



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



**Processo nº** 16151.720068/2011-86  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** **9303-009.778 – CSRF / 3ª Turma**  
**Sessão de** 12 de novembro de 2019  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** MUDE COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO (II)**

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2007

IMPORTAÇÃO. OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE. DANO AO ERÁRIO. IMPOSSIBILIDADE DA APLICAÇÃO DA MULTA PREVISTA NA LEI Nº 4.502/1964, ART. 83, I, E DECRETO-LEI Nº 400/1968, ART. 1º. COMINAÇÃO DA PENA PREVISTA NO ART. 23, INCISO V, §§ 1º E 3º DO DECRETO-LEI Nº 1.455/1976. APLICAÇÃO DA REGRA DA ESPECIALIDADE OU DA ESPECIFICIDADE DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 690 DO DECRETO Nº 6.759/2009.

A ocultação do real adquirente configura infração de dano ao Erário e sujeita o infrator à aplicação da pena de perdimento, convertida em multa quando não localizadas as mercadorias, conforme determinação do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, não sendo possível a aplicação de multa mais genérica por disposição expressa do art. 690 do Decreto nº 6.759/2009.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar a preliminar de diligência para vista à PGFN, vencido o conselheiro Walker Araújo (suplente convocado), em face de o colegiado entender que a Fazenda Nacional já estava ciente da ação judicial manifestada da Tribuna. Acordam, ainda, por voto de qualidade, em conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Érika Costa Camargos Autran (relatora), Tatiana Midori Migiyama, Walker Araújo (suplente convocado) e Vanessa Marini Ceconello, que não conheceram do recurso. No mérito, por unanimidade de votos, acordam em negar-lhe provimento. Declarou-se impedido de participar do julgamento o conselheiro Demes Brito, substituído pelo conselheiro Walker Araújo (suplente convocado). Votaram pelas conclusões os conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Jorge Olmiro Lock Freire e Rodrigo da Costa Pôssas. Designado para redigir o voto vencedor quanto ao conhecimento o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.

*(documento assinado digitalmente)*

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

*(documento assinado digitalmente)*

Érika Costa Camargos Autran - Relatora

*(documento assinado digitalmente)*

Andrada Márcio Canuto Natal - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Walker Araújo (suplente convocado em substituição ao conselheiro Demes Brito), Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pela Fazenda Nacional contra o acórdão n.º 3401-003.200, de 23 de agosto de 2016 (fls. 52.679 a 52.722 do processo eletrônico), proferido pela Primeira Turma da Quarta Câmara da Terceira Seção de Julgamento deste CARF, decisão que por unanimidade de votos, deu provimento ao Recurso Voluntário.

A discussão dos presentes autos tem origem no auto de infração lavrado em 01/12/2005, originário de multa regulamentar prevista no inciso I do art. 490 do Regulamento do IPI, Decreto n.º 4.544/2002 (Lei n.º 4.502/1964, art. 83, I, e Decreto-lei n.º 400/1968, art. 1.º) decorrente de fiscalização das operações de comércio exterior da empresa MUDE COMÉRCIO E SERVIÇOS (doravante denominada simplesmente "MUDE") relacionadas às vendas de produtos importados de eletrônica e informática da empresa CISCO DO BRASIL LTDA, (doravante denominada simplesmente "CISCO"), para exigência de: (i) Imposto sobre Produtos Industrializados, no valor de R\$ 888.822.267,20 (inclusos multa de ofício qualificada e juros de mora); e (ii) Multa Regulamentar, no valor de R\$ 1.753.518.219,29, totalizando o crédito tributário no valor histórico de 2.642.340.486,49.

O crédito foi constituído contra a empresa "MUDE" e, com fundamento no inciso I do art. 124 do Código Tributário Nacional, foi declarada a responsabilidade solidária da empresa "CISCO" e das pessoas físicas FERNANDO MACHADO GRECCO, CPF 154.002.54896, MARCELO NAOKI IKEDA, CPF 174.047.79871, MARCÍLIO PALHARES LEMOS, CPF 455.587.95620, MOACYR ÁLVARO SAMPAIO, CPF 535.257.60868, HÉLIO BENETTI PEDREIRA, CPF 003.916.86895, GUSTAVO HENRIQUE CASTELLARI PROCÓPIO, CPF 255.873.01850, JOSÉ ROBERTO

PERNOMIAN RODRIGUES, CPF 058.787.58873, LUIZ SCARPELLI FILHO, CPF 007.199.32823, PEDRO LUIS ALVES COSTA, CPF 382.756.60882, REINALDO DE PAIVA GRILLO, CPF 791.743.02868, CARLOS ROBERTO CARNEVALI, CPF 205.601.84891, CID GUARDIA FILHO, CPF 037.619.00864 e ERNANI BERTINO MACIEL, CPF 239.033.84704.

O Contribuinte “MUDE” apresentou impugnação alegando, em síntese, que: (i) houve violação ao princípio da ampla defesa e do contraditório, pois só teve acesso às cópias do processo em 15/01/2010; (ii) as provas obtidas no procedimento de investigação criminal não poderiam ser utilizadas na instrução do processo administrativo; (iii) as provas que sustentam a autuação foram obtidas em 2007, não podendo ser usadas como fundamento do auto que lança multa relativa aos exercícios de 2004 a 2006 e parte de 2007; (iv) a fiscalização foi superficial e não buscou a verdade material, baseando-se em presunções e suposições; (v) é vedada a utilização de prova emprestada no processo administrativo; (vi) a fiscalização interpretou as interceptações telefônicas e demais provas de forma a confirmar sua caracterização de fraude, distorcendo a realidade; (vii) há contradições e equívocos no Termo de Verificação Fiscal, pois a impugnante não operava apenas com produtos CISCO, não havendo sentido na afirmação de que participava de uma “organização sob comando único”, uma vez que sua logística de entrega a domicílio distinto do comprador tinha previsão legal, sendo a empresa WHAT'S UP apenas uma prestadora de serviços e a falta de destaque do IPI da empresa PRIME é de responsabilidade unicamente desta importadora, e alega a regularidade da empresa BRASTEC; (viii) a fiscalização interpretou de forma incorreta as expressões “antecipação de pagamentos” e “comissão”, sendo que o modus operandi das importações decorre de uma logística comum no mercado que busca maior eficiência e rapidez; (ix) o núcleo da autuação, quanto ao mérito, baseia-se essencialmente na suposta antecipação de recursos a distribuidores e importadores; (x) a fiscalização em seu Termo de Verificação Fiscal apresentou apenas uma operação de aquisição de mercadorias quando deveria de fato demonstrar a fraude detalhadamente em todas as operações; (xi) a contabilidade da empresa faz prova a seu favor e que não foram escriturados adiantamentos a fornecedores; (xii) a empresa não pode ser considerada importadora nos termos do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 07/2002; (xiii) apresenta perícia contábil que conclui que não houve antecipação de pagamentos a fornecedores; (xiv) o procedimento próprio da

IN/SRF 228/02 não foi observado e que as empresas apresentavam situação regular no cadastro do CNPJ e no RADAR no momento das operações; (xv) as empresas importadoras e distribuidoras não são empresas de fachada; (xvi) é ilegal a incidência de juros sobre a multa de ofício agravada e sobre a multa equivalente ao valor das mercadorias; (xvii) não possuía controle sobre a cadeia de negócios mas apenas acompanhamento usual dos negócios; (xviii) as acusações do auto de infração sobre a prática de subfaturamento e interposição fraudulenta são frutos do imaginário fértil da fiscalização; (xix) a multa aplicada seria cabível apenas ao importador; (xx) a multa não se aplica a produtos vendidos mas sim importados; (xxi) verifica-se atipicidade da multa aplicada, vez que apenas seria cabível durante o despacho aduaneiro, após a decretação da pena de perdimento; (xxii) é incabível a aplicação da multa de 100% do valor das mercadorias em conjunto com a multa agravada de 150% pois a segunda seria mais específica, com base no art. 11 do Decreto-lei nº 326/67 (norma mais benéfica); (xxiii) houve violação ao princípio da proporcionalidade; (xxiv) a multa de 100% sobre o valor da mercadoria importada tem caráter confiscatório; (xxv) a multa não poderia ser calculada sobre o valor de venda das mercadorias importadas; (xxvi) os artigos 45 e 46 da Lei nº 9.430/96 foram revogados, cabendo à fiscalização a prova da intenção do impugnante em cometer as fraudes, sobrevivendo, ainda, a decadência dos créditos tributários constituídos até 20/12/2004; (xxvii) a fiscalização deveria arbitrar o valor das mercadorias importadas nos termos do art. 148 do CTN; (xxviii) houve erro na sujeição passiva sendo que a "CISCO" deveria ser considerada como real importadora pois financiava as operações; (xxix) há erro na sujeição passiva pois teria notícia de que em outro auto de infração a fiscalização teria imputado como sujeito passivo o adquirente no mercado interno e não o vendedor, no caso a "MUDE"; (xxx) observou-se violação ao princípio da não cumulatividade em relação ao IPI; (xxxii) é ilegal a utilização da taxa SELIC; (xxxiii) requer realização de perícias e diligências; (xxxiiii) requer, por fim, que em preliminares ou no mérito seja julgado improcedente o presente auto de infração.

Quanto aos responsáveis solidários, a empresa "CISCO" apresentou impugnação e documentos, bem como: FERNANDO MACHADO GRECCO, MARCELO NAOKI IKEDA, MARCÍLIO PALHARES LEMOS, MOACYR ÁLVARO SAMPAIO, HÉLIO BENETTI PEDREIRA, GUSTAVO HENRIQUE CASTELLARI PROCÓPIO, JOSE ROBERTO PERNOMIAN RODRIGUES, LUIZ SCARPELLI FILHO, PEDRO LUIS ALVES COSTA,

REINALDO DE PAIVA GRILLO, CARLOS ROBERTO CARNEVALI, CID GUARDIA FILHO e ERNANI BERTINO MACIEL.

A DRJ em São Paulo/SP julgou improcedentes as impugnações apresentadas, mantendo na integralidade o crédito tributário lançado.

Irresignados com a decisão contrária ao seu pleito, o Contribuinte e os responsáveis solidários apresentaram Recursos Voluntários, o Colegiado por unanimidade de votos, deu provimento ao Recurso Voluntário, conforme acórdão assim ementado *in verbis*:

*ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA*

*Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2007*

*IMPORTAÇÃO. OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE. DANO AO ERÁRIO. IMPOSSIBILIDADE DA APLICAÇÃO DA MULTA PREVISTA NA LEI Nº 4.502/1964, ART. 83, I, E DECRETO-LEI Nº 400/1968, ART. 1º. COMINAÇÃO DA PENA PREVISTA NO ART. 23, INCISO V, §§ 1º E 3º DO DECRETO-LEI Nº 1.455/1976. APLICAÇÃO DA REGRA DA ESPECIALIDADE OU DA ESPECIFICIDADE DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 690 DO DECRETO Nº 6.759/2009.*

*A ocultação do real adquirente configura infração de dano ao Erário e sujeita o infrator à aplicação da pena de perdimento, convertida em multa quando não localizadas as mercadorias, conforme determinação do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976, não sendo possível a aplicação de multa mais genérica por disposição expressa do art. 690 do Decreto nº 6.759/2009.*

A Fazenda nacional opôs embargos de declaração às fls. 52.831 a 52.833, sendo que estes foram rejeitados, conforme despacho de fls. 52.854 a 52.861.

A Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial de Divergência (fls. 52.863 a 52.887) em face do acórdão recorrido que deu provimento ao Recurso Voluntário, a divergência suscitada pela Fazenda Nacional diz respeito ao entendimento adotado na decisão recorrida relativamente à imposição da penalidade decorrente da interposição fraudulenta em virtude da

ocultação do real adquirente, em operação de comércio exterior, mais precisamente, na importação.

Para comprovar a divergência jurisprudencial suscitada, a Fazenda Nacional apresentou como paradigma os acórdãos de n.ºs 3202-000.268 e 9303-004.384. A comprovação dos julgados firmou-se pela transcrição de inteiro teor das ementas dos acórdãos paradigmas no corpo da peça recursal.

O Recurso Especial da Fazenda Nacional foi admitido, conforme despacho de fls. 52.904 a 52.910, sob o argumento que na decisão recorrida, o colegiado, ao analisar a multa regulamentar prevista no inciso I do artigo 490 do Decreto n.º 4.544/2002, proporcional ao valor comercial das mercadorias importadas irregular e fraudulentamente, apropriou-se do entendimento segundo o qual é impossível sua aplicação, em respeito ao princípio jurídico da especialidade, relativamente à matéria principal em discussão neste processo. Por sua vez, os colegiados dos acórdãos paradigmas, diferentemente, concluíram que nos casos em que restar demonstrada a ocultação do responsável pela importação de mercadorias, mediante fraude ou simulação, inclusive interposição fraudulenta, é pertinente a imposição da multa igual ao valor da mercadoria. Salientando inclusive que pretender posicionar-se diversamente é empreender entendimento absolutamente equivocado, pois para se aplicar a penalidade prevista no inciso I do artigo 490 do Decreto n.º 4.544/2002 que é irrelevante *o fato de a mercadoria importada ter sido submetida a uma "regular" importação, mediante entrega de DI e pagamento dos tributos aduaneiros sobre os valores declarados.*

Desta forma, entendeu-se que restou comprovada a divergência jurisprudencial.

O Contribuinte Mude Comércio e Serviços Ltda. opôs embargos de declaração (fls. 52.952 a 52.959), bem como os responsáveis solidários: Fernando Machado Grecco (fls. 53.027 a 53.031), José Roberto Pernomian Rodrigues (fls. 53.083 a 53.087) e Marcílio Palhares Lemos (fls. 53.144 a 53.148). Os embargos de declaração foram rejeitados, conforme despachos de fls. 53.548 a 53.551; 53.558 a 53.560; 53.555 a 53.557; e 53.552 a 53.554 respectivamente.

O Contribuinte interpôs Recurso Especial de Divergência às fls.53.283 a 53.296, que não foi admitido por falta de previsão regimental para seu seguimento, tendo em vista que a decisão consubstanciada no acórdão recorrido foi favorável ao recorrente (despacho de fls. 53.578 a 53.580).

O Contribuinte apresentou agravo às fls. 53.588 a 53.594, sendo que este foi rejeitado, conforme despacho de fls.53.599 a 53.602.

O Contribuinte e os responsáveis solidários apresentaram contrarrazões respectivamente às fls. 53.448 a 53.478; 53.226 a 53.252; e 53.410 a 53.418; manifestando pelo não provimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

É o relatório em síntese.

### **Voto Vencido**

Conselheira Érika Costa Camargos Autran, Relatora.

### **Da Preliminar.**

Foi juntada aos autos uma petição da Contribuinte Mude Comércio e Serviços LTDA, informando fato novo no processo: “consubstanciado na prolação de sentença nos autos do Mandado de Segurança n. 1009783-23.2017.4.01.3400 (**Documentos anexos**), que corrobora com a impossibilidade de conhecimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional.”

Segundo a Contribuinte, a Fazenda Nacional, ao interpor seu Recurso Especial, indicou como um dos paradigmas o acórdão n. 9303-004.384. No entanto, foi proferida sentença nos autos do Mandado de Segurança n. 1009783-23.2017.4.01.3400, que reafirmou a impossibilidade do conhecimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional que havia gerado o acórdão n. 9303-004.384 (acórdão paradigma no presente processo):

*“Pelo exposto, concedo a segurança para **reconhecer a invalidade do acórdão n.º 9303-004.384**, proferido pela Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF.” (Sentença proferida no MS n. 1009783-23.2017.4.01.3400 – g.n.)*

Diante deste fato novo, o Ilustre Conselheiro Walker Araújo, abriu a votação levantado a preliminar de diligência para vista à PGFN.

No entanto, o colegiado entendeu por maioria de votos, em rejeitar a preliminar de diligência para vista à PGFN, em face de o colegiado entender que a Fazenda Nacional já estava ciente da ação judicial manifestada da Tribuna.

### **Voto Vencido quanto a Admissibilidade do Recurso Especial da Fazenda Nacional**

Depreendendo-se da análise do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, entendo que não deva ser admitido ainda que o Recurso seja tempestivo, pelos motivos a seguir.

Fundamentou-se, então, o acórdão recorrido principalmente em:

*Por fim, cumpre esclarecer e registrar que, ao longo dos debates públicos que sucederam à leitura do presente voto, a posição deste colegiado foi no sentido da aplicação **única e exclusivamente da regra da especialidade**, o que, per se, restaria suficiente para prover integralmente os recursos voluntários interpostos. Procede-se ao registro, pela esmerada fidelidade aos fatos, de que **os demais conselheiros votaram pelas conclusões dispositivas**, tendo eles discordado do argumento endossado por este relator no sentido de que a multa regulamentar não deveria prevalecer devido à cobrança de multa qualificada no auto de infração originário, discutida no **Processo n.º 10803.000071/200967**.*

*Em outras palavras, foram firmadas pela turma julgadora as seguintes teses: (i) a multa regulamentar pode ser cobrada em conjunto com a multa qualificada, pois diferentes são os bens jurídicos por elas tutelados; e (ii) aplica-se, in casu, a*

*regra da especialidade ou especificidade com fundamento no parágrafo único do art. 690 do Decreto n.º 6.759/2009.*

*Com base nestes fundamentos, e esclarecida a opção de voto pelas conclusões dos conselheiros que assim votaram, voto por conhecer e, no mérito, dar provimento integral aos recursos voluntários interpostos para a finalidade de reconhecer o cancelamento da multa aplicada, restando, portanto, prejudicados os demais pedidos e argumentos formulados pelos ora recorrentes.*

Relativamente à matéria " multa regulamentar do IPI ", me parece que andou bem o Contribuinte ao contrarrazoar, ocorre que, de fato, nos acórdãos paradigmas se estar a tratar exclusivamente da multa relativa ao IPI, não houve lançamento concomitante da multa substitutiva da apreensão. E nem houve discussão da aplicação da **regra da especialidade, contida no** parágrafo único do art. 690 do Decreto n.º 6.759/2009, senão vejamos:

No acórdão n.º 9303-004.384, foi decidido da seguinte maneira:

*No mérito, entendemos absolutamente equivocado o entendimento de que o fato de a mercadoria importada ter sido submetida a uma “regular” importação, mediante entrega de DI e pagamento dos tributos aduaneiros sobre os valores declarados, acarretaria, como consequência lógica inarredável, a impossibilidade de se aplicar a penalidade prevista do art. 490, I, do RIPI/2002.*

Ademais, consta do Termo de Verificação Fiscal, **em complemento à fundamentação legal já referida no seu campo “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal”**, a referência ao art. 59 da Lei n.º 10.637, de 30/12/2002 (obviamente, a referência ao art. 29 foi um mero equívoco, conforme comprova o inteiro teor do Termo de Verificação Fiscal), e ao art. 79 da Medida Provisória MP n.º 2.15835, de 24/08/2001.

**Já no acórdão recorrido a aplicação é do § 2º do art. 46 da Lei n.º 9.430/1996, por decorrência da aplicação do inciso IX e no § 2º do art. 9º do RIPI de 2002, em razão de conduta tipificada no artigo 27 da lei 10.637/2002 c/c artigo 79 da MP 215835/ 2001. Foi**

aplicada, ainda, a penalidade prevista no inciso I do art. 490 do RIPI/2002, de 100% sobre o valor da mercadoria

Ou seja, trata-se de penalidades diferentes.

E não foi discutido neste processo a aplicação da **regra da especialidade**, diante de penalidade específica, de que trata o parágrafo único do art. 690 do Decreto nº 6.759/2009.

Por sua vez, o acórdão n.º 3202.000.268, indicado como paradigma pela Procuradoria da Fazenda Nacional, com a devida vênia, não se assemelha à controvérsia posta nos presentes autos. Isso porque trata em específico da existência ou não de interposição fraudulenta nas operações de importação objeto da Fiscalização, e como consequência levando à aplicação da penalidade cabível. Segue a ementa do julgado indicado como paradigmático:

*ASSUNTO: IPI. MULTA REGULAMENTAR.*

*Período de Apuração: 08/01/2002 a 28/08/2002*

*OCULTAÇÃO DO REAL RESPONSÁVEL PELA IMPORTAÇÃO. FRAUDE OU SIMULAÇÃO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE DE TERCEIROS. DANO AO ERÁRIO.*

*A ocultação do responsável pela importação de mercadorias, mediante fraude ou simulação, inclusive interposição fraudulenta, é considerada dano ao erário.*

*MERCADORIA IMPORTADA IRREGULAR OU FRAUDULENTAMENTE ENTREGUE A CONSUMO. MULTA IGUAL AO VALOR DA MERCADORIA.*

*Incorrerão em multa igual ao valor da mercadoria os que entregarem a consumo mercadoria de procedência estrangeira importada irregular ou fraudulentamente.*

*RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO. DESPACHANTE.*

*O despachante aduaneiro está proibido de efetuar, em nome próprio, ou no de terceiro, importações de quaisquer mercadorias ou exercer comércio interno de mercadorias estrangeiras, mas se violar essa proibição cabe a exigência, contra ele, dos tributos e multas das operações de importação, concomitantemente com as penalidades próprias que lhes são aplicáveis. O despachante aduaneiro, quando importador de fato, é responsável solidário ao importador de direito,*

*pelos tributos e multas exigidos do segundo, cuja firma tenha utilizado para promover a importação.*

**RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO. ADQUIRENTE DE MERCADORIAS IMPORTADAS.**

*O adquirente de mercadorias estrangeiras que tenha contrato de importação com o importador de direito, utilizado pelo despachante como “laranja” das importações responde solidariamente pelas exações tributárias e fiscais que advenham dessas importações simuladas.*

**MULTA APLICADA. INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA N.º 02 DO CARF.**  
*Multa aplicada de acordo com a legislação de regência. Impossibilidade de conhecimento de alegação acerca de inconstitucionalidade de norma legal, nos termos da Súmula n.º 02 do CARF.*

**RECURSOS VOLUNTÁRIOS NEGADOS.**

Transcreve-se o trecho do acórdão que trata das penalidades:

#### ***4. Correta capitulação da penalidade***

*Ao contrário do que foi afirmado pela Recorrente Rinaldi, não houve equívoco na capitulação e muito menos atipicidade em sua conduta.*

*Isso porque a interposição fraudulenta e a emissão de nota fiscal fora dos casos permitidos em lei estão tipificadas como ilícitos (vide título do Auto de Infração na parte “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal”) previstos nos incisos I e II, do artigo 83, da Lei n.º 4. 502, de 1964, regulamentados pelo artigo 490 do RIPI de 2002, vigente à época das infrações.*

*O simples fato de referidos incisos conterem alíneas que especificam melhor as condutas não macula o trabalho realizado pela fiscalização. A indicação d alínea “b” do inciso I e alínea “a” do inciso II seria excesso de preciosismo, cuja falta de menção específica não implica em nenhuma irregularidade.*

*Assim, não há que se falar em atipicidade ou equívoco na capitulação das infrações, mesmo porque a existência de apenas uma delas já é suficiente par aplicação da sanção imposta pela fiscalização.*

Assim, o paradigma trazido pela Procuradoria trata da aplicação da penalidade quando há interposição fraudulenta, não tratando do ponto fulcral da decisão recorrida, qual seja, a possibilidade ou não de aplicação de dupla penalidade sobre os mesmos fatos geradores.

Depreende-se do exame do acórdão paradigma, ainda, ter sido afastada a penalidade naquele caso pela análise das provas constantes do processo e verificação da existência de simulação por não terem sido comprovados os pagamentos daquelas operações em exame.

Outro ponto, é que este paradigma foi proferido quando a multa prevista no art. 23, inciso V, §§1º e 3º, do Decreto-lei n.º 1.455/76 não existia. Esta multa foi introduzida em 2002, através da lei n.º 10.637/2002.

Diante dessa disparidade factual, não há como concluir sobre como decidiria o colegiado que acordou aquele paradigma em face de situação distinta.

Assim, voto por não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

#### **Voto Vencedor quanto ao Mérito**

De acordo com o Acórdão Recorrido a ocultação do real adquirente configura infração de dano ao Erário e sujeita o infrator à aplicação da pena de perdimento, convertida em multa quando não localizadas as mercadorias, conforme determinação do art. 23 do Decreto-lei n.º 1.455/1976, não sendo possível a aplicação de multa mais genérica por disposição expressa do art. 690 do Decreto n.º 6.759/2009.

Entendo que não merece reparos ao acórdão recorrido, de lavra do Ilustre Conselheiro Leonardo Ogassawara De Araújo Branco .

A aplicação da multa regulamentar ora em exame não se sustenta se considerado o disposto no art. 690, § único, do Decreto n.º 6.759/2009:

***Decreto n.º 6.759, de 05/02/2009 (Regulamento Aduaneiro)***

*Art. 690. Aplica-se ainda a pena de perdimento da mercadoria de procedência estrangeira encontrada na zona secundária, introduzida clandestinamente no País ou importada irregular ou fraudulentamente.*

***Parágrafo único. A pena a que se refere o caput não se aplica quando houver tipificação mais específica neste Decreto. (grifouse)***

A norma em referência determina seja afastada a aplicação da pena de perdimento da mercadoria nas hipóteses em que houver disposição jurídica de caráter sancionatório mais específico. No caso, a multa regulamentar foi aplicada em razão de a Contribuinte MUDE ter entregue a consumo produtos de procedência estrangeira, importados por terceiros por sua conta e ordem, de forma fraudulenta, uma vez ocultada, pelos importadores interpostos, a sua condição de real importadora e adquirente nos procedimentos aduaneiros de ingresso das mercadorias no Brasil.

Sob esta perspectiva, restaria configurada a hipótese de ocorrência de dano ao erário, punível com a pena de perdimento, descrita no art. 23, inciso V, §§1º e 3º, do Decreto-lei nº 1.455/76, por se constituir em penalidade mais específica para a situação constatada pela Fiscalização: a importação de mercadoria ao abrigo de Declaração de Importação (DI), mediante a ocultação do real vendedor.

Não houve a caracterização de qualquer ilícito que pudesse ensejar a aplicação da penalidade constante do art. 490, inciso I, do Decreto nº 4.544/02.

A conduta praticada pelo Sujeito Passivo de entregar à consumo mercadorias importadas de forma clandestina, irregular ou fraudulenta, decorreu de a importação ter sido realizada mediante, segundo a Fiscalização, a ocultação do real importador/adquirente da mercadoria. Portanto, mostrasse mais abrangente a norma que prevê a caracterização de dano ao erário e a consequente aplicação da pena de perdimento, pela ocultação do real importador, absorvendo a conduta menor, qual seja, a entrega a consumo da mercadoria indevidamente internalizada em território nacional. Prevaleceria, portanto, a aplicação da pena de perdimento por ser mais específica.

Quanto a aplicação da norma mais específica, o nobre conselheiro Ronaldo Trevisan no acórdão n.º **3401003.260**, assim dispôs:

**Ementa**

*MULTA ADUANEIRA. FATURA APRESENTADA SEM ASSINATURA. REVISÃO ADUANEIRA. ART. 70, II, "b", I DA LEI 10.833/2003. ESPECIFICIDADE.*

*A assinatura do exportador na fatura comercial é requisito de validade do documento. Assim, apresentar à fiscalização uma fatura comercial sem assinatura do exportador produz exatamente a mesma consequência da não apresentação de fatura. Em revisão aduaneira, tal consequência é a aplicação da multa prevista no art. 70, II, "b", I da Lei no 10.833/2003, sem prejuízo das demais disposições do referido inciso II. Tal multa, por sua especificidade (versando sobre ausência de apresentação de "documentos obrigatórios de instrução das declarações aduaneiras", como a fatura), prevalece sobre a multa genérica de que trata o art. 107, IV, "b" do DecretoLei no 37/1966, com a redação dada pela mesma Lei no 10.833/2003 (por "documentos relativos à operação... bem como outros").*

**Trechos do voto:**

*Tal multa, a nosso ver, seria aplicável na ausência de previsão específica para a conduta na Lei no 10.833/2003. A própria palavra "outros", que antecede a expressão "documentos exigidos pela" RFB, já o esclarece, ou a expressão genérica "documentos relativos à operação que realizar". Havendo penalidade específica, esta é que deve ser aplicada.*

*Ademais, a dificuldade em aplicar tal penalidade em relação a documentos instrutivos da declaração resta patente ainda na tipificação "por mês-calendário", que mais parece adequar-se a obrigações acessórias, como "herança aduaneira" do art. 57 da Medida Provisória no 2.15835/ 2001, e demandou do autuante o raciocínio de que seriam quatro os meses-calendário, em função do período decorrido entre a data para apresentação das faturas à fiscalização e a autuação.*

*Por certo que a menção, muito comum em multas aduaneiras, presente no § 2o do art. 107 do Decreto-Lei no 37/1966, com a redação dada pela Lei no 10.833/2003, à ausência de prejuízo de aplicação de outras penalidades, não tem*

*o condão de fazer uma penalidade genérica suplantar, ou adicionar-se a uma penalidade específica prevista em lei.*

*Não se está, aqui, a afirmar que resta impossibilitada a aplicação de duas penalidades em função de uma mesma conduta, mas tão somente a defender que, havendo uma penalidade aplicável pela não apresentação de "documentos obrigatórios de instrução das declarações aduaneiras" e outra pela não apresentação de "documentos relativos à operação que realizar... bem como outros exigidos pela" RFB, diante de um caso concreto de não apresentação de fatura comercial (que é um "documento obrigatório de instrução das declarações aduaneiras"), deve ser aplicada a primeira penalidade, por ser mais específica.*

*Afasta-se, assim, a multa de que trata o art. 107, IV, "b" do Decreto-Lei n.º 37/1966, com a redação dada pela Lei no 10.833/2003.*

Cito ainda outras jurisprudências do CARF sobre a aplicação do Decreto-Lei nº 1.455/1976, artigo 23, V, § 3º, que trata de uma pena mais específica:

**Numero do processo:** 13044.000498/2009-92

**Turma:** Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção

**Câmara:** Terceira Câmara

**Seção:** Terceira Seção De Julgamento

**Data da sessão:** Tue Apr 23 00:00:00 BRT 2019

**Data da publicação:** Mon May 13 00:00:00 BRT 2019

**Ementa:** Assunto: Processo Administrativo Fiscal Período de apuração: 15/01/2008 a 05/06/2009

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS. OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE NA IMPORTAÇÃO. Diante dos fatos apurados, restou comprovado que, na realidade, a importação analisada se deu na modalidade por conta e ordem de terceiros com ocultação dolosa do real interessado, sendo corretamente aplicada a multa por conversão da pena de perdimento prescrita no Decreto-Lei nº 1.455/1976, artigo 23, V, § 3º.

CESSÃO DE NOME. ACOBERTAMENTO DE INTERVENIENTES. MULTA. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS. PROCEDÊNCIA 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).

**INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA POR ENCOMENDA. OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE NA IMPORTAÇÃO.** Não restou comprovado que as importações analisadas se deram na modalidade por encomenda com ocultação dolosa do real interessado, não sendo corretamente aplicada a multa por conversão da pena de perdimento prescrita no Decreto-Lei n.º 1.455/1976, artigo 23, V e §3º e, conseqüentemente da multa por cessão de nome.

**Numero da decisão:** 3302-006.778

**Decisão:** Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir os lançamentos relativos à reclassificação das importações da modalidade por conta própria para modalidade por encomenda, vencidos os Conselheiros Gilson Macedo Rosenburg Filho, Jorge Lima Abud e Paulo Guilherme Déroulède. (assinado digitalmente) Paulo Guilherme Déroulède - Presidente. (assinado digitalmente) Walker Araujo - Relator. Participaram do presente julgamento os conselheiros: Paulo Guilherme Déroulède (presidente da turma), Corinto Oliveira Machado, Jorge Lima Abud, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Raphael Madeira Abad, Walker Araujo, José Renato de Deus e Muller Nonato Cavalcanti Silva (suplente convocado).

**Nome do relator:** WALKER ARAUJO

**Numero do processo:** 11762.720054/2014-01

**Turma:** Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Terceira Seção

**Câmara:** Quarta Câmara

**Seção:** Terceira Seção De Julgamento

**Data da sessão:** Tue May 21 00:00:00 BRT 2019

**Data da publicação:** Wed Jun 19 00:00:00 BRT 2019

**Ementa:** Assunto: Imposto sobre a Importação - II Período de apuração: 25/08/2009 a 07/01/2010

**IMPORTAÇÃO. NÃO COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS RECURSOS EMPREGADOS. DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. MULTA EQUIVALENTE VALOR ADUANEIRO DA MERCADORIA.** Considera-se dano ao Erário a falta de comprovação da origem, disponibilidade e da efetiva transferência de recursos empregados nas operações de comércio exterior. Não sendo possível a aplicação da pena de perdimento, em razão das mercadorias já terem sido dadas a consumo ou por qualquer outro motivo, cabível a aplicação da multa de conversão da pena de perdimento, prevista no art. 23, § 3º, do Decreto Lei n.º 1.455/76.

**OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE NA IMPORTAÇÃO. COMPROVAÇÃO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA.** Diante dos fatos apurados, restou comprovado que, na realidade, as importações analisadas se deram na modalidade por encomenda com ocultação dolosa do real interessado, sendo corretamente aplicada a multa por conversão da pena de perdimento prescrita no Decreto-Lei n.º 1.455/1976, artigo 23, V e §§ 1º e 3º.

**MULTA DO ARTIGO 33 DA LEI N.º 11.488/2007. CESSÃO DE NOME. INAPLICABILIDADE NO CASO DE INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA PRESUMIDA.** A multa do artigo 33 da Lei n.º 11.488/2007 não se aplica nos casos

*da interposição presumida em razão da não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados, constante do § 2º do artigo 23 do Decreto-Lei n.º 1.455/1976, a qual se aplica a inaptidão da inscrição no CNPJ. RO Negado e RV negado Crédito Tributário Mantido*

**Numero da decisão:** 3402-006.590

**Decisão:** *Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício e em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para afastar a multa de cessão de nome do art. 33 da Lei n.º 11.488/2007 nos casos de interposição fraudulenta presumida. (assinado digitalmente) Waldir Navarro Bezerra - Presidente. (assinado digitalmente) Pedro Sousa Bispo - Relator. Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Waldir Navarro Bezerra (Presidente), Rodrigo Mineiro Fernandes, Diego Diniz Ribeiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo, Cynthia Elena de Campos e Thais De Laurentiis Galkowicz*

**Nome do relator:** PEDRO SOUSA BISPO

Por fim, no acórdão n. 9303-004-323, cujo voto vencedor foi do Ilustre Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, faz referência a especificidade da multa, senão vejamos:

*No que respeita à primeira, muito embora adira à tese exposta no acórdão a que se refere o voto vencido (a da especificidade da multa), não percebeu a il Relatora que a penalidade prevista no § 3º do art. 23 do Decreto-lei n.º 1.455, de 1976, somente foi neste incluída, pela Medida Provisória – MP n.º 66, de 29/08/2002, após a ocorrência do fato gerador, que ocorreu em 1998.*

No sentido da prevalência do princípio da especialidade na aplicação de penalidades tributárias, manifestou-se o Superior Tribunal de Justiça no julgamento do recurso especial n.º 1.218.798 PR, de relatoria do Ministro Sérgio Kukina, o qual recebeu a seguinte ementa:

**TRIBUTÁRIO. DIREITO ADUANEIRO. DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO. SUBFATURAMENTO DO VALOR DA MERCADORIA. PENA DE PERDIMENTO. DESCABIMENTO. APLICAÇÃO DA MULTA PREVISTA NO ART. 108, PARÁGRAFO ÚNICO, DO DECRETOLAI N.º 37/66.**

**CRITÉRIO DA ESPECIALIDADE DA NORMA. PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE E DA RAZOABILIDADE. CONSIDERAÇÃO.**

- 1. A falsidade ideológica consistente no subfaturamento do valor da mercadoria na declaração de importação dá ensejo à aplicação da multa prevista no art. 105, parágrafo único, do Decreto-Lei nº 37/66, que equivale a 100% do valor do bem, e não à pena de perdimento do art. 105, VI, daquele mesmo diploma legal.*
- 2. Interpretação harmônica com o art. 112, IV, do CTN, bem como com os princípios da especialidade da norma, da razoabilidade e da proporcionalidade. Precedentes.*
- 3. Recurso especial da Fazenda Nacional a que se nega provimento. (grifouse)*

Assim, existindo penalidade específica, no caso a pena de perdimento, resta afastada a aplicação da multa regulamentar do art. 490, inciso I, do Decreto nº 4.544/02, nos termos das disposições contidas no art. 690, §único, do Decreto nº 6.759/2009.

Esclareço que o fundamento que levou os conselheiros me acompanharam pelas conclusões foram pela questão da especificidade da multa, ou seja, existindo penalidade específica, no caso a pena de perdimento, resta afastada a aplicação da multa regulamentar do art. 490, inciso I, do Decreto nº 4.544/02, nos termos das disposições contidas no art. 690, §único, do Decreto nº 6.759/2009.

Por fim, adoto como fundamento as razões expostas pelo Ilustre Conselheiro Leonardo Ogassawara De Araújo Branco:

Neste sentido, voto por negar provimento ao Recurso Especial do Fazenda.

(documento assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran

## **Voto Vencedor**

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal – Redator designado

Fui encarregado de elaborar o voto vencedor somente em relação ao conhecimento do recurso especial. Com devido respeito ao entendimento proferido pela ilustre relatora, discordo de suas conclusões quanto ao conhecimento do recurso especial fazendário.

A Fazenda Nacional apresentou dois acórdãos paradigmas para comprovar a divergência de entendimento quanto à possibilidade de aplicação da multa prevista no art. 83, inc. I da Lei n.º 4.502/1964, no período em que foi estabelecido pelo Regulamento Aduaneiro a impossibilidade de sua aplicação, quando existente multa mais específica. Foram eles: acórdãos paradigmas n.º 3202-000268 e 9303-004384.

O acórdão n.º 3202-000268, indicado como paradigma não serve para demonstrar a divergência. Ocorre que os fatos geradores nele discutidos são de 01 a 08/2002, época em que ainda não vigia a penalidade mais específica considerada no acórdão recorrido. Com efeito a alteração do art. 23, inc. V do Decreto Lei 1455/76 só foi inserido no ordenamento jurídico pela MP 66 de 29/08/2002. Portanto, impossível considerar a aplicação da penalidade mais específica e afastar a do art. 83 da Lei 4502/1964, quando ela inexistia.

Porém o recurso especial deve ser conhecido quanto ao Acórdão n.º 9303-004384, pois os fatos aplicados são exatamente os mesmos, pertence ao mesmo contribuinte, de fatos geradores imediatamente anteriores aos do presente processo, e a turma entendeu pela manutenção da aplicação da mesma multa regulamentar. No meu entender é irrelevante o argumento utilizado para manutenção da multa, mas que ela foi mantida e os fatos são semelhantes entre os dois processos. O argumento válido ou não, vai ser objeto da análise de mérito do presente julgamento.

Com base nessas simples considerações, voto pelo conhecimento do recurso especial.

*(documento assinado digitalmente)*

Andrada Márcio Canuto Natal