



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

**Processo n°** 11131.000177/2007-11  
**Recurso n°** Especial do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9303-006.000 – 3ª Turma  
**Sessão de** 29 de novembro de 2017  
**Matéria** AUTO DE INFRAÇÃO - ADUANEIRO  
**Recorrente** SPIN COMERCIAL LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 21/09/2004 a 01/12/2005

DANO AO ERÁRIO. INFRAÇÃO. PENA DE PERDIMENTO. CONVERSÃO EM MULTA. VALOR DA MERCADORIA. LEI 10.637/02. CESSÃO DE NOME. INFRAÇÃO. MULTA. DEZ POR CENTO DO VALOR DA OPERAÇÃO. LEI 11.488/07. RETROATIVIDADE BENIGNA. IMPOSSIBILIDADE.

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

Descartada hipótese de aplicação do instituto da retroatividade benigna para penalidades distintas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

*(assinado digitalmente)*

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício.

*(assinado digitalmente)*

Andrada Márcio Canuto Natal - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Charles Mayer de Castro Souza, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Valcir Gassen e Vanessa Marini Cecconello.

## Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela solidária responsável contra decisão tomada no Acórdão nº 3402-003.671, de 14 de dezembro de 2016 (e-folhas 1.405 e segs), que recebeu a seguinte ementa:

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Período de apuração: 21/09/2004 a 01/12/2005*

*INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS*

*Sendo classificada a importação por conta e ordem de terceiros com fulcro na documentação acostada aos autos pela fiscalização, em especial o contrato firmado entre a importadora ostensiva e a importadora efetiva, resta comprovada a interposição fraudulenta nos termos o artigo 23, do Decreto-lei nº 1.455/76, com redação dada pela Lei nº 10.637/2002.*

*NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.*

*Uma vez que os documentos da importação foram acostados aos autos e que a Recorrente teve acesso a eles antes de sua manifestação em diligência, não cabe se falar em nulidade por cerceamento de defesa.*

*NULIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DA FORMALIDADE PRÉVIA PARA A CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO EM MULTA. INEXISTÊNCIA.*

*É necessária a prévia verificação pela fiscalização da impossibilidade de apreensão da mercadoria sujeita a pena de perdimento, em razão de sua não localização ou consumo ou transferência a terceiros, para a aplicação da penalidade pecuniária de conversão da pena de perdimento (art. 73 da Lei nº 10.833/2003 e art. 23, § 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976).*

*A fiscalização comprovou que houve a revenda das mercadorias importadas pela importadora ostensiva para a importadora efetiva, em decorrência da própria configuração da importação por conta e ordem de terceiro. Confirmada, portanto, a condição para a conversão da pena de perdimento em multa.*

*ILEGITIMIDADE PASSIVA. DEMONSTRAÇÃO DO INTERESSE COMUM.*

*A responsabilidade solidária da empresa como real adquirente das mercadorias está devidamente respaldada nos autos e na legislação específica, tendo sido comprovada a efetiva ocorrência de importação por conta e ordem de terceiros, simulada pela documentação que respaldou a importação (art. 95, V, Decreto-lei n.º 37/1966).*

*INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. MULTA EQUIVALENTE AO PERDIMENTO. CESSÃO DE NOME. MULTA DE 10%.*

*Configurada a materialidade da infração aduaneira veiculada pelo art. 23, V, §§1º e 3º do Decreto-lei nº 1.455/76, não há como se afastar a aplicação da penalidade respectiva ao seu agente direto e aos responsáveis pela infração na forma da lei.*

*A previsão da multa por cessão de nome, veiculada pelo artigo 33 da Lei nº 11.488/2007, não prejudica a aplicação da pena de perdimento ou a multa que lhe substitui. A referida multa foi criada pelo legislador ordinário para conviver com a pena de perdimento das mercadorias e, em consequência, também com a multa que lhe substitui.*

*Recurso Voluntário Negado*

*Crédito Tributário Mantido*

A divergência suscitada no recurso especial (e-folhas 1.434 e segs) diz respeito à aplicação retroativa da multa de 10 %, prevista no art. 33 da Lei 11.488/2007, nos casos em que o infrator havia sido apenado com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, nos termos do parágrafo 3º, do art. 23, do Decreto-Lei nº 1.455/76.

O Recurso especial foi admitido conforme despacho de admissibilidade de e-folhas 1.494 e segs.

Contrarrazões da Fazenda Nacional às e-folhas 1.498 e segs. Requer que se negue provimento ao recurso especial da contribuinte.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, Relator.

### Conhecimento do Recurso Especial

O exame de admissibilidade do recurso especial é irretocável. O recurso foi apresentado dentro do prazo legal. Dele tomo conhecimento.

### Mérito

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

---

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

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

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

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

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

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

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

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

#### **Decreto-Lei 1.455/76**

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

(...)

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

---

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

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

Não se vislumbra nenhuma razão plausível para que se prestigie a inusitada interpretação de que o legislador, ao instituir a nova penalidade, tivesse a intenção de reduzir a sanção ou redefinir os limites de sua sujeição passiva ou de responsabilidade das partes envolvidas na infração por dano ao Erário. Como é de sabença, as infrações compreendidas nesse conceito são punidas com a pena de perdimento das mercadorias (artigo 23, § 1º, do Decreto-Lei 1.455/76). Completamente desarrazoado entender que, especifica e exclusivamente nos casos em que o dano ao Erário esteja associado à interposição fraudulenta de terceiros, a multa aplicável pela conversão da pena de perdimento deixe de ser equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias para converter-se em inexpressivos dez por cento do valor da operação. Fosse essa a intenção do legislador e a primeira e obrigatória medida haveria de ser a exclusão da infração do rol de situações compreendidas no conceito de dano ao Erário, já que a este conceito está associada a ideia de penalidade gravíssima, cuja sanção é o perdimento das mercadorias.

No que se refere à sujeição passiva/responsabilidade pela infração, é de ser perguntar: se o objetivo da legislação novel fosse, de fato, excluir a responsabilidade do importador pela infração de interposição fraudulenta, não seria suficiente que o texto da lei

---

assim determinasse, de maneira clara e expressa? Por que supor que o legislador, nesse intento, escolheria meios tão transversais, criando uma nova multa, e sem fazer nenhuma ressalva às responsabilidades decorrentes da outra?

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

Início pelo art. 33 da Lei 11.488/2007.

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

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

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

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

(...)

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

É de clareza singular.

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

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

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

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

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

---

2

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

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

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

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

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

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

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

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

3

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

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

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

inscrição do CNPJ de entidade considerada inexistente de fato. O artigo 41<sup>4</sup>, inciso III, considerava inexistente de fato a pessoa jurídica que *"tenha cedido seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de terceiros, com vistas ao acobertamento de seus reais beneficiários;"*.

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

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

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

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

---

III - inexistente de fato;

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

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

4

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

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

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

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

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



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

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

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

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

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

---

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

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

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

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

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

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

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II*

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

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

Processo nº 11131.000177/2007-11  
Acórdão n.º **9303-006.000**

**CSRF-T3**  
Fl. 12

---

Com base nas considerações precedentes, voto por negar provimento ao recurso especial da contribuinte.

*(assinado digitalmente)*

Andrada Márcio Canuto Natal - Relator.