



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

Processo n° 11829.720012/2013-60
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3401-003.289 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de janeiro de 2017
Matéria MULTA - CESSÃO DE NOME
Recorrente EDUARDO DE SOUZA RAMOS E OUTROS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Data do fato gerador: 27/01/2012

RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES ADUANEIRAS. DISCIPLINA LEGAL. PENALIDADES. OCULTAÇÃO/ACOBERTAMENTO. RELAÇÃO COM A MULTA POR CESSÃO DE NOME PARA ACOBERTAMENTO/OCULTAÇÃO.

A responsabilidade por infrações aduaneiras é disciplinada pelo art. 95 do Decreto-Lei nº 37/1966. Quando se comprova ocultação/acobertamento em uma operação de importação, aplica-se a pena de perdimento à mercadoria (ou a multa que a substitui), com fundamento no art. 23, V do Decreto-Lei nº 1.455/1976 (e em seu § 3º). A penalidade de perdimento afeta materialmente o acobertado (e o acobertante, de forma conjunta ou isolada, conforme estabelece o art. 95 do Decreto-Lei nº 37/1966), embora a multa por acobertamento (art. 33 da Lei nº 11.488/2007) afete somente o acobertante, e justamente pelo fato de “acobertar”, quando identificado o acobertado.

IMPORTAÇÃO. MULTA POR ACOBERTAMENTO DE INTERVENIENTE. APLICAÇÃO. PESSOAS FÍSICAS. IMPOSSIBILIDADE.

A penalidade prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, por acobertamento de reais intervenientes ou beneficiários em operações de importação, aplica-se, conforme o próprio texto legal, somente a pessoas jurídicas.

IMPORTAÇÃO. MULTA POR ACOBERTAMENTO DE INTERVENIENTE. APLICAÇÃO. MAIS DE UMA PESSOA. POSSIBILIDADE.

A penalidade prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, por acobertamento de reais intervenientes ou beneficiários em operações de importação, pode ser aplicada, conjunta ou isoladamente, a todos os que cederem seu nome com vistas a acobertar/ocultar o real interveniente na operação.

IMPORTAÇÃO. MULTA POR ACOBERTAMENTO DE INTERVENIENTE. MULTA SUBSTITUTIVA DO PERDIMENTO. *BIS IN IDEM*. INEXISTÊNCIA.

A penalidade prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, por acobertamento de reais intervenientes ou beneficiários em operações de importação, não prejudica a aplicação da pena de perdimento às mercadorias relativas à operação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento aos recursos voluntários, para excluir do polo passivo todas as pessoas físicas relacionadas na autuação. Ausente, justificadamente, o Conselheiro André Henrique Lemos.

ROBSON JOSÉ BAYERL - Presidente.

ROSALDO TREVISAN - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Robson José Bayerl (presidente), Rosaldo Trevisan, Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, Eloy Eros da Silva Nogueira, Fenelon Moscoso de Almeida, André Henrique Lemos, Rodolfo Tsuboi (suplente) e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (vice-presidente).

Relatório

Versa o presente sobre o **Auto de Infração** de fls. 2 a 10¹, lavrado, em 26/09/2013, contra a empresa estrangeira "RSE Company of Delaware", por cessão de nome "*para a realização de operação de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento dos reais intervenientes ou beneficiários na operação de importação*", prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, no valor de R\$ 1.438.771,20, tendo como responsáveis solidários o Sr. "Eduardo de Souza Ramos", a empresa BAP Táxi Aéreo, o Sr. Leandro Rodrigues Cordeiro, e o Sr. José Antonio Barth de Freitas. Foi ainda lavrada autuação, em relação às mesmas pessoas, para aplicação de multa substitutiva do perdimento, em autos apartados (processo administrativo nº 11.829.720.011/2013-15).

No Termo de Verificação Fiscal e Descrição dos Fatos, anexo à autuação (fls. 11 a 85, narra a fiscalização que: (a) em procedimento de fiscalização da aeronave de prefixo estrangeiro N 883 RW, marca Dassault, modelo 50 EX, numero de série 338, ano de fabricação 2004, introduzida no território nacional sob alegado amparo do regime de admissão temporária estabelecida pelo Decreto nº 97.464/1989, no âmbito da "Operação POUZO FORÇADO", foi constatada irregularidade punível com a pena de perdimento da correspondente mercadoria,

¹ Todos os números de folhas indicados nesta decisão são baseados na numeração eletrônica da versão digital do processo (e-processos).

substituída pela aplicação de multa no valor aduaneiro, nos termos do art. 105, incisos VI, VII e XI do Decreto-Lei nº 37/1966; do art. 23, inciso V e §§ 1º e 3º do Decreto-lei nº 1.455/1976 (processo administrativo nº 11.829.720.011/2013-15); (b) na Operação, deflagrada em 20/06/2012, e conduzida pela RFB em conjunto com a Polícia Federal e o Ministério Público, foi decretado o sequestro judicial da aeronave, em cumprimento a Mandado de Busca e Apreensão - Anexo 20); (c) a aeronave, de propriedade da empresa estrangeira “RSE COMPANY OF DELAWARE” (“**RSE**”) entrava em território nacional irregularmente mediante TEAT (Termo de Entrada de Admissão Temporária), servindo aos interesses de brasileiros residentes, o Sr. “EDUARDO DE SOUZA RAMOS” (“**EDUARDO**”), dono da “**RSE**”, e os pilotos e também usuários, Sr. “LEANDRO RODRIGUES CORDEIRO” (“**LEANDRO**”) e “JOSÉ ANTÔNIO BARTH DE FREITAS” (“**JOSÉ**”), e da empresa “BAP TAXI AÉREO” (“**BAP**”); (d) a “Operação POUSO FORÇADO” deriva da análise de dados do Sistema SIAVANAC (elaborado em conjunto por ANAC e RFB) para controlar admissões temporárias de aeronaves estrangeiras, bem como informações sobre propriedade e exploração de tais aeronaves, buscando esclarecer alguns dados incompatíveis com o regime aduaneiro; (e) o Decreto nº 97.469/1989 trata de um caso especial de admissão temporária com suspensão total do pagamento de tributos, por prazo máximo de 60 dias, sem utilização econômica (voos não remunerados), restrito às cinco hipóteses que relaciona em seu art. 2º; (f) as aeronaves que foram objeto da “Operação POUSO FORÇADO” faziam uso indevido do disposto no Decreto nº 97.464/1989, aplicando a suspensão total em aeronaves utilizadas por grandes períodos e em atividades remuneradas; (g) foi aberto procedimento especial (IN RFB nº 1.169/2011) em relação às empresas “**RSE**” e “**BAP**”, e, depois de diversas intimações (relação às fls. 22/23), apurou-se que a aeronave era de propriedade da “**RSE**” desde 30/07/2009, tendo sido vendida à empresa “MARTEX VENTURES LLC” em junho de 2012, por US\$ 8.160.000,00; (h) no relatório de movimentação encaminhado pela ANAC (período de agosto de 2009 a janeiro de 2012), foram registradas operações quase contínuas da aeronave no território nacional: em 712 dias que esteve em efetiva operação, a aeronave permaneceu no país 518, sendo o motivo declarado das viagens majoritariamente “viagem de diretor ou representante de sociedade ou firma, quando a aeronave for de sua propriedade” e “outros voos não remunerados”, e os operadores às vezes a “**RSE**” e às vezes a “**BAP**” (apontada como o “real adquirente oculto”); (i) foram registrados no período 160 voos da aeronave, sendo 120 nacionais, incluindo destinos turísticos como Salvador, Porto Seguro, Florianópolis, Angra dos Reis, e Curitiba (sede da “**BAP**”) e São Paulo (residência de “**EDUARDO**”); (j) verdadeiramente as entradas não se deram para as finalidades declaradas à Aduana nos TEAT, mas para transporte de brasileiros residentes, para fins particulares (em grande parte voos do Sr. “**EDUARDO**”, mas também no interesse da empresa “**BAP**” e dos pilotos “**LEANDRO**” e “**JOSÉ**”); (k) o Sr. “**EDUARDO**” nega ser representante ou participar da administração da “**RSE**” ou da “**BAP**”, endossando a finalidade particular dos voos (exemplos de viagens de turismo ao exterior, ou regressos do exterior às fls. 27 a 35, destacando-se que nos voos nacionais não há lista de passageiros); (l) a admissão temporária, no que se refere às formalidades aduaneiras, é disciplinada pela IN SRF nº 285/2003, que exige a adequação à finalidade e o respeito ao prazo de concessão; (m) a aeronave não era para uso de não residentes (ou “transporte de diretores”, como se alegava nos TEAT), e não se enquadra nas hipóteses de admissão temporária para utilização econômica (prestação de serviços ou produção de outros bens), devendo a ela ser aplicado o regime de importação comum; (n) a aeronave foi então desembaraçada (considerando-se a “concessão do TEAT” como um “desembaraço aduaneiro”) com artifício doloso para o não pagamento dos tributos devidos (inciso XI do art. 105 do Decreto-Lei nº 37/1966); (o) houve omissão nos TEAT de menção ao verdadeiro proprietário da aeronave, o Sr. “**EDUARDO**”, residente no país (“dono indireto” da “**RSE**” e da “**BAP**”, cf. figura de fl. 50), o que configura ocultação do verdadeiro responsável pela operação (inciso V do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976); (p) o

Sr. "**LEANDRO**", que aparece na Internet como responsável pela venda da aeronave (Anexo 10), e um mês após a compra da aeronave, remeteu US\$ 1.155.555,56 por meio de sua empresa para "importação financiada" ao exterior (fl. 51); (q) existe contrato de mútuo entre a "**BAP**" e "**EDUARDO**" (R\$ 3,1 milhões), em data próxima à compra da aeronave, sendo o mútuo quitado em data próxima à venda da aeronave, em 2012 (em resposta a intimação o Sr. "**EDUARDO**" e o Sr. "**LEANDRO**" negaram a existência do contrato de mútuo); (r) após intimada (no mesmo endereço no qual a empresa foi contatada atuam outras empresas que foram objeto da "Operação Pouso Forçado", e 381 pessoas jurídicas e 132 pessoas físicas), a "**RSE**" informou que atua no ramo de venda de aeronave, e que não tem sede, funcionários nem telefone, usando o endereço de diretor (sendo o diretor-presidente da "**RSE**" o Sr. José Maria Carneiro da Cunha, residente em Miami, mas que segundo a Declaração de IRPF apresentada no Brasil, é pessoa domiciliada no país - não encontrada no endereço informado ao cadastro, e não declara qualquer rendimento recebido do exterior); (s) a aeronave foi adquirida pela "**RSE**", empresa com US\$ 1.500,00 de capital social, por mais de US\$ 13 milhões, e vendida três anos depois por cerca de US\$ 8 milhões (denotando o prejuízo de aproximadamente US\$ 5 milhões que a aeronave certamente não foi adquirida para revenda), cabendo destacar que dois dias depois da revenda os cerca de US\$ 8 milhões foram retirados da conta da "**RSE**" e transferidos para a empresa "RIO CALLERIA", sócia da "**RSE**"; (t) intimada a seguradora sobre quem seria o beneficiário do seguro da aeronave, esta informou que se trata da empresa "**BAP**" (na apólice de fl. 61 se especifica que o perímetro de cobertura é o "território brasileiro" e que a principal região de operação é "Sul", o mesmo acontecendo em outra apólice - fl. 62); (u) a aeronave, então, não vinha sendo utilizada no interesse da empresa RSE, que não tem sede, nem funcionários, e que tem como diretor responsável o Sr. José Maria Carneiro da Cunha, pessoa que nunca esteve a bordo, restando evidente que a aeronave foi utilizada com desvio de finalidade para fins particulares do Sr. "**EDUARDO**", do Sr. "**LEANDRO**" e do Sr. "**JOSÉ**", e de suas famílias, todos brasileiros residentes; (v) "*a empresa RSE se prestou a ocultar o principal interessado na operação o Sr Eduardo, a BAP e seus sócios*" (fl. 63), que respondem solidariamente nos termos do inciso I do art. 95 do Decreto-Lei nº 37/1966, por concorrerem ou se beneficiarem da fraude, e do art. 124 do Código Tributário Nacional (CTN); e (w) a falsidade ideológica nos documentos apresentados à fiscalização (TEAT, entre outros), a ocultação do real responsável pela operação e a cessão de nome são três condutas relacionadas, e que possuem provas em comum.

O Sr. "**EDUARDO**", cientificado da autuação em 03/10/2013 (AR à fl. 836) apresenta **impugnação** em 01/11/2013 (fls. 860 a 871), sustentando que: (a) há erro de sujeição passiva, pois a penalidade prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007 é inaplicável à pessoa física, como se percebe do texto legal; (b) a pretensão de aplicar a responsabilidade solidária do art. 124 do CTN ao caso é descabida, porque não se trata de obrigação tributária, e porque não há interesse comum, tendo em vista que o fato (importação) que dá nascimento à obrigação tributária não foi praticado conjuntamente; (c) o artigo 95 do Decreto-Lei nº 37/1966 não se aplica ao caso, sendo restrito às infrações no texto de tal Decreto-Lei previstas, e, ainda que fosse aplicável, não autorizaria a solidariedade, em função da responsabilidade subjetiva que norteia a norma; e (d) a aplicação do art. 33 da Lei nº 11.488/2007 não exclui a imposição da pena de perdimento, atribuída ao titular do bem, e com ela não se confunde, sendo que ao cedente do nome, e apenas este, é aplicável a multa de 10% por cessão de nome, e ao real adquirente, e apenas este, deve ser aplicado o perdimento, ou a multa que o substitui, não sendo a pena de perdimento cumulável com a multa de 10% por cessão de nome.

O Sr. "**JOSÉ**", cientificado da autuação em 07/10/2013 (AR à fl. 840) apresenta **impugnação** em 05/11/2013 (fls. 885 a 903), reproduzindo os argumentos externados na impugnação apresentada pelo Sr. "**EDUARDO**", aqui identificadas pelas letras "a" (ilegitimidade da pessoa física para figurar no polo passivo da multa); "b" (sobre a inaplicabilidade, ao caso, do art. 124 do CTN, agregando às considerações, ainda, o art. 135 da

mesma codificação, e o argumento de que os fatos de ser piloto do avião e sócio da "**BAP**" não bastam para a responsabilização); "c" (sobre a inaplicabilidade, ao caso, do art. 95 do Decreto-Lei nº 37/1966); e "d" (no que se refere à impossibilidade de cumulação da pena de perdimento com a multa de 10% por cessão de nome, que, juntas, seriam confiscatórias).

O Sr. "**LEANDRO**", cientificado da autuação em 03/10/2013 (AR à fl. 844) apresenta **impugnação** em 31/10/2013 (fls. 915 a 931), de teor basicamente idêntico à apresentada pelo Sr. "**JOSÉ**", ressalvado o fato de ser apenas piloto da aeronave, e não sócio da "**BAP**".

A empresa "**BAP**", cientificada da autuação em 03/10/2013 (AR à fl. 844 - sócio "**LEANDRO**") apresenta **impugnação** em 31/10/2013 (fls. 936 a 947), reproduzindo os argumentos externados na impugnação do Sr. "**EDUARDO**", à exceção da designada pela letra "a" (ilegitimidade da pessoa física para figurar no polo passivo da multa).

A empresa estrangeira "**RSE**" é intimada na pessoa de "**EDUARDO**", seu sócio, sem retorno (no expediente de fls. 879/880, "**EDUARDO**" informa que não tem poderes para representar a "**RSE**", e que tal empresa estrangeira tem "endereço e diretoria conhecidos", que foram transmitidos à fiscalização no curso dos trabalhos de auditoria, em resposta ao Termo de Início de Procedimento Especial e Intimação, apresentada em 27/07/2013). Foi intimada a empresa estrangeira também por edital publicado em Diário Oficial (fl. 846) e edital afixado na unidade da RFB (fl. 847). Consta ainda nos autos a intimação a Luciano Lima Falconi (fl. 853).

Em 25/02/2015 ocorre o **juízo de primeira instância** (fls. 962 a 970), no qual se decide, por maioria, pela improcedência das impugnações apresentadas, sob os fundamentos de que: (a) restou demonstrado que a aeronave de propriedade da empresa estrangeira "**RSE**" foi introduzida no país de forma irregular, pois as admissões temporárias foram fundadas em declarações falsas, haja vista a comprovação de que a aeronave se prestava a viagens nacionais e internacionais, de turismo, em benefício de "**EDUARDO**", "**LEANDRO**", "**JOSÉ**" e "**BAP**" Táxi Aéreo; (b) as admissões temporárias da aeronave foram realizadas em nome da empresa proprietária, "**RSE**", por intermédio dos pilotos, "**LEANDRO**" e "**JOSÉ**", que assinavam os TEAT, sendo que, em alguns casos, consta como operador da aeronave a empresa "**BAP**" Táxi Aéreo; (c) a partir das listas de passageiros e dos quadros societários das empresas, entre outros, verifica-se o envolvimento direto dos autuados na condição de responsáveis solidários, caracterizando-se a hipótese dos incisos I e IV do art. 95 do Decreto-Lei nº 37/1966; (d) a multa de 10% por cessão de nome realmente só é aplicável a pessoas jurídicas, mas as pessoas físicas são autuadas como responsáveis solidários, o que é expressamente permitido pelo Decreto-Lei nº 37/1966, cujo teor não se aplica somente às multas nele previstas; e (e) a possibilidade de cumulação do perdimento com a multa é expressamente prevista no art. 727, § 3º do Regulamento Aduaneiro, e não cabe ao tribunal administrativo se manifestar sobre a constitucionalidade de lei vigente.

O Sr. "**EDUARDO**" tomou ciência da decisão de piso em 03/03/2015 (fl. 979), e apresentou **recurso voluntário** em 31/03/2015 (fls. 985 a 1001), basicamente reiterando os argumentos externados na impugnação. O Sr. "**JOSÉ**" tomou ciência da decisão de piso em 06/03/2015 (fls. 981/982), e apresentou **recurso voluntário** em 06/04/2015 (fls. 1008 a 1029), também endossando as alegações trazidas em sua peça inicial de defesa. Efetuadas três tentativas de notificar a empresa "**BAP**" (AR à fl. 1041), a ciência operou-se por edital (fl. 1043), afixado de 11/05 a 26/05/2015, não havendo interposição de recurso

voluntário. O Sr. “**LEANDRO**” tomou ciência da decisão de piso em 27/08/2015 (fl. 1046), sem que conste dos autos apresentação de recurso voluntário. E, por fim, a empresa estrangeira “**RSE**” foi intimada por edital (fl. 977), afixado de 02/03 a 17/03/2015, não havendo qualquer peça recursal de sua parte.

Em 17/03/2016 o processo foi distribuído a este relator, por sorteio, tendo sido retirado de pauta em setembro de 2016, por falta de tempo hábil para julgamento, e indicado para a pauta de outubro de 2016, em sessão suspensa por determinação do CARF, assim como em novembro e dezembro do mesmo ano.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, relator

Os recursos apresentados por “**EDUARDO**” e “**JOSÉ**” preenchem os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, deles se toma conhecimento.

Considerações sobre a ocorrência de ocultação

Esta turma já teve a oportunidade de analisar os mesmos fatos narrados neste processo, mas com imputação distinta, aos mesmos autuados, no processo administrativo nº 11829.720011/2013-15, em 23/02/2016, por meio do Acórdão nº 3401-003.092, sob minha relatoria. Na ocasião, foram unanimemente afastados dois dos quatro fundamentos da autuação (incisos VI e VII do art. 105 do Decreto-Lei nº 37/1966) e majoritariamente excluídos do polo passivo o Sr. José Antônio Barth de Freitas e o Sr. Leandro Rodrigues Cordeiro, vencidos, nesta matéria, os Conselheiros Eloy Eros da Silva Nogueira, Fenelon Moscoso de Almeida e Robson José Bayerl. O julgamento foi assim ementado:

Assunto: Regimes Aduaneiros

Data do fato gerador: 01/05/2012

ADMISSÃO TEMPORÁRIA. AERONAVE. OCULTAÇÃO. RESPONSÁVEL PELA OPERAÇÃO. SIMULAÇÃO.

*A admissão temporária é, dentro do gênero importação, uma das espécies de operação. **No caso de ocultação de responsável pela operação (importação temporária de aeronave), mediante simulação, cabível a aplicação da pena de perdimento, e sua eventual substituição por multa nas hipóteses previstas no § 3º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976.***

DANO AO ERÁRIO. PERDIMENTO. DISPOSIÇÃO LEGAL.

Nos arts. 23 e 24 do Decreto-Lei nº 1.455/1976 enumeram-se as infrações que, por constituírem dano ao Erário, são punidas com a pena de perdimento das mercadorias. É inócua, assim, a discussão sobre a existência de dano ao Erário nos dispositivos citados, visto que o dano ao Erário decorre do texto da própria lei.

*RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES ADUANEIRAS.
DISCIPLINA LEGAL. PENALIDADES.
OCULTAÇÃO/ACOBERTAMENTO.*

A responsabilidade por infrações aduaneiras é disciplinada pelo art. 95 do Decreto-Lei nº 37/1966. Quando se comprova ocultação/acobertamento em uma operação de importação, aplica-se a pena de perdimento à mercadoria (ou a multa que a substitui), com fundamento no art. 23, V do Decreto-Lei nº 1.455/1976 (e em seu § 3º). A penalidade de perdimento afeta materialmente o acobertado (e o acobertante, de forma conjunta ou isolada, conforme estabelece o art. 95 do Decreto-Lei nº 37/1966), embora a multa por acobertamento (Lei nº 11.488/2007) afete somente o acobertante, e justamente pelo fato de “acobertar”, quando identificado o acobertado.

*RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS. DEVER DE
DEMONSTRAÇÃO INDIVIDUALIZADA.*

Quando há diversos sujeitos passivos na autuação, entende-se que é dever do autuante, ao arrolá-los sob tal condição, individualizar as condutas que ensejaram a aplicação das penalidades, explicando quais as atitudes de tais sujeitos que concorreram, por exemplo, para a prática das infrações detectadas. (grifo nosso)

Vê-se, assim, que este relator, como o restante do colegiado, não teve dúvidas sobre a existência de ocultação do Sr. "**EDUARDO**", no caso em análise, tendo sido mantida a autuação, no mérito, sob os fundamentos de existência de ocultação, mediante interposição fraudulenta (principal infração imputada):

*Da leitura do exposto, não é preciso muito esforço para perceber a simulação engendrada para ocultar a real operação efetuada de fato pelo Sr. "**EDUARDO**". Cabível assim o enquadramento da situação no inciso V do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976 (e a substituição por multa da penalidade aplicada, em virtude da impossibilidade de apreensão da aeronave)*

Mantemos o entendimento externado naquele julgamento, nessa ocasião, reiterando a convicção de que existiu ocultação do Sr. "**EDUARDO**", no caso em análise. E isso, aliado a outro entendimento externado ao final daquele julgamento, quando se avaliou o argumento de impossibilidade de cumulação da pena de perdimento (ou a multa que a substitui) com a multa por cessão de nome, prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, se apresenta como relevante ao início da análise do contencioso presente nestes autos, restritos à mencionada multa do art. 33:

*Por fim, no que se refere à alegação de impossibilidade de aplicação conjunta da multa substitutiva do perdimento com a multa prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, cabe informar que, **ao se comprovar ocultação/acobertamento em uma operação de importação, aplica-se a pena de perdimento à mercadoria (ou a multa que a substitui), com fundamento no art. 23, V do Decreto-Lei nº 1.455/1976 (e em seu § 3º).***

Assim, a penalidade de perdimento afeta materialmente o acobertado (e o acobertante, de forma conjunta ou isolada, conforme estabelece o art. 95 do Decreto-Lei nº 37/1966), embora a multa por acobertamento, prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, afete somente o acobertante, e justamente pelo fato de “acobertar”, quando identificado o acobertado.

No entanto, o presente processo trata somente da multa substitutiva do perdimento, não havendo imputação da multa prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, que, destaque-se, seria aplicável, em autos diversos, somente ao acobertante, jamais ao acobertado, e não representa penalidade mais específica ou mais benigna, mas penalidade diversa.

Incabível, pelo exposto, a discussão da multa prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, sequer aplicada nestes autos. (grifo nosso)

Se a discussão sobre a multa prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007 era incabível no bojo daqueles autos, é tudo o que se tem a discutir no presente processo.

Considerações sobre a multa por cessão de nome

E mantenho, igualmente, o posicionamento externado naquela ocasião, e acolhido unanimemente pela turma, de que a multa prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007 é aplicável somente ao acobertante. Aliás, o posicionamento é recorrentemente unânime, na turma, como se percebe, v.g., da ementa do Acórdão nº 3401-003.158, de 27/04/2016:

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. PRESUMIDA E COMPROVADA. A interposição fraudulenta, em uma operação de comércio exterior, pode ser comprovada ou presumida. A interposição presumida é aquela na qual se identifica que a empresa que está importando não o faz para ela própria, pois não consegue comprovar a origem, a disponibilidade e a transferência dos recursos empregados na operação. Assim, com base em presunção legalmente estabelecida (artigo 23, § 2º do Decreto-Lei nº 1.455/1976), configura-se a interposição e aplica-se o perdimento. Segue-se, então, a declaração de inaptidão da empresa, com base no art. 81, § 1º da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002. A interposição comprovada é caracterizada por um acobertamento no qual se sabe quem é o acobertante e quem é o acobertado. A penalidade de perdimento afeta materialmente o acobertado (em que pese possa a responsabilidade ser conjunta, conforme o art. 95 do Decreto-Lei nº 37/1966), embora a multa por acobertamento (Lei nº 11.488/2007) afete somente o acobertante, e justamente pelo fato de “acobertar”. (grifo nosso)

Não há como fugir da materialidade da multa, pela especificidade de seu teor, bem delineada na redação do *caput* do art. 33 da Lei nº 11.488/2007:

Art. 33. A pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com

vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários fica sujeita a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada, não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais). (grifo nosso)

O texto é cristalino: a pessoa jurídica que ceder o nome (acobertante/ocultante) fica sujeita à multa. Isso, de plano, exclui do polo passivo da presente autuação as pessoas físicas e o acobertado/ocultado, por absoluta carência de fundamento legal para imposição da penalidade. Por mais que se considere razoável (e me incluo entre os que o consideram) que as pessoas físicas que cedem seu nome para acobertar/ocultar terceiros devam também ser punidas, a questão é de *lege ferenda*, sendo incabível a analogia para aplicar penalidade.

A argumentação da DRJ (externada pelo relator e presidente daquela turma, e que conseguiu convencer um julgador, sendo vencido o terceiro membro do colegiado) de que a penalidade seria cabível porque o art. 95 do Decreto-Lei nº 37/1966 atribui, em seu inciso I, responsabilidade conjunta ou isolada a quem concorra para a prática da infração ou dela se beneficie, e, em seu inciso IV, responsabilidade à pessoa física ou jurídica, em razão do despacho que promova, de qualquer mercadoria, está a considerável distância de afetar o tipo específico do art. 33 da Lei nº 11.488/2007. Não porque tal tipo esteja fora do universo do Decreto-Lei, cujos comandos gerais se alastram por toda a legislação aduaneira. Mas, simplesmente porque apresenta tipo infracional específico, com destinatário (pessoa jurídica) certo e conduta (ceder o nome) precisa, que não pode ser praticada por terceiros.

A prosperar a linha de entendimento que prevaleceu majoritariamente na DRJ, quando se comprovasse, em uma declaração de importação, que o importador ocultou um terceiro, também o despachante que atuou na declaração, representando o importador no despacho, teria cedido seu nome e seria passível da multa em comento.

Ademais, a DRJ (assim como o próprio autuante) confunde a responsabilidade conjunta ou isolada do art. 95 do Decreto-Lei nº 37/1966 com a responsabilidade solidária estabelecida no art. 124 do CTN.

Em uma operação de importação, com ocultação do real adquirente, pode haver mais de um ocultante (v.g., declarações de importação efetuadas na modalidade por conta e ordem, mas que, em verdade, revelam ocultação de terceira empresa "C", que não é nem o importador por conta e ordem "A" declarado, nem o adquirente "B" declarado). Nesse caso, na aplicação da multa de 10% prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, não há que se falar em solidariedade (art. 124 do CTN), mas em aplicação conjunta ou isolada da penalidade, a todos aqueles que comprovadamente tenham cedido o nome (no caso, "A" e "B") para acobertar os reais intervenientes ou beneficiários (no caso, o terceiro "C"), cf. art. 95 do Decreto-Lei nº 37/1966.

Na solidariedade, ambas as empresas são responsáveis, sem benefício de ordem, pela multa. Na responsabilidade conjunta ou isolada, cada empresa pode ser apenada com a multa de 10%, totalizando o lançamento, v.g., de montante equivalente a 20%, quando houver duas multas, aplicadas a diferentes pessoas jurídicas que cederem o nome.

Mais de uma pessoa jurídica pode praticar a conduta de ceder o nome. Para tais situações o Decreto-Lei nº 37/1966, em seu artigo 100, estabelece que a cada um deve ser imposta a pena relativa à infração que houver cometido. No entanto, não se confunda tal

comando, do art. 100, como faz a defesa, no presente processo, com a afirmação de que opera, no Decreto-Lei nº 37/1966 a responsabilidade subjetiva. Basta a leitura do artigo 94, § 2º do mesmo Decreto-Lei nº 37/1966 para que se conclua no sentido de que a regra, na norma legal aduaneira, é a responsabilidade objetiva.

Ao que parece, a fiscalização identificou a responsabilidade apenas da empresa estrangeira "**RSE**" como ocultante, e que cedeu seu nome, incluindo as demais pessoas em função de "verdadeira" solidariedade prevista no art. 124 do CTN (fl. 83):

Portanto permanece a responsabilidade da RSE no tocante ao crédito da multa por ceder o nome em operação de comércio exterior, constituindo verdadeira solidariedade entre seu sócio e real interessado na operação o Sr. Eduardo de Souza Ramos, a BAP e os pilotos José Barth e Leandro Rodrigues nos termos do Art. 124 do CTN. (grifo nosso)

E mescla claramente a responsabilidade conjunta ou isolada (prevista na legislação aduaneira) com a solidariedade tributária, à fl. 79, novamente afirmando que quem cedeu o nome foi a empresa estrangeira "**RSE**":

A empresa RSE , cedeu seu nome para a operação de comércio exterior de Admissão Temporária, disponibilizando documentos e simulando as operações de uso da aeronave, acobertando os reais beneficiários. Dessa forma, a empresa RSE, figura no polo passivo do presente auto de infração.

Conforme demonstrado nos autos, a aeronave N 883 RW permanece primordialmente em operação no país, com esporádicas e breves saídas ao exterior, e tem como finalidade atender as mais diversificadas necessidades do Sr. Eduardo de Souza Ramos, quais sejam, entre outros, o transporte do mesmo (sic) em viagens de turismo. O Sr Eduardo é dono de todas as empresas, brasileiras e estrangeiras envolvidas na compra e operação da aeronave, além de ser o principal passageiro da aeronave.

Sendo assim, conforme disciplinado no Decreto-Lei 37/66, art. 95, incisos I, IV e V, o Sr. Eduardo de Souza Ramos responde solidariamente pela ocultação e cessão de nome. Note-se que o Sr. Eduardo além de participar diretamente de toda a simulação para entrada irregular da aeronave em solo nacional da apresentação de documentos considerados falsos, também se beneficiou diretamente da entrada irregular da aeronave, uma vez que esta se prestou a seu uso particular e de seus familiares. (grifo nosso)

Acrescente-se que a conduta infracional é ceder o nome para ocultar/acobertar e não ser ocultado/acobertado. Daí a dificuldade em acolher-se a tese da "verdadeira" solidariedade, no caso.

Afastada a responsabilidade das pessoas físicas, únicas a apresentar recurso voluntário, e sendo evidente a conduta da empresa estrangeira "**RSE**" em ocultar o Sr. "**EDUARDO**", cabe indagar, derradeiramente, sobre eventual responsabilidade da empresa "**BAP**" pela cessão de nome.

A fiscalização, por vezes, entende ser a "**BAP**" ocultada, como no excerto de fl. 81:

Os pilotos Leandro Rodrigues e José Barth também respondem solidariamente pela infração ora apurada, na condição de comandante e responsáveis pela aeronave. Eles firmaram os TEAT's falsos e também se beneficiaram da aeronave para fins particulares e transporte de familiares. Há voos em que estavam presentes somente os pilotos e alguns voos com a presença dos familiares desses.

Os pilotos Leandro e José Barth praticaram atos com infração à lei ao firmar Termos de Entrada e Admissão Temporária cedendo o nome da RSE, propiciando a ocultação da BAP e do Sr Eduardo de Souza Ramos e o despacho de entrada em solo nacional da aeronave N 883 RW. (grifo nosso)

Entretanto, bem argumenta o fisco que a mesma empresa "**BAP**" ocultou tanto a "**RSE**" quanto o Sr. "**EDUARDO**", à fl. 82, em contexto muito semelhante ao exemplo que utilizamos, neste voto, de tríplice ocultação, com as empresas "A", "B" e "C".

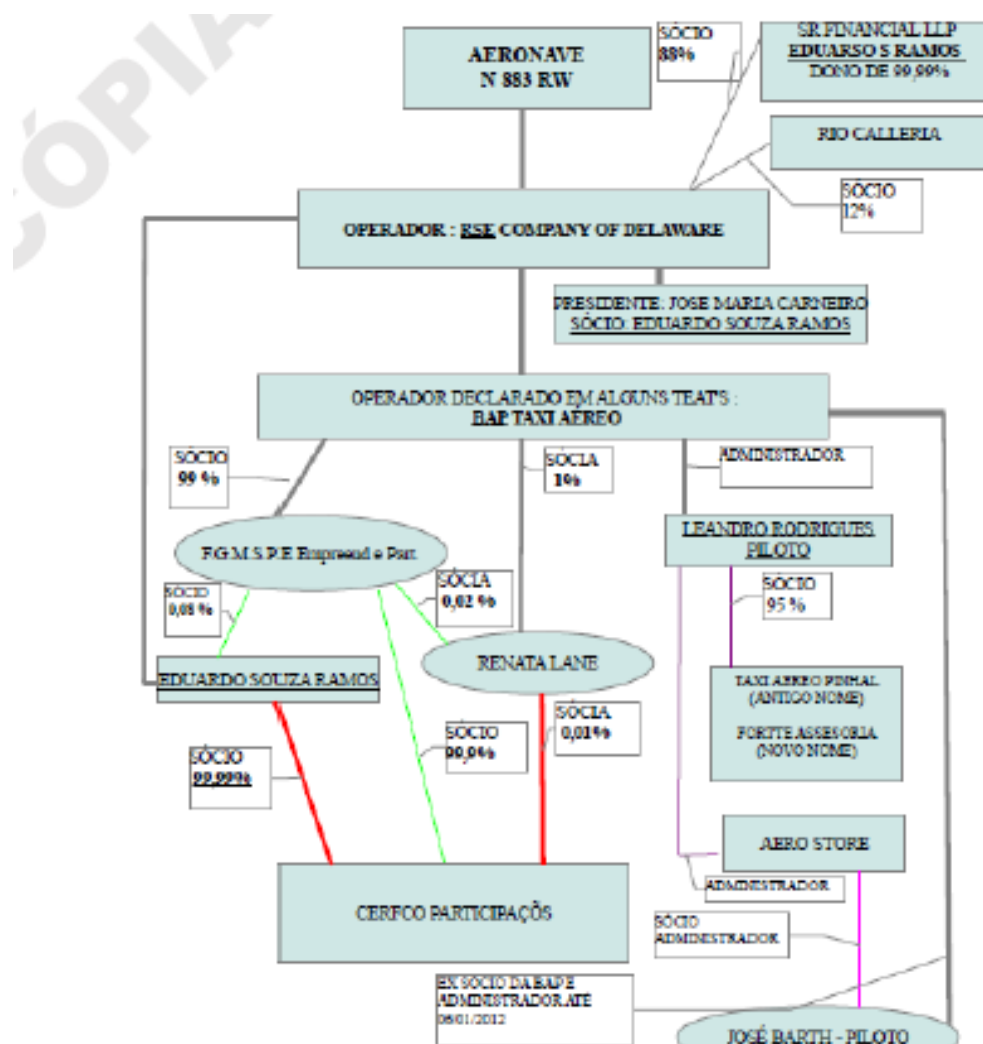
Ainda figura como responsável solidário pela infração a empresa BAP TAXI AÉREO. Ressalta-se que há vários voos para Curitiba, cidade onde se localiza a BAP TAXI AÉREO. Em algumas ocasiões o operador declarado no TEAT foi a BAP TAXI AÉREO, deixando claro o seu interesse de utilização da aeronave.

Comprovando ainda o interesse da BAP na utilização da aeronave, ressalta-se que foi realizado reserva de matrícula junto aos órgãos brasileiros competentes, da aeronave N 883 RW em nome da BAP. Tal registro pode ser observado pelo documento do anexo 33. Foi feita reserva de prefixo nacional PP-LVY em 14/02/2012.

Ressalta-se que a empresa BAP é beneficiária do seguro da aeronave N 883 RW e responsável pelo pagamento. Frisa-se ainda que a cobertura do seguro da aeronave é o território nacional e a principal região de operação é a região sul do país, região onde se situa a empresa BAP.

Sendo assim, por todo o exposto a BAP TAXI AÉREO se enquadra no conceito de quem concorreu e se beneficiou da fraude, nos termos do inciso I do art.95 do DL 37/66. Por promover o despacho da aeronave em regime de Admissão Temporária, firmando os TEAT's em seu nome, também se enquadra no inciso IV do art. 95 do DL 37/66. (grifo nosso)

Mais do que se enquadrar no inciso I do art. 95 do Decreto-Lei nº 37/1966, concorrendo para a prática da ocultação, e dela se beneficiando, a "**BAP**" concorreu para a prática da ocultação exatamente na qualidade de acobertante, cedendo o nome em operações com o intuito de acobertar a "**RSE**" e o Sr. "**EDUARDO**". E isso resta claro na documentação carreada pela fiscalização, e mencionada no excerto retro, e nítido na figura de fl. 50:



Deve ser, então, mantida a autuação no que se refere às empresas "**BAP**" e "**RSE**". E como a multa foi aplicada a ambas, conjunta/"solidariamente", assim se mantém a autuação no percentual de 10% (uma única multa), diante da impossibilidade de agravamento em sede de julgamento, apesar de já revelarmos que nutrimos o entendimento de que cada uma das empresas praticou condutas que, por si, ensejariam a aplicação da penalidade, isoladamente.

Considerações sobre a relação da multa por cessão de nome com a penalidade de perdimento (ou a multa que o substitui)

Por fim, cabe discorrer sobre tema levantado nas peças recursais, referente à possibilidade de cumulação da multa por cessão de nome com a penalidade de perdimento, ou a eventual existência de *bis in idem*, ou confisco.

Já tangenciamos o tema de início, revelando que o entendimento assentado unanimemente na turma de julgamento, e externado nos autos do processo já apreciado em relação aos mesmos fatos (processo administrativo nº 11829.720011/2013-15 - Acórdão nº 3401-003.092, de 23/02/2016) e no Acórdão nº 3401-003.158, de 27/04/2016.

Mas a turma apreciou a matéria com mais detalhe, mais recentemente, e novamente de forma unânime, no Acórdão nº 3401-003.172, de 17/05/2016, concluindo que:

RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES ADUANEIRAS. DISCIPLINA LEGAL. PENALIDADES. OCULTAÇÃO/ACOBERTAMENTO. A responsabilidade por infrações aduaneiras é disciplinada pelo art. 95 do Decreto-Lei nº 37/1966. Quando se comprova ocultação/acobertamento em uma operação de importação, aplica-se a pena de perdimento à mercadoria (ou a multa que a substitui), com fundamento no art. 23, V do Decreto-Lei nº 1.455/1976 (e em seu § 3º). A penalidade de perdimento afeta materialmente o acobertado (e o acobertante, de forma conjunta ou isolada, conforme estabelece o art. 95 do Decreto-Lei nº 37/1966), embora a multa por acobertamento (Lei nº 11.488/2007) afete somente o acobertante, e justamente pelo fato de “acobertar”, quando identificado o acobertado.

IMPORTAÇÃO. MULTA POR ACOBERTAMENTO DE INTERVENIENTE. MULTA SUBSTITUTIVA DO PERDIMENTO. BIS IN IDEM. INEXISTÊNCIA. A penalidade prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, por acobertamento de reais intervenientes ou beneficiários em operações de importação, não prejudica a aplicação da pena de perdimento às mercadorias relativas à operação. (grifo nosso)

No voto condutor de tal acórdão, de minha relatoria, e que aqui endosso, esclarece-se que na ocultação comprovada, como é a verificada neste autos, a pena de perdimento afeta materialmente o acobertado e o acobertante, de forma conjunta ou isolada, conforme estabelece o art. 95 do Decreto-Lei nº 37/1966 (no presente caso, o Sr. "**EDUARDO**", a "**BAP**" e a "**RSE**", tal qual se decidiu nos autos do processo administrativo nº 11829.720011/2013-15), e que a multa por acobertamento (art. 33 da Lei nº 11.488/2007) afeta somente o acobertante (no caso destes autos, os acobertantes "**BAP**" e a "**RSE**") e justamente pelo fato de “acobertar”, quando identificado o acobertado (no caso destes autos, o Sr. "**EDUARDO**"), e que a jurisprudência deste CARF (mencionando-se precedentes) vem endossando tal posicionamento, reiteradamente, o que encontra, inclusive, apoio em decisões judiciais (também reproduzidas no voto condutor do Acórdão nº 3401-003.172).

Não há, assim, *bis in idem*, mas penalidades aplicadas em função de distintas materialidades.

E, sobre a alegação de caráter confiscatório, remete-se a Súmula CARF nº 2, que impede seja afastada pelo julgador administrativo norma legal vigente, em função de eventual inconstitucionalidade.

Das conclusões

Há questão final a ser analisada, diante da conclusão pela impossibilidade de as pessoas físicas figurarem no polo passivo da autuação, em função de restrição estabelecida no texto legal referente à multa aplicada. Tal conclusão excluiria do polo passivo os Srs. "**EDUARDO**", "**JOSÉ**" e "**LEANDRO**".

Ocorre que este último sequer apresentou recurso voluntário. Entendemos, sobre o tema, que não há como restringir os efeitos do aqui decidido, pela impossibilidade de a

multa incidir sobre pessoas físicas, apenas aos recorrentes, pois o julgamento, ainda que à revelia do Sr. "**LEANDRO**", chega a conclusões que excluem sua responsabilização. A questão remete, inclusive, à necessidade de observância da legalidade do ato administrativo.

Diante do exposto, voto no sentido de dar parcial provimento aos recursos voluntários apresentados, apenas para afastar do polo passivo todas as pessoas físicas relacionadas na autuação.

Rosaldo Trevisan