



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

Processo nº 12466.002620/2010-75
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3202-000.637 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de fevereiro de 2013
Matéria II. MULTA ISOLADA.
Recorrente BRASCOMPANY COMÉRCIO EXTERIOR LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2009

DESCUMPRIMENTO DO PRAZO PREVISTO NA IN/SRF Nº 228/2002.
NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

Restando presentes todos os requisitos formais e materiais de validade ato administrativo praticado, não há que se falar em nulidade do Auto de Infração em razão do descumprimento do prazo previsto no art. 9º da IN/SRF nº 228/2002.

MOVIMENTAÇÃO BANCÁRIA. INVESTIGAÇÃO PELO FISCO. AUTORIZAÇÃO JUDICIAL. DESNECESSIDADE. PREVISÃO LEGAL. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

São lícitas as provas coligidas pelo Fisco à observância do disposto na Lei Complementar nº. 105/2001. Não constitui violação do dever de sigilo das operações processadas pelas instituições bancárias a prestação de informações às autoridades fiscais tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, desde que haja processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.

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

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

Preliminares de nulidade do auto de infração rejeitadas. No mérito, recurso voluntário negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade do auto de infração e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário.

Irene Souza da Trindade Torres – Presidente e Relatora

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

Relatório

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

“Trata o presente processo de auto de infração lavrado para exigência de crédito tributário no valor de RS 149.723,08 referente a multa prevista no artigo 33 da Lei nº 11.488/2007.

Depreende-se da descrição dos fatos e enquadramento legal do auto de infração que ao se proceder à revisão da habilitação da empresa Brascompany Comércio Exterior Ltda para operar no Siscomex foram revelados indícios de incompatibilidade entre os valores transacionados no comércio exterior e sua capacidade econômica e financeira.

Submetida ao procedimento especial de fiscalização previsto na Instrução Normativa SRF nº 228/2002, foram verificados dos livros contábeis e fiscais e dos extratos e comprovantes de depósitos bancários e demais documentos apresentados, que as importações declaradas como sendo por conta própria eram, em verdade, importações realizadas com recursos de terceiros, os quais permaneceram ocultos na transação comercial, caracterizando-os como os reais adquirentes das mercadorias importadas.

As etapas do processo de importação, de modo geral, ocorriam da seguinte forma:

- Terceiras empresa (as reais adquirentes) transferiam recursos antecipados para a Brascompany, que somente posteriormente iniciaria a operação de importação.

- Depois de receber os recursos, a Brascompany efetuava o pagamento de diversos dispêndios do processo de importação, tais como câmbio, tributos e taxas aduaneiros.

- A Brascompany procedia ao registro de declaração de importação por conta própria e depois realizava os registros contábeis, com base em notas fiscais de entrada.

- O registro da saída das mercadorias se dava, na maioria das vezes, no mesmo dia de emissão da nota fiscal de entrada ou poucos dias depois, com base em notas fiscais de saída, cujos destinatários, em sua maioria, eram as empresas que haviam antecipado os recursos.

- Na venda das mercadorias não havia pagamento, pois os recursos já haviam sido transferidos à Brascompany antecipadamente.

A utilização de recursos de terceiro para realizar a operação de comércio exterior remete à presunção legal de que a operação é por sua conta e ordem, de acordo com do artigo 27 da Lei nº 10.637/2002.

Dessa forma, ficou caracterizada a simulação praticada pela Brascompany, ao registrar as operações de importação como próprias, a fim de permitir a ocultação dos reais adquirentes, mediante a interposição fraudulenta.

O presente processo diz respeito às Declarações de Importação nº 08/1044542-0, nº 08/1243676-2, nº 08/1451164-8 e nº 08/1803519-0 (NP Bento Exportação e Importação Ltda); nº 07/1027378-3, nº 07/1051685-6, nº 07/1083006-2 (Verdal Comércio Importação e Exportação Ltda); nº 06/0169124-0, nº 06/0229351-5, nº 06/0306708-0, nº 06/0588289-9, nº 06/0613538-8, nº 06/0678241-3, nº 06/0695789-2, nº 06/0776591-1 (Montanna Distribuidora de Peças Ltda); nº 06/0730035-8 (Punch Graphix Brasil Comércio de Máquinas Gráficas Ltda); nº 06/0193770-2 (Cared Comercial e Distribuidora Ltda), cujas mercadorias por elas amparadas foram objeto de pena de perdimento convertida em multa equivalente a seus valores aduaneiros, por terem sido consumidas ou não-localizadas.

Todas as Declarações de Importação referidas foram registradas como se a importação fosse por conta própria da Brascompany, todavia as reais adquirentes das mercadorias foram as empresas citadas.

Os documentos fiscais, contábeis e bancários comprovam que os recursos utilizados na operação provieram das reais adquirentes que os transferiu à Brascompany antecipadamente à operação.

A Brascompany utilizou os recursos das reais adquirentes para cumprir os compromissos da importação e depois de importadas as mercadorias foram a elas entregues e os ajustes contábeis realizados de forma irregular

Em razão dos recursos utilizados na operação de importação terem provindo das reais adquirentes, se caracterizou a importação por sua conta e ordem, conforme previsão do artigo 27 da Lei nº 10.637/2002.

Restou caracterizada a ocultação dos reais adquirentes, com base em simulação na operação de importação e mediante interposição fraudulenta de terceiro. O terceiro oculto deixou, indevidamente, de ser equiparado a industrial para fins de apuração e recolhimento de imposto sobre produtos industrializados (IPI).

Também se caracterizou a falsidade ideológica dos documentos instrutivos dos despachos aduaneiros, pois as faturas e demais documentos trazem como adquirente das mercadorias a Brascompany Comércio Exterior Ltda e não as adquirentes de fato.

A conduta da interessada caracterizou ainda a cessão de seu nome para realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários. Assim, foi lavrado o

auto de infração do presente processo para exigência da multa prevista no artigo 33 da Lei nº 11.488/2007.

Cientificada por via postal (AR fl. 542-v) a interessada Brascompany Comércio Exterior Ltda apresentou a impugnação tempestiva de folhas 543 a 597 com os documentos de folhas 600 a 617 anexados.

A impugnante faz as seguintes alegações, em síntese:

O procedimento especial de fiscalização a que foi submetida ultrapassou o prazo previsto pela própria Receita Federal do Brasil nas normas que regem a matéria. Por essa razão o auto de infração é improcedente.

A quebra de sigilo bancário da impugnante foi realizado com descumprimento dos requisitos da Lei Complementar nº 105/01, sendo obtido indevidamente os dados de sua movimentação financeira, o que torna essas provas ilícitas.

Não houve motivação para a quebra de seu sigilo bancário, sendo atacado seu direito constitucionalmente previsto.

A multa de 100% prevista no art. 23, § 3.º, do Decreto-lei nº 1.455/1976 não é possível de ser aplicada à impugnante, pois ao importador deve ser aplicada multa de 10 % prevista no artigo 33 da Lei nº 11.488/2007, se for o caso.

Houve motivação incorreta, pois a descrição fática não condiz com a realidade e, portanto, o auto de infração é nulo. Isso porque somente ao suposto sujeito passivo oculto, verdadeiro adquirente da mercadoria importada, e não ao importador que teria cedido seu nome na operação é aplicável o contido no § 3.º do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976.

Requer seja anulado o auto de infração ou, em caso contrário, seja reduzida a multa para 10% como arguido.”

A DRJ-Florianópolis/SC julgou improcedente a impugnação (fls. 636/670), mantendo integralmente o lançamento, nos termos da ementa abaixo transcrita

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2009

SIGILO BANCÁRIO. PROCEDIMENTO DE OFÍCIO. SOLICITAÇÃO REGULAR.

Havendo procedimento de ofício instaurado, a prestação, por parte das instituições financeiras, de informações solicitadas pelos órgãos fiscais tributários do Ministério da Fazenda, não constitui quebra do sigilo bancário, haja vista prestar-se apenas a possível constituição de crédito tributário e eventual apuração de ilícito penal, havendo, na verdade, mera transferência da responsabilidade do sigilo, antes assegurado pela instituição financeira e agora mantido pelas autoridades administrativas.

ARGUIÇÃO DE NULIDADE. REQUISICÃO DE INFORMAÇÕES SOBRE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA (RMF). AUSÊNCIA DO RELATÓRIO CIRCUNSTANCIADO.

Constando do relatório fiscal e demais peças dos autos que a RMF foi emitida por agente competente e nas situações previstas na legislação, de forma a possibilitar ao contribuinte aferir a legalidade do procedimento administrativo, não há que se falar

em nulidade do procedimento, ainda que não conste dos autos um relatório circunstanciando a hipótese que determinou a emissão da RMF.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformada, as autuada apresentou recurso voluntário perante este Colegiado (fls. 636/670), alegando, em síntese

- nulidade do auto de infração em razão de autoridade fiscal não haver cumprido o prazo estipulado na IN/SRF nº. 228/2002 para encerramento do procedimento especial de fiscalização previsto naquela normativa.

- nulidade do auto de infração por ter sido fundamentado em prova ilícita, vez que a quebra do sigilo bancário deu-se sem prévia autorização judicial. Afirma que “o § 1º do art. 145 da Constituição Federal, no que tange à quebra do sigilo bancário, não atribuiu nenhum poder especial à Administração Pública ou abrigou qualquer dispensa de buscar junto ao Judiciário autorização para afastar o direito constitucionalmente previsto do sigilo aos dados bancários, relacionados diretamente à intimidade e à vida privada das pessoas”. Aduz que o direito ao sigilo bancário é direito individual constitucionalmente assegurado;

- que a multa de 100% do valor aduaneiro, prevista no art. 23, §3º do Decreto-lei nº. 1.455/76, somente seria aplicável ao verdadeiro importador da mercadoria, ao “importador oculto”, e não ao importador que teria cedido seu nome na operação; a este importador, deveria ser aplicada a multa de 10% do valor da mercadoria, prevista no art. 33 da Lei nº. 11.488/2007; e que

- como a multa do §3º do art. 23 do Decreto-lei nº. 1.455/1976 é inaplicável àquele que cedeu o seu nome (importador ostensivo), o auto de infração traz descrição fática que não condiz com a realidade, sendo incorreta a sua motivação.

Ao final, pediu a nulidade do auto de infração (i) por ter sido concluídos fora do prazo previsto na IN nº. 228/2002; (ii) em virtude da ilegalidade da quebra dos sigilos bancários e fiscal; e (iii) em razão da incorreta motivação. Subsidiariamente, pede a redução da multa para 10%.

É o relatório

Voto

Conselheira Irene Souza da Trindade Torres, Relatora

O recurso voluntário é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, razões pelas quais deles conheço.

Ao teor do relatado, cuida a lide de Auto de Infração lavrado em desfavor de BRASCOMPANY COMÉRCIO EXTERIOR LTDA, para exigência de multa proporcional ao valor aduaneiro das mercadorias importadas, no valor total de R\$ 149.723,08, em razão da conversão da pena de perdimento em multa.

Diante dos fatos verificados em procedimento especial de fiscalização, instaurado em conformidade com a IN/SRF nº. 228/2002, a Fiscalização entendeu que diversas importações efetuadas pela Brascompany tiveram como reais importadores outras empresas, as quais seriam as verdadeiras adquirentes das mercadorias importadas, tratando-se, na verdade, de importações por conta e ordem, vez que a Brascompany teria utilizado de adiantamento de recursos de terceiros para efetuar as operações de comércio exterior. Tal fato caracterizaria a interposição fraudulenta de terceiros (ocultação do real importador), a qual consiste na infração de dano ao Erário, punida com a pena de perdimento da mercadoria, que foi convertida em multa, em razão da impossibilidade de sua localização.

Passo, pois, a analisar as alegações de defesa.

Da Nulidade do Auto de Infração por descumprimento da IN/SRF nº 228/2002

Primeiramente, entende a contribuinte que o auto de infração seria nulo por ter sido lavrado em prazo superior àquele estabelecido na IN nº. 228/2002. Afirma que, quando do oferecimento da impugnação, em 09/12/2010, encontrava-se sob o procedimento especial previsto na normativa sem que este se houvesse finalizado.

A IN/SRF nº. 228/2002, a qual dispõe sobre procedimento especial de verificação da origem dos recursos aplicados em operações de comércio exterior e combate à interposição fraudulenta de pessoas, em seu art. 9º assim estabelece:

***Art. 9º** O procedimento especial previsto nesta Instrução Normativa deverá ser concluído no prazo de noventa dias, contado da data de atendimento às intimações previstas no art. 4º.*

Parágrafo único. O titular da unidade da SRF responsável pelo procedimento especial poderá, em situações devidamente justificadas, prorrogar por igual período o prazo previsto neste artigo

Logo de plano, observa-se que a norma especifica o prazo para conclusão do procedimento, mas não atribui qualquer consequência à sua inobservância, razão pela qual não se pode inferir que a conclusão do procedimento fora do prazo culmine com a nulidade do Auto de Infração.

Independentemente de tal fato, conforme bem asseverou a decisão proferida pela DRJ, o prazo previsto na normativa foi cumprido, vez que, tendo sido expedido o Mandado de Procedimento Fiscal – MPF em 21/09/2010, determinando a conclusão do procedimento especial até 18/01/2011, a ciência do Auto de Infração, pela Brascompany, ocorreu em 11/11/2010 (fl.64).

Demais disso, ainda que a ciência do Auto de Infração fosse em data posterior àquela consignada no MPF para a conclusão do procedimento especial, ainda assim tal fato não seria causa de nulidade da peça de autuação. O MPF tem caráter subsidiário em relação aos atos de fiscalização, vez que a atividade de lançamento é obrigatória e vinculada, não podendo a autoridade fiscal deixar de exercê-la diante da ocorrência do fato gerador do tributo, de forma que não possui o MPF, tampouco o prazo estabelecido na IN nº. 228/2002, o poder de retirar da autoridade lançadora a competência a ela atribuída por lei.

Por fim, dispõem os artigos 59 e 60 do Decreto nº. 70.235/1972,

Art. 59. São nulos:

a) Os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

b) Os despachos e decisões proferido por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa

§§- omissis.

Art. 60 As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Ao teor desse dispositivo, as irregularidades que tornariam nulo o lançamento fiscal resumem-se aos casos de atos e termos lavrados por servidor incompetente e aos de despachos e decisões proferidos por autoridades incompetentes ou com cerceamento do direito de defesa. Afora as hipóteses retrocitadas, as demais irregularidades que possam vir a ocorrer no processo fiscal não acarretam nulidade do lançamento fiscal.

Conclui-se, pois, diante das considerações acima expendidas, que a inobservância do prazo de 90 dias, estabelecido na IN nº. 228/2002, não constitui nenhuma das circunstâncias previstas no PAF como passíveis da decretação de nulidade do ato, não sendo cabível, portanto, acolher nulidade suscitada.

Da Nulidade do Auto de Infração por Fundamentar-se em Prova Ilícita

A contribuinte alega que o auto de infração seria nulo em razão de fundamentar-se em prova ilícita. Entende que a quebra do sigilo bancário procedida pelo Fisco, sem a prévia autorização judicial, violaria o direito constitucionalmente assegurada ao sigilo das informações bancárias.

A questão da constitucionalidade do fornecimento de informações sobre movimentações financeiras ao Fisco sem autorização judicial, nos termos do art. 6º da Lei

Complementar nº 105/2001, é matéria com repercussão geral reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal, em 23/10/2009, e, até o momento, encontra-se sob a análise daquela Corte, sem que tenha sido proferida qualquer decisão definitiva nesse RE acerca da matéria, sendo o *leading case* o RE 601.314, de Relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski.

De outro giro, dispõe o art. 62 do RICARF:

Art. 62. *Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*

Parágrafo único. *O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:*

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993; ou

c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993.

(sublinhado não constante do original)

Não tendo havido qualquer declaração de inconstitucionalidade pelo STF, por força do *caput* do art. 62 do RICARF, sob o fundamento de inconstitucionalidade, não há como se afastar a aplicação do art 6º da Lei Complementar nº. 105/2001, o qual dispõe:

Art. 1º As instituições financeiras conservarão sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados.

[...]

§ 3º Não constitui violação do dever de sigilo:

[...]

VI – a prestação de informações nos termos e condições estabelecidos nos artigos 2º, 3º, 4º, 5º, 6º, 7º e 9º desta Lei Complementar.

[...]

Art. 6º A autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.

Parágrafo único. O resultado dos exames, as informações e os documentos a que se refere este artigo serão conservados em sigilo, observada a legislação tributária.

Desta forma, a despeito do entendimento defendido pela querelantes, não há como recusar vigência à Lei Complementar nº 105/01, que dispôs sobre o sigilo das operações de instituições financeiras e previu expressamente a possibilidade de os agentes fiscais examinarem documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes às contas de depósitos e aplicações financeiras, desde que (i) houvesse processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e (ii) tais exames fossem considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente – o que se aplica, perfeitamente, ao caso ora sob análise.

Incabível, portanto, a pretendida nulidade do auto de infração em razão da quebra do sigilo bancário e fiscal pelo Fisco, sem prévia autorização judicial .

Quanto à nulidade do auto de infração por erro na motivação, verifica-se que a questão, conforme tratada no recurso voluntário, confunde-se com o mérito, vez que a recorrente entende que a errônea motivação explicitada no auto decorre do fato de ser incabível a aplicação da pena de perdimento ao importador ostensivo, de forma que será abordado o assunto em seu todo, no tópico seguinte.

Da Aplicação da Multa do art. 33 da Lei nº 11.488/2007

Defende a Brascompany que a multa de 100% do valor aduaneiro, prevista no art. 23, §3º do Decreto-lei nº. 1.455/76, somente seria aplicável ao verdadeiro importador da mercadoria, ao “importador oculto”, e não ao importador que teria cedido seu nome na operação, caso no qual se enquadraria. Alega que, em razão do princípio da retroatividade benigna do art. 106 do CTN, deveria ser-lhe aplicada apenas a multa de 10% do valor da mercadoria, prevista no art. 33 da Lei nº. 11.488/2007, vez que esta teria derogado tacitamente a precitada multa do Decreto-lei nº. 1.455/76 em relação ao importador ostensivo.

Entendo incabível o posicionamento da contribuinte e defendo a possibilidade da aplicação concomitante de ambas as penalidades.

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

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

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

(...)

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

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

O ato de ceder o nome para acobertar o real importador configura o cometimento das duas infrações, nas quais os bens jurídicos tutelados são distintos. Não há que se falar na ocorrência do *bis in idem*, vez que os bens jurídicos tutelados não se confundem: enquanto o art. 33 da Lei nº. 11.488/2007 objetiva tão-somente resguardar a integridade do Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas, coibindo o mau uso da inscrição no CNPJ pelas empresas, o art. 23, V, do Decreto-Lei nº. 1.455/76 visa proteger o próprio patrimônio da União. Isso porque a real importadora, de acordo com o inciso IX do art 9º do Decreto nº. 7.212/2010 (RIPI), caso tivesse figurado como adquirente das mercadorias no mercado interno em importação realizada por sua conta e ordem, seria considerada estabelecimento equiparado a industrial e, como tal, estaria sujeita ao recolhimento do Imposto sobre Produtos Industrializados, o que não ocorreu em virtude de ter omitido a realização da importação por conta e ordem, fazendo-se passar por simples comprador de mercadorias importadas.

O reflexo do art. 33 da Lei nº 11.488/2007 sobre o inciso V do art. 23 do Decreto-lei nº 1.475/1976 foi muito bem enfrentada nos autos do processo nº. 10314.013716/2006-91, em voto proferido pelo i. Presidente da 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento, o Conselheiro Luís Marcelo Guerra de Castro, cujos fundamentos abaixo transcrevo e adoto como razão de decidir:

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

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

¹ Art. 33. A pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários fica sujeita a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada, não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais).

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

(...)

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

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

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Documento assinado por IRENE SOUZA DA TRINDADE TORRES, Assinado digitalmente em 25/03/2013 por IRENE SOUZA DA TRINDADE TORRES, Assinado digitalmente em 25/03/2013 por IRENE SOUZA DA TRINDADE TORRES

Impresso em 27/03/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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

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

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

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

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

Ou seja, da mesma forma em que, se verificado que a sociedade não reúne os elementos caracterizadores da empresa, perde a sua escrituração comercial a presunção estabelecida no art. 226 do mesmo Código Civil⁶, se não apresenta condições mínimas de funcionamento, seus documentos fiscais perdem o poder de provar, por si só, a realização de um serviço ou a comercialização da mercadoria.

Evidentemente, a atribuição de tal *status* à inscrição impõe um ônus significativo para o sujeito passivo, de sorte que a sua aplicação em dissonância com o que preceitua a norma que a instituiu, mais do que ilegal, afronta os princípios, implícitos e explícitos, norteadores da atuação da administração pública, gizados na Constituição Federal de 1988.

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Como se vê, a hipótese descrita no art. 33 da Lei nº 11.488 é exatamente a mesma do inciso III art. 37 da IN SRF nº 200, de 2002: ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações, com vistas ao acobertamento de determinada pessoa.

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

“Já no art. 35, juntamente com a modificação da redação do art. 81 da Lei nº 9.430, de 1996, contida no art. 15 do PLV, sugerimos a adequação dos critérios legais para se declarar a inaptidão de inscrição das pessoas jurídicas e

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

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

da multa aplicável no caso de cessão de nome da empresa para realização de operações de comércio exterior de terceiros.”(grifo nosso)

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

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

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

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

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

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

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

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

Especificamente no âmbito do que se discute no presente recurso, a recorrente, ao ceder seu nome para a prática da atos por terceiros e, ao mesmo tempo, inserir informações falsas nas declarações prestadas ao Fisco, amparada em documento, no mínimo, ideologicamente falso, já que não reflete as partes envolvidas na transação comercial, infringe, igualmente, os dois dispositivos.

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

No âmbito daquele ramo, aplica-se a cláusula de aumento da pena prevista no art. 70 do Código Penal (Decreto-lei nº 2.848, de 1940)¹¹; no direito aduaneiro, cada

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

uma das penalidades correspondentes à cada norma infringida, nos termos do já transcrito art. 99 do DL nº 37/66.

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

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

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

(...)

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

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

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

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

Tenho, no entanto, que a disposição acima citada não tem o condão de afastar a pena de perdimento, ou seja, não revogou o art. 23 do DL nº 1.455/76, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002. Isso porque, a pena de perdimento atinge, em verdade, o real adquirente da mercadoria, no caso a HBB, sujeito oculto da operação de importação. A pena de multa de 10% revela-se como pena pessoal da empresa que, cedendo seu nome, faz a importação, em nome próprio, para terceiros.

Quanto à declaração de inaptidão do CNPJ, o parágrafo único do aludido artigo estatui que "à hipótese prevista no caput deste artigo não se aplica o disposto no art. 81 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996", e que consiste, exatamente, na declaração de inaptidão do CNPJ. É dizer, realmente, quanto a essa declaração houve a vedação de aplicação dessa sanção na hipótese de importação em favor de terceiro oculto. Não obstante, tal penalidade não

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

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

foi aplicada pelo auto de infração objeto desta impetração, tanto que está sendo objeto de apreciação em outro mandado de segurança, que tramita na 1ª Região, em decorrência de outro ato de outra autoridade fiscal, de modo que, no particular, a questão é de ser tratada no seio da aludida ação mandamental.

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

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

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

Com efeito, partindo-se do pressuposto de que o ponto de partida para uma interpretação sistemática é a presunção de coerência do Ordenamento Jurídico, somente se afasta a aplicação da norma anterior após a demonstração inequívoca da incompatibilidade entre os dispositivos, conforme sintetizou o renomado hermenêuta¹⁵:

*Em resumo: sempre se começará pelo Processo Sistemático; e só depois de verificar a **inaplicabilidade ocasional** deste, se proclamará ab-rogada, ou derrogada, a norma, o ato, ou a cláusula.(destaquei)*

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

Destaque-se, por último, que no mesmo sentido foi o julgado proferido pela 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento deste CARF, em janeiro deste ano, nos autos do processo nº. 12466.002615/2010-62, onde figura como recorrente a mesma empresa Brascompany.

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

¹⁵ *op.cit.* p. 291.

Processo nº 12466.002620/2010-75
Acórdão n.º **3202-000.637**

S3-C2T2
Fl. 787

Pelas razões acima postas, **REJEITO** as preliminares de nulidade do Auto de Infração suscitadas e, no mérito, **NEGO PROVIMENTO** ao recurso voluntário.

É como voto.

Irene Souza da Trindade Torres