



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10314.000898/2011-05  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3401-012.477 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 28 de setembro de 2023  
**Recorrente** MM BOLSAS E ACESSÓRIOS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Período de apuração: 21/08/2006 a 18/09/2006

IMPORTAÇÃO. OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE. PENA DE PERDIMENTO. MULTA SUBSTITUTIVA.

A ocultação do real adquirente, na importação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros, é punida com a pena de multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, quando esta não for localizada ou tiver sido consumida ou revendida, impossibilitando a aplicação da pena de perdimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Votou pelas conclusões a Conselheira Fernanda Vieira Kotzias.

(documento assinado digitalmente)

Nome do Presidente - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Renan Gomes Rego, Fernanda Vieira Kotzias, Ricardo Rocha de Holanda Coutinho (suplente convocado(a)), Carolina Machado Freire Martins, Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues, Marcos Roberto da Silva (Presidente).

**Relatório**

Por bem narrar os fatos ocorridos, adoto o parcialmente o relatório contido na decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza (CE):

*Trata o presente processo de auto de infração lavrado para exigência de crédito tributário no valor de R\$ 54.324,65, referente a multa equivalente ao valor aduaneiro de mercadorias importadas, sujeitas à pena de perdimento, em virtude de não terem sido localizadas ou terem sido consumidas, por ocultação do real comprador, nos termos da previsão contida no art. 23, V, § 1º e 3º, do Decreto-Lei n.º 1.455, de 07/04/1976.*

*Na Descrição dos Fatos (Relatório de Fiscalização), consta, às fls. 06-13:*

### **"1. INTRODUÇÃO**

*[...] foi realizada ação fiscal na empresa K & K COMERCIAL, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE CALÇADOS LTDA., doravante K&K, com o objetivo específico de verificar a ocorrência de ocultação nos termos do art. 33 da Lei 11.488/07, em decorrência da cessão de nome.*

*Nessa ocasião, conforme relatado a seguir, foi identificada operação de ocultação em que figurava como real adquirente das mercadorias a empresa MM BOLSAS E ACESSÓRIOS LTDA. (MM).*

*O presente trabalho apoiou-se em documentos emprestados dos processos administrativos fiscais (PAF's) n.ºs 10711.000247/2007-48 e 10314.006023/2007-22, em informações prestadas pela K&K e em dados colhidos dos sistemas da Receita Federal do Brasil.*

### **2. DA AÇÃO FISCAL**

*A ação fiscal na K&K decorreu dos fatos que são reproduzidos a seguir.*

*Por intermédio do PAF 10711.000247/2007-48, a Alfândega do Porto do Rio de Janeiro apontou, em 2007, indícios de ocultação da origem dos recursos utilizados nas operações da empresa K&K, dado que o registro da marca das mercadorias que ora importava (Luxcel) foi realizado, no Brasil, pela W & W COMÉRCIO, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA (W&W), em 2004. Assim, foi feita Representação a esta Inspeção para verificação da conveniência de fiscalização de seus estabelecimentos.*

*Em decorrência disso, foi realizado procedimento visando à verificação de interposição fraudulenta nos moldes da Instrução Normativa SRF n.º 228/02, ao término do qual foi proposta a inaptdão do CNPJ da empresa por meio do PAF 10314.006023/2007-22, haja vista não ter sido comprovada a fonte de recursos aplicados nas transações de comércio exterior. Em grau de recurso administrativo, a empresa obteve a reversão da inaptdão ao comprovar sua capacidade econômica para a execução das operações. Nesse sentido, opinou-se fosse averiguada a ocorrência de ocultação do real adquirente - mediante cessão de nome da K&K aos seus clientes - conforme disposto na Lei 11.488/07.*

*Diante do exposto, foi aberto, nesta Inspeção, o Mandado de Procedimento Fiscal - Diligência (MPF-D) n.º 0815500-2010-00870-5, de 06/08/10, a fim de buscar os elementos necessários para verificação da cessão do nome da K&K nas operações de comércio exterior no exercício de 2006.*

*Com base nesse MPF, em 18/08/10, foi realizada diligência no endereço da empresa cadastrado nos sistemas da Receita Federal do Brasil, e por essa ter restado frustrada, foi enviado, na mesma data, via correio, o Termo de Início de Ação Fiscal n.º 162/10 para o endereço da sede da K&K e os dos sócios. Além disso, em 30 de agosto, foram intimadas, via postal, outras empresas envolvidas nas operações, dentre elas, a ora fiscalizada MM, sendo que a documentação solicitada foi entregue pelo seu contador (fl. 16).*

*Da análise de tal documentação foi possível concluir o seguinte:*

### **3. DOS INTERVENIENTES**

*De forma a identificar a interligação entre as empresas, foram analisados os documentos e sistemas supramencionados, observando-se que o endereço informado para a MM, de acordo com as informações do PAF 10711.000247/2007-48, se iguala ao da filial da W&W (ambos nesta capital):*

<b>Empresa</b>	<b>Endereço da empresa</b>	<b>Folha (s)</b>
W & W (cessionária)	Filial: Rua Julio Parigot, 860	17-21
MM	Rua Julio Parigot, 860 – informação obtida no sistema CNPJ	22

*\* a W&W celebrou contrato de cessão dos direitos da marca Luxcel com a K&K, no curso da fiscalização realizada pela Alfândega do Porto do Rio de Janeiro, sem qualquer ônus a esta (fls. 23-25)*

*Assim, infere-se o grau de conexão entre as empresas intervenientes nas operações.*

*[...]*

### **5. DA CESSÃO DE NOME PARA SIMULAÇÃO DOS REAIS ADQUIRENTES**

*Preliminarmente, cabe mencionar que as operações de importação ora relatadas resultaram de importações diretas pela K&K a qual não declarou, em qualquer momento, outra empresa como adquirente na DI. Conforme já exposto, nessa modalidade de importação, importador e adquirente se identificam, não havendo mandantes ou encomendantes da mercadoria importada, sendo a K&K, nos casos em questão supostamente, a única interessada na importação.*

*Da análise da documentação em posse desta Receita, contudo, se verificou o seguinte:*

*a) nos documentos fiscais apresentados pela K&K para o período de agosto a setembro de 2006, observa-se que as mercadorias representantes de 51,37% do valor das DI's do bimestre foram direcionadas às empresas associadas à W&W, sendo o percentual da MM equivalente a 8,57% (fls. 26-30): [...]*

*b) a data das notas fiscais de saída dessas mercadorias são muito próximas às das respectivas notas de entrada: [...]*

*c) houve prejuízo nas transações da K&K com a MM no bimestre verificado o qual atingiu 2,32%: [...]*

*d) com base nas notas de transporte interno apresentadas pela empresa Removecarga Comercial e Transportes Ltda. (REMOVE) quando da fiscalização realizada pela Alfândega do Porto do Rio de Janeiro, as mercadorias abrangidas pelas DI's relacionadas foram enviadas diretamente do Porto do Rio de Janeiro para o endereço das associadas à W&W sem passar pelo estoque da K&K.*

*[...]*

*Apreciando-se todos esses fatos, foi possível concluir que a importadora K&K tentou ocultar os reais adquirentes de forma a enganar o Fisco e afastar os controles aduaneiros na importação das mercadorias, lavrando-se Auto de Infração.*

Nesse sentido, a K&K simulou importações diretas que, na realidade, eram de exclusivo interesse da cadeia de empresas da W&W, sendo a MM uma delas, a qual recebia mercadorias encaminhadas diretamente do Porto de chegada do exterior, sem que houvesse qualquer passagem pelo estoque da K&K. Tais transações, conforme já exposto, **geraram prejuízo à importadora**, situação incoerente com os preceitos básicos de uma operação empresarial normal de Mercado.

## **6. DA PENALIDADE E ENQUADRAMENTO LEGAL**

De acordo com o relatado, para as importações realizadas pela K&K para a cadeia de empresas da W&W, identificou-se a **infração de cessão de nome** para a realização de importações no interesse de terceiros com vistas ao acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários conforme previsto no art. 33 da Lei nº 11.488/07 e no artigo 727 do Decreto nº 6.759/09 (Regulamento Aduaneiro) que segue: [...]

No que se refere às mercadorias importadas pela K&K mas direcionadas à MM, é aplicável o disposto no parágrafo terceiro do mesmo artigo: [...]

Dessa forma, verifica-se que, apesar da empresa que cede o nome para importação de terceiros somente poder ser autuada com uma multa de 10% do valor das operações (observado um mínimo), a punição ao real adquirente é mantida, configurando Dano ao Erário: [...]

Assim, com a identificação do dispositivo legal no qual se encaixa a infração cometida pela MM, foram lavrados os Termos de Intimação nºs 284 e 285/10, destinados aos seus sócios (dada que a empresa encontra-se com situação baixada no CNPJ), para que fossem entregues as mercadorias provenientes das DI's supramencionadas. Em resposta, os sócios informaram que não possuem mais as mercadorias objeto das declarações (fls. 42-43).

Dessa forma, a manifestação dos sócios da empresa enseja a hipótese prevista na legislação para aplicação de multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, discriminada também no artigo 689, parágrafo primeiro, do Regulamento Aduaneiro, conforme segue: [...]

O valor da multa conforme tal previsão fica definido em R\$54.324,65, conforme valores constantes da tabela 1, o qual não pode ser objeto das reduções previstas no art. 732 do Regulamento Aduaneiro tendo em vista o disposto no art. 734 do próprio (com redação do Decreto nº 7.213/10) com grifos meus: [...]

Por fim, haja vista a inatividade da empresa conforme seu cadastro no CNPJ (fl. 44), ficam seus sócios (Wang Rongenn - CPF 218.832.258-41 e Tang Xuezheng-CPF 219.641.728-96) qualificados como sujeitos passivos solidários neste Auto de Infração. [...]. "

Estando a empresa baixada, o sócio solidário WANG RONGGEN foi cientificado do Auto de Infração e do Termo de Sujeição Passiva Solidária (fls. 57-58), pelos Correios, com aviso de recebimento, em 08/02/2011 (fl. 58), tendo apresentado, em 04/03/2011, a impugnação de fls. 63-71, na qual alega, em síntese:

"[...]

### **DA ANTECIPAÇÃO DA PRESUNÇÃO FISCAL**

I. O presente auto de infração ora combatido, vem demonstrar o pré-conceito e tamanha presunção fiscal quanto aos fatos que ainda se encontram em discussão no procedimento administrativo.

*II. Não há, ou não havia qualquer decisão do julgamento de primeira instância administrativa.*

*III. Por ser a multa, de caráter regulamentar, em nada modificaria o lançamento fiscal posterior ao julgamento, pois o valor da sanção é o equivalente ao valor aduaneiro à época dos fatos.*

#### **DO AUTO DE INFRAÇÃO**

*I - De uma leitura mais apurada do trabalho fiscal, a acusação fiscal se restringe a alguns elementos que supostamente levam a vinculação entre as empresas.*

*II - Alguns elementos, tais como, proximidades e relacionamentos pessoais foram utilizados como provas de convicção.*

*III- Se assim fosse, todos nós seríamos interpostos um dos outros?*

*IV - Não houve, pela análise ao auto de infração, prova de que houvesse o trânsito de dinheiro que pudesse demonstrar eventual interposição.*

*V - A acusação fiscal é no sentido de que houve operações por encomenda.*

#### **DOS ELEMENTOS DE NULIDADE**

*(...)*

*III - No caso em testilha, todas as operações relacionadas ocorreram no ano de 2006.*

*IV - E pior, a norma de sanção que está imposta no lançamento fiscal é a prevista pela lei n.º 11.488/2007, ou seja, ano posterior da ocorrência dos fatos.*

*V - Conforme se verifica cabalmente dos exatos termos do inciso III, do artigo 150, de nossa Magna Carta, é vedado ao Poder Público "cobrar tributos" e, assim, são trazidas as disposições acerca do princípio da anterioridade tributária nas alíneas "b" e "c", ou seja, o dispositivo não faz qualquer distinção entre as espécies tributárias que serão atingidas pelo princípio da anterioridade.*

*(...)*

*VI (sic) - Portanto, o presente lançamento não tem validade para aplicação da penalidade de caráter pecuniária.*

#### **DA BASE DE CÁLCULO**

*I - Outro elemento que desnuda o auto de infração é que não foi relacionada em seu bojo, quais os tipos de operações e a monta que ficaram sujeitos à aplicação da pena sanção.*

*II - Assim, sem então apontar a base de cálculo de forma prevista em lei, o presente auto de infração é nulo, o que vem cercear, inclusive, "data máxima vênica" o Princípio da Ampla Defesa e do Contraditório previsto em nossa legislação. E outrossim, deve se observar neste caso o artigo 112 do Código Tributário Nacional.*

#### **QUANTO AOS ERROS INTERPRETATIVOS**

*(...)*

*III - Afinal devemos interrogar, comete crime uma empresa X, vender seus produtos para terceiros, e ainda, do setor de calçados ou de malas e mochilas, em razão de*

*eventual relação de sociedade ou parentesco? Está tipificada em alguma legislação?*

*IV - Igualmente ainda indaga-se, a lei proíbe empresas se estabelecerem em locais próximos uns dos outros? Ou, a lei veda que amigos ou parentes possam ter domicílios próximos?*

*V - Eventual lançamento sanção seria por falta de informação sobre eventual importação por encomenda, pois os tributos de nacionalização foram todos pagos.*

*VI - Logo, conclui-se que qualquer imposição fiscal aplicável seria a multa regulamentar de 1% (um por cento) e não a aplicação da pena de perdimento, ora convertida em valor pecuniário.*

*VII - Prevê os artigos 711, 712 e 737 do Regulamento Aduaneiro, a qual pedimos vênua pra reproduzir: [...]*

*VIII - Está claro que não houve falta ou insuficiência de recolhimentos de tributos federais na nacionalização dos produtos. Além disso, eventuais tributos somente seriam exigidos a partir de 2007, posteriores às datas das importações.*

*IX - É forçoso, concluir então que, a sanção que deveria ser aplicada ao caso seria tão somente a imposição de multa regulamentar de 1% (um por cento) **sobre o valor aduaneiro.***

#### **QUANTO AO MÉRITO**

*I - Não há adequação entre o fato e a norma sancionadora, pois:*

*Não existe prova ou comprovação que as mercadorias tenham sido adquiridas no exterior pelas empresas destinatárias;*

*De acordo com a acusação fiscal, a lei federal n.º 11.281/06 e a IN-SRF 634/06, somente obriga a informar eventual importação por encomenda. Pois a incidência do IPI é a partir do ano 2007 por força do Princípio da Anterioridade, portanto, não há o que se falar em Dano ao Erário:*

*Verifica-se ainda, que não há vedação na lei que impeça relação comercial ou empresarial entre sócios participantes, não há lei que determina os limites de lucros e prejuízos de uma empresa, inexistente, lei que obrigue onerosidade em contrato de cessão;*

*Por derradeiro arrazoadado, não há lei que impeça as pessoas de residirem próximos, ressalvados casos específicos e não objeto desta impugnação e ainda fraude não se presume deve ela ser inequívoca;*

#### **DAS NORMAS TRIBUTÁRIAS**

*I - Doutra Julgador, o benefício da retroatividade e quando da existência de dívidas quanto a interpretações é previsto no Código Tributário Nacional, no seu artigo 112, **ex lege:***

*"Art. 112 CTN — A lei tributária que define infrações ou lhe comina penalidades, **interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado**, em caso de **dúvida**, quando:*

*I) à **capitulação** do fato;*

*II) à **natureza** ou às **circunstâncias materiais do fato**, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;*

*III) à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;*

*IV) à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação. "*

*(...)*

*III - Diante do exposto, o presente auto de infração deve ser anulado, pelas seguintes razões:*

*a) Não há lei que impeça todos os atos praticados pela ora Impugnante, principalmente no período dos fatos da presente fiscalização;*

*b) As normas citadas e utilizadas para o lançamento, são posteriores aos fatos da presente acusação;*

*c) Somente retroagem as normas que beneficiem o contribuinte;*

*d) Dos fatos não estarem em consonância com as normas de sanção;*

*IV. A norma que vem a definir a base de cálculo da sanção é posterior aos fatos, logo deve ser aplicada o Princípio da Irretroatividade e o artigo 112 do CTN.*

*V. Eventual multa aplicável, se existir, deve ser a prevista nos artigos 712 e 737. [...]"*

*A sócia solidária TANG XUEZHEN foi cientificada do Auto de Infração e do Termo de Sujeição Passiva Solidária (fls. 59-60), pelos Correios, com aviso de recebimento, em 08/02/2011 (fl. 60), tendo apresentado, também em 04/03/2011, a impugnação de fls. 72-80, a qual é idêntica à apresentada por WANG RONGGEN.*

*É o relatório.*

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza/CE (DRJ), por meio do Acórdão nº 08-47.316, de 12 de junho de 2019, decidiu conhecer das impugnações, para: i) preliminarmente, rejeitar as alegações de nulidade arguidas pelos impugnantes; ii) no mérito, julgar improcedentes as impugnações, para manter a multa objeto da presente lide, conforme entendimento resumido na seguinte ementa:

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Período de apuração: 21/08/2006 a 18/09/2006

**INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE NA IMPORTAÇÃO. OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE. MULTA.**

A ocultação do sujeito passivo, do real comprador ou do responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, consiste em infração punível com a multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou tenha sido consumida.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O recorrente Wang Ronggen interpôs Recurso Voluntário alegando, em breve síntese, que:

a) as I. Autoridades Julgadoras deixaram de observar que a sanção está imposta em lançamento fiscal previsto na Lei 11.488/2007, ou seja, ano posterior aos fatos;

b) o I. Julgador decidiu com base em indícios, de forma subjetiva, ao passo que eventual crédito tributário é exigível caso o sujeito passivo pratique o fato gerador, e desde que esteja efetivamente COMPROVADO pela Autoridade Fiscal no Auto de Infração, situação que não ocorreu no presente caso;

c) não há vedação na lei que impeça a relação comercial ou empresarial entre sócios participantes, não há lei que determina os limites de lucros e prejuízos de empresa, inexistente lei que obrigue onerosidade em contrato de cessão. No mesmo sentido, não há lei que impeça as pessoas residirem próximas, ressalvados casos específicos e não objeto de impugnação, e ainda a fraude não se presume ela deve ser inequívoca.

d) as operações combatidas não se tratam de ocultação de real adquirente, mas caso V.Sas, assim não entendam, não configuram ocultação DOLOSA;

f) Analisando as DI's objeto de discussão, constata-se o pagamento de todos os tributos devidos, inclusive nas demais etapas da cadeia, concluindo que não há que se falar em fraude e dano ao erário;

Por sua vez, a impugnante Tang Xuezheng foi cientificada do v. acórdão recorrido, mas não apresentou Recurso Voluntário.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Relator.

Nos termos do artigo 5º, §1º, do Decreto 70.235/72, “[o]s prazos serão contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia do início e incluindo-se o do vencimento” e “[o]s prazos só se iniciam ou vencem no dia de expediente normal no órgão em que corra o processo ou deva ser praticado o ato”.

Considerando que o recorrente Wang Roggen teve ciência do acórdão recorrido em 29/08/2019, nos termos do A.R. juntado aos autos (fl. 146), a contagem do prazo de 30 dias para interposição do Recurso Voluntário se iniciou em 30/08/2019 e findou-se em 30/09/2019 – primeiro dia útil seguinte ao vencimento do prazo no dia 28/09/2019 (sábado) -, sendo, portanto, tempestivo o recurso protocolado no dia 30/09/2019.

Ademais, cumpre com os requisitos formais de admissibilidade, devendo, por conseguinte, ser conhecido.

**DA DESISTÊNCIA DO SUJEITO PASSIVO TANG XUEZHENG E DA SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DA MULTA ATÉ DECISÃO DEFINITIVA EM ÂMBITO ADMINISTRATIVO**

Inicialmente, considerando que o sujeito passivo Tang Xuezheng não apresentou Recurso Voluntário, merecem transcrição os seguintes dispositivos da Instrução Normativa RFB nº 1.862, de 27 de dezembro de 2018:

**Art. 5º A impugnação tempestiva apresentada por um dos autuados suspende a exigibilidade do crédito tributário em relação aos demais.**

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica à hipótese em que a impugnação versar exclusivamente sobre o vínculo de responsabilidade, caso em que produzirá efeitos somente em relação ao impugnante.

§ 2º O processo será encaminhado para julgamento somente depois de transcorrido o prazo concedido a todos os autuados para a apresentação de impugnação.

§ 3º No caso de processo em que houve impugnação relativa ao crédito tributário e ao vínculo de responsabilidade, e em que posteriormente houver interposição de recurso voluntário relativo apenas ao vínculo de responsabilidade, a exigência relativa ao crédito tributário torna-se definitiva para os demais autuados que não recorreram.

§ 4º **A desistência de impugnação ou de recurso por um autuado não implica a desistência das impugnações e dos recursos interpostos pelos demais autuados.**

§ 5º A decisão definitiva que afastar o vínculo de responsabilidade produzirá efeitos imediatos. (**Grifamos**)

Assim, além da referida desistência não implicar desistência do recurso interposto pelo ora recorrente, é oportuno destacar que o presente julgamento trata da multa objeto de lançamento e não do vínculo de responsabilidade, razão pela qual a suspensão da exigibilidade da multa lançada – até decisão definitiva em âmbito administrativo - se opera tanto em relação ao recorrente quanto ao sujeito passivo Tang Xuezheng.

#### DA INFRAÇÃO DE OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE, MEDIANTE FRAUDE OU SIMULAÇÃO

Em seu Recurso Voluntário, o recorrente alega que a sanção imposta estaria fundamentada em lei posterior a data dos fatos.

Para tanto, apresenta os seguintes argumentos:

*[...] as operações objeto de discussão referem-se ao período de 21/08/2006, 05/09/2006 e 18/09/2006, ou seja, à época do fato gerador não havia lei em vigor que prevísse aplicação de penalidade para pessoa jurídica que cedesse seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas ao acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários”.*

*Logo, não se pode imputar ao Recorrente ocultação de real adquirente, em decorrência de operação (importação) realizada pela "K&K" no exercício de 2006.*

*Deve restar claro que a "K&K" não importou nenhuma mercadoria para a "M&M", mas mesmo se assim fosse, não há ilegalidade alguma, visto que tratam-se de operações ocorridas no exercício de 2006 e a lei que passou a prever penalidade em operações de cessão de nome para realização de importações/exportações visando o acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários passou a vigorar a partir do exercício de 2007.*

Com a devida vênia, equivocou-se o recorrente ao sustentar que o presente caso trata da infração de cessão de nome para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas ao acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários, prevista no artigo 33 da Lei nº 11.488/07.

Além de tal infração ter sido objeto de processo administrativo distinto (PAF n.º 10314.013544/2010-31) – proposto em face da empresa importadora, K & K COMERCIAL -, a presente autuação trata da infração e penalidade prevista no artigo 23, inciso V, §§ 1º e 3º, do Decreto-lei n.º 1.455/76, que tinha a seguinte redação vigente à época dos fatos:

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.**

(...)

§ 1º **O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias.**

(...)

§ 3º **A pena prevista no § 1º converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida. (Grifamos)**

Desta forma, estando a infração e a penalidade previstas em lei anterior à ocorrência dos fatos autuados, não subsistem as alegações contrárias à possibilidade de aplicação das multas lançadas ao presente caso.

Quanto às razões de reforma do v. acórdão recorrido, o recorrente sustenta que:

*[...] o I. Julgador decidiu com base em indícios, de forma subjetiva, ao passo que eventual crédito tributário é exigível caso o sujeito passivo pratique o fato gerador, e desde que esteja efetivamente COMPROVADO pela Autoridade Fiscal no Auto de Infração, situação que não ocorreu no presente caso.*

*Não se pode autuar um contribuinte e julgar procedente uma autuação sem PROVAS. Não é o Contribuinte que tem que provar, mas sim a Autoridade Autuante, nos termos do artigo 142 do CTN, conforme já mencionado.*

*Como já mencionado, a decisão está pautada em indícios, o que não se pode aceitar em total atenção ao princípio da VERDADE MATERIAL.*

*Ademais, verifica-se que não há vedação na lei que impeça a relação comercial ou empresarial entre sócios participantes, não há lei que determina os limites de lucros e prejuízos de empresa, inexistente lei que obrigue onerosidade em contrato de cessão.*

*No mesmo sentido, não há lei que impeça as pessoas residirem próximas, ressalvados casos específicos e não objeto de impugnação, e ainda a fraude não se presume ela deve ser inequívoca.*

*O princípio constitucional da livre iniciativa deve ser soerguido e respeitado, sob pena de violação ao princípio constitucional da legalidade.*

*Assim, logo as operações combatidas não se tratam ocultação de real adquirente, mas caso V.Sas, assim não entendam, não configuram ocultação DOLOSA.*

*O artigo 23, inciso V, §§ 1º e 3º do Decreto-lei 1.455/1976 tem como ponto vital a conduta DOLOSA de ocultar o real adquirente de mercadorias importadas por meio de fraude. Vejamos:*

*(...)*

*Ou seja, deveria estar comprovado nos autos que houve a ocultação da real adquirente, no caso a "M&M", bem como esta ocorreu de forma DOLOSA e mediante fraude ou simulação.*

*Em nenhum momento o Auditor fiscal afirmou que a suposta ocultação na importação das mercadorias ocorreu dolosamente.*

*Destaca-se, in casu, não se deve concluir, deve-se provar o dolo e a fraude.*

*(...)*

*Assim, analisando a operação combatida pela parte contrária, não se verifica dolo da "M&M" em não participar da operação, em não praticar o fato gerador de modo a reduzir o montante do imposto devido ou diferir o seu pagamento.*

*Analisando as DI'S objeto de discussão, constata-se o pagamento de todos os tributos devidos, inclusive nas demais etapas da cadeia, concluindo que não há que se falar em fraude e dano ao erário, conforme prevê o artigo 23, inciso V, § 1º do Decreto-lei 1.455/1976.*

*A operação entre "K&K" e "M&M" foi idônea, inclusive foram emitidos os respectivos documentos fiscais.*

*À fl. 10 do Auto de Infração, a Autoridade Fiscal constatou que apenas 8,57% das mercadorias importadas pela entidade "K&K" no período de agosto e setembro de 2006 foram supostamente "direcionadas" para a "M&M", ou seja, percentual insignificante e que demonstra que esta não teve a intenção de adquirir oculta e dolosamente as mercadorias mediante fraude ou simulação.*

*Veja, qual seria o motivo para a "M&M" se ocultar? Não se tratava de entidade devedora, muito pelo contrário, tratava-se de entidade idônea, com atividade, operando normalmente.*

*Dito isto, tem-se que: houve pagamento de tributos, não houve dolo, e se não houve dolo, não houve fraude ou simulação, isto é, deve ser rechaçada por V. Sas. a imputação ao Recorrente de ocultação de real adquirente relacionado às DI's n. 06/0988833-6, 06/1060863-5 e 06/1113954-0, bem como a penalidade aplicada.*

Em breve síntese, o recorrente alega que o v. acórdão recorrido se baseou apenas em indícios – o que não seria suficiente para comprovar a ocorrência da infração objeto da atuação – e que, ainda que se admitisse a ocultação, não restou comprovada a atuação dolosa por parte da empresa M&M – elemento essencial para aplicação da penalidade imputada.

Entendo que não assiste razão ao recorrente.

Inicialmente, é pertinente lembrar a diferenciação estabelecida por Paulo de Barros Carvalho entre fatos e objetos da experiência ou eventos. Os fatos seriam os enunciados linguísticos sobre as coisas e os acontecimentos, sobre as pessoas e suas manifestações. Por sua vez, os objetos da experiência são aquilo acerca do que faremos afirmações, aquilo sobre que emitimos enunciados. (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2015. p.342)

Pela clareza e didática, merecem referência também as lições de Tércio Sampaio Ferraz Jr.:

É preciso distinguir entre *fato* e *evento*. A travessia do Rubicão por Cesar é um *evento*. Mas ‘Cesar atravessou o Rubicão’ é um *fato*. Quando, pois, dizemos que ‘é um fato que Cesar atravessou o Rubicão’ conferimos *realidade* ao *evento*. ‘Fato’ não é pois *algo* concreto, sensível, mas um elemento linguístico capaz de organizar uma situação existencial como realidade. (FERRAZ JR, Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito**. São Paulo: Atlas, 1991, p. 253.)

Tal distinção é relevante para percebermos que “[...] acontecido o evento, não há como entrar em contato direto com ele, pois se esvaiu no tempo e no espaço. Sobram, apenas, vestígios, marcas deixadas por aquele evento, as quais servem como base para construção do fato jurídico e adequado desenvolvimento do processo de posituação” (TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no Direito Tributário**. In *Derecho Tributário – Tópicos Contemporâneos*. Tradución de Juan Carlos Panez Solórzano. Lima: Grijley, 2010).

E mais, “[...] ou a mutação ocorrida na vida real é contada, fielmente, de acordo com os meios de prova admitidos pelo sistema positivo, consubstanciando a categoria dos fatos jurídicos (lícitos ou ilícitos, pouco importa) e da eficácia que deles se irradia; ou nada terá acontecido de relevante para o direito, em termos de propagação de efeitos. (CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008. p. 824).

Neste sentido, é importante compreendermos que (i) infelizmente, a verdade real é inalcançável, por pertencer apenas ao mundo fenomênico – dos eventos -, se esvaindo no tempo e no espaço; e (ii) não há como se afastar a subjetividade na análise das provas, uma vez que, como toda e qualquer linguagem, o fato jurídico é constituído a partir do seu relato em linguagem competente, sendo tal relato uma atividade humana e, por conseguinte, dotada de valores e inerentemente subjetiva.

No caso das infrações praticadas mediante fraude ou simulação, justamente por existir uma intenção de ocultar a ocorrência da conduta efetivamente praticada, os documentos oficiais geralmente corroboram a suposta ocorrência do fato fraudado ou simulado.

Nestas situações, cabe às autoridades investigadoras e julgadoras analisarem os demais elementos de prova existentes, para verificar, a uma, se há indícios de uma conduta fraudulenta ou simulada, e, a duas, qual teria sido o ato ou negócio jurídico efetivamente praticado; para, após formada a sua convicção, articulada em consonância com a teoria das provas, relatar com precisão o fato jurídico tido como ocorrido e os efeitos dele decorrentes.

Além da robusta fundamentação realizada pelo v. acórdão recorrido – o que, por si só, já refutaria os argumentos expostos pela recorrente -, é oportuno ponderar que toda investigação se inicia com base em indícios, sendo que, a partir destes, pode-se chegar ou não a comprovação da ocorrência de determinada infração ou irregularidade.

Indício é aquilo que indica, com probabilidade, a existência de algo. Nada impede que um indício seja utilizado como prova, afinal, toda prova é, antes, um indício. Tudo depende da força probante, ou seja, da consistência e da coerência da unidade lógica que aponta para o fato que se quer provar. Ademais, é comum que a prova seja constituída por um conjunto de

indícios que, ao se confirmarem e se completarem, convergem para a formação da convicção do julgador e, por conseguinte, para a constituição do fato jurídico.

Neste sentido, o v. acórdão recorrido assim se manifestou sobre o conjunto probatório existente nos autos e a formação de sua convicção:

A conclusão acerca da existência de ocultação, nas operações de importação em análise, está assentada em elementos convergentes, relativos à existência de processo administrativo (10314.013544/2010-31) no qual foi imputado à K&K multa por cessão de nome (art. 33 Lei nº 11.488/2007), por ocultação de diversos reais adquirentes, entre os quais a MM BOLSAS, multa esta mantida na primeira e na segunda instância administrativa; o repasse dos produtos importados pelas DIs objeto de autuação integralmente e imediatamente para a MM BOLSAS, sem transitar pela K&K; existência de prejuízo nas operações da K&K com a MM BOLSAS.

Tem-se por persuasiva a prova indireta quando esta é reforçada por elementos convergentes de convicção que apontam para o fato probando, por meio de raciocínio fundado em informações demonstráveis de outros fatos capazes, por sua vez, de convencer acerca da existência daquele que se quer provar.

Para corroborar a referida conclusão – da qual concordamos -, mencionamos uma vez mais os elementos de prova indicados na autuação para concluir pela ocultação do real adquirente nas operações de importação relativas às DI's investigadas.

Conforme se extrai do Auto de Infração, apontou-se que o procedimento especial baseado na IN SRF nº 228/2002 que redundou no processo administrativo nº 10314.013544/2010-31 (multa por cessão do nome) contra a empresa K & K, decorreu do fato de esta empresa estar importando produtos da marca Luxcel, cuja marca estava registrada no Brasil em nome da empresa W & W. E, no curso da fiscalização, a empresa W & W celebrou contrato de cessão de direitos da marca Luxcel com a K & K, sem qualquer ônus para esta (fls. 28-30).

A fiscalização também conseguiu constatar uma interligação entre a empresa MM BOLSAS e a W & W, uma vez que, conforme o cadastro do CNPJ (fl. 27), o endereço informado pela primeira empresa se igual ao da filial da segunda, ambos na Rua Júlio Parigot, 860, Via Antonieta, São Paulo.

Nos documentos fiscais apresentados pela K&K para o período de agosto a setembro de 2006, observa-se que as mercadorias representantes de 51,37% do valor das DI's do bimestre foram direcionadas às empresas associadas à W&W, sendo o percentual da MM equivalente a 8,57% (fls. 26-30).

Além disso, constatou-se que a data das notas fiscais de saída das mercadorias adquiridas por meio das DIs objeto de autuação foram muito próximas às das respectiva notas de entrada (fls. 40-45), conforme a seguinte tabela apresentada pela fiscalização à fl. 11:

Tabela 2: datas das notas fiscais de entrada e de saída das mercadorias destinadas à MM

DI	Data DI	NE correspondente	Data emissão NE	NS correspondente	Data emissão NS	Lapso temporal (NS-NE)
<b>0609888336</b>	21/08/06	372	12/09/06	409	13/09/06	1
<b>0610608635</b>	05/09/06	367	05/09/06	400	06/09/06	1
<b>0611139540</b>	18/09/06	417	18/09/06	488	20/09/06	2

Outro indício de ocultação é o fato de ter havido prejuízo nas citadas transações da K&K com a MM, ou seja o valor total das notas fiscais de entrada foi superior ao total das notas de saída, o que levou a um prejuízo de **2,32%**, conforme tabela elaborada pela fiscalização à fl. 11:

Tabela 3: resultado da operação com as mercadorias das DI's destinada à MM

DI	Cliente	NE	Valor NE	NS	Valor NS
<b>0609888336</b>	MM	372	30.506,40	409	30.642,15
<b>0610608635</b>	MM	367	33.088,18	400	33.292,31
<b>0611139540</b>	MM	417	32,747,04	488	30.169,72

Ainda, as notas de transporte interno (fls. 46-48) apresentadas pela empresa Removecarga Comercial e Transportes Ltda. (REMOVE) indicam que as mercadorias abrangidas pelas DI's relacionadas foram enviadas diretamente do Porto do Rio de Janeiro para o endereço da MM Bolsas, sem passar pelo estoque da K&K. Ademais, sendo somado esse frete interno (R\$ 8.339,48), o prejuízo nas operações sobe para **10,98%**.

Diante de todos esses indícios – complementares e convergentes – a autoridade autuante concluiu que a importadora K&K tentou ocultar os reais adquirentes, de forma a enganar o Fisco e afastar os controles aduaneiros na importação das mercadorias, simulando importações diretas que, na realidade, eram de exclusivo interesse da empresa MM Bolsas, a qual recebia mercadorias encaminhadas diretamente do Porto de chegada do exterior, sem que houvesse qualquer passagem pelo estoque da K&K. Tais transações, conforme já exposto, geraram prejuízo à importadora, situação incoerente com os preceitos básicos de uma operação empresarial normal de mercado.

Não se olvida que, nos termos do artigo 112, do Código Tributário Nacional – CTN, a lei tributária que define infrações se interpreta da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; e quanto à autoria, imputabilidade, ou punibilidade.

Desta forma, para configuração do ilícito de ocultação do real adquirente da mercadoria importada, há que se caracterizar, de forma inequívoca, uma evidente incompatibilidade entre o negócio declarado e sua efetivação no plano fático, uma vez que, caso os indícios apurados possam conduzir também à ocorrência de uma conduta lícita, não restará configurada a infração.

Ocorre que todos os elementos de prova constantes dos autos indicam a ocorrência de uma importação materialmente destinada a terceiro - fato ocultado à fiscalização aduaneira, mediante a prestação de informação falsa na declaração de importação -, sendo que os documentos trazidos pelos sujeitos passivos (uma procuração de TANG XUEZHEN para WANG RONGGEN e uma cópia do auto de infração) em nada alteram as conclusões sobre o quadro probatório produzido pela fiscalização.

Assim, a defesa não logrou apresentar nenhuma contraprova que conseguisse atestar a veracidade das informações prestadas nas DI's objeto de autuação e desconstituísse a conclusão da autuação acerca da ocorrência de ocultação, subsistindo, por conseguinte, o vigor das provas trazida aos autos pela fiscalização, que não cedeu diante dos argumentos aduzidos pelo recorrente.

Quanto às alegações relativas à suposta não comprovação do dolo e à ausência de dano ao erário, em razão do recolhimento dos tributos devidos na referida operação, merecem ser tecidas as seguintes considerações.

Realmente, a infração prevista no artigo 23, inciso V, do Decreto-lei nº 1455/76 não é a mera ocultação do sujeito passivo nas operações de comércio exterior, mas a ocultação realizada "mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros", de modo que, para caracterização da infração, deve ser identificado o dolo, restando configurada uma infração grave em substância e não uma infração meramente formal.

De qualquer forma, é oportuno destacar que a fraude e a simulação não estão relacionadas apenas a uma ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, ou a excluir ou modificar suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, evitar ou diferir o seu pagamento, envolvendo também situações atinentes à fiscalização e ao controle sobre o comércio exterior.

Como bem exposto no v. acórdão recorrido, a interposição ilícita de pessoas na importação, em especial por ocultação do adquirente ou do encomendante predeterminado, acarreta **dano ao controle aduaneiro na importação**, em razão de prejudicar a fiscalização aduaneira, afetando a avaliação do risco da operação, mensurada em função do perfil e histórico cadastral dos reais intervenientes envolvidos na operação, os quais fogem ao controle aduaneiro, porque não figuram ostensivamente perante o fisco, por ocasião da importação, impossibilitando o exame do cumprimento da obrigatoriedade de se submeterem à habilitação para atuar no comércio exterior, dos limites estabelecidos para as operações, das obrigações principais e acessórias, o exame da eventual vinculação entre as partes, dentre outros aspectos (art. 21 da IN SRF nº 680/2006).

Portanto, o ilícito não atinge a esfera de interesse exclusivamente tributário, pelo que, mesmo quando não há prejuízo financeiro em decorrência da falta de recolhimento de algum tributo, ainda assim, perpetra-se dano ao Estado, em sua atividade de controle do comércio exterior.

Além disso, a interposição mediante fraude ou simulação propicia indevidas vantagens aos "clientes" do "importador" ostensivo, que, assim, acabam se esquivando de obrigações tributárias principais e acessórias, principalmente, por não figurarem como contribuinte "equiparado a industrial", furtando-se assim ao recolhimento do Imposto sobre Produtos Industrializados nas operações subsequentes à importação, acarretando repercussão ainda em outros tributos.

Ademais, é com base nas informações vindas dos contribuintes, por meio do cumprimento de obrigações tributárias acessórias, que o fisco vai acompanhar o efetivo cumprimento da obrigação principal. Informações omitidas ou mesmo inexatas ou imprecisas, dolosamente prestadas com a finalidade de acobertar o verdadeiro interessado dificultam a arrecadação dos tributos, até mesmo na fase de execução fiscal, quando é o caso, visto que um dos intervenientes fica oculto perante o fisco.

Justamente por isso que o legislador, no artigo 23, inciso V, do Decreto-lei nº 1.455/78, elencou a ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável

pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros, como infração que configura dano ao erário, deixando claro que **o direito tutelado não se refere apenas à arrecadação tributária, mas ao controle aduaneiro e à segurança da sociedade.**

De qualquer modo, apesar de, em tais situações, se tornar inócua a discussão quanto ao dano ao erário, vez que há expressa disposição legal neste sentido, a intenção dolosa de praticar a fraude ou simulação, com a finalidade de ocultação do real adquirente na operação de comércio exterior, é imprescindível para a configuração da infração, vez que a fraude ou simulação não comportam a figura culposa.

Quanto à simulação, assim está disposto no artigo 167, §1º, II, do Código Civil:

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1 **Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:**

(...)

II - **contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;**

(Grifamos)

Neste sentido, Alberto Xavier leciona que:

A simulação é um caso de divergência entre a vontade (vontade real) e a declaração (vontade declarada) procedente de acordo entre o declarante e o declaratário e determinada pelo intuito de enganar terceiros.

Os seus elementos essenciais são, pois, (i) a intencionalidade da divergência entre a vontade e a declaração; (ii) o acordo simulatório (*pactum simulationis*); (iii) o intuito de enganar terceiros.

[...]

A simulação fiscal é aquela que ocorre quando a finalidade consiste em prejudicar o Fisco, enquanto terceiro na operação.

A mais importante classificação das espécies de simulação é a que distingue a simulação absoluta da simulação relativa: na simulação absoluta aparenta-se celebrar um negócio jurídico quando, na realidade, não se pretende realizar negócio algum; na simulação relativa, as partes celebram, efetivamente, um contrato, mas, para enganar terceiros, o ocultam com um contrato aparente distinto do primeiro pela sua natureza ou pelas suas cláusulas e condições. E daí que, enquanto na simulação absoluta existe apenas um negócio jurídico correspondente à vontade declarada – o contrato simulado – na simulação relativa existem dois negócios jurídicos: o negócio simulado, correspondente à vontade declarada enganadora e o contrato, por baixo dele oculto ou encoberto – o negócio dissimulado, correspondente à vontade real de seus autores. (Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva, Ed. Dialética, São Paulo, 2001, p. 52-53)

No presente caso, restou devidamente configurada a ocorrência de simulação, uma vez que comprovou-se a total vinculação da empresa MM Bolsas à aquisição das mercadorias importadas pela K&K, sem que fosse consignado sua identificação nas respectivas DI's e nos documentos de instrução, limitando-se a função do importador a constar apenas nominalmente nos documentos necessários ao despacho aduaneiro, conforme reconhecido no processo

administrativo n.º 10314.013544/2010-31- com decisão definitiva -, no qual foi imputado à K&K multa por cessão de nome, nos termos do art. 33 Lei n.º 11.488/2007, por ocultação de diversos reais adquirentes, entre os quais a MM Bolsas.

Frise-se que, além da K&K estar importando produtos da marca Luxcel, cuja marca estava registrada no Brasil em nome da empresa W&W – interligada da MM Bolsas - restou apurado que as operações de importação investigadas eram de exclusivo interesse da empresa MM, a qual recebia mercadorias encaminhadas diretamente do Porto de chegada do exterior, sem que houvesse qualquer passagem pelo estoque da K&K, sendo que tais transações, conforme já exposto, geraram prejuízo à importadora, situação incoerente com os preceitos básicos de uma operação empresarial normal de mercado.

Portanto, verifica-se claramente a ocorrência de dolo na conduta de simular a importação por conta própria, vez que claramente a adquirente intentou esquivar-se das obrigações relacionadas à importação com indicação do real adquirente, ocultando-se na operação de importação de seu exclusivo interesse.

Diante do exposto, restando demonstrada a ocorrência de ocultação, mediante simulação, do real adquirente, em relação às DIs objeto de autuação, deve ser mantida a imposição da penalidade pecuniária prevista no § 3º do art. 23 do Decreto-lei n.º 1.455, de 1976, haja vista a impossibilidade de apreensão das mercadorias para efeito de aplicação da pena de perdimento, em face da sua não localização, consumo ou revenda.

### **CONCLUSÃO**

Por todo exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, para negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues