



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº	13971.720747/2013-75
Recurso nº	Especial do Contribuinte
Acórdão nº	9303-004.904 – 3ª Turma
Sessão de	23 de março de 2017
Matéria	IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO
Recorrente	D&A COMERCIO SERVICOS IMPORTACAO E EXPORTACAO LTDA
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Data do fato gerador: 15/05/2008

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. REQUISITOS DE ADMISSIBILIDADE DO RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. SIMILITUDE FÁTICA. INEXISTÊNCIA.

Não deve ser conhecido o recurso especial quando ausente o requisito de admissibilidade da demonstração da divergência jurisprudencial, uma vez que inexiste a similitude fática entre o acórdão recorrido e os acórdãos apontados como paradigmas.

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

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, em negar-lhe provimento, nos termos do voto da relatora.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas, Júlio César Alves Ramos, Tatiana Midori Migiyama, Andrada Márcio Canuto Natal, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran, Charles Mayer de Castro Souza e Vanessa Marini Cecconello.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pelo Contribuinte contra o acórdão n.º 3302-002.870, de 19 de março de 2015 (fls. 963 a 987) do processo eletrônico), proferido pela Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF, decisão que por voto de qualidade, negou provimento ao recurso conforme acórdão assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 15/05/2008

*INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS. DANO AO ERÁRIO.
PENALIDADE.*

A importação de mercadorias destinadas a terceiro oculto, o real responsável pela operação, dá ensejo à pena de perdimeto, ou sua conversão em multa, pela caracterização de interposição fraudulenta na importação.

PROVAS. COLHIMENTO.

Para instruir procedimento fiscal, o Auditor-Fiscal da RFB está autorizado legalmente a colher provas na Repartição da RFB, no domicílio fiscal eleito pelo sujeito passivo e outras autorizadas pelo Poder Judiciário.

SOLIDARIEDADE. LEGITIMIDADE PASSIVA.

Comprovado que terceiro tenha concorrido para a prática da infração ou dela tenha se beneficiado, fica caracterizado a solidariedade passiva tributária.

Recurso Voluntário Negado.

O Contribuinte interpôs Recurso Especial – fls. 1082 a 1093 em face do acordão recorrido que negou provimento ao recurso, argumentando que auto de infração que gerou a multa, ora discutida, deve ser integralmente anulado ou julgado integralmente improcedente, por erro de tipificação legal, mormente diante da flagrante ilegitimidade passiva do contribuinte para figurar como sujeito passivo da multa prevista no art. 23, V do Decreto-Lei n.º 1.455/76 c/c art. 105, VI e VII Decreto-Lei n.º 37/66, porquanto a ela seria aplicável tão somente a multa prevista no art. da Lei n.º 11.488/07.

O acórdão indicado como paradigma é de n.º 3402.002.362 da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF (fls. 1094 a 1133).

O Recurso Especial do Contribuinte foi admitido conforme despacho de fls. 1139 a 1141.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões às fls. 1143 a 1169 postulando pelo não provimento do recurso especial do contribuinte, para manter a decisão v. Acórdão.

É o relatório em síntese.

Voto

Conselheira Érika Costa Camargos Autran - Relatora

Da admissibilidade

O Recurso Especial de divergência interposto por D&A COMÉRCIO SERVIÇOS IMPORTAÇÃO EXPORTAÇÃO LTDA, CAIO MARCELO DEBOSSAN e ÉRICA DEBOSSAN REINERT é tempestivo, restando averiguar-se o

atendimento dos demais pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de junho de 2015.

O auto de infração em questão está consubstanciado na formalização de exigência de multa equivalente ao valor aduaneiro, pela impossibilidade da apreensão das mercadorias importadas então sujeitas à Penalidade de Perdimento, no valor de R\$ 42.389,19, em conformidade com o art. 23, inciso V, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei n.º 1.455/76, com a redação dada pela Lei n.º 10.637/02.

A fiscalização apurou que a empresa em epígrafe não é a real adquirente das mercadorias importadas através da Declaração de Importação n.º 08/0718843-8, registrada em 15/05/2008, em nome da empresa D&A COMERCIO E SERVIÇOS IMP E EXP LTDA. A empresa operava como interposta pessoa em comércio exterior, praticando assim infração de ocultação do sujeito passivo, com previsão de pena de perdimento às mercadorias transacionadas.

Depreendendo-se da análise dos autos do processo, verifica-se que o recurso especial de divergência interposto pelo contribuinte traz em seu escopo, duas teses argumentativas, a saber:

(1) necessidade de comprovação do dano ao erário para aplicação da pena de perdimento (art. 23 do Decreto-Lei n.º 1.455/76);

(2) a inviabilidade de aplicação de multa prevista no art. 23, V do Decreto-lei n.º 1455/76 ao importador ostensivo, por divergência de legislação, em que a mais específica seria a penalidade descrita no art.33 da Lei n.º 11.488/07.

No que diz respeito a divergência jurisprudencial de comprovação de dano ao erário para aplicação de pena de perdimento, no acordão n.º 3402-002.362 não resta demonstrada a divergência suscitada no recurso.

Alega o contribuinte que para a aplicação de multa ao valor aduaneiro, pela impossibilidade da apreensão das mercadorias importadas sujeitas à Penalidade de Perdimento, tem-se a necessidade de prova inequívoca de dano ao erário, entendido este, como falta de pagamento parcial da tributação aduaneira.

Vale ressaltar, a Turma Recorrida entendeu que o dano ao erário decorre da prática de interposição fraudulenta na importação, sendo desnecessária a demonstração da falta de recolhimento de tributos. Mas mesmo que aceitasse a tese suscitada pelo contribuinte, no tocante a falta de comprovação de dano ao erário, esta não atenderia ao seu pleito, pois os autos trazem provas robustas que houve prejuízo financeiro para os cofres públicos, com a ação fraudulenta na importação de mercadorias.

Pela leitura do auto de infração, constata-se que o auditor fiscal não só descreveu de forma suficientemente objetiva e clara o enquadramento legal e normativo, como teceu importantes lições sobre o próprio controle aduaneiro e ainda sobre o comércio internacional e as partes eventualmente envolvidas, o que contribuiu decisivamente para a exata compreensão da autuação. Ou seja, não se verifica dúvida quanto aos fatos narrados pela fiscalização e tampouco sobre o enquadramento legal ou dispositivo adotado.

A fim de corroborar o entendimento acima disposto, pertinente transcrever trechos do voto vencedor:

[...]

Quanto ao mérito, a multa em tela foi imposta à empresa Recorrente em face da comprovação inequívoca da prática de interposição fraudulenta na importação de mercadorias, conforme autoriza o art. 689 do RA/2009 (Decreto nº 6.759/2009), abaixo reproduzido, e da participação dos nomeados responsáveis na prática do ilícito tributário que ensejou a autuação.

Art.689. Aplica-se a pena de perdimento da mercadoria nas seguintes hipóteses, por configurarem dano ao Erário (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 105; e Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 23, caput e §1º, este com a redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002, art. 59):

[...]

VI - estrangeira ou nacional, na importação ou na exportação, se qualquer documento necessário ao seu embarque ou desembarço tiver sido falsificado ou adulterado;

[...]

XXII - estrangeira ou nacional, 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 A pena de que trata este artigo converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria **que não seja localizada ou que tenha sido consumida** (Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 23, §3º, com a redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002, art. 59).

A redação atual do parágrafo 1º, acima, é:

§ 1º As infrações previstas no **caput** serão punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, observados o rito e as competências estabelecidos no Decreto nº 70.235, de 1972 (Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 23, §3º, com a redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010, art. 41). (Redação dada pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

A doutrina nos ensina que interposta pessoa, o mesmo que ‘interposta persona’, é a pessoa que se interpõe, em negócio de outrem, para realizá-lo em substituição da que tinha a incumbência de fazê-lo. É o mesmo que ‘prestanome’. É aquele que comparece num dado negócio jurídico em nome próprio, mas no interesse de outrem, substituindo-o e encobrindo-o.

A ocultação do sujeito passivo mediante fraude ou simulação, inclusive interposição fraudulenta de terceiros, consiste em uma infração tipificada como dano ao Erário, punível com a aplicação da pena de perdimento, nos termos do art. 689 do RA/09, acima reproduzido, independente de ter ocorrido ou não falta de recolhimento de tributos.

No caso dos autos, está sobejamente provado a prática, pela empresa Recorrente, com a participação efetiva dos nomeados responsáveis (Caio e Érica), de interposição fraudulenta na importação, sendo inequívoca a imposição da penalidade objeto deste processo e a legitimidade passiva de ambas (art. 95, inciso V, do DL nº 37/66).

Portanto, não procede a alegação da Recorrente D&A de que a multa no valor aduaneiro da mercadoria deve ser aplicada contra terceiro (e não contra ela), proprietária de fato das mercadorias. E não procede exatamente porque quem fraudou a DI objeto destes autos foi a D&A. Quem é o contribuinte nas operações de importação é o importador ostensivo e não o importador oculto. Por ter se beneficiado da fraude e dela ter participado, quando identificado, o importador de fato deve ser nomeado sujeito passivo responsável pelo crédito tributário lançado.

Sobre a ausência de prova do consumo, para aplicação da penalidade dos autos, a lei não exige que a mercadoria seja, obrigatoriamente, consumida:

basta que ela não seja localizada para haver a conversão em multa a que se refere o § 1º, do art. 689 do RA/09, acima reproduzido.

A D&A não logrou provar que a mercadoria estava em seu poder, ou seja, não apresentou a mercadoria à Fiscalização, até porque ela não possui instalações para armazenar mercadorias, posto que está instalada em uma sala comercial. Mais ainda, em visita ao estabelecimento da D&A, a Fiscalização constatou, in loco, que lá não existia as mercadorias importadas por ela D&A.

Também não procede a alegação dos Recorrentes de inocorrência de sonegação, fraude, conluio, ocultação, simulação ou burla aos controles aduaneiros e de que ocorreu importação direta para revenda, devidamente caracterizada. As provas dos autos são no sentido oposto, conforme já dito no início deste voto que a importação não foi direta, lastreado em vasta prova. Não desconstituiu a D&A as provas relativas aos carimbos encontrados em seu estabelecimento, às remessas de divisas feitas por meio da Roger Tur, as tratativas do Sr. Caio e da Sra. Érica da importação das mercadorias para diversos clientes dela D&A e, no caso específico, os dois depósitos realizados, em Valinhos/SP, na sua conta corrente no BB e contabilizados na conta "Adiantamento Importação por Conta e Ordem".

[...]

Antes de entrar nessa matéria, há que se esclarecer que, no comércio exterior e de acordo com as disposições do art. 689 do RA/2009, a interposição fraudulenta caracteriza dano ao erário, que independe de haver ou não insuficiência de recolhimento de tributos, porque o dano ao erário envolve outras variáveis, a exemplo da evasão de divisas e da concorrência desleal. Portanto, a ocorrência ou não da quebra da cadeia do IPI é irrelevante para a caracterização de ocorrência do delito fiscal "dano ao erário".

Retornando ao caso concreto destes autos, embora irrelevante para caracterizar o dano ao erário, não procede o argumento dos Recorrentes, a uma porque na DI objeto da autuação existem mercadorias tributadas com alíquota de 5% e, a duas, porque na operação apurada pelo Fisco, onde ficou provado a simulação de importação direta, uma das consequências dessa simulação é que o importador de fato da mercadoria perde a condição de contribuinte do IPI por equiparação a estabelecimento industrial, posto que passa à condição de comerciante de mercadoria importada por terceiros.

Por evidente, nesse caso, como a operação de compra e venda da mercadoria importada foi simulada, conforme largamente provado nos autos, o seu preço de venda foi arbitrado pelas partes. Em consequência, o "preço de compra e venda", assim estabelecido, é sempre inferior ao preço de venda praticado pelo real importador no mercado interno. Com essa simulação, a base de cálculo do IPI foi reduzida e, consequentemente, o

valor recolhido a título de IPI foi inferior ao devido, com evidente prejuízo financeiro para os cofres da União.

Portanto, no despacho aduaneiro da operação de importação realizada pela empresa Recorrente D&A houve a ocultação do real importador, incorrendo na infração do art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/76, punida com a multa prevista nos §§ 1º e 3º desse mesmo dispositivo legal.

Quanto à alegação da D&A de que possuía plena capacidade financeira para realização da importação e que eram próprios os recursos depositados em sua conta corrente no BB, continua a Recorrente sem provar as suas alegações.

Não trouxe a recorrente prova de que os ditos valores depositados na conta corrente do BB (R\$ 21.000,00 e R\$ 31.191,15) saíram do seu caixa e algum preposto seu viajou de Blumenau/SC a Valinhos/SP com os recursos em mãos com o objetivo de efetuar os referidos depósitos na boca do caixa da agência BB de Valinhos/SP.

Registre-se que a Fiscalização não acusou a D&A de não possuir recursos para efetuar importação direta de mercadorias, como quer fazer crer a Recorrente.

[...]

Relativamente à alegação de que deve-se aplicar a penalidade mais favorável porque houve mero erro formal na DI, engana-se os Recorrentes porque o conjunto probatório dos autos leva à conclusão que eles Recorrentes (D&A, Caio e Érica) conheciam toda a operação de importação e que a mesma era por conta e ordem e, mesmo assim, o Despachante Aduaneiro, Sr. Caio Marcelo, registrou a DI como importação direta. Portanto, não ocorreu mero "erro formal" no preenchimento da DI que enseje a aplicação da multa do art. 711 do RA/2009.

Tanto é que a D&A não apresentou o contrato de prestação de serviço dessa operação e a respectiva nota fiscal de prestação de serviços que prova o recebimento do preço do serviço contratado e que a operação de importação foi por conta e ordem, tendo ocorrido o referido erro no preenchimento da DI.

Desta forma, entende-se que o paradigma trazido pelo contribuinte não guarda similitude fática com os fatos trazidos nos autos, tendo em vista que no caso em tela ficou amplamente comprovado na documentação juntada pela fiscalização da Receita Federal a simulação na importação de mercadorias.

O paradigma acordão n.º 3402-002.362 trata que é imprescindível a comprovação de dano ao erário consubstanciado na falta de pagamento parcial dos tributos aduaneiros em razão de “artifício doloso”, bem como da “ocultação” mediante ‘fraude ou simulação’, de quaisquer dos intervenientes na importação ou exportação expressamente mencionados, sob pena de atipicidade da conduta. Verifica-se situação fática totalmente diversa daquela constante nos autos, em que a importação se deu forma simulada, havendo comprovadamente falta de pagamento parcial de tributos.

O Recurso Especial de divergência pressupõe a indicação de caso semelhante ao que se discute nos autos, e ao qual, no entanto, tenha sido atribuída solução jurídica diversa. Da análise dos autos confrontados, verifica-se que o acórdão n.º 3402.002.362 não tem o condão de reforma o acórdão recorrido.

A conclusão diversa em que se chegou o acórdão paradigma, não se deu em razão de interpretação de lei, mas sim de contexto fático diferente daquele aqui verificado.

Referente a segunda tese suscitada pelo contribuinte, quer seja a inviabilidade de aplicação de multa prevista no art. 23, V do Decreto-lei nº 1455/76 ao importador ostensivo, por divergência de legislação, que no entendimento do contribuinte mais específica seria a penalidade descrita no art.33 da Lei nº 11.488/07, neste caso, verifica-se que foi apresentada a divergência, através do acórdão paradigma.

Diante do exposto, entendo que somente deve ser conhecido o Recurso Especial do Contribuinte com relação a segunda matéria: a inviabilidade de aplicação de multa prevista no art. 23, V do Decreto-lei nº 1455/76 ao importador ostensivo, por divergência de legislação, em que a mais específica seria a penalidade descrita no art.33 da Lei nº 11.488/07.

Mérito

Conforme já relatado, o presente Recurso foi admitido parcialmente, sendo que a matéria devolvida ao Colegiado cinge-se à somente a questão da inviabilidade de aplicação de multa prevista no art. 23, V do Decreto-lei n.º 1455/76 ao importador ostensivo,

por divergência de legislação, em que a mais específica seria a penalidade descrita no art.33 da Lei n.º 11.488/07.

Neste sentido, será aqui analisado apenas os argumentos apresentados no recurso em relação à matéria cujo seguimento foi admitido.

Quanto a inviabilidade de aplicação de multa prevista no art. 23, V do Decreto-lei n.º 1455/76 ao importador ostensivo, por divergência de legislação, em que a mais específica seria a penalidade descrita no art.33 da Lei n.º 11.488/07, entendo que o artigo 33 da Lei n.º 11.488/07, foi incluído no ordenamento jurídico visando a penalizar com multa de 10% sobre o valor da operação acobertada, não inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), a conduta de cessão do nome pelo importador ostensivo visando a ocultar os reais intervenientes da operação de importação. Vejamos:

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.

E o art. 23 do Decreto-lei n.º 1.455/76, que teve a redação alterada pela lei n.º 10.637/02, prevê a aplicação da pena de perdimento das mercadorias ou sua conversão em multa equivalente ao valor aduaneiro, pela ocorrência de dano ao erário, relativo às mercadorias importadas na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou responsável pela operação, senão vejamos:

"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)

VI - (Vide Medida Provisória nº 320, 2006)

§ 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)"

Analizando o dispostos acima verifica-se que há dois tipos de interposição fraudulenta:

- a- interposição fraudulenta propriamente dita ou **comprovada**, ou seja, quando resta caracterizada a fraude (artigo 23, V, Decreto-lei nº 1.455/76, caput e artigo 13 da Instrução Normativa nº 228/02);
- b- a interposição fraudulenta presumida, que tem sua definição no §2º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/76.

As referidas condutas ainda culminavam em inaptidão do CNPJ do importador, a teor do disposto no art. 81, §º 1, da Lei nº 9430/96 e parágrafo único do artigo 11 da Instrução Normativa nº 228/02, cumulativamente.

"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. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)"

"Art. 11. Concluído o procedimento especial, aplicar-se-á a pena de perdimento das mercadorias objeto das operações correspondentes, nos termos do art. 23, V do Decreto-lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, na hipótese de:

Parágrafo único. Nas hipóteses previstas nos incisos I e II do caput, será ainda instaurado procedimento para declaração de inaptidão da inscrição da empresa no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ)."

Tal imputação gerava transtornos para as empresas que tinham patrimônio e não eram somente criadas para realizar a operação fraudulenta.

Assim, foi publicada a Lei n.º 11.488/07, que no parágrafo único do artigo 33, tentou corrigir tal distorção legislativa a fim de adequar a cominação de inaptidão de CNPJ àquela empresa criada somente para efetuar importações irregulares sem existir de fato, ou seja, dita "de fachada". Porém, para a empresa que existisse de fato haveria a cominação de uma multa de 10% sobre o valor da operação, limitada a R\$5.000,00.

Para reforçar esse entendimento, pela leitura do parecer que encaminha o projeto de Lei de Conversão da Medida Provisória n.º 351/07 (PLV 13/2007), do qual resultou a Lei n.º 11.488/07, 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 definitiva:

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

Essa interpretação fica clara pela análise do disposto no parágrafo único do artigo 33 da Lei n.º 11.488/07, o qual faz referência expressa à inaptidão de CNPJ da pessoa jurídica que não comprove a origem, disponibilidade e transferências dos recursos (artigo 81 "§ 1º da Lei n.º 9439/96), e essa é a definição de interposição fraudulenta presumida (art.23, V, "§ 2º, do Decreto-lei n.º 1.455/76).

É de se ressaltar, ainda, que não houve revogação do comando normativo inserto no artigo 23, V, do Decreto-lei n.º 1.455/76.

Conforme a Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro (Decreto-lei n.º 4.657/42), a revogação legislativa assim dispõe sobre a revogação:

“Art. 2º Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue.

§ 1º A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.”

Deste modo, uma lei só será revogada com o advento de outra com ela incompatível.

Analizando os dois dispositivos, embora o artigo 23, V, do Decreto-lei n.º 1.455/76, traga como penalidade a perda da mercadoria e isto afetaria diretamente o real adquirente, quem comete a infração, ou seja, o sujeito ativo da interposição fraudulenta comprovada é tanto o importador ostensivo, quanto o real importador e adquirente, em co-autoria, em razão de previsão da “solidariedade” entre as condutas, com base nos artigos 124, I, do Código Tributário Nacional e 95 do Decreto-lei n.º 37/66.

E o artigo 33 da Lei n.º 11.488/07 nada previu sobre o assunto, mas somente a combinação de uma nova penalidade para a conduta de interposição fraudulenta presumida, sem, portanto, a comprovação da fraude e simulação propriamente dita, mas decorrente de presunção legal. A pena seria de 10%, mais branda, e se aplicaria somente ao importador ostensivo.

Dessa forma, depreende-se que não houve revogação tácita e inaplicáveis as disposições do artigo 2º, §1º da LICC, em razão da inexistência de incompatibilidade e inexistência de inteira regulação da matéria.

Cita-se a ementa de acórdão da 2ª turma do TRF4 (AMS 2005.72.08.005166-6/SC, publicado em 1/8/2007, relator Otávio Roberto Pamplona), o qual vai ao encontro do presente artigo no sentido de que não houve revogação do artigo 23, V, do Decreto-lei 1.455/76:

“TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. DILAÇÃO PROBATÓRIA. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. OCULTAÇÃO DO VERDADEIRO IMPORTADOR. PENA DE PERDIMENTO DAS MERCADORIAS. LEGALIDADE. ARTIGO 33 DA LEI N° 11.488, DE 15 DE JUNHO DE

2007. *NÃO REVOGAÇÃO DA PENA DE PERDIMENTO PREVISTA NO ARTIGO 23 DO DECRETO-LEI N° 1.455, DE 1976. AUSÊNCIA DE DIREITO LÍQUIDO E CERTO.*

(...)

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." (g.n.)

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

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

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

Por fim, cito as decisões do Poder Judiciário que reforça o entendimento de que a multa do art. 33 da Lei n.º 11.488/07 veio para substituir a pena de inaptidão do CNPJ da pessoa jurídica, quando houver cessão de nome, e não prejudica a hipótese de dano ao erário:

"AÇÃO ORDINÁRIA. ADUANEIRO. DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO. INTERPOSTA PESSOA. CESSÃO DE NOME. INAPTIDÃO DO CNPJ. SUPERVENIÊNCIA DE LEI MAIS BENÉFICA. ART. 106, II, c, CTN. MULTA.

1. *Compulsando-se os autos, verifica-se ter a Secretaria da Receita Federal, por meio do Serviço de Fiscalização Aduaneira, concluiu ter havido a cessão do nome da empresa apelada para a realização de operações de terceiros, motivo pelo qual foi proposta a representação para fins de inaptidão do seu CNPJ desde 24/09/04 (fls. 120/122), situação que se amolda perfeitamente à situação descrita no artigo acima transrito.*
2. *Assim, a análise da legislação que rege a matéria leva à conclusão de que a interposição fraudulenta, ainda que continue configurando hipótese de dano ao erário, não mais enseja a pena de inaptidão do CNPJ da pessoa jurídica, por expressa vedação do parágrafo único do art. 33 da Lei nº 11.488/07.*
3. *Há que se dizer, ainda, que a referida Lei nº 11.488/07 tem aplicação retroativa, na forma do que estabelece o art. 106, II, "c" do CTN.*
4. *Apelação a que se nega provimento.*

APELREEX 00187660820064036100 DES. CECILIA MARCONDES e-DJF3
Judicial 1 DATA:18/10/2010 PÁG: 279

"DECLARAÇÃO DE INAPTIDÃO DO CNPJ DE EMPRESA ENVOLVIDA EM INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIRO EM ATIVIDADE DE COMÉRCIO EXTERIOR. PREVISÃO EXPRESSA DA LEI Nº 11.488/04 SUBSTITUINDO A PENA DE INAPTIDÃO DO CNPJ POR MULTA. Nos termos do art. 33 da Lei nº 11.488/07, a interposição fraudulenta de pessoa jurídica em operação de comércio exterior, embora continue sendo hipótese de dano ao erário e consequente perdimento das mercadorias transacionadas, já não enseja a inaptidão do CNPJ da pessoa jurídica envolvida, mas a pena de multa" (TRF4, 2ª Turma, AC 2006.72.05.006036-0, relatora Desembargadora Federal Luciane Amaral Corrêa Münch, j. 13/05/09).

"TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL - INAPTIDÃO DA SOCIEDADE NO CADASTRO NACIONAL DE PESSOAS JURÍDICAS-CNPJ - LEI Nº 9.430/96, ART. 81, § 1º - LEI Nº 11.488/2007, ART. 33, PARÁGRAFO ÚNICO - LEI POSTERIOR - PENALIDADE MENOS SEVERA - MULTA - APLICABILIDADE - CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, ART. 106, II, "C" - ANTECIPAÇÃO DE TUTELA CONTRA A FAZENDA PÚBLICA - POSSIBILIDADE - VEROSSIMILHANÇA E FUNDADO RECEIO DE DANO IRREPARÁVEL OU DE DIFÍCIL REPARAÇÃO COMPROVADOS. 1 - A situação da pessoa jurídica que cede seu nome para que terceiros realizem operações de comércio exterior foi equiparada à de empresa que não comprova capacidade financeira para amparar suas operações de importação, sujeitando-se à penalidade de MULTA por ser menos severa,

não mais à de INAPTIDÃO do seu registro no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas-CNPJ. 2 - Merece reparo a decisão que indeferira pedido de antecipação dos efeitos da tutela ao fundamento de ausência de verossimilhança do direito invocado porque, após o advento da Lei nº 11.488/2007, a infração atribuída à Agravante é passível de penalidade menos severa, MULTA, não mais INAPTIDÃO da sua inscrição no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas-CNPJ. (Lei nº 9.430/96, art. 81, § 1º; Lei nº 11.488/2007, art 33, parágrafo único; Código Tributário Nacional, art. 106, II, "c".) 3 - Agravo de Instrumento provido.4 - Decisão reformada" (TRF 1, 7ª Turma, AG 2008.01.00.000059-3, relator Desembargador Federal Catão Alves, j. 02/09/08).

*ADMINISTRATIVO E TRIBUTÁRIO. IMPORTAÇÃO.
AUTO DE RETENÇÃO. PRESUNÇÃO DE VERACIDADE,
LEGITIMIDADE E LEGALIDADE. PROCEDIMENTO
ESPECIAL DE CONTROLE ADUANEIRO. INTERPOSIÇÃO
FRAUDULENTA DE TERCEIRO. PENA DE PERDIMENTO. CABIMENTO.
APLICAÇÃO EXCLUSIVA DA MULTA DO ART. 33 DA LEI N.º
11.488/2007. IMPOSSIBILIDADE. 1. Afastada a alegação de nulidade da sentença por não ter abordado todas as questões apresentadas na exordial, eis que restaram claras as razões do r. Juízo a quo para julgar improcedente o pedido da parte autora. 2. O Juiz, na avaliação da prova material, submete-se ao princípio do livre convencimento motivado, podendo, a fim de formar sua convicção, entender pela necessidade ou não da realização da prova testemunhal (arts. 130 e 131, do CPC), não prosperando a alegação de cerceamento de defesa. 3. Os atos administrativos, dentre os quais se incluem os termos de retenção de que tratam estes autos, gozam de presunção juris tantum de veracidade, legitimidade e legalidade, cumprindo ao administrado provar os fatos constitutivos de seu direito, i.e., a inexistência dos fatos narrados como verdadeiros nos autos de retenção. 4. A Secretaria da Receita Federal, com base no art. 237 da Magna Carta e no art. 68, caput e parágrafo único da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 24/08/2001, editou a IN SRF nº 228/2002, dispondo sobre procedimento especial de verificação da origem dos recursos aplicados em operações de comércio exterior e combate à interposição fraudulenta de pessoas. 5. Há previsão legal expressa para a aplicação da pena de perdimento nos casos em que a infração cometida, quando da importação, configura dano ao Erário, no termos dos arts. 95, IV e 96, II, do Decreto-Lei n.º 37/66. 6. Pretende a apelante importar mercadorias objeto das declarações de importação nº 05/1314805-6 e nº 05/1270799-0, as quais foram selecionadas para conferência no canal cinza do Siscomex, momento em que foram retidas com base na IN SRF nº 206/2002. 7. A ação de fiscalização visava ao exame da regularidade na constituição da importadora, inclusive quanto à verificação de recursos aplicados em operações de comércio exterior e combate à interposição fraudulenta, tendo o procedimento especial ao qual a empresa estava submetida sido encerrado com proposta de inaptidão do CNPJ. 8. Restou patente haver indícios objetivos e fundados de fraude ou simulação passíveis de ensejar a aplicação de pena de perdimento das mercadorias importadas pela apelante, não se mostra despropositado, ademais,*

promover-se a apreensão destas. 9. Não prospera a alegação de que a aplicação da multa prevista no art. 33 da Lei n.º 11.488/2007 impediria a decretação de perdimento das mercadorias, nos termos do art. 23, §1º do Decreto-Lei n.º 1.455/1976, uma vez que o primeiro dispositivo refere-se a uma sanção administrativa direcionada à pessoa física ou jurídica que se apresenta como compradora, cedendo seu nome e documentos a terceiros em operações de comércio exterior, enquanto o segundo dispositivo é dirigido ao importador oculto, não havendo que se falar, portanto, em aplicação exclusiva do art. 33 da Lei n.º 11.488/2007 à apelante. 10. Apelação improvida. AC 00078985620064036104 AC - APELAÇÃO CÍVEL - 1282730

Diante do exposto, nego provimento ao Recurso Especial do Contribuinte.

E como voto.

(assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran.