



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

Processo nº 10074.721681/2012-85
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3401-003.312 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de janeiro de 2017
Matéria AI/ADUANA - MULTA POR CESSÃO DE NOME
Recorrente OKSN BRASIL COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA-ME
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Período de apuração: 03/07/2008 a 25/04/2012

INFRAÇÕES ADUANEIRAS. PENALIDADES.
OCULTAÇÃO/ACOBERTAMENTO.

Quando se comprova ocultação/acobertamento em uma operação de importação, aplica-se a pena de perdimento à mercadoria (ou a multa que a substitui), com fundamento no art. 23, V do Decreto-Lei nº 1.455/1976 (e em seu § 3º). A penalidade de perdimento afeta materialmente o acobertado (e o acobertante, de forma conjunta ou isolada, conforme estabelece 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”, quando identificado o acobertado.

IMPORTAÇÃO. MULTA POR ACOBERTAMENTO DE INTERVENIENTE. MULTA SUBSTITUTIVA DO PERDIMENTO. *BIS IN IDEM*. INEXISTÊNCIA.

A penalidade prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, por acobertamento de reais intervenientes ou beneficiários em operações de importação, não prejudica a aplicação da pena de perdimento às mercadorias relativas à operação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário apresentado, sendo que o Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira acompanhou pelas conclusões.

ROBSON JOSÉ BAYERL - Presidente.

ROSALDO TREVISAN - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Robson José Bayerl (presidente), Rosaldo Trevisan, Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, Eloy Eros da Silva Nogueira, Fenelon Moscoso de Almeida, André Henrique Lemos, Rodolfo Tsuboi (suplente) e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (vice-presidente).

Relatório

Versa o presente sobre **Auto de Infração** (fls. 2 a 53)¹, lavrado em 22/10/2012, com ciência em 26/10/2012 (fl. 9610), para exigência de **multa por cessão de nome com vistas ao acobertamento de reais intervenientes ou beneficiários em operações de comércio exterior** (em valor total de R\$ 1.810.701,07), prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, no período de 03/07/2008 a 25/04/2012.

No Relatório Fiscal anexo à autuação, de fls. 9560 a 9608, narra-se que: (a) a empresa OKSN Brasil Comércio Importação e Exportação LTDA (aqui denominada abreviadamente de **OKSN**) efetuou, declarando como se fossem em nome próprio, operações de comércio exterior de terceiros (relacionados às fls. 2168 a 2173), ocultando-os à fiscalização, caracterizando interposição fraudulenta de pessoas; (b) a fiscalização teve por objeto a empresa **OKSN** e as empresas BCIELY Com. Imp. Exp. LTDA (**BCIELY**) e ASIAMEX Imp. Exp. LTDA (**ASIAMEX**), que, em suas importações, destinavam a integralidade das mercadorias importadas nas declarações de importação (DI) a uma única empresa, em datas iguais ou muito próximas ao desembaraço, geralmente por meio de uma única nota fiscal, a clientes comuns (empresas pequenas, sem habilitação para importar, localizadas em São Paulo, atuando no comércio de importados da Rua 25 de Março); (c) as três empresas possuem quadro societário interligado, tendo as empresas ainda participação conjunta em outras, e comungando representante legal/despachante aduaneiro; (d) a **OKSN** tem como sócios Lin Haiping e sua esposa, Chen Lili, tendo sido constituída em 2007 com capital social de R\$ 100.000,00, sendo R\$ 40.000,00 integralizados no ato da constituição, tendo sido a movimentação financeira da empresa de 2008 a 2012 da ordem de R\$ 39 milhões, com volume de importações de aproximadamente R\$ 16 milhões; (e) a **OKSN** não apresentou DIPJ em 2008, ano em que movimentou cerca de R\$ 2 milhões, e declarou inexistência de estoques; (f) de maio de 2008 a abril de 2012 (período fiscalizado), a **OKSN** registrou 365 declarações de importação (DI), em valor CIF de R\$ 16.044.400,00, sempre indicando ser importador direto, e sempre importando mercadorias diversas (bolsas, carteiras, óculos, enfeites, canetas, carregadores para telefones celulares, canivetes, chapéus, lanternas, guarda-chuvas etc.), vindos da China; (g) em diligência na sede da empresa, uma sala comercial apenas com uma secretária (apesar da movimentação financeira), verificou-se que o alvará era para endereço anterior da empresa, e vedava a circulação de mercadoria e a armazenagem no local; (h) o sócio Lin Haiping informou que as mercadorias desembaraçadas seguiam direto para as empresas compradoras, sem armazenamento, e que a liquidação de câmbio era feita com valores de recebimento de vendas anteriores, e que não tinha empregados além da secretária,

¹ Todos os números de folhas indicados nesta decisão são baseados na numeração eletrônica da versão digital do processo (e-processos).

sendo ele e sua esposa responsáveis por todas as transações comerciais (não havendo vendedores ou representantes comerciais); (i) as faturas de energia elétrica e telefonia da **OKSN** estavam em nome de outra empresa, a AAS Assessoria Aduaneira LTDA (**AAS**), que é exatamente a prestadora de serviços aduaneiros da **OKSN**, que tem como sócio majoritário (99%) o despachante aduaneiro e representante legal da **OKSN**, Sr. Alexandre Ayres dos Santos; (j) com base nos documentos apresentados pela empresa (extratos bancários, contratos de câmbio e escrituração contábil), foi investigada a origem dos recursos empregados nas operações de comércio exterior; (k) a contabilidade da empresa registra entradas diversas como "recebimento de clientes", mas não os identifica, nem os vincula a qualquer nota fiscal de venda; e (l) a não identificação dos recursos empregados na operação de comércio exterior já ensejaria presunção de interposição fraudulenta, mas, no caso, foi possível, por meio do sistema CONTÁGIL, com cruzamento das informações das notas fiscais emitidas com as declarações de importação registradas, verificar o conteúdo de cada nota fiscal de venda emitida, evidenciando-se a integral transferência de mercadorias importadas por meio de cada uma das 341 DI autuadas a um único cliente (documentos 22 a 26 - fls. 2174 a 2629, e exemplos às fl. 9600 a 9602), comprovando a existência de revenda a encomendante predeterminado (lista de clientes ocultos no documento 21 - fls. 2168 a 2173).

A empresa apresentou **impugnação** em 27/11/2012 (fls. 9619 a 9634), argumentando, em síntese, que: (a) a única ligação entre as empresas **OKSN**, **BCIELY** e **ASIAMEX** é o representante legal/despachante aduaneiro, sendo indispensável o serviço de despachante, exigido pela RFB; (b) a existência de clientes em comum não é indicativa de prática irregular; (c) a OKSN tem faturamento condizente com as importações que realiza; (d) a não apresentação de DIPJ em 2008 se deve a estar, à época, enquadrada a empresa no SIMPLES Nacional; (e) a movimentação financeira da empresa e de seus sócios foi objeto de análise pela RFB por três vezes: na habilitação e nas duas revisões que ampliaram os limites de importação, a última delas para cerca de R\$ 15 milhões anuais; (f) a **OKSN** compra todas as mercadorias com recursos próprios, e as vende no atacado, ofertando as mercadorias a público potencial, não havendo uma encomenda pré-determinada, mas uma venda de lote fechado; (g) a sala que era da **AAS** foi adquirida pelo Sr. Lin em 25/05/2011, e agora é sede da **OKSN**; (h) o fato de as contas de energia elétrica e telefone estarem em nome da **AAS** é devido a falha da **OKSN**, que já deveria ter alterado o endereço junto às companhias fornecedoras, mas isso não constitui irregularidade; (i) não há qualquer irregularidade em efetuar vendas com rapidez de mercadorias importadas de DI desembaraçadas a compradores únicos, sequer tendo a fiscalização efetuado circularização, em relação aos sujeitos que seriam ocultos; e (j) se a fiscalização conhece os adquirentes ocultos, deveria contra eles ter lavrado auto de infração para aplicação da pena de perdimento das mercadorias.

Em 27/11/2013 ocorre o **julgamento de primeira instância** (fls. 9680 a 9713), no qual se decide unanimemente pela improcedência da impugnação, sob os seguintes fundamentos: (a) pela análise dos extratos bancários, é possível visualizar que os fechamentos de câmbio e os pagamentos de tributos são feitos exatamente com recursos oriundos das "entradas diversas", registradas na contabilidade como "Recebimento de Clientes", sem identificação de cliente ou nota fiscal, o que já levaria à presunção de interposição fraudulenta, mas a fiscalização foi além, e, mediante o cruzamento de informações das notas fiscais de venda e das declarações de importação, individualizou os encomendantes predeterminados ocultos; (b) apesar de não existirem vendedores ou representantes comerciais na OKSN, imediatamente após os desembaraços surge prontamente (no mesmo dia, ou no intervalo máximo de dois ou três dias) algum interessado em adquirir em lotes exatos toda a carga desembaraçada em cada uma das 341 DI autuadas; (c) a legislação permite que o combate à

prática efetiva ou presumida da interposição fraudulenta de terceiros seja implementado a qualquer tempo e de forma diversificada, não tendo a análise empreendida para habilitação o mesmo foco da levada a cabo em procedimento especial de fiscalização; e (d) resta perfeitamente tipificada a conduta prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, para as operações objeto da autuação.

Ciente da decisão de piso em 13/12/2013 (AR à fl. 9722), a empresa apresenta **recurso voluntário** 14/01/2014 (fls. 9723 a 9737), basicamente reproduzindo as razões externadas na impugnação.

Em 17/03/2016 o processo foi distribuído a este relator, por sorteio, tendo sido incluído em pauta em setembro de 2016 (e retirado de pauta durante a sessão), e indicado para a pauta de outubro de 2016, em sessão suspensa por determinação do CARF, assim como em novembro e dezembro do mesmo ano.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, relator

O recurso apresentado preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele se toma conhecimento.

Há pouca discordância fática, no presente processo. Tanto a **OKSN** quanto a fiscalização são uníssonos em afirmar que a empresa, de capital social da ordem de milhares de reais (R\$ 100.000,00), importou mercadorias e movimentou recursos, no período fiscalizado, nos seguintes montantes:

	Movimentação Financeira	Volume de Importações (Valor Aduaneiro)
2008	R\$ 1.900.648,91	R\$ 935.148,44
2009	R\$ 5.122.857,04	R\$ 2.400.920,86
2010	R\$ 14.589.982,41	R\$ 7.640.682,25
2011	R\$ 13.053.061,61	R\$ 3.652.009,33
2012	(até junho) R\$ 5.201.663,37	(até julho) R\$ 1.970.074,24
Total	R\$ 39.868.213,34	R\$ 16.598.835,12

Fonte: Domicílio-FI

Também é incontroversa a afirmação de que a **OKSN** opera em instalações que não permitem armazenagem de mercadoria, e não tem representantes comerciais nem funcionários (exceto uma secretária), e suas contas de energia elétrica e luz estão em nome da empresa que a representa nos despachos aduaneiros (**AAS**), que operava antes, no imóvel.

É igualmente incontroverso que as entradas de numerário na conta-corrente da empresa, contabilizadas como “Recebimento de Clientes”, ocorrem sem identificação de cliente ou nota fiscal.

E, por fim, a **OКСN** não apresenta controvérsias em relação à planilha confeccionada pela fiscalização que indica quem seriam os clientes que estavam a adquirir as mercadorias que importava, no mesmo dia do desembaraço aduaneiro, ou, no máximo, três dias depois.

As divergências surgem na explicação de tal situação, unissonamente reconhecida.

A fiscalização afirma (fls. 9602/9603) que:

A análise dessas operações, sob os aspectos quantitativos, qualitativos e temporais, comprovam que as mesmas são pra revenda a encomendante predeterminado.

Sob os dois primeiros aspectos, levando-se em conta a gama de produtos importados, bem como a grande quantidade de cada um deles, não seria razoável crer que, após cada desembaraço, a OКСN encontrasse aqui no mercado interno, por mero acaso e coincidência, uma só empresa interessada em exatamente toda a carga desembaraçada. Seria concordar que a fiscalizada fosse capaz de saber perfeitamente em quantidades e sortimento a exata demanda dos seus clientes.

Haveríamos de supor, ainda, que o Sr. Lin Haiping, já que não existem vendedores nem outros funcionários na OКСN, após desembaraçar todos os milhares de itens de cada DI, apregoasse, não se sabe por que meios, que intenciona vendê-los no mercado interno. Aí, então, aparece, milagrosamente, como por exemplo na última DI analisada, uma Joana do Florêncio Presentes Ltda., em São Paulo, interessada em adquirir em lotes exatos toda a carga desembaraçada

(...)

Se a OКСN estivesse operando a partir de designio e por conta e risco próprios, normalmente haveria um lapso temporal entre a importação e a revenda dos bens, dado que a tarefa de achar um comprador para o mesmo normalmente toma algum tempo.

Mesmo considerando que em algumas operações a data da nota fiscal de venda não seja exatamente a mesma do desembaraço, o intervalo é de no máximo dois ou três dias, período no qual é igualmente impossível supor que a empresa receberia a mercadoria do exterior, ofertaria no mercado e venderia em lotes exatos.

Enfim, é esse o “modus operandi” da OКСN e exatamente nesses moldes são todas as 341 operações autuadas na presente fiscalização. Isso pode ser visualizado nas planilhas constantes dos documentos 22 a 26, que contêm todas as operações dos anos de 2008 a 2012. Entretanto, frise-se que as planilhas se propõem apenas a fornecer uma melhor visualização. Os instrumentos de prova, efetivamente, são os próprios documentos, que como já citado, encontram-se nas fls. 2630 a 9559.

A empresa, sem discordar dos fatos, da ausência de representantes comerciais, e dos lapsos de tempo, afirma que não só é possível vender as mercadorias em lotes entre o embarque no exterior (data que deve ser tomada em conta, ao invés do desembaraço) e a revenda, no país, como que é exatamente isso que aconteceu nas 341 DI (fls. 9734/9736), revelando-se inconformada com a não aceitação, pela DRJ e pelo fisco, da rapidez com que as vendas são feitas:

52. Não aceita, a autoridade lançadora nem a DRJ, a rapidez com que as vendas são feitas.

53. Toma como ponto inicial para a venda de bens importados, o pós-desembaraço.

54. Contudo, Caro Julgador, a norma proíbe a compra para encomendante pré-determinado, **após embarque da mercadoria, ultimada a compra sem comprador estabelecido, nada impede que, após embarque da carga, a empresa importadora inicie o procedimento de venda, otimizando, portanto a logística operacional. É o que faz a OKSN e que, embora não tenha tomado a termo, narrou à Douta Fiscal.**

56. Repita-se, por relevante, ao contrário do que teoriza a Douta Fiscal, a fiscalizada não sabia perfeitamente em quantidades e sortimento a exata demanda dos seus clientes.

57. A verdade é que sabe, **e isso qualquer homem de negócio o sabe,** qual a demanda do mercado. Com isso, oferecia a venda lotes fechados (tal qual os leilões da Receita Federal), de produtos, onde o atrativo, além da própria mercadoria, é a possibilidade da compra por preços mais competitivos, haja vista ser no atacado.

Assim, alega a recorrente que seu homem de negócio acertou as demandas de mercado nas 341 importações que efetuou, não sendo nenhuma delas por encomenda, e que vendia lotes fechados após o embarque da mercadoria, no exterior, como faz a própria RFB.

Não nos parece, no entanto, que se revista de um mínimo de plausibilidade tal afirmação, diga-se, absolutamente desprovida de qualquer amparo probatório (contatos com compradores, data e horário de realização de "leilões/ofertas" etc.).

E, para levar adiante a comparação, a título esclarecedor, a RFB, ao vender seus "lotes" em leilão (pelos quais nada pagou, pois apreendeu as mercadorias a serem leiloadas), publica seu conteúdo com razoável antecedência, os deixa à mostra na repartição, tudo com a mais ampla publicidade (inclusive na *internet*), e, ainda assim, frequentemente, se vê às voltas com mercadorias que acabam não sendo vendidas, por falta de comprador. Ao se admitir a linha argumentativa da empresa, tais encalhes de mercadoria provavelmente se deveriam à inexistência de homens de negócio na RFB, que, mesmo dispondo de ampla publicidade e sequer desejando lucro, não alcançariam a eficiência da recorrente e de seu único negociador.

No caso em análise, o fisco, após verificar o fluxo financeiro da empresa, e mapeá-lo, percebeu aportes diversos não identificados que tornaram claro que a empresa não detinha, por si, recursos para financiar as importações declaradas como próprias. Tratavam-se,

assim, de operações de terceiros. Isso resta provado pela simples impossibilidade de a empresa revelar objetivamente a origem e a disponibilidade dos valores empregados na operação (associada à presunção estabelecida no do art. 23, § 2º do Decreto-Lei nº 1.455/1976).

Mas a fiscalização seguiu adiante em seus trabalhos, buscando evidenciar de que forma as operações de venda se relacionavam às declarações de importação da **OКСN**, percebendo, com cruzamento de informações, que a cada importação correspondia uma venda integral a diferentes compradores, conforme planilhas de fls. 2174 a 2629. E colacionou ainda exemplos, retirados das planilhas, às fls. 9600 a 9602.

Tomemos um deles (fl. 9600), no qual a **OКСN** importou (DI nº 12/0097699-3) exatamente 200 pastas de notebook, 5000 minilanternas, e 52.100 fones de ouvido, de 7 modelos diferentes, sendo tais itens integralmente vendidos na data do desembaraço da mercadoria à "CH Comércio de Presentes LTDA-EPP", conforme nota fiscal nº 794. Ou outro, relacionado à fl. 9601:

Da mesma forma, através da DI 12/0333400-3 (DI 317 – fls. 9090 a 9101) acima, desembarçada em 24/02/2012, a OКСN importou 283.296 unidades dos produtos descritos acima (pilha AA, conectores USB, etc). Esses itens foram integralmente vendidos a YANG GUOXIANG, conforme nota fiscal de venda nº 827 (fls. 9100), cuja data de emissão também é a mesma do desembaraço das mercadorias.

A conclusão da fiscalização é, a nosso ver, substancialmente coerente: a empresa, ao importar as mercadorias, já tinha em mãos as quantidades certas e os pedidos dos clientes.

Poderia a fiscalização ter seguido ainda adiante, com circularização às empresas compradoras, como demanda a recorrente em suas peças de defesa? Claro que sim. Poderia também a fiscalização ter intimado a empresa a apresentar trocas de correspondência que ensejaram os pedidos das empresas adquirentes, nas 341 importações? A resposta é igualmente positiva. Mas, precisava a fiscalização ter seguido um desses caminhos (ou até ambos)? Não, se já estivessem reunidos elementos aptos à formação de convicção do autuante, e à demonstração objetiva da situação ao julgador. E entendemos estar devidamente efetuada tal demonstração, nos autos.

Atenta contra a lógica e a razoabilidade (e contra a própria capacidade intelectual deste tribunal administrativo) crer, por exemplo, que a mercadoria importada na DI nº 11/071633-8 (fl. 9602) teria sido adquirida sem qualquer perspectiva de venda:

Através da DI 11/0716336-8 (DI 220 – fls. 7092 a 7111), desembarçada em 20/04/2011, a OКСN importou 7.000 mini-leitores de cartão, 33.500 carregadores para celular de 7 modelos diferentes, 5.000 carregadores portáteis para carro, 2.880 máquinas de cortar cabelo, 2.000 mini-lanternas, 1.000 fones de ouvido, 2.000 mini-rádios de 5 modelos diferentes e 612 aparelhos de iluminação de 5 modelos diferentes. São ao todo 53.992 itens nesta DI. A nota fiscal de venda nº 539 (fls. 7111) dá saída, para a empresa Joana do Florêncio Presentes Ltda. - EPP, a exatamente todos esses itens.

Da mesma forma, atenta contra os mesmos atributos crer que todas as 341 importações tenham sido, cada qual delas, vendidas integralmente mediante nota fiscal a determinada empresa, sempre em, no máximo, três dias do desembaraço aduaneiro, e sem perspectiva de estocagem, e sem equipe de vendas.

E quem presta informações que atentam contra a própria lógica ou razoabilidade tem o dever de trazer consistentes argumentos, calcados em documentos, não na simples alegação de "eficiência", ou de visão de "homem de negócios".

Nessa seara, até se aceitaria, por irrazoável que fosse, a argumentação da recorrente, se acompanhada de um mínimo de amparo documental. Mas nenhum esforço faz a recorrente nesse sentido. Da mesma forma, nenhum esforço faz a defesa para contrapor objetivamente a conclusão fiscal, demonstrando, em contraposição ao fluxo financeiro delineado pela fiscalização, exatamente quem efetuou cada depósito em sua conta-corrente, financiando as operações de importação.

Com os elementos acostados nos autos, que vinculam objetiva e detalhadamente cada uma das 341 importações efetuadas pela recorrente a notas fiscais de venda integral de múltiplas mercadorias, quase que forma imediata, no mercado interno, aliado à depósitos na conta-corrente indicados como "recebimento de clientes", mas não identificados (tudo isso incontroverso), entendemos reunidas as condições para que se vislumbre nos autos um caso clássico de interposição fraudulenta comprovada, estando a OKSN, em verdade, a acobertar os reais adquirentes das mercadorias importadas.

E tal conduta é tipificada no artigo 23, V do Decreto-Lei nº 1.455/1976, em contraposição à interposição fraudulenta presumida (fruto da presunção estabelecida no artigo 23, § 2º do Decreto-Lei nº 1.455/1976, e que seria aplicável ao presente caso se tivesse a fiscalização se contentado com a não comprovação da origem, disponibilidade e transferência, tendo em vista a não identificação dos depósitos em conta corrente indicados como "recebimento de fornecedores", e parado por aí seus trabalhos).

A interposição, em uma operação de comércio exterior, pode ser, assim, 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. Diante de tal quadro, com base em presunção legalmente estabelecida (art. 23, § 2º do Decreto-Lei nº 1.455/1976), configura-se a interposição fraudulenta 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, por sua vez, é caracterizada por um acobertamento no qual se sabe quem é o acobertante e quem é o acobertado, como nos autos (nos quais resta evidente que o acobertante é a **OKSN** e os acobertados são as empresas relacionadas nas planilhas de fls. 2174 a 2629). Nesse caso, 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". Essa distinção fica bem explicada a partir da simples leitura do parágrafo único do art. 33 da Lei nº 11.488/2007.

Assim já se decidiu por reiteradas vezes neste CARF, sempre de forma unânime, inclusive recentemente, com substancial parte da atual composição desta turma:

"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)*

*"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”.**” (Acórdão nº 3403-002.894, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime, sessão de 27.mar.2014) (grifo nosso)*

"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 (e o acobertante, conjunta ou isoladamente, 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”, quando identificado o acobertado. (Acórdão nº 3403-003.319, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime, sessão de 14.out.2014) (grifo nosso)

"RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES ADUANEIRAS. DISCIPLINA LEGAL. PENALIDADES. OCULTAÇÃO/ACOBERTAMENTO. A responsabilidade por infrações aduaneiras é disciplinada pelo art. 95 do Decreto-Lei nº 37/1966. Quando se comprova ocultação/acobertamento em uma operação de importação, aplica-se a pena de perdimento à mercadoria (ou a multa que a substitui), com fundamento no art. 23, V do Decreto-Lei nº 1.455/1976 (e em seu § 3º). A penalidade de perdimento afeta materialmente o acobertado (e o acobertante, de forma conjunta ou isolada, conforme estabelece 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”, quando identificado o acobertado. (Acórdão nº 3401-003.092, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime - em relação ao tema, sessão de 23.fev.2016) (grifo nosso)

"RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES ADUANEIRAS. DISCIPLINA LEGAL. PENALIDADES. OCULTAÇÃO/ACOBERTAMENTO. A responsabilidade por infrações aduaneiras é disciplinada pelo art. 95 do Decreto-Lei nº 37/1966. Quando se comprova ocultação/acobertamento em uma operação de importação, aplica-se a pena de perdimento à mercadoria (ou a multa que a substitui), com fundamento no art. 23, V do Decreto-Lei nº 1.455/1976 (e em seu § 3º). A penalidade de perdimento afeta materialmente o acobertado (e o acobertante, de forma conjunta ou isolada, conforme estabelece 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”, quando identificado o acobertado." (Acórdão nº 3401-003.172, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime, sessão de 17.mai.2016) (grifo nosso)

Também de forma unânime se concluiu especificamente que a multa por acobertamento, prevista no artigo 33 da Lei nº 11.488/2007, não afasta a aplicação da multa substitutiva do perdimento:

"MULTA. IMPORTAÇÃO. ACOBERTAMENTO DE INTERVENIENTE OU BENEFICIÁRIO. EFEITOS TRIBUTÁRIOS. HABILITAÇÃO DO ACOBERTADO. IRRELEVÂNCIA. Na aplicação da penalidade prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, por acobertamento de reais intervenientes ou beneficiários em operações de importação, é irrelevante se há efeito tributário no acobertamento, seja pela existência de responsabilidade objetiva, ou pelo fato de a matéria aduaneira extrapolar o espectro tributário. É ainda irrelevante o fato de ser o acobertado uma empresa habilitada a

operar no comércio exterior, porque a conduta imputada não é “acobertar interveniente ou beneficiário sem habilitação”, mas tão-somente “acobertar interveniente ou beneficiário”, e ainda porque o acobertamento não se presta exclusivamente a subtrair ao conhecimento da autoridade aduaneira que o real interveniente ou beneficiário não é habilitado, mas também a diversos outros propósitos, entre os quais a burla ao gerenciamento de risco (subtrair ao conhecimento da autoridade aduaneira que o real interveniente ou beneficiário oferece risco que apontaria para outro parâmetro de seletividade na importação).

"IMPORTAÇÃO. MULTA POR ACOBERTAMENTO DE INTERVENIENTE. MULTA SUBSTITUTIVA DO PERDIMENTO. BIS IN IDEM. INEXISTÊNCIA. A penalidade prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, por acobertamento de reais intervenientes ou beneficiários em operações de importação, não prejudica a aplicação da pena de perdimento às mercadorias relativas à operação." (Acórdão nº 3401-003.172, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime, sessão de 17.mai.2016) (grifo nosso)

MULTA. IMPORTAÇÃO. ACOBERTAMENTO DE INTERVENIENTE OU BENEFICIÁRIO. PERDIMENTO. CUMULATIVIDADE. A penalidade prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, por acobertamento de reais intervenientes ou beneficiários em operações de importação, não prejudica a aplicação da pena de perdimento às mercadorias relativas à operação." (Acórdão nº 3403-002.187, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime, sessão de 21.mai.2013) (grifo nosso)

Assim, a pena de perdimento (ou a multa que a substitui), que sequer foi aplicada no presente processo, não constitui *bis in idem* com a multa por acobertamento aqui discutida, pois são diversas as tipificações e materialidades, assim como distintos podem ser os sujeitos passivos a serem enquadrados em cada uma delas. A conclusão aqui expressa encontra ainda apoio em julgamentos judiciais e administrativos de outras turmas:

"TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. DILAÇÃO PROBATÓRIA. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. OCULTAÇÃO DO VERDADEIRO IMPORTADOR. PENA DE PERDIMENTO DAS MERCADORIAS. LEGALIDADE. ARTIGO 33 DA LEI N. 11.488, DE 15 DE JUNHO DE 2007. NÃO REVOGAÇÃO DA PENA DE PERDIMENTO PREVISTA NO ARTIGO 23 DO DECRETO-LEI Nº 1.455, DE 1976. AUSÊNCIA DE DIREITO LÍQUIDO E CERTO. (...) 5. 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, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002. Isso porque, a pena de perdimento atinge, em verdade, o real adquirente da mercadoria, sujeito oculto da operação de importação. A pena de multa de 10% 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. O parágrafo único do aludido artigo, por sua vez, estatui que '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'. Essa complementação legal, constante do parágrafo único, abona o entendimento de que não houve a revogação da pena de perdimento para a hipótese retratada nos autos. Antes o confirma, porquanto exclui, expressamente, apenas a possibilidade da aplicação da sanção de inaptidão do CNPJ. Quanto às demais penas, permanecem incólumes, havendo a previsão, agora também, da pena pecuniária, nos termos do caput do aludido preceptivo legal. (...)”²

“DECLARAÇÃO DE INAPTIDÃO DO CNPJ DE EMPRESA ENVOLVIDA EM INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIRO EM ATIVIDADE DE COMÉRCIO EXTERIOR. PREVISÃO EXPRESSA DA LEI Nº 11.488/04 SUBSTITUINDO A PENA DE INAPTIDÃO DO CNPJ POR MULTA. Nos termos do art. 33 da Lei nº 11.488/07, a interposição fraudulenta de pessoa jurídica em operação de comércio exterior, embora continue sendo hipótese de dano ao erário e conseqüente perdimento das mercadorias transacionadas, já não enseja a inaptidão do CNPJ da pessoa jurídica envolvida, mas a pena de multa.”³

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO – II. Data do fato gerador: 05/11/2010 (...) PENA DE PERDIMENTO. MULTA SUBSTITUTIVA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO. SUJEIÇÃO PASSIVA. IMPORTADOR OSTENSIVO. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. Não sendo possível a cominação da pena de perdimento e identificado o importador oculto no curso da fiscalização, o importador ostensivo estará sujeito à multa de 10% da operação (Lei nº 11.488/2007, art. 33) e à multa substitutiva correspondente ao valor aduaneiro da mercadoria importada (Decreto-Lei nº 1.455/1976, art. 23, V, § 3º). Esta será devida solidariamente pelo importador oculto, na condição de coautor, ou por qualquer outra pessoa que se enquadre nas demais hipóteses de responsabilização solidária do art. 95 do Decreto-Lei nº 37/1966, notadamente aquele que se beneficia com a prática da infração. Não há erro na imputação subjetiva quando o auto de infração impõe a penalidade apenas a um dos coautores identificados. (...)”⁴

“Assunto: Imposto sobre a Importação – II. Período de apuração: 10/02/2006 a 04/07/2006 (...). CESSÃO DO NOME. MULTA DE 10% DO VALOR DA OPERAÇÃO. INAPTIDÃO. MULTA DE CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO. CUMULATIVIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA. IMPOSSIBILIDADE. Na aplicação da multa de 10% do valor da operação, pela cessão do nome, conforme art. 33 da Lei nº 11.488/2007, não será proposta a inaptidão da pessoa jurídica, sem prejuízo da aplicação da multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias, pela conversão da pena de

² TRF4, AMS 200572080051666, SEGUNDA TURMA, D.E. 01/08/2007, Relator OTÁVIO ROBERTO PAMPLONA.

³ TRF4, AC 200672050060360, SEGUNDA TURMA, D.E. 13/05/2009, Relatora LUCIANE AMARAL CORRÊA MÜNCH.

⁴ CARF, Acórdão n. 3802-00.925, Rel. Cons. Solon Sehn, unânime, Sessão de 24.abr.2012.

perdimento dos bens. Descartada hipótese de aplicação da retroatividade benigna prevista no artigo 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional, por tratarem-se de penalidades distintas. (...)”⁵

Assim, é absolutamente irrelevante a menção da recorrente ao fato de não ter sido aplicada a pena de perdimento (fl. 9736), visto que a multa por acobertamento trata de conduta diversa, punível em autos diferentes.

A penalidade nestes autos imputada à recorrente é fundada no art. 33 da Lei nº 11.488, de 15/06/2007, que dispõe:

“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.”

E restou patente, pelo aqui exposto, que ocorreu, de fato, acobertamento dos reais adquirentes das mercadorias importadas nas 341 operações de comércio exterior analisadas neste processo.

Por fim, em relação a argumentos acessórios levantados pela fiscalização, e refutados na peça de defesa, cabe destacar que a interligação com as empresas **BCIELY** e **ASIAMEX** e a existência e clientes comuns, de fato, não é condição suficiente para que se conclua ter havido fraude, assim como a ausência de apresentação de DIPJ em 2008 (e nem tenta o fisco punir tais condutas, na presente autuação). Tais elementos são inseridos no contexto maior aqui exposto, e, a nosso ver, são irrelevantes por si sós. De qualquer forma, cabe informar, em correção a afirmação trazida na impugnação da empresa (embora não reiterada em sede de recurso voluntário) que o serviço de intermediação por despachante aduaneiro não é obrigatório, no Brasil, como se percebe do teor do art. 5º do Decreto-Lei nº 2.472/1988.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário apresentado.

Rosaldo Trevisan

⁵ CARF, Acórdão n. 3202-000.634, Rel. Cons. Irene Souza da Trindade Torres, unânime, Sessão de 26.fev.2013.

