



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 15165.722669/2015-35  
**Recurso** Embargos  
**Acórdão nº** **3201-008.909 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 23 de agosto de 2021  
**Embargante** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** GCM TRADE - IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE MADEIRAS LTDA

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Data do fato gerador: 09/12/2011

IMPORTAÇÃO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE DE TERCEIROS. QUALIFICAÇÃO DOS SUJEITOS PASSIVOS

Na importação realizada com interposição fraudulenta de terceiro, em que for identificado o real adquirente da mercadoria, tanto o importador oculto como o ostensivo podem ser qualificados como contribuintes dos tributos e penalidades incidentes na operação MULTA SUBSTITUTIVA DO PERDIMENTO - ART. 23, V, §§ 1º E 3º, DL Nº 1.455/76. MULTA POR CESSÃO DE NOME EM OPERAÇÕES DE COMÉRCIO EXTERIOR - ART. 33, LEI Nº 11.488/2007. CAUTELA NA TUTELA DE BENS JURÍDICOS DISTINTOS. CONFLITO MORAL DAS PENALIDADES NA LEGISLAÇÃO ADUANEIRA.

Apesar de se tratar de bens jurídicos distintos, a aplicação da multa substitutiva de perdimento, prevista no art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/76, cumulada com a multa de 10% do valor da operação, por cessão do nome, nos termos do art. 33 da Lei nº 11.488/2007, se mostra excessiva para o caso onde não se discute, sendo reconhecida a interposição. A aplicação de ambas as penalidades dá sinais de conflito moral, punindo com maior gravidade o importador ostensivo ao invés do real adquirente verdadeiro interessado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher parcialmente os embargos de declaração, sem efeitos infringentes, para esclarecer a omissão quanto ao provimento ao recurso do Sr. Gustavo Scabello Milazzo, e que a motivação apresentada seja acolhida como parte do acórdão nº 3201-005.523. Declarou-se impedido de participar do julgamento o conselheiro Laércio Cruz Uliana Júnior, substituído pelo conselheiro Muller Nonato Cavalcanti Silva (suplente convocado).

(documento assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mara Cristina Sifuentes - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Hércio Lafetá Reis, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Mara Cristina Sifuentes, Márcio Robson Costa, Paulo Roberto Duarte Moreira, e Lara Moura Franco Eduardo (suplente convocada). O Conselheiro Muller Nonato participou em substituição ao Conselheiro Laércio Cruz Uliana Junior, que se declarou impedido. Ausente o Conselheiro Arnaldo Diefenthaeler Dornelles.

## Relatório

Trata-se de Embargos de Declaração interpostos pela Procuradoria da Fazenda Nacional ao amparo do art. 65 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015.

Os Embargos foram opostos em desfavor do Acórdão nº **3201-005.523**, de 24/07/2019, no qual a Turma acordou, por unanimidade de votos, em dar provimento aos Recursos Voluntários apresentados por Cristiane de Fátima Leal Milazzo e Izabel Fortunato, para afastar a sua responsabilização solidária pelo crédito tributário lançado, e em negar provimento aos Recursos Voluntários apresentados por CLAMON Ind. de Móveis Ltda. e João Mário Fortunato; e, por maioria de votos, em dar provimento aos Recursos Voluntários apresentados por GMC TRADE - Importação e Exportação de Madeiras Ltda, e Gustavo Scabello Milazzo, vencidos os conselheiros Paulo Roberto Duarte Moreira, relator, Hércio Lafetá Reis e Charles Mayer de Castro Souza, que lhe negavam provimento, sendo designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Leonardo Correia Lima Macedo.

A alegação da embargante, em síntese, é de contradição, pois a ementa do acórdão faz referência a posicionamento vencido, externado pelo relator, e de omissão/obscuridade, por não estarem apontadas as razões de convencimento para exclusão da responsabilidade tributária de “Gustavo Scabello Milazzo”.

“**Na ementa** consta a informação de que na importação realizada com interposição fraudulenta de terceiro, **tanto o importador oculto (CLAMON IND DE MÓVEIS LTDA) quanto o importador ostensivo (GMC TRADE IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE MADEIRAS LTDA) devem responder** pelos tributos e penalidades incidentes na operação.

Ocorre que, *s.m.j.*, tal posicionamento expressa o entendimento que restou vencido, restando contraditório com o disposto no voto proferido pelo Conselheiro Leonardo Correia Lima Macedo, segundo o qual “**a multa substitutiva da pena de perdimento deveria ser aplicada apenas para o real adquirente da mercadoria**” e com a conclusão do voto vencedor, que **excluiu do pólo passivo o importador ostensivo**, a saber, a GMC TRADE IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE MADEIRAS LTDA. Destoa, também, da parte final da ementa, onde se lê que, “*apesar de se tratar de bens jurídicos distintos, a aplicação da multa substitutiva de perdimento, prevista no art. 23, inciso V, do Decreto-Lei*

*n.º 1.455/76, cumulada com a multa de 10% do valor da operação, por cessão do nome, nos termos do art. 33 da Lei n.º 11.488/2007, se mostra excessiva (...). A aplicação de ambas as penalidades dá sinais de conflito moral, punindo com maior gravidade o importador ostensivo ao invés do real adquirente verdadeiro interessado”. (...)Por fim, cabe indicar ainda a ocorrência de **omissão/obscuridade**. Isso porque, apesar do voto vencedor ter excluído a responsabilidade solidária do Sr. GUSTAVO SCABELLO MILAZZO, **não apontou as razões de seu convencimento**. (...)” (grifo nosso)*

Os Embargos foram admitidos em 27/01/2020 rejeitando a ocorrência de contradição:

A contradição apontada se refere à menção, na ementa, aqui já transcrita, à responsabilidade tanto do importador oculto como do ostensivo nos casos de interposição fraudulenta de terceiro.

Cabe destacar, de início, que onde a Procuradoria da Fazenda Nacional apontou existir um “devem responder”, a ementa traz um “podem ser qualificados”, não havendo, nessa parte, contradição, mas má leitura do excerto transcrito. Na sequência, a própria ementa impõe uma restrição ao “podem”, derivada do entendimento mais restritivo exarado no voto vencedor, que descarta uma das penalidades, por ser excessiva e dar sinais de conflito moral, segundo o redator designado, em posicionamento acolhido pela maioria do colegiado, vencidos os Cons. Paulo Roberto Duarte Moreira, Hércio Lafetá Reis e Charles Mayer de Castro Souza.

Isso resta claro no voto vencedor, ainda que dele possa a Fazenda Nacional discordar, no mérito, inclusive amparada em posicionamento assentado e hoje sumulado, no CARF (Súmula CARF n.º 155). Como se depreende do referido voto vencedor, acolheu-se majoritariamente o posicionamento de que haveria “*bis in idem*” entre a multa substitutiva do perdimento e aquela prevista no art. 33 da Lei n.º 11.488/2007. Nas palavras do redator designado:

“Afirma que a manutenção das multas implica a existência de “*bis in idem*”, pois que a mesma conduta foi fundamento para dois lançamentos.

Com razão a Recorrente GCM TRADE.

Inicialmente cabe lembrar que a **pena para quem realizar a cessão de nome está prevista no art. 33 da Lei n.º 11.488/2007**.

(...)Sobre a aplicação da pena, **prevaleceu o entendimento de que esta não deveria ter natureza cumulativa com a multa substitutiva do perdimento**, prevista no art. 23, V, §§ 1º e 3º do DL n.º 1.455/76. (...)” (grifo nosso)

Assim, não se verifica nem vestígio da contradição apontada, restando uníssonos os textos do voto vencedor, da ementa e do resultado do julgamento.

Parece buscar a Fazenda Nacional tão somente, por meio recursal inadequado, reverter a decisão de mérito no caso em análise, sendo manifestamente improcedente a alegação de contradição.

Já a omissão/obscuridade foi acatada na admissibilidade:

A omissão/obscuridade apontada se refere às razões de convencimento para exclusão da responsabilidade tributária de “Gustavo Scabello Milazzo”, no voto vencedor.

De fato, o voto vencedor menciona o Sr. “Gustavo Scabello Milazzo” apenas em duas oportunidades (fls. 450 a 452):

“Em que pese o bem fundamentado voto proferido pelo ilustre Conselheiro relator, o colegiado, por maioria de votos, deu provimento aos Recursos Voluntários apresentados por GMC TRADE - Importação e Exportação de Madeiras Ltda, e **Gustavo Scabello Milazzo**.”

O presente voto traz as razões de decidir do colegiado para manter apenas a aplicação da multa por cessão de nome para a Recorrente GCM, dando provimento para *(sic)*

(...) O entendimento da turma está limitado a este caso em particular, que por suas características particulares, especialmente o reconhecimento das partes quanto a interposição fraudulenta, deu margem a discussão quanto a cumulatividade das penas.

Assim em face de todo o exposto, dou provimento aos Recursos Voluntários apresentados por GMC TRADE - Importação e Exportação de Madeiras Ltda, e **Gustavo Scabello Milazzo**.” (grifo nosso)

E, em nenhuma delas, justifica a razão da exclusão da responsabilidade. Isso assume relevância porque a exclusão da responsabilidade da empresa “GMC TRADE” não se deu por negativa de autoria, mas pelo entendimento de que houve “*bis in idem*”, raciocínio de distinta aplicação à pessoa física, pois a multa prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, como esclarece seu próprio texto, aplica-se “...à pessoa jurídica que ceder o nome”. A situação demanda que a exclusão da responsabilidade seja esclarecida, com o seguimento dos embargos, tendo em vista o que aqui se entende como obscuridade apontada, nesse tópico.

Portanto, presente o apontamento objetivo de vício de obscuridade na decisão embargada, e, não sendo as alegações manifestamente improcedentes, estão presentes os pressupostos materiais para envio deste tema ao colegiado, para análise.

Os embargos foram a mim sorteados por o redator original não compor mais o colegiado.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Mara Cristina Sifuentes, Relatora.

Os embargos foram admitidos pelo Presidente da Turma, e na análise consta que foram verificados os requisitos formais, previstos no § 1º do art. 65 do Anexo II do Ricarf, e no art. 7º da Portaria Ministerial n.º 343/2015, constatando que não havia óbices formais à admissibilidade.

Quanto à análise dos embargos ressalto que não cabe nesse momento processual a rediscussão de uma matéria já discutida ou alterar o que foi decidido, salvo se há decorrência imediata em vista de omissão de matéria determinante ou contradição entre os fundamentos do acórdão e do seu resultado. Por isso a análise dos embargos pode não refletir a interpretação jurídica do relator ou dos membros da turma.

Confira-se nesse sentido:

“STJ - Embargos Decl. no Recurso em MS Edcl. no RMS 6510/MG 1995/0065405-9 (entre outros)

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. FINALIDADES INFRINGENTES. OS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NÃO SE PRESTAM PARA MODIFICAR O JULGADO, SALVO SE ISSO DECORRE IMEDIATAMENTE DO SUPRIMENTO DE ALGUMA OMISSÃO OU DA ELIMINAÇÃO DE CONTRADIÇÃO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO REJEITADOS.”

A omissão de matéria determinante pode ser ainda configurada quando se demonstre premissa fática equivocada. Nesse sentido:

“EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. AGRAVO INTERNO. ERRO MATERIAL. ARTIGO 535 DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. I - O fundamento do acórdão erigido sobre uma premissa fática equivocada constitui erro material a ensejar o acolhimento dos embargos de declaração para a correção do julgado, atribuindo-lhe efeitos modificativos. [...] Embargos de declaração acolhidos, com efeitos modificativos, para negar provimento ao agravo interno. (EDcl. no AgRg. nos EDcl. no REsp. 659.484/RS, Rel. Ministro CASTRO FILHO, TERCEIRA TURMA, julgado em 28/06/2007, DJe. 05/08/2008)”

Como relatado os embargos foram admitidos para que fosse sanada a omissão/obscuridade apontada pela embargante:

A omissão/obscuridade apontada se refere às razões de convencimento para exclusão da responsabilidade tributária de “Gustavo Scabello Milazzo”, no voto vencedor.

De fato, o voto vencedor menciona o Sr. “Gustavo Scabello Milazzo” apenas em duas oportunidades (fls. 450 a 452):

“Em que pese o bem fundamentado voto proferido pelo ilustre Conselheiro relator, o colegiado, por maioria de votos, deu provimento aos Recursos Voluntários apresentados por GMC TRADE - Importação e Exportação de Madeiras Ltda, e **Gustavo Scabello Milazzo**.

O presente voto traz as razões de decidir do colegiado para manter apenas a aplicação da multa por cessão de nome para a Recorrente GCM, dando provimento para *.(sic)*

(...) O entendimento da turma está limitado a este caso em particular, que por suas características particulares, especialmente o reconhecimento das partes quanto a interposição fraudulenta, deu margem a discussão quanto a cumulatividade das penas.

Assim em face de todo o exposto, dou provimento aos Recursos Voluntários apresentados por GMC TRADE - Importação e Exportação de Madeiras Ltda, e **Gustavo Scabello Milazzo**.” (grifo nosso)

E, em nenhuma delas, justifica a razão da exclusão da responsabilidade. Isso assume relevância porque a exclusão da responsabilidade da empresa “GMC TRADE” não se deu por negativa de autoria, mas pelo entendimento de que houve “*bis in idem*”, raciocínio de distinta aplicação à pessoa física, pois a multa prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, como esclarece seu próprio texto, aplica-se “...à pessoa jurídica que ceder o nome”. A situação demanda que a exclusão da responsabilidade seja esclarecida, com o seguimento dos embargos, tendo em vista o que aqui se entende como obscuridade apontada, nesse tópico.

Portanto, presente o apontamento objetivo de vício de obscuridade na decisão embargada, e, não sendo as alegações manifestamente improcedentes, estão presentes os pressupostos materiais para envio deste tema ao colegiado, para análise.

O resultado do julgamento foi o seguinte, conforme consta no seu dispositivo:

Acordam os membros do colegiado: I - Por unanimidade de votos, em dar provimento aos Recursos Voluntários apresentados por Cristiane de Fátima Leal Milazzo e Izabel Fortunato, para afastar a sua responsabilização solidária pelo crédito tributário lançado, e em negar provimento aos Recursos Voluntários apresentados por CLAMON Ind. de Móveis Ltda. e João Mário Fortunato; II - Por maioria de votos, em dar provimento aos Recursos Voluntários apresentados por GMC TRADE - Importação e Exportação de Madeiras Ltda, e Gustavo Scabello Milazzo. Vencidos os conselheiros Paulo Roberto Duarte Moreira, relator, Hércio Lafetá Reis e Charles Mayer de Castro Souza, que lhe negavam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Leonardo Correia Lima Macedo. Declarou-se suspeito o

conselheiro Laercio Cruz Uliana Junior, substituído pelo conselheiro Rodolfo Tsuboi (suplente convocado).

Foi aplicada à empresa GMC Trade Importação e Exportação de Madeiras Ltda, a multa de conversão da pena de perdimento pela ocultação do real adquirente das mercadorias, empresa CLAMON Ind de Móveis Ltda, Art. 23, § 3º do Decreto-Lei nº 1.455/76, com a redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637/02 combinado com art. 81, inciso III da Lei nº 10.833/03. E foram arroladas as pessoas físicas, como real solidários: Gustavo Scabello Milazzo; Cristiane de Fátima Leal Milazzo; Izabel Fortunato; e João Mario Fortunato.

Não houve contestação sobre a interposição fraudulenta de terceiros.

O relator vencido no acórdão CARF constata que o relator *a quo* se equivocou ao tratar da multa prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, por cessão do nome, que não foi aplicada no presente auto de infração. E afirma que a única matéria a ser enfrentada é a duplicidade das penalidades e não os fatos e fundamentos de direito para aplicação da multa de 10%, já que essa não faz parte do escopo da autuação.

Baseado na Solução de Consulta Interna Cosit nº 9, de 22/04/2014 esclarece que tanto o importador oculto como o ostensivo podem ser qualificados como contribuintes dos tributos e penalidades incidentes na operação. E que a condição de responsável solidário somente é atribuída ao adquirente ou encomendante no caso de uma regular importação por conta e ordem ou sob encomenda no qual esses intervenientes são identificados na declaração de importação, consoante os arts. 31 e 32 do Decreto-Lei nº 37/66. E que tanto o importador oculto como o ostensivo possuem relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador da obrigação principal.

Entende que não há *bis in idem* pela aplicação das duas multas, a prevista no art. 23, V, §§ 1º e 3º do DL nº 1.455/76, cumulada com a multa de 10% por cessão de nome, prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, formalizada no processo nº 15165.722670/2015-60. Os fundamentos legais das multas são distintos, pois tutelam bens jurídicos diversos. Por isso é possível a aplicação das duas multas à empresa GCM Trade.

Quanto ao sócio administrador Sr. Gustavo Scabello Milazzo, a responsabilização decorre do art. 95, I do Decreto-Lei nº 37/66 e do art. 135, I. E a prova da prática do ato é a determinação e a condução pelo sr. Gustavo na elaboração de documentos instrutivos e da própria declaração de importação em nome da GCM TRADE, e não da CLAMOM, com a inserção de informações falsas quanto à realidade da modalidade de operação e seus participantes.

A prática dos atos fraudulentos da interposição nas importações demandou a intenção, a ordem e a concretização da ocultação mediante a gestão de pessoa física na efetivação dessas operações fraudulentas, e as únicas pessoas físicas que detinham tais poderes são os sócios-administradores.

Já o Redator do voto vencedor justificou a negativa de responsabilização do sócio administrador, Sr. Gustavo e da empresa GCM Trade.

A turma, por maioria de votos, entendeu que a pena de perdimento deveria ser aplicada apenas para o real adquirente da mercadoria, tendo como objetivo atingir seu patrimônio para reparar o dano causado ao controle aduaneiro.

A lógica da turma foi de que a cumulatividade das multas é perversa no sentido de punir com maior gravidade o importador ostensivo do que o real adquirente verdadeiro interessado. O importador ostensivo seria punido duplamente, com a multa substitutiva do perdimento e com a multa por cessão de nome, enquanto o real adquirente apenas com a multa substitutiva do perdimento.

Ou seja, o colegiado entendeu que caberia cautela quanto a aplicação dos desincentivos existentes na legislação aduaneira para que não causem conflitos de interesses entre os participantes do mercado. Tal cautela deve ser interpretada sob a ótica da análise conflitos morais (*moral hazard*) no contexto de uma legislação aduaneira cujas penalidades são, por vezes, demasiadamente gravosas para o comércio internacional.

Portanto, no mesmo sentido do exame de admissibilidade, concordo que não foi apresentada a justificativa da razão da exclusão da responsabilidade.

Entretanto entendo, diversamente do exame de admissibilidade, que a exclusão da responsabilidade da empresa GMC Trade não foi apenas pelo entendimento de que houve “*bis in idem*”, sendo claro que também excluiu-se a responsabilidade da empresa GCM Trade pelo entendimento de que a pena de perdimento deveria ser aplicada apenas para o real adquirente da mercadoria.

A multa substitutiva da pena de perdimento deveria ser aplicada apenas para o real adquirente da mercadoria, tendo como objetivo atingir seu o patrimônio para reparar o dano causado ao controle aduaneiro.

Já a respeito da responsabilização do sócio Sr. Gustavo, apesar de não explicitada nas razões do voto vencedor é de conclusão lógica. O Sr. Gustavo Scabello Milazzo era sócio administrador da empresa GMC Trade. Se a turma entendeu que não poderia ser imputada à empresa a responsabilização pelo dano ao erário, art. 23 do DL nº 1.455/76, a conduta também não pode ser imputada ao sócio-administrador, já que não é possível a aplicação do art. 135 do CTN.

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)

[...]§ 3º 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 6 de março de 1972. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010)

Lei nº 5.172/1966:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I – as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

[...]

Art.135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

[...]III – os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Decreto-Lei nº 37/1966:

Art 95. Respondem pela infração:

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

(...)

E para que não restem dúvidas a respeito do real teor do acórdão é mister que se exclua da ementa os seguintes excertos:

Na importação realizada com interposição fraudulenta de terceiro, em que for identificado o real adquirente da mercadoria, tanto o importador oculto como o ostensivo podem ser qualificados como contribuintes dos tributos e penalidades incidentes na operação. Aplicação do art. 124, I do CTN e art. 95, I do Decreto-Lei nº 37/66.

Sendo assim acolho parcialmente os embargos de declaração, sem efeitos infringentes, para esclarecer a omissão quanto ao provimento ao recurso do Sr. Gustavo Scabello Milazzo, e que a motivação apresentada seja acolhida como parte do acórdão nº 3201-005.523.

(documento assinado digitalmente)

Mara Cristina Sifuentes

Fl. 10 do Acórdão n.º 3201-008.909 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 15165.722669/2015-35