



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

Processo n° 12466.003440/2008-96
Recurso n° 504.482 Voluntário
Acórdão n° **3802-00.668 – 2ª Turma Especial**
Sessão de 30 de agosto de 2011
Matéria CONVERSÃO PENA PERDIMENTO EM MULTA
Recorrente CRISTAL IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 23/01/2004 a 24/03/2004

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

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

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

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

RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª Turma Especial da Terceira Seção de Julgamento, por maioria, negar provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro José Fernandes do Nascimento (relator) que dava provimento parcial. Designado o Conselheiro Regis Xavier Holanda como redator do voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Regis Xavier Holanda – Presidente e Redator.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento- Relator.

EDITADO EM: 12/09/2011

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Regis Xavier Holanda, Francisco José Barroso Rios, José Fernandes do Nascimento, Tatiana Midori Migiyama, Solon Sehn e Bruno Maurício Macedo Curi.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário oposto com o objetivo de reformar o Acórdão nº 07-16.656, de 19 de junho de 2009 (fls. 708/713), proferido pelos membros da 1ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento Florianópolis/SC (DRJ/FNS), em que, por unanimidade de votos, consideraram procedente o lançamento, mantendo o crédito tributário exigido, com base nos fundamentos resumidos na ementa a seguir transcrita:

Assunto: Obrigações Acessórias

Período de apuração: 23/01/2004 a 24/03/2004

DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. MERCADORIA CONSUMIDA OU NÃO LOCALIZADA. MULTA IGUAL AO VALOR DA MERCADORIA.

Considera-se dano ao Erário a ocultação do real sujeito passivo na operação de importação, inclusive mediante interposição fraudulenta de terceiros, infração punível com a pena de perdimento, que é convertida em multa igual ao valor da mercadoria caso tenha sido entregue a consumo ou não seja localizada.

IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIRO. RECURSOS FINANCEIROS. PRESUNÇÃO LEGAL.

Presume-se por conta e ordem de terceiro, a operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos financeiros daquele.

Lançamento Procedente

Por bem resumir os dados relevantes registrados até a prolação da decisão de primeiro grau, transcrevo a seguir o Relatório encartado no Acórdão recorrido:

Trata o presente processo de auto de infração lavrado para exigência de crédito tributário no valor de R\$ 212.400,56, referente a multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias importadas, prevista no parágrafo 3º do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976, com a redação dada pelo artigo 59 da Lei nº 10.637/2002.

Depreende-se da descrição dos fatos e enquadramento legal do auto de infração, que a interessada promoveu diversas importações de mercadorias, declarando as operações como se fossem por conta própria, ou seja, figurava como importadora e adquirente das mercadorias importadas. O procedimento de fiscalização, com amparo na Instrução Normativa SRF nº 228/2002, concluiu que as operações eram, em verdade, realizadas por conta e ordem de terceiros, mediante a ocultação dos reais importadores, com o uso de recursos deles provenientes. Intimada a prestar esclarecimentos e apresentar documentos que comprovassem a regularidade das operações, a interessada não logrou êxito, apresentando contabilidade deficiente, de forma que a origem, disponibilidade e transferência lícitas dos recursos não ficaram comprovadas. Ao contrário, os documentos analisados comprovaram que os recursos utilizados nas operações de importação tiveram como origem os reais adquirentes das mercadorias, ocultos, aos quais estas eram repassadas mediante simulação de venda. Ficaram caracterizados ainda a falta de capacidade financeira dos sócios da empresa, o subfaturamento de preços, a falsidade dos documentos instrutivos dos despachos de importação, e, principalmente, a ocultação dos reais adquirentes das mercadorias importadas, mediante interposição fraudulenta de terceiros.

No caso em apreço, a real importadora, oculta nas operações de importação foi a empresa “Sercopel Importação e Comércio de Papéis Ltda” (“Sercopel”), autuada na condição de sujeito passivo solidário (termo de folhas 03). A Sercopel foi a real importadora nas operações amparadas pelas Declarações de Importação listadas às folhas 60.

Dessa forma, foi proposta a pena de perdimento das mercadorias, como previsto no parágrafo 1º do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976, com a redação dada pelo artigo 59 da Lei nº 10.637/2002, pela caracterização do disposto no inciso V do mesmo artigo. Em razão de as mercadorias já haverem sido consumidas ou não localizadas, foi lavrado auto de infração para exigência da multa equivalente ao valor aduaneiro das mesmas, como previsto no parágrafo 3º do mesmo artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976, com redação dada pelo artigo 59 da Lei nº 10.637/2002.

Regularmente científicadas por via postal (AR às fls. 637 e 705), a Cristal Importação e Exportação Ltda apresentou a impugnação tempestiva de folhas 642 a 666, com os documentos de folhas 667 a 680 anexados, e a Sercopel Importação e Comércio de Papéis Ltda foi declarada revel (termo de revelia às fls. 706).

A impugnante alega que “o Auto de Infração guerreado se funda em indícios e presunções, baseadas em conjecturas mirabolantes, destituídas de lógica e sem trazer prova capaz de sustentar quaisquer afirmações no mesmo contidas”.

Alega que as mercadorias importadas foram por ela adquiridas, ato perfeitamente regular que não caracteriza a importação por conta e ordem de terceiros, conforme artigo 11 da Lei nº 11.281/2006 e Instrução Normativa SRF nº 634/2006.

Traça considerações sobre importação “por conta própria” e “por conta e ordem de terceiros” para defender que as importações que realizou não se caracterizam como “por conta e ordem de terceiros”. Embasa sua defesa no Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 07, de 13/06/02.

Defende que inexistente previsão legal que proíba uma empresa comercial importadora e exportadora de realizar tanto a operação de importação por conta própria quanto a importação por conta e ordem de terceiro.

Alega que sua boa saúde e capacidade financeira restou amplamente demonstrada no curso do trabalho fiscal, através de extratos bancários, limites de crédito junto às instituições financeiras, contratos de mútuo e empréstimos, credibilidade na rápida obtenção de seguros garantia, dentre outros.

Discorda de todas as alegações da fiscalização, em especial a de que houve fraude ou simulação e subfaturamento. Alega que os documentos apresentados, tais como, extratos bancários, limites de crédito junto a instituições financeiras, contratos de mútuo e empréstimos, credibilidade na rápida obtenção de seguros garantia, dentre outros, comprovam sua capacidade financeira.

Defende que, se fosse o caso, e conforme julgados das DRJ, “eventual penalidade a ser aplicada ao importador ostensivo no caso de comprovação de cessão de nome seria tão-somente a aplicação de multa no valor de 10% (dez por cento) do valor da operação.” Transcreve ementas de decisões administrativas.

Discorda da conclusão da fiscalização de que houve subfaturamento nas importações. Alega que os preços praticados são os efetivamente de mercado e que inexistem razões para desconsiderar os valores declarados.

Defende a exclusão de sua responsabilidade em razão de ter atuado em conformidade com o entendimento da Secretaria da Receita Federal do Brasil, conforme prevê o inciso II do artigo 610 do Regulamento Aduaneiro, e o disposto no ADI nº 07/2002, em relação à caracterização da importação por conta e ordem de terceiros.

Requer seja julgado improcedente o auto de infração, cancelando-se a penalidade proposta.

Protesta pela concessão de prazo para a juntada ulterior de documentos.

Sobreveio o Acórdão recorrido, sendo dele cientificada a Interessada, por via postal (fl. 714v), em 11/09/2009. Inconformada, interpôs o Recurso Voluntário de fls. 717/738, protocolado em 04/08/2009 (fl. 716), em que reafirmou as razões de defesa aduzidas na peça impugnatória. Em aditamento, em síntese, alegou o seguinte:

- a) a utilização de um indício como meio de prova, a originar uma presunção, como aduzido na r. decisão recorrida, só seria legítima se o indício e a presunção tivessem gerado a convicção de que não havia nenhuma outra alternativa razoável que não aquela indicada pelo indício, o que não ocorreu no presente caso;
- b) a presunção legal admitida, em matéria de importação, para que seja caracterizada a fraude ou simulação, mediante interposição fraudulenta, é aquela consistente na não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados, consoante norma do Regulamento Aduaneiro, do Decreto-lei nº. 1.455, de 1976, e da Lei nº 10.637, de 2002;
- c) inexistia óbice à realização de importação na modalidade por conta própria, para cumprimento de contrato de compra e venda previamente celebrado com eventual promissário comprador, no mercado interno, conhecida como importação por encomenda, positivada no art. 11 da Lei nº 11.281, de 2006;
- d) as operações de importação em questão ocorreram na modalidade por conta própria, inexistindo qualquer indício que autorizasse a conclusão de que houve interposição fraudulenta de terceiros;
- e) não configurava operação de importação por conta e ordem de terceiros, nos termos do art. 2º do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 7, de 2002, quando o importador atuasse com recursos próprios ou adquirisse a propriedade das mercadorias, sendo suficiente, neste caso, que, alternativamente: (i) constasse como adquirente no contrato de câmbio; (ii) constasse como adquirente na fatura comercial internacional (*invoice*); (iii) emitisse nota fiscal de entrada ou de saída a título de compra ou venda; ou (iv) contabilizasse a entrada ou a saída da mercadoria importada como compra e venda; e
- f) ao pretender converter a aplicação da pena de perdimento das mercadorias em multa equivalente ao valor aduaneiro, com base no art. 23, inciso V, do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, a presente autuação foi totalmente arbitrária e equivocada, não podendo prosperar, vez que eventual penalidade a ser aplicada ao importador ostensivo no caso de comprovação de cessão de nome, o que conforme alhures exposto não ocorreu, seria tão-somente a aplicação de multa no valor de 10% (dez por cento) do valor da operação, conforme entendimento esposado nas decisões proferidas pela 2ª Turma da DRJ – São Paulo, que foram transcritas.

No final, requereu o provimento do presente Recurso, para que fosse cancelada integralmente a multa aplicada.

Em atenção ao despacho de fl. 739 (sem numeração), os presentes autos foram enviados a este E. Conselho. Na Sessão de abril de 2011, em cumprimento ao disposto no art. 49 do Anexo II do Regimento Interno deste Conselho, aprovado pela Portaria MF nº

256, de 22 de junho de 2009, foram distribuídos, mediante sorteio, para este Conselheiro Relator.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro José Fernandes do Nascimento, Relator

O presente Recurso foi apresentado por parte legítima e em tempo hábil, preenche os demais requisitos de admissibilidade e trata de matéria da competência deste Colegiado, portanto, dele tomo conhecimento.

Do motivo da presente autuação.

Segundo o disposto no subitem 5.1 da Descrição dos Fatos (fls. 34/39), que integra o presente Auto de Infração, o motivo da presente autuação fora o cometimento, pela Autuada, da infração qualificada como interposição fraudulenta de terceiro na operação de importação, prevista no inciso V do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976, com a redação dada pelo artigo 59 da Lei nº 10.637, de 2002, caracterizada pela ocultação do real adquirente ou importador das mercadorias discriminadas nas Declarações de Importação (DI) de nºs 04/0057898-5 (fls. 428/433), 04/0249943-8 (fls. 449/453), respectivamente, registradas em 20/01/2004 e 17/03/2004, mediante a utilização de recursos financeiros do real importador ou adquirente das mercadorias, no caso, a pessoa jurídica Sercopel Importação e Comércio de Papéis Ltda., que, por esse motivo, foi incluída no pólo passivo da presente autuação, na condição de responsável solidária, por interesse comum (art. 124 do CTN), conforme estabelecido no Termo de Sujeição Passiva Solidária de fl. 03.

Por ser considerada dano ao Erário, a referida infração deveria ser sancionada com a pena de perdimento das mercadorias, fixada no § 1º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, entretanto, como não foram localizadas ou dadas a consumo, com respaldo no § 3º do mesmo art. 23, com a redação dada pelo artigo 59 da Lei nº 10.637, de 2002, as Autoridades Fiscais propuseram a conversão da pena de perdimento em multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias.

Do objeto da presente controvérsia.

Conforme delineado no Relatório precedente, o cerne da presente controvérsia diz respeito à qualificação jurídica atribuída às operações de importação objeto da presente autuação.

Com base no argumento de que havia comprovação nos autos que os recursos utilizados nas operações de importação referenciadas provieram da real adquirente das mercadorias, no caso, a responsável solidária Sercopel, entenderam os membros da Turma de Julgamento de primeiro grau, ratificando as conclusões das Autoridades Fiscais autoras do procedimento fiscal em apreço, que as ditas operações de importação caracterizavam-se como sendo por conta e ordem de terceiros, com a ocultação do real adquirente das mercadorias.

Por outro lado, com respaldo no argumento de que não inexistia qualquer indício que autorizasse a conclusão da Fiscalização, reafirmou a Autuada que as referidas operações de importação realizaram-se segundo a modalidade de importação por conta própria. Ademais, alegou ainda a Recorrente que a presente autuação fora totalmente arbitrária e

equivocada, vez que, na condição de importador ostensivo, caso houvesse comprovação da cessão do nome, o que não admitia, a penalidade que lhe seria imputável seria tão-somente a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação, instituída no art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007.

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

Da interposição fraudulenta na importação: requisitos materiais e formais.

De modo geral, considera-se **interposição fraudulenta** (ou ilícita) a operação em que uma determinada pessoa (a interposta pessoa) realiza, em nome próprio, negócio jurídico de outrem (o real beneficiário), substituindo e ocultando este último do conhecimento de terceiros prejudicados com a operação fraudulenta.

No âmbito das operações de comércio exterior, a interposta pessoa é aquela que se coloca entre o importador/exportador estrangeiro e o comprador/vendedor no País, ocultando um ou outro do conhecimento dos órgãos de controle e fiscalização das atividades de comércio exterior.

No âmbito da operação de importação, a interposição fraudulenta consiste no ajuste doloso (conluio) entre o importador ostensivo e o real adquirente da mercadoria estrangeira (o importador oculto), omitindo a participação deste último nos documentos que amparam a operação e no respectivo procedimento de despacho aduaneiro de importação e assim ocultando real importador do conhecimento dos órgãos de controle das atividades de comércio exterior, de modo a isentá-lo dos encargos e responsabilidades decorrentes da referida operação.

A materialização da referida infração exige, necessariamente, a participação de pelo menos duas pessoas jurídicas, sendo uma oculta (o importador oculto ou real beneficiário da operação), que fornece os recursos financeiros utilizados na operação (**requisito material**), e a outra ostensiva (importador ostensivo), a cedente do nome, inclusive dos documentos, com vistas à realização dos procedimentos de despacho aduaneiro da mercadoria (**requisito formal**).

Das modalidades de interposição fraudulenta na operação de importação.

De acordo com a legislação vigente, a interposição fraudulenta (*latu sensu*) divide-se em: a) **interposição fraudulenta (comprovada)**, prevista no inciso V do *caput* do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, com a nova redação da Lei nº 10.637, de 2002, combinado com o disposto no art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007; e b) **interposição fraudulenta presumida**, definida no § 2º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, com a nova redação da Lei nº 10.637, de 2002.

O que diferencia uma modalidade da outra é a existência ou não da comprovação da **origem, disponibilidade e transferência dos recursos financeiros**

empregados na operação de importação, por parte do importador responsável pelo procedimento de despacho aduaneiro de importação.

Na interposição fraudulenta presumida, o importador ostensivo não comprova **a origem, disponibilidade e transferência dos recursos financeiros** utilizados na operação de importação por conta própria (simulada). Nessa modalidade de interposição fraudulenta, são presumidas a operação de importação por conta e ordem de terceiro e a participação do real importador que, por força das circunstâncias, não é identificado, permanecendo oculto ou desconhecido da Fiscalização aduaneira.

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

Dos efeitos jurídicos da prática da interposição fraudulenta presumida.

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

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

(...)

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

(...). (grifos originais)

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

Além disso, a **não-comprovação da origem, disponibilidade ou transferência dos recursos financeiros empregados nas operações de comércio exterior** constitui hipótese de inidoneidade da pessoa jurídica suficiente para imposição da declaração de inaptidão da sua inscrição no CNPJ, conforme determina o § 1º do art. 81 da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002, a seguir transcrito:

*Art. 81. Poderá, ainda, ser declarada inapta, nos termos e condições definidos em ato do Ministro da Fazenda, a inscrição da pessoa jurídica que deixar de apresentar a declaração anual de imposto de renda em um ou mais exercícios e não for localizada no endereço informado à Secretaria da Receita Federal, **bem como daquela que não exista de fato**¹.*

¹ Atualmente, o caput deste artigo tem a seguinte redação: "Art. 81. Poderá ser declarada inapta, nos termos e condições definidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, a inscrição no CNPJ da pessoa jurídica que, em exercício de atividade econômica, não 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 do Brasil".
Autenticado em 28/09/2011 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 28/09/2011 por REGIS XAVIER HOLA

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

[...] (grifos não originais).

Dessa forma, demonstrado que, nas duas hipóteses anteriormente explicitadas, o real adquirente da mercadoria é presumido ou pressuposto, portando desconhecido da Fiscalização aduaneira, indubitavelmente, pela prática da interposição fraudulenta presumida, apenas o importador ostensivo responde pelas seguintes sanções:

- a) pena de perdimento da mercadoria, por dano ao erário, prevista no § 1º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, ou multa de 100% (cem por cento) do valor aduaneiro, estabelecida no § 3º do citado art. 23, se não localizada ou consumida a mercadoria; e
- b) declaração de inaptidão da sua inscrição no CNPJ, nos termos do § 1º do art. 81 da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002.

Dos efeitos jurídicos da prática da interposição fraudulenta (comprovada).

Até a vigência do art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, a tipificação da infração por interposição fraudulenta (comprovada) nas operações de comércio exterior, incluindo a conduta tanto do real beneficiário quanto a da interposta pessoa, era definida, exclusivamente, no inciso V do *caput* do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, com a nova redação da Lei nº 10.637, de 2002, com os seguintes termos:

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

[...]

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

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

[...]

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

[...] (grifos não originais)

estando obrigada, deixar de apresentar declarações e demonstrativos em 2 (dois) exercícios consecutivos".

Com o advento da Lei nº 11.488, de 2007, a conduta da interposta pessoa, consistente na cessão do nome, incluindo a disponibilização de documentos, passou a ser disciplinada no art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, a seguir transcrito:

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

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

Induvidosamente, o preceito legal em destaque trata da conduta da interposta pessoa no âmbito da infração por interposição fraudulenta (comprovada), atribuindo-lhe duas consequências jurídicas. No *caput*, a interposta pessoa que apenas cede o nome, inclusive disponibilizando documentos, foi imputada a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação, não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais). No parágrafo único, excluiu a referida conduta da situação equiparada a inexistência de fato, eximindo a interposta pessoa da declaração de inaptidão no CNPJ, anteriormente prevista para a referida infração.

Em decorrência dessa alteração, cabe esclarecer que, até a vigência do art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, predominava o entendimento de que, pela prática da interposição fraudulenta (comprovada), respondia:

- a) pela pena de perdimento, ou multa equivalente ao valor aduaneiro, **a interposta pessoa, em co-autoria com o real beneficiário da operação;**
e
- b) pela declaração de inaptidão da inscrição no CNPJ, por inexistência de fato, nos termos do inciso III do art. 34, combinado com o inciso III do art. 41, da Instrução Normativa SRF nº 568, de 2005², **apenas a interposta pessoa.**

Após a vigência do referido preceito legal, em conformidade com o disposto no art. 100 do Decreto-lei nº 37, de 1966³, pela prática da infração em apreço, a interposta pessoa passou a responder apenas pela multa de 10% (dez por cento) do valor operação, não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais).

O motivo para que não haja cumulação de penalidades (multa de 100% mais multa de 10%) sobre a mesma pessoa jurídica infratora (no caso, a interposta pessoa) decorre

² "Art. 34. Será declarada inapta a inscrição no CNPJ de entidade:

[...]

III – inexistente de fato;

[...]

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

[...]

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

[...]"

³ "Art.100 - Se do processo se apurar responsabilidade de duas ou mais pessoas, será imposta a cada uma delas a pena relativa à infração que houver cometido".

do fato de ambas as penalidades sancionarem infração idêntica (a interposição fraudulenta), o que é expressamente vedado pelo princípio do *non bis in idem* que, em matéria de infração, consiste na proibição de dupla penalização sobre idêntica conduta ilícita ou de dupla valoração de circunstância gravosa com vista à determinação do grau da pena aplicável.

Não se deve olvidar que, no âmbito da legislação aduaneira, tal princípio encontra-se positivado no *caput* do art. 99 do Decreto-lei nº 37, de 1966, a seguir reproduzido:

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

[...] (grifos não originais)

Não é demais repisar que, com o advento do art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, embora esse preceito legal e o art. 23, V, do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, refiram-se a mesma infração (interposição fraudulenta no comércio exterior), não há dúvida que as condutas sancionadas são complementares e os agentes distintos. No inciso V do art. 23, a conduta sancionada passou a ser apenas o fornecimento dos recursos financeiros (requisito material da infração), conduta atribuída apenas ao real beneficiário da operação. Enquanto no art. 33, a conduta sancionada é a cessão do nome (requisito formal da infração), conduta reservada apenas a interposta pessoa.

Em suma, a partir da vigência do art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, a penalidade decorrente da prática da infração tipificada no artigo 23, V, do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, passou ser imputável apenas ao real importador ou exportador, ao passo que o importador ou exportador ostensivo, passou a responder apenas pela multa do artigo 33 da Lei nº 11.488, de 2007.

Esse também tem sido o entendimento esposado pelo E. Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF4) que, por unanimidade, negou provimento ao recurso de Apelação no Mandado de Segurança (AMS) nº 2005.72.08.005166-6/SC (TRF4)⁴, de cuja ementa transcrevo os seguintes excertos:

[...]

2. O auto de infração, que redundou na aplicação da pena de perdimento, está devidamente fundamentado, encontrando lastro nos documentos produzidos no procedimento administrativo, que dão conta de que a impetrante, de fato, promoveu a importação em favor de terceiro, sem o observância das regras pertinentes.

[...]

5. O artigo 33 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, não tem o condão de afastar a pena de perdimento, porquanto não implicou em revogação do artigo 23 do DL nº 1.455/76, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002. Isso porque, a pena de perdimento atinge, em verdade, o real adquirente da mercadoria, sujeito oculto da operação de importação. A pena de multa de 10% sobre a operação, prevista no referido

*dispositivo legal, revela-se como pena pessoal da empresa que, cedendo seu nome, faz a importação, em nome próprio, para terceiros. O parágrafo único do aludido artigo, por sua vez, estatui que "à hipótese prevista no caput deste artigo não se aplica o disposto no art. 81 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996". Essa complementação legal, constante do parágrafo único, abona o entendimento de que **não houve a revogação da pena de perdimento para a hipótese retratada nos autos. Antes o confirma, porquanto exclui, expressamente, apenas a possibilidade da aplicação da sanção de inaptidão do CNPJ. Quanto às demais penas, permanecem incólumes, havendo a previsão, agora também, da pena pecuniária, nos termos do caput do aludido preceptivo legal.***

[...] (grifos não originais)

De acordo com o referido julgado, a multa de 10% (dez por cento), prevista no *caput* do referido precepto legal, aplica-se apenas ao importador ostensivo que, em nome próprio, cedendo seu nome, realiza o procedimento de importação do interesse do importador oculto, enquanto que pela pena de perdimento, ou a multa equivalente ao valor aduaneiro, responde apenas o real importador.

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

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

Com efeito, é inquestionável que a interposição fraudulenta caracterizada pela não-comprovação da origem lícita dos recursos, aqui denominada de interposição fraudulenta presumida, consiste numa infração muito mais danosa à sociedade do que aquel'outra em que resta comprovada apenas a utilização dos recursos de terceiros, porém, sem o atendimento dos requisitos formais exigidos no procedimento de importação por conta e ordem de terceiros. A razão é óbvia, em decorrência da prática da primeira infração, além dos crimes contra ordem tributária, em tese, poderão ainda coexistir outros delitos de grande poder ofensivo, tais como os crimes de evasão de divisas, de lavagem de dinheiro etc.

Da infração objeto da presente autuação.

No subitem 5.1 da Descrição dos Fatos (fls. 34/39), que integra o presente Auto de Infração, informam as Autoridades Fiscais que a documentação bancária (transferências e depósitos eletrônicos, extratos bancários etc.) apresentada pela Autuada (fls.

⁵ "Art. 727. Aplica-se a multa de dez por cento do valor da operação à pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas ao acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários (Lei no 11.488, de 2007, art. 33, caput).

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

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

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

440/447 e 459/466) comprovavam a transferência antecipada dos recursos financeiros da real adquirente Sercopel para a conta-corrente bancária da Autuada, que foram utilizados na liquidação da operação de câmbio (pagamento da mercadoria), pagamentos dos tributos e demais despesas relacionadas com a nacionalização das mercadorias discriminadas nas referidas DI.

De fato, analisando a referida documentação, verifica-se que os valores utilizados nos citados pagamentos são equivalentes ou quase coincidentes com os que foram depositados na conta bancária da Recorrente, previamente à efetivação das referidas operações de importação e em datas coincidentes ou muito próximas das referentes à liquidação da operação de câmbio e do pagamento das demais despesas atinentes à nacionalização das mercadorias importadas. Trata-se, no caso em tela, de provas robustas e não de meros indícios, como alegado pela Recorrente.

No meu entendimento, os referidos documentos representam provas imediatas e cabais da efetiva transferência dos recursos financeiros empregados nas mencionadas operações de importação, comprovando que a Autuada, por ter omitido a participação da Sercopel nos despachos aduaneiros de importação e respectivos documentos instrutivos destes procedimentos, apenas ceder a seu nome, acobertando a pessoa jurídica Sercopel, a real adquirente das mercadorias.

No presente caso, os mencionados despachos aduaneiros de importação representam, formalmente e de forma aparente (simulada), uma operação de importação por conta própria, mas, de fato, a real operação de importação foi do tipo por conta e ordem de terceiro (dissimulada), portanto, sem cumprimento das formalidades legais estabelecidas na legislação, situação que se subsume perfeitamente à definição de interposição fraudulenta (comprovada), anteriormente definida.

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

- a) o Termo de Declaração (fls. 529/534) prestado pelo sócio gerente da Autuada, onde confessa que as referidas importações foram realizadas por conta e ordem da Sercopel, que foi quem realizou toda a negociação de compra das mercadorias diretamente com o fornecedor estrangeiro; e
- b) o Contrato de “Acordo Comercial de Importação por Conta e Ordem de Terceiros” (fls. 146/155), firmado entre a Autuada e a Responsável Solidária Sercopel, com data de 01/12/2003, cujo objeto consistia na prestação de serviços de importação por conta e ordem de terceiros, nos termos da Instrução Normativa SRF nº 225, de 2002.

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

Da infração cometida e da penalidade aplicável: princípio da retroatividade benigna.

No caso em tela, como a referida infração foi cometida antes da vigência do art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, pela prática da infração capitulada no inciso V do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, pela simples cessão do nome, na condição de importador ostensivo, a Recorrente também respondia pela pena de perdimento da mercadoria por dano ao erário, prevista no § 1º do citado art. 23, ou sua sucedânea, a multa de 100% (cem por cento) do valor aduaneiro, estabelecida no § 3º do citado art. 23, em regime de co-autoria e solidariedade com o real adquirente ou importador de fato, conforme explicitado precedentemente.

Porém, em relação ao importador ostensivo, a penalidade 100% (cem por cento) do valor aduaneiro foi reduzida para 10% (dez por cento) do valor da operação, em decorrência, tratando-se de ato não definitivamente julgado, no presente caso, deve ser reconhecido em favor da Recorrente o efeito da retroatividade benigna, previsto na alínea “c” do inciso II do artigo 106 do CTN, a seguir transcrito:

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.

Dessa forma, com respaldo no art. 100, combinado com o inciso V do art. 95, do Decreto-lei nº 37, de 1966, entendo que a Autuada e a Responsável Solidária, pela prática da infração objeto da presente autuação, respondem de forma distinta, a saber:

- a) a Autuada (Cristal) pela multa de 10% (dez por cento) do valor operação, nos termos do *caput* do art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007; e
- b) a Responsável Solidária (Sercopel) pela multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, fixada no § 3º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, com a nova redação.

Da manutenção da multa em

Da conclusão.

Diante do exposto, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao presente Recurso, para, em favor apenas da Autuada, reduzir para 10% (dez por cento) o valor da multa aplicada, devendo ser mantida a cobrança da multa de 100% (cem por cento) cominada à Responsável Solidária, Sercopel Importação e Comércio de Papéis Ltda.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento

Voto Vencedor

Conselheiro Regis Xavier Holanda, Redator designado.

Da interposição fraudulenta de terceiros

A ocultação, em operações de importação, do real comprador ou do responsável pela operação encontra tratamento normativo no artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/76 incluído pela Lei nº 10.637/02, *in verbis*:

Decreto-lei nº 1.455/1976

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

(...)

V - estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

(...)

§1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

§2º Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

§ 3º A pena prevista no § 1º converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

§ 4º O disposto no § 3º não impede a apreensão da mercadoria nos casos previstos no inciso I ou quando for proibida sua importação, consumo ou circulação no território nacional.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

O auto de infração objeto do presente processo trata de conversão da pena de perdimento em multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias por ocultação do sujeito passivo, do real comprador ou responsável pelas operações de importação (Sercopel Importação e Comércio de Papéis Ltda.), mediante fraude ou simulação, inclusive interposição fraudulenta de terceiros.

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

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

Lei nº 11.488/2007

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

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 4º O disposto nos §§ 2º e 3º aplica-se, também, na hipótese de que trata o §2º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976.

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

⁶ Redação atual do caput do art. 81 da Lei nº 9.430/96, dada pela Lei nº 11.941, de 2009: Art. 81. Poderá ser declarada inapta, nos termos e condições definidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, a inscrição no CNPJ da pessoa jurídica que, estando obrigada, deixar de apresentar declarações e demonstrativos em 2 (dois) ~~exercícios consecutivos~~.

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

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

“Da alegação da cessão de nome da pessoa jurídica

.....

*De pronto, não é demais ressaltar que toda cessão fraudulenta de nome empresarial a terceiros para o escamoteado exercício do comércio internacional provoca a ocorrência, simultânea, de interposição fraudulenta, obtendo tal situação fática reprimenda, **de forma cumulativa**, tanto relacionada ao objetivo perdimento da mercadoria – **Dano ao Erário: pena de natureza administrativa/controlado aduaneiro** - quanto à penalidade inaugurada no artigo 33 acima colocado – **Obrigação tributária acessória: pena face ao seu descumprimento**. Porém, nem toda interposição fraudulenta de terceiros é alimentada pela cessão indevida do nome empresarial da importadora/exportadora - como podemos citar a presunção debatida nestes autos -, subsumindo-se tal acontecimento à pena de perdimento, no entanto motivando o afastamento da segunda penalidade aqui em debate.*

.....

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

.....

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

*Portanto, o lançamento tem seu núcleo centrado na pena de perdimento da mercadoria. **O objeto primário da reprimenda administrativa, desse modo, é a apreensão da mercadoria em face, “primeiro”, do importador/exportador ostensivo** –*

explicitado no conhecimento de transporte/fatura/nota fiscal/registo da DI/RE - e ulterior decretação de sua perda em favor da União.

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

O crédito tributário, na espécie, é fruto da impossibilidade da execução dessa sanção administrativa, redundando, logo, em exação no importe equivalente ao quantum dessas mercadorias. **Logo, fossem, nesse passo, apresentadas as mercadorias não existiria o presente crédito tributário. Ou mesmo, se citada inflição fosse decretada no anterior curso do despacho aduaneiro, portanto com as mercadorias então palpáveis, igualmente, aludido crédito tributário não se lhe sucederia, pois a pena de perdimento seria ali cominada em face daquele agente apresentado como importador.**

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

.....

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

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

.....

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

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

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

Diante da inviabilidade da materialização da sanção, conforme visto, há que ser promovida a constituição do crédito tributário, sob a vertente da penalidade pecuniária. Nesse novo turno, em desfavor de quem? Ora, em desfavor do proprietário da mercadoria, bem como daquele que efetivamente logrou fomentar a interposição vedada, decisivamente concorreu para a interposição fraudulenta, aquele, portanto, que almejou beneficiar-se da operação simulada, conforme norte claro emanado do art. 95 do Decreto-lei nº 1.455/1976.

*A reprimenda à cessão é personalíssima ao agente cedente, logo destinada especificamente: “a pessoa jurídica que ceder seu nome”, diferentemente da interposição fraudulenta, a qual comporta repreender o fato: **interposição dolosa**, mediante a incidência da decretação da perda do bem ali envolvido, portanto em desfavor, em última análise, do seu proprietário, bem como de quem concorreu, indevidamente, para essa relação de propriedade, mesmo que, naquele íterim, velado. Na ausência do objeto dessa inflição, toma assento, alternativamente, o crédito tributário. Conseqüentemente, na espécie, os agentes que, inequivocamente, entremearam-se para tal fato, qual seja, a vedada interposição, colocam-se perante o fisco na condição de solidários em face da exação substituta, pois, cristalinamente, concorreram para referida defesa prática, sendo a pluralidade da sujeição passiva do lançamento intrínseca à infração.*

.....

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

.....

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

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

Secretaria da Receita Federal, bem como daquela que não exista de fato.⁷

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

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

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

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

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

§ 4o O disposto nos §§ 2o e 3o aplica-se, também, na hipótese de que trata o § 2o do art. 23 do Decreto-Lei no 1.455, de 7 de abril de 1976. [...]

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

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

⁷ Redação atual do caput do art. 81 da Lei 9.430/96, dada pela Lei nº 11.941/2009:

“Art. 81. Poderá ser declarada inapta, nos termos e condições definidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, a inscrição no CNPJ da pessoa jurídica que, estando obrigada, deixar de apresentar declarações e demonstrativos em 2 (dois) exercícios consecutivos.”

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Da conclusão

Ante o exposto, voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao presente recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 30 de agosto de 2011.

(assinado digitalmente)

Regis Xavier Holanda