



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

Processo nº 11817.000153/2008-34
Recurso nº 906.421 Voluntário
Acórdão nº **3802-00.669 – 2ª Turma Especial**
Sessão de 30 de agosto de 2011
Matéria CONVERSÃO DE PENA DE PERDIMENTO EM MULTA
Recorrente FABIAMCE COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 10/06/2008

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

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

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS - DL Nº 1.455/76. CESSÃO DE NOME DE PESSOA JURÍDICA - LEI Nº 11.488/2007. CENSURAS AUTÔNOMAS. NATUREZAS DISTINTAS.

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

RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª Turma Especial da Terceira Seção de Julgamento, por unanimidade, negar provimento ao recurso. Caberá ao relator, nos termos do art. 63, § 9º do Anexo II da Portaria MF nº 256, de 2009 (Regimento Interno do CARF), incluído pela Portaria MF nº 586, de 2010, reproduzir, no voto e na ementa do acórdão, os fundamentos adotados pela maioria dos Conselheiros (Regis Holanda, Tatiana Migiyama, Solon Sehn e Bruno Curi).

(assinado digitalmente)

Regis Xavier Holanda - Presidente.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento - Relator.

EDITADO EM: 12/09/2011

Participaram da Sessão de julgamento os Conselheiros Regis Xavier Holanda, José Fernandes do Nascimento, Tatiana Midori Migiyama, Sólon Sehn e Bruno Maurício Macedo Curi. O Conselheiro Francisco José Barroso Rios declarou-se impedido.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário oposto com o objetivo de reformar o Acórdão nº 08-16.984, de 27 de janeiro de 2010 (fls. 176/181v), proferido pelos membros da 7ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza/CE (DRJ/FOR), em que, por unidade de votos, preliminarmente, rejeitaram as arguições de nulidade suscitadas pela reclamante, e no mérito, negaram provimento à impugnação apresentada pelo sujeito passivo, mantendo, na integralidade, o crédito tributário objeto da lide, com base nos fundamentos resumidos na ementa a seguir transcrita:

Assunto: Normas de Administração Tributária

Data do fato gerador: 10/06/2008

IMPORTAÇÃO SISTEMÁTICA DE MERCADORIAS EM OPERAÇÃO MATERIALMENTE CARACTERÍSTICA DE IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIRO. OMISSÃO DO REAL INTERVENIENTE. APLICAÇÃO DA MULTA PELA CESSÃO DO NOME DA EMPRESA PARA A REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES DE COMÉRCIO EXTERIOR COM ACOBERTAMENTO DO REAL IMPORTADOR.

Incorre na multa tipificada no artigo 33 da Lei nº 11.488, de 2007, a pessoa jurídica importadora que, na documentação de importação, omitir os dados acerca de empresa a qual, muito embora não esteja habilitada a operar no comércio exterior, tenha encomendado as mercadorias mediante o adiantamento dos recursos necessários à sua aquisição, em operação que, materialmente, caracterize a importação por conta e ordem de terceiro.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Por bem descrever os fatos ocorridos até prolação da decisão de primeiro, adoto o Relatório encartado no Acórdão recorrido, que segue transcrito:

Do lançamento

Trata-se de lançamento no valor de R\$ 18.244,95, inerente à cominação da multa tipificada no artigo 33 da Lei nº 11.488, de

15/06/2007, aplicável “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 [...]”, equivalente a 10% do valor da operação acobertada, não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais).

Segundo o auto de infração de fls. 02/07, combinado com o relatório fiscal de fls. 08/18, o sujeito passivo, regularmente habilitado no SISCOMEX, foi contratado informalmente para realizar importações de interesse da empresa Vendor Comercial de Manufaturados Ltda., CNPJ 03.871.914/0001-16. Ressaltam também as autoridades fiscais que “[...] a totalidade da carga importada pela Fabiamce era transferida, de imediato ao ato de importação, para a empresa Vendor”, que, por sua vez, não era habilitada no SISCOMEX.

Relatam também os auditores fiscais incumbidos da fiscalização, dentre outras questões, o seguinte:

- a) que a empresa Vendor antecipou valores para a autuada, valores enviados via Banco, sob o título “Adiantamento a Fornecedores” em datas que antecederam o registro das declarações de importação, de forma sistemática e continuada, em relação às declarações de importação relacionadas no Demonstrativo de Valor Aduaneiro, conforme comprova o seu Livro Diário 2007 – fls. 04; 07; 11; 69; 71; 68; 72; 69; 83; 86; 87; 85; 91; 95. (Doc. nos autos). A antecipação se dava antes mesmo do registro da Declaração de Importação, formalmente lançada pela empresa Fabiamce, que se **declarava ao Fisco como Importadora e como Adquirente da Mercadoria;**
- b) que havia “uma relação de confiança mútua entre as empresas envolvidas, uma vez que a Fabiamce chega a emitir nota fiscal de venda com data de emissão antes mesmo de ocorrer o registro da DI”;
- c) que a atuação de pessoa jurídica importadora em operações por conta e ordem de terceiros deve obedecer a certos requisitos contidos na IN SRF nº 225, de 18 de outubro de 2002, notadamente o disposto no parágrafo único de seu artigo 1º, bem como em seu artigo 2º;
- d) que não existia contrato formal entre as empresas envolvidas, tendo a empresa Fabiamce, em resposta a intimação da fiscalização, respondido literalmente:

“A empresa Vendor é nossa cliente e já efetuamos algumas vendas de produtos importados a ela, conforme NF’s: 016170, 015149, 016333, 016401 e 016737. Essa venda é de mercadorias já nacionalizadas e com todos os impostos pagos, por isso não mencionamos nas notas os números das DI’s de origem. (Segue em anexo as referidas DI’s de importação)

Segue também os contratos de frete interno, no qual as cargas vêm (sic) consolidadas de São Paulo para Goiânia, sempre acompanhadas de notas de entrada.

Quanto a estabelecer contrato de importação por conta e ordem, não fizemos este, pois não tratamos de importação de encomenda. Somos uma empresa estabelecida há 25 anos e há mais de 15 anos iniciamos com importação ...” (nos autos)

- e) *que ocorrera, ainda que informalmente, operação por conta e ordem e sob encomenda, uma vez que a totalidade da carga de cada uma das declarações de importação foi entregue, transferida com utilização de emissão de nota fiscal de venda, da Fabiamce para a Vendor. Tanto a Vendor quanto a Fabiamce faziam, de forma simultânea, contatos com a China (exportadores) para instruí-los sobre questões de natureza operacional e para acertos de pagamentos aos exportadores localizados na China. Tais valores, como já se relatou, eram adiantados pela Vendor para a Fabiamce, antes do registro da DI, sem constar a Vendor – real adquirente oculto, nos documentos obrigatórios do despacho aduaneiro, somente aparecendo na dupla condição de importadora e de real adquirente a Fabiamce, a qual tinha pleno conhecimento que fazia nas Declarações de Importação, sob auditoria, uma declaração, **ainda que em tese, falsa**. A documentação comprova que tanto a Fabiamce quanto a Vendor agiam de forma combinada, planejada e preparada, antes mesmo da prática do ato de importação, que tem como marco jurídico o registro da Declaração de Importação no Siscomex. (**Doc. probante nos autos**).*
- f) *reproduz o artigo 3º da IN SRF nº 225 de 2002, relativo à obrigatoriedade de o importador por conta e ordem de terceiros informar, na DI, o CNPJ do adquirente da mercadoria, além do endosso ou consignação em favor do importador no conhecimento de carga, e da identificação do adquirente na fatura comercial;*
- g) *que a empresa Fabiamce, embora tivesse apresentado declaração tentando demonstrar que a comercialização dos produtos para a autuada não teria sido premeditada, fora, na verdade, contratada informalmente pela Vendor – que, à época, não estava autorizada pela RFB a praticar atos de importação e exportação;*
- h) *que a empresa Vendor praticou “[...] ato de importação por conta e ordem, inclusive, comprovadamente, com a antecipação dos pagamentos a serem enviados ao exterior para cumprir os contratos externos em nome da empresa Fabiamce, que por sua vez emprestava a sua estrutura operacional” (conf. fls. 12);*
- i) *que tudo fora feito “de forma a não declarar o real adquirente e fonte dos recursos financeiros para as operações de importação em seqüência e continuadas”; nesse sentido, e com base em documento encontrado no escritório da empresa Vendor, em Brasília, (“[...] (troca de*

efeitos comerciais) entre os intervenientes localizados no exterior (China) e as empresas Vendor e Fabiamce)”, ressaltam que a pessoa jurídica Fabiamce “[...] não fez as operações sob fiscalização, que são sequenciadas e contínuas, de modo aleatório, mas sim de forma combinada, organizada entre ambas as empresas, com antecipação de valores, conforme registram os lançamentos do Livro Diário 2007”. Asseveram ainda, verbis:

[...] Os repasses das mercadorias entre a Fabiamce e a Vendor se davam a baixo custo e com mínimo valores agregados e quando a Vendor efetivamente vendia a mercadoria para terceiros, em geral, órgãos públicos, na maior parte das vezes, o fazia com valores expressivos de agregação. Neste momento, a documentação apenas demonstrava que eram mercadorias estrangeiras adquiridas no mercado interno, portanto, sem tributação do imposto sobre produtos industrializados, enquanto na documentação da Fabiamce, apesar de não constar como deveria o valor do imposto sobre produtos industrializados pela saída de mercadoria de importação, fato gerador interno e não ligado ao desembaraço aduaneiro, caso houvesse o lançamento o seria por valores ínfimos, uma vez que restaria, como restou prejudicado o real valor agregado, em face da ocultação do real beneficiário e financiador das importações realizadas. Tais custos restam demonstrados e comprovados pela documentação fiscal e serão relatados no Demonstrativo de Valor Aduaneiro.

Por tais razões, e, notadamente, em vista de os fatos acima se enquadrarem no tipo infracional disposto no artigo 33 da Lei nº 11.488, de 15/06/2007, foi aplicada a multa capitulada no mesmo dispositivo, equivalente a equivalente a 10% do valor da operação acobertada (não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00).

Os cálculos inerentes à aplicação da penalidade em comento estão dispostos às fls. 15/16 dos autos.

Cumpre destacar, finalmente, que os fatos acima descritos ensejaram a formalização de representação fiscal para fins penais, a qual é objeto do processo administrativo nº 11817.000154/2008-89.

Da impugnação

Cientificada do lançamento em 16/06/2008 (conforme AR de fls. 157), a autuada insurgiu-se contra a exigência, tendo apresentado, em 14/07/2008, a impugnação de fls. 160/168, onde apresenta os argumentos que, entende, demonstrariam a insubsistência do lançamento formalizado contra si, a seguir relatados.

Primeiramente, ressalta que a autoridade fiscal, para dar alcance ao comando da lei tributária, incorrera na proibição de que trata o artigo 110 do Código Tributário Nacional, que veda a desnaturação dos institutos do direito privado. Com

*fundamento nos artigos 481, 482 e 331 do Código Civil, defende que, inobstante tenha se entendido tratar-se de operação de importação por conta e ordem de terceiro, o que ocorreu foi a compra e venda simples. Assevera que “o fato de o pagamento ter sido feito de forma adiantada não desnatura a natureza da compra e venda simples de que trata o Código Civil, pois, como é sabido, além das partes já terem acordado acerca do objeto e do preço das coisas, **a compra e venda de coisas móveis se aperfeiçoa com a tradição**, conforme preceitua o artigo 1.267 do Código Civil [...]”. Desse modo, a compra e venda se aperfeiçoou com a entrega das mercadorias, “[...] não importando a modalidade do pagamento, se adiantado, no ato da entrega ou parcelado. Assim, não há falar em adiantamento de recurso para aquisição, mas sim em **pagamento**.”*

Ressalta que, “[...] ao entender que o pagamento antecipado das mercadorias desvirtuou a natureza da operação de compra e venda simples, a autoridade fiscal, data vênia, infringiu o disposto no artigo 110 do CTN”. Às fls. 163/164, colaciona jurisprudência do STF concernente à inadmissibilidade de alteração da definição e do alcance da locação de bens para fins de incidência do Imposto sobre Serviços – ISS.

Pelas razões acima expostas, defende que o lançamento deveria ser anulado ou considerado insubsistente,

[...] porquanto não tratou de importação por conta e ordem de terceiros, mas de compra e venda simples, conforme autoriza a legislação civil, podendo-se concluir, dessarte, que era absolutamente irrelevante a existência do “contrato” de que trata o artigo 2º da IN SRF 225, de 18/10/2002. Se não se trata de importação por conta e ordem de terceiros não há falar em celebração do referido instrumento, já que a compra e venda pode ser celebrada e materializada verbalmente ou por qualquer outra forma que exprima a verdadeira intenção das partes contratantes.

As compras por telefone, pela internet, atualmente, superam as compras formalizadas por instrumento escrito, e nem por isso deixam de ser contratos de compra e venda.

Em outro tópico procura demonstrar que os valores agregados ao preço das mercadorias de forma alguma poderiam ser considerados ínfimos, visto que, conforme tabela demonstrativa de fls. 165, o menor percentual de agregação seria de 18,49 %. Afirma que

o fato de a empresa VENDOR ter praticado preços de venda bem superiores aos da aquisição não contamina a compra e venda anterior, uma vez que esta já se encontrava consolidada e cumprida a avença entra as partes. É de se observar, ainda, com averba o laudo de auditoria, ter se tratado de venda ao Poder Público.

*Não se pode admitir a sugestão subliminar do Laudo de Auditoria de que a impugnante poderia ter se aproveitado de tal fato, pois, além de não possuir qualquer liame com as vendas posteriores, **não pode ser responsabilizada por ato de terceiros**. O “**REAL VALOR AGREGADO**” na*

operação de compra e venda realizada pela Impugnante é o constante dos documentos fiscais de saída, que em qualquer país do mundo são considerados mais do que razoáveis.

Também não se pode atribuir qualquer efeito em relação à pessoa da Impugnante a correspondência descrita às fls. 05 do Relatório de Auditoria, pois sequer há coincidência com qualquer dos fornecedores das mercadorias importadas, podendo ter sido cotações realizadas pela empresa VENDOR por conta própria.

*Não existe, pois, a referida “engrenagem montada” para lesar o erário, especialmente considerando que a Impugnante jamais se beneficiou de qualquer valor ou do lucro que porventura tenha obtido a empresa VENDOR com a revenda das mercadorias. Diz-se, ainda, **eventual** lucro, porquanto o calote do poder público é fato cotidiano em nosso país.*

Finalmente, a autuada assevera não ter havido dano ao Erário, posto que afirma haver pago todos os tributos aduaneiros e relativos à venda das mercadorias. Aduz ainda que

Jamais existiu, por parte da Impugnante, qualquer má-fé ou intenção de lesar o erário, uma vez que, se se tratasse, verdadeiramente, de importação por conta e ordem de terceiro, não haveria qualquer problema em mencionar a empresa VENDOR como adquirente das mercadorias, pois nenhum ônus a mais seria gerado para a sua pessoa.

Ao contrário do que entenderam os ilustres Auditores, é preciso verificar, sim, a existência de boa-fé (“juízo de valor”) e bem como “quais foram os efeitos do ato praticado”, ainda que venha a ser considerado como importação por conta e ordem de terceiros, pois a atividade finalística da pena é de coibir a prática tributária espúria, o que incorreu por parte da Impugnante, que sempre agiu, repete-se, de boa-fé e no desempenho de sua atividade.

Pelas razões acima aduzidas, requer seja julgado improcedente o lançamento objeto do litígio.

Sobreveio o Acórdão recorrido, sendo dele cientificada a Autuada, por via postal (fl. 186), em 03/03/2010. Inconformada, interpôs o Recurso Voluntário de fls. 189/199, protocolado em 24/03/2010 (fl. 189), em que reafirmou as alegações aduzidas na impugnação. Em aditamento, em síntese, apresentou as seguintes alegações:

- a) o acórdão recorrido preferira centrar-se na legislação tributária que entendia aplicável no caso, a enfrentar, com proficiência, uma questão de importância crucial para o deslinde da controvérsia recursal, atinente à alegada desnaturação dos institutos de direito privado;
- b) o entendimento consignado no aresto recorrido de que se tratava de uma encomenda, e não de uma compra e venda mercantil, violava o artigo 110

do CTN, que “veda a desnaturação dos institutos do direito privado para dar alcance ao comando da lei tributária”; e

- c) não se tratava de importação por conta e ordem de terceiros, mas de compra e venda simples, autorizada pela legislação civil, portanto, absolutamente irrelevante a existência do “contrato” previsto no artigo 2º da Instrução Normativa SRF nº 225, de 18 de outubro de 2002.

No final, requereu o conhecimento e provimento do presente Recurso, para que fosse anulado o presente Auto de Infração ou julgado insubsistente/improcedente.

Em cumprimento ao despacho de fl. 200, os presentes autos foram enviados a este e. Conselho, onde, por sorteio, foi distribuído ao Conselheiro Francisco José Barroso Rios que, nos termos do Despacho nº 380200.007, de 11/04/2011, alegou o impedimento previsto no inciso IV do artigo 42 do Anexo II do Regimento Interno deste Conselho, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, com as alterações posteriores, devolvendo os presentes autos ao Sr. Presidente desta Segunda Turma Especial, para que fosse redistribuído a outro Conselheiro.

Em 19/04/2011, por correspondência eletrônica, fui comunicado pelo Sr. Presidente que, nos termos do parágrafo único do artigo 44 do Anexo II do Regimento Interno deste Conselho, os presentes autos foram redistribuídos para este Conselheiro.

É o relatório.

Voto

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.

Do objeto da presente controvérsia.

De acordo Relatório de Auditoria Fiscal de fls. 08/18, que integra o presente Auto de Infração (fls. 02/05), o motivo da aplicação da presente penalidade fora o cometimento da infração por interposição fraudulenta cometida nas operações de importação das mercadorias despachadas por meio das Declarações de Importação (DI), relacionadas no demonstrativo de fl. 15, tipificada no art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, e materializada pela cessão do nome da Autuada, com o objetivo de ocultar o real adquirente das mercadorias, a pessoa jurídica Vendor Comercial de Manufaturados Ltda., fornecedora da totalidade dos recursos financeiros utilizados no custeamento da operação.

Com base no argumento de que os recursos financeiros utilizados no pagamento das custos/despesas atinentes às citadas operações de importação foram transferidos da real adquirente das mercadorias, entenderam os membros da Turma de Julgamento de primeiro grau, ratificando as conclusões das Autoridades Fiscais autoras do procedimento fiscal em apreço, que as ditas operações de importação caracterizavam-se como importação por conta e ordem de terceiros, com a ocultação do real adquirente das mercadorias.

Por outro lado, com base no argumento de que eram ínfimos os valores agregados aos preços de venda das mercadorias, alegou a Autuada que as referidas operações de importação tratavam-se de compra e venda simples e não de importação por conta e ordem de terceiros, como havia entendido a Fiscalização. Ainda segundo a Autuada, a descaracterização da operação de compra e venda mercantil violava o artigo 110 do CTN.

Dessa forma, fica delineado que o cerne da presente controvérsia diz respeito à qualificação jurídica atribuída às operações de importação objeto da presente autuação, isto é, se se trata de uma operação de importação por conta e ordem (simulada) ou de uma operação de importação por conta própria, como sustenta Recorrente.

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

Da interposição fraudulenta na importação: requisitos materiais e formais.

De modo geral, considera-se **interposição fraudulenta** (ou ilícita) a operação em que uma determinada pessoa (a 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 operação fraudulenta.

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 no respectivo procedimento de despacho aduaneiro de importação e assim ocultando real importador do conhecimento dos órgãos de controle das atividades de comércio exterior, de modo a isentá-lo dos encargos e responsabilidades decorrentes da 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 (simulada). Nessa modalidade de interposição fraudulenta, são presumidas a operação de importação por conta e ordem de terceiro e a participação do real importador que, por força das circunstâncias, não é identificado, permanecendo oculto ou desconhecido da Fiscalização aduaneira.

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

Dos efeitos jurídicos da prática da interposição fraudulenta presumida.

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

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

(...)

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

(...). (grifos originais)

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

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 fato¹.

§ 1º Será também declarada inapta a inscrição da pessoa jurídica que não comprove a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência, se for o caso, dos recursos empregados em operações de comércio exterior. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002).

[...] (grifos não originais).

Dessa forma, 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.

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 a 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.***

[...]

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)

*§ 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, anteriormente prevista para a referida infração.

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

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**."

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 ao 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.

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 a 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 o 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 de importação do interesse do importador oculto, enquanto que pela pena de perdimento, ou a multa equivalente ao valor aduaneiro, responde apenas o real importador.

Esse entendimento está em perfeita consonância com o disposto no § 3º do art. 727⁵ do Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009, que dispõe sobre o Regulamento Aduaneiro de 2009.

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

Com efeito, é inquestionável que a interposição fraudulenta caracterizada pela não-comprovação da origem lícita dos recursos, aqui denominada de interposição fraudulenta presumida, consiste numa infração muito mais danosa à sociedade do que aquel'outra em que resta comprovada apenas a utilização dos recursos de terceiros, porém, sem o atendimento dos requisitos e condições exigidos para o procedimento de importação por conta e ordem de terceiros. A razão é óbvia, em decorrência da prática da primeira infração, além dos crimes contra ordem tributária, em tese, poderão ainda coexistir outros delitos de grande poder ofensivo, tais como os crimes de evasão de divisas, de lavagem de dinheiro etc.

⁵ "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".

Da infração objeto da presente autuação.

No Relatório de Auditoria de fls. 08/18, que integra o presente Auto de Infração, com base nos depósitos bancários registrados no livro Diário (fls. 122/144) da pessoa jurídica Vendor (apontada como a real adquirente das mercadorias), concluíram as Autoridades Fiscais que, de forma sistemática e continuada, a referida pessoa jurídica, em datas que antecederam os registros das DI, transferia para a conta-corrente bancária da Autuada os recursos financeiros utilizados na liquidação das correspondentes operações de importação.

Em relação a essa transferência de recursos financeiros, a Recorrente apenas alegou que o fato de o pagamento ter sido feito de forma adiantada não desnaturava a natureza da operação de compra e venda simples, tornando incontroversa, portanto, a constatação feita pelas Autoridades Fiscais.

De fato, no meu entendimento, os depósitos bancários representam provas imediatas e cabais da efetiva transferência dos recursos financeiros empregados nas mencionadas operações de importação, o que ratifica a conclusão no sentido de que a Autuada atuava como interposta pessoa, cedendo o seu nome, com vista a ocultar a efetiva participação, nas referidas operações de importação, da pessoa jurídica Vendor, a real adquirente das mercadorias.

Dessa forma, apesar dos mencionados despachos aduaneiros de importação representam, formalmente e de forma aparente (simulada), uma operação de importação por conta própria, de fato, a real operação de importação foi do tipo por conta e ordem de terceiro (dissimulada), portanto, sem cumprimento das formalidades legais estabelecidas na legislação, situação que se subsume perfeitamente à definição de interposição fraudulenta (comprovada), anteriormente definida.

Além disso, há nos autos outras provas indiciárias (mediatas) que corroboram a prática da referida infração, dentre as quais, destaco as seguintes:

- a) a venda das mercadorias importadas era feita a preços com baixo valor agregado e com exclusividade à pessoa jurídica Vendor que as revendia, em seguida, por preços com expressivo valor agregado (fls. 21/63); e
- b) tanto a Autuada quanto Vendor faziam, de forma simultânea, contatos com os exportadores na China, para instruí-los sob questões de natureza operacional e para acertos de pagamentos das mercadorias importadas, conforme se verifica na correspondência de fls. 92/120).

Por todas essas razões, além da existência das provas documentais, retratando a transferência dos recursos financeiros da Vendor para a Autuada, o que, por si só, já seria suficiente para comprovar a prática da infração em tela, há nos autos um conjunto de provas indiciárias que, de modo congruente, conduz a conclusão inevitável de que Autuada apenas cedera o seu nome, com vista a ocultação da real adquirente da mercadoria, complementando o ajuste doloso que resultou na concretização da infração por interposição fraudulenta, sancionada com a multa objeto da presente autuação.

Das alegações da Autuada.

Alegou a Autuada que as referidas operações de importação tratavam-se de compra e venda simples e não de importação por conta e ordem de terceiros, como entendera a Fiscalização. Ainda segundo a Autuada, a desnaturação da operação de compra e venda mercantil violava o artigo 110 do CTN.

Em alguns equívocos, com a devida vênia, incorreu a Recorrente. O primeiro deles, diz respeito a desnaturação da operação de compra e venda mercantil. Na verdade, o que as Autoridades Fiscais desconsideraram foi a natureza da operação de importação e não a operação de compra e venda mercantil, seja a que lhe antecedeu, no mercado externo, seja a que lhe foi posterior, no mercado interno. E ao proceder dessa forma, ao meu ver, agiram dentro da estrita legalidade, pois, conforme já demonstrado, as referidas operações de importação foram realizadas com recursos financeiros de terceiros, no caso, a pessoa jurídica Vendor, o que, por presunção legal, equipara-se a uma importação por conta e ordem de terceiro, conforme dispões o art. 27 da Lei nº 10.637, de 2002, a seguir transcrito:

Art. 27. A operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

O segundo equívoco, refere-se à aplicação do art. 110 do CTN, que tem a seguinte dicção, *in verbis*:

Art. 110 - A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias. (grifos não originais).

Diante da clareza do conteúdo normativo expresso no referido preceito legal, dúvida alguma remanesce no sentido de que ele se dirige ao legislador da lei ordinária tributária e se refere “a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal (...), para definir ou limitar competências tributárias”. Em outras palavras, os institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados pela Constituição, para estabelecer ou limitar as competências tributárias, não podem ser alterados pelo legislador para o fim de alargar a materialidade dos fatos geradores dos tributos nela discriminados.

Evidentemente, tal norma não se aplica ao caso em tela, haja vista que objeto da presente controvérsia refere-se à aplicação da legislação sobre infração e penalidade previstas na legislação aduaneira.

Também não se aplica à presente autuação, a alegação da Recorrente de jamais existiu “qualquer má-fé ou intenção de lesar erário”, pois, como consabido, a infração à legislação aduaneira tem natureza objetiva, conforme estabelece o art. 94 do Decreto-lei nº 37, de 1966, a seguir transcrito:

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

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

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

Por todas essas razões, fica demonstrada a improcedência das alegações suscitadas pela Recorrente.

Dos fundamentos jurídicos da maioria.

Em cumprimento ao disposto no § 9º do art. 63 do Anexo II da Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009 (Regimento Interno do Carf), incluído pela Portaria MF nº 586, de 2010, reproduzo a seguir parte do Voto Vencedor da lavra do i. Conselheiro Regis Xavier Holanda, que serviu de base para o **Acórdão nº 3802-00.668**, proferido no âmbito do julgamento do Recurso Voluntário nº 504.482 (Processo nº 12466.003440/2008-96), que reflete o entendimento da maioria dos membros do Colegiado acerca dos fundamentos jurídicos atinentes à matéria em apreço, *in verbis*:

[...]

Vencida a questão probatória pelo voto apresentado pelo i. relator, resta-nos agora a análise de questão eminentemente jurídica também suscitada nos presentes autos: o cabimento ou não de aplicação retroativa do artigo 33 da Lei nº 11.488/2007 à importadora ostensiva.

*O dispositivo em comento apresenta a seguinte redação, **in verbis**:*

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.

O referido artigo 81⁶ da Lei nº 9.430/96 assim dispõe:

Art. 81. Poderá, ainda, ser declarada inapta, nos termos e condições definidos em ato do Ministro da Fazenda, a inscrição

⁶ Redação atual do *caput* do art. 81 da Lei nº 9.430/96, dada pela Lei nº 11.941, de 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.

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.

§ 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.

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

Com efeito, temos aqui penalidades de naturezas diversas: uma relativa ao controle aduaneiro consubstanciada no perdimento da mercadoria; e a outra advinda do descumprimento de uma obrigação tributária acessória.

Sobre a matéria, pela profundidade e clareza com que o tema foi abordado, adoto como fundamento trechos do voto proferido pelo i. julgador Fernando Sérgio Tavares e Sales em julgamento realizado pela 7ª Turma da DRJ/FOR relativo ao Processo nº 10142.000462/2008-21, abaixo reproduzidos literalmente:

“Da alegação da cessão de nome da pessoa jurídica

*.....
..*

De pronto, não é demais ressaltar que toda cessão fraudulenta de nome empresarial a terceiros para o escamoteado exercício do comércio internacional provoca a ocorrência, simultânea, de interposição fraudulenta, obtendo tal situação fática reprimenda, de forma

***cumulativa**, tanto relacionada ao objetivo perdimento da mercadoria – **Dano ao Erário: pena de natureza administrativa/controle aduaneiro** - quanto à penalidade inaugurada no artigo 33 acima colocado – **Obrigação tributária acessória: pena face ao seu descumprimento**. Porém, nem toda interposição fraudulenta de terceiros é alimentada pela cessão indevida do nome empresarial da importadora/exportadora - como podemos citar a presunção debatida nestes autos -, subsumindo-se tal acontecimento à pena de perdimento, no entanto motivando o afastamento da segunda penalidade aqui em debate.*

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

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

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

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

*O crédito tributário, na espécie, é fruto da impossibilidade da execução dessa sanção administrativa, redundando, logo, em exação no importe equivalente ao quantum dessas mercadorias. **Logo, fossem, nesse passo, apresentadas as***

mercadorias não existiria o presente crédito tributário. Ou mesmo, se citada inflição fosse decretada no anterior curso do despacho aduaneiro, portanto com as mercadorias então palpáveis, igualmente, aludido crédito tributário não se lhe sucederia, pois a pena de perdimento seria ali cominada em face daquele agente apresentado como importador.

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

.....
..

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

Desse modo, a pena administrativa de perdimento aqui tratada assenta a implementação de seu foco punitivo, de per si, na mercadoria, ou melhor, no afastamento de sua propriedade; já a punição estabelecida pela novel norma, sem prejuízo da primeira cominação, materializa-se em penalidade pecuniária específica a quem lhe deu causa, ou seja, ao específico agente que promoveu a cessão de seu nome a outrem com o fito de afastar, da ciência das autoridades aduaneiras, a participação da cessionária.

.....
..

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

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

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

Diante da inviabilidade da materialização da sanção, conforme visto, há que ser promovida a constituição do crédito tributário, sob a vertente da penalidade pecuniária. Nesse novo turno, em desfavor de quem? Ora, em desfavor

do proprietário da mercadoria, bem como daquele que efetivamente logrou fomentar a interposição vedada, decisivamente concorreu para a interposição fraudulenta, aquele, portanto, que almejou beneficiar-se da operação simulada, conforme norte claro emanado do art. 95 do Decreto-lei nº 1.455/1976.

A reprimenda à cessão é personalíssima ao agente cedente, logo destinada especificamente: “a pessoa jurídica que ceder seu nome”, diferentemente da interposição fraudulenta, a qual comporta 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 interim, velado. Na ausência do objeto dessa inflição, toma assento, alternativamente, o crédito tributário. Conseqüentemente, na espécie, os agentes que, inequivocamente, entremearam-se para tal fato, qual seja, a vedada interposição, colocam-se perante o fisco na condição de solidários em face da exação substituta, pois, cristalinamente, concorreram para referida defesa prática, sendo a pluralidade da sujeição passiva do lançamento intrínseca à infração.

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

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

Art. 81. Poderá, ainda, ser declarada inapta, nos termos e condições definidos em ato do Ministro da Fazenda, a inscrição da pessoa jurídica que deixar de apresentar a declaração anual de imposto de renda em um ou mais exercícios e não for localizada no endereço informado à Secretaria da Receita Federal, bem como daquela que não exista de fato.⁷

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

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

I - prova do regular fechamento da operação de câmbio, inclusive com a identificação da instituição financeira no exterior encarregada da remessa dos recursos para o País;

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

§ 3o No caso de o remetente referido no inciso II do § 2o ser pessoa jurídica deverão ser também identificados os integrantes de seus quadros societário e gerencial.

*§ 4o O disposto nos §§ 2o e 3o aplica-se, também, na hipótese de que trata o § 2o do art. 23 do Decreto-Lei no 1.455, de 7 de abril de 1976. [...]Convém iterar que o parágrafo único do supramencionado art. 33 da Lei nº 11.488/07 reforça a intenção do legislador de punir, também, a estrita indevida conduta da cessão jungida ao nome da pessoa jurídica, quando estabelece que, em tal hipótese, não se aplica o disposto no artigo 81 da Lei nº 9.430/96, que determina, **sem prejuízo da pena de perdimento do bem**, a declaração de inaptidão do correspondente CNPJ - instrumento de exercício do poder de polícia com o intuito de evitar fraudes e combater o uso abusivo da pessoa jurídica. Com a edição da Lei nº 11.488/2007, em razão do contido no parágrafo único de seu artigo 33, o parlamento entendeu não mais aplicar o disposto no artigo 81 da Lei nº 9.430/1996, ou seja, não mais se declarar inapta a pessoa jurídica naquelas situações que especifica.*

.....
..

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

“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.”

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

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

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

Por derradeiro, apenas a título complementar, cumpre assinalar, por oportuno, que, em cunho simplesmente interpretativo e elucidativo, o novo regulamento aduaneiro, estabelecido pelo Decreto nº 6.759, de 05/02/2009, revela a perfeita independência entre as infrações em tela, descabendo falar no afastamento da pena de perdimento em prol da cominação exclusiva insculpida no art. 33 da Lei nº 11.488/07. Deste modo prescreve esse diploma normativo:

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

§1º A multa de que trata o caput não poderá ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais)(Lei nº 11.488, de 2007, art. 33, caput).

§2º Entende-se por valor da operação aquele utilizado como base de cálculo do imposto de importação ou do imposto de exportação, de acordo com a legislação específica, para a operação em que tenha ocorrido o acobertamento.

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

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

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

Da conclusão.

Diante do exposto, NEGO PROVIMENTO ao presente Recurso, para manter na íntegra o Acórdão recorrido.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento