora exigida pela multa prevista no artigo 33 da Lei nº 11.488/2007. Em verdade, aludida propositura da impugnante não promove a nulidade desta exação, antes solidifica seus fundamentos.”

Dessa forma, exprimindo a pena de perdimento da mercadoria – e a penalidade substitutiva de multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria quando não localizada ou consumida -, prescrita no art. 23, inciso V e parágrafos do Decreto-lei nº 1.455/1976, e a penalidade pecuniária estabelecida no art. 33 da Lei nº 11.488/2007 censuras autônomas e passíveis, portanto, de aplicação cumulativa, não há que se falar em aplicação retroativa benigna desse último dispositivo normativo no presente caso.

Da conclusão

Ante o exposto, voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao presente recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 27 de junho de 2012.

(assinado digitalmente)

Regis Xavier Holanda

Processo nº 10925.000366/2008-76
Acórdão n.º **3802-01.077**

S3-TE02
Fl. 14

CÓPIA