



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

Processo nº 11128.000595/2010-63
Recurso nº 900.920 Voluntário
Acórdão nº **3802-00.667 – 2ª Turma Especial**
Sessão de 30 de agosto de 2011
Matéria CONVERSÃO PENA PERDIMENTO EM MULTA
Recorrente HSA LOGÍSTICA INTERNACIONAL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 30/04/2009

NULIDADE. FALTA DE MOTIVAÇÃO DO ACÓRDÃO RECORRIDO.
PRELIMINAR REJEITADA.

A autoridade julgadora não está obrigada a contraditar todos os argumentos de defesa aduzidos na peça impugnatória, sendo suficiente que os fundamentos jurídicos apresentados sejam claros e congruentes no sentido de justificar a decisão proferida.

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO EM MULTA. MULTA SUBSTITUTIVA DA PENA DE PERDIMENTO. ART. 23 DO DECRETO-LEI Nº 1.455/1976. MULTA DE 10% DO VALOR DA OPERAÇÃO. ART. 33 DA LEI Nº 11.488/2007. OBJETIVIDADE JURÍDICA. INFRAÇÕES DISTINTAS. AUSÊNCIA DE BIS-IN-IDEM. APLICAÇÃO COMULATIVA. POSSIBILIDADE.

O art. 33 da Lei nº 11.488/2007 não afastou a possibilidade da cominação da pena de perdimento ou da multa substitutiva ao importador ostensivo. A objetividade jurídica dos preceitos é complemento distinta. A multa do art. 33, correspondente a 10% do valor da operação, é imposta em função do uso abusivo da personalidade jurídica, quando empregada como simples anteparo para a ocultação dos reais envolvidos na operação de comércio exterior. A pena de perdimento e a multa substitutiva do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, por sua vez, têm como pressuposto o dano ao erário decorrente da interposição fraudulenta. As infrações, portanto, não podem ser consideradas idênticas, o que afasta a caracterização do bis-in-idem. As multas, por conseguinte, devem ser aplicadas de forma cumulativa, nos termos do art. 99 do Decreto-Lei nº 37/1966, mesmo quando a caracterização da interposição fraudulenta ocorre de forma presumida. Precedentes do Carf.

Recurso Voluntário Negado.

Crédito Tributário Mantido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencido o conselheiro José Fernandes do Nascimento (relator) e Regis Xavier Holanda, que davam provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Solon Sehn.

(assinado digitalmente)

Regis Xavier Holanda - Presidente.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento – Relator

(assinado digitalmente)

Solon Sehn – Relator Designado

EDITADO EM: 24/10/2011

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Regis Xavier Holanda, Francisco José Barroso Rios, José Fernandes do Nascimento, Tatiana Midori Migiyama, Solon Sehn e Bruno Maurício Macedo Curi.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário oposto com o objetivo de reformar o Acórdão nº 17-46.687, de 07 de dezembro de 2010 (fls. 100/120), proferido pelos membros da 1ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo II/SP (DRJ/SP2), em que, por unanimidade de votos, julgaram improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido, com base nos fundamentos resumidos na ementa a seguir transcrita:

Assunto: Normas de Administração Tributária

Data do fato gerador: 30/04/2009

MULTA POR CESSÃO DO NOME. OCULTAÇÃO DOS REAIS INTERVENIENTES NA OPERAÇÃO DE IMPORTAÇÃO.

Comprovada pela fiscalização a ocorrência da figura Interposição Fraudulenta de Pessoa, por presunção legal.

A empresa autuada tendo cedido seu nome para a realização de operações de comércio exterior por terceiros, acobertando os reais adquirentes das mercadorias importadas, cabível a aplicação da multa do art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Por bem resumir os fatos registrados até a prolação da decisão de primeiro grau, transcrevo a seguir as partes do relatório encartado no Acórdão recorrido que dizem respeito ao presente litígio:

Trata o presente de auto de infração, fls.01/30, lavrado contra a contribuinte em epígrafe para exigência da multa do art. 33 da Lei nº 11.488/2007, pelas razões a seguir expostas.

A autuada registrou as Declarações de Importação nº 09/0536414-1, em 30/04/09 e 09/0638105-8, em 21/05/09, cujas mercadorias estão discriminadas fls.02/03, bem como seus documentos obrigatórios (B/L e Fatura Comercial).

As DI's foram parametrizadas para o canal cinza do Siscomex, pelo fato da empresa se encontrar sob fiscalização especial desde 29/01/09, ao amparo da IN SRF nº 228/02, art.1º, §1º.

[...]

Diante de todo esse processo investigativo a fiscalização concluiu estar diante de operações realizadas por conta e ordem de terceiros, tipificando a interposição fraudulenta de terceiros, e enquadrando a HSA como uma empresa 'inexistente de fato', por não dispor de patrimônio e capacidade operacional para realizar seu objeto e não ter logrado integralizar o seu capital social, nos termos do inciso I, do art. 41 da IN RFB nº 748/07, nem ter conseguido demonstrar a origem dos recursos que utilizou nas citadas operações de importação.

A fiscalização apontou, ainda, o fato de que a empresa não identificou o provedor dos recursos que utilizou nas transações internacionais, não comprovou seu capital social integralizado, nem a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência dos recursos empregados em operações de comércio exterior, caracterizando a interposição fraudulenta presumida, sendo cabível o enquadrando no art. 23, inciso V, § 2º do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, com a redação do art. 59 da Lei nº 10.637, de 2002; art. 81, §1º da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação do art. 60 da Lei nº 10.637, de 2002, com a redação da L. nº 10.637/02, combinado com o art. 11 e § único da IN SRF nº 228, de 2002, e art. 34, inciso II e IV, art. 41, inciso I e § único, art. 42 e art.45, da IN RFB nº 748/07.

Em 05/08/09, foi encerrado o procedimento fiscal com as autuações respectivas e a proposta de inaptidão da inscrição do CNPJ da HSA (07.343.324/0001-71), considerando que a empresa não comprovou a integralização do seu capital, tipificando-a como 'empresa inexistente de fato', não comprovando patrimônio e capacidade operacional para promover operações de comércio exterior.

Neste processo, a fiscalização considerando a figura de importador ostensivo nas operações de importação realizadas em que o autuado cedeu o seu nome para acobertar o real beneficiário, imputou-lhe a multa de 10% do valor da operação

acobertada, não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00, atendendo o comando do art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007.

A contribuinte foi cientificada (Notificação/GCOT nº 146/2010) em 17/02/2010, fl.73v., e apresentou sua Impugnação em 11/03/2010, fls.74/85, alegando que:

- 1. a representação fiscal para fins de Inaptidão do CNPJ ainda não foi finalizada, portanto descabe a aplicação da penalidade;*
- 2. não houve nenhuma condenação da empresa, portanto é medida precipitada ferindo as normas constitucionais;*
- 3. é empresa idônea e segundo seu contrato social pode promover importações nas modalidades: a) própria destinada ao comércio atacadista; b) por conta e ordem de terceiros: e, c) por encomenda;*
- 4. comprova sua regularidade domiciliar, operando no imóvel e endereço constante do contrato de compromisso de venda e compra de unidade autônoma;*
- 5. embora regular foi objeto de Termo de Início de Fiscalização, selecionada com base na IN SRF nº 228/02, sem ter sido informada qual teria sido a suspeita de indício de fraude, o que é eivado de vício por faltar com transparência, motivação do ato, publicidade e respeito às garantias da ampla defesa do administrado;*
- 6. entregou os documentos requisitados pelo fisco;*
- 7. continuou promovendo operações de importação, recolhendo os tributos incidentes na operação, e por estar sob fiscalização, as DI's nºs. 09/0536414-1, de 30/04/09 e 09/0638105-8, de 21/05/09, foram objeto de parametrização no canal cinza, e a liberação das mercadorias ficaram condicionadas à prestação de garantia;*
- 8. pela urgência na liberação, a impugnante apresentou garantia (Carta de Fiança nº 2.038912-5) para a DI nº 09/0536414-1, e depósito administrativo para a DI nº 09/0638105-8;*
- 9. embora o Termo de Encerramento da fiscalização tenha sido lavrado em 12/08/09, em 05/08/09, foi instaurado o procedimento administrativo de inaptidão do CNPJ, no dia 17/02/10, foi surpreendida como auto de infração exigindo a multa de 10% sobre o valor da operação; e, no dia 17/02/10, outro auto de infração, aplicando a pena de perdimento das mercadorias daquelas DI's;*
- 10. tudo isso aconteceu e ainda nem foi finalizado o procedimento administrativo que investiga as atividades da empresa para fins de inaptidão do CNPJ;*
- 11. as sanções são descabidas e arbitrárias, sem observar a presunção de inocência;*
- 12. não foi observado o princípio do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório;*

13. o indício que ensejou o auto de infração é a interposição fraudulenta presumida, mas no entanto merece ser afastada, pois no procedimento administrativo vigora a verdade real.

Ao final, a impugnante requer a improcedência do lançamento do crédito tributário para cobrança da multa de 10% do valor da operação das DI's referidas.

Foi dispensado deste processo, para efeito de julgamento, o de nº 11128.000561/2010-79 (AI para exigência da multa proporcional ao valor aduaneiro da mercadoria, pela impossibilidade de aplicação da pena de perdimento), bem como o de nº 11128.000563/2010-68, de Representação Fiscal para Fins Penais, que permaneceu juntado por apensação aquele mencionado.

É o Relatório.

Sobreveio o Acórdão recorrido, sendo dele cientificada a Interessada, por via postal (fl. 122v), em 23/12/2010. Inconformada, interpôs o Recurso Voluntário de fls. 124/136, protocolado em 20/01/2011 (fl. 124), em que reafirmou as razões de defesa aduzidas na peça impugnatória. Em aditamento, em síntese, alegou o seguinte:

- a) em preliminar: o Acórdão recorrido assemelhava-se, na forma e nos efeitos, a um julgamento despido de completa motivação, pois, embora não se encontrasse totalmente sem fundamentação, houve limitação no exame dos fatos e fundamentos do pedido, especialmente no que tange à omissão da apreciação da alegação de flagrante afronta ao princípio do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório; e
- b) no mérito: (i) em face da presunção da ausência de prova dos recursos utilizados na constituição da pessoa jurídica, a imposição de sanção, bem como, a presunção de ocultação do verdadeiro adquirente das mercadorias, objeto das referidas operações de importação, afrontaria ao corolário da legalidade estrita, tendo em vista que os documentos comprobatórios das alegações do Fisco foram apresentados pela Recorrente no PAF nº 11128.005741/2009-11, juntamente com sua impugnação, o qual se já houvesse sido julgado, certamente sanção alguma restaria a ser imposta, ante a ausência de prática contrária ao ordenamento jurídico vigente; (ii) com vista a comprovar a liquidação do pagamento das mencionadas operações de importação, estava juntando aos autos os respectivos contratos de câmbio (fls. 147/154); (iii) a presente penalidade merecia ser afastada, primeiro por não ter sido respeitado o devido processo legal e segundo por inexistir dano ao erário; (iv) no caso, o valor aduaneiro correspondia a R\$ 25.189,47, ao passo que a multa exigida alcançava a cifra de R\$ 5.000,00, portanto, superior ao percentual de 10% (dez por cento) determinado na legislação, sendo flagrantemente excessivo o valor exigido, o que configurava efeito confiscatório, vedado por lei; e (v) por força dos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, à Administração Pública competia ponderar os meios sancionatórios, ainda mais quando havia precedentes jurisprudenciais possibilitando a redução ou o cancelamento da multa

tributária no caso concreto, em virtude das circunstâncias, ou em razão do exagero da própria lei.

No final, requereu o provimento do presente Recurso, para que fosse cancelada a multa aplicada, ou, de forma sucessivo, que: a) fosse feita significativa redução do valor da multa imposta; b) fosse realizada, com respaldo no instituto da prova emprestada, a transladação para este processo dos documentos contábeis (Documento nº. 10 ao Documento nº. 31) apresentados no processo nº 11128.005741/2009-11, que demonstram a capacidade financeira da Recorrente; ou c) fosse concedido o prazo de 15 (quinze) dias, para apresentação dos referidos documentos.

Em atenção ao despacho de fl. 155, os presentes autos foram enviados a este E. Conselho. Na Sessão de abril de 2011, em cumprimento ao disposto no art. 49 do Anexo II do Regimento Interno deste Conselho, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, foram distribuídos, mediante sorteio, para este Conselheiro Relator.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro José Fernandes do Nascimento, Relator

O presente Recurso foi apresentado por parte legítima e em tempo hábil, preenche os demais requisitos de admissibilidade e trata de matéria da competência deste Colegiado, portanto, dele tomo conhecimento.

I – DA PRELIMINAR: FALTA DE MOTIVAÇÃO DO ACÓRDÃO RECORRIDO

Alegou a Recorrente que o Acórdão recorrido assemelhava-se, na forma e nos efeitos, a um julgamento despido de completa motivação, pois, embora não se encontrasse totalmente sem fundamentação, houve limitação no exame dos fatos e fundamentos do pedido, especialmente no que tange à omissão da apreciação da alegação de flagrante afronta ao princípio do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório.

Não assiste razão a Recorrente. Primeiro, porque a Autoridade Julgadora não está obrigada a contraditar todos os argumentos de defesa aduzidos na peça impugnatória, sendo suficiente que os fundamentos jurídicos apresentados sejam claros e congruentes no sentido de justificar a decisão proferida, o que, evidentemente, ocorreu no caso em tela.

Segundo, houve sim apreciação da alegada afronta ao princípio do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório. Com efeito, compulsando o voto condutor do Acórdão recorrido, constata-se que tal argumento foi devidamente apreciado pela Relatora, conforme pode ser lido nos excertos a seguir transcritos:

O direito constitucional ao contraditório e a ampla defesa, será exercitado posteriormente pela contribuinte, quando da lavratura do auto de infração, mediante a apresentação da impugnação. Neste momento, ao constituir-se o litígio, o sujeito passivo passa a ter o pleno direito de contradizer o teor da autuação, mediante fundamentação legal e provas, documental ou outros meios.

E, no caso presente, inclusive seria o momento da impugnante trazer os documentos requisitados e não apresentados à fiscalização quando da fase investigativa. Mas, tal não ocorreu, a impugnação apresentada não vem acompanhada de qualquer documento ou qualquer outro elemento de prova.

Dessa forma, um vez demonstrada que não houve a suscitada omissão, rejeito a presente preliminar, por inexistir o alegado vício de omissão de fundamentação da decisão recorrida.

II – DO MÉRITO

No mérito, o presente litígio gira em torno da legalidade da aplicação da multa de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), objeto do Auto de Infração de fls. 01/24, motivada pela prática da conduta tipificada como interposição fraudulenta nas operações de comércio exterior, caracterizada pela **falta de comprovação da origem, disponibilidade e efetiva transferência dos recursos** empregados nas operações de importação das mercadorias discriminadas nas Declarações de Importação (DI) de nºs 09/0536414-1 e 09/0638105-8 (fls. 31/38), respectivamente, registradas em 30/04/09 e 21/05/09, cujo valor aduaneiro total importou em R\$ 25.189,47 (vinte e cinco mil, cento e oitenta e nove reais e quarenta e sete centavos).

As referidas infração e penalidade foram enquadradas no *caput* do art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, a seguir transcrito:

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

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

Em decorrência da prática da mencionada infração, além da presente multa, foram propostas a aplicação das seguintes sanções:

- a) multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, prevista no § 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, a seguir transcrito:

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.

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

§ 3º A pena prevista no § 1º converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida.

[...]. (grifos não originais).

- b) declaração de inaptidão da inscrição da Autuada no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ), estabelecida no § 1º do art. 81 da Lei nº 9.430, de 1996, com redação dada pelo art. 60 da Lei nº 10.637, de 2002, a seguir reproduzido:

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

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

(...). (grifos não originais)

Ante ao exposto, duas questões precisam ser esclarecidas. A primeira, se há compatibilidade legal para a aplicação da multa de 100% (cem por cento) do valor aduaneiro da mercadoria, acumulada com a proposta de declaração de inaptidão da inscrição da Autuada no CNPJ. A segunda, se há previsão legal para a aplicação cumulativa, sobre o importador ostensivo, das duas penalidades pecuniárias anteriormente mencionadas (multas de 100% e 10% do valor aduaneiro).

Para responder tais indagações, entendo oportuno, antes de adentrar na análise da questão fático-probatória, apresentar uma breve digressão acerca das formas lícita e ilícita de importação, com especialmente destaque para a definição e os efeitos jurídicos concernentes à infração qualificada como 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 (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.

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), omitindo a participação deste último nos documentos que amparam a operação e respectivo despacho aduaneiro de importação, dessa forma, ocultando real importador do conhecimento dos órgãos de controle das atividades de comércio exterior, de modo isentá-lo dos encargos e responsabilidades inerentes à referida operação.

A materialização da referida infração exige, necessariamente, a 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 (de direito ou de fachada). Nessa modalidade de fraude, 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.

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 (de direito ou aparente). Neste tipo de interposição são comprovadas a operação de importação por conta e ordem de terceiro (de fato) e a participação do real importador, 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)

Com base no referido preceito legal, tem-se que, por operação de inferência lógica, 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.

Além disso, a **não-comprovação da origem, disponibilidade ou transferência dos recursos financeiros empregados nas operações de comércio exterior** constitui hipótese de inidoneidade da pessoa jurídica suficiente para imposição da declaração de inaptidão da sua inscrição no 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 fato**¹.*

*§ 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, demonstrado que, nas duas hipóteses 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.

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. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

Dos efeitos jurídicos da prática da interposição fraudulenta (comprovada).

Até a vigência do art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, a tipificação da infração por interposição fraudulenta (comprovada) nas operações de comércio exterior, incluindo a conduta tanto do real beneficiário quanto da interposta pessoa, era definida, exclusivamente, 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, com os seguintes termos:

*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)

Com o advento da Lei nº 11.488, de 2007, a conduta da interposta pessoa, consistente na cessão do nome, incluindo a disponibilização de documentos, passou a ser disciplinada no art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, a seguir transcrito:

*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**.*

Induvidosamente, o preceito legal em destaque trata da conduta da interposta pessoa no âmbito da infração por interposição fraudulenta (comprovada), atribuindo-lhe duas consequências jurídicas. No *caput*, a interposta pessoa que apenas cede o nome, inclusive disponibilizando documentos, foi imputada a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação, não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais). No parágrafo único, excluiu a referida conduta da situação equiparada a inexistência de fato, eximindo a interposta pessoa da declaração de inaptidão 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 multa equivalente ao valor aduaneiro, **a interposta pessoa, em co-autoria com o real beneficiário da operação;** e
- b) pela declaração de inaptidão da inscrição no CNPJ, por inexistência de fato, nos termos do inciso III do art. 34, combinado com o inciso III do art. 41, da Instrução Normativa SRF nº 568, de 2005², **apenas a interposta pessoa.**

Após a vigência do referido preceito legal, em conformidade com o disposto no art. 100 do Decreto-lei nº 37, de 1966³, pela prática da infração em apreço, a interposta pessoa passou a responder apenas pela multa de 10% (dez por cento) do valor operação, não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais).

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.

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. 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 o real beneficiário da operação. Enquanto no art. 33, a conduta sancionada é a cessão do nome (requisito formal da infração), conduta reservada apenas a interposta pessoa.

² "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;

[...]"

³ "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".

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 tem sido entendimento esposado 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)⁴, 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 preceito legal, aplica-se apenas ao importador ostensivo que, em nome próprio, cedendo seu nome, realiza o procedimento importação de interesse do importador oculto, enquanto que pela pena de perdimento, ou a multa equivalente ao valor aduaneiro, responde apenas o real importador. Tal entendimento está em perfeita consonância com o que foi aqui explicitado.

Das respostas às indagações precedentes.

⁴ 2ª Turma, Relator Des. Otávio Roberto Pamplona, publicado em 01/08/2007

Com base nessas breves considerações, passo responder as indagações inicialmente formuladas.

No que concerne à primeira indagação, entendo ser juridicamente compatível a aplicação sobre importador ostensivo da multa de 100% (cem por cento) do valor aduaneiro da mercadoria acumulada com a declaração de inaptidão da inscrição da Autuada no CNPJ, somente se ficar caracterizada a prática da interposição fraudulenta presumida.

Por seu turno, se configurada a interposição fraudulenta comprovada, entendo ser incompatível a aplicação, sobre o importador ostensivo, da multa de 100% (cem por cento) do valor aduaneiro da mercadoria, fixada no § 3º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, acumulada com a multa de 10% do valor da operação, instituída no *caput* do art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007.

Da infração cometida pela Recorrente.

De acordo a Descrição dos Fatos de fls. 02/22, que integra o presente Auto de Infração, verifica-se que o motivo da presente autuação foi a falta de comprovação da origem, disponibilidade e efetiva transferência dos recursos empregados nas operações de importação das mercadorias discriminadas nas mencionadas DI, situação que se subsume perfeitamente à definição de interposição fraudulenta presumida, anteriormente apresentada.

Assim, tendo em conta apenas os aspectos jurídicos da demanda, sem adentrar no mérito das questões fáticas e probatórias, no meu entendimento, em tese, a Autuada deve responder apenas pelas seguintes sanções:

- a) multa de 100% (cem por cento) do valor aduaneiro, objeto do Auto de Infração nº 0817800/00024-5, colacionados aos autos do processo nº 11128.000561/2010-79; e
- b) declaração de inaptidão do CNPJ, proposta no âmbito dos autos do processo nº 11128.005741/2009-11).

Dessa forma, fica afastada a imposição da multa de 10% (dez por cento) do valor da operação, não inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), objeto do presente Auto de Infração.

Não é demais lembrar que, pela prática da interposição fraudulenta, caracterizada pela simples cessão do nome, somente o importador ostensivo responde pela multa estabelecida no *caput* do art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, situação que não se vislumbra nos presentes autos.

Da conclusão.

Diante do exposto, DOU PROVIMENTO ao presente Recurso, para determinar o cancelamento integral da presente multa.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento

Voto Vencedor

Conselheiro Solon Sehn

Acompanha-se o eminente relator no tocante à rejeição da preliminar. No mérito, com a devida vênia, vota-se pelo desprovemento integral do recurso.

A multa de 10% do valor da operação, prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, não afasta a aplicação da pena de perdimento da mercadoria ou a multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, nos termos do § 3º do art. 23, V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976. Ambas podem ser aplicadas cumulativamente, sem violação ao princípio do *non bis in idem* (art. 99 do Decreto-Lei nº 37/1966), porque correspondem a infrações distintas.

A interposição fraudulenta constitui uma modalidade de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou do responsável pela operação, que, uma vez ocorrida, dá ensejo à cominação da pena de perdimento da mercadoria ou, caso esta já tenha sido consumida, de multa equivalente ao respectivo valor aduaneiro, nos termos do art. 23, V, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, na redação da Lei nº 10.637/2002:

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.

O § 2º do art. 23, por sua vez, estabelece a seguinte regra de presunção de interposição fraudulenta na operação de comércio exterior:

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

Não há duas modalidades de interposição fraudulenta. O § 2º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976 apenas estabelece uma regra de presunção relativa da interposição, que constitui uma técnica de inversão do ônus da prova e não implica qualquer consequência no regime jurídico do instituto. Aplica-se, em qualquer caso, com ou sem presunção, a pena de perdimento da mercadoria ou, nas hipóteses do § 3º do art. 23, a multa substitutiva ao importador ostensivo e ao real adquirente, solidariamente (CTN, art. 124, I), quando for

possível a identificação deste. Ao mesmo tempo, o importador ostensivo ou qualquer outra pessoa jurídica que tenha cedido indevidamente sua denominação societária também estará sujeito à multa de 10% da operação acobertada, nos termos do art. 33 da Lei nº 11.488/2007:

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

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

Não há como deixar de aplicar a multa do art. 33 da Lei nº 11.488/2007 à interposição caracterizada na forma do § 2º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, porque a presunção se aplica a ambas hipóteses sancionatórias. Não faz sentido, ademais, restringir à presunção legal à penalidade mais gravosa (perdimento) e deixar de aplicá-la à sanção menos gravosa (multa de 10%).

O art. 33 da Lei nº 11.488/2007 não afastou a possibilidade da cominação da pena de perdimento ou da multa substitutiva ao importador ostensivo. A objetividade jurídica dos preceitos é complemento distinta. A multa do art. 33 é imposta em função do uso abusivo da personalidade jurídica, quando empregada como simples anteparo para a ocultação dos reais envolvidos na operação de comércio exterior. A pena de perdimento e a multa substitutiva do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, por sua vez, têm como pressuposto o dano ao erário decorrente da interposição fraudulenta. As infrações, portanto, não podem ser consideradas idênticas, o que afasta a caracterização do *bis in idem*.

A identificação do real adquirente não reduz a gravidade da conduta do importador ostensivo. As multas, por conseguinte, devem ser aplicadas de forma cumulativa, nos termos do art. 99 do Decreto-Lei nº 37/1966, mesmo quando a caracterização da interposição fraudulenta ocorre de forma presumida:

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.

As sanções convivem no sistema jurídico, na linha dos seguintes julgados da 1ª e 2ª Turmas Ordinárias da 1ª Câmara dessa Seção:

[...]

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 09/01/2004 a 11/02/2006

DANO AO ERÁRIO. OCULTAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO, DO REAL VENDEDOR, COMPRADOR OU DE RESPONSÁVEL PELA OPERAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO.

O Dano ao Erário decorrente da ocultação das partes envolvidas na operação comercial que fez vir a mercadoria do exterior é hipótese de infração “de mera conduta”, que se

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

Descabida, por outro lado, a pretensão de condicionar a caracterização da inflação à conclusão do processo administrativo de inaptidão da inscrição da pessoa jurídica apontada como responsável pela ocultação.

CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO EM MULTA. HIPÓTESES.

A conversão da Pena de Perdimento em multa poderá ser levada a efeito sempre que as mercadorias sujeitas àquela penalidade tiverem sido dadas a consumo, por meio da sua comercialização.

REFLEXO DO ART. 33 DA LEI Nº 11.488, DE 2007 SOBRE O INCISO V DO ART. 23 DO DECRETO-LEI Nº 1.475, DE 1976. AUSÊNCIA.

O art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007 não produz qualquer reflexo sobre a imposição da pena de perdimento ou multa substitutiva à hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação. Jurisprudência.

Recursos de Ofício Provido e Voluntário Negado.

(Acórdão nº 3102-00.662 - 3ª S. 1ª C. 2ª TO. Conselheiro Luis Marcelo Guerra de Castro. s. 24/05/2010):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO-II

Período de apuração: 10/09/2003 a 08/06/2005

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS, DANO AO ERÁRIO, CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO EM MULTA.

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, substitutiva da inaptidão do CNPJ de sociedades empresárias inidôneas.

Recurso de Ofício Provido.

(Acórdão 3101-00.431. 3ª S. 1ª C. 1ª TO. Rel. Conselheiro Tarásio Campeio Borges. S. 25/05/2010)

Voto do Relator:

“[...] o artigo 23 do Decreto-lei 1.455, de 7 de abril de 1976, com as modificações introduzidas pela Lei 10.637, de 2002, pune

o dano ao erário; enquanto o artigo 33 da Lei 11.488, de 15 de junho de 2007, é pena substitutiva da inaptidão do CNPJ de sociedades empresárias inidôneas.

Por conseguinte, se distintos os fatos típicos dessas multas, não há se falar em aplicação do princípio da retroatividade benigna em face da superveniência do artigo 33 da Lei 11.488, de 2007.”

Assim, pede-se vênia ao eminente conselheiro relator para, no tocante ao mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Solon Sehn

Declaração de Voto

Conselheiro Francisco José Barroso Rios

Conforme relatado, a lide envolve a prática da conduta tipificada como interposição fraudulenta nas operações de comércio exterior, caracterizada pela **falta de comprovação da origem, disponibilidade e efetiva transferência dos recursos empregados nas operações de importação das mercadorias**. No entanto, este processo envolve apenas a aplicação da multa de 10% do valor da operação acobertada (não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00) capitulada no *caput* do art. 33 da Lei nº 11.488/07, aplicada sobre a pessoa jurídica que ceder seu nome para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários.

Vale ressaltar que contra a empresa foi também formalizado lançamento da multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, prevista no § 3º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/76, com redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637/02. Tal exação, no entanto, é objeto de processo distinto (nº 11128.000561/2010-79). Ainda, houve instauração de procedimento administrativo de inaptidão da inscrição da autuada no CNPJ, prevista no § 1º do art. 81 da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 60 da Lei nº 10.637/02, questão que também é objeto de processo administrativo distinto.

Mesmo tendo-se em conta de que o processo em voga aborta exclusivamente a aplicação da multa prevista no *caput* do art. 33 da Lei nº 11.488/07, para o exame da lide há que se fazer uma rápida abordagem sobre a interposição fraudulenta de terceiros nas operações de comércio exterior frente a inovação trazida exatamente pela Lei nº 11.488/07.

Antes, porém, ressalto desde já que concordo com os argumentos aduzidos pelo i. Relator quando não acolheu a preliminar de falta de motivação do acórdão recorrido.

Da presunção legal de interposição fraudulenta de terceiros pela não comprovação da origem dos recursos empregados nas operações de comércio exterior. Aspectos legais.

A pena de perdimento pela interposição fraudulenta de terceiros, assim como sua conversão na multa equivalente ao valor das mercadorias transacionadas no comércio exterior, estão previstas no art. 23, inciso V e §§ 1º ao 3º, do Decreto-lei nº 1.455/76, com a redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637/2002, abaixo reproduzidos, literalmente:

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, disponibilidade e transferência dos recursos empregados. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

§ 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. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

[...]

(grifo nosso)

Da análise da prescrição legal acima transcrita, conclui-se que a interposição fraudulenta representa uma simulação que consiste em ocultar, voluntariamente (decorrente do próprio conteúdo conceitual de **fraude** – “interposição **fraudulenta**”), o verdadeiro interessado na operação, ocorrendo todas as vezes em que uma pessoa, física ou jurídica, apresenta-se como responsável por uma transação que não realizou, se interpondo entre uma parte e outra.

De acordo com a exposição de motivos da Medida Provisória nº 66, de 29/08/2002 (que foi convertida na mencionada Lei nº 10.637/2002), o objeto colimado pela norma foi o de “estabelecer medidas que permitem a punição da fraude no comércio exterior praticada com a interposição fraudulenta de intermediários ou com recursos de origem não comprovada”. E a presunção legal objeto do § 2º do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/76 (redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637/2002) é a interposição **fraudulenta**, ou seja, aquela feita mediante fraude, onde o elemento volitivo, conceitualmente, necessita se encontrar presente.

Com efeito, De Plácido e Silva ensina que o vocábulo “fraudar”, derivado do latim *fraudare* (fazer agravo, prejudicar com fraude), “além de significar usar de fraude, o que é genérico, e exprime toda a ação de falsear ou ocultar a verdade com a intenção de prejudicar ou de enganar, possui, na técnica fiscal, o sentido de falsificar ou adulterar, como o de usar de ardis para fugir ao pagamento da tributação: fraudar o fisco”⁵. No entanto, dada a dificuldade de se demonstrar o elemento volitivo imbuído no conceito de fraude, criou a lei uma presunção legal *juris tantum*, da qual se vale o Estado para impor uma sanção administrativa àqueles que não conseguirem comprovar a origem lícita dos recursos empregados no comércio exterior.

A presunção em questão, frise-se, tem natureza essencialmente procedimental, destinada a auxiliar o aplicador do direito no enquadramento da situação fática à norma. Portanto, não cria, altera ou revoga direitos, em sintonia com a seguinte lição de Maria Rita Ferragut:

⁵ SILVA, De Plácido e. **Vocabulário jurídico**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991. v.II, p.324.

A previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos da conduta praticada não se encontra comprometida quando a presunção for corretamente utilizada para a criação de obrigações tributárias. O enunciado presuntivo não altera o antecedente da regra-matriz de incidência tributária, nem equipara, por analogia ou interpretação extensiva, fato que não é como se fosse, nem substitui a necessidade de provas. Apenas, tão-somente, prova o acontecimento factual relevante não de forma direta – já que isso, no caso concreto, é impossível ou muito difícil – mas indiretamente, baseando-se em indícios graves, precisos e concordantes, que levem à conclusão de que o fato efetivamente ocorreu⁶.

[...]

[...] Ora, diante de tudo o que já foi exposto até aqui, temos que as presunções constituem-se em meio de prova que contribui para a eficácia jurídica da norma. E, se é assim, não se trata de alegar que a obrigação decorre de fato não previsto na regra-matriz, mas de se reconhecer que o conhecimento do evento descrito no fato jurídico típico dá-se de forma indireta, com base em fatos indiciários graves, precisos e concordantes no sentido da ocorrência pretérita do evento diretamente desconhecido⁷. (grifos nossos)

Portanto, a lei, do ponto de vista da aplicação da sanção administrativa – perdimento da mercadoria ou aplicação de multa equivalente ao valor aduaneiro da mesma – não faz qualquer distinção entre os casos em que a interposição fraudulenta é materialmente comprovada, ou entre aqueles onde não há a comprovação da origem dos recursos utilizados no comércio exterior, como ocorreu no caso presente.

Dito isso, e considerando a aplicabilidade da multa decorrente da conversão em perdimento – capitulada no artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76, c/c artigo 59 da Lei nº 10.637/2002 – diante das inovações trazidas pelo artigo 33 da Lei nº 11.488/2007, peço vênica para discordar um pouco do colega Relator quanto ao espectro de condutas passíveis de serem enquadradas nas referidas penalidades.

Sobre essa questão, adoto os relevantes fundamentos aduzidos pelo julgador Fernando Sérgio Tavares e Sales, retratado do acórdão nº 08-17.739, proferido em 20 de maio de 2010 pela Sétima Turma da DRJ Fortaleza, abaixo reproduzido:

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.

*Como já visto, a presente autuação decorre da materialização do tipo Dano ao Erário, em face de infração relativa às operações de importação, **mediante ocultação prevista no inciso V do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976.***

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

⁶ *Op. cit.*, p. 168.

⁷ *Op. cit.*, p. 170.

destas, no entanto, vale firmar: aludida ação punitiva substitutiva, em que pese apresentar-se sob viés tributário, 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, como já configurado acima.

O crédito da União, 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. Ou mesmo, se citada inflição fosse decretada no anterior curso do despacho aduaneiro, portanto com as mercadorias então palpáveis, igualmente, aludido crédito 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:

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.**(grifei)

*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.

Nesse prisma, há, calcada em esforço probatório alicerçado em provas diretas/indiretas, a constatação da conduta volitiva do cedente e, também, do cessionário quanto ao objeto cedido: nome.

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 ocultação do real responsável pela operação, 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 da exação, 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 repreender 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 íterim, velada. Na ausência do objeto dessa inflição, toma assento, alternativamente, o crédito da União. Consequentemente, 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.*

Ainda, vê-se que, no caso da cessão posta no dispositivo da Lei nº 11.488/2007, para o agente cedente, o legislador entendeu apropriado obstar a sanção da inaptidão do seu CNPJ, porém lhe atribuiu nova punição, qual seja, “multa de 10% (dez por cento) sobre o valor da operação acobertada”. Ao assim decidir, a meu sentir, o poder legiferante não blindou o cedente, proprietário ostensivo da mercadoria, importador/exportador explícito da operação mercantil, da figuração no pólo passivo da demanda do feito de perdimento, para, em vez disso, somente punir o adquirente da mercadoria. Não se revela ressonante com o poder de polícia inerente aos controles aduaneiros do Estado, afastar a sanção da inaptidão do cedente, vulgarmente denominado de “laranja” – ou seja, permitir a continuidade de suas operações internacionais – e, além disso, apartar a penalidade substituta do perdimento em seu desfavor, para, tão-somente, conferir-lhe, exclusivamente, a multa mitior, insculpida no dispositivo normativo retro.

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.

Portanto, nos casos fáticos também subsumidos ao art. 33 do aludido diploma legal, o cedente e o terceiro impulsionador financeiro da interposição defesa devem figurar no pólo passivo da demanda fiscal da pena alternativa ao perdimento, sem prejuízo, por certo, de outros agentes que eventualmente concorram para citado propósito. Nesse caso, para o específico cedente, importador/exportador explícito – em que pese gozar da continuidade da higidez de seu CNPJ (parágrafo único, art. 33) –, além da citada inflição, soergue-se, com efeito, a penalidade, de natureza diversa, ali estampada, reitere-se: 10% sobre o valor da operação acobertada.

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.⁸

§ 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. [...]

⁸ 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.”

*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 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.*

Como se vê, a novel norma, Lei nº 11.488/2007, trouxe previsão relativamente à penalidade outra, como também, para esses casos, não mais declarar a infratora inapta; mas sim, dela exigir, também, multa equivalente a dez por cento do valor da operação fraudulentamente acobertada.

*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 da exação fundada no artigo 33 da Lei nº 11.488/07. Portanto, clara está a natureza distinta das previsões legais.

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).

Desse modo, em face do exposto, vislumbro como passíveis de cominação cumulativa, no tocante ao importador ostensivo, as penalidades acima tratadas, sem prejuízo da solidariedade, creditada ao real adquirente, relativa à multa substitutiva ao perdimento das mercadorias.

Neste processo, como já dito, está em análise exclusivamente a lavratura da multa de 10% do valor da operação acobertada, capitulada no *caput* do art. 33 da Lei nº 11.488/07, aplicada sobre a pessoa jurídica que ceder seu nome para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas ao acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários. Não está em discussão sua aplicação cumulativa com a multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, que também foi lançada contra a suplicante, mas que é objeto de outro processo. No entanto, é relevante para o presente caso o fato de haver sido formalizado procedimento administrativo de inaptdão da inscrição da autuada no CNPJ, prevista no § 1º do art. 81 da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 60 da Lei nº 10.637/02.

Muito embora essa questão seja objeto de outro processo, penso que a inaptdão no CNPJ não pode ser declarada se o motivo for a cessão do nome da empresa para o acobertamento de operações de comércio exterior, e isso por força do disposto no parágrafo único do artigo 33 da Lei nº 11.488/07. Essa questão, contudo, será apreciada no processo correspondente à representação para declaração de inaptdão.

No caso concreto, a não comprovação da origem dos recursos empregados nas importações conduzidas pela empresa levou à presunção legal de interposição fraudulenta, que traz consigo, necessariamente, a cessão do nome visando o acobertamento das operações em tela. E a empresa, com efeito, não conseguiu comprovar nos autos dispor do capital empregado nas referidas operações. Irrelevante para tanto a apresentação dos contratos de câmbio, posto que não se cogita da efetiva realização da transação pela recorrente, mas sim da origem dos recursos utilizados para tal fim.

Quanto ao alegado caráter confiscatório da multa, falece à autoridade administrativa apreciar arguição nesse sentido.

Dispõe o art. 111 do CTN que a interpretação da legislação tributária que disponha sobre suspensão ou exclusão do crédito tributário deverá ser literal, não podendo o referido crédito ser dispensado na via administrativa sob argumento valorativo acerca da injustiça ou desproporcionalidade de sua aplicação. Ademais, os princípios constitucionais da capacidade contributiva e da vedação ao confisco são dirigidos ao legislador e não ao aplicador da lei. Este, diante da norma existente no mundo jurídico, deverá aplicá-la obrigatoriamente por força do art. 116, inciso III, da Lei 8.112/90, preceito o qual se repete no artigo 41, inciso IV, do Anexo II, do atual Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22/06/2009.

Uma vez positivada a norma, é dever da autoridade administrativa interpretá-la e aplicá-la, processo do qual não integra o juízo de valor acerca da justiça ou da injustiça dos efeitos que gerou.

Portanto, falece à autoridade administrativa competência para excluir crédito tributário com fundamento em alegado caráter confiscatório da norma.

Da conclusão

Diante de todo o exposto, voto, **preliminarmente**, para não acolher a preliminar de alegado vício de omissão de fundamentação da decisão recorrida, e, **no mérito**, para **negar provimento ao recurso voluntário interposto pelo sujeito passivo**, mantendo, consequentemente, a exigência objeto deste processo na sua integralidade.

(assinado digitalmente)

Francisco José Barroso Rios



Ministério da Fazenda

PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO

O Ministério da Fazenda garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.

Documento produzido eletronicamente com garantia da origem e de seu(s) signatário(s), considerado original para todos efeitos legais. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.

Histórico de ações sobre o documento:

Documento juntado por SOLON SEHN em 24/10/2011 21:19:41.

Documento autenticado digitalmente por SOLON SEHN em 24/10/2011.

Documento assinado digitalmente por: REGIS XAVIER HOLANDA em 16/11/2011, JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO em 01/11/2011, FRANCISCO JOSE BARROSO RIOS em 27/10/2011 e SOLON SEHN em 24/10/2011.

Esta cópia / impressão foi realizada por MARIA MADALENA SILVA em 29/03/2020.

Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:

1) Acesse o endereço:

<https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>

2) Entre no menu "Legislação e Processo".

3) Selecione a opção "e-AssinaRFB - Validar e Assinar Documentos Digitais".

4) Digite o código abaixo:

EP29.0320.12061.5F4V

5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.

Código hash do documento, recebido pelo sistema e-Processo, obtido através do algoritmo sha1:

DEF5FAC40FA94DD837CEFC90A41D58A2244727EA