



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11829.720049/2014-79
ACÓRDÃO	9303-016.399 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	12 de dezembro de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	ARYAN SCHUT FLORES
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Obrigações Acessórias

Período de apuração: 23/10/2011 a 11/10/2012

PENALIDADE DE PERDIMENTO DE MERCADORIAS E MULTA SUBSTITUTIVA. ART. 23 DO DECRETO-LEI Nº 1.455/1976. MULTA DO ART. 33 DA LEI Nº 11.488/2007. CUMULAÇÃO. POSSIBILIDADE.

Nos termos do artigo 33 da Lei nº 11.488/2007, a aplicação da multa correspondente a 10% (dez por cento) do valor da operação, em razão da cessão do nome, não enseja a declaração de inaptidão da pessoa jurídica prevista no artigo 81 da Lei nº 9.430/1996. Ademais, a imposição dessa penalidade não obsta a aplicação da multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias, decorrente da conversão da pena de perdimento dos bens, conforme estabelecido no artigo 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976.

ACÓRDÃO

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

Sala de Sessões, em 12 de dezembro de 2024.

Assinado Digitalmente

Alexandre Freitas Costa – Relator

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisário, Dionísio Carvallhedo Barbosa, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green e Regis Xavier Holanda (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto pelo sujeito passivo ao amparo do 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015 – RI-CARF, em face do Acórdão nº 3201-009.388, de 22/11/2021, e Acórdão de Embargos nº 3201-010.934, de 23/08/2023, cujas ementas e dispositivos de decisão se transcrevem a seguir:

Acórdão n.º 3201-009.388:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 23/10/2011 a 11/10/2012

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. INOCORRÊNCIA. ART. 59 DO DECRETO Nº 70.235/72.

As hipóteses de nulidade encontram-se encartadas no art. 59, do Decreto nº 70.235/72, devendo ser clara e precisava uma das ocorrências do mencionado dispositivo.

QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO. INOCORRÊNCIA.

No julgamento do RE 601.314 pelo STF, julgado em sede de repercussão geral, foi fixado entendimento sobre a constitucionalidade do art. 6º da Lei Complementar 105, de 2001, bem como da aplicação retroativa da Lei nº 10.174, de 2001, para apuração de créditos tributários referentes a exercícios anteriores ao de sua vigência.

MULTA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO DA MERCADORIA, NA IMPORTAÇÃO. OCULTAÇÃO DOS REAIS INTERVENIENTES NA OPERAÇÃO DE IMPORTAÇÃO MEDIANTE SIMULAÇÃO. ART.23, DO DECRETO-LEI 1455/76. PRESUNÇÃO LEGAL. ART. 27 DA LEI Nº 10.637/2002. ÔNUS PROBATÓRIO.

A interposição fraudulenta na operação de comércio exterior perfaz-se quando houver a ocultação do sujeito passivo da operação de importação, mediante fraude ou simulação.

As demonstrações feitas pela fiscalização devem ser amparadas por documentação que atestam a ocorrência da conduta tal qual tipificada em lei. Ônus probatório da simulação é do fisco. Nos termos do art. 23, da Lei nº

10.637/2002, a operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste. A presunção somente resta autorizada mediante a comprovação de que o recursos utilizados na operação não pertenciam ao importador que formalizou a declaração de importação.

MULTA DE 10% PELA CESSÃO DE NOME. PENA DE PERDIMENTO PELA OCULTAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. IMPORTADOR OSTENSIVO. CONVIVÊNCIA DAS PENALIDADES.

Na ocultação do sujeito passivo mediante fraude ou simulação, com identificação do real adquirente da mercadoria no exterior, aquele que registra a declaração de importação (importador ostensivo - ocultante) será apenado com a multa de 10% do valor da operação acobertada pela cessão de nome, prevista no art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, respondendo ainda, solidariamente com o adquirente oculto, pela pena de perdimento da mercadoria (ou pela multa substitutiva, caso a mercadoria não seja localizada, ou tenha sido consumida ou revendida), nos termos do inciso V do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, c/c os §§ 1º e 3º desse mesmo art. 23.

APLICAÇÃO DA MULTA DE 1%. ART. 711. REGULAMENTO ADUANEIRO DE 2009. IMPOSSIBILIDADE.

A ocultação de terceiro na forma de simulação, a penalidade aplicada é aquela disposta no art. 23, do Dec.-Lei nº 1455/76, não existindo tal hipótese do art. 711 do Regulamento Aduaneiro de 2009.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DOS SÓCIOS ADMINISTRADORES.

Os sócios administradores devem ser solidariamente responsabilizados pelos créditos e obrigações tributárias, em razão de atos praticados com excesso de poder ou infração à lei, nos termos do art. 95, I e V, do Dec.-Lei 37/1996 e do art. 135 do Código Tributário Nacional.

MATÉRIAS CONSTITUCIONAIS. SUMULA CARF Nº 2.

Súmula CARF nº 2 O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Consta do respectivo acórdão:

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, nos seguintes termos: I) por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar provimento aos Recursos Voluntários interpostos por Rogério Sarmiento Pessoa e Leandro Ribas Pessoa, vencidos os conselheiros Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Carlos Delson Santiago,

Márcio Robson Costa e Hécio Lafeté Reis; II) por maioria de votos, negar provimento ao Recurso Voluntário interposto por CDV Exportação Importação e Comércio Ltda. - EPP, vencidos os conselheiros Laércio Cruz Uliana Júnior (Relator) e Müller Nonato Cavalcanti Silva; e III) por unanimidade de votos, negar provimento aos Recursos Voluntários interpostos por Aryan Schut Flores – ME e Aryan Schut. Designado para redigir o voto vencedor, quanto ao Recurso Voluntário interposto por CDV Exportação Importação e Comércio Ltda. - EPP, o conselheiro Arnaldo Diefenthaeler Dornelles. Declarou-se suspeito para o julgamento o conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, tendo sido substituído pelo conselheiro Müller Nonato Cavalcanti Silva.

Acórdão de Embargos 3201-010.934:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 23/10/2011 a 11/10/2012

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CONTRADIÇÃO. EMBARGOS INOMINADOS. LAPSO MANIFESTO. OCORRÊNCIA.

Uma vez demonstrada a ocorrência de equívoco na redação do resultado do julgamento, acolhem-se os embargos, com efeitos infringentes, para se sanarem a contradição e o lapso manifesto apontados pelo Embargante, alterando-se o dispositivo da decisão, nº sentido de adequá-lo ao que restou efetivamente decidido na ocasião.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os Embargos opostos por conselheiro, com efeitos infringentes, para sanar o vício ocorrido no dispositivo do acórdão embargado, bem como para deixar registrado o voto vencedor decorrente do julgamento dos Recursos Voluntários, fazendo-se constar da decisão a seguinte redação: Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, nos seguintes termos: I) pelo voto de qualidade, negar provimento aos Recursos Voluntários interpostos por Rogério Sarmiento Pessoa e Leandro Ribas Pessoa, vencidos os conselheiros Mara Cristina Sifuentes, Arnaldo Diefenthaeler Dornelles, Laércio Cruz Uliana Junior e Müller Nonato Cavalcanti Silva; II) por maioria de votos, negar provimento ao Recurso Voluntário interposto por CDV Exportação Importação e Comércio Ltda. - EPP, vencidos os conselheiros Laércio Cruz Uliana Júnior (Relator) e Müller Nonato Cavalcanti Silva; e III) por unanimidade de votos, negar provimento aos Recursos Voluntários interpostos por Aryan Schut Flores – ME e Aryan Schut. Designado para redigir o voto vencedor, quanto ao Recurso Voluntário interposto por CDV Exportação Importação e Comércio Ltda. - EPP, o conselheiro Arnaldo Diefenthaeler Dornelles.

Designado para redigir o voto vencedor, quanto aos Recursos Voluntários interpostos por Rogério Sarmiento Pessoa e Leandro Ribas Pessoa, o conselheiro Hécio Lafeté Reis. Declarou-se suspeito para o julgamento o conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, tendo sido substituído pelo conselheiro Müller Nonato Cavalcanti Silva.

Síntese dos Autos

Trata-se de autos de infração para cobrança de crédito tributário no total de R\$ 2.422.513,00, relativo a aplicação da multa de 100% do valor aduaneiro das mercadorias importadas por meio de 73 declarações de importação (DI) constantes de anexo, a este processo, identificado como DWZEKER.

Foram arrolados na condição de responsáveis solidários:

- ARYAN SCHUT, sócio administrador da ARYAN SCHUT FLORES –ME;
- O importador, CDV EXPORTAÇÃO IMPORTAÇÃO E COMÉRCIO LTDA – EPP e seus sócios administradores ROGÉRIO SARMENTO PESSOA e LEANDRO RIBAS PESSOA;

Informa a auditoria fiscal em seu relatório, as fls. 16/83, que:

- nas 73 DI constantes do anexo DWZEKER, a CDV EXPORTAÇÃO IMPORTAÇÃO E COMÉRCIO LTDA – EPP ocultou o real adquirente das mercadorias importadas mediante simulação, neste caso a ARYAN SCHUT FLORES – ME, anteriormente identificada como ZEKER LTDA – ME;
- a CDV EXPORTAÇÃO IMPORTAÇÃO E COMÉRCIO LTDA – EPP declarou para diversos clientes as importações como se fossem por conta e ordem própria, incluídas nesta lista, as destinadas a ARYAN SCHUT FLORES – ME;
- foram lavrados autos de infração em nome de outros adquirentes ocultos, utilizando-se de similar *modus operandi*.

Apresenta ainda, a auditoria fiscal, as características pelas quais pretende revelar a natureza da CDV EXPORTAÇÃO IMPORTAÇÃO E COMÉRCIO LTDA – EPP, de pessoa prestadora de serviços de importação e exportação para terceiros, ocultando-os nas DI registradas, quais sejam:

- o valor de seu capital social de R\$ 100.000,00 - o objeto social;
- a inexistência de local para armazenamento das mercadorias importadas e sua entrega direta aos reais adquirentes, imediatamente depois do desembaraço aduaneiro.

Regularmente cientificados (fls. 10.341/10.378), apresentaram impugnação às fls. 10.386/10.403, CDV EXPORTAÇÃO IMPORTAÇÃO E COMÉRCIO LTDA – EPP, e às fls. 10.415/10.433 ROGÉRIO SARMENTO PESSOA e LEANDRO RIBAS PESSOA, alegando, em síntese:

- ser a lavratura do presente auto de infração nula, por ausência de Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) em desrespeito às normas emitidas pela Receita Federal;
- haver cerceamento dos princípios do contraditório e ampla defesa, pois não foram intimados a esclarecer os fatos, antes da lavratura do auto de infração, que inclusive entendem ter sido confeccionado com alguns esparsos documentos do procedimento de fiscalização que o originou, logo não estaria instruído como todos os termos, depoimentos, laudos, documentos, diligências e demais elementos de prova.
- haver equívoco da fiscalização ao analisar os documentos colhidos na atividade de fiscalização;
- ausência de danos ao erário nas operações realizadas;
- ausência de comprovação, por parte da fiscalização, de que teriam atuado de forma dolosa nas operações realizadas;
- que o princípio da razoabilidade deve ser aplicado, pois a não informação do adquirente na DI, seria uma “FALHA MERAMENTE FORMAL”, passível apenas de aplicação de uma multa de 1% sobre a operação realizada;
- que houve quebra do sigilo bancário e violação da intimidade e privacidade, gerando provas ilícitas, pois houve quebra do sigilo sem autorização judicial;
- uso ilegal de prova emprestada, pois a fiscalização utilizou-se de documentos oriundos de outro procedimento fiscal.

Em particular a impugnação dos sócios da CDV questiona sua inclusão, na qualidade de responsáveis, no polo passivo da autuação.

Às fls. 10.489/10.518, ARYAN SCHUT e às fls. 10.448/10.473, ARYAN SCHUT FLORES – ME, solicitando o cancelamento do auto de infração, pois:

- há equívoco na tipificação realizada pelo auditor fiscal;
- inexistência de fraude ou simulação nos atos praticados;
- ser impossível a sua imputação por erro cometido por terceiros, referindo-se a ausência do nome da empresa nas DI, pois agiu de boa fé por desconhecimento do procedimento realizado pela importadora;

- que houve contratação de serviços de importação, não cessão de nome;
- que inexistiu prejuízo ao erário, pois não há tributos a recolher na operação;
- que a operação realizada atende peculiaridades do mercado de flores, o que exige negociação prévia a importação, logo justificaria a logística aplicada;
- que a multa aplicada é desproporcional e tem verdadeiro efeito de confisco.

Protestaram contra o arrolamento de bens efetuado pelo fisco e contra a aplicação da multa, pois colaborou fornecendo todos os documentos solicitados pelo fisco, não sendo alertado que poderiam ser utilizados contra si. Neste ponto alega que foi coagida a entregar os documentos solicitados, sem lhe ter sido explicado sobre o procedimento fiscalizatório.

Alegaram ainda que a fiscalização não seguiu o rito da IN SRF nº 228, de 2002.

Em particular, na sua impugnação, ARYAN SCHUT acrescenta tese de que não há hipótese de solidariedade contra sua pessoa, pois não praticou atos em violação à lei, estatuto, contrato social ou excesso de mandato.

A DRJ julgou improcedentes as impugnações.

Apresentados Recursos Voluntários, a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção, por unanimidade de votos, rejeitou as preliminares de nulidade e, no mérito, nos seguintes termos: I) pelo voto de qualidade, negou provimento aos Recursos Voluntários interpostos por Rogério Sarmiento Pessoa e Leandro Ribas Pessoa; II) por maioria de votos, negou provimento ao Recurso Voluntário interposto por CDV Exportação Importação e Comércio Ltda. - EP; e III) por unanimidade de votos, negou provimento aos Recursos Voluntários interpostos por Aryan Schut Flores – ME e Aryan Schut.

O Presidente da 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção do CARF opôs embargos de declaração, sendo que estes foram acolhidos pelo Acórdão n.º 3201-010.934, com efeitos infringentes, *“para sanear o vício ocorrido no dispositivo do acórdão embargado, bem como para deixar registrado o voto vencedor decorrente do julgamento dos Recursos Voluntários”*.

Intimados das decisões, **CDV Exportação, Importação e Comércio Ltda EPP, Rogério Sarmiento Pessoa e Leandro Ribas Pessoa** apresentaram Recurso Especial de fls. 11.161 a 11.207

Do Recurso Especial

A divergência suscitada no recurso especial diz respeito a:

1. Violação ao art. 23, §2º do Decreto-lei nº 1.455/1976 em razão da inexistência de verificação da disponibilidade e capacidade financeira da recorrente e da impossibilidade de presunção de interposição fraudulenta, indicando como paradigma o acórdão n.º 3302-007.901;
2. A impossibilidade de responsabilização solidária dos sócios recorrentes em razão da ausência de comprovação de conduta dolosa, indicando como paradigma o acórdão n.º 1201-001.660 e 3402-002.771;
3. A impossibilidade de aplicação da pena de perdimento ao importador ostensivo em decorrência do respeito ao princípio da especificidade, alegando haver multa exclusiva prevista no artigo 33 da lei nº 11.488/04, indicando como paradigma os acórdãos n.º 3402-002.362 e 3201-005.523, este afastado por ter sido proferido pela mesma turma prolatora do acórdão recorrido.

O Recurso Especial da Contribuinte foi parcialmente admitido, conforme despacho de fls. 11.386 a 11.397, admitindo-se exclusivamente a matéria **Impossibilidade de Aplicação da Pena de Perdimento ao Importador Ostensivo – Respeito ao Princípio da Especificidade – Multa Exclusiva Prevista no Artigo 33 da Lei nº 11.488/04.**

Quanto à matéria admitida, alega a Contribuinte que:

- a norma legal do DL 1.455/76 não disciplinava até o advento da Lei 10.637/02, que incluiu o inciso V ao artigo 23, a hipótese fática “ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros”, como infração punível com a perda da mercadoria;
- a norma que criou a hipótese infracional e sua respectiva pena de perdimento da mercadoria é direcionada ao proprietário da mercadoria, ou seja, o importador oculto e não prevê pena ao importador ostensivo;
- o legislador, com o intuito de suprir lacuna legal, e punir exclusivamente o importador ostensivo, legislou através do artigo 33 da Lei 11.488/07 que, nos casos de cessão do nome com vistas ao acobertamento do real importador, aquele que cedeu seu nome ao terceiro para a importação, responderia pela pena de multa de 10% do valor aduaneiro da mercadoria;
- no presente caso, a Recorrente está sofrendo 02 autuações pelo mesmo fato: a autuação ao importador ostensivo da multa de 10% prevista no artigo

33 da Lei 11.488/07, bem como sua inclusão no lançamento do crédito tributário que corresponde ao importador oculto, referente à perda da mercadoria do artigo 23, V do DL 1455/76, convertida em multa, como responsável solidária;

- que ambas as autuações partem da mesma premissa fática: suposta ocorrência de interposição fraudulenta de terceiros nos termos do artigo 23, V do DL 1455/76, na qual a Recorrente teria figurado como importadora ostensiva e a Aryan Schut Flores teria figurado como importadora oculta;
- sujeitar o importador ostensivo à penalidade do perdimento convertido em multa, além da penalidade prescrita no artigo 33 da Lei 11.488/2007, causa relevante insegurança jurídica;
- deve ser afastada a aplicação da sanção prevista no DL 1.455/76 ao importador ostensivo, seja em razão do critério da especialidade, como também em decorrência de ser a Lei 11.488/2007 mais recente que o Decreto-Lei;
- a legislação aduaneira pátria detém previsão expressa para a hipótese de se apurar responsabilidade de duas ou mais pessoas, relativas à infração, podendo ser imposta a cada uma delas será imposta a pena relativa à infração que houver cometido, não podendo a autoridade, imputar à mesma pessoa jurídica aplicação de pena cumulativa pela mesma infração, nos termos do disposto nos arts. 99 e 100 do Decreto-Lei 37/66;
- não é possível à fiscalização imputar aos recorrentes a responsabilidade de pagar a multa decorrente da pena de perdimento, se já pagaram pela multa de 10% prevista no artigo 33 da Lei 11.488/07 imputada pela própria fiscalização.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões (fls. 11.416 a 11.428), manifestando pelo não conhecimento do Recurso Especial e, caso conhecido, o não provimento dele, alegando, em síntese, que:

- a conduta prevista no inciso V do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, é a ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros, no caso de importação de mercadorias estrangeiras ou exportação de mercadorias nacionais, sendo equiparada à interposição fraudulenta, pelo §2º do mesmo artigo, a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas operações de comércio exterior;

- a conduta é apenada (art. 23, §§ 1º e 3º) com o perdimento das mercadorias ou multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias que não sejam localizadas ou que tenham sido consumidas;
- a conduta prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007 é "ceder, a pessoa jurídica, 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" e será punida com a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada, não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais);
- a pena pecuniária prevista no art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007 veio apenas substituir a pena não-pecuniária de declaração de inaptidão e não a pena de perdimento;
- as infrações não são idênticas e nessa condição podem ser aplicadas, concomitantemente as penas a ela correspondentes;
- uma conduta é ceder o nome para uma operação de comércio exterior, outra conduta é participar de um esquema que vise, sistematicamente, a ocultar o verdadeiro adquirente de mercadorias estrangeiras, caracterizando a interposição fraudulenta.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Alexandre Freitas Costa, Relator.

Do conhecimento

O recurso é tempestivo e deve ser conhecido nos termos do Despacho de Admissibilidade.

Com efeito, o acórdão paradigma 3402-002.362 entendeu que a multa substitutiva de perdimento não poderia ser aplicada ao importador ostensivo, enquanto o acórdão recorrido entendeu que a mesma multa pode ser aplicada ao importador ostensivo:

Acórdão Recorrido nº 3201-009.388

MULTA DE 10% PELA CESSÃO DE NOME. PENA DE PERDIMENTO PELA OCULTAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. IMPORTADOR OSTENSIVO. CONVIVÊNCIA DAS PENALIDADES.

Na ocultação do sujeito passivo mediante fraude ou simulação, com identificação do real adquirente da mercadoria no exterior, aquele que registra a declaração de importação (importador ostensivo - ocultante) será apenado com a multa de 10% do valor da operação acobertada pela cessão de nome, prevista no art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, respondendo ainda, solidariamente com o adquirente oculto, pela pena de perdimento da mercadoria (ou pela multa substitutiva, caso a mercadoria não seja localizada, ou tenha sido consumida ou revendida), nos termos do inciso V do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, c/c os §§ 1º e 3º desse mesmo art. 23.

Acórdão Paradigma n.º 3402-002.362

IMPORTAÇÃO - INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA - MULTA APLICÁVEL AO IMPORTADOR OSTENSIVO - CESSÃO DE NOME - PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE DA SANÇÃO - IMPOSSIBILIDADE DE CUMULAÇÃO.

Com o advento da multa de 10% instituída pelo art. 33 da Lei n.º 11.488/07, em face do princípio da especialidade da sanção, não mais se justifica a aplicação ao importador ostensivo da multa de 100% prevista no art. 23, inc. V do Decreto-lei n.º 1455/76, sob pena de ilegal *bis in idem*.

A partir da leitura das ementas, verifica-se a existência de divergência na interpretação da legislação tributária suficiente para o conhecimento do recurso especial, razão pela qual conheço o Recurso Especial da Contribuinte..

Do mérito

No mérito, o cerne da controvérsia consiste na análise da possibilidade de cumular a aplicação das penalidades de perdimento de mercadorias e multa substitutiva previstas no art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976 com a multa do art. 33 da Lei nº 11.488/2007, considerando casos de ocultação do sujeito passivo em operações de comércio exterior.

Alega a recorrente CDV EXPORTAÇÃO IMPORTAÇÃO E COMÉRCIO que, conforme a autuação fiscal, teria figurado como importadora ostensiva, enquanto a empresa ARYAN SCHUT FLORES teria figurado como importadora oculta, e teria sido esta, a real adquirente das mercadorias importadas.

Sustenta, ainda, que a hipótese prevista no art. 23, inciso V do Decreto Lei 1.455/76, com a redação dada pela Lei n.º 10.637/2002, sendo a pena de perdimento direcionada ao proprietário da mercadoria, ou seja, a empresa ARYAN SCHUT FLORES.

Que a punição veiculada no art. 33 da Lei n.º 11.488/07, tem por objetivo punir o importador ostensivo, nos casos de cessão do nome com vistas ao acobertamento do real importador, com a aplicação de multa de 10% (dez por cento), multa esta integralmente quitada.

Por fim argumenta que a imposição cumulativa da pena de perdimento convertida em multa e da multa de 10% (dez por cento) caracterizaria hipótese de *bis in idem* punitivo

A Fazenda Nacional sustenta que *“a pena pecuniária prevista no art. 33 da Lei n.º Lei n.º 11.488, de 2007 veio apenas substituir a pena não-pecuniária de declaração de inaptidão e não a pena de perdimento”, não prejudicando a aplicação da pena de perdimento, uma vez que “as infrações não são idênticas e nessa condição podem ser aplicadas, concomitantemente as penas a ela correspondentes”.*

Entendo não assistir razão às recorrentes.

A introdução do art. 33 da Lei nº 11.488/2007 no ordenamento jurídico visou oferecer uma resposta mais proporcional a casos de cessação de nome em operações de comércio exterior, substituindo a penalidade de inaptidão da inscrição no CNPJ pela multa de 10% sobre o valor da operação. Tal dispositivo não conflita com a aplicação da pena de perdimento, conforme expresso na Súmula CARF nº 155:

“A multa prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007 não se confunde com a pena de perdimento do art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, o que afasta a aplicação da retroatividade benigna definida no art. 106, II, 'c', do Código Tributário Nacional.”

Os bens jurídicos tutelados pelas penalidades são distintos:

- A multa prevista no art. 33 busca preservar a higidez do Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ), coibindo o uso indevido de pessoas jurídicas em operações fraudulentas;
- A pena de perdimento e sua multa substitutiva, previstas no art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, têm como foco o erário e o controle aduaneiro.

O importador ostensivo (ocultante) responde solidariamente com o adquirente oculto pelas infrações praticadas.

A responsabilidade do importador ostensivo decorre tanto da participação na infração, quanto da promoção do despacho de importação, conforme os incisos I e IV do artigo 95 do Decreto-Lei nº 37/1966, *verbis*:

Art. 95. Respondem pela infração:

I - conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática, ou dela se beneficie;

(...)

IV - a pessoa natural ou jurídica, em razão do despacho que promover, de qualquer mercadoria.”

Ademais, a multa substitutiva ao perdimento, prevista no § 3º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, aplica-se ao sujeito passivo que poderia responder pela pena de perdimento, caso a mercadoria estivesse disponível.

O importador ostensivo se enquadra como responsável, uma vez que a infração teria ensejado a aplicação do perdimento antes do desembaraço aduaneiro.

A possibilidade de cumulação das multas foi reconhecida por esta Câmara Superior no Acórdão n.º 9303-004.905, cuja ementa dispõe:

CUMULATIVIDADE DA MULTA DO ART. 33 DA LEI Nº 11.488/07 E DO PERDIMENTO DA MERCADORIA. RETROATIVIDADE BENIGNA DA LEI Nº 11.488/2007. IMPOSSIBILIDADE

A multa do art. 33 da Lei nº 11.488/07 veio para substituir a pena de inaptidão do CNPJ da pessoa jurídica, quando houver cessão de nome para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vista no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários, e não prejudica a incidência da hipótese de dano ao erário, por ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, prevista no art. 23, V, do Decreto-Lei nº 1.455/76, apenada com perdimento da mercadoria. Desta maneira, descartada hipótese de aplicação da retroação benigna prevista no artigo 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional por tratarem-se de penalidades distintas.

Trago à colação trecho do voto da Relatora, i. Conselheira Érika Costa Camargos Autran, que coaduna com todo o exposto até aqui:

De tudo que foi esclarecido acima, entendo que a pena instituída no art. 33 da Lei n.º 11.488, de 2007, surgiu, efetivamente, como alternativa à declaração de inaptidão, nas hipóteses anteriormente previstas nas instruções normativas da Secretaria da Receita Federal do Brasil que disciplinavam a inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ). E prevê multa de 10% sobre o valor da operação, limitada a R\$ 5.000,00, para o importador ostensivo que praticar interposição fraudulenta presumida, conforme disposição expressa da infração no §2º do artigo 23 do Decreto-lei n.º 1.455/76.

E o art. 23, V, do Decreto-lei n.º 1.455/76 pune, com multa de 100% sobre o valor da operação, tanto o importador ostensivo, quanto o real adquirente, em conjunto ou isoladamente, quando praticarem a interposição fraudulenta propriamente dita ou comprovada.

Desta feita, as normas têm situações fáticas de aplicação diferenciadas, sendo que o diferencial reside na comprovação da fraude, simulação e conluio para o artigo 23, V, do Decreto-lei n.º 1.455/76, bem como o sujeito passivo, que pode ser o importador ostensivo e o real adquirente; ao passo que o artigo 33 da Lei n.º 11.488 traz penalidade mais branda para a infração de interposição fraudulenta presumida, sem prova de fraude, e tem por sujeito passivo somente o importador ostensivo que possui existência fática não só jurídica.”

Pode-se ainda citar o posicionamento desta Câmara Superior nos Acórdãos n.º 9303-006.001 e o 9303-004.714, a reforçar a possibilidade de aplicação concomitante das penalidades:

Acórdão n.º 9303-006.001

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

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

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

Acórdão n.º 9303-004.714

CUMULATIVIDADE DA MULTA DO ART. 33 DA LEI Nº 11.488/07 E DO PERDIMENTO DA MERCADORIA. RETROATIVIDADE BENIGNA DA LEI Nº 11.488/2007. IMPOSSIBILIDADE

A multa do art. 33 da Lei nº 11.488/07 veio para substituir a pena de inaptidão do CNPJ da pessoa jurídica, quando houver cessão de nome para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários, e não prejudica a incidência da hipótese de dano ao erário, por ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, prevista no art. 23, V, do DL nº 1.455/76, apenada com perdimento da mercadoria.

Desta maneira, descartada hipótese de aplicação da retroação benigna prevista no artigo 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional por tratarem-se de penalidades distintas.

Conforme destacado no voto do Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal no Acórdão n.º 9303-006.001:

“O ato de ceder o nome com vistas ao acobertamento do real beneficiário acarreta duas infrações, cujos bens jurídicos tutelados são distintos: o controle aduaneiro e a integridade do Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica.”

Desta forma, a aplicação cumulativa das penalidades é plenamente fundamentada, considerando que o importador ostensivo (ocultante) comete infrações que afetam bens jurídicos distintos, sendo cabível a imposição da multa de 10%, prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007,

concomitantemente à pena de perdimento ou à multa substitutiva do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976.

Diante do acima exposto, voto por negar provimento ao Recurso Especial dos contribuintes, mantendo a responsabilidade solidária do importador ostensivo e a possibilidade de cumulação das penalidades nos casos de ocultação do sujeito passivo em operações de comércio exterior.

Dispositivo

Pelo exposto, voto por conhecer e negar provimento ao Recurso Especial interposto pela Contribuinte.

Assinado Digitalmente

Alexandre Freitas Costa