



PARECER/PGFN/CAT/Nº 153/2018

**PARECER PÚBLICO. AUSÊNCIA DE HIPÓTESES QUE JUSTIFIQUEM SIGILO. LEI Nº 12.527/2011. NATUREZA JURÍDICA DA MULTA PREVISTA NO ART. 33 DA LEI Nº 11.488/2007.**

**AUSÊNCIA DE NATUREZA TRIBUTÁRIA. PARCELAMENTOS. MULTAS.**

Multa Administrativa. Dever Jurídico que impõe abstenção de ato ofensivo à regularidade dos atos do comércio exterior. Natureza jurídica administrativa da penalidade. Inaplicabilidade dos descontos concedidos pelo PERT às multas isoladas. Isonomia. Exegese restritiva de benefícios fiscais.

Processo SEI nº 10951.102650/2018-31

## I

Trata-se de consulta interna formulada pela Procuradoria Seccional da Fazenda Nacional em Itajaí – SC sobre o enquadramento jurídico da multa prevista no artigo 33 da Lei nº 11.488/2007, especialmente se a hipótese é de multa tributária ou não e se lhes são aplicáveis os descontos concedidos no âmbito do Programa Especial de Regularização Tributária – PERT, instituído pela Lei nº 13.496/2017.

2. Em observância à Portaria PGFN nº 1005/2009, a PSFN Itajaí - SC expõe a dúvida e propõe a respectiva solução nos seguintes termos:

Trata-se de questionamento quanto ao enquadramento da multa prevista no artigo 33, da Lei nº 11.488, especificamente se trata-se de multa tributária ou não tributária, e se aplicam-se os descontos concedidos pelo PERT às multas isoladas.

A dúvida é relevante, porquanto que há posicionamento institucional, exarado no Parecer SEI nº 1/2018/PGDAU-CDA-NOAN/PGDAU-CDA/PGDAU/PGFN-MF que conclui que "às multas administrativas não tributárias não se aplicam as reduções previstas pela Lei nº 13.496/17 para a multa isolada, porquanto essas sanções não se confundem, merecendo tratamento distinto pelo ordenamento jurídico pátrio"



A controvérsia acerca da questão nasceu em ação ordinária em curso na Justiça Federal de Vitória/ES, cuja defesa da Fazenda Nacional é patrocinada pelo Dr. Carlos Valotto (PFN/ES), mas que tem por objeto crédito de responsabilidade da PSFN de Itajaí (CDA 91.6.14.023012-66).

Por oportuno, segue a manifestação inicial do Dr. Carlos:

Nos autos da ação ordinária n. 0004742-78.2018.4.02.5001, em curso perante a 6ª Vara Federal Cível de Vitória- Seção Judiciária do Estado do Espírito Santo (cópia retro acostada), a autora, VIB COMERCIAL IMPORTADORA E EXPORTADORA, CNPJ 06.305.291/0001-02, afirma que incluiu em parcelamento (Lei 13.496/2017) o crédito da inscrição n. 91.6.14.023012-66 (controlado no processo administrativo n. 10314.726.164/2014-94), de responsabilidade dessa Procuradoria Seccional, o qual tem origem na multa (isolada) prevista no artigo 33 da Lei 11.488/2007, regulamentado pelo artigo 727 do Decreto n. 6.759/2009.

Afirma, que em que pese tratar-se de multa isolada, na consolidação do parcelamento não foi aplicado o benefício previsto no art. 3.º, inc. II, alínea “b”, da Lei de n.º 13.496/2017.

Por essa razão, requer a concessão da tutela de evidência, inaudita altera pars, para determinar à PGFN que aplique imediatamente as reduções que a Lei de n.º 13.496/2017 estipula para a multa isolada e/ou de ofício (50% do valor do débito), na modalidade pagamento parcelado em até 145 prestações, com a redução de 50% da multa isolada e de ofício, mediante o refazimento do Termo de Acordo de Parcelamento e a consequente emissão dos DARF's com os referidos descontos, ou, a Tutela de Urgência, para que a redução prevista no art. 3.º, inc. II, alínea “b”, da Lei de n.º 13.496/2017 seja imediatamente aplicada às parcelas que se vencerem no curso da demanda.

Assim, para o fim subsidiar a manifestação nos indicados autos judiciais, foi formalizado o E-dossiê n. 10080006097/0318-93 (enviado à SC ITAJAÍ PSFN - RECEBER PROCESSO TRIAGEM) com solicitação de verificação do cabimento do benefício previsto no artigo 3º, II, b, da Lei 13.496/2017, ao parcelamento em questão e, sendo o caso, a realização de nova consolidação com a aplicação desse benefício, ou outra providência que a análise do caso revelar necessária.

Tendo em vista o exíguo prazo para a manifestação nos autos judiciais, com possibilidade de redução de eventual ônus da União no processo, com a aplicação do artigo 90, § 4º, CPC, solicito resposta até no máximo o dia 29/3/2018.

Em resposta, formulei as seguintes colocações:

Na análise do PAF de nº 10314726164/2014-94 (disponível no e-processo), verifica-se que a multa em questão teve o seguinte enquadramento:

7.1. D o enquadramento legal como relatado anteriormente, e demonstrado ao longo deste Relatório, a VIB COMERCIAL, ao ocultar a real adquirente das



Ministério da Fazenda  
Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional  
Coordenação de Assuntos Tributários

mercadorias importadas, incorreu na conduta prevista no artigo 33, da Lei nº 11.488/007, transcrito, uma vez mais, abaixo. “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). Sendo assim, deve-se aplicar a multa prevista nesse dispositivo legal.”

A questão sob análise traz a tona o enquadramento da multa isolada referente à CDA de nº 91.6.14.023012-66. É que há posicionamento institucional, exarado no PARECER SEI Nº 1/2018/PGDAU-CDA-NOAN/PGDAU-CDA/PGDAU/PGFN-MF (em anexo) que conclui que “às multas administrativas não tributárias não se aplicam as reduções previstas pela Lei nº 13.496/17 para a multa isolada, porquanto essas sanções não se confundem, merecendo tratamento distinto pelo ordenamento jurídico pátrio”

Tal entendimento parece ter sido enquadrado à multa prevista no artigo 33, da Lei nº 11.488, porquanto o sistema não aplicou a redução prevista no PERT ao débito em questão.

Em sendo assim, sugere-se a análise dos dispositivos e pareceres mencionados, com vistas à escolha da linha de defesa a ser adotada.

Ato contínuo, foi requerida a manifestação da CDA (Dr. Antônio Lindoso), que sugeriu o envio à CAT, nos seguintes termos:

Em análise rápida, sobretudo em razão de o prazo assinalado na mensagem original já ter se esgotado, tendo a concordar com a argumentação do Dr. Carlos Valotto no sentido de que se trata de exação de natureza tributária, porque instituída no interesse da fiscalização aduaneira. O fato de o SISPAR não ter aplicado à CDA os descontos previstos para as multas isoladas decorre do cadastro do crédito no SIDA, que utilizou o código de receita genérico 5382 – outras multas, provavelmente porque ainda não existe um código próprio e específico para esse tipo de cobrança. Ademais, consta do auto de infração o enquadramento dado pela autoridade lançadora, igualmente na mesma linha.

Registro, por outro lado, que a competência para manifestação conclusiva quanto à natureza tributária ou não de determinada exação pelo órgão central da PGFN não é da CDA, mas sim da Coordenação-Geral de Assuntos Tributários. Assim, caso se entenda necessário esse respaldo, a consulta deverá ser direcionada àquela Coordenação.

Importante trazer à baila a manifestação do Procurador-Chefe da PFN/ES, Dr. Renato Santos: Registro meu entendimento, outrossim, que, por se tratar de multa aduaneira, penalidade imposta no intuito de proteger a indústria nacional e a concorrência, não constituindo penalidade acessória ao controle da arrecadação de tributos, tratar-se a multa de penalidade administrativa, não tendo caráter tributário, tratando-se, portanto, de dívida ativa não tributária.



Oportuno informar que comungo da opinião do Dr. Renato, pois entendo que o art. 33, da Lei nº 11.488 trata-se de penalidade administrativa, não se confundindo com multa tributária.

3. Posteriormente, a controvérsia foi encaminhada à CDA, que se posicionou preliminarmente pela natureza tributária da multa, mas aduziu ser da Coordenação de Assuntos Tributários - CAT a competência para apreciar a questão de modo conclusivo.

4. É o breve relatório. Segue análise jurídica da matéria tributária, nos termos dos artigos 12 e 13 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993.

## II

5. Preliminarmente, cumpre registrar-se que, nos termos do art. 22 do Regimento Interno da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pela Portaria MF nº 36, de 24 de janeiro de 2014, à Coordenação-Geral de Assuntos Tributários (CAT) compete coordenar o exame e a apreciação das matérias jurídicas em assuntos tributários, aduaneiros e à dívida ativa no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

6. Tendo em vista que o caso sob análise envolve a definição da natureza jurídica de multa aplicável em face da cessão de nome para realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas ao acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários, bem como aplicação ou não de descontos previstos no PERT, justifica-se a presente manifestação por parte da CAT.

7. A solução da consulta perpassa a indicação da natureza jurídica da multa prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, etapa preliminar às considerações acerca da incidência dos descontos do PERT.

8. Com relação à estrutura da norma jurídica, Eduardo Schoueri<sup>1</sup> aduz que sua noção pressupõe um antecedente e um consequente. O antecedente das regras sancionadoras hospeda sempre a descrição de um acontecimento do mundo físico exterior, no qual alguém deixou de cumprir determinada prestação a que estava submetido, por força de outra norma jurídica de conduta. Tratando-se de matéria tributária, o ilícito pode advir da não prestação do tributo (da importância pecuniária), ou do não-cumprimento de deveres instrumentais ou formais<sup>2</sup>.

9. Vale lembrar que, de acordo com a doutrina majoritária, as multas tributárias podem ser classificadas em moratórias, de ofício ou isoladas. As primeiras constituem penalidades aplicadas em razão do simples atraso no pagamento do tributo. As multas de ofício são aplicadas pela própria autoridade através de auto de infração quando verifique que o contribuinte deixou de pagar tributo, mediante omissão ou fraude. Por sua vez, as multas isoladas

<sup>1</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário/Luís Eduardo Shoueri. – 8. Ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 839.

<sup>2</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário/Paulo de Barros Carvalho. 7. Ed. Atual. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 344.



são aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias ou por infrações que independem de ser ou não devido determinado tributo<sup>3</sup>.

10. Nessa trilha, reputa-se necessária a transcrição do citado texto legal com o fim de identificar o suporte fático da norma:

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).

11. Como se pode notar, o enunciado do artigo 33 da Lei n. 11.488/2007 estrutura hipótese normativa que não caracteriza qualquer espécie de multa tributária, uma vez que se destina a coibir simulação consistente na cessão do nome para realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários.

12. Embora os atos de comércio exterior figurem como hipótese de incidência de tributos de importação e exportação, a norma em questão não pune a mora no pagamento de tais tributos ou o não cumprimento de obrigações acessórias instituídas no interesse de sua arrecadação.

13. Com efeito, a conduta proscria não possui vinculação ou reflete diretamente no aspecto quantitativo de fato gerador de tributo ou penalidade tributária, antes objetiva preservar a regularidade substancial dos atos do comércio exterior e a concorrência, mormente considerando que a interposição fraudulenta de terceiros normalmente viabiliza operações vultosas que não seriam possíveis ao real importador, por exemplo, pela extrapolação dos limites para registro da declaração de importação no SISCOMEX<sup>4</sup>.

14. Além disso, destaca-se que a previsão na base de cálculo da multa sob investigação de elementos que também constem da base de cálculo de tributos não possui aptidão para transformar sua natureza jurídica.

15. Nesse sentido, e por ocasião da análise do art. 8º da Lei n. 13.254/2016, cita-se o Parecer PGFN/CAT/N. 1659/2016, que em seu item 14 pontua:

14. Ademais, a referência ao Imposto sobre a Renda feita no art. 8º ao art. 6º da Lei não implica, muito antes, pelo contrário, que a natureza da multa seja tributária, mas apenas que o legislador utilizou a base de cálculo do Imposto sobre a Renda para o cálculo da multa do RERCT. Poderia o legislador utilizar outra base de cálculo? Certamente, mas ele optou por esta, o que não atrai, por si só, a natureza tributária para a penalidade administrativa. Como exemplos de outras multas tipicamente administrativas, que utilizaram bases de cálculo supostamente tributárias, temos a constante do art. 6 da Lei nº 12.846, de 1º de agosto de 2013

<sup>3</sup> PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário: completo/Leandro Paulsen. 6 ed. ver. Atual. E ampl. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014. p. 199.

<sup>4</sup> TRF4, AC 5015307-39.2015.4.04.7208, PRIMEIRA TURMA, Relatora MARIA DE FÁTIMA FREITAS LABARRÈRE, juntado aos autos em 10/03/2017).



e a do art. 37 da Lei nº 12.259, de 30 de novembro de 2011, as quais elegeram o faturamento bruto para o cálculo da multa. No entanto, não se questiona seu âmbito administrativo.

16. Convém ressaltar que o Tribunal Regional Federal da 3ª Região já se posicionou pela natureza administrativa da referida penalidade no julgado<sup>5</sup> ementado nos seguintes termos:

ADMINISTRATIVO E TRIBUTÁRIO. IMPORTAÇÃO. AUTO DE RETENÇÃO. PRESUNÇÃO DE VERACIDADE, LEGITIMIDADE E LEGALIDADE. PROCEDIMENTO ESPECIAL DE CONTROLE ADUANEIRO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIRO. PENA DE PERDIMENTO. CABIMENTO. APLICAÇÃO EXCLUSIVA DA MULTA DO ART. 33 DA LEI N.º 11.488/2007. IMPOSSIBILIDADE.

1. Afastada a alegação de nulidade da sentença por não ter abordado todas as questões apresentadas na exordial, eis que restaram claras as razões do r. Juízo a quo para julgar improcedente o pedido da parte autora.

2. O Juiz, na avaliação da prova material, submete-se ao princípio do livre convencimento motivado, podendo, a fim de formar sua convicção, entender pela necessidade ou não da realização da prova testemunhal (arts. 130 e 131, do CPC), não prosperando a alegação de cerceamento de defesa.

3. Os atos administrativos, dentre os quais se incluem os termos de retenção de que tratam estes autos, gozam de presunção juris tantum de veracidade, legitimidade e legalidade, cumprindo ao administrado provar os fatos constitutivos de seu direito, i.e., a inexistência dos fatos narrados como verdadeiros nos autos de retenção.

4. A Secretaria da Receita Federal, com base no art. 237 da Magna Carta e no art. 68, caput e parágrafo único da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 24/08/2001, editou a IN SRF nº 228/2002, dispondo sobre procedimento especial de verificação da origem dos recursos aplicados em operações de comércio exterior e combate à interposição fraudulenta de pessoas.

5. Há previsão legal expressa para a aplicação da pena de perdimento nos casos em que a infração cometida, quando da importação, configura dano ao Erário, no termos dos arts. 95, IV e 96, II, do Decreto-Lei n.º 37/66.

6. Pretende a apelante importar mercadorias objeto das declarações de importação n.º 05/1314805-6 e n.º 05/1270799-0, as quais foram selecionadas para conferência no canal cinza do Siscomex, momento em que foram retidas com base na IN SRF n.º 206/2002.

7. A ação de fiscalização visava ao exame da regularidade na constituição da importadora, inclusive quanto à verificação de recursos aplicados em operações de comércio exterior e combate à interposição fraudulenta, tendo o procedimento especial ao qual a empresa estava submetida sido encerrado com proposta de inaptidão do CNPJ.

8. Restou patente haver indícios objetivos e fundados de fraude ou simulação passíveis de ensejar a aplicação de pena de perdimento das mercadorias importadas pela apelante, não se mostra despropositado, ademais, promover-se a apreensão destas.

**9. Não prospera a alegação de que a aplicação da multa prevista no art. 33 da Lei n.º 11.488/2007 impediria a decretação de perdimento das**

<sup>5</sup> TRF3, AC Nº 0007898-56.2006.4.03.6104/SP, SEXTA TURMA, Relatora Desembargadora Federal CONSUELO YOSHIDA, publicado no D.E 14/03/2016.



**mercadorias, nos termos do art. 23, §1º do Decreto-Lei n.º 1.455/1976, uma vez que o primeiro dispositivo refere-se a uma sanção administrativa direcionada à pessoa física ou jurídica que se apresenta como compradora, cedendo seu nome e documentos a terceiros em operações de comércio exterior, enquanto o segundo dispositivo é dirigido ao importador oculto, não havendo que se falar, portanto, em aplicação exclusiva do art. 33 da Lei n.º 11.488/2007 à apelante.**

10. Apelação improvida. (grifei).

17. A par disso, a interpretação histórica<sup>6</sup> e teleológica da regra em comento corrobora o entendimento de que se trata de multa administrativa. Isso porque tal sanção foi concebida para substituir a penalidade administrativa de inaptidão do CNPJ, prevista no art. 81 da Lei 9.430/1996 c/c art. 34, inciso III e 41, inciso III, da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal 568/2005, por multa de 10% sobre o valor da operação acobertada para os importadores que cedessem seu nome para ocultar o real interveniente em operação de comércio exterior. Tal substituição foi necessária porque a imputação anterior gerava transtornos para as empresas que tinham patrimônio.

18. Fixada tal premissa, resta averiguar a aplicabilidade ou não das reduções previstas no art. 3º, inc. II, alínea b, da Lei nº 13.496/17, à multa do art. 33 da Lei n. 11.488/2007.

19. Sobre a temática, o artigo 3º, inciso II, alíneas “a”, “b” e “c”, da Lei nº 13.496/2017, prescreve o seguinte:

Art. 3º No âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, o sujeito passivo que aderir ao Pert poderá liquidar os débitos de que trata o art. 1º desta Lei, inscritos em dívida ativa da União, da seguinte forma:

(...)

II – pagamento em espécie de, no mínimo, 20% (vinte por cento) do valor da dívida consolidada, sem reduções, em cinco parcelas mensais e sucessivas, vencíveis de agosto a dezembro de 2017, e o restante:

a) liquidado integralmente em janeiro de 2018, em parcela única, com redução de 90% (noventa por cento) dos juros de mora, 70% (setenta por cento) das multas de mora, de ofício ou isoladas e 100% (cem por cento) dos encargos legais, inclusive honorários advocatícios;

**b) parcelado em até cento e quarenta e cinco parcelas mensais e sucessivas, vencíveis a partir de janeiro de 2018, com redução de 80% (oitenta por cento) dos juros de mora, 50% (cinquenta por cento) das multas de mora, de ofício ou isoladas e 100% (cem por cento) dos encargos legais, inclusive honorários advocatícios; ou**

c) parcelado em até cento e setenta e cinco parcelas mensais e sucessivas, vencíveis a partir de janeiro de 2018, com redução de 50% (cinquenta por cento)

<sup>6</sup> Não é ilegal acumular penalidades por fraude. 2010. In: *Revista Consultor Jurídico*. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2010-jun-16/entendimento-carf-nao-ilegal-acumular-penalidades>. Acesso em 25.06.2018.



dos juros de mora, 25% (vinte e cinco por cento) das multas de mora, de ofício ou isoladas e 100% (cem por cento) dos encargos legais, inclusive honorários advocatícios, e cada parcela será calculada com base no valor correspondente a 1% (um por cento) da receita bruta da pessoa jurídica, referente ao mês imediatamente anterior ao do pagamento, e não poderá ser inferior a um cento e setenta e cinco avos do total da dívida consolidada. (grifei).

20. A partir do texto da lei é possível extrair que as reduções legalmente previstas se aplicam aos juros de mora, multas de mora, de ofício ou isoladas, encargos legais e honorários advocatícios.

21. Portanto, incluir as multas administrativas no campo de incidência da referida norma resultaria em interpretação extensiva de benefício fiscal, o que não pode ser referendado mormente considerando as regras constantes da Lei de Responsabilidade Fiscal acerca da renúncia de receitas.

22. Ademais, a existência de regimes jurídicos diferentes para as diversas modalidades de multa não apresenta qualquer óbice, pelo contrário, concretiza o princípio da isonomia, uma vez que os interesses protegidos e os fatos que ensejam cada penalidade são substancialmente distintos.

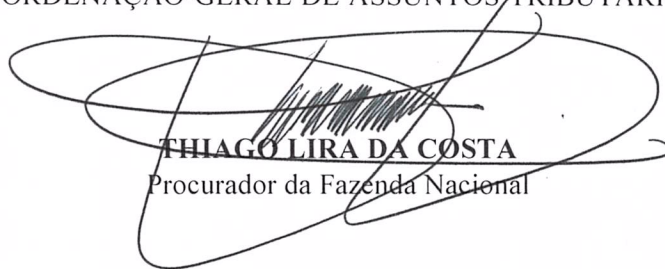
23. Em remate, registra-se o posicionamento institucional exarado no PARECER SEI Nº 1/2018/PGDAU-CDA-NOAN/PGDAU-CDA/PGDAU/PGFN-MF, segundo o qual “às multas administrativas não tributárias não se aplicam as reduções previstas pela Lei nº 13.496/17 para a multa isolada, porquanto essas sanções não se confundem, merecendo tratamento distinto pelo ordenamento jurídico pátrio”.

### III

24. Por tais razões, conclui-se que a multa prevista no art. 33 da Lei n. 11.488/2007 não possui natureza tributária, mas administrativa, e por conseguinte, os descontos previstos no Programa Especial de Regularização Tributária – PERT não se lhes aplicam.

25. É o parecer<sup>7</sup>. Submeto à douta consideração superior.

COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS, em 25 de junho de 2018.

  
**THIAGO LIRA DA COSTA**  
Procurador da Fazenda Nacional

<sup>7</sup>Indexação Lista Consultas – Item 3.2 Ausência de natureza tributária / 6.2.3 Parcelamentos; / 22.1 Multas

Texto-Chave: Ausência de natureza jurídica tributária na multa prevista no art. 33 da Lei n. 11.488/2007, para fins de aplicação dos descontos previstos no PERT.