



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

**Processo n°** 11075.720099/2013-35  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3402-003.146 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 20 de julho de 2016  
**Matéria** Multa Aduaneira  
**Recorrente** Weckerle do Brasil Ltda.  
**Recorrida** União

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/08/2011 a 31/10/2011

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA EM MATÉRIA ADUANEIRA. INEXISTÊNCIA DE PROVA DE DANO AO ERÁRIO E DOLO ESPECÍFICO PARA ESSE FIM. É DESNECESSÁRIA A COMPROVAÇÃO DE DANO.

É desnecessário comprovar a efetiva ocorrência de dano ao erário (dano patrimonial decorrente da evasão de tributos) e dolo específico para esse fim para a configuração da interposição fraudulenta capitulada no art. 23, inciso V, §§1º e 3º, do Decreto-lei 1.455/76, uma vez que para a existência desta prática infracional basta a ocorrência de prejuízos ao controle administrativo-aduaneiro, seja por criar obstáculos seja por de fato impedir que este controle seja realizado na prática.

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. PENA DE PERDIMENTO CONVERTIDA EM MULTA.

Provado nos autos por diferentes circunstâncias fático-jurídicas que o importador de direito interpôs fraudulentamente um terceiro (importador de fato), é cabível a incidência da pena de perdimento, passível de conversão em multa caso a mercadoria importada não seja apreendida.

MULTA SUBSTITUTIVA AO PERDIMENTO. MULTA PELA CESSÃO DE NOME.

A multa por cessão de nome, veiculada pelo artigo 33 da Lei nº 11.488/2007, não prejudica a aplicação da pena de perdimento ou a multa substitutiva prevista no art. 23, V, §§1º e 3º do Decreto-lei nº 1.455/76.

**Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.**

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 06/08/2016 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA, Assinado digitalmente em 26/08/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 09/08/2016 por DIEGO DINIZ RIBEIRO, Assinado digitalmente em 06/08/2016 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA, Assinado digitalmente em 17/08/2016 por THAIS DE LAURENTIIS GALKOWICZ

Impresso em 13/09/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencido o Conselheiro Diego Diniz Ribeiro, que deu provimento parcial para excluir a multa por acobertamento, por aplicação do princípio da absorção. Vencidas as Conselheiras Thais de Laurentiis Galkowicz e Maysa de Sá Pittondo Deligne, que deram provimento parcial para afastar a multa equivalente a 100% do valor aduaneiro, por aplicação do princípio da especialidade. Vencido o Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto, que deu provimento integral por entender que houve ocultação, mas não mediante simulação ou fraude. A Conselheira Thais de Laurentiis Galkowicz apresentou declaração de voto. Designada a Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula.

*(assinado digitalmente)*

Antonio Carlos Atulim - Presidente

*(assinado digitalmente)*

Diego Diniz Ribeiro - Relator

*(assinado digitalmente)*

Maria Aparecida Martins de Paula – Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Antonio Carlos Atulim, Jorge Olmiro Lock Freire, Diego Diniz Ribeiro, Waldir Navarro Bezerra, Thais de Laurentiis Galkowicz, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Carlos Augusto Daniel Neto.

## Relatório

1. Trata-se de auto de infração lavrado em face do Recorrente para fins de exigência de (i) Imposto de Importação, (ii) Imposto sobre Produtos Industrializados na importação, (iii) PIS/COFINS, sendo todas essas exações acrescidas de multa de ofício e juros de mora. Não obstante, sob a acusação de interposição fraudulenta, também foi imposto em desfavor da Recorrente pena de perdimento de mercadorias importadas, convertida em multa, nos termos do art. 23, inciso V, §§ 1º. e 3º. do Decreto-lei n. 1.455/76, bem como a multa de 10% do valor aduaneiro das mercadorias pela suposta cessão de nome da Recorrente para acobertar real importador da mercadoria estrangeira.

2. Segundo a acusação fiscal a Recorrente teria promovido, em nome próprio, a importação de equipamentos de segurança e proteção individual da Argentina, importação esta retratada pelas DI's n.s 11/1589040-0 e 11/2014917-9. Acontece que, segundo a fiscalização, a Recorrente não seria a real importadora de tais mercadorias, papel este atribuído à empresa *Mazola Importação e Exportação Ltda.* ("*Mazola*").

3. Os fatos e provas invocados pela fiscalização que atestariam a infração alhures detalhada seriam os seguintes:

(i) a *Mazola* seria a distribuidora no Brasil dos produtos destinados a segurança no trabalho e produzidos pela exportadora (Libus Argentina);

(ii) a Recorrente não possuía como objeto social a importação dos produtos aqui detalhados, mas apenas a importação de produtos de higiene pessoal, cosméticos e perfumarias,

(iii) a *Mazola* detinha um RADAR simplificado no momento em que ocorridas as importações aqui retratadas, cujo limite semestral de importação estava próximo do fim, o que motivou procurar a Recorrente para fazer as importações em seu nome;

(iv) as notas fiscais de entrada apontavam que as mercadorias importadas seriam destinadas à fabricação, mas as notas de saída, emitidas no dia imediatamente seguinte ao da entrada, apontavam a saída de mercadorias com o mesmo peso da entrada. Tais fatos (peso e curto espaço de tempo entre entrada e saída) seriam provas de que tais mercadorias não foram objeto de industrialização e que eram previamente destinadas à *Mazola*;

(v) as margens de lucro obtidas pela Recorrente com a operação de importação seriam ínfimas e, portanto, não condizentes com o risco da operação, o que só reforçaria a existência da prática infracional em análise; e, por fim

(vi) a estratégia comercial explicada pela Recorrente ao longo do procedimento fiscalizatório seria apenas um subterfúgio retórico para dar uma aparência de legalidade à operação fraudulenta.

4. Uma vez notificado da autuação, o contribuinte apresentou Impugnação alegando, em suma:

(i) para que houvesse a configuração da interposição fraudulenta seria imprescindível a presença de efetivo dano ao erário público e dolo específico nesse sentido;

(ii) que de fato houve importação em nome próprio da Recorrente, o que seria corroborado pelos seguintes fatos:

(ii.a) que toda a negociação perpetrada para a importação dos bens aqui mencionados teria sido diretamente realizada pela Recorrente com a exportadora da Argentina, o que teria ocorrido mediante contatos telefônicos (via Skype) e pessoais, sendo que, para provar esta última assertiva juntou comprovante de despesas com viagens do seu diretor para a Argentina (fls. 638/641);

(ii.b) alega, ainda, possuir capacidade financeira mais do que suficiente para arcar com tais operações de importação, uma vez que no ano de 2011 declarou para a Receita Federal do Brasil uma receita bruta operacional de aproximadamente R\$ 50.000.000,00;

(ii.c) quanto a ser ínfima a margem de lucro na operação, a Recorrente alega, primeiramente, que tal assertiva foi desenvolvida pela fiscalização sem qualquer referencial, uma vez que a fiscalização não comparou a margem da Recorrente com a de outras empresas em situações análogas. Não obstante, que a margem de lucro está equivocada, já que a fiscalização apurou indevidamente os custos, uma vez que não considerou possíveis deduções e créditos fiscais admitidos pela legislação. Ainda em relação a este tópico, afirma que a margem praticada fazia parte de uma estratégia comercial da Recorrente, que estava ingressando no mercado de vendas de equipamentos de segurança e proteção individual;

(ii.d) que a Recorrente sempre atuou no ramo de fabricação e venda de cosméticos, produtos de perfumaria e de higiene pessoal, mas que no ano de 2011 traçou uma estratégia comercial para atuar na importação e venda de equipamentos de segurança e proteção individual. Para tanto, se valeu de sua parceira comercial na Argentina, a empresa *Argul y Cia. S/A*, detentora da marca *Libus* de equipamentos de segurança. Que o

relacionamento com a empresa *Argul* já era existente, na medida em que a empresa argentina é a responsável pela fabricação das embalagens dos produtos cosméticos comercializados pela Recorrente. Firme neste propósito, a Recorrente firmou com a *Argul* um contrato de cessão de direitos do uso da marca e das licenças da empresa no Brasil (fls. 632/637). Que para desenvolver esse nicho preparou "folders" com propaganda deste produtos, bem como participou de feiras do setor (fls. 621/627), além de registrar o domínio "libus.com.br" no país (fls. 628/629);

(ii.e) alega, ainda, que após a autuação aqui tratada continuou importando as mercadorias em apreço (fls. 920/965), bem como angariou novos clientes, conforme atesta as notas fiscais de fls. 966/1.003;

(ii.f) aduz também que foi o responsável por fechar o contrato de câmbio e efetuar os pagamentos dos tributos incidentes na operação;

(iii) subsidiariamente, protesta pelo reconhecimento da consunção, afastando-se, por conseguinte, a multa 10% (dez por cento) pela cessão do nome, já que esta infração seria meio para a realização da infração mais gravosa (interposição fraudulenta).

5. Devidamente processada, a Impugnação foi julgada parcialmente procedente para afastar a incidência das exações tributárias alhures mencionadas, permanecendo, portanto, apenas as exigências das sanções de caráter aduaneiro. Este é o teor da ementa do acórdão proferido pela DRJ-SP:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II*

*Data do fato gerador: 23/08/2011*

*Dano ao Erário por infração de ocultação do verdadeiro interessado nas importações, mediante o uso de interposta pessoa.*

*Pena de perdimento das mercadorias, comutada em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria.*

*O objetivo pretendido pelos interessados atentou contra a legislação do comércio exterior por ocultar o real adquirente das mercadorias estrangeiras e consequentemente afastá-lo de toda e qualquer obrigação cível ou penal decorrente do ingresso de tais mercadorias no país.*

*A atuação da empresa interposta em importação tem regramento próprio, devendo observar os ditames da legislação sob o risco de configuração de prática efetiva da interposição fraudulenta de terceiros.*

*A aplicação da pena de perdimento não deriva da sonegação de tributos, muito embora tal fato possa se constatar como efeito subsidiário, mas da burla aos controles aduaneiros, já que é o objetivo traçado pela Receita Federal do Brasil possuir controle absoluto sobre o destino de todos os bens importados por empresas nacionais.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 09/09/2016 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA, Assinado digitalmente em 26/08/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 09/08/2016 por DIEGO DINIZ RIBEIRO, Assinado digitalmente em 06/08/2016 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA, Assinado digitalmente em 17/08/2016 por THAIS DE LAURENTIIS GALKOWICZ

Impresso em 13/09/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*Impugnação Procedente em Parte**Crédito Tributário Mantido em Parte.*

6. Diante deste quadro, a Recorrente interpôs o Recurso Voluntário de fls. 788/807, oportunidade em que repisou os fundamentos aduzidos em sua Impugnação e referentes as infrações remanescentes.

7. É o relatório.

**Voto Vencido**

Conselheiro Relator Diego Diniz Ribeiro

8. O Recurso Voluntário preenche os pressupostos formais de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

**I. Do dano ao erário para fins de interposição fraudulenta**

09. Ao se analisar o Recurso Voluntário interposto é possível constatar que um dos fundamentos desenvolvidos pela Recorrente é de que a configuração do dano ao erário a justificar a pena de perdimento pressupõe a existência de efetiva lesão aos cofres públicos, o que seria sinônimo de supressão de tributos. Logo, para a configuração desta infração, seria indispensável a existência de dolo específico neste sentido.

10. A referida interpretação parte da premissa, a nosso ver equivocada, de que o art. 23, inciso V, §§ 1º e 3º do Decreto-lei n. 1.455/76 tem por escopo punir infrações de caráter tributário, enquanto que, em verdade, seu escopo é de punir infrações de natureza aduaneira.

11. É verdade que a expressão "dano ao **erário**" empregada no tipo legal pode induzir a tal equívoco, na medida em que poderia redundar em uma conclusão açodada (e calcada na literalidade do texto) de que as infrações ali previstas só se realizariam quando provado o prejuízo financeiro causado aos cofres públicos, o que, como dito alhures, seria sinônimo de supressão de tributos.

12. Ocorre que, ao analisar o tipo infracional em sua inteireza, em especial o disposto nos parágrafos do art. 23 do Decreto-lei n. 1.455/76, conclui-se que o principal escopo da norma não é punir a evasão tributária, mas sim aquela conduta que redunde em prejuízos ao controle *administrativo-aduaneiro*, seja por criar obstáculos seja por de fato impedir que este controle seja realizado na prática, controle este que, aliás, não está necessariamente associado ao pagamento de tributo, exatamente conforme prevê o disposto no art. 543 do Regulamento Aduaneiro<sup>1</sup>.

<sup>1</sup>Art. 543. Toda mercadoria procedente do exterior, importada a título definitivo ou não, sujeita ou não ao pagamento do imposto de importação, deverá ser submetida a despacho de importação, que será realizado com base em declaração apresentada à unidade aduaneira sob cujo controle estiver a mercadoria."

13. Por outro giro verbal, o bem jurídico da vida tutelado não é o dinheiro público, mas sim a administração pública quando especificamente desenvolve uma atividade de fiscalização aduaneira. Nas palavras do Conselheiro Rosaldo Trevisan, *a temática afeta à ocultação é predominantemente aduaneira, ligada à gestão de risco nas operações de comércio exterior.* (trecho do Acórdão n. 3401-003.092).

14. Assim, o que resta analisar no presente caso não é saber se eventual prática infracional (ocultação de terceiro) ocasionou ou não dano ao patrimônio público decorrente de uma eventual evasão tributária, mas sim apurar se de fato houve a conduta imputada ao Recorrente, qual seja, a ocultação de terceiro. Neste mesmo sentido são as decisões deste Tribunal Administrativo, inclusive desta Turma julgadora:

*Ementa(s)*

*Assunto: Imposto sobre a Importação - II*

*Período de apuração: 19/03/2004 a 18/04/2006*

*Ementa:*

**DANO AO ERÁRIO. UTILIZAÇÃO DE RECURSOS DE TERCEIROS. OCULTAÇÃO DO RESPONSÁVEL PELA OPERAÇÃO. MULTA NO VALOR EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO.**

*Configura-se a ocultação do responsável pela operação mediante simulação, a informação na Declaração de Importação de que se trata de uma operação por conta própria, quando, na realidade, é por conta e ordem de terceiro. A importação de mercadorias com a utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem desse para fins de sua responsabilização pela infração e do atendimento aos requisitos estabelecidos pela Receita Federal em ato normativo para atuação por conta e ordem.*

**DANO AO ERÁRIO. OCULTAÇÃO DO RESPONSÁVEL PELA OPERAÇÃO. DESNECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DO EFETIVO PREJUÍZO AO ERÁRIO.**

*O dano ao Erário é presumido quando se configura as infrações tipificadas no art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/76, não havendo necessidade de se comprovar o efetivo prejuízo ao Erário.*

*Tendo ocorrido o cometimento da infração de "ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros" na importação, veiculada pelo art. 23, V do Decreto-lei nº 1.455/76, está caracterizado o dano ao Erário.*

**OCULTAÇÃO DO RESPONSÁVEL PELA OPERAÇÃO. DANO AO ERÁRIO. MULTA CESSÃO DE NOME. RETROATIVIDADE BENIGNA. IMPOSSIBILIDADE**

*Não se aplica a retroatividade benigna para a redução da multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, pelo cometimento da infração por dano ao erário veiculada pelo artigo 23, V do Decreto-Lei 1.455/76, ao montante da multa cominada no artigo 33 da Lei 11.488/2007, que é substitutiva da*

*declaração de inaptidão do CNPJ de sociedades empresárias inidôneas.*

(Processo n. 10830.720137/2008-21; Acórdão n. 3402-002.802; Relator: Maria Aparecida Martins de Paula; Recurso Voluntário; Sessão de 09/12/2015; Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencida a Conselheira Valdete Aparecida Marinheiro, que votou por dar provimento ao recurso. Sustentou pela recorrente o Dr. Eduardo de Carvalho Borges, OAB/SP 153.881.).

15. Neste sentido, refuto o primeiro fundamento fático-jurídico desenvolvido pela Recorrente em suas razões recursais.

## II. Da acusação de interposição fraudulenta no caso em concreto

16. Consoante exposto no relatório do presente voto, a acusação aduaneira apresenta como fundamento o disposto no art. 23, inciso V, §§1º e 3º, do Decreto-Lei n.º 1.455/76, ou seja, aduz que formalmente a Recorrente teria realizado importação de mercadorias em nome próprio, enquanto que, em verdade, tal operação teria sido perpetrada em benefício de terceiro, o importador de fato da mercadoria estrangeira (a empresa *Mazola*).

17. Registre-se, desde já, que no presente caso não se discute a existência de interposição fraudulenta presumida, hipótese esta capitulada no §2º do inciso V do art. 23 do Decreto-Lei n.º 1.455/76. Assim, as assertivas desenvolvidas pela Recorrente no sentido de ser dotada de aptidão financeira para suportar as operações aqui tratadas não tem o condão de afastar a acusação aduaneira em apreço. Da mesma forma, o fato de a Recorrente ter fechado o câmbio para tais operações e arcado com as correlatas exações tributárias não contribuem em favor da Recorrente, já que não se esperava nada diferente disso, uma vez que, sob uma perspectiva formal (aparência do negócio para a administração aduaneira) era a Recorrente a pretensa importadora das mercadorias.

18. Dito isso, convém registrar que para corroborar a acusação aduaneira aqui tratada a fiscalização promoveu um grande esforço investigativo, coletando inúmeras provas indiciárias que, analisadas em conjunto, comprovam a acusação.

19. O primeiro elemento de prova apontado é fato de, no período das importações retratadas, ser a empresa *Mazola* a responsável pela distribuição no Brasil dos produtos destinados a segurança no trabalho e produzidos pela exportadora (*Libus Argentina*).

20. Em contraposição a tal fato, a Recorrente aduz que a marca *Libus* é detida pela empresa *Argul y Cia. S/A*, sua parceira comercial de longa data, já que referida empresa estrangeira também é a responsável pela fabricação das embalagens dos produtos cosméticos comercializados pela Recorrente. Neste esteio, alega que firmou com a empresa argentina um contrato de cessão de direitos do uso da marca e das licenças da empresa no Brasil (fls. 632/637), o que comprovaria ser a Recorrente a responsável pela venda dos produtos *Libus* no Brasil.

21. Acontece que, ao se analisar o referido contrato, é possível observar que tal instrumento é datado de 20 de fevereiro de 2013, o que denota ter sido celebrado **depois** das importações aqui fiscalizadas, as quais se dirigem aos meses de agosto e outubro de 2011.

22. Diante deste quadro, é possível afirmar que à época dos fatos a empresa autorizada a realizar no Brasil as vendas dos produtos retratados nas DIs fiscalizadas era a empresa *Mazola*, o que leva a conclusão que, efetivamente, tais produtos se destinavam a tal empresa. Mais do que isso, das circunstâncias fáticas aqui provadas, é possível concluir que a aproximação e o vínculo entre a Recorrente e a empresa *Mazola* teria sido promovido pela exportadora argentina, ponto inicialmente em comum entre as empresas nacionais.

23. As conclusões alhures desenvolvidas são reforçadas pelos comprovantes de despesas com viagens para a Argentina e pagos em favor do diretor da Recorrente (fls. 638/641). Vejamos.

24. Segundo a Recorrente os supra citados documentos comprovariam que as importações aqui tratadas teriam sido negociadas e celebradas diretamente entre o Recorrente e a empresa estrangeira, não havendo, portanto, qualquer interferência da empresa *Mazola* neste negócio jurídico. Todavia, ao se analisar tais comprovantes de gastos, é possível verificar que tais documentos reportam viagens feitas nos anos de 2012 e 2013, i.e., em período **posterior** a internação das mercadorias retratadas nas DI's n.s 11/1589040-0 e 11/2014917-9. O mesmo vale para os gastos provados pela Recorrente para a participação em feiras do setor de segurança do trabalho e com o registro do domínio "libus.com.br" no país (fls. 628/629), todos **posteriores** às importações aqui tratadas.

25. Tais circunstâncias fático-probatórias levam a conclusão que a história narrada pela Recorrente, de que ela seria a representante da marca *Libus* no Brasil, de fato ocorreu, mas **depois** das importações aqui celebradas e previamente destinadas à empresa *Mazola*.

26. Em reforço a tais conclusões, a fiscalização também provou que, à época dos fatos, a Recorrente não possuía como objeto social a importação dos produtos aqui detalhados, mas apenas a importação de produtos de higiene pessoal, cosméticos e perfumarias. A Recorrente só agregou ao seu objeto social o "comércio atacadista de roupas e acessórios para uso profissional e de segurança do trabalho" na sua 13a. alteração, a qual só foi registrada em março de 2013. No mesmo sentido são os comprovantes de outras importações do mesmo produtos (fls. 920/965) e correlatas notas fiscais de venda para o mercado interno (fls. 966/1.003), documentos estes que, em sua grande maioria, dizem respeito à operações perpetradas após a referida alteração do objeto social da Recorrente.

27. Tais elementos de prova são suficientes para atestar a interposição fraudulenta apurada pela fiscalização em concreto, razão pela qual a discussão quanto à adequação ou não da margem de lucro perpetrada pela Recorrente nas operações de venda dos produtos importados para a empresa *Mazola* torna-se despropositada, já que incapaz de abalar tais conclusões servindo, eventualmente, apenas como reforço para o trabalho fiscalizatório.

28. Diante deste acervo fático-probatório, resta claro que, em relação às DI's n.s 11/1589040-0 e 11/2014917-9, de fato a Recorrente ocultou, indevidamente, a real importadora dos bens internados no país, a empresa *Mazola*, razão pela qual se faz necessária a manutenção da sanção aduaneira que lhe foi imposta pela fiscalização.

### **III. Da inaplicabilidade cumulativa das sanções de perdimento e decorrente da indevida cessão de nome: a incidência do princípio da consunção**

29. Subsidiariamente, uma das teses desenvolvidas pela Recorrente é a impossibilidade de cumular a sanção pela interposição fraudulenta acima detalhada (art. 23, inciso V, §§1º e 3º, do Decreto-Lei n.º 1.455/76) com aquela estabelecida pelo art. 33 da lei n.

11.488/07<sup>2</sup>, a qual prevê multa de 10% sobre o valor da operação de comércio exterior na hipótese de cessão de nome do real importador com o fito acobertar terceiro. Trata-se de convocação do consagrado princípio penal da consunção ou da absorção.

30. Primeiramente, insta registrar que a convocação de um princípio afeto ao direito penal para a resolução de uma questão administrativo-aduaneira é perfeitamente possível, o que se deve não só pela secular ideia de unidade do direito<sup>3</sup> mas, no presente caso, pela especial aproximação analógico-problemática<sup>4</sup> existente entre o caso decidendo (**infração** aduaneira) e a intencionalidade problemática decorrente do aludido princípio. Não é demais repisar: no presente caso a Recorrente é acusada de realizar práticas **infracionais**, tal como ocorre, por excelência, no âmbito problemático do direito penal.

31. Fixada tal premissa, o princípio da consunção é tratado pela doutrina e pela jurisprudência como uma norma jurídica de forte carga valorativa que tem por escopo, em última análise, evitar o *bis in idem* infracional. Em outros termos e de forma até simplória, o que referido princípio visa evitar é que um único fato social (devidamente juridicizado) atentatório contra único bem jurídico da vida seja sancionado negativamente repetidas vezes.

32. Percebe-se, portanto, que são requisitos para a configuração da consunção: (i) a existência de um único fato albergado no antecedente normativo de plúrimas normas infracionais; (ii) unidade quanto ao bem jurídico da vida tutelado pelas diferentes normas jurídicas; e, ainda, que (iii) um dos fatos tidos como delituosos seja meio obrigatório (condição necessária) para se alcançar o outro fato infracional.

33. Dissecados os requisitos necessários para a conformação do princípio da consunção, convém agora novamente voltar-se ao caso em concreto para verificar se sobreditos requisitos estão lá presentes.

34. Como visto ao longo do voto a acusação imputada à Recorrente é de, em duas oportunidades distintas, ter formalmente importado mercadorias do exterior em nome próprio, mas tendo como real destinatário um terceiro (a empresa *Mazola*). Referido fato repetidamente ocorrido está retratado nas DI's n.s 11/1589040-0 e 11/2014917-9. Percebe-se, portanto, que no presente caso se apurou um único fato (importar formalmente em favor de interposta pessoa). Este único fato, por sua vez, é tipificado em dois diferentes tipos aduaneiros, quais sejam, o disposto no art. 23, inciso V, §§1º e 3º, do Decreto-Lei n.º 1.455/76, bem como o estatuído no art. 33 da lei n. 11.488/07<sup>5</sup>. Na primeira disposição citada um dos fatos puníveis é interposição fraudulenta em operações de comércio exterior. Da mesma forma prevê o segundo prescritivo legal, tendo em vista que também sanciona a interposição

<sup>2</sup> "Art. 33. A pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários fica sujeita a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada, não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais)."

<sup>3</sup> O Direito é um todo único, harmônico e divisível apenas para fins didáticos.

<sup>4</sup> A analogia aqui referida tem por objetivo 'trazer-à-correspondência' o mérito problemático de um concreto caso decidendo e a intencionalidade também problemática de um constituído ou constituendo(...)apoio de um critério e/ou de um fundamento jurídico, repetimos, circunstancialmente pertinente para a almejada decisão judicativa. (BRONZE, Fernando P. 'Lições de introdução ao direito'. p. 952).

<sup>5</sup> "Art. 33. A pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários fica sujeita a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada, não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais)."

fraudulenta em comércio exterior decorrente da cessão de nome, restando, pois, preenchido o primeiro requisito exigido para a configuração do princípio da absorção

35. O segundo requisito para a consunção é que as diferentes normas incidentes sobre o mesmo fato tutelam um mesmíssimo bem jurídico da vida. Como já desenvolvido no tópico "I" do presente voto, o tipo previsto no art. 23 do Decreto-lei n. 1.455/76 tem por escopo preservar a Administração Pública em sua faceta aduaneira, de modo a permitir que ela (Administração Pública) possa exercer pleno controle das pessoas e bens que ingressam e deixam o país. O mesmo se dá na hipótese do tipo capitulado no art. 33 da lei n. 11.488/07. Para que haja referida infração, basta a criação de óbices (o que se materializa pela cessão de nome) para o exercício do controle aduaneiro pela Administração Pública, uma vez que o bem tutelado é exatamente preservar referida atividade de caráter público. Caso contrário, só haveria infração de cessão de nome na hipótese de efetivo dano patrimonial aos cofres públicos e dolo específico com esse fim, o que, como já desenvolvido anteriormente, não é a interpretação mais adequada também para esta infração.

36. Por fim, o último requisito para a incidência do princípio da absorção é de que um dos fatos tidos como delituosos seja meio obrigatório (condição necessária) para se alcançar o outro fato infracional, por haver uma relação lógica de continência<sup>6</sup>. Dessa feita, a pergunta a ser respondida no presente caso é uma só: seria possível que a Recorrente interpusse fraudulentamente a empresa *Mazola* sem que, necessariamente, cedesse formalmente seu nome (indicação em DIs) em favor deste terceiro interposto? A única resposta que vislumbro para tal questionamento é **não**. A interposição fraudulenta só foi possível porque a Recorrente necessariamente cedeu seu nome para a real importadora. Era, pois, o nome da Recorrente que constava nas DI's fiscalizadas para acobertar, fraudulentamente, a empresa *Mazola*. Percebe-se, pois, que a infração de cessão de nome é meio para a consecução da interposição fraudulenta.

38. Patente está, portanto, que no presente caso a infração do art. 33 da lei n. 11.488/07 fica absorvida por aquela prescrita no art. 23 do Decreto-lei n. 1.455/76 o que, diga-se de passagem, está em compasso com inúmeros precedentes (judiciais e administrativos) veiculados em casos análogos ao aqui tratado. Nesse sentido, convém destacar a súmula n. 105 deste Tribunal Administrativo:

*Súmula CARF n° 105*

*A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei n° 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.*

39. Nem se alegue a inaplicabilidade da referida súmula, por tratar de questão afeta a descumprimento de obrigação acessória em sede IRPJ e CSLL, ou seja, por inexistir **identidade** (simetria matemática) entre o caso lá tratado com o aqui submetido a julgamento. E

<sup>6</sup> Neste esteio, Cezar Roberto Bitencourt professa que:

"Pelo princípio da consunção, ou absorção, a norma definidora de um crime constitui meio necessário ou fase normal de preparação ou execução de outro crime. Em termos bem esquemáticos, há 'consunção' quando o fato previsto em determinada norma é compreendido em outra, mais abrangente, aplicando-se somente esta. Na relação consuntiva, os fatos não se apresentam em relação de gênero e espécie, mas de 'minus' e 'plus', de continente e conteúdo, de todo e parte, de inteiro e fração." (in "Tratado de direito penal - vol I, 10a ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 250.)

Documentos assinados digitalmente em 22/08/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 09/08/2016 por DIEGO DINIZ RIBEIRO,

Assinado digitalmente em 06/08/2016 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA, Assinado digitalmente em

17/08/2016 por THAIS DE LAURENTIIS GALKOWICZ

Impresso em 13/09/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

isso porque, em uma cultura de precedentes - e prestigiar súmulas no *Brazilian* (Macunaíma<sup>7</sup>) *Law* é sinônimo de prestígio a precedentes<sup>8</sup> - quando se convoca um caso pretérito para resolver um caso presente o método a ser empregado não é o silogismo lógico-subsumtivo, típico das leis, mas sim uma racionalidade analógico-problemática, ou seja, que promova uma comparação entre as intencionalidades problematizantes dos casos em comparação (precedente e decidendo) para, havendo mais pontos de encontros do que de desencontros, convocar a *ratio decidendi* do caso precedente para resolver o caso decidendo. Em suma, em um modelo sério de precedentes, o método jurídico por excelência é o analógico-problemático, o que invariavelmente vai ocorrer no âmbito do heterogêneo e não do homogêneo ou, por outro giro verbal, oriunda de uma *ponderação sempre atenta à identidade-diversidade própria do analógico e que, como tal, só pode considerar-se em concreto*<sup>9</sup>.

40. Empreendendo esse mister e buscando os precedentes que redundaram na aludida súmula, **exatamente como determina o art. 489, §1º. do novo CPC<sup>10</sup>, sob pena de nulidade da decisão proferida**, é possível constatar que as mesmas questões aqui ponderadas para fins de emprego da consunção foram desenvolvidas nos votos que originaram a sobredita súmula. Nesse esteio, transcrevemos abaixo trecho do voto proferido no acórdão n. 9101-001.261, da lavra do Conselheiro Valmir Sandri, em que cita o Conselheiro Marcus Vinicius Neder:

(...).

*Quando várias normas punitivas concorrem entre si na disciplina jurídica de determinada conduta, é importante identificar o bem jurídico tutelado pelo Direito. Nesse sentido, para a solução do conflito normativo, deve-se investigar se uma das sanções previstas para punir determinada conduta pode absorver a outra, desde que o fato tipificado constitui passagem obrigatória de lesão, menor, de um bem de mesma natureza para a prática da infração maior.*

*No caso sob exame, o não recolhimento da estimativa mensal pode ser visto como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é, portanto, meio de execução da segunda.*

<sup>7</sup> RIBEIRO, Diego Diniz. "O Incidente derResolução de demandas repetitivas: uma busca pelo "Common Law" ou mais um instituto para a codificação das decisões judiciais?" . 'in' "O novo CPC e seu impacto no direito tributário". São Paulo: FISCOSOFT, 2015.

<sup>8</sup> Vide, por exemplo, o disposto no art. 927, inciso II e IV do novo CPC, "in verbis":

"Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão:

(...).

II - os enunciados de súmula vinculante;

(...).

IV - os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional;

(...)."

<sup>9</sup> NEVES, A. Castanheira. "Instituto dos assentos". Coimbra: Coimbra Editora 1983. p. 74.

<sup>10</sup> "Art. 489. São elementos essenciais da sentença:

(...).

§ 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que:

(...).

V - se limitar a invocar precedente ou enunciado de súmula, sem identificar seus fundamentos determinantes nem demonstrar que o caso sob julgamento se ajusta àqueles fundamentos;

(...).

41. Percebe-se, pois, que o caso lá julgado assim o foi levando em consideração o mesmo problema aqui enfrentando, i.e., como agir diante de um mesmo fato capitulado infracionalmente por diferentes normas quando um desses fatos for passagem para a consecução de outro. Logo, a *ratio decidendi* lá alcançada é plenamente convocável para a resolução do caso decidendo. Mais do que isso, a *ratio* lá extraída deve ser obrigatoriamente aqui seguida, nos termos do art. 45, inciso VI do RICARF<sup>11</sup>.

42. Não obstante, na esteira da sobredita *ratio*, destacamos ainda os seguintes julgados do STJ e do STF, respectivamente:

**EMENTA**

*PENAL E PROCESSUAL PENAL. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. FALSIDADE IDEOLÓGICA E USO DE DOCUMENTO FALSO. CRIMES MEIOS PARA A PRÁTICA DO DELITO PREVISTO NO ART. 1º, INCISO I, DA LEI 8.137/90. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO. APLICABILIDADE. AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO.*

**1. A jurisprudência desta Corte Superior orienta-se no sentido de que o crime de falso, quando cometido única e exclusivamente para consumir a sonegação de tributos, é absorvido por este último delito, em observância ao princípio da consunção.**

**2. Agravo regimental improvido.**

(STJ; AgRg no AREsp 350.211/PE, Rel. Ministro NEFI CORDEIRO, SEXTA TURMA, julgado em 17/05/2016, DJe 25/05/2016) (grifos nosso).

**EMENTA:**

**EXTRADIÇÃO SUPLETIVA – PEDIDO DE EXTENSÃO OU DE AMPLIAÇÃO FORMULADO POR ESTADO ESTRANGEIRO – POSSIBILIDADE JURÍDICA – CONSEQUENTE ADMISSIBILIDADE DO PLEITO DE EXTENSÃO EM MATÉRIA EXTRADICIONAL (LEI Nº 6.815/80, ART. 91, I) – FORMALIDADES A SEREM OBSERVADAS EM RESPEITO AO DIREITO DE DEFESA DO SÚDITO ESTRANGEIRO – PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE – SIGNIFICAÇÃO POLÍTICO-JURÍDICA DESSE POSTULADO – INOCORRÊNCIA, NO CASO, DE SUA VULNERAÇÃO – SÚDITO ESTRANGEIRO ACUSADO DA PRÁTICA DO CRIME DE “BURLA QUALIFICADA” E DO DELITO DE FALSIDADE DOCUMENTAL – CONCORDÂNCIA DO EXTRADITANDO – DADO JURIDICAMENTE IRRELEVANTE – NECESSIDADE DE RESPEITO AOS DIREITOS BÁSICOS DOS SÚDITOS ESTRANGEIROS – ALEGAÇÃO DE DEFICIÊNCIA NA INSTRUÇÃO DOCUMENTAL DO PEDIDO**

<sup>11</sup> "Art. 45. Perderá o mandato o conselheiro que:

(...)  
Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

VI - deixar de observar enunciado de súmula ou de resolução do Pleno da CSRF, bem como o disposto no art. 62;

(...)  
Autenticado em 26/08/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 09/08/2016 por DIEGO DINIZ RIBEIRO,

Assinado digitalmente em 06/08/2016 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA, Assinado digitalmente em

17/08/2016 por THAIS DE LAURENTIIS GALKOWICZ

Impresso em 13/09/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*DE EXTENSÃO – SUPOSTA AUSÊNCIA DE CÓPIA DOS DISPOSITIVOS LEGAIS ESTRANGEIROS – INOCORRÊNCIA – REGULARIDADE FORMAL DO PEDIDO DE EXTENSÃO – OBSERVÂNCIA, NA ESPÉCIE, DOS CRITÉRIOS DA DUPLA TIPICIDADE E DA DUPLA PUNIBILIDADE QUANTO AOS DELITOS DE “BURLA” (ESTELIONATO) E DE FALSIFICAÇÃO DE DOCUMENTO – INCIDÊNCIA, NO ENTANTO, DO PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO – CONSEQUENTE ABSORÇÃO DO DELITO-MEIO (FALSIDADE DOCUMENTAL) PELO CRIME-FIM (ESTELIONATO) – DOCTRINA – PRECEDENTES – SATISFAÇÃO DOS PRESSUPOSTOS E ATENDIMENTO DOS REQUISITOS NECESSÁRIOS AO ACOLHIMENTO, EM PARTE, DO PEDIDO DE EXTENSÃO – EXTRADIÇÃO SUPLETIVA PARCIALMENTE DEFERIDA.*

(STF; Ext 977 extensão, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Segunda Turma, julgado em 26/05/2015, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-113 DIVULG 12-06-2015 PUBLIC 15-06-2015) (g.n.).

#### *Ementa*

*1. Habeas corpus. 2. Código de Trânsito Brasileiro. 2. Direção sem habilitação, art. 309; e, lesão corporal, art. 303. 3. Incidência do princípio da consunção. O crime de dirigir sem habilitação é absorvido pelo delito de lesão corporal. 4. Precedentes de ambas as turmas. 5. Falta de representação da vítima. 6. Ordem concedida para restabelecer a decisão de primeiro grau, que rejeitou a denúncia.*

(STF; HC 128.921, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Segunda Turma, julgado em 25/08/2015, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-180 DIVULG 10-09-2015 PUBLIC 11-09-2015) (g.n.).

43. Preenchidos, portanto, todos os requisitos necessários para a incidência do princípio da consunção no caso em concreto, reconheço a absorção do tipo previsto no art. 33 da lei n. 11.488/07 por aquele previsto no art. 23 do Decreto-lei n. 1.455/76.

#### **Dispositivo**

44. *Ex positis, dou parcial provimento* ao Recurso Voluntário interposto pela Recorrente no sentido de afastar a multa de 10% capitulada no art. 33 da lei n. 11.488/07, mantendo-se apenas a pena de perdimento, convertida em multa, prevista no art. 23, inciso V, §§1º e 3º do Decreto-lei n. 1.455/76.

45. É como voto.

Diego Diniz Ribeiro - Relator

## Voto Vencedor

Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, Redatora Designada

Na sessão de julgamento do presente processo ousei divergir do posicionamento do Ilustre Relator apenas no que concerne à questão da cumulação da multa substitutiva da pena de perdimento com a multa por cessão de nome, no tópico de seu voto "III. Da inaplicabilidade cumulativa das sanções de perdimento e decorrente da indevida cessão de nome: a incidência do princípio da consunção", tendo prevalecido o entendimento divergente no Colegiado por Voto de Qualidade.

Em matéria de infrações administrativas no âmbito aduaneiro, a pessoa física ou jurídica pode ser punida como agente direto da infração, que praticou a ação ilícita ou incorreu na omissão ilícita, nos termos do art. 94 do Decreto-lei nº 37/66, ou como "responsável" pela infração, em conformidade com o disposto no art. 95 desse Decreto-lei:

*Art. 94 - Constitui infração toda ação ou omissão, voluntária ou involuntária, que importe inobservância, por parte da pessoa natural ou jurídica, de norma estabelecida neste Decreto-Lei, no seu regulamento ou em ato administrativo de caráter normativo destinado a completá-los.*

*§ 1º - O regulamento e demais atos administrativos não poderão estabelecer ou disciplinar obrigação, nem definir infração ou cominar penalidade que estejam autorizadas ou previstas em lei.*

*§ 2º - Salvo disposição expressa em contrário, a responsabilidade por infração independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.*

*Art. 95 - Respondem pela infração:*

*I - conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática, ou dela se beneficie;*

*II - conjunta ou isoladamente, o proprietário e o consignatário do veículo, quanto à que decorrer do exercício de atividade própria do veículo, ou de ação ou omissão de seus tripulantes;*

*III - o comandante ou condutor de veículo nos casos do inciso anterior, quando o veículo proceder do exterior sem estar consignada a pessoa natural ou jurídica estabelecida no ponto de destino;*

*IV - a pessoa natural ou jurídica, em razão do despacho que promover, de qualquer mercadoria.*

*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)*

No caso dos autos, trata-se da possibilidade de cumulação da multa por cessão de nome, veiculada pelo artigo 33 da Lei nº 11.488/2007, com a multa equivalente ao

*valor aduaneiro da mercadoria em face da ocultação do sujeito passivo na importação mediante fraude ou simulação, prevista no art. 23, V, §§1º e 3º do Decreto-lei nº 1.455/76:*

*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.*

*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)*

*(...)*

*§ 3º As infrações previstas no **caput** serão punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, observados o rito e as competências estabelecidos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010)*

No caso da infração por *ocultação do sujeito passivo na importação mediante fraude ou simulação*, como não está expresso no art. 23, V do Decreto-lei nº 1.455/76, o agente direto da infração deve ser deduzido da conduta coibida por esse dispositivo, qual seja, a ocultação do sujeito passivo, daí se concluindo que o agente direto dessa infração é o *importador ostensivo*, que é quem efetivamente pratica a ação de "ocultar" o verdadeiro sujeito passivo na importação, sem prejuízo de outras pessoas poderem também responder por essa infração com fundamento do art. 95 do Decreto-lei nº 37/66, em especial, o adquirente da mercadoria na importação por sua conta e ordem ou o encomendante predeterminado, se for o caso.

Ocorre, no entanto, que na hipótese da aplicação da pena de perdimento às mercadorias, em que a fiscalização logra êxito em encontrá-las, não obstante o agente direto da infração prevista no art. 23, V do Decreto-lei nº 1.455/76 seja mesmo o importador ostensivo, como se disse acima, sendo a ele aplicada a penalidade, quem pode acabar ao final suportando o efeito dessa penalidade é o importador oculto - real adquirente da mercadoria no exterior, que será privado do seu uso e gozo.

Nessa esteira, é que o legislador ordinário optou por inserir no ordenamento jurídico a multa prevista no art. 33 da Lei 11.488/2007 com intuito de penalizar concretamente a conduta irregular do *importador ostensivo*, que cedeu seu nome a outrem, eis que ele poderia restar sem punição na hipótese de aplicação da pena de perdimento às mercadorias.

Com efeito, no caso da infração por *cessão de nome*, consta consignado no art. 33 da Lei nº 11.488/2007 que o agente direto da infração é a "A pessoa jurídica que ceder seu nome (...)", que é o *importador ostensivo*, sem prejuízo, obviamente, de outras pessoas poderem figurar no polo passivo do auto de infração com base no disposto no art. 95 do Decreto-lei nº 37/66, se for o caso.

Assim, independentemente de qualquer juízo de valor acerca de o importador ostensivo ser duplamente penalizado, entendo que a segunda multa, por *cessão de nome*, foi criada pelo legislador ordinário para conviver com a pena de perdimento das mercadorias e, em consequência, também a multa que lhe substitui, o que se confirma com o disposto no art. 727, §3º do Regulamento Aduaneiro/2009:

*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).*

*§1ª 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).*

*§2ª 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.*

*§3ª A multa de que trata o caput não prejudica a aplicação da pena de perdimento às mercadorias na importação ou na exportação. (Redação dada pelo Decreto nº 7.213, de 2010).*

No Acórdão nº 3101-00.431 - 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, de 25 de maio de 2010, Redator designado Tarásio Campelo Borges, foi decidido que "O dano ao erário nas infrações enumeradas no *caput* do artigo 23 do Decreto-lei 1.455, de 1976, com as modificações introduzidas pela Lei 10.637, de 2002, não é fato típico para a exigência da multa cominada no artigo 33 da Lei 11.488, de 2007".

Também este Colegiado decidiu recentemente, por unanimidade, no Acórdão nº 3402-003.008– 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, de 26 de abril de 2016, Relator: Antonio Carlos Atulim, no sentido de que a multa por *cessão de nome* não prejudica a aplicação da pena de perdimento ou a multa substitutiva ao perdimento.

Assim, por todo o exposto acima, configuradas a autoria e materialidade das duas infrações aduaneiras acima, não há como este Conselho Administrativo afastar as penalidades respectivas, razão pela qual voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Processo nº 11075.720099/2013-35  
Acórdão n.º **3402-003.146**

**S3-C4T2**  
Fl. 1.026

---

*(Assinatura Digital)*

Maria Aparecida Martins de Paula - Redatora Designada

CÓPIA

## Declaração de Voto

### A multa de 10% pela cessão de nome

Com relação à impossibilidade de ser atribuída à Recorrente a multa equivalente ao perdimento da mercadoria importada, uma vez que o artigo 33 da Lei n. 11.488/2007 trouxe, ao mesmo tipo infracional, penalidade diversa (10% - dez por cento - do valor da operação acobertada), ousou apresentar entendimento diverso daquele esposado pelo ilustre Relator.

Este tema, que vem dividindo o entendimento dos conselheiros da Terceira Seção de Julgamento do CARF, foi, a meu ver, impecavelmente enfrentado pelo Conselheiro Fernando Luiz Da Gama D'Eça, no Processo n. 10314.724447/201230, Acórdão n. 3402002.362, razão pela qual tomo emprestadas suas palavras:

*Por derradeiro, entendo que com o advento da multa de 10% instituída pelo art. 33 da Lei nº 11.488/07 aplicável à hipótese de pessoa jurídica que ceder o nome para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários – 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, somente aplicável ao real comprador, interveniente ou responsável pela operação de importação, oculto “mediante fraude ou simulação”.*

*A aplicação cumulativa dessas sanções sobre a importadora ostensiva não somente viola o princípio da especialidade, como constitui um ilegal bis in idem.*

*Realmente, tratandose de dispositivos legais que tipificam uma única conduta - “acobertamento” ou “ocultação” dos reais intervenientes ou beneficiários das operações de comércio exterior, evidenciase o conflito aparente de normas, que impõe a observância do princípio da especialidade que por sua vez determina a prevalência da norma especial, não sendo lícito ao fisco cumulá-la ou agravá-la sequer pela via transversa de suposta solidariedade em penalidade aplicada a outro infrator, pois como expressamente determina o art. 100 do Decretolei nº 37/66, “in verbis”:*

*“Art. 100 – 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.”*

*Considerando que para a caracterização dos atos típicos de interposição fraudulenta “há necessidade de dois sujeitos de direito distintos” (cf. Acórdão nº 320100398 da 1ª TO da 2ª Turma da 3ª Seção do CARF, Rec. nº 140.698, Proc. nº 12466 004068/200673, em sessão de 08/12/10, Rel. Cons. Alfredo Ribeiro Nogueira; cf. tb. Acórdão nº 320100.515 da 1ª TO da 2ª Câm. da 3ª Seção do CARF, Rec. nº 344.701, Proc. nº 10936.000499/200813, em sessão de 01/07/10, Rel. Cons. **Luciano Lopes de Almeida Moraes**), parece evidente que a única multa aplicável à Recorrente seria a de 10% instituída pelo art.*

33 da Lei nº 11.488/07, prevista para quem ceder o nome para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários, caso não fosse elidida a presunção de interposição fraudulenta de terceiros pela suposta “não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados” (art. 23, § 2º do Decreto-lei nº 1455/76, na redação da Lei nº 10.637, de 30.12.2002).

Nesse sentido já decidiu esta C. Turma como se pode ver da seguinte e elucidativa ementa:

“ (...).

**IMPORTAÇÃO – INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA – MULTA APLICÁVEL AO IMPORTADOR OSTENSIVO CESSÃO DE NOME PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE DA SANÇÃO IMPOSSIBILIDADE DE CUMULAÇÃO.**

Com o advento da multa de 10% instituída pelo art. 33 da Lei nº 11.488/07, em face do princípio da especialidade da sanção, não mais se justifica a aplicação ao importador ostensivo da multa de 100% prevista no art. 23, inc. V do Decreto-lei nº 1455/76, sob pena de ilegal bis in idem.” (cf. Acórdão nº 3402002.262 da 2ª TO da 4ª Câm. da 3ª Seção do CARF, Proc. nº 10314.724447/201230, em sessão de 23/04/14, Rel. Gilson Macedo Rosenburg Filho)

Ressalto ainda que tal entendimento em nada contradiz o quanto disposto no artigo 727, §3º do Regulamento Aduaneiro, cujo conteúdo estabelece que:

*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 o caput não prejudica a aplicação da pena de perdimento às mercadorias na importação ou na exportação.** (grifei)

Ora, como destacado acima, com o advento da multa 10% do valor da operação pela cessão de nome (artigo 33 da Lei nº 11.488/07) esta passou a ser a penalidade aplicável ao importador ostensivo. Todavia, permanece existindo e sendo aplicável a perda de perdimento como penalidade atribuída ao importador oculto, nos exatos termos do artigo 23, inciso V e §3º do Decreto-lei n. 1.455/76. Vale dizer, a multa de 10% do valor da operação pela cessão de nome *não prejudica* a pena de perdimento das mercadorias na importação ou exportação, justamente como impõe do §3º do artigo 727 do Regulamento Aduaneiro. De fato, ambas as penalidades serão aplicáveis em caso de constatação de interposição fraudulenta, contudo sendo cada qual imposta para o respectivo infrator das normas aduaneiras, e não conjuntamente para um único sujeito passivo.

Dessarte, concluo que à Recorrente, importadora ostensiva, não se aplica a penalidade imposta pelo artigo 23, inciso V e §3º do Decreto-lei n. 1.455/76, mas sim aquela de 10% do valor da operação pela cessão de nome (artigo 33 da Lei nº 11.488/07), devendo, portanto, ser cancelada a presente autuação fiscal enquanto lhe imputa a multa equivalente à pena de perdimento das mercadorias importadas.

Thais De Laurentiis Galkowicz

CÓPIA