



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

Processo n° 11128.006727/2006-84
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 3202-000.639 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de fevereiro de 2013
Matéria II. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIRO. CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO EM MULTA.
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
ROQUE LINS DE ANDRADE

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Período de apuração: 13/01/2003 a 29/08/2003

CESSÃO DO NOME. MULTA DE 10% DO VALOR DA OPERAÇÃO. INAPTIDÃO. MULTA DE CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO. CUMULATIVIDADE. RETROAÇÃO BENIGNA. IMPOSSIBILIDADE.

Na aplicação da multa de 10% do valor da operação, pela cessão do nome, conforme art. 33 da Lei nº 11.488/2007, não será proposta a inaptidão da pessoa jurídica, sem prejuízo da aplicação da multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias, pela conversão da pena de perdimento dos bens. Descartada hipótese de aplicação da retroação benigna prevista no artigo 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional, por tratarem-se de penalidades distintas.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 13/01/2003 a 29/08/2003

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DE REPRESENTANTE DA PESSOA JURÍDICA. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIRO.

A interposição fraudulenta de terceiro, configurada pela não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas operações de importações realizadas pela contribuinte, é infração que importa no cometimento de atos com infração de lei

Recurso de ofício provido.

Recurso Voluntário negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso de ofício e em negar provimento ao recurso voluntário.

Irene Souza da Trindade Torres – Presidente e Relatora

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Irene Souza da Trindade Torres, Gilberto de Castro Moreira Júnior, Luís Eduardo Garrossino Barbieri, Thiago Moura de Albuquerque Alves e Charles Mayer de Castro Souza. Ausente, momentaneamente, o Conselheiro Rodrigo Cardozo Miranda.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida, o qual passo a transcrever:

“A interessada foi autuada, em face da infração capitulada no artigo 618, inciso XXII, do Regulamento Aduaneiro (Decreto n- 4.543/2002), punível com a pena de perdimento — "618. Aplica-se a pena de perdimento da mercadoria nas seguintes hipóteses, por configurarem dano ao Erário: (...) XXII - 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", conforme se depreende do relatório fiscal anexo ao auto de infração (fls. 18 do Auto de Infração).

Em razão da impossibilidade de apreensão da mercadoria em pauta, foi a pena de perdimento convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro (§ 1- do dispositivo citado).

As autoridades aduaneiras aduzem que, em função de procedimento fiscal realizado nos termos da Instrução Normativa SRF nº 228/2002, concluiu-se não ser possível "a comprovação da origem, disponibilidade e efetiva transferência dos recursos financeiros da empresa, bem assim, a condição de real adquirente nas operações de comércio exterior".

O lançamento, de 11/10/2006, informa que foi lavrada representação para inaptidão da inscrição da autuada no CNPJ, com efeitos a partir de 27/09/2001 - data da constituição da sociedade (fls. 16).

O Autuação consta em nome da interessada acima identificada e foram também intimados, na qualidade de responsáveis, nos termos do artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, os sócios da autuada, listados às folhas 22/23 do Auto de Infração, a saber:

- ROQUE LINS DE ANDRADE - CPF 162.327.608-08
- EBP EMPRESA BRAS. DE PLANEJ. LTDA - CNPJ 04.259.088/0001-11
- GONTRAN PEREIRA COELHO PARENTE - CPF 018.219.048-00

Apenas 2 sócios impugnaram o lançamento, ROQUE LINS DE ANDRADE e GONTRAN PEREIRA COELHO PARENTE. A empresa interessada e mais a EBP - EMPRESA BRASILEIRA DE PLANEJAMENTO LTDA, foram intimadas também, através de Edital, fls. 114, mas não se manifestaram.

Os 2 (dois) sócios que apresentaram Impugnação alegaram conjuntamente:

- o inciso II do art. 121 do CTN não é "um cheque em branco" a fim de que o legislador tributário eleja como responsável tributário qualquer pessoa que desejar;
- houve uma impropriedade quando o ilustre AFRF enquadrou, com base no artigo 124 do CTN, o impugnante como sujeito passivo solidário da multa aplicada à empresa GUTES;
- outrossim, o impugnante não pode ser considerado responsável tributário nos termos do artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional;
- a impugnante não se enquadra em qualquer dessas regras de responsabilidade tributária;
- a impugnante não era sócio, gerente, diretor ou representante da pessoa jurídica de direito privado autuada; e
- requer a exclusão como sujeito passivo solidário."

A DRJ-São Paulo II/SP julgou as impugnações procedentes em parte, nos termos da ementa adiante transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO – II

Período de apuração: 13/01/2003 a 29/08/2003

INTERPOSIÇÃO DE PESSOA. CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO EM MULTA.

O que diferencia as infrações tipificadas no artigo 23, V, do DL 1.455/1976 e no artigo 33 da Lei 11.488/2007 é o fato de que a prevista na lei 11.488 tem como agente apenas o importador ou exportador ostensivo, ao passo que a do DL 1.455 destina-se a punir o sujeito oculto, o verdadeiro responsável pela operação.

Com o advento do artigo 33 da Lei 11.488/2007 deixou de ser imputável ao importador ou exportador ostensivo, em co-autoria, a infração do artigo 23, V, do DL 1.455/1976.

Pelo mesmo motivo, não se admite que o adquirente seja punido, solidariamente ao importador, com a multa do artigo 33 da lei 11.488.

Tal conseqüência é fruto do princípio do "non bis in idem" o qual, no direito aduaneiro, está albergado nos artigos 99 e 100 do DL 37/1966.

A importação de mercadorias destinadas a terceiro oculto, o real responsável pela operação, dá ensejo à pena de perdimento, ou sua conversão em multa, aplicável a esse terceiro (DL 1.455/1976, artigo 23, V) e, ao interveniente ostensivo, aquele em cujo nome é realizada a operação (aquele que "cede o nome"), é aplicável a multa de 10% do valor da operação (lei 11.488/2007, artigo 33, caput).

O parágrafo único do artigo 33 constitui norma explicativa destinada a afastar a imputação de inidoneidade da empresa que meramente "cede o nome". Por outro lado, se além de "ceder o

nome", a empresa não comprovar a origem do capital empregado no comércio exterior, resta presumida sua inidoneidade, a ensejar a inaptidão de sua inscrição no CNPJ, por força da presunção estampada no artigo 81, §1º, da Lei 9.430/1996.

Embora as infrações imputadas sejam anteriores à edição da Lei 11.488/2007, aplica-se o artigo 33 retroativamente, em face do disposto no artigo 106, II, "c", do Código Tributário Nacional.

SÓCIOS DE FATO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. Como são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, e restando comprovado que efetivamente detêm a administração plena da sociedade, correta é a atribuição da RESPONSABILIDADE solidária aos SÓCIOS de fato pelos impostos e contribuições devidos pela pessoa jurídica.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

A autoridade julgadora *a quo* manteve os responsáveis solidários no pólo passivo, e entendeu que, com o advento da Lei nº. 11.488/2007, a multa prevista no inciso V do art. 23 do Decreto-lei nº. 1.455/1976 deixou de ser aplicável ao importador ostensivo, sendo que a este caberia a aplicação retroativa da multa prevista no art. 33 da Lei nº. 11.488/2007. Por tal razão, reduziu o percentual da multa aplicada para 10%.

Da decisão, a DRJ recorreu de ofício, em virtude de o crédito tributário exonerado ser superior ao limite de alçada.

O autuado ROQUE LINS DE ANDRADE apresentou recurso voluntário perante este Colegiado (e-fls. 207/214), alegando, em síntese:

- que no Direito brasileiro, a pessoa jurídica é reconhecida como sujeito de direitos e obrigações, tendo existência distinta de seus membros;

- que o art. 135 do CTN admite a responsabilidade solidária a terceiros somente no caso em que as obrigações tributárias devidas pela pessoa jurídica tenham sido geradas a partir de atos praticados pelo administrador com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto; e

- que no caso em tela não restou comprovado que o recorrente tenha agido com excesso de poder ou infração de lei, ou contrato social, não podendo, assim, ser responsabilizado solidariamente pelo pagamento do tributo.

Ao final, requereu a exclusão do recorrente do pólo passivo.

Voto

Conselheira Irene Souza da Trindade Torres, Relatora

Os recursos voluntário e de ofício preenchem as condições de admissibilidade, razão pela qual deles conheço.

Ao teor do relatado, cuida a lide de Auto de Infração lavrado em desfavor de GUTES COMÉRCIO, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA EPP (doravante denominada Gutes), na qualidade de contribuinte, bem como em desfavor de ROQUE LINS DE ANDRADE (sócio da Gutes), EDP - EMPRESA BRASILEIRA DE PLANEJAMENTO LTDA (sócia da Gutes) e GONTRAN PEREIRA COELHO PARENTE (Sócio-administrador da EDP), na qualidade de responsáveis solidários, para exigência de multa proporcional ao valor aduaneiro das mercadorias importadas, no valor total de R\$3.214.547,84, em razão da conversão da pena de perdimento em multa (fls. 02/06).

Ressalte-se que apenas os responsáveis solidários Roque Lins de Andrade e Gontran Pereira Coelho Parente impugnaram o lançamento e, dentre eles, somente o primeiro apresentou recurso voluntário.

A Fiscalização verificou a ausência de comprovação da origem de recursos financeiros suficientes para amparar o volume de importações realizadas pela contribuinte, conforme abaixo se observa com a transcrição de trechos constantes do Termo de Verificação Fiscal (fls. 09/23):

“A empresa Gutes Comércio Importação e Exportação Ltda - EPP revelou indícios de incompatibilidade entre os volumes transacionados no comércio exterior e sua capacidade econômica e financeira e foi alvo de procedimento especial de fiscalização, que teve por finalidade de verificar, entre outros, a sua condição de real adquirente das mercadorias importadas ou vendedora das mercadorias exportadas.

A condição de real adquirente ou vendedor das mercadorias transacionadas no comércio exterior deveria ser comprovada mediante a apresentação de documentos hábeis e idôneos que registrassem efetivamente as negociações ocorridas, nos termos da legislação em vigor. Entretanto nenhum documento foi apresentado.

.....

Em consulta ao banco de dados do Sistema Integrado de Comércio Exterior - Siscomex e no sistema Rastreamento de Atuação dos Intervenientes Aduaneiros – Radar constatou-se que **a empresa Gutes Comércio Importação e Exportação Ltda - EPP realizou sua primeira operação no comércio exterior no mês de janeiro de 2003 e a última no mês de agosto de 2003, tendo registrado no período mencionado um montante de operações de importações da ordem de US\$ 1.419.693,85 (fls.63), ou CIF de US\$ 1.489.043,84 (fls.30), e de exportações de US\$ 40.570,16.**

A totalidade das operações foi processada "em nome próprio", não tendo a empresa operado como importadora "por conta e ordem de terceiros".

Verificou-se também que a empresa, embora tendo declarado em DCTFs, créditos tributários de IRPJ no valor de R\$ 1.714.543,65 e CSSL de R\$ 619.395,71, para o ano calendário de 2002, conforme consta na Representação para fins de Inaptidão (fls.63), não recolheu estes valores aos cofres públicos.

Como se vê, os valores movimentados no comércio exterior pela empresa Gutes Comércio Importação e Exportação Ltda - EPP foram elevados, entretanto **os tributos internos devidos nas operações seguintes às de importação não foram recolhidos aos cofres públicos. A total falta de recolhimento dos tributos, inclusive os declarados em DCTF, indicam uma ocultação do sujeito passivo e a interposição fraudulenta nas operações de comércio exterior, pela não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.**

Com relação ao recolhimento das contribuições sociais, somente a partir de 1º de maio de 2004 passou a ter incidência de PIS/PASEP e COFINS nas operações de importações, nos termos do art. 4º, inc. II da MP 164/2004, convertida na Lei 10.865/04. Esta incidência passou a ocorrer no momento do desembaraço da mercadoria, modificando a sistemática anterior de recolhimentos que era efetuada com base no faturamento, ou seja, na saída das mercadorias do estabelecimento importador. Como a última operação de comércio exterior ocorreu em agosto de 2003, época em que as contribuições ainda não incidiam no momento do desembaraço aduaneiro, a exemplo do IRPJ e CSSL, não houve recolhimento do PIS e COFINS pelo sujeito passivo.

A empresa não justificou a origem dos recursos empregados nas operações de comércio exterior, não tendo apresentado escrituração contábil ou fiscal ou qualquer documento exigido na intimação fiscal, capaz de justificar a origem e disponibilidade dos recursos aplicados nas suas operações de comércio exterior.

Também não foram apresentadas notas fiscais de entradas e/saídas, que permitiriam a verificação dos remetentes das mercadorias exportadas e destinatários finais das mercadorias importadas. A falta de apresentação destes documentos fiscais, ocultando os remetentes e destinatários das mercadorias, impossibilitou a fiscalização de realizar diligências nestas empresas com o objetivo de se rastrear os recursos financeiros empregados nas operações de comércio exterior, como por exemplo os recursos utilizados para o fechamento do câmbio, pagamentos de tributos aduaneiros e demais despesas com o desembaraço das mercadorias.”

(grifos não constantes do original)

Assim, verifica-se, claramente, que a empresa, após regularmente intimada, não trouxe à Fiscalização qualquer documento que pudesse comprovar a origem, a disponibilidade e a transferência de recursos que estariam a suportar as importações realizadas pela contribuinte entre o período de janeiro a agosto de 2003, quando, então, realizou sua última operação de importação.

A não comprovação da origem, da disponibilidade e da transferência dos recursos empregados nas operações de comércio exterior configura a presunção legal da interposição fraudulenta de terceiros, a forma do §2º do Decreto-lei nº. 1.455/1976, com a redação dada pela Lei nº. 10.637/2002, que se constitui em dano ao Erário, infração apenada com o perdimento da mercadoria, o qual será convertido em multa equivalente ao valor aduaneiro, em caso de a mercadoria não ser localizada ou ter sido consumida:

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)

Por tais razões, foi lançada de ofício a referida multa em face da contribuinte e dos responsáveis solidários.

Do Recurso de Ofício

A DRJ-São Paulo II/SP decidiu pela manutenção dos responsáveis solidários no pólo passivo. Já quanto à aplicação da multa prevista no §3º do Decreto-lei nº. 1.455/76, manifestou o entendimento de que não poderia ser aplicada ao importador ostensivo, mas somente ao importador oculto. Em razão disso, fundamentando-se na retroatividade benigna prevista no art. 106 do CTN, aplicou a multa do art. 33 da Lei nº 11.488/2007 e reduziu o percentual da multa aplicada, de 100% para 10% do valor aduaneiro das mercadorias importadas.

Veja-se o que dispõe o 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 à 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 nº9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Entendeu a autoridade julgadora *a quo* que, com o advento da Lei nº.11.488/2007, foi criada nova penalidade para os casos de interposição fraudulenta em que consista na cessão do nome para ocultar o real adquirente, qual seria, multa de 10% do valor da operação, aplicada ao importador ostensivo - aquele em cujo nome é realizada a importação.

Em que pesem as considerações tecidas por aquela autoridade julgadora, entendo que tal posicionamento não merece prosperar, pois não vislumbro qualquer derrogação tácita das disposições do art. 23 da Lei. 1. 475/76, com a redação que lhe foi dada pela lei nº. 10.637/2002, e defendo a possibilidade da aplicação concomitante de ambas as penalidades.

Parece-me incongruente a idéia de que o legislador pretendeu excepcionar uma das condutas que configura a infração de dano ao Erário e imputar-lhe penalidade mais branda em relação às demais condutas que caracterizam a mesma infração.

Tanto jamais essa foi a intenção do legislador que o novo Regulamento Aduaneiro (Decreto nº. 6.759/2009) consignou no §3º do art. 727:

Art.727. Aplica-se a multa de dez por cento do valor da operação à pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas ao acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários (Lei no 11.488, de 2007, art. 33, caput).

(...)

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

Antes da Lei nº. 11.488/2007, à conduta de ceder o nome para acobertar o real importador da mercadoria cominava ao importador ostensivo a aplicação de duas sanções: **(a)** a pena de perdimento da mercadoria, convertida em multa no caso de sua não localização ou de ter sido consumida (com fundamento no §3º do art. 23 do Decreto-lei nº. 1.455/1976, com a redação dada pela Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002); e **(b)** a proposição de inaptidão do CNPJ (com fundamento no art. 81, § 1º, da Lei nº 9.430/96, e art. 41, *caput* e parágrafo único, da IN/RFB nº 748/2007). Após a edição da nova lei, substituiu-se a propositura da inaptidão do CNPJ pela multa de 10% do valor da mercadoria, sem prejuízo, entretanto, da pena de perdimento anteriormente aplicável.

O ato de ceder o nome para acobertar o real importador configura o cometimento das duas infrações, nas quais os bens jurídicos tutelados são distintos. Não há que se falar na ocorrência do *bis in idem*, vez que os bens jurídicos tutelados não se confundem: enquanto o art. 33 da Lei nº. 11.488/2007 objetiva tão-somente resguardar a integridade do Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas, coibindo o mau uso da inscrição no CNPJ pelas empresas, o art. 23, V, do Decreto-Lei nº. 1.455/76 visa proteger o próprio patrimônio da União.

Neste ponto, passo a adotar como razão de decidir o voto do Conselheiro Luís Marcelo Guerra de Castro que, com a costumeira competência, bem enfrentou a matéria. Assim, com as devidas homenagens, passo a transcrever os argumentos do ilustre Conselheiro, expendidos no voto proferido quando do julgamento do processo nº. 10314.013716/2006-91:

“Matéria que recentemente tem sido trazida à consideração deste colegiado é o cabimento da aplicação retroativa do art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007¹ que, segundo defendido, teria derogado tacitamente o inciso V do art. 23 do DL nº 1.455, de 1976², e , impondo penalidade mais branda à conduta descrita no ato derogado, atrairia a aplicação do art. 106, II, “c” do Código Tributário Nacional³.

¹ 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).

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

Sustenta-se, equivocadamente, a meu ver, que, a partir da vigência do dispositivo novel, não mais seria possível aplicar a pena de perdimento às mercadorias alvo de operação maculadas pela ocultação das partes envolvidas.

Tais conclusões, sinteticamente, estariam apoiadas na convicção de que, interpretando-se tal dispositivo à luz do critério da *mens legislatoris*, chegar-se-ia à conclusão de que a infração tipificada no art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007 corresponderia materialmente à capitulada no 23, V do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, diferenciando-se exclusivamente no que se refere à individualização do infrator, já que a contida no dispositivo mais recente teria como agente apenas o importador ou exportador ostensivo.

A se configurar tal identidade, a aplicação concomitante de duas penalidades implicaria violação ao princípio constitucional do *non bis in idem*, dogmatizado no art. 99 do Decreto-lei nº 37, de 1966.

Apesar da convicção com que essa conclusão foi repudiada, inclusive em acórdãos de primeira instância alvo de recurso de ofício, a pena instituída no art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007 surgiu, efetivamente, como alternativa à declaração de inaptidão, nas hipóteses anteriormente previstas nas instruções normativas da Secretaria da Receita Federal do Brasil que disciplinavam a inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ).

Para se chegar a tal convicção, faz-se necessário realizar uma análise da legislação que dispõe sobre a inaptidão da inscrição no (CNPJ), especialmente na hipótese em que se configura sua inexistência de fato.

Diz o art. 81 da Lei nº 9.430, de 1996:

Art. 81. Poderá, ainda, ser declarada inapta, nos termos e condições definidos em ato do Ministro da Fazenda, a inscrição da pessoa jurídica que deixar de apresentar a declaração anual de imposto de renda em um ou mais exercícios e não for localizada no endereço informado à Secretaria da Receita Federal, bem como daquela que não exista de fato. (grifei)

Como se observa, a legislação tributária, na esteira do consignado no novo Código Civil (Lei nº 10.406, de 2002), em seu art. 966⁴, que distingue a pessoa jurídica da empresa, atribui consequências à inscrição da contribuinte que, apesar de regularmente constituída junto aos órgãos de registro e da obtenção de número de cadastro junto ao Fisco, não preenche as condições para seu enquadramento como “existente de fato”, ou seja, que detenha os meios para a realização das operações comerciais que declarou ter realizado.

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.

³ Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

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

⁴ Art. 966. Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.

Importante lembrar os contornos desse elemento distintivo da empresa, assim sintetizado pela professora Rachel Sztajn⁵

Organização parece ser o elemento central, essencial, necessário e suficiente, para determinar a existência da empresa, porque gera o aparato produtivo estável, estruturado por pessoas, bens e recursos, coordena os meios para atingir o resultado visado.

Nessa esteira, diferenciando empresa de pessoa jurídica, esclarece o Des. Sérgio Campinho⁶:

Da inscrição no Registro Público de Empresas Mercantis resulta a presunção de se ter alguém dedicado a exercer atividade própria de empresário. É uma prova prima facie, mas que pode ser elidida por prova mais robusta em sentido contrário.

Desse modo, se determinadas pessoas celebram contrato de sociedade, tendo por objeto o exercício de atividade própria de empresário, promovendo o arquivamento do respectivo instrumento na Junta Comercial, estará a sociedade, enquanto pessoa jurídica, constituída. Todavia, somente passará a ostentar a condição de empresária se efetivamente iniciar a exploração de seu objeto, abdicando da inatividade. Enquanto não entrar em operação o seu objeto, teremos a pessoa jurídica, a sociedade constituída, mas não uma sociedade empresária.

Por outro lado, acerca dos efeitos da verificação da inexistência de fato, fixa o art. 82 da Lei 9.430, de 1996, responsável pela instituição desse *status* cadastral:

Art. 82. Além das demais hipóteses de inidoneidade de documentos previstos na legislação, não produzirá efeitos tributários em favor de terceiros interessados, o documento emitido por pessoa jurídica cuja inscrição no Cadastro Geral de Contribuintes tenha sido considerada ou declarada inapta.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica aos casos em que o adquirente de bens, direitos e mercadorias ou o tomador de serviços comprovarem a efetivação do pagamento do preço respectivo e o recebimento dos bens, direitos e mercadorias ou utilização dos serviços. (grifei)

Ou seja, da mesma forma em que, se verificado que a sociedade não reúne os elementos caracterizadores da empresa, perde a sua escrituração comercial a presunção estabelecida no art. 226 do mesmo Código Civil⁷, se não apresenta condições mínimas de funcionamento, seus documentos fiscais perdem o poder de provar, por si só, a realização de um serviço ou a comercialização da mercadoria.

Evidentemente, a atribuição de tal *status* à inscrição impõe um ônus significativo para o sujeito passivo, de sorte que a sua aplicação em dissonância com o que preceitua a norma que a instituiu, mais do que ilegal, afronta os princípios,

⁵ *Teoria Jurídica da Empresa : Atividade Empresária e Mercados*. São Paulo. Atlas, 2004, p. 129.

⁶ *O Direito de Empresa à Luz do Novo Código Civil*. Rio de Janeiro. Renovar, 2004, 4ª ed., pp. 28 e 29.

⁷ Art. 226. Os livros e fichas dos empresários e sociedades provam contra as pessoas a que pertencem, e, em seu favor, quando, escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco, forem confirmados por outros subsídios.

implícitos e explícitos, norteadores da atuação da administração pública, gizados na Constituição Federal de 1988.

De fato, a pretexto de fazer uso da delegação contida no *caput* do já transcrito art. 81 da Lei nº 9.430, de 1996, fixou o Fisco no art. 37, III da Instrução Normativa SRF nº 200, de 13 de setembro de 2002⁸:

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

(...)

III - que tenha cedido seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de terceiros, com vistas ao acobertamento de seus reais beneficiários;

Seguindo-se tal ato ao pé da letra, bastaria que a pessoa jurídica cedesse seu nome uma única vez para que, apesar de possuir todos os meios para a realização de suas atividades, lhe ser atribuído o mesmo tratamento dispensado à pessoa jurídica que não reunia condições para enquadramento nos contornos do que a Lei Civil classificou de sociedade empresária.

Além de desproporcional, tal dispositivo encontrava-se maculado de vício formal, pois foi-se muito além da delegação contida na lei que instituiu a inaptidão da inscrição, violando, por consequência, o princípio da legalidade, gizado no art. 37⁹ da Carta Política de 1988.

Com efeito, o já transcrito art. 81 somente autorizou o Ministro da Fazenda a disciplinar os termos e condições em que se dará a declaração de inaptidão, jamais a equiparar, por meio de presunção, a cessão do nome à inexistência de fato. Sabidamente, a instituição de tal ficção jurídica exigiria lei em sentido formal.

Tal explicação é fundamental para que se estabeleça a verdadeira *mens legislatoris* que orientou a redação do recente art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, mais facilmente compreendida após sua leitura:

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

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

Como se vê, a hipótese descrita no art. 33 da Lei nº 11.488 é exatamente a mesma do inciso III art. 37 da IN SRF nº 200, de 2002: ceder seu nome, inclusive

⁸ Redação idêntica à do art. 41, III da IN RFB nº 568, de 8 de setembro de 2005.

⁹ Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e

mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações, com vistas ao acobertamento de determinada pessoa.

Tal convicção é reforçada com a leitura do parecer que encaminha o projeto de Lei de Conversão da Medida Provisória nº 351/2007 (PLV 13/2007), do qual resultou a Lei nº 11.488, de 2007, seu relator, que também responde pela autoria do dispositivo, faz a seguinte observação à proposta de redação do art. 35, posteriormente renumerado para 33, quando da conversão definitiva¹⁰:

*“Já no art. 35, juntamente com a modificação da redação do art. 81 da Lei nº 9.430, de 1996, contida no art. 15 do PLV, sugerimos a **adequação dos critérios legais para se declarar a inaptidão de inscrição das pessoas jurídicas e da multa aplicável no caso de cessão de nome da empresa para realização de operações de comércio exterior de terceiros.**” (grifo nosso)*

Ora, tanto o âmbito de aplicação do dispositivo novel é a inaptidão cadastral que fez questão de inserir a ressalva do par. único: quem cede o nome, mas tem meios para a realização de sua atividade societária, sujeita-se à multa de 10%. Caso contrário, à inaptidão cadastral. Essa é a adequação de que fala o legislador.

Admitindo que a exegese baseada na *mens legislatoris* não fosse suficiente para demonstrar a ausência de sobreposição de infrações, não se poderia falar, no presente, de violação do princípio do *non bis in idem*, implícito no subsistema jurídico-penal norteado pela Constituição de 1988.

Trazendo tal sobrenorma para o plano das regras jurídicas, diz o art. 99 do Decreto-lei nº 37, de 1966:

Art. 99 - Apurando-se, no mesmo processo, a prática de duas ou mais infrações pela mesma pessoa natural ou jurídica, aplicam-se cumulativamente, no grau correspondente, quando for o caso, as penas a elas cominadas, se as infrações não forem idênticas.

Duas ou mais infrações, portanto, devem dar ensejo a duas ou mais penalidades, salvo se tais infrações se revelarem idênticas. Tal identidade, como é cediço, não se revela exclusivamente pela semelhança ou unicidade da conduta.

Ou seja, pelo menos no plano do direito aduaneiro, é legalmente possível que uma única ação viole mais de uma regra e seja apenada com mais de uma sanção.

Para demonstrar esse raciocínio, relembro hipótese constantemente trazida a este Colegiado, materializada nas circunstâncias em que o sujeito passivo, ao se equivocar na informação do código da NCM comete duas infrações, uma que tutela a exatidão do recolhimento dos tributos incidentes na importação, capitulada no art. 44, I da Lei nº 9.430, de 1996 e outra que zela pela exatidão das informações prestadas na declaração, com vistas à efetividade do controle aduaneiro, capitulada no art. 84 da Medida Provisória nº 2.158, de 2001.

Com efeito, a declaração inexata, quando o item declarado é a classificação fiscal, impõe a aplicação de duas penalidades diversas, eis que a mesma ação infringe mais de uma norma.

Especificamente no âmbito do que se discute no presente recurso, a recorrente, ao ceder seu nome para a prática da atos por terceiros e, ao mesmo tempo, inserir informações falsas nas declarações prestadas ao Fisco, amparada em

¹⁰ Disponível em <http://www.camara.gov.br/sileg/integras/pdf>

documento, no mínimo, ideologicamente falso, já que não reflete as partes envolvidas na transação comercial, infringe, igualmente, os dois dispositivos.

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

No âmbito daquele ramo, aplica-se a cláusula de aumento da pena prevista no art. 70 do Código Penal (Decreto-lei nº 2.848, de 1940)¹¹; no direito aduaneiro, cada uma das penalidades correspondentes à cada norma infringida, nos termos do já transcrito art. 99 do DL nº 37/66.

Finalmente, tal convicção é reforçada quando se observa a regulamentação do art. 33 no recente Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009.

Veja-se o que diz o seu art. 727:

Art.727. Aplica-se a multa de dez por cento do valor da operação à pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas ao acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários.

(...)

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

Não custa destacar que o parágrafo 3º acima transcrito possui conteúdo evidentemente interpretativo, a reclamar a aplicação do inciso I, do art. 106 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 1966)¹², máxime em função de que, no presente processo, não se discute a inclusão da multa recém-instituída.

Forçoso é concluir, portanto, que as infrações não são idênticas e, nessa condição poderiam ser aplicadas, concomitantemente, as penas a ela correspondentes a fatos que, a partir da entrada em vigor da lei nº 11.488, incidirem na hipótese descrita no seu art. 33.

Nesse ponto, convém registrar pronunciamento do Tribunal Regional Federal da 4ª Região nos autos da AMS nº 2005.72.08.005166-6¹³:

Tenho, no entanto, que a disposição acima citada não tem o condão de afastar a pena de perdimento, ou seja, não revogou o art. 23 do DL nº 1.455/76, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002. Isso porque, a pena de perdimento atinge, em verdade, o real adquirente da

¹¹ Art. 70 - Quando o agente, mediante uma só ação ou omissão, pratica dois ou mais crimes, idênticos ou não, aplica-se-lhe a mais grave das penas cabíveis ou, se iguais, somente uma delas, mas aumentada, em qualquer caso, de um sexto até metade. As penas aplicam-se, entretanto, cumulativamente, se a ação ou omissão é dolosa e os crimes concorrentes resultam de designios autônomos, consoante o disposto no artigo anterior. (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

¹² Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

¹³ 2ª Turma, Relator Des. Otávio Roberto Pamplona, publicado em 01/08/2007

mercadoria, no caso a HBB, sujeito oculto da operação de importação. A pena de multa de 10% revela-se como pena pessoal da empresa que, cedendo seu nome, faz a importação, em nome próprio, para terceiros.

Quanto à declaração de inaptidão do CNPJ, o parágrafo único do aludido artigo estatui que "à hipótese prevista no caput deste artigo não se aplica o disposto no art. 81 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996", e que consiste, exatamente, na declaração de inaptidão do CNPJ. É dizer, realmente, quanto a essa declaração houve a vedação de aplicação dessa sanção na hipótese de importação em favor de terceiro oculto. Não obstante, tal penalidade não foi aplicada pelo auto de infração objeto desta impetração, tanto que está sendo objeto de apreciação em outro mandado de segurança, que tramita na 1ª Região, em decorrência de outro ato de outra autoridade fiscal, de modo que, no particular, a questão é de ser tratada no seio da aludida ação mandamental.

Aliás, o explicitação constante do parágrafo único do art. 33 da Lei nº 11.488/2007, vem ao encontro do se que disse anteriormente, no sentido de que não houve a revogação da pena de perdimento para a hipótese retratada nos autos. Ao contrário, confirma a assertiva, porquanto exclui, expressamente, apenas a possibilidade da aplicação da sanção de inaptidão do CNPJ. Quanto às demais penas, permanecem incólumes, havendo a previsão, agora também, da pena pecuniária, nos termos do caput do aludido preceptivo legal. (os destaques não constam do original)

Não há que se falar, portanto em derrogação tácita. Nesse ponto, precisa é a lição de Carlos Maximiliano¹⁴ que, analisando tal modalidade de antinomia, conclui:

"442 — Pode ser promulgada nova lei, sobre o mesmo assunto, sem ficar tacitamente ab-rogada a anterior: ou a última restringe apenas o campo de aplicação da antiga; ou, ao contrário, dilata-o, estende-o a casos novos; é possível até transformar a determinação especial em regra geral. Em suma: a incompatibilidade implícita entre duas expressões de direito não se presume; na dúvida, se considerará uma norma conciliável com a outra. O juriconsulto Paulo ensinara que as leis posteriores se ligam às anteriores, se lhes não são contrárias; e esta última circunstância precisa ser provada com argumentos sólidos..."

Com efeito, partindo-se do pressuposto de que o ponto de partida para uma interpretação sistemática é a presunção de coerência do Ordenamento Jurídico, somente se afasta a aplicação da norma anterior após a demonstração inequívoca da incompatibilidade entre os dispositivos, conforme sintetizou o renomado hermeneuta¹⁵:

*Em resumo: sempre se começará pelo Processo Sistemático; e só depois de verificar a **inaplicabilidade***

¹⁴ *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. Rio de Janeiro. Forense, 2009, 19ª ed., p. 292.

¹⁵ *op.cit.* p. 291.

ocasional deste, se proclamará ab-rogada, ou derogada, a norma, o ato, ou a cláusula.(destaquei)

Ou seja, o esforço hermenêutico próprio da interpretação sistemática pressupõe a coerência do ordenamento e somente em situações excepcionais pode conduzir à conclusão da derrogação tácita da norma.”

Por tais razões, é de se dar provimento ao recurso de ofício, mantendo-se integralmente o crédito tributário exonerado.

Da Alegada Ilegitimidade Passiva

Primeiramente, é de se esclarecer que a responsabilização solidária passiva que será analisada diz respeito somente ao sócio Roque Lins de Andrade, vez que o sócio Gontran Pereira Coelho Parente não apresentou recurso voluntário.

Dispõe o art. 124 do CTN:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

(negrito não constante do original)

A responsabilidade solidária do sócio é tratada no art. 135 do CTN, que assim estabelece:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

.....
III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

(negrito não constante do original)

Procura o recorrente ilidir-se da responsabilidade solidária afirmando que não houve nos autos qualquer comprovação de que tenha agido com excesso de poder ou infração de lei ou contrato social, não podendo ser responsabilizado solidariamente pelo pagamento do crédito tributário lançado.

No caso, houve a interposição fraudulenta de terceiro, ocorrida presumidamente em face da determinação legal contida no §2º do art. 23 do Decreto-Lei 1.455/76, em função da não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas operações de importações realizadas pela contribuinte. Houve, assim,

ato praticado pelo representante da empresa – um dos sócios fundadores da empresa importadora – com infração à lei, já que a interposição fraudulenta importa na prática de ato infracional, de sorte que não vejo elementos que possam tornar ilegítima a sujeição passiva do sócio Roque Lins de Andrade.

Pelo exposto, voto no sentido de **DAR PROVIMENTO** ao recurso de ofício e **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário, mantendo integralmente o lançamento e a sujeição passiva do sócio Roque Lins de Andrade, na qualidade de responsável solidário.

É como voto.

Irene Souza da Trindade Torres