



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10074.721774/2013-91
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-008.327 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de abril de 2021
Recorrente SHUANGFENG YANG PRESENTES LTDA - ME
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 14/09/2009, 11/06/2010, 18/06/2010, 25/06/2010, 08/09/2010, 10/11/2010

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL.

O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) é mero instrumento de controle administrativo da fiscalização e não tem o condão de outorgar e menos ainda de suprimir a competência legal do Auditor-Fiscal da Receita Federal para fiscalizar os tributos federais e realizar o lançamento quando devido. Assim, se a recorrente pôde exercer com plenitude o seu direito de defesa, afasta-se quaisquer alegação de nulidade relacionada à emissão, prorrogação ou alteração do MPF.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO (II)

Data do fato gerador: 14/09/2009, 11/06/2010, 18/06/2010, 25/06/2010, 08/09/2010, 10/11/2010

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE DAS MERCADORIAS IMPORTADAS. PERDIMENTO. MERCADORIA NÃO LOCALIZADA. MULTA APLICADA.

É punível com a pena de perdimento, com multa equivalente ao valor aduaneiro quando não encontradas as mercadorias, estrangeiras ou nacionais, na importação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, real adquirente, mediante fraude, simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.

AUSÊNCIA DE DOLO ESPECÍFICO. INEXISTÊNCIA DE DANO AO ERÁRIO. DESNECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

A aplicação da multa decorrente da prática de interposição fraudulenta independe de dolo específico e da inexistência de dano ao erário, inteligência do art. 94, caput e §2º do Decreto-Lei nº 37, de 1966.

EFEITO CONFISCATÓRIO. INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF 2. APREENSÃO DE MERCADORIA COMO FORMA DE EXIGIR TRIBUTO. INEXISTÊNCIA.

Não compete ao Carf o controle de constitucionalidade de norma em vigor, nos termos da Súmula Carf nº 2. Não se verifica, na aplicação da multa substitutiva ao perdimento, apreensão de mercadoria como forma de exigir tributo devido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Souza Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Renata da Silveira Bilhim - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros, Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Maysa de Sa Pittondo Deligne, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado (a)), Cynthia Elena de Campos, Paulo Regis Venter (suplente convocado(a)), Renata da Silveira Bilhim, Thais de Laurentiis Galkowicz, Pedro Sousa Bispo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 07-36.616 (e-fls. 293 a302), proferido pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis/SC, que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação da contribuinte.

A decisão recorrida possui a seguinte ementa, *in verbis*:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Data do fato gerador: 14/09/2009, 11/06/2010, 18/06/2010, 25/06/2010, 08/09/2010, 10/11/2010

IMPORTAÇÃO. OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE DE TERCEIROS. DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. CONVERSÃO EM MULTA.

A lei prevê a presunção de interposição fraudulenta de terceiros na operação de comércio exterior quando a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados na importação de mercadorias estrangeiras não for comprovada.

A ocultação do real adquirente e a interposição fraudulenta de terceiros em operações de comércio exterior, são consideradas dano ao Erário, punível com a pena de perdimento, que é convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro, caso as mercadorias não sejam localizadas ou tenham sido consumidas.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Por bem retratar os fatos que gravitam em torno da presente demanda, reproduzo o relatório desenvolvido pela DRJ e retratado no Acórdão recorrido, o que passo a fazer nos seguintes termos:

Trata o presente processo de lançamento no valor de R\$ 371.812,45 (trezentos e setenta e um mil, oitocentos e doze reais e quarenta e cinco centavos), relativo à multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias já comercializadas importadas através das Declarações de Importação (DI) analisadas, as quais foram identificadas como praticadas mediante ocultação do real adquirente em operações de comércio exterior.

Foi interposta impugnação. Em sede preliminar, foi arguida nulidade dos lançamentos por vício relativo ao Mandado de Procedimento Fiscal (MPF). Aduziu a defesa que o MPF delimitava o objeto da fiscalização ao exercício 2012 e ao tributo IRPJ. Prosseguiu afirmando que, uma vez tendo sido objeto dos lançamentos as contribuições PIS e COFINS, não haveria outra solução senão a anulação do MPF e, conseqüentemente, do auto de infração. No mérito, a impugnante aduziu a ausência de provas e que a autoridade fiscal lançou com base em presunção, sem qualquer amparo legal. Ainda, postulou a inexistência de solidariedade com base no art. 124 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN). Segundo a defesa, todas as operações se caracterizam simplesmente como aquisição de mercadorias no mercado interno. Também foi alegado desproporcionalidade das multas aplicadas e caráter confiscatório, tendo a defesa afirmado que: “A MULTA POR CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO SOMENTE PODE SER APLICADA QUANDO A MERCADORIA AINDA NÃO TIVER SIDO DESEMBARAÇADA” (fl. 267). Outro pleito trazido pela impugnante é o da aplicação da retroatividade benéfica da multa aplicada com o advento da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, mormente por seu art. 33, que prevê multa de 10% do valor da operação por cessão de nome para a realização de operações de comércio exterior. Em suas considerações finais, a ora impugnante pleiteou juntada posterior de outros elementos probatórios, dilação de prazo para impugnação e realização de diligência.

Cientificada dessa decisão em 02/03/2015, conforme Aviso de Recebimento de fl. 308, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário na data de 01/04/2015, pugnando pelo provimento do recurso e cancelamento da exigência fiscal, com a conseqüente extinção do crédito tributário exigido.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Renata da Silveira Bilhim, Relator.

1. Pressupostos legais de admissibilidade

Nos termos do relatório, verifica-se a tempestividade do Recurso Voluntário, bem como o preenchimento dos requisitos de admissibilidade, resultando em seu conhecimento.

2. Preliminares e Mérito

Trata-se o presente processo de Auto de Infração lavrado em face da Recorrente visando a cobrança de multa substitutiva equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria pela impossibilidade de sua apreensão, conforme Relatório Fiscal de fls. 9 a 22, nos termos dos artigos 673, 675, inciso IV, 689 e § 1º, do Decreto nº 6759/09 e artigos 73, §§ 1º e 2º, e 77, da Lei nº 10.833/03. As seguintes DI's foram objeto da autuação:

DI n°	Data de registro	Importador	Por conta e ordem de
09/1225688-0	14/9/2009	OКСN ³	X-X-X
10/0981011-3	11/6/2010	OКСN	X-X-X
10/0981139-0	11/6/2010	OКСN	X-X-X
10/1019525-7	18/6/2010	OКСN	X-X-X
10/1066904-6	25/6/2010	OКСN	X-X-X
10/1562486-5	8/9/2010	OКСN	X-X-X
10/1997736-3	10/11/2010	OКСN	X-X-X

Conforme se extrai do Relato Fiscal de fls. 9 a 22, restou demonstrado que a empresa Shuangfeng Yang, ora Recorrente, foi a real adquirente das mercadorias objeto das DIs acima elencadas. A empresa não era mera compradora das mercadorias importadas no mercado interno, mas teria realizado operações de comércio exterior como encomendante, mediante interposta pessoa jurídica (empresa OKSN), permanecendo oculta ao Fisco.

Em referido Relatório ficou consignado que a empresa OKSN Brasil Com. Importação e Exportação LTDA fora autuada com fundamento no art. 33, da Lei nº 11.488/07, que prevê multa de 10% do valor da operação acobertada, aplicada à pessoa jurídica que cede o nome para a realização de operações de comércio exterior de terceiros (esclareça-se, diversos da Recorrente), com o objetivo de ocultar os reais intervenientes ou beneficiários, situação essa tratada no processo administrativo nº 10074.721681/2012-85.

A autuada apresentou Impugnação pugnando, preliminarmente, a nulidade do AI, tendo em vista vício no Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), que delimitava o objeto da fiscalização ao exercício 2012 e ao tributo IRPJ. No mérito, a impugnante aduziu a ausência de provas e que a autoridade fiscal lançou com base em presunção, sem qualquer amparo legal. Segundo a defesa, todas as operações se caracterizam simplesmente como aquisição de mercadorias no mercado interno. Ainda, postulou a inexistência de solidariedade com base no art. 124, do CTN. E por fim, foi alegado a desproporcionalidade das multas aplicadas e caráter confiscatório. Outro pleito trazido pela impugnante é o da aplicação da retroatividade benéfica da multa aplicada com o advento da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, mormente por seu art. 33, que prevê multa de 10% do valor da operação por cessão de nome para a realização de operações de comércio exterior. Em suas considerações finais, a ora impugnante pleiteou juntada posterior de outros elementos probatórios, dilação de prazo para impugnação e realização de diligência.

A DRJ manteve a autuação, em síntese pelos seguintes fundamentos: (i) destacou que a impugnação se apresentava desconexa, fazendo constar defesa diversa da infração imputada, como por exemplo, argumentos quando à exigência de PIS e COFINS; crédito previdenciário; tributo estadual; além de apontar empresa diversa daquela ora autuada; (ii) afastou a nulidade justificando que o MPF trata exatamente do período abarcado pelo lançamento (setembro de 2009 a novembro de 2010); (iii) explicou que o argumento da solidariedade não encontra guarida, já que não há imputação de solidariedade na autuação; (iv) afasta a retroatividade benigna do art. 33, da Lei nº 11.488/07, haja vista que os fatos geradores

datam de data posterior (09/09 a 11/10); (v) reitera os argumentos do relatório fiscal , concluindo pela existência de interposição fraudulenta e pela exigência da multa aplicada.

Em Recurso Voluntário a Recorrente se vale dos mesmos argumentos deduzidos em impugnação e pugna, em síntese,

(a) **preliminarmente**, pela nulidade do AI, por entender que não preenche os requisitos básicos de legitimidade do lançamento (vícios no MPF - exigência de tributo não previsto no MPF, ausência de ciência do contribuinte quanto a alterações realizadas no MPF 081550/00460/13, período objeto do MPF, ausência de prova de dano ao erário, impossibilidade de aplicação da multa após o despacho aduaneiro) e ofensa ao art. 9º, § 1º, do Decreto nº 70235/72, e

(b) **no mérito**, pela improcedência do AI, (i) tendo em vista que foi lavrado com base em presunções de fraude e simulação na operação da Recorrente, sem que houvesse qualquer comprovação pela fiscalização. Aduz que a OKSN realizou importação por conta própria e depois revendeu as mercadorias para a Recorrente no mercado interno, portanto incabível a penalidade imputada à Recorrente. Disse que ocorreu violação ao princípio da legalidade porque a lei não determina que o adquirente das mercadorias importadas conste da DI. (ii) não houve a prova de dolo ou má fé, nem dano ao erário; (iii) a revisão aduaneira não pode aplicar pena de perdimento e sua consequente conversão em multa de 100% do valor aduaneiro das mercadorias já importadas, desembaraçadas e comercializadas com o devido recolhimento dos tributos – o que somente poderia ser avaliado se não houvesse a conclusão do despacho aduaneiro de importação; (iv) aplicação da retroatividade benéfica da multa da Lei nº 11.488/07.

Vejamos:

2.1. Preliminarmente: vícios no MPF a ensejar a nulidade do AI

A Recorrente alega que a autuação não preenche os requisitos básicos de legitimidade do lançamento, embasa sua afirmação com suporte em supostos vícios no Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) anterior à lavratura do AI. Aduz que o MPF não faz alusão à cobrança de tributos, nem ao período ora fiscalizado e que não houve ciência do contribuinte quanto às alterações realizadas no MPF 081550/00460/13.

Como vem destacado pela DRJ, o auto de infração ora combatido trata de aplicação de multa e não de cobrança de tributos, além de que o MPF anterior versa exatamente sobre o período fiscalizado, confira:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL
IRF - SÃO PAULO

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - FISCALIZAÇÃO Nº 08.1.55.00-2013-00460-3

CONTRIBUINTE/RESPONSÁVEL CNPJ/CPF: 09.180.952/0001-09 NOME EMPRESARIAL/NOME: SHUANGFENG YANG PRESENTES - ME ENDEREÇO: R VINTE E CINCO DE MARÇO, 1081 BAIRRO: CENTRO MUNICÍPIO: SÃO PAULO		COMPLEMENTO: TERREOB 35 UF: SP CEP: 01.021-200
PROCEDIMENTO FISCAL: FISCALIZAÇÃO TRIBUTOS/CONTRIBUIÇÕES : MULTA		PERÍODOS : 09/2009 a 11/2010
AUDITOR FISCAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL ALEX JOSÉ VILLELA DE FIGUEIREDO LUIS CESAR FERREIRA VIANA		MATRICULAS SIPE/SAPE 00021117 / 0988707 00065583 / 1258654
ENCAMINHAMENTO Execute-se, nos termos da Portaria RFB nº 3.014, de 29 de junho de 2011, o procedimento fiscal definido pelo presente instrumento, que deverá ser instaurado pelo(s) Auditor(es)-Fiscal(is) da Receita Federal do Brasil (AFRFB) acima identificado(s), que poderão praticar, isolada ou conjuntamente, todos os atos necessários à sua realização. O presente Mandado deverá ser executado até 19 de Julho de 2013, podendo ser prorrogado, a critério da autoridade emitente, em especial na eventualidade de qualquer ato praticado pelo sujeito passivo que impeça ou dificulte o andamento deste procedimento fiscal, ou a sua conclusão. São Paulo, 21 de Março de 2013. PROCEDIMENTO FISCAL ENCERRADO JAIR LUIZ SIMÕES GONÇALVES DA SILVA - Matrícula: 00020033 Certificado Digital nº: 32303132303630363133343233383631 Portaria de Delegação de Competência nº 12 de 08/02/2000 SRRF SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL 8ª REGIÃO FISCAL Assinado digitalmente conforme Portaria RFB nº 3.014, de 29 de junho de 2011		

Quanto à eventual ausência de notificação do contribuinte acerca de alterações no MPF, não há nos autos documentação suficiente para avaliar se houve alteração no MPF ou mesmo sua correspondente ciência ao fiscalizado.

Nada obstante, ainda que fosse verificada qualquer falha relacionada ao MPF, como bem destacou o Acórdão recorrido, já é pacífico neste Conselho¹ a inexistência de nulidade do lançamento por eventuais incorreções no MPF.

O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) é mero instrumento de controle administrativo da fiscalização e não tem o condão de outorgar e menos ainda de suprimir a competência legal do Auditor-Fiscal da Receita Federal para fiscalizar os tributos federais e realizar o lançamento quando devido. Assim, a não observância de suas normas procedimentais não comprometem a validade do lançamento e do crédito tributário constituído pela autoridade competente, nos termos do art. 142 do CTN, tampouco afronta o direito ao contraditório e à ampla defesa.

Estando o sujeito passivo ciente do procedimento fiscal, não há que se falar em nulidade se foram seguidas as exigências normativas para realização do Auto de Infração².

¹ ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011

SOBRESTAMENTO. INEXISTÊNCIA DE PREJUDICIALIDADE. AUSÊNCIA DE PREVISÃO NORMATIVA.

O Regimento Interno do CARF não prevê a hipótese de sobrestamento. Ademais, inexistindo prejudicialidade à decisão a ser tomada nos autos em função do decidido em outro processo administrativo, muito mais razão existe para negar o pedido de sobrestamento do julgamento.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL.

O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) é mero instrumento de controle administrativo da fiscalização e não tem o condão de outorgar e menos ainda de suprimir a competência legal do Auditor-Fiscal da Receita Federal para fiscalizar os tributos federais e realizar o lançamento quando devido. Assim, se a recorrente pôde exercitar com plenitude o seu direito de defesa, afasta-se quaisquer alegação de nulidade relacionada à emissão, prorrogação ou alteração do MPF.

(Processo nº 15521.720047/2015-76; Acórdão nº 1401-005.306, sessão 16/03/2021)

Desta forma, se a Recorrente pôde exercer com plenitude o seu direito de defesa, afasta-se qualquer alegação de nulidade relacionada à emissão, prorrogação ou alteração do MPF.

2.2. Preliminar - ofensa ao art. 9º, § 1º, do Decreto nº 70235/72

Aduz a Recorrente que houve violação ao art. 9º, § 1º, do Decreto nº 70235/72, já que o AI foi lavrado contra a empresa OKSN e não diretamente contra a Recorrente, constando o seu nome como responsável solidário, e, portanto havia necessidade de autos de infração diversos para cada contribuinte.

Ora, como se lê do Auto de Infração de fls. 4 a 11, consta como autuada a Recorrente e não há qualquer menção à responsabilidade solidária. Portanto, afasta-se a preliminar de nulidade por ofensa ao art. 9º, § 1º, do Decreto nº 70235/72.

As demais preliminares se confundem com o mérito que passo a analisar.

2.3. Do mérito

No mérito, o tema não é novo neste Colegiado. A Interposição Fraudulenta na Importação tem sido objeto de inúmeros Acórdãos, existindo diversas discussões tanto em questões de direito como acerca das provas que envolvem a infração.

A Lei nº 10.637, de 2002, alterando o Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, incluiu dispositivo que expressamente previu, na lista de infrações que constituem dano ao erário, as mercadorias estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, real vendedor/comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.

A infração punida com o perdimento da mercadoria visa a proteção do controle aduaneiro, na medida em que se deve conhecer o real sujeito passivo interessado na realização da operação, no caso, da importação de mercadorias. Assim, na impossibilidade de aplicação da pena perdimento, a multa substitutiva pelo valor aduaneiro objetiva, da mesma forma, combater a conduta danosa do contribuinte em face do controle aduaneiro.

As modalidades de importação no interesse de terceiros, especialmente após a publicação da Lei nº 11.281/2006, foram classificadas em “por conta e ordem de terceiros” e “para revenda a encomendante predeterminado”, fazendo surgir, em tais hipóteses, a necessidade de identificação dos reais interessados na transação aduaneira, seja ele denominado “real adquirente” ou “encomendante” dos bens importados.

² Decreto nº 70.235/72:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Em linhas gerais, tais modalidades se diferenciam de acordo com a titularidade do recurso utilizado na operação, sendo “por conta e ordem” de terceiro aquela em que o real adquirente tem não apenas o interesse na importação, mas também a custeio com recursos próprios (ainda que parcialmente), ao passo que a operação “para revenda a encomendante predeterminado” a importação é feita com recursos do próprio importador.

A Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne, no Acórdão nº 3402-005.466, demonstrou de forma clara e precisa a diferença entre as operações no quadro comparativo abaixo destacado:

Importação por Conta e Ordem de Terceiros	Importação por Encomenda
"Trading" é intermediadora (prestadora de serviços)	"Trading" é a real importadora
Operação realizada com recursos do adquirente	Operação realizada com recursos da "trading"
Câmbio fechado pelo adquirente	Câmbio fechado pela "trading"
Contrato de importação por conta e ordem	Contrato de importação por encomenda

O caso concreto ora em análise trata de operação “para revenda a encomendante determinado”.

Importante destacar que, na mesma alteração realizada pela Lei nº 10.637/2002, 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, assim, diante da presunção legalmente estabelecida (art. 23, § 2º do Decreto-Lei nº 1.455/1976) configura-se a interposição fraudulenta e aplica-se o perdimento. **Adianta-se: não é esse o caso dos autos.**

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. 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”. **Este o caso dos autos.**

No processo em análise, a Fiscalização não pretendeu caracterizar a incapacidade financeira do importador ostensivo (OKSN) para realização da importação, mas sim acompanhou a circulação dos recursos utilizados, fazendo uma análise conjunta das datas de importação, notas fiscais, transferências bancárias e lançamentos contábeis, tudo buscando provar que, por trás da OKSN (importador ostensivo), existia a Recorrente (real adquirente oculto), que encomendava a importação de mercadorias.

No Relato Fiscal de fls. 9 a 22, que acompanha do AI, ficou evidente que a empresa Shuangfeng Yang, ora Recorrente, foi a real adquirente das mercadorias objeto das DI analisadas. A autuada não era mera compradora das mercadorias importadas no mercado interno, mas teria realizado operações de comércio exterior como encomendante, mediante interposta pessoa (empresa OKSN – importador ostensivo), permanecendo oculta ao Fisco.

Como pontuado pela DRJ, constata-se que as operações de importação perpetradas pela OKSN (importador ostensivo) eram sempre declaradas como próprias. Contudo,

dentre os indícios apontados pela fiscalização e cancelados pela DRJ, **o que mais me causa espanto** é que a totalidade das mercadorias importadas era integralmente revendida imediatamente, no mesmo dia ou logo após o desembarço aduaneiro, a uma única empresa (Recorrente) e mediante uma única nota fiscal (fls. 52-173), situação que foge completamente aos padrões de importações por conta própria. Observe o quadro abaixo:

DI nº	Data de registro	Data de desembaraço	Nota Fiscal de Saída nº
09/1225688-0	14/9/2009	15/9/2009	596, em 16/9/2009
10/0981011-3	11/6/2010	15/6/2010	128, em 15/6/2010
10/0981139-0	11/6/2010	14/6/2010	130, em 15/6/2010
10/1019525-7	18/6/2010	18/6/2010	175, em 21/6/2010
10/1066904-6	25/6/2010	29/6/2010	189, em 30/6/2010
10/1562486-5	8/9/2010	13/9/2010	342, em 14/9/2010
10/1997736-3	10/11/2010	11/11/2010	454, em 11/11/2010

Destaco, ainda, que no campo Informações Complementares no rodapé das notas fiscais de saída (fls. 52 a 173 – vendas à autuada) observei que existe informação que as vincula às DI de origem (fato também observado nas planilhas de fls. 174 a 180). Desta forma, parece-me evidente que toda a operação fora previamente contratada (“encomendada”), caracterizando clara utilização de fraude mediante interposição de terceiro, ocultando o real adquirente. Exemplo de nota fiscal, fl. 60:

[illegible]

O Relatório Fiscal, fls. 18, informa que houve diligência à sede da empresa OKSN e se verificou tratar de uma sala comercial com uma única funcionária (secretária), sem depósito nem exposição da mercadoria, sem vendedores, sem representantes comerciais, sem site na internet e com um capital social de cem mil reais. Situação completamente incompatível com uma empresa que faturou no período mais de quarenta milhões de reais.

Desta forma, ausente estrutura física e operacional condizente, nasce outro indício que inviabiliza a atuação da OKSN no comércio exterior por conta própria e, conseqüentemente, suporta a conclusão de que a real adquirente é ocultada por interposta pessoa em clara fraude fiscal. Abaixo colaciono parte do relato fiscal, também destacado pela DRJ:

A empresa OKSN BRASIL, no período de 2008 a 2012, movimentou quase 17 milhões de reais em importações, a partir de uma sala comercial com área bruta de 63 m² com apenas uma secretária, sem depósito nem exposição de mercadorias, sem vendedores, sem representantes comerciais, sem site na Internet e com um capital social de apenas R\$ 100.000,00, totalmente incompatível com o porte de uma empresa que faturou, no período fiscalizado, aproximadamente 40 milhões de reais (ANEXO V).

Com o cruzamento das informações das notas fiscais emitidas pela OKSN com as declarações de importação por ela registradas, foi possível identificar o conteúdo de cada nota fiscal de venda emitida, ficando evidenciada a integral transferência de mercadorias importadas através de uma declaração de importação a um único cliente, ou seja, ao destinatário da nota fiscal de venda, no presente caso, a fiscalizada SHUANGFENG.

Assim, o “*modus operandi*”, engendrado ao arrepio da legislação aduaneira já citada e também das IN SRF 225/02 e 634/06, consistia que a totalidade dos itens importados por uma DI era integralmente vendido a uma única empresa, em datas iguais ou muito próximas ao seu desembaraço.

A Recorrente alega a eficiência da empresa OKSN por ter um giro rápido de estoque, além de que reafirma que adquiriu as mercadorias no mercado interno mediante emissão de notas fiscais de venda, sem que houvesse qualquer adiantamento de valores, fato este que é irrelevante porque, como visto linhas acima, na importação por encomenda, a empresa comercial importa com recursos próprios e não de terceiros. Tais afirmações vazias não têm o condão de invalidar os fatos e indícios acima narrados.

Inclusive a Recorrente ao se defender disse que “*o baixo estoque da empresa OKSN é explicado pela forma de atuar da empresa, que prefere manter os produtos no porto até o momento da entrega, com vias a evitar custos de transporte e armazenagem*”. Tal afirmação mais se aproxima da conclusão da fiscalização, de que houve encomenda de produto importado e não revenda. Esse comportamento não é característico de quem faz importação por conta própria, *data vênia*.

Ademais, a Recorrente não traz aos autos nenhuma prova que justifique a sua qualidade de cliente de empresa OKSN, como, por exemplo, contatos comerciais, correspondências, e-mails que abonassem os pedidos realizados à empresa importadora. Não há qualquer prova dessa relação comercial, pelo contrário, nas notas de saída, como já mencionado,

consta o número da DI a que se refere a emissão, numa clara evidência de que não houve compra e venda, mas aquisição de produto importado por encomenda.

Importante destacar que a Fiscalização consignou no Relatório Fiscal que a empresa OKSN Brasil Com. Importação e Exportação LTDA também teve contra si lavrado Auto de Infração com fundamento no art. 33, da Lei nº 11.488/07, que prevê multa de 10% do valor da operação acobertada, aplicada à pessoa jurídica que cede o nome para a realização de operações de comércio exterior de terceiros, com o objetivo de ocultar os reais intervenientes ou beneficiários, situação essa tratada no **processo administrativo nº 10074.721681/2012-85** (cujos acobertados são outras empresas diversas da Recorrente, mas com raciocínio idêntico ao caso presente).

Em pesquisa ao site do CARF verifiquei que, em 27 de janeiro de 2017, foi prolatado o acórdão nº 3401-003.312, da lavra do Conselheiro Rosaldo Trevisan, nos autos do PA nº **10074.721681/2012-85**, em que restou incontestada a aplicação da multa do art. 33, da Lei nº 11.488/07 à empresa OKSN (importador ostensivo). Por oportuno, transcrevo abaixo parte do voto do relator Rosaldo Trevisan, que acolho como razões de decidir com fulcro no art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784/99, *in verbis*:

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 DecretoLei 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 OKSN, 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.

(...)

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.**

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 11/0716338 (fl. 9602) teria sido adquirida sem qualquer perspectiva de venda:

(...)

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 desembarque 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".

(...)

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 DecretoLei no 1.455/1976, em **contraposição à interposição fraudulenta presumida** (fruto da presunção estabelecida no artigo 23, § 2º do DecretoLei 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 **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 DecretoLei 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. **(grifou-se)**

Desta forma, no caso em análise está-se diante de interposição comprovada em que o acobertante é a OKSN (importador ostensivo) e a acobertada a Recorrente (real adquirente).

O que se vê na hipótese em estudo é o típico caso de simulação relativa subjetiva, que tem mira nos participantes do negócio, de modo que a pessoa que figura na operação não é a mesma que irá dela se beneficiar. Nestas hipóteses, o sujeito aparente é denominado como "testa-de-ferro" ou "laranja", é a chamada interposta pessoa.

Como a Recorrente não possuía habilitação no SISCOMEX não poderia importar, nem por conta própria, nem por encomenda, então, simula a importação direta pela OKSN e posterior revenda à ela, quando, na realidade, ela própria é a real adquirente da mercadoria importada.

Portanto, não procedem as legações da Recorrente de que a autuação fora realizada com base em presunções não comprovadas, o que sucumbe eventual análise de violação ao princípio da legalidade, tendo em vista que, de fato, não há norma que determine que o adquirente esteja descrito na DI, o que não é o caso dos autos, conforme já explicado.

Da mesma forma, quanto aos argumentos relativos à inexistência da interposição fraudulenta, as provas e indícios já explicados alhures respondem por si só.

Quanto à alegação de **inaplicabilidade da pena de perdimento por ausência de comprovação do dolo e do dano ao erário** melhor sorte não assiste a Recorrente. O tema é pacífico neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais pela aplicabilidade.

Comprovada a prática da infração, não há que se falar em ausência de dolo específico ou dano ao erário, até porque a própria legislação aduaneira traz expressamente a **desnecessidade dessa constatação**.

“Decreto-Lei nº 37, de 1966:

Art. 94. Constitui infração toda ação ou omissão, voluntária ou involuntária, que importe inobservância, por parte da pessoa natural ou jurídica, de norma estabelecida neste Decreto-Lei, no seu regulamento ou em ato administrativo de caráter normativo destinado a completa-los.

[...]

§2º Salvo disposição expressa em contrário, a responsabilidade por infração independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.”

Entretanto, observa-se que, apesar de objetiva a responsabilidade, quando existir “disposição expressa em contrário” deve ser perquirida a intenção do agente na realização da infração. Nesse sentido faz-se necessário observar que, nos termos do art. 23, V, do Decreto nº 1.455, de 1976, o legislador exigiu o dolo, caracterizado por meio das condutas expressamente prevista da fraude, simulação, inclusive interposição fraudulenta, condutas essas claramente vinculadas ao comportamento intencional do agente.

Ocorre que, ainda que se aceite a exigência da comprovação do dolo, não assiste melhor sorte à recorrente. Como se nota pelo já exposto, as ações praticadas pelo contribuinte, na busca pela ocultação do verdadeiro adquirente da mercadoria, demonstram a existência de simulação e comprovam a conduta dolosa de sua parte, não havendo que se falar em descaracterização da infração.

Ademais, o dano ao erário provocado pela infração aduaneira é presumido³ e não está ligado à arrecadação de tributos. O bem jurídico tutelado é o efetivo **controle aduaneiro**, violado a partir da ocultação do verdadeiro importador.

³ Decreto-lei 1.455/76

Esta Turma Ordinária, em janeiro de 2018, firmou posição unânime pela desnecessidade de comprovação do dano ao erário e dolo específico na aplicação da multa decorrente do perdimento da mercadoria:

“Acórdão nº 3402-004.848

Sessão de 30 de janeiro de 2018

Relator: Diego Diniz Ribeiro

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO – II

Data do fato gerador: 10/11/2005

[...]

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA EM MATÉRIA ADUANEIRA. INEXISTÊNCIA DE PROVA DE DANO AO ERÁRIO E DOLO ESPECÍFICO PARA ESSE FIM. É DESNECESSÁRIA A COMPROVAÇÃO DE DANO.

É desnecessário comprovar a efetiva ocorrência de dano ao erário (dano patrimonial decorrente da evasão de tributos) e dolo específico para esse fim para a configuração da interposição fraudulenta capitulada no art. 23, inciso V, §§1º e 3º, do Decreto-lei 1.455/76, uma vez que para a existência dessa prática infracional basta a ocorrência de prejuízos ao controle administrativo-aduaneiro, seja por criar obstáculos seja por de fato impedir que este controle seja realizado na prática.

Assim, improcede a alegação da defesa.

A Recorrente ainda tenta se defender dizendo que **a revisão aduaneira não poderia aplicar a pena de perdimento** e sua consequente conversão em multa de 100% do valor aduaneiro, se as mercadorias já foram importadas, desembaraçadas e comercializadas com o devido recolhimento dos tributos. Ou seja, entende que a penalidade discutida somente poderia ser avaliada caso ainda pendente a conclusão do despacho aduaneiro de importação.

Também não procede.

A cobrança dos tributos incidentes na importação decorre da própria exigência legal, afinal, o lançamento é ato vinculado e decorre da verificação da ocorrência do fato gerador. Em outras palavras, ocorrido o fato gerador, correta a exigência dos tributos incidentes, ainda que posteriormente constatada a ocorrência de fraude no momento da importação.

Por outro lado a pena de perdimento e sua possível conversão na multa substitutiva sobre o valor aduaneiro, como já mencionado, **visa a proteção do controle aduaneiro**, na medida em que se deve conhecer o real sujeito passivo interessado na realização da operação, no caso, da importação de mercadorias. Assim, na impossibilidade de aplicação da pena de perdimento, a multa substitutiva pelo valor aduaneiro objetiva, da mesma forma, combater a

"Art. 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias:

[...]

V - estrangeiras ou nacionais, 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."

conduta danosa do contribuinte em face do controle aduaneiro, fato este completamente diverso de eventual exigência dos tributos devidos.

Importante destacar que as mercadorias foram efetivamente importadas e despachadas para consumo, se concretizando a ocorrência do fato gerador previsto na legislação para exigência dos tributos incidentes na operação.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais, em decisão unânime, já pacificou entendimento pela possibilidade de cumulação da multa substitutiva do perdimento e os tributos incidentes na importação, como abaixo se transcreve:

“Acórdão nº 9303-007.675

Sessão de 21 de novembro de 2018

Relator: Andrada Márcio Canuto Natal

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO – II

Data do fato gerador: 16/04/2008, 08/-5/2008, 11/04/2012

MULTA SUBSTITUTIVA DO PERDIMENTO. TRIBUTOS NA IMPORTAÇÃO. CUMULAÇÃO. POSSIBILIDADE.

A multa substitutiva do perdimento visa combater a conduta danosa do contribuinte em face do controle aduaneiro. Não afeta assim a exigibilidade dos tributos incidentes na importação. Ocorrido os fatos geradores dos tributos, sua exigibilidade decorre de lei, a qual não traz qualquer dispensa em razão da aplicação da multa substitutiva do perdimento.”

A Recorrente ainda pleiteia a aplicação da retroatividade benéfica da multa do art. 33, da Lei nº 11.488/07.

Ora, como bem apontado pela DRJ os fatos geradores que ensejaram a autuação datam de 2009 a 2010, quando referida norma já estava em vigor, razão porque não há que se falar em retroatividade. Ademais, como já tratado linhas acima a penalidade do art. 33, da Lei nº 11.488/07 deve ser aplicada, nos casos de interposição de terceiros, ao acobertante, no caso a empresa OKSN (importador ostensivo), o que de fato ocorreu como se viu no PA nº **10074.721681/2012-85**. Portanto, improcede o argumento.

Quanto às alegações de índole constitucional, como a natureza confiscatória da multa, cabe destacar a incompetência deste Conselho para apreciação de eventual inconstitucionalidade do dispositivo legal. Existindo a previsão normativa da pena de perdimento (e da multa), não cabe ao CARF realizar o controle de constitucionalidade do dispositivo em relação ao previsto na Constituição Federal, como previsto no Regimento Interno do CARF e sumulado (Súmula CARF nº 2).

“Súmula CARF nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

Desta forma, também não procedem os argumentos da Recorrente.

3. Dispositivo

Ante o exposto, conheço e nego provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Renata da Silveira Bilhim