

Editor: Fernando Aurelio Zilveti
Editor-assistente: Michell Przepiorka Vieira

ISSN 1415-8124

REVISTA DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

RDTA

42

2^o Semestre 2019

Current Issues of Tax Law Review

N. 42 – 2019 / 2nd Semester



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

DA APLICAÇÃO DA PENA DE
PERDIMENTO DE BENS NA
OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE
OU APLICAÇÃO DA MULTA DE 10%
(DEZ POR CENTO) DO ART. 33 DA LEI N.
11.488/2007

*APPLYING A FINE ON SEIZURE OF GOODS IN THE HIDING OF
A REAL ACQUIRER OR A 10% – FINE (TEN PERCENT) FROM
THE ARTICLE 33 – LAW NUMBER 11.488/2007*

Laércio Cruz Uliana Junior

Mestre e Bacharel em Direito pelo UNIBRASIL. Conselheiro Titular do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Coordenador da Pós-graduação em Direito e Processo Tributário da ABDConst – Academia Brasileira de Direito Constitucional. E-mail: laerciocuj@gmail.com

Amanda Caroline Goularte Vieira

Pós-graduanda em Direito e Processo Tributário pela ABDConst – Academia Brasileira de Direito Constitucional. Bacharela em Direito pela UNIOESTE – Universidade Estadual do Oeste do Paraná. Advogada. Curitiba/PR. E-mail: amanda.goularte.vieira@gmail.com

Recebido em: 19-08-2019
Aprovado em: 03-10-2019

RESUMO

O presente artigo tem como objetivo a verificação do cabimento da pena de perdimento prevista no art. 23, § 1º, do Decreto-lei n. 1.455/1976 cumulada com a multa de 10% (dez por cento) estabelecida no art. 33 da Lei n. 11.488/2007, analisando, para tanto, os dispositivos legais que disciplinam tais penalidades e a jurisprudência que versa sobre o tema, verificando se houve a derrogação do art. 23 do Decreto-lei em face da publicação da Lei n. 11.488/2007. Paralelamente, investiga-se também a aplicação da penalidade de inaptidão do CNPJ prescrita no art. 81 da Lei n. 9.430/1996 para o importador ocultado, bem como para o importador ostensivo.

PALAVRAS-CHAVE: PENA DE PERDIMENTO DE BENS, MULTA, OCULTAÇÃO, INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE ADUANEIRA, DERROGAÇÃO

ABSTRACT

The present article has as objective the possibility of the penalty of loss provided in the article 23, paragraph 1, Law Decree number 1.455/76 cumulated with a fine of 10% (ten percent) set in article 33 – Law number 11.488/2007, enhancing the legal devices that guide such penalties and the jurisprudence that deals with the theme. In parallel, it is also investigated the application of penalty of CNPJ nullity (CNPJ – Corporate Body National Cadaster) as seen in the article 81 – Law number 9.430/96 for the hidden importer, as well as derogation.

KEYWORDS: SEIZURE OF GOODS PENALTY, FINE, HIDING, FRAUDULENT CUSTOMS INTERPOSITION, DEROGATION

INTRODUÇÃO

O Direito Aduaneiro tem como principal tarefa disciplinar a relação entre Estado e cidadão, decorrente do tráfego de bens e pessoas, com ou sem conotação comercial¹, incumbindo-lhe, sobretudo, regulamentar as operações de comércio exterior, estabelecendo os critérios e procedimentos a serem observados pelas autoridades fiscais no controle das entradas e saídas de pessoas e mercadorias do país, bem como definindo as infrações e prescrevendo sanções aplicáveis ao cidadão que realiza operações dessa natureza.

Neste cenário, vislumbra-se a competência atribuída a este ramo em tutelar os interesses estatais no tocante às operações internacionais. Outrossim, o controle aduaneiro busca resguardar não somente a arrecadação dos tributos devidos em tais operações, mas também outros bens jurídicos, como saúde, segurança, economia, meio ambiente, dentre outros.

Verifica-se de extrema relevância a fiscalização aduaneira quanto ao recolhimento dos tributos devidos nas operações de importação e exportação, diante da indispensabilidade imposta ao Estado na arrecadação de recursos econômicos para custeio das necessidades públicas essenciais, salvaguardando os interesses da coletividade.

Neste sentido, Horacio Félix Alais entende que:

“cuando se viola una norma fiscal, al incumplir una obligación de entregar sumas de dinero al acreedor fisco, se asimila esta situación a la de una obligación civil, y si

1 ARRUDA, Guilherme Oliveira de. *Infrações administrativas aduaneiras*. In: ARAUJO, Renata Alcione de Faria Villela de (org.). *Coletânea de direito aduaneiro*. 1. ed. São Paulo: IOB SAGE, 2016, p. 335-371, p. 335.

bien debe adecuarse a los preceptos constitucionales y legales, no escapa del esquema reflejado en la relación deudor-acreedor, ínsita en éstas”².

A fim de represar práticas lesivas ao Estado, o art. 23 do Decreto-lei (DL) n. 1.455/1976 elenca as infrações consideradas como dano ao Erário, proibindo no inciso V a ocultação dos agentes envolvidos na operação internacional, estabelecendo que as operações comerciais internacionais devem ser apresentadas de forma clara ao Estado, para que este possa ter controle efetivo sobre essas transações.

Deste modo, às operações nas quais ocorram a ocultação do real adquirente da mercadoria, tanto na importação quanto na exportação, atribui-se a pena de perdimento da mercadoria prevista no parágrafo único do art. 23 do DL n. 1.455/1976, a qual pode ser convertida em multa de 100% (cem por cento) do valor aduaneiro da mercadoria, consoante o § 3º do mesmo dispositivo.

Outrossim, “de suerte tal que se veía en la pena de multa aplicada al infractor, más que un acto de reparación ante el incumplimiento pecuniario, un acto retributivo o preventivo en sentido penal”³.

Também, em virtude do disposto no art. 33 da Lei n. 11.488/2007, nas situações em que há ocultação do real adquirente mediante interposição fraudulenta de terceiros, aplica-se multa de 10% (dez por cento) do valor da operação à Pessoa Jurídica que cede o nome, chamado de importador ostensivo.

No ambiente aduaneiro discute-se acerca da possibilidade ou impossibilidade de aplicação simultânea dessas duas penalidades a uma mesma operação. Isso decorre do fato da legislação aduaneira se apresentar de maneira vasta e complexa, o que acaba por gerar dificuldades na compreensão e aplicação de seus preceitos com bastante frequência. Augusto Armstrong Silva Cantanhede alerta que “não por outra razão que ocorrem tantas controvérsias em tema aduaneiro”⁴.

Convém trazer à baila o debate sobre a aplicação da inaptidão do CNPJ, prescrita no art. 81, § 1º, da Lei n. 9.439/1996, cujo objetivo é a proteção da higidez do Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas.

Diante das controvérsias relativas à aplicação das penalidades mencionadas, percebe-se bastante pertinente o estudo do tema, para fins de averiguar a correta aplicação das

2 ALAIS, Horacio Félix. Régimen infraccional aduanero. 1. ed. Buenos Aires: Marcial Pons Argentina, 2011, p. 47.

3 ALAIS, Horacio Félix. Op. cit., p. 47.

4 CANTANHEDE, Augusto Armstrong Silva. Penalidade de inaptidão do CNPJ: controvérsia relacionada à sua aplicação. In: ARAUJO, Renata Alcione de Faria Villela de (org.). Coletânea de direito aduaneiro. 1. ed. São Paulo: IOB SAGE, 2016, p. 373-382, p. 373.

sanções aduaneiras por parte das entidades fiscais, principalmente sob a óptica da segurança jurídica.

Para melhor apresentação da análise pretendida, primeiramente se expõe acerca da pena de perdimento, apontando sua natureza jurídica e características e expondo, ainda que de maneira breve, alguns pontos que causam controvérsias quanto à sua aplicação.

Neste ponto, a maior dificuldade encontrada é a limitação do alcance e definição do termo “dano ao Erário”. Para tanto, tratou-se do assunto em tópico separado, socorrendo-se dos institutos de Direito Administrativo, Civil e Penal a fim de tentar traçar os limites e definição do termo.

Na sequência, apresentam-se os aspectos referentes à pena de multa de 10% (dez por cento) estipulada no art. 33 da Lei n. 11.488/2007, tratando-se, ao mesmo tempo, da sua relação com a pena de inaptidão do CNPJ prevista no art. 81, § 1º, da Lei n. 9.439/1996.

Após, de maneira não muito aprofundada, mas suficiente às intenções do presente artigo, discorre-se acerca das hipóteses de ocultação do real adquirente, sem abranger todas as discussões relativas ao assunto, posto que se desvirtuaria o foco deste trabalho.

Por fim, analisa-se a aplicação das penalidades investigadas, para a conclusão de ser possível a cumulação do perdimento com a multa de 10% (dez por cento); ou apenas uma das penalidades, ponderando sobre a derrogação da multa frente à pena de inaptidão do CNPJ.

I. PENA DE PERDIMENTO: NATUREZA JURÍDICA, CARACTERÍSTICAS E QUESTÕES CONTROVERTIDAS

Inicialmente, para melhor compreensão acerca da pena de perdimento, convém tecer algumas considerações em relação à natureza jurídica da mesma. Para tanto, serão dados alguns passos para trás, abordando-se primeiramente os conceitos e natureza das infrações e sanções administrativas.

Tem-se que a “infração jurídica representa o comportamento humano que seja contrário ao previsto pela norma como regra de conduta a ser seguida, imputando ao infrator uma sanção (pena)”⁵.

Verifica-se, pois, que as infrações administrativas restam configuradas quando da realização de conduta típica, antijurídica e administrativamente reprovável. Neste

5 ARRUDA, Guilherme Oliveira de. Op. cit., p. 336.

diapásão, a ausência de um desses elementos importa na desnaturação da infração administrativa⁶.

Ao agente infrator, aplica-se sanção previamente estabelecida em lei, tratando-se de consequência jurídica ordinária e desfavorável ao comportamento reprovável daquele que age em desconformidade com uma típica determinação legal, regulamentar ou contratual⁷.

Afirma Daniel Ferreira⁸, de maneira assertiva, que as sanções administrativas têm por finalidade desestimular comportamentos reprováveis no âmbito da Administração Pública, verificando, deste modo, infrações e sanções administrativas mantendo entre si uma estreita e ordinária relação lógico-jurídica de antecedente-consequente.

Nesta linha, “reconhece-se a natureza administrativa de uma infração pela natureza da sanção que lhe corresponde, e se reconhece a natureza da sanção pela autoridade competente para impô-la”⁹.

Passando à análise dos aspectos relativos à pena perdimento, com base nos ensinamentos acima apresentados, pode-se concluir que constitui sanção administrativa, pois aplicada no âmbito da Receita Federal, sendo o processo que formaliza a aplicação desta sanção submetido a decisão em instância única pelo Ministro da Fazenda (art. 27, § 4º, do Decreto-lei n. 1.455/1976).

Todavia, importante observar que as penalidades aduaneiras possuem natureza *sui generis*, por acumularem consequências administrativas, tributárias e penais¹⁰. Isso ocorre porque, conforme adverte Horacio Félix Alais, “la necesidad que tiene el Estado de los recursos económicos, a fin de afrontar las necesidades públicas esenciales en las que está interesada toda la comunidad, hace que la defraudación fiscal se constituya en una infracción con características especiales”¹¹.

Dessa forma, “se consideran infracciones aduaneras los hechos, actos u omisiones que se reprimen por transgredir las disposiciones de la legislación aduanera respectiva”¹². Dentre

6 FERREIRA, Daniel. Sanções administrativas: entre direitos fundamentais e democratização da ação estatal. Revista de Direitos Fundamentais e Democracia v. 12, n. 12. Curitiba, jul./dez. 2012, p. 167-185, p. 174.

7 FERREIRA, Daniel. Op. cit., p. 174.

8 Ibidem, p. 175.

9 MELLO, Celso Antônio de. Curso de direito administrativo. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 849.

10 CHAVES, Thiago do Poço. Tipos de penalidades nas infrações aduaneiras. Coletânea de direito aduaneiro. 1. ed. São Paulo: IOB SAGE, 2016, p. 501-550, p. 512.

11 ALAIS, Horacio Félix. Op. cit., p. 47.

12 COTTER, Juan Patricio. Las infracciones aduaneras. 2. ed. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2013.

as sanções aduaneiras aplicáveis, tem-se como a mais grave a pena de perdimento, objeto de estudo deste artigo.

Segundo explica Heleno Taveira Tôrres¹³, “a sanção de perdimento de bens tem tanto caráter de intervenção típica de poder de polícia quanto de modalidade própria de sanção tributária”.

É possível sintetizar a ideia de poder de polícia como sendo as intervenções, sejam gerais e abstratas ou concretas e específicas, realizadas pelo Poder Executivo no interesse de prevenir e obstar o desenvolvimento de atividades particulares que vão de encontro aos interesses sociais¹⁴.

Neste viés, para o Direito Aduaneiro, constitui infração toda ação ou omissão, voluntária ou involuntária, que importe inobservância, por parte de pessoa física ou jurídica, de norma estabelecida ou disciplinada no Decreto n. 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro) ou em ato administrativo de caráter normativo destinado a completá-lo, consoante redação do art. 673 do mencionado Regulamento.

O conceito de Infração Aduaneira decorre do próprio conceito de Infração Tributária, não se devendo, entretanto, confundi-las¹⁵. Enquanto as Infrações Tributárias estão diretamente conectadas à arrecadação tributária, as Infrações Aduaneiras, por sua vez, são violações às normas que não estão necessariamente ligadas à arrecadação, relacionando-se com a saúde, segurança, regulamentação do mercado nacional, dentre outros aspectos tutelados pelo Direito Aduaneiro.

A pena de perdimento de bens possui caráter eminentemente penal, tratando-se da mais grave penalidade de natureza administrativa/aduaneira no ordenamento jurídico atual, vez que afeta o sensível e constitucionalmente tutelado direito de propriedade¹⁶.

Observa-se a pena de perdimento como “sanção administrativa, prevista em lei (causa imediata), aplicada em razão da prática de atos ilícitos (causa mediata), como o crime de contrabando [...] ou do descaminho”¹⁷, e também mediante atos lícitos, mas que ocasionam dano ao Erário, conforme rol estabelecido no art. 23 do DL n. 1.455/1976.

13 TÔRRES, Heleno Taveira. Pena de perdimento de bens na importação e seus limites constitucionais. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2006. v. 10, p. 162-200, p. 162.

14 MELLO, Celso Antônio de. *Curso de direito administrativo*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 822.

15 CHAVES, Thiago do Poço. *Op. cit.*, p. 502-503.

16 *Ibidem*, p. 549.

17 SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Pena de perdimento de bens na importação e seus limites constitucionais. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2006. v. 10, p. 9-17, p. 9.

Consoante prescreve o Regulamento Aduaneiro (RA), as infrações aduaneiras sujeitam-se às seguintes penalidades: perdimento do veículo; perdimento da mercadoria; perdimento de moeda; multa; e sanção administrativa. Destaca-se que essas penalidades são aplicáveis separada ou cumulativamente¹⁸ e são regulamentadas nos arts. 688 a 700 do RA.

Vislumbra-se, a partir desse dispositivo, a existência de três espécies de pena de perdimento. Tendo em vista que o presente artigo é voltado ao estudo da pena de perdimento da mercadoria especificamente no caso de dano ao Erário decorrente de ocultação do real adquirente, não será adentrado no mérito das modalidades de perdimento, a fim de se evitar maiores delongas.

No caso de infrações relativas às mercadorias, quando estas configuram dano ao Erário nos termos do art. 23 do DL n. 1.455/1976, e não forem localizadas ou tiverem sido consumidas ou revendidas, a pena de perdimento pode ser convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro na importação, ou preço constante da respectiva nota fiscal ou a documento equivalente, na exportação¹⁹.

Essa disposição tem sido observada pelo CARF, que se manifesta no sentido de que “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 artigo 23, § 3º, do DL nº 1.455/76”²⁰.

Não obstante, o § 4º do mesmo artigo prescreve que a aplicação da multa de conversão não impede a apreensão da mercadoria, se localizada, quando for proibida sua importação, consumo ou circulação no território nacional, quando as mercadorias forem importadas sem guia de importação ou documento de efeito equivalente, ou sua emissão estiver vedada ou suspensa na forma da legislação específica em vigor.

Parte da doutrina critica a pena de perdimento no tocante à sua constitucionalidade. Neste sentido, para André Parmo Folloni²¹, tanto o DL n. 37/1966, quanto o DL n. 1.455/1976 foram produzidos em desacordo com o ordenamento constitucional vigente na época de suas respectivas edições, não tendo sido recepcionadas ou convalidadas pela Constituição de 1988, vez que tal situação não seria sequer possível.

De igual modo, segundo o autor, a Lei n. 10.637/2002, que acrescentou e alterou alguns dispositivos do DL n. 1.455/1976, inclusive fixando a pena de perdimento para infrações que

18 Art. 695 do Decreto n. 6.759, de 5 de fevereiro de 2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d6759.htm>.

19 Art. 23 do Decreto n. 1.455, de 7 de abril de 1976. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del1455.htm>.

20 CARF (4ª Câmara – 1ª Turma Ordinária). Acórdão n. 3201-003.647. Sessão de julgamento em 19 de abril de 2018.

21 FOLLONI, André Parmo. Pena de perdimento no comércio exterior e dano ao Erário: intervenção estatal inconstitucional no funcionamento da economia. In: TREVISAN, Rosaldo (org.). Temas atuais do direito aduaneiro II. São Paulo: Lex, 2015, p. 400-417, p. 415.

causem danos ao Erário (art. 23, § 1º, do DL n. 1.455/1976), também seria incompatível com a Constituição vigente por ter sido “incluída na previsão de perdimento por dano ao erário sem que o dano à arrecadação e ao patrimônio público existam pela mera ‘ocultação’ mediante fraude ou simulação”²².

Paulo Zanellato²³, igualmente, defende que a aplicação da pena de perdimento com a finalidade exclusiva de proteção ao Erário público é inconstitucional também em virtude de sua desproporcionalidade em face do direito fundamental da propriedade, afrontando de maneira evidente o Estado Democrático de Direito.

Todavia, não assiste razão aos autores. Primeiro porque a pena de perdimento já fora declarada constitucional pelo STF nos idos anos de 1982 no Recurso Extraordinário n. 95.693-0, de modo que não há que se falar em inconstitucionalidade do DL n. 1.455/1976. Naquela ocasião, o STF deixou de se manifestar em relação ao DL n. 37/1966 ante a falta de prequestionamento sobre o mesmo.

No tocante à constitucionalidade da Lei n. 10.637/2002 em face da Constituição Federal de 1988, deve-se lembrar a previsão expressa para que lei regule a individualização da pena e adote, entre outras, a pena de perda de bens (art. 5º, XLVI, *b*, da CF).

Ainda, entende-se não haver ofensa aos arts. 5º, LIV e 150, IV, da Carta Constitucional, haja vista a aplicação de procedimento administrativo fiscal sujeito ao contraditório e ampla defesa para a aplicação do perdimento e de não se tratar de tributação excessiva, que aniquila direitos de propriedade e liberdade, mas sim de sanção aplicada à infração administrativa cometida pelo contribuinte.

Embora o constituinte não tenha previsto expressamente a possibilidade de aplicação dessa modalidade de pena em virtude de dano ao Erário, não importa concluir por sua inconstitucionalidade ou não recepção. Neste sentido, foi o entendimento da 4ª Turma do Tribunal Regional da 4ª Região nos autos de Apelação Cível n. 5001989-92.2015.404.7012/PR.

No mesmo sentido já se manifestou o Supremo Tribunal Federal, confirmando a desnecessidade de tudo estar expressamente previsto na Constituição para existir, e que a ausência de previsão expressa não enseja a inconstitucionalidade (RE n. 223.075/DF, 1ª Turma, Rel. Min. Ilmar Galvão, *DJ*06.11.1998).

Quanto ao argumento de que a pena de perdimento seria uma afronta ao direito de propriedade, deve-se rememorar que não existe direito absoluto. À vista disso, diante de outros valores do ordenamento jurídico-constitucional, como a vedação do

²² *Ibidem*, p. 416.

²³ ZANELLATO FILHO, Paulo José. A (in)constitucionalidade da pena de perdimento aduaneira. São Paulo: Aduaneiras, 2016, p. 168.

enriquecimento ilícito e a supremacia do interesse público, não se prova inconstitucional norma que relativiza o direito de propriedade quando do cometimento de dano ao Erário.

Além disso, discute-se também acerca da necessidade de comprovação do efetivo dano ao Erário para a aplicação da pena de perdimento. Há quem se posicione no sentido de que o art. 23 do DL n. 1.455/1976 impõe a aplicação da penalidade quando houver a configuração das infrações ali previstas, bastando a concretização destas para que se verifique dano ao Erário.

De outra ponta, defende-se a necessidade de comprovação do dano ao Erário para que se possa aplicar a penalidade, realizando-se uma análise subjetiva do caso concreto. Para tanto, verifica-se imprescindível delimitar o alcance do termo dano ao Erário previsto na legislação, o que se pretende fazer no tópico seguinte.

II. DO DANO AO ERÁRIO: DEFINIÇÃO E LIMITES À APLICAÇÃO DA PENA DE PERDIMENTO

O art. 23 do DL n. 1.455/1976 estabelece as infrações consideradas como dano ao Erário, sendo que, do ponto de vista semântico, o termo “dano” tem o sentido de prejuízo, de perda, enquanto “Erário” expressa a ideia de conjunto de recursos financeiros e bens públicos, representados na figura da Fazenda ou Tesouro Público²⁴.

Nesta seara, “o erário é o patrimônio econômico das pessoas jurídicas de direito público. É, portanto, espécie do gênero patrimônio público. Quando ocorre dano ao erário, diz-se que houve dano aos cofres públicos”²⁵.

Conforme ensina Bezerra Filho²⁶, “erário é o conjunto de bens, direitos ou valores pertencentes ao Estado. É a expressão jurídica mais completa de uma sociedade organizada politicamente na formação de um povo, assim, o Estado é toda a sociedade, enquanto o erário ou tesouro público é a reunião de suas riquezas acumuladas”.

Insta explorar melhor acerca do alcance do termo “dano” e, para tanto, socorremo-nos aos institutos do Direito Civil, segundo o qual “dano é o prejuízo que alguém sofre contra sua vontade”²⁷ ou, ainda, “a lesão causada no interesse juridicamente tutelado, que reveste as

24 FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo Aurélio século XXI – o dicionário da língua portuguesa*. 3. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999, p. 604.

25 ALMEIDA, Gregório Assagra de. *Objeto material da ação civil pública: algumas questões polêmicas. Ação civil pública após 30 anos [livro eletrônico]*. Édis Milaré (coord.). São Paulo: RT, 2015, p. 75.

26 BEZERRA FILHO, Aluizio. *Manual dos crimes contra o Erário*. Salvador: Juspodivm, 2017, p. 35.

27 MONTENEGRO, Antonio Lindbergh C. *Ressarcimento de danos*. 8. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005, p. 10.

mais das vezes a forma de uma destruição, subtração ou deterioração de certa coisa, material ou incorpórea”²⁸.

O civilista Carlos Alberto Bittar, por seu turno, define dano como sendo “qualquer lesão injusta a componentes do complexo de valores protegidos pelo Direito”²⁹.

Ainda, importante ter em mente que o termo “dano ao Erário” apresenta alcances distintos conforme a área do direito a que se refere. Todavia, quando se busca o significado e alcance do termo nas doutrinas de Direito Aduaneiro, depara-se com um vazio que demanda preenchimento.

Com base nos conceitos apresentados pelo Direito Administrativo e Penal, pode-se sintetizar a ideia de dano ao Erário como resultado de ofensa patrimonial, de natureza tributária ou financeira, o qual deve ser ressarcido pelo infrator na medida do dano infligido, acrescido das multas e cominações legais.

Destaca-se a redação do art. 10 da Lei n. 8.429/1992, a qual estabelece que os atos de improbidade administrativa causam lesão ao Erário, por ação ou omissão, dolosa ou culposa, quando cause perda patrimonial, desvio, apropriação, malbaratamento ou dilapidação dos bens ou haveres das entidades públicas.

Nesta perspectiva, extrai-se do enunciado legal a necessidade do elemento subjetivo (dolo ou culpa) e de efetiva lesão ao Tesouro Nacional para a configuração do dano ao Erário, naquele caso. Contudo, na esfera Aduaneira, o CARF tem se posicionado no sentido de que as infrações relacionadas no art. 23 do DL n. 1.455/1976 são suficientes a ensejar dano ao Erário, sendo “inócua, assim, a discussão sobre a existência de dano ao Erário nos dispositivos citados, visto que o dano ao Erário decorre do texto da própria lei”³⁰.

Em diversas decisões, o CARF afirmou que “a infração por dano ao Erário, punível com a pena de perdimento, é infração de conduta. Independe da comprovação da extensão do efeito tributário, fiscal, econômico ou financeiro do ato praticado.”³¹

No entanto, para alguns doutrinadores, com os quais concordamos, não são todos os danos que geram efetiva e imediata perda ao Tesouro Nacional, sendo que alguns apenas ficam no plano da tentativa, quando se repara o prejuízo antes mesmo da configuração do dano.

28 VARELA, João de Matos Antunes. *Das obrigações em geral*. 10. ed. Coimbra: Almedina, 2000. v. I, p. 598.

29 BITTAR, Carlos Alberto. *Reparação civil por danos morais*. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 18.

30 CARF (4ª Câmara – 1ª Turma Ordinária). Acórdão n. 3401-004.383. Sessão de julgamento em 26 de fevereiro de 2018.

31 CSRF (3ª Turma). Acórdão n. 9303-005.789. Sessão de julgamento em 21 de setembro de 2017.

Ademais, “a ocorrência do dano financeiro ao erário é pressuposto material para ensejar a cominação da penalidade de perdimento”³². Trata-se de observância à proporcionalidade, vez que a pena de perdimento é bastante rigorosa, ao passo que interfere de maneira ríspida na propriedade do contribuinte. Neste diapasão, discute-se na doutrina acerca da necessidade da comprovação do elemento subjetivo (dolo ou culpa) para a comprovação do dano ao Erário e consequente aplicação da pena de perdimento.

Concordamos com a vertente que defende a necessidade do dolo para aplicação da pena de perdimento em virtude de dano ao Erário, pois, do mesmo modo que não se aplica a pena de prisão ao insolvente fiscal que não pratique ilícito, deve-se sancionar de maneira razoável aquele que, sem intenção, incorra nas infrações previstas na lei como dano ao Erário.

Feitas as exposições acima, passa-se ao estudo da pena de multa prevista no art. 33 da Lei n. 11.488/2007.

III. DA PENA DE MULTA PREVISTA NO ART. 33 DA LEI N. 11.488/2007: ASPECTOS GERAIS E QUESTÕES CONTROVERTIDAS

O art. 33 da Lei n. 11.488/2007 estipula a aplicação de multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada, não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), à pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios.

Trata-se de pena pessoal aplicável à empresa que, cedendo seu nome, faz a importação, em nome próprio, para terceiros, cometendo a infração de interposição fraudulenta, consubstanciada na ocultação do real adquirente.

De acordo com o Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, relator do Acórdão n. 3401-005.283 do CARF, para aplicação da multa por cessão de nome, é necessário haver operação de comércio exterior realizada com acobertamento do real interveniente ou beneficiário e que o acobertante seja pessoa jurídica³³.

Em virtude da edição da Lei n. 11.488/2007, travaram-se algumas discussões no tocante à interpretação da nova norma. Houve um movimento no sentido de igualar a conduta descrita no art. 33 da Lei n. 11.488/2007 ao disposto no art. 23, V, do DL n. 1.455/1976, fato que ensejaria a aplicação da retroatividade benigna da nova lei, por conter alíquota menor em relação ao sujeito passivo tributário (importador ostensivo).

32 PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. *As sanções no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 204.

33 CARF (4ª Câmara – 1ª Turma Ordinária). Acórdão n. 3401-005.283. Sessão de julgamento em 28 de agosto de 2018.

Todavia, esse movimento não prosperou, pois o que se pune com a multa de 10% (dez por cento) é a cessão do nome pelo importador ostensivo, porquanto a multa de 100% (cem por cento) tem por finalidade reparar o dano causado ao Erário na hipótese de omissão do real adquirente, nos termos da lei.

Desse jeito, está-se diante de penalidades distintas punindo condutas autônomas: cessão de nome e ocultação do real adquirente. Neste sentido, deve-se observar que o art. 33 da Lei n. 11.488/2007 trouxe uma nova penalidade com suporte fático de incidência diferente do contido na norma do art. 23, V, do DL n. 1.455/1976, o que se extrai da leitura dos referidos dispositivos legais.

O parágrafo único do art. 33 veda a aplicação da penalidade de inaptidão do Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ), prescrita no § 1º do art. 81 da Lei n. 9.430/1996, à hipótese prevista no *caput* do art. 33. Da leitura desses dispositivos, depreende-se que a multa de 10% (dez por cento) deve ser aplicada ao cedente do nome quando o real adquirente for conhecido, e a este, então, se aplicará a penalidade de inaptidão do CNPJ.

Quando o real adquirente for desconhecido, por sua vez, a inaptidão será aplicada ao cedente do nome. Essa afirmação baseia-se na análise do disposto no parágrafo único do art. 33 da Lei n. 11.488/2007, o qual estipula expressamente a inaptidão de CNPJ à pessoa jurídica que não comprove a origem, disponibilidade e transferências dos recursos (art. 81, § 1º, da Lei n. 9.439/1996), sendo essa a definição prevista em lei de interposição fraudulenta presumida.

Assim, “da leitura do art. 33 da Lei nº 11.488/2007 resta patente a conclusão de que o seu escopo foi afastar a inaptidão do CNPJ para a conduta de cessão do nome para acobertar outrem”³⁴. Nesta senda, verifica-se que a multa de 10% (dez por cento) não é aplicável aos casos da interposição presumida, constante do § 2º do art. 23 do DL n. 1.455/1976, sendo que a esta se aplica a inaptidão da inscrição no CNPJ³⁵.

Outra discussão versa sobre a revogação do art. 23, V, do DL n. 1.455/1976 em virtude da publicação do dispositivo em comento. Assim, com amparo no art. 2º da Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro (DL n. 4.657/1942), segundo o qual lei posterior somente revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior, defende-se não ter ocorrido revogação.

34 CANTANHEDE, Augusto Armstrong Silva. Penalidade de inaptidão do CNPJ: controvérsia relacionada à sua aplicação. In: ARAUJO, Renata Alcione de Faria Villela de (org.). Coletânea de direito aduaneiro. 1. ed. São Paulo: IOB SAGE, 2016, p. 373-382, p. 380.

35 CARF (4ª Câmara – 2ª Turma Ordinária). Acórdão n. 3402-006.590. Sessão de julgamento em 21 de maio de 2019.

Revogar, nas palavras de Tercio Sampaio Ferraz Junior³⁶, significa “retirar a validade por meio de outra norma”. Segundo o autor, “a norma revogadora manifesta ou implícita, pode revogar todas as normas de um diploma normativo, por exemplo, de uma lei, ou apenas parte delas”. A fim de diferenciar a revogação total da parcial, optou-se por denominar a primeira de *ab-rogação* e a segunda de *derrogação*.

Manifestou-se o TRF da 4ª Região nos seguintes termos: “o artigo 33 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, não tem o condão de afastar a pena de perdimento, porquanto não implicou em revogação do artigo 23 do DL nº 1.455/76”³⁷.

Uma vez que não é possível verificar a existência de nenhuma das circunstâncias elencadas no art. 2º da LINDB no caso em análise, pode-se confirmar de maneira convicta que não houve revogação do art. 23, V, do DL n. 1.455/1976, sendo, portanto, cumulável ambas as penalidades, podendo-se dizer que o art. 33 da Lei n. 11.488 apenas derogou a aplicação do referido inciso V do art. 23 para o cedente do nome na interposição fraudulenta, o qual passou a ser submetido à penalidade do art. 33.

IV. OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE: FRAUDE, SIMULAÇÃO E INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE DE TERCEIROS

Antes de analisarmos os aspectos que envolvem a infração por ocultação do real adquirente, punível com a pena de perdimento, é preciso compreender as modalidades ordinárias de importação.

Conforme os autores Gilberto de Castro Moreira Junior e Maristela Ferreira Miglioli, as modalidades rotineiras de operações de importação são: (i) importação própria; (ii) importação por conta e ordem; e (iii) importação por encomenda³⁸. A primeira modalidade, importação própria, é a mais simples, envolvendo apenas o comprador (importador) e o vendedor (exportador), que negociam e formalizam a importação em seus próprios nomes.

Na importação por conta e ordem, a seu turno, “a mesma operação de compra e venda internacional ocorre por intermédio de uma terceira pessoa, que presta serviço ao adquirente interno e se habilita junto aos órgãos competentes para efetuar o despacho aduaneiro em seu nome”³⁹.

36 FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão e dominação. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 173-174.

37 Tribunal Regional Federal (4ª Região). Apelação em Mandado de Segurança n. 2005.72.08.005166-6/SC. Relator: Desembargador Federal Otávio Roberto Pamplona. Porto Alegre, 3 de julho de 2007.

38 MOREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro; e MIGLIOLI, Maristela Ferreira. Interposição fraudulenta de terceiros nas operações de comércio exterior. In: BRITO, Demes. Questões controvertidas do direito aduaneiro. 1. ed. São Paulo: IOB Folhamatic EBS, 2014, p. 381-453, p. 382.

39 Ibidem, p. 383.

A importação por encomenda “é aquela em que o importador adquire por conta própria as mercadorias no exterior, com recursos seus ou financiados, assumindo todas as responsabilidades da operação de exportação, inclusive negociações, para posteriormente aliená-las ao adquirente”⁴⁰.

O que diferencia essas duas últimas modalidades é o fato de que na importação por conta e ordem o terceiro não adquire a mercadoria em seu nome, porquanto na por encomenda o terceiro adquire em seu nome e, posteriormente, revende a mercadoria ao encomendante.

Segundo Carlos Augusto Daniel Neto⁴¹, por meio da ocultação do real adquirente da mercadoria importada, é possível, ilicitamente, reduzir a carga tributária, mas, além disso, há também vantagens aduaneiras, como evitar controles aduaneiros de natureza administrativa, por exemplo.

Feitas as considerações iniciais, passa-se a examinar as hipóteses de ocultação do real adquirente. Neste sentido, prevê o inciso V do art. 23 do DL n. 1.455/1976, incluído pela Lei n. 10.637/2002, que se considera dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias de origem estrangeiras ou nacionais, tanto na importação quanto na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.

No mesmo sentido dispõe o Regulamento Aduaneiro (Decreto n. 6.759/2009):

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

XXII – estrangeira ou nacional, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.”

Assim, observa-se na legislação supracitada a configuração de dano ao Erário na ocultação do real adquirente, seja na importação ou na exportação, mediante (i) fraude; (ii) simulação; e (iii) inclusive interposição fraudulenta de terceiros.

Tendo em vista que as possibilidades de simulação e fraude não podem ser examinadas exaustivamente, dada a criatividade do contribuinte em buscar meios para se evadir do pagamento de tributos, analisar-se-á de maneira mais detalhada a interposição

40 DANIEL NETO, Carlos Augusto. A simulação na interposição fraudulenta de terceiros. Revista Direito Tributário Atual v.36. São Paulo: IBDT, 2016, p. 75-95, p. 87.

41 *Ibidem*, p. 89.

fraudulenta de terceiros, até mesmo porque esta exige a existência de fraude ou simulação, conforme se verificará adiante.

A interposição fraudulenta pode ser definida como “a participação de terceiro nas operações de comércio exterior – condição por si só insuficiente, porque prevista em lei – com o objetivo de, mediante fraude ou simulação, ocultar o real vendedor, comprador ou sujeito responsável pela operação”⁴².

O que os autores mencionam sobre a participação de terceiro por si só não configurar interposição fraudulenta vai ao encontro das modalidades de importação por conta e ordem ou por encomenda, permitidas pela lei.

Observa-se, então, que para configuração da interposição fraudulenta é necessário que haja importação mediante o uso de terceiras pessoas, fraude ou simulação e a existência de um adquirente oculto⁴³. Deste modo, observa-se, consoante dito anteriormente, a indispensável existência de fraude ou simulação para caracterização da interposição fraudulenta.

Neste sentido se manifestou o TRF da 4ª Região, conforme se verifica na ementa abaixo transcrita:

“Aduaneiro – perdimento de mercadorias – importação por encomenda – interposição fraudulenta – inoportunidade.

1 – Tratando-se de ‘importação por encomenda’, a operação inicia-se pela encomenda de mercadorias de procedência estrangeira feita por uma empresa (encomendante) a outra (importadora), para que esta, com seus próprios recursos, providencie a aquisição das mercadorias diretamente do fornecedor estrangeiro – assumindo a responsabilidade pelos riscos da importação, pelo pagamento do exportador e pelo recolhimento dos tributos devidos –, com o compromisso de vendê-las à empresa encomendante.

2 – Não há falar em ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante a interposição fraudulenta de terceiros, se todos os sujeitos envolvidos na importação estão perfeitamente identificados e não há qualquer dúvida quanto à realidade da operação mercantil.”⁴⁴ (Destaque nosso)

42 MOREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro; e MIGLIOLI, Maristela Ferreira. Op. cit., p. 390.

43 Ibidem, p. 390.

44 Tribunal Regional Federal (4ª Região). Apelação em Mandado de Segurança n. 2006.72.08.001293-8/SC. Relator: Desembargador Federal Antonio Albino Ramos de Oliveira. Porto Alegre, 17 de outubro de 2006.

Portanto, conclui-se imprescindível a verificação de fraude ou simulação para a existência de interposição fraudulenta de terceiros. Desta feita, a definição de fraude é usualmente na prática tributária e aduaneira colhida no art. 72 da Lei n. 4.502/1964⁴⁵.

Segundo o mencionado dispositivo, fraude se trata de toda ação ou omissão dolosa que tenha por objetivo o impedimento ou atraso, total ou parcial, da concretização do fato gerador da obrigação tributária, ou, ainda, a exclusão ou modificação das características essenciais da obrigação, que vise reduzir o montante do imposto devido, evitar ou diferir o seu pagamento⁴⁶.

Simulação, por sua vez, é instituto regulamentado pelo direito privado, sendo previsto no art. 167 do Código Civil, cujo § 1º estabelece as situações em que se se considera ocorrida a simulação. Assim, conforme o artigo mencionado, haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

- I – aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;
- II – contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;
- III – os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

Assim, tanto na simulação quanto na fraude, verifica-se a utilização de informações falsas, especialmente quanto às partes negociantes. Neste momento surge a figura do importador cedente, aquele que cede o nome para fins de ocultar o real adquirente.

Quando o importador cedente se tratar de personalidade jurídica, será cabível a aplicação do art. 33 da Lei n. 11.488/2007, segundo o qual “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”.

Trata-se da penalidade de multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada, tratada no tópico anterior (III). A possibilidade de cominação da penalidade de multa juntamente com a inaptidão do CNPJ e da pena de perdimento será tratada no próximo tópico.

Somente a título ilustrativo, vez que não se pretende exaurir o tema, observa-se que o art. 23 do DL n. 1.455/1976 apresenta duas espécies distintas de interposição fraudulenta de

45 DANIEL NETO, Carlos Augusto. A simulação na interposição fraudulenta de terceiros. Revista Direito Tributário Atual v.36. São Paulo: IBDT, 2016, p. 75-95, p. 90.

46 BRASIL. Lei n. 4.502, de 30 de novembro de 1964. Dispõe sobre o Imposto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. Brasília, DF, nov. 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4502.htm>. Acesso em: 17 ago. 2019.

terceiros, a comprovada e a presumida. A interposição comprovada ocorre quando existem provas inequívocas do acobertamento do real adquirente mediante fraude ou simulação⁴⁷.

Para configuração da interposição presumida, por sua vez, basta que não haja comprovação, por parte do importador, da origem, da disponibilidade e da transferência dos recursos empregados.

Inúmeras discussões circundam a interposição fraudulenta de terceiros, como, por exemplo, a necessidade de comprovação do dolo, ou ainda, a impossibilidade de presunção da interposição, dentre outras. Todavia, como não se trata do objeto de exame deste trabalho, não nos aprofundaremos neste tema, passando, finalmente, à análise das penalidades aplicáveis na ocultação do real adquirente.

V. DA APLICAÇÃO DE MULTA DE 10% (DEZ POR CENTO) E DA PENA DE PERDIMENTO NA OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE

Neste tópico serão analisadas as penalidades aplicáveis, sem adentrar no mérito da necessidade de comprovação do efetivo dano ao Erário ou de outras questões controvertidas a respeito da aplicação da pena de perdimento. Deste modo, parte-se da premissa de existência comprovada de interposição fraudulenta de terceiros, de modo a averiguar-se tão somente o cabimento das penas.

Primeiro, insta esclarecer as denominações que serão utilizadas. Tratar-se-á como importador ostensivo aquele que importa em seu nome para um terceiro oculto, o qual, por sua vez, será tratado como real adquirente ou importador oculto.

Como já dito anteriormente, o § 1º do art. 23 do DL n. 1.455/1976 prevê a aplicação da pena de perdimento da mercadoria nas hipóteses elencadas naquele artigo, estando entre elas a ocultação do real adquirente, seja mediante fraude, simulação ou interposição fraudulenta. O § 3º autoriza a aplicação de multa de 100% (cem por cento) do valor aduaneiro da mercadoria quando esta não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida.

O art. 33 da Lei n. 11.488/2007, por seu turno, estabelece a aplicação de multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada à pessoa jurídica que ceder o nome para fins de ocultação do real adquirente nas operações de comércio exterior.

Ora, basta a leitura dos referidos dispositivos para que se perceba tratar-se de penalidades atribuídas a condutas diferentes: a pena de perdimento é aplicada ao importador oculto, pois sua conduta se enquadra no rol previsto no art. 23 do DL n. 1.455/1976, porquanto a segunda se aplica ao importador ostensivo, pela infração de cessão de nome.

47 DANIEL NETO, Carlos Augusto. *Op. cit.*, p. 89.

Enquanto a penalidade de perdimento tem por desígnio a proteção do Erário público, bem como o controle aduaneiro da entrada e saída de mercadorias do país, a multa do art. 33 da Lei n. 11.488/2007 tem por objetivo a preservação da higidez do Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas, substituindo, outrossim, a penalidade de inaptidão do CNPJ prescrita no art. 81, § 1º, da Lei n. 9.430/1996, a qual, ressalta-se, continua sendo plenamente aplicável ao importador oculto.

Nesta acepção, segundo o TRF da 4ª Região⁴⁸, o art. 33 da Lei n. 11.488/2007 não tem o condão de afastar a aplicação pena de perdimento, por não ter implicado na revogação do art. 23 do DL n. 1.455/1976. Segundo este tribunal, a pena de perdimento atinge na realidade o importador oculto, que é o real adquirente da mercadoria.

Desta forma, “a pena de multa de 10% (dez por cento) sobre a operação, prevista no referido dispositivo legal, revela-se como pena pessoal da empresa que, cedendo seu nome, faz a importação, em nome próprio, para terceiros”⁴⁹.

Realizando-se a interpretação sistemática dos artigos em tela, consoante o entendimento do Tribunal acima demonstrado, verifica-se a possibilidade de cumulação da pena de perdimento ou multa substitutiva com a multa de 10% (dez por cento), sendo que a primeira atinge o real adquirente e a segunda o importador cedente. Neste viés, o CARF já se manifestou no sentido de que:

“[...] o importador que realizar a cessão do nome não está sujeito à aplicação da multa de 100% e tão somente na hipótese do art. 33, da Lei 11.488, diante da derrogação da lei, contudo, ainda podendo aplicar o perdimento da mercadoria ou a multa à terceiro, uma vez, que esse é o real importador da mercadoria e existindo harmonização entre elas”⁵⁰.

Nessa toada, reconhece-se a derrogação da pena de perdimento para aquele que cedeu o nome, sujeito agora à multa de 10%, mantendo-se, todavia, a aplicação do perdimento em relação ao ocultado. Portanto, observa-se que tais penalidades coexistem, convivendo em harmonia, até mesmo por não ser possível segregar o perdimento e a multa, uma vez que o cedente responde solidariamente até o limite de 10% (dez por cento) e o ocultado responde de modo integral.

48 Tribunal Regional Federal (4ª Região). Apelação Cível n. 5008845-73.2013.4.04.7002/PR. Relator: Desembargador Federal Joel Ilan Paciornik. Porto Alegre, 01 de julho de 2015.

49 Tribunal Regional Federal (4ª Região). Apelação Cível n. 5008845-73.2013.4.04.7002/PR. Relator: Desembargador Federal Joel Ilan Paciornik. Porto Alegre, 01 de julho de 2015.

50 CARF (3ª Seção – 2ª Câmara – 1ª Turma Ordinária). Acórdão n. 3201-005.520. Sessão de julgamento em 24 de julho de 2019. Declaração de Voto do Conselheiro Laércio Cruz Uliana Junior.

As penalidades analisadas não devem ser segregadas, em virtude da existência de previsão legal para a perda da mercadoria conforme o art. 23, § 1º, do DL n. 1.455/1976. Assim, ter entendimento contrário significa compreender que o art. 33 afastou apenas a inaptidão e revogou a pena de perdimento.

De uma análise mais detida do art. 33, verifica-se claramente que não teve o condão de revogar a pena de perdimento, mas sim, derrogar, pois tratou apenas do cedente, passando a aplicar-lhe então apenas a multa de 10%, mantendo sua observância quanto ao importador ocultado. De outra banda, também não teve a única intenção de acabar com a inaptidão, pois o tratamento em tal caso é segregado do *caput*, vez que indica aplicabilidade de outra norma.

Em relação à pena de inaptidão do CNPJ, por previsão expressa do art. 33, parágrafo único, da Lei n. 11.488/2007, não se aplica à pessoa jurídica que cede o nome para importação, vez que a esta se comina a pena de multa em virtude da cessão de nome, não sendo aceitável a aplicação de duas penas para a mesma conduta em nosso ordenamento jurídico.

No entanto, ao importador oculto, entende-se serem cumuláveis as penalidades de perdimento da mercadoria e inaptidão no CNPJ, vez que uma pune o dano ao Erário e a outra o prejuízo à higidez do Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas.

Sobre a possibilidade da cumulação do perdimento com a multa de 10% (dez por cento), vislumbra-se que a pena de perdimento da mercadoria importada mediante ocultação do real adquirente atinge o patrimônio deste, vez que arcou com os custos da importação. Portanto, nota-se absolutamente cabível a aplicação da penalidade de multa ao importador ostensivo, pois a pena de perdimento em nada lhe afeta. Neste sentido, inclusive, entende o STJ que “com a pena de perdimento da mercadoria decorrente da interposição fraudulenta – seja ela efetiva ou presumida –, o patrimônio que realmente se busca atingir pertence ao importador oculto”⁵¹.

Ainda, “tem-se que não foi por outra razão que o legislador, buscando também submeter o importador ostensivo a uma sanção, estipulou a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação quando ceder seu nome”⁵².

Portanto, identifica-se na jurisprudência razão aos argumentos apresentados anteriormente, decorrentes da interpretação das normas referentes às penalidades analisadas, no sentido de serem aplicáveis ambas as penalidades à interposição fraudulenta de terceiros, pelos motivos já expostos.

51 Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.632.509/SP. Relator: Ministro Og Fernandes. Brasília, 19 de junho de 2018.

52 *Ibidem*.

CONCLUSÃO

Destarte, diante da interpretação dos textos normativos e do entendimento jurisprudencial apresentado, imperioso concluir que a pena de perdimento se harmoniza com a aplicação da multa de 10% (dez por cento), uma vez que a sanção é direcionada ao terceiro que é o real adquirente, verdadeiro responsável pela mercadoria, e não quem cedeu o nome.

Ainda, que não houve revogação do art. 23, V, do DL n. 1.455/1976 pelo art. 33 da Lei n. 11.488/2007, mas sim mera derrogação, uma vez que tratam de sanções prescritas a condutas diferentes e tutelam objetos jurídicos distintos (a primeira visa à proteção ao Erário e a segunda ao Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas).

Ao importador cedente aplica-se a penalidade de multa de 10% (dez por cento) quando conhecido o real adquirente, ou a inaptidão do CNPJ quando tratar-se de interposição presumida.

Por fim, concluímos que ao real adquirente aplicam-se a pena de perdimento ou a multa substitutiva de 100% (cem por cento) cumulada com a inaptidão do CNPJ deste, vez que também age em desacordo com a higidez do Cadastro Nacional.

VI. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALAIS, Horacio Félix. *Régimen infraccional aduanero*. 1. ed. Buenos Aires: Marcial Pons Argentina, 2011.

ALMEIDA, Gregório Assagra de. *Objeto material da ação civil pública*: algumas questões polêmicas. Ação civil pública após 30 anos [livro eletrônico]. Édis Milaré (coord.). São Paulo: RT, 2015.

ARRUDA, Guilherme Oliveira de. Infrações administrativas aduaneiras. In: ARAUJO, Renata Alcione de Faria Villela de (org.). *Coletânea de direito aduaneiro*. 1. ed. São Paulo: IOB SAGE, 2016.

BEZERRA FILHO, Aluizio. *Manual dos crimes contra o Erário*. Salvador: Juspodivm, 2017.

BITTAR, Carlos Alberto. *Reparação civil por danos morais*. São Paulo: Saraiva, 2015.

BRASIL. CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (CARF). 3ª Seção – 2ª Câmara – 1ª Turma Ordinária. Acórdão n. 3201-003.647. Recorrente: Proad Importadora e Exportadora Ltda. Recorrida: Fazenda Nacional. Relator: Paulo Roberto Duarte Moreira, 19 de abril de 2018.

_____. 3ª Seção – 2ª Câmara – 1ª Turma Ordinária. Acórdão n. 3201-005.520. Declaração de Voto do Conselheiro Laércio Cruz Uliana Junior. Recorrente: Ecofibras Indústria Têxtil EIRELI. Recorrida: Fazenda Nacional. Paulo Roberto Duarte Moreira. Brasília, 24 de julho de 2019.

_____. 3ª Seção – 4ª Câmara – 1ª Turma Ordinária. Acórdão n. 3401-004.383. Recorrente: Danrio Comércio, Importação e Exportação Ltda. e outros. Recorrida: Fazenda Nacional. Relator: Rosaldo Trevisan. Brasília, 26 de fevereiro de 2018.

_____. 3ª Seção – 4ª Câmara – 1ª Turma Ordinária. Acórdão n. 3401-005.283. Recorrente: Torent do Brasil Importação e Exportação Ltda. Recorrida: Fazenda Nacional. Relator: Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, 28 de agosto de 2018.

_____. 3ª Seção – 4ª Câmara – 2ª Turma Ordinária. Acórdão n. 3402-006.590. Recorrentes: Brasales Comércio Exterior Ltda e Fazenda Nacional. Relator: Pedro Sousa Bispo, 21 de maio de 2019.

_____. Câmara Superior de Recursos Fiscais – 3ª Turma. Acórdão n. 9303.005-789. Recorrente: Innova S.A. Recorrida: Fazenda Nacional. Relator: Demes Brito. Brasília, 21 de setembro de 2017.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.632.509/SP. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrida: Lefort Comercial de Equipamentos Eletrônicos Ltda – EPP. Relator: Ministro Og Fernandes. Brasília, 19 de junho de 2018.

_____. Tribunal Regional Federal (4ª Região). Apelação Cível n. 5008845-73.2013.4.04.7002/PR. Apelante: Importadora e Exportadora São Bento Ltda. Apelada: Fazenda Nacional. Relator: Desembargador Federal Joel Ilan Paciornik. Porto Alegre, 1 de julho de 2015.

_____. Tribunal Regional Federal (4ª Região). Apelação em Mandado de Segurança n. 2005.72.08.005166-6/SC. Apelante: Golden Trade Comércio Internacional Ltda. Apelada: Fazenda Nacional. Relator: Desembargador Federal Otávio Roberto Pamplona. Porto Alegre, 3 de julho de 2007.

_____. Tribunal Regional Federal (4ª Região). Apelação em Mandado de Segurança n. 2006.72.08.001293-8/SC. Apelante: Fazenda Nacional. Apelada: Cotia Trading S.A. Relator: Desembargador Federal Antonio Albino Ramos de Oliveira. Porto Alegre, 17 de outubro de 2006.

CANTANHEDE, Augusto Armstrong Silva. Penalidade de inaptidão do CNPJ: controvérsia relacionada à sua aplicação. In: ARAUJO, Renata Alcione de Faria Villela de (org.). *Coletânea de direito aduaneiro*. 1. ed. São Paulo: IOB SAGE, 2016.

CHAVES, Thiago do Poço. Tipos de penalidades nas infrações aduaneiras. *Coletânea de direito aduaneiro*. 1. ed. São Paulo: IOB SAGE, 2016.

COTTER, Juan Patricio. *Las infracciones aduaneras*. 2. ed. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2013.

DANIEL NETO, Carlos Augusto. A simulação na interposição fraudulenta de terceiros. *Revista Direito Tributário Atual* v. 36. São Paulo: IBDT, 2016.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito*: técnica, decisão e dominação. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo Aurélio século XXI – o dicionário da língua portuguesa*. 3. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999.

FERREIRA, Daniel. Sanções administrativas: entre direitos fundamentais e democratização da ação estatal. *Revista de Direitos Fundamentais e Democracia* v. 12, n. 12. Curitiba, jul./dez. 2012.

FOLLONI, André Parmo. Pena de perdimento no comércio exterior e dano ao Erário: intervenção estatal inconstitucional no funcionamento da economia. In: TREVISAN, Rosaldo (org.). *Temas atuais do direito aduaneiro II*. São Paulo: Lex, 2015.

MELLO, Celso Antônio de. *Curso de direito administrativo*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MONTENEGRO, Antonio Lindbergh C. *Ressarcimento de danos*. 8. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

MOREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro; E MIGLIOLI, Maristela Ferreira. Interposição fraudulenta de terceiros nas operações de comércio exterior. In: BRITO, Demes. *Questões controvertidas do direito aduaneiro*. 1. ed. São Paulo: IOB Folhamatic EBS, 2014.

PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. *As sanções no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2015.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Pena de perdimento de bens na importação e seus limites constitucionais. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2006. v. 10.

TÔRRES, Heleno Taveira. Pena de perdimento de bens na importação e seus limites constitucionais. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2006. v. 10.

VARELA, João de Matos Antunes. *Das obrigações em geral*. 10. ed. Coimbra: Almedina, 2000. v. I.

ZANELATO FILHO, Paulo José. *A (in)constitucionalidade da pena de perdimento aduaneira*. São Paulo: Aduaneiras, 2016.