



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

Processo n° 19482.720004/2013-93
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3302-003.516 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de janeiro de 2017
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente JOSÉ ROBERTO LAMACCHIA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 29/06/2012

CESSÃO DE NOME. OPERAÇÃO DE COMÉRCIO EXTERIOR. ACOBERTAMENTO DE INTERVENIENTES. MULTA PECUNIÁRIA. SUJEIÇÃO PASSIVA. PESSOA JURÍDICA.

Apenas 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 ao acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários fica sujeita à multa prescrita pelo artigo 33 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

Recurso Voluntário Provido

Crédito Tributário Exonerado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário, o Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède e a Conselheira Maria do Socorro votaram pelas conclusões. O Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède fará declaração de voto.

(assinado digitalmente)

Ricardo Paulo Rosa - Presidente.

(assinado digitalmente)

Walker Araujo - Relator.

EDITADO EM: 02/02/2017

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ricardo Paulo Rosa (presidente da turma), Paulo Guilherme Deroulede, José Fernandes do Nascimento, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Domingos de Sá Filho, Lenisa Rodrigues Prado, Sarah Maria Linhares de Araújo e Walker Araujo.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração objetivando a cobrança de R\$ 3.496.889,51 referente à aplicação da multa de 10% (dez por cento) sobre o valor da operação, prevista no artigo 33, da Lei nº 11.488/2007, por ceder seu nome para realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas ao acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários.

Contra a pessoa física JOSÉ ROBERTO LAMACCHIA foi lavrado Auto de Infração por AFRFB em exercício na Alfandega do Aeroporto Internacional de Viracopos (SP), em sede do procedimento especial de fiscalização aduaneira do cumprimento das condições exigidas para a admissão no país de aeronave ao amparo dos benefícios fiscais previstos no Decreto nº 97.464/89.

As infrações foram apuradas na utilização de aeronave executiva estrangeira de prefixo VP CAV, marca Cessna, modelo Citation 680, número de série 680-0202, selecionada como alvo da Operação Pouso Forçado, a qual contou com ação integrada da Receita Federal, Polícia Federal e Ministério Público.

Diante das irregularidades investigadas na Operação Pouso Forçado e dos fortes indícios de que o Sr. JOSÉ ROBERTO LAMACCHIA praticava tais irregularidades, utilizando-se indevidamente a aeronave estrangeira VP CAV em território nacional, sem o pagamento dos devidos tributos, foi aberto Procedimento Especial, nos termos da Instrução Normativa nº 1.169/11 e dado ciência ao interessado.

Registre-se que foi decretado o sequestro judicial da aeronave em cumprimento do Mandado de Busca e Apreensão nº 01/2012-SC.

A Fiscalização apontou que a aeronave em causa vinha sendo utilizada em nome da empresa estrangeira Toby LLC, com sede nas Ilhas Cayman e arrendatária da aeronave junto à Cessna Finance Corporation, constituída em 05/02/2008 com os únicos diretores o ora Recorrente e sua esposa a Sra. Leila Mejdalani Pereira, sendo que a única acionista da "Toby" é a empresa estrangeira Koba Investor Ltd, cujo dono é o Sr. José Roberto Lamacchia, ora Recorrente.

A ação fiscal partiu de informações enviadas pela ANAC e extraídas do sistema SIAVANAC, com base em relatórios de voo com todas as origens e destinos da aeronave VP CAV no período de maio de 2008 a julho de 2012, que identificaram indícios de irregularidades na utilização do regime de admissão de aeronaves no país mediante TEAT, ao amparo dos benefícios fiscais previstos no Decreto nº 97.464/89.

¹ Art. 33. A pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas ao 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).

A Fiscalização verificou que a aeronave em questão operava a maior parte do tempo dentro do território nacional, realizando esporádicas saídas ao exterior para retornar em poucos dias (às vezes no mesmo dia).

Além disso, a fiscalização apurou que do total de vôos do período de maio de 2008 a julho de 2012, a aeronave permaneceu, em média, 79% do tempo em território nacional e, que a aeronave operou a maior parte do tempo dentro do território nacional servindo os interesses de brasileiros residentes, contrariando o regime de benefícios fiscais previsto no Decreto nº 97.464/89 e na Instrução Normativa SRF nº 285/2003, que prevêem a sua fruição apenas para breve permanência e a serviço de estrangeiro não residente no País, sendo que, para ser utilizada na maior parte do tempo no Brasil, a aeronave deveria ter entrado no País sujeitando-se ao regime de importação comum com o recolhimento de todos os tributos devidos em uma importação normal, o que não ocorreu.

Aduz a Fiscalização que as entradas da aeronave VP CAV em território nacional não se deram para as finalidades declaradas à aduana nos respectivos TEATs, aduzindo que a aeronave transportou brasileiros residentes, para fins particulares, concluindo que são inidôneas as informações prestadas. Houve, deste modo, desvio de finalidade da Admissão Temporária

Realizadas as investigações, mediante a coleta de diversos documentos e informações de interesse fiscal, bem como tendo sido intimadas pessoas envolvidas, direta ou indiretamente relacionadas com o Recorrente, a Fiscalização relatou vários fatos que ensejaram a lavratura do Auto de Infração em causa, dentre os quais, destacam-se os seguintes fatos que comprovariam a simulação da operação e a ocultação do real interessado, o Sr. JOSÉ ROBERTO LAMACCHIA, ora Recorrente:

"(...)

Através dos dados registrados no SIAVANAC e no livro de bordo da aeronave, percebe-se que esta opera a maior parte do tempo dentro do território nacional (79% - período de 05/2008 a 07/2012), realizando apenas esporádicas saídas ao exterior e com breve retorno, conforme dados dispostos no Anexo 10 (fls. 263 a 285);

Além do que, ressalta que, verdadeiramente, as entradas da aeronave em território nacional não se deram para as finalidades declaradas à Aduana por ocasião de seu registro de entrada, uma vez que sempre transportou brasileiros residentes, para fins particulares, com utilização primordialmente associada ao Sr. José R. L., seus familiares e amigos, com deslocamentos a destinos turísticos e em época de comemorações tradicionais (carnaval, páscoa, réveillon - ver Anexo 10), inclusive com a presença de família (casal e filhos) e crianças a bordo, o que descaracterizaria a finalidade vinculada a sua admissão temporária no país;

A apuração fiscal teria levantado a celebração de contrato de hangaragem junto à TAM Táxi Aéreo pelo período de 03 (três) anos, o que demonstraria a intenção de se utilizar da aeronave por grande tempo, baseando-a em solo nacional (Anexo 39, fls. 1.820 a 2.072);

Por se encontrar a aeronave em situação de admissão temporária no território aduaneiro, além daqueles requisitos previstos no Decreto nº 97.464/89, também se aplicaria à questão outras disposições previstas em legislação específica de regência da matéria, no caso, na Instrução Normativa SRF nº 285/2003,

relacionados à ausência de cobertura cambial da operação, à adequação dos bens à finalidade de sua admissão e à sua utilização em conformidade com o prazo e finalidade objeto de seu ato concessivo, quer na hipótese de admissão temporária com suspensão total dos tributos ou com utilização econômica, com pagamento parcial dos tributos;

A introdução dessa aeronave mediante admissão temporária está em desconformidade com a legislação acima referida, pois não era destinada a viagem para uso de não residentes e nem para utilização econômica (prestação de serviços ou produção de outros bens), mas para uso do Sr. Jose R. L., brasileiro residente no país. A utilização da aeronave como bem a ser mantido no país por grandes períodos de tempo e a serviço de brasileiro residente no país deveria ter seguido rito diverso, no caso, de nacionalização do bem. A introdução irregular da aeronave no país motivou a propositura da aplicação da pena de perdimento ao bem, em conformidade às disposições do art. 689, XI, do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759/2009);

8. Considerando que o voo não remunerado se presta principalmente ao uso da aeronave por seu proprietário, a condição primordial para verificar a correta adequação de utilização do benefício fiscal previsto no Decreto nº 97.464/89 seria através da precisa identificação do efetivo proprietário da aeronave. No caso, um aprofundamento da apuração fiscal teria indicado simulação da pessoa envolvida na operação da aeronave, com ocultação de seu real interveniente, o Sr. José R.L, conforme demonstrativo apresentado entre as fls. 44 a 55, adiante resumidas;

9. A empresa Toby LLC (Anexo 38, fls. 1.617 a 1.819), com sede nas Ilhas Cayman e arrendatária da aeronave junto à Cessna Finance Corporation, foi constituída em 05/02/2008 e possui como únicos diretores o Sr. José R. L. e sua esposa a Sra. Leila Mejdalani Pereira, ambos brasileiros com domicílio em São Paulo. Sua única acionista é a empresa estrangeira Koba Investor Ltd, cujo dono é o Sr. José R. L., que, conforme informações de sua Declaração de Imposto de Renda, não percebe rendimentos do exterior, embora assim o tenha declarado em informações prestadas no curso da ação fiscal, fl. 44 a 45;

10. Todos os gastos e despesas referentes à utilização da aeronave foram custeados pela Koba Investors Ltd., através de recursos enviados pelo Sr. José R. L., no total de US\$ 66,3 milhões no período de 2008 a 2012, conforme contratos de câmbio apresentados (Anexo 37, fls. 1.438 a 1.616), fls. 45 a 48;

11. Apurações sobre a existência de fato da empresa Toby LLC no exterior teria concluído que sua função era apenas a de emprestar seu nome para utilização da aeronave, não tendo a empresa propriedade, endereço fixo de funcionamento ou funcionário contratado, bem como não remunera seus diretores e apresenta sucessivos prejuízos decorrentes dos gastos com a aeronave em questão, já que não auferia receita qualquer em sua operação ou outra qualquer, conforme informações e documentação apresentadas pela própria empresa, fls. 48 a 51;

12. Em documento encaminhado à Receita Federal pela Receita Estadual de São Paulo, que em 30/Out/2007, antes mesmo da criação da empresa TOBY LLC que se deu em Fevereiro de 2008, a empresa brasileira CREFIPAR - CNPJ 44.953.545/000-18, havia assinado contrato de compra da aeronave (Anexo 5, fls. 129 a 144). Observa que a criação da TOBBY se deu em ocasião imediatamente posterior à celebração do citado contrato, no intuito de simular a compra da aeronave no exterior e sua operação, para fins de entrada irregular no país. O Sr. José R. L. é dono de 99% do capital societário da CREFIPAR, fls. 51 a 52;

13. Em consulta à Declaração de Imposto de Renda dos pilotos da aeronave, Celso Nardi e Ricardo Cardoso de Meira Leite, constata-se que são brasileiros

residentes no país e auferem rendimentos da empresa nacional City Taxi Aéreo, empresa cujo Sr. José R. L. detém 70% de seu capital societário, e empresa CREFIPAR, os 30% restantes, o que caracterizaria que o Sr. José R. L. é dono de todas as empresas envolvidas na operação da aeronave, no exterior e no Brasil, na condição de real interessado em sua operação, fls. 52 a 53;

14. Em análise ao contrato de arrendamento da aeronave entre Toby LLC e Cessna (Anexo 39, fls. 1.820 a 2.072), constatamos no item 09 que o responsável pela garantia do contrato é o Sr. José R. L., confirmando assim seu real interesse na operação da aeronave, fl. 53;

15. Os elementos indiciários apresentados demonstrariam de forma cristalina o quadro de simulação da operação da aeronave bem como a ocultação de seu real interveniente. Restaria claro ainda a simulação e criação da empresa Toby LLC apenas com a finalidade de gerir a aeronave e permitir sua entrada irregular no território nacional, ocultando seu verdadeiro interveniente, o Sr. José R. L.;

16. A simulação eivada da conduta do autuado, bem como a falsidade ideológica de documentos de instrução do despacho aduaneiro foram enquadradas nas disposições do art. 105, VI e VII do DI nº 37/66, combinados com as disposições do art. 23, IV e V, do DI nº 1.455/76, com hipótese de aplicação da pena de perdimento para o bem retido;

17. Por todo o acima exposto, a empresa Toby LLC teria cedido seu nome para a operação de comércio exterior de Admissão Temporária, disponibilizando documentos e simulando as operações de uso da aeronave, ocultando seu real interveniente, o que configuraria sua conduta em conformidade às disposições do art. 33 da Lei nº 11.488/2007, com atribuição de responsabilidade solidária ao Sr. José R. L., em conformidade às disposições do art. 95, incisos I, IV e V do DI nº 37/66.²

A Fiscalização aplicou a multa equivalente ao valor da aeronave em autos apartados (Processo nº 19482.720.003/2013-49), tendo incidido nas hipóteses previstas no art. 105, incisos VI, VII e XI do Decreto-Lei nº 37/66; no art. 23, inciso V e § 1º do Decreto-lei nº 1.455/76; regulamentados pelo art. 689, incisos VI, VII, XI e XXII do Decreto nº 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro).

Finalizou o procedimento em causa (objeto do presente processo) concluindo pela aplicação da pena de multa prevista no artigo 33 da Lei nº 11.488/07, regulamentada pelo art. 727 do Decreto nº 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro), equivalente a 10% do valor da operação por ter apurado que a empresa Toby cedeu seu nome, disponibilizando documentos e simulando as operações de uso da aeronave, acobertando seu real beneficiário, Sr. JOSÉ ROBERTO LAMACCHIA, ora Recorrente, identificado como sendo seu real proprietário.

Devidamente intimado da Auto de Infração, o Recorrente apresentou impugnação (fls.2.343-2.476) alegando, em síntese, que³:

(A) O lançamento está baseado em pressuposições, quando desconhece e desconsidera a existência de fato de empresa estrangeira, que verdadeiramente

² Trecho extraído do relatório da decisão de piso.

³ Trecho extraído da decisão de piso.

arrendou e transportou seus diretores em viagens ao país, no mais estrito cumprimento da legislação regente da matéria;

(B) Preliminarmente, argui a impugnante nulidade do lançamento pelas razões que articula:

Impossibilidade de instauração do procedimento investigatório exclusivamente com base em denúncia anônima, conforme jurisprudência que cita, não tendo, inclusive, a SRF coletado prova dos diversos fatos narrados na denúncia, apenas os considerando como verdade, como exemplo que cita em relação ao contrato prévio de compra da aeronave (fls. 51 a 52), o qual inexistiu e os acusados nunca foram ouvidos para confirmar o negócio, derivando toda a investigação de prova ilícita inicial, o que contaminaria todo o restante do procedimento, com vício de nulidade, fls. 2.354 a 2.358;

Indevida majoração da base de cálculo da multa, já que, não se tratando de mercadoria importada, mas sim de aeronave civil estrangeira transportando executivos, não há que se falar em valor aduaneiro, mas ainda que hipoteticamente se considere tal valor, este não poderia ser apurado pelo valor de transação (1º método), mas quando muito o valor de mercado de bens idênticos (2º método). Desde sua aquisição, a aeronave passou por quatro anos de uso, com inequívoca perda de valor em decorrência do desgaste de uso, ação da natureza e obsolescência normal do bem, aspecto reconhecido pela própria Receita Federal quando permite a depreciação fiscal de bens do ativo permanente à taxa anual de 10% para aeronaves. O erro no montante lançado eiva o auto de nulidade ou ao menos de correção, conforme extensa doutrina e jurisprudência que cita, indicando quesito e perito para realização de perícia no intuito de apurar o valor de mercado do bem em questão, fls. 2.358 a 2.366;

Impossibilidade de aplicação de dupla penalidade e da necessidade de observância do princípio da consunção, já que o acusado estaria sendo penalizado pela aplicação da pena de perdimento e pela imposição de penalidade pecuniária (multa de 10%) pela mesma conduta considerada ilícita, que mesmo que previstas no DI nº 37/66, representa penalidade desproporcional e irrazoável, com ofensa a princípios constitucionais do devido processo legal, em seu aspecto material, conforme extensa doutrina e jurisprudência que destaca, 2.358 a 2.375;

Da ilegitimidade passiva da recorrente, já que, ainda que tivesse ocorrido a cessão, o autor da cessão seria a empresa Toby LLC, e não ela. Aduz que não poderia constar como responsável solidário na forma prevista no art. 124, I, do CTN, não sendo ela a verdadeira interessada e responsável pela operação da aeronave, sendo tão somente diretor da referida empresa, que operadora a aeronave, a qual apenas disponibilizou meio de transporte adequado aos deslocamentos de seus diretores em viagem comercial, apenas sendo possível responsabilizar diretores e gerentes em relação às obrigações tributárias decorrentes da prática de atos que constituam infração à legislação tributária, aos estatutos sociais ou com excesso de poderes, na forma prevista no art. 135 do CTN, hipóteses que não se aplicariam ao caso, conforme extensa doutrina e jurisprudência que destaca, fls. 2.375 a 2.385;

(C) Quanto ao mérito, alega equivoco nos fundamentos utilizados pela fiscalização quanto à aplicação de dispositivos da Instrução Normativa nº 285/2003 ao caso, o que a fez enveredar-se por caminho indevido, especificamente quanto aos arts. 2º, 3º, 4º, 5º e 6º, que se aplicam exclusivamente aos bens que devam permanecer por período transitório no país, na forma prevista no art. 1º da citada instrução normativa, aplicando-se ao caso apenas as disposições previstas nos arts. 4º, caput e 5º, inciso VIII, no tocante à concessão automática de admissão temporária, com suspensão total do pagamento dos tributos, para as aeronaves

civis estrangeiras que não estejam em serviço aéreo regular, na forma prevista no Decreto nº 97.464/89, inexistindo na citada instrução qualquer outra previsão de aplicação de suas disposições às aeronaves estrangeiras, devendo se concluir que a obrigatoriedade de cumprimento das "formalidades aduaneiras", como requisito para a entrada da aeronave, prevista no art. 8º do citado decreto, quer dizer apenas que "ficará sujeita ou não ao pagamento dos impostos daquele País". Torna-se assim descabido a imposição de requisitos alheios àqueles previstos no citado decreto, não se aplicando ao caso a referência a "veículo de viajante não residente" contida no inciso I do § 1º do art. 4º da citada instrução normativa. A Toby LLC tinha o direito de voar, transitar e fazer escalas no território brasileiro porque o fazia para viagem de diretor ou representante de sociedade estrangeira, fls. 2.386 a 2.399;

(D) Quanto à inexistência de qualquer irregularidade na utilização da aeronave, aponta que a aeronave sob questão sempre obteve as autorizações prévias necessárias e jamais permaneceu no território por período superior ao autorizado, bem como apenas efetuou viagens para deslocamento de diretor da empresa arrendatária da aeronave, Toby LLC, em viagem comercial da empresa e não remunerada, em estrita obediência às disposições do Decreto nº 97.464/89, fls. 2.400 a 2.404;

(E) Quanto aos voos realizados pela aeronave e sua finalidade exclusivamente comercial, alega que, não obstante a inexistência de qualquer disposição no Decreto nº 97.464/89 a respeito da finalidade dos voos, ainda assim a Toby LLC atenderia a finalidade exclusivamente comercial de suas viagens. Neste sentido, é equivocada a conclusão do lançamento que firma que a aeronave teria operado a maior parte do tempo em território nacional, por assim ter se baseado apenas na relação de dias da permanência da aeronave em cada território, e não na relação do tempo de voo, inclusive desconsiderando imposição de sua proprietária (CESSNA) obrigando a Toby LLC a mantê-la em hangar no Aeroporto de Congonhas, por possui em tal cidade escritório de representação, sendo esta a causa dos deslocamentos domésticos. A alegação de transporte de passageiros para fins particulares do Sr. José R.L. é mera suposição, inexistindo qualquer comprovação neste sentido, bem como que a aeronave tenha operado primordialmente em território nacional. Não há impedimento para que diretores da empresa Toby LLC levassem consigo nas viagens algum interessado, não podendo a coincidência das viagens com períodos de feriado justificar severa penalidade, fls. 2.405 a 2.412;

(F) Quanto à incontestável existência e funcionamento da empresa Toby LLC e por consequente impossibilidade de desconsideração da personalidade jurídica de sociedade estrangeira, ressalta que tal empresa, dentro de uma moderna realidade de trabalho a distância, não contratou empregados, atuando apenas através de seus diretores e um representante internacional, não auferindo lucro por se encontrar a empresa ainda em fase inicial, motivo pelo qual até então os diretores da empresa não teriam recebido participação nos lucros. A empresa Toby LLC tem atuado, primordialmente, na gestão de ativos financeiros das empresas pertencentes ao mesmo grupo empresarial, sendo irrestrito seu objeto comercial, desde que legal, que devido à prestação de serviço às empresas estrangeiras Koba Investors Ltd e Cape Cold, tem tido "interesses comerciais no mundo todo, inclusive no Brasil, aptos a justificar que seus representantes e negociadores viagem ao país de acordo com as necessidades empresarias". A Toby LLC "trabalhou não só para si, mas também para as empresas Koba Investors Ltd. e Cape Cold". A Toby LLC e Koba Investors Ltd. não foram criadas em função da aeronave, "tanto é assim que apenas uma pequena parte da quantia enviada por

José Roberto Lamacchia para a empresa Koba foi utilizada para aporte de capitais na empresa Toby". A fiscalização não teria ido ao endereço da Toby LLC para afirmar que ela não teria sede no local informado. O secretário/agente contratado pela Toby LLC, além da quantia fixa recebida mensalmente, auferiu remuneração também pelas horas de trabalho, cobradas à parte, utilizando-se ainda a empresa de prestadores de serviço. Ainda que se entenda que a Toby LLC não tenha negócio de fato, sua personalidade jurídica não poderá ser desconsiderada, por se tratar de empresa estrangeira fora da jurisdição do país, e se aqui ainda estivesse, tal ato seria de caráter excepcional, adstrito a expressa previsão legal, dada a importância do bem jurídico que tal personalização resguarda, inexistindo tal previsão na esfera tributária, conforme extensa doutrina que destaca, fls. 2.412 a 2.426;

(G) Quanto à incontroversa regularidade do arrendamento da aeronave e realização dos pagamentos pela Toby LLC, bem como da inexistência de ocultação do real interveniente e do contrato prévio de compra da aeronave, alega que o arrendamento da aeronave é absolutamente regular, fato, aliás, sem qualquer ressalva pela SRF, tendo sido registrado no exterior já que as empresas proprietárias e arrendatária da aeronave são estrangeiras, tendo sido os pagamentos de tal arrendamento realizados pela Toby LLC, com seu capital próprio, não procedendo a afirmação de que José R. L. seria o responsável por tais pagamentos, já que "apenas uma pequena parte da quantia investida por José Roberto Lamacchia na empresa Koba foi enviada pela Koba para a empresa Toby". Assevera assim que a proprietária da aeronave é a Cessna, sendo a Toby LLC apenas sua operadora, e José R.L. e Leila Mejdalani Pereira diretores desta última e Alexandre Gonçalves dos Santos, seu representante, os quais "estiveram presentes em todos os voos da aeronave, exceto aqueles realizados exclusivamente para manutenções". Nunca existiu um contrato prévio de compra da aeronave, sendo aquele contrato juntado aos autos proveniente de denúncia anônima, sem autenticidade comprovada. O pagamento dos pilotos estava contemplado nos salários pagos por uma empresa do grupo, especialmente para resguardo dos direitos trabalhistas, fls. 2.426 a 2.430;

(H) Quanto aos passageiros a bordo, a aeronave não foi utilizada indevidamente em território nacional, já que em todas as viagens sempre esteve a bordo um de seus diretos representantes, além de eventual acompanhante destes, tendo sido todos os voos realizados sem remuneração e em benefício do próprio operador da aeronave (Toby LLC). O passageiro Alexandre Gonçalves realizou diversos voos na aeronave em cumprimento a contrato de representação vigente desde 2010, o qual prestava serviço à própria Toby LLC e às demais empresas pertencentes ao mesmo grupo empresarial (Koba Investors Ltd. e Cape Cold), na área de investimentos diversos. Anteriormente, em resposta a intimação fiscal, a empresa Toby LLC havia declarado que não possuía nenhum funcionário, "o que está correto, uma vez que o Contrato de Representação estabelecido com o Sr. Alexandre Gonçalves dos Santos continha uma cláusula específica tratando da inexistência de relação empregatícia com a Toby.". No que se refere à acusação de utilização indevida da aeronave em território nacional, sua análise deveria ter sido realizada em relação às viagens dentro do território nacional e não no exterior. Inexiste prova nos autos que demonstre a utilização para fins particulares da aeronave por qualquer de seus diretores ou representante, fls. 2.430 a 2.435;

(I) Quanto à inocorrência de cessão de nome para realização de operações de comércio exterior e a impossibilidade de responsabilização solidária de José R. L., a recorrente alega que a real proprietária e arrendatária da aeronave são as empresas Cessna e Toby LLC, a qual efetuou o pagamento de todas as despesas da aeronave, tendo sido a aeronave utilizada para viagens de seus diretores, não procedendo a acusação que o real interveniente e beneficiário da operação seria José R. L., o qual não poderia ser responsabilizado solidariamente pela citada infração, a uma, por não ter ocorrido o ilícito, a duas, porque não se beneficiou da

alegada fraude e como diretor da Toby LLC, apenas poderia ser responsabilizado por infração à legislação tributária decorrente de atos de gestão por excesso de poder ou infração à lei, na forma prevista no art. 135 do CTN, fls. 2.436 a 2.439;

(J) Quanto à arbitrariedade do lançamento, aponta que, caso existisse irregularidade nas entradas da aeronave no país, a SRF deveria tê-las indeferido ou autorizado em prazo inferior, e não permiti-las, para, após, realizar sua retenção, ao passo que durante 04 (quatro) anos autorizou sua entrada, verificando-se flagrante arbitrariedade no procedimento especial aplicado para retenção do bem, já que o mesmo se aplicaria apenas aos casos de importação de bens, não podendo ser imposta nenhuma penalidade ao contribuinte que age em conformidade com os atos expedidos pelas autoridades administrativas e com as práticas reiteradas observadas pelas autoridades administrativas, na forma prevista no art. 100, caput, inciso III e § único do CTN, fls. 2.439 a 2.453;

(K) Quanto à decisão proferida pelo Egrégio Tribunal Federal da 1ª Região em caso idêntico, alega que, em caso de retenção de aeronave no curso de Procedimento Especial de Fiscalização, teria a citada corte deferido antecipação de tutela recursal para autorizar a livre operação da aeronave até conclusão do citado procedimento fiscal, destacando ainda outro exemplo de caso idêntico, no qual o poder judiciário entendeu que o transporte não remunerado de diretor brasileiro de empresa estrangeira, em aeronave de empresa estrangeira, enquadra-se na hipótese de admissão temporária prevista no Decreto nº 97.464/89 e Instrução Normativa SRF nº 285/2003 de fl. 2.454 a 2.459;

(L) Entre as fls. 2.469 a 2.470, destaca os prejuízos causados à Toby LLC em razão da instauração indevida do presente procedimento, para ao final, após resumo de todo o exposto, requerer improcedência do lançamento, e, na hipótese de seu indeferimento, requer ainda que se reduza a base de cálculo do lançamento para US \$ 9 milhões.

Em 23 de janeiro de 2015, a 6ª Turma da DRJ/REC, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação apresentada pelo Recorrente nos termos da ementa abaixo reproduzida:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA Data do fato gerador: 29/06/2012

SUPOSTA DENÚNCIA ANÔNIMA. APURAÇÃO DE FATOS QUE COMPROVAM

INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. LEGITIMIDADE DO LANÇAMENTO.

Mesmo se verdadeira a hipótese de o procedimento fiscal haver sido instaurado em decorrência de denúncia anônima, aludido procedimento, ainda assim, não padeceria de qualquer nulidade. A denúncia anônima não pode fundamentar, isoladamente, a instauração do procedimento Fiscal, o que não significa que deva ela ser simplesmente desconsiderada pela autoridade destinatária; ao contrário, recebendo delação anônima, essa autoridade tem o dever, em nome do interesse público, de verificar seu conteúdo e a verossimilhança das informações sobre prática de ato ilícito, mediante a utilização de recursos ordinários de investigação que não violem as liberdades públicas constitucionalmente instituídas.

PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

Dispensável a produção de laudo técnico quando os documentos integrantes dos autos revelaram-se suficientes para a formação de convicção e conseqüente julgamento do feito. Pedido indeferido, nos termos do artigo 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, com a redação do artigo 1º da Lei nº 8.748, de 1993, c/c artigo 35 do Decreto nº 7.574, de 2011.

MULTA DO ART. 33 DA LEI Nº 11.488/2007. PENA DE PERDIMENTO. CONCOMITÂNCIA.

A multa prevista no artigo 33 da Lei nº 11.488/2007 pode ser aplicada concomitantemente com a pena de perdimento das mercadorias importadas irregularmente, como regulamentado pelo parágrafo 3º do Decreto nº 6.759/2009, Regulamento Aduaneiro.

CONSTITUCIONALIDADE DAS NORMAS LEGAIS QUE DISPÕEM SOBRE INFRAÇÕES E PENALIDADES.

A análise dos princípios constitucionais apontados, em especial, de vedação ao confisco, demandaria o exame da constitucionalidade de dispositivos legais em vigor, procedimento vedado a este órgão.

CESSÃO DE NOME. OPERAÇÃO DE COMÉRCIO EXTERIOR. ACOBERTAMENTO DE INTERVENIENTES. MULTA PECUNIÁRIA. SUJEIÇÃO PASSIVA.

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 ao acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários fica sujeita à multa prescrita pelo artigo 33 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

LEGITIMIDADE PASSIVA DA INFRAÇÃO.

Respondem pela infração à legislação aduaneira, conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para a sua prática.

APLICAÇÃO DE PENALIDADE. PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE, PROPORCIONALIDADE E NÃO CONFISCO.

Tendo em vista a presunção de constitucionalidade das normas legais que foram legitimamente inseridas no ordenamento jurídico, cabe à autoridade administrativa tão somente verificar se os fatos subsumem-se na norma de regência e aplicar a penalidade em face da existência de expressa determinação legal, dado que o lançamento não é atividade discricionária, mas, bem ao contrário, vinculada e obrigatória.

PROVA INDICIÁRIA. JUÍZO DE INFERÊNCIA.

Para que o juízo de inferência resulte em verdade convincente é necessário que a base indiciária, plenamente reconhecida mediante prova direta, seja constituída por uma pluralidade de indícios, inter-relacionados, de modo a que se reforcem mutuamente, que não percam força creditória pela presença de outros possíveis contra indícios que neutralizem a sua eficácia probatória, e que a argumentação sobre que assente a conclusão probatória resulte inteiramente razoável em face de critérios lógicos do discernimento humano.

Intimada da decisão de piso em 11.03.2015, o Recorrente interpôs recurso voluntário em 08.04.2015 (fls.2.767-2.850), reproduzindo os mesmos argumentos apresentados em sede de impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Walker Araujo - Relator

1. Tempestividade

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 1972, dele tomo conhecimento.

2. Preliminarmente

Preliminarmente, o Recorrente requer a nulidade do lançamento fiscal com base nos seguintes fundamentos: **(i)** impossibilidade de instauração do procedimento investigatório exclusivamente com base em denúncia anônima; **(ii)** indevida majoração da base de cálculo da multa; **(iii)** impossibilidade de aplicação de dupla penalidade e da necessidade de observância do princípio da consunção; **(iv)** ofensa aos princípios constitucionais da penalidade aplicada; e **(v)** ilegitimidade passiva e da inexistência de responsabilidade solidária.

2.a - Ilegitimidade de parte e da inexistência de responsabilidade solidária

Em suma, alega o Recorrente que *"ainda que tivesse ocorrido a cessão, o autor da cessão seria a empresa Toby LLC, e não ela. Aduz que não poderia constar como responsável solidário na forma prevista no art. 124, I, do CTN, não sendo ela a verdadeira interessada e responsável pela operação da aeronave, sendo tão somente diretor da referida empresa, que operadora a aeronave, a qual apenas disponibilizou meio de transporte adequado aos deslocamentos de seus diretores em viagem comercial, apenas sendo possível responsabilizar diretores e gerentes em relação às obrigações tributárias decorrentes da prática de atos que constituam infração à legislação tributária, aos estatutos sociais ou com excesso de poderes, na forma prevista no art. 135 do CTN, hipóteses que não se aplicariam ao caso, conforme extensa doutrina e jurisprudência que destaca, fls. 2.375 a 2.385"*.

Por sua vez, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento afastou as pretensões do Recorrente com base nos seguintes fundamentos: *"...as razões fáticas que fundamentam o lançamento apontam a participação direta do Sr. José R. L. nos atos de cessão de nome da empresa Toby LLC para ocultação do verdadeiro interveniente da operação, quando da criação da Toby LLC e dotação dos recursos necessários à aquisição e operação da aeronave, bem como sua posição de verdadeiro interessado no resultado da conduta fraudulenta, como beneficiário direto do uso indevido da aeronave no país, que, em conformidade às razões de direito anteriormente tratadas, coloca-o corretamente na posição de co-autoria no cometimento da infração e responsável solidário em sua penalidade, cabendo à análise de mérito, por ser este o bojo da infração, a análise de procedência dos fatos apontados, bem seu alinhamento à hipótese do tipo infracional, motivo pelo qual a presente alegação de oram preliminar deve ser afastada"*.

Com todo respeito ao posicionamento emanado pelos julgadores de piso, entendo que assiste razão ao Recorrente quanto a sua indevida inclusão no polo passivo da presente demanda, sendo imperiosa a reforma da decisão de piso e a decretação de nulidade do lançamento fiscal. Senão Vejamos.

Inicialmente é importante destacar o dispositivo legal que trata da multa em comento, a saber:

*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. A 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.

Do que se extrai do Termo de Verificação Fiscal, a alegação central da fiscalização pode ser depreendida nos seguintes termos:

Fl.67

*Depois de demonstrados todos os pressupostos de direito e considerando os pressupostos de fato, já abordados na caracterização da ocultação do Sr. José Roberto Lamacchia pela empresa estrangeira TOBY LLC, **resta configurado o ilícito da cessão do nome pela empresa TOBY LLC, tipificado no art. 33 da Lei 11.488, regulamentado pelo art. 727 do Decreto 6.759/2009.***

Fl.69

A empresa TOBY, cedeu seu nome para a operação de comércio exterior de Admissão Temporária, disponibilizando documentos e simulando as operações de uso da aeronave, acobertando o real beneficiário o Sr. José Roberto Lamacchia. Dessa forma, a empresa TOBY, figura no polo passivo do presente auto de infração.

(...)

Sendo assim, conforme disciplinado no Decreto-Lei 37/66, art.95, incisos I, IV e V, o Sr José Roberto Lamacchia responde solidariamente pela ocultação e cessão de nome. Note-se que o Sr. José Lamacchia, além de participar diretamente de toda a simulação referente a operação da aeronave e da apresentação de documentos considerados falsos, também se beneficiou diretamente da entrada irregular da aeronave, uma vez que esta se prestou a seu uso particular. (grifado)

Não obstante o TVF tenha qualificado o Sr. José Roberto Lamacchia como responsável solidário, nos termos do artigo 95, do Decreto-Lei nº 37/66 e, indicado como sujeito passivo a empresa Toby LLC, fato é que o Auto de Infração fora lavrado exclusivamente contra o Recorrente, imputando, à pessoa física, a qualidade de sujeito passivo da relação processual.

Aliás, a inclusão do Recorrente na qualidade de sujeito passivo, contrariou totalmente a descrição dos fatos e enquadramento legal constante no Auto de Infração, na medida em que há menção expressa para imputar responsabilidade à pessoa jurídica, senão vejamos:

001- CESSÃO DE NOME DA PESSOA JURÍDICA COM VISTAS NO ACOBERTAMENTO DOS REAIS INTERVENIENTES OU BENEFICIÁRIOS

A Empresa (Pessoa Jurídica), devidamente identificada, cedeu seu nome para a realização de operação de comércio exterior de terceiros com vista no acobertamento dos reais intervenientes ou beneficiários na operação de importação, conforme...

Fato Gerador	Valor
29/06/2012	3.496.889,51

Oportuno ressaltar, desde já, que a aeronave VP CAV teve o seu perdimento decretado no Processo Administrativo nº 19482.720.003/2013-49, penalidade esta que é destinada ao beneficiário da operação de comércio exterior, pois é ele que perde a mercadoria, e não o importador imediato, que não possui *animus domini* e apenas cede o seu nome para operacionalizar a importação.

Deste modo, merece melhor reflexão o disposto no art. 727 do Decreto nº 6.759, de 2009 (Regulamento Aduaneiro), em especial a parte que prevê que a aplicação da multa por cessão de nome não inibe a aplicação da pena de perdimento de mercadorias. Confira-se:

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

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

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

*§ 3º A multa de que trata o **caput** não prejudica a aplicação da pena de perdimento às mercadorias na importação ou na exportação (Redação dada pelo Decreto nº 7.213, de 2010).*

O fato de a multa por cessão de nome não prejudicar a aplicação da pena de perdimento, conforme prevê o §3º do dispositivo transcrito, não se confunde com uma autorização para aplicar tais penas indistintamente a qualquer pessoa que participou do processo de importação irregular.

Caso contrário, não haveria o menor sentido em estabelecer uma multa específica para o importador imediato que participa do processo de importação irregular mediante a simples cessão de nome.

Com efeito, no entendimento deste relator, a multa por cessão de nome foi instituída com o fim específico de não submeter ao importador imediato à cobrança da multa decorrente da conversão da pena de perdimento nos casos em que as mercadorias importadas irregularmente não poderiam ser apreendidas. É por esse motivo que entendo não ser aplicável o artigo 95, inciso I, do Decreto-Lei nº 37, de 1966, a essa multa específica do artigo 33 da Lei nº 11.488, de 2007.

E é justamente nesse sentido que este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais têm manifestado seu entendimento sobre a imputação de responsabilidade para

cobrança da multa prevista no artigo 33, da Lei nº 11.488/2007, conforme se verifica na ementa abaixo⁴:

Ementa(s)

Assunto: Regimes Aduaneiros

Período de apuração: 04/03/2004 a 09/11/2006

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. PRORROGAÇÕES. ALTERAÇÕES. CIÊNCIA.

A prorrogação ou alteração do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) poderá ser efetuada por meio de registro eletrônico efetuado pela autoridade outorgante, divulgando a informação na internet, para ciência/acompanhamento do sujeito passivo.

RESPONSABILIDADE. INFRAÇÕES. IMPORTAÇÃO. SOLIDARIEDADE. AUTUAÇÃO ISOLADA DO IMPORTADOR DE FATO. NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

A ausência do importador de direito na autuação (ocultante) não exclui a responsabilidade do autuado (importador de fato / ocultado).

PENALIDADE ADUANEIRA. DECADÊNCIA.

Em matéria aduaneira, o direito de impor penalidade se extingue no prazo de cinco anos a contar da data da infração, conforme estabelece o art. 139 do Decreto-Lei no 37/1966.

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. PRESUMIDA E COMPROVADA.

*A interposição, em uma operação de comércio exterior, pode ser comprovada ou presumida. A interposição presumida é aquela na qual se identifica que a empresa que está importando não o faz para ela própria, pois não consegue comprovar a origem, a disponibilidade e a transferência dos recursos empregados na operação. Assim, com base em presunção legalmente estabelecida (art. 23, § 2o do Decreto-Lei no 1.455/1976), configura-se a interposição e aplica-se o perdimento. Segue-se, então, a declaração de inaptidão da empresa, com base no art. 81, § 1o da Lei no 9.430/1996, com a redação dada pela Lei no 10.637/2002. A interposição comprovada é caracterizada por um acobertamento no qual se sabe quem é o acobertante e quem é o acobertado. **A penalidade de perdimento afeta materialmente o acobertado (em que pese possa a responsabilidade ser conjunta, conforme o art. 95 do Decreto-Lei no 37/1966), embora a multa por acobertamento (Lei no 11.488/2007) afete somente o acobertante, e justamente pelo fato de “acobertar”.***

IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM. PRESUNÇÃO. RECURSOS. TERCEIROS.

Conforme art. 27 da Lei no 10.637/2002, a operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste.

DANO AO ERÁRIO. PERDIMENTO. DISPOSIÇÃO LEGAL.

No art. 23 do Decreto-Lei no 1.455/1976 enumeram-se as infrações que, por constituírem dano ao Erário, são punidas com a pena de perdimento das mercadorias. É inócua, assim, a discussão sobre a existência de dano ao Erário no

⁴ Acórdão 3403-002.865 - Relator Rosaldo Trevisan - Processo 13971.004624/2009-15.

dispositivo citado, visto que o dano ao Erário decorre do texto da própria norma legal.

Neste ponto, destaca-se parte da motivação explicitada pelo i. relator:

Estaria correto o raciocínio da empresa recorrente se a multa em comento fosse a prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, pois aí sim o núcleo é "acobertar"/ceder o nome/ocultar:

"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)." (grifo nosso)

A multa do art. 33 da Lei nº 11.488/2007 é inaplicável ao ocultado. Já a penalidade pela infração prevista no art. 23, V do Decreto-Lei nº 1.455/1976 é aplicável, conjunta ou isoladamente, a quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática, ou dela se beneficie (ocultante ou ocultado), conforme o já citado art. 95 do Decreto-Lei nº 37/1966.

Assim decidiu esta turma de forma unânime recentemente:

"INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. PENALIDADES. CUMULATIVIDADE. MULTA. PERDIMENTO.

A interposição, em uma operação de comércio exterior, pode ser comprovada ou presumida. A interposição presumida é aquela na qual se identifica que a empresa que está importando não o faz para ela própria, pois não consegue comprovar a origem, a disponibilidade e a transferência dos recursos empregados na operação. Assim, com base em presunção legalmente estabelecida (art. 23, § 2º do Decreto-Lei nº 1.455/1976), configura-se a interposição e aplica-se o perdimento. Em tal hipótese, não há que se cogitar da aplicação da multa pelo acobertamento. Segue-se, então, a declaração de inaptidão da empresa, com base no art. 81, § 1º da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002. A interposição comprovada é caracterizada por um acobertamento no qual se sabe quem é o acobertante e quem é o acobertado. A penalidade de perdimento afeta materialmente o acobertado (em que pese possa a responsabilidade ser conjunta, conforme o art. 95 do Decreto-Lei nº 37/1966) e a multa por acobertamento afeta somente o acobertante, e justamente pelo fato de "acobertar"." (Acórdão nº 3403-002.746, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime, sessão de 30.jan.2014) (grifo nosso)

Assim, sem entrar no mérito da existência, ou não, de um planejamento tributário abusivo, percebe-se claramente que a escolha da fiscalização de lavrar o auto de infração somente contra o Sr. José Roberto Lamacchia deu-se exclusivamente pelo fato de que a Loby LLC não tem domicílio no Brasil e isso geraria dificuldades na liquidação da multa por cessão de nome.

Entretanto, a despeito das dificuldades que pudesse encontrar para promover a liquidação da multa por cessão de nome de quem efetivamente deveria sofrer essa penalidade - a Loby LLC -, a fiscalização jamais poderia ter lavrado o auto de infração contra o Sr. José Roberto Lamacchia sob pena de negar o próprio fundamento dessa multa específica.

Por todo exposto, voto por acolher o pedido de nulidade do Auto de Infração, por flagrante ilegitimidade passiva, considerando que o auto de infração foi lavrado contra quem não poderia sofrer a multa por cessão de nome, dando-se provimento ao recurso voluntário para exonerar o crédito tributário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Walker Araujo - Relator

Declaração de Voto

Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède.

A multa por cessão de nome foi introduzida pelo artigo 33 da Lei nº 11.488/2007. Antes desta, a pessoa jurídica que cedia o nome para acobertar o real beneficiário era sujeita a duas penalidades:

I. A pena de perdimento da mercadoria, com fulcro no §1º, ou multa equivalente prevista no §3º, do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976, e;

II. A proposição de inaptdão do CNPJ, com base no artigo 41, inciso III da IN SRF 568/2005.

Assim, esta instrução dispunha que seria declarada inapta a inscrição de CNPJ de entidade que fosse considerada inexistente de fato (artigo 34⁵, inciso III), sendo que o artigo 41⁶, inciso III, considerava inexistente de fato a pessoa jurídica que *"tenha cedido seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de*

⁵ Art. 34. Será declarada inapta a inscrição no CNPJ de entidade:

I - omissa contumaz: a que, embora obrigada, tenha deixado de apresentar, por cinco ou mais exercícios consecutivos, DIPJ, Declaração de Inatividade ou Declaração Simplificada das Pessoas Jurídicas - Simples, e, intimada, não tenha regularizado sua situação no prazo de sessenta dias, contado da data da publicação da intimação;

II - omissa e não localizada: a que, embora obrigada, tenha deixado de apresentar as declarações referidas no inciso I, em um ou mais exercícios e, cumulativamente, não tenha sido localizada no endereço informado à RFB;

III - inexistente de fato;

IV - que não efetue a comprovação da origem, da disponibilidade e da efetiva transferência, se for o caso, dos recursos empregados em operações de comércio exterior, na forma prevista em lei.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica à pessoa jurídica domiciliada no exterior

⁶ Art. 41. Será considerada inexistente de fato a pessoa jurídica que:

I - não disponha de patrimônio e capacidade operacionais necessários à realização de seu objeto;

II - não for localizada no endereço informado à RFB, bem assim não forem localizados os integrantes de seu QSA, o responsável perante o CNPJ e seu preposto;

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

IV - se encontre com as atividades paralisadas, salvo quando enquadrada nas situações a que se referem os incisos I, II e V do caput do art. 33.

operações de terceiros, com vistas ao acobertamento de seus reais beneficiários;". Destaca-se, ainda, que o parágrafo único do artigo 34 dispunha que a declaração de inaptidão não se aplicava à pessoa jurídica domiciliada no exterior, que porventura, incidisse em alguma hipótese de obrigatoriedade de inscrição em CNPJ.

Com a edição da Lei nº 11.488/2007, em 15/06/2007, e seu artigo 33, esta conduta deixou de implicar a declaração de inaptidão, passando a incidir a multa de 10% sobre o valor da operação acobertada, conforme expresso em seu parágrafo único:

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

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

O artigo 81 da Lei nº 9.430/1996 tratou de diversas hipóteses de declaração de inaptidão, dentre elas, a 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 (§1º do artigo 81).

Treze dias após a edição da Lei nº 11.488/2007, houve a publicação da IN RFB nº 748/2007, revogando a IN RFB 568/2005, cujo artigo 41 suprimiu o inciso relativo à hipótese de cessão de nome com vistas ao acobertamento dos reais beneficiários em operações no exterior, como causa da consideração de inexistência de fato.

Assim, conclui-se que a penalidade prevista no artigo 33 da Lei nº 11.488/2007 veio substituir a declaração de inaptidão pelo simples ato de ceder o nome, de forma razoável, pois a presunção de que este ato era hipótese de se considerar a pessoa jurídica inexistente, não era compatível com a situação fática de, eventualmente, uma PJ existente de fato pudesse cometer tal ato. A declaração de inaptidão parecia desproporcional, inviabilizando o funcionamento de empresas, de fato existentes, que tivessem cometido tal ato.

Este entendimento resta reforçado com o Parecer que encaminhou o projeto de lei de Conversão da MP nº 351/2007 na Lei nº 11.488/2007, no qual fez-se a seguinte observação ao artigo 35, que, na conversão, resultou no artigo 33:

"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."

Assim, o ato de ceder o nome para acobertar o real beneficiário implica duas infrações, cujos bens jurídicos tutelados são distintos, ou seja, o próprio erário e o controle aduaneiro como um todo e a integridade do Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica, pois enquanto o artigo 33 da Lei nº 11.488/2007 objetiva resguardar a higidez do Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas, coibindo seu uso indevido, em substituição da declaração de inaptidão, o inciso V do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976 visa proteger o erário da União e o próprio controle aduaneiro.

Este entendimento vem sendo pacificado neste conselho, refutando o entendimento de que o artigo 33 da Lei nº 11.488/2007 derogara parcialmente, o inciso V do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976, em relação à penalidade a que está sujeito o importador. Além disso, a RFB entende que a multa prevista no artigo 33 da Lei nº 11.488/2007 é personalíssima à interposta pessoa e não atinge o real beneficiário, conforme Solução de Consulta Interna nº 9/2014:

Assunto: Imposto sobre a Importação - II

Qualificação dos sujeitos passivos na importação realizada com interposição fraudulenta de terceiros.

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, exceto em relação à multa por cessão do nome, que é específica da interposta pessoa.

Eventual erro na qualificação dos sujeitos passivos solidários não implica a nulidade do lançamento, salvo se ficar demonstrada a ocorrência de prejuízo para as partes.

Dispositivos Legais: Decreto-Lei n.º 1.455, de 7 de abril de 1976; Decreto-Lei n.º 37, de 18 de novembro de 1966; Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN), Decreto n.º 6.759, de 5 de fevereiro de 2009 - Regulamento Aduaneiro; Lei n.º 11.488, de 15 junho de 2007; Instrução Normativa SRF n.º 228, de 21 de outubro de 2002; e Instrução Normativa RFB n.º 1.169, de 29 de junho de 2011.

No item 15, a solução concluiu que: *"no caso de importação com interposição fraudulenta, tanto o importador oculto como o ostensivo possuem relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador da obrigação principal. Embora a operação seja formalmente registrada em nome da interposta pessoa, em regra, é o real interessado quem toma a iniciativa e impulsiona o processo de importação. Portanto, ambos podem ser qualificados como contribuintes dos tributos e penalidades incidentes, exceto quanto à multa por cessão do nome, que é específica do importador ostensivo."*

Portanto, parece-me que os fatos descritos na autuação, embora à primeira vista, configurariam a infração, não se subsumem ao arcabouço normativo e interpretativo desenvolvidos em relação à aplicação do artigo 33 da Lei nº 11.488/2007. Se o bem tutelado é a higidez do CNPJ, este bem não foi atingido com a conduta descrita, pois estamos diante de PJ domiciliada no exterior, não inscrita no CNPJ. Assim, a conduta praticada por PJ domiciliada no exterior não se amoldaria à hipótese legal da infração, mas somente à hipótese de dano ao erário de que trata o artigo 23 do DEcreto-lei nº 1.455/1976, conforme exposto no Termo de Verificação Fiscal e Descrição do Fatos, que resultaria no perdimento da mercadoria ou de aplicação da multa substitutiva, se fosse o caso.

Outro ponto que invalida o lançamento, é o fato de que a pessoa física foi alçada como coautora por ter concorrido ou se beneficiado da infração. Porém, a própria RFB possui o entendimento de que a infração é personalíssima e só atinge a pessoa que cedeu o nome e não os demais que se beneficiaram. Se o entendimento da fiscalização fosse o correto, então em toda interposição fraudulenta real, todos os partícipes deveriam ser alçados como solidários nesta multa quando aplicada. Porém, não é este o entendimento da RFB, consubstanciado na Solução de Consulta Interna nº 9/2014. O próprio acórdão da DRJ expressou este entendimento, conforme excerto a seguir:

*"A reprimenda à cessão de nome é personalíssima ao agente cedente, logo destinada especificamente: "a pessoa jurídica que ceder seu nome", diferentemente da pena contra a interposição fraudulenta, a qual comporta repreender o fato: **interposição dolosa**, mediante a incidência da decretação da perda do bem ali envolvido, portanto em desfavor, em última análise, do seu proprietário, bem como de quem concorreu, indevidamente, para essa relação de propriedade, mesmo que, naquele interim, velada.*

Recorrendo à interpretação histórica da legislação, vê-se claramente que, no caso da cessão posta no dispositivo da Lei nº 11.488/2007, para o agente cedente, o legislador entendeu apropriado cominar nova punição, qual seja, "multa de 10% (dez por cento) sobre o valor da operação acobertada" em substituição à sanção da inaptidão do seu CNPJ, prevista no art. 81 da Lei nº 9.430/1996, mas não no lugar do perdimento dos bens ou da multa equivalente ao valor aduaneiro, conforme deflui claro do parágrafo único do citado art. 33.

Ao assim decidir, o poder legiferante não blindou o cedente, importador/exportador explícito da operação mercantil, da figuração no polo passivo da demanda do feito de perdimento ou da multa equivalente ao valor aduaneiro, para, em vez disso, somente punir o adquirente da mercadoria.

Não se revela ressonante com o poder de polícia inerente aos controles aduaneiros do Estado e com a gravidade da infração, propugnar-se interpretação que signifique suprimir a sanção da inaptidão do cedente, vulgarmente denominado de "laranja", ou seja, permitindo a continuidade de suas operações internacionais, e, ainda assim, afastar a penalidade substituta do perdimento em seu desfavor, para, tão somente, conferir-lhe, exclusivamente, a multa insculpida no art. 33 da Lei nº 11.488/2007.

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

Mesmo nessa acepção, não se pode assentir que a intenção do legislador tenha sido a de exacerbar a punição da empresa infratora, visto que, em verdade, a atenuou, preterindo a inaptidão da inscrição no CNPJ e cominando, em seu lugar, penalidade mitior representada pela multa de 10%, preservando assim a pessoa jurídica.

[...]

Portanto, nos casos fáticos também subsumidos ao art. 33 do aludido diploma legal, o cedente e o terceiro impulsionador financeiro da interposição defesa devem figurar no polo passivo da demanda fiscal da pena alternativa ao perdimento, sem prejuízo, por certo, de outros agentes que eventualmente concorram para citado propósito. Nesse caso, para o específico cedente, importador/exportador explícito – em que pese ser possível gozar da continuidade da higidez de seu CNPJ (parágrafo único, art. 33), além da citada inflição, soergue-se, com efeito, a penalidade, de natureza diversa, ali estampada, reitere-se: 10% sobre o valor da operação acobertada.

[...]

Assim, considerada a ressalva acima, como se vê, a novel norma, consubstanciada no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, trouxe previsão relativamente à penalidade outra, como também, para os casos nele enquadrados, não mais declarar a infratora inapta; mas sim, dela exigir, também, multa equivalente a dez por cento do valor da operação fraudulentamente acobertada, em nada afetando a pena de perdimento dos bens ou a multa equivalente ao valor aduaneiro, prevista no art. 23, inciso V e § 1º, do Decreto-lei nº 1.455/1976, com redação dada pela Lei nº 10.637/2002.

Vale sublinhar, por último, que a pena de perdimento ou a multa equivalente ao valor aduaneiro, com efeito, tem natureza diversa da sanção de inaptidão do CNPJ. Enquanto esta tem como objeto de execução direta o alicerce cadastral da pessoa jurídica – interditando, por conseguinte, a continuidade do seu exercício empresarial, aquela é de controle aduaneiro, pesando sua aplicação sobre as mercadorias importadas ou exportadas em situação irregular."

Compartilho com este entendimento da DRJ, mas isto significa que a infração não poderia ser aplicada a entidades jurídicas não passíveis de inscrição no CNPJ, pois todo o fundamento para possibilitar a cumulação das duas penalidades está calcado na premissa de que o bem tutelado não é o erário ou o controle aduaneiro, mas sim a higidez do CNPJ. Pelo exposto, voto para acompanhar o relator pelas conclusões, entendendo pela não subsunção dos fatos à tipicidade do artigo 33 da Lei nº 11.488/2007.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède