



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

<b>Processo nº</b>	10314.003677/2008-85
<b>Recurso nº</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>3402-004.848 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	30 de janeiro de 2018
<b>Matéria</b>	I.I.
<b>Recorrente</b>	RI HAPPY BRINQUEDOS LTDA
<b>Recorrida</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II**

Data do fato gerador: 10/11/2005

Ementa:

IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. INCONSTITUCIONALIDADE DA PENA DE PERDIMENTO CONVERTIDA EM MULTA. OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE E PROPORCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIAÇÃO. SÚMULA CARF N. 02.

É vedado ao CARF a realização de controle, ainda que difuso, de constitucionalidade de norma.

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 desta 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.

PERDIMENTO. CONVERSÃO EM MULTA. PROVA DA INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. EXIGÊNCIA MANTIDA

Tendo a fiscalização feito prova da interposição fraudulenta e sendo o contribuinte incapaz de fazer contraprova, nos termos do disposto no art. 373 do CPC, deve ser mantida a pena de perdimento convertida em multa aplicada no caso em concreto.

Recurso voluntário negado. Crédito tributário mantido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Waldir Navarro Bezerra - Presidente substituto.

Diego Diniz Ribeiro- Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Waldir Navarro Bezerra, Maria Aparecida Martins de Paula, Diego Diniz Ribeiro, Pedro Sousa Bispo, Thais De Laurentiis Galkowicz, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Maysa de Sá Pittondo Deligne e Carlos Augusto Daniel Neto.

## Relatório

1. Por bem retratar o caso tratado nos autos, emprego como meu parte do relatório desenvolvido pela DRJ de São Paulo quando da lavratura do acórdão n. 1.-39.835 (fls. 189/202, o que passo a fazer nos seguintes termos:

*A interessada foi autuada em face da infração capitulada no artigo 618, inciso XXII, do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 4.543/2002), punível com a pena de perdimento — “618. Aplica-se a pena de perdimento da mercadoria nas seguintes hipóteses, por configurarem dano ao Erário: (...) XXII – 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”, conforme se depreende do relatório fiscal anexo ao auto de infração:*

§1º A pena de que trata este artigo converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida (Decreto-lei nº 1.455, de 1976, art. 23, § 3º, com a redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002, art. 59). (Redação dada pelo Decreto nº 4.765, de 24.6.2003)

*Em razão da impossibilidade de apreensão da mercadoria em pauta, foi a pena de perdimento convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro, conforme transcrição a seguir de parte do decreto-lei 1455/76.*

(...).

*As autoridades aduaneiras aduzem que, em função de procedimento fiscal realizado nos termos da Instrução Normativa SRF nº 228/2002, concluiu-se não ser possível a comprovação da condição de real adquirente nas operações de comércio exterior.*

*A autuada é cliente da empresa Cotia, que consta como importadora.*

*Segundo a fiscalização:*

- a Cotia adquire mercadorias dos exportadores estrangeiros em operação simulada de compra e venda, sem que as mercadorias cheguem a entrar na empresa, não negociando preços, prazos de entrega ou quantidades diretamente com os exportadores, tendo as negociações sido realizadas pela Ri Happy, a qual solicitou que as faturas e demais documentos fossem emitidos para a Cotia.
- também não houve negociação entre a Cotia e a Ri Happy, sendo as mercadorias repassadas abaixo do preço de custo à real adquirente Ri Happy.
- com a simulação, a Ri Happy deixa de ser equiparada a industrial, deixando de recolher o IPI na revenda dos produtos importados.
- apesar de a Cotia ter registrado a declaração de importação, na verdade a operação foi toda simulada para ocultar a verdadeira importadora, pois esta nunca foi a mandante das importações e sim a Ri Happy.

A interessada apresentou impugnação de fls. 134 a 138, alegando, em síntese, que:

- compra as mercadorias oferecidas pela Cotia, não encomendando como entendem os auditores fiscais.
  - a Cotia oferece ao mercado uma lista de brinquedos importados para entrega futura, planejando e fazendo suas importações, por conta e risco, e, após entrega destes, fatura o pagamento em nome do comprador.
  - durante a importação nada é cobrado do comprador.
  - não houve qualquer ilícito nas negociações realizadas, tendo sido recolhidos todos os impostos relativos às negociações.
  - requer a produção de provas legalmente admitidas para demonstrar a improcedência do auto de infração.
- (...) (grifos nosso).

2. A impugnação apresentada pelo contribuinte foi julgada improcedente, conforme se observa da ementa abaixo transcrita:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO II**

*Data do Fato Gerador: 10/11/2005*

**DANO AO ERÁRIO. OCULTAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO, DO REAL VENDEDOR, COMPRADOR OU DE RESPONSÁVEL PELA OPERAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO.**

*O Dano ao Erário decorrente da ocultação das partes envolvidas na operação comercial que fez vir a mercadoria do*

*exterior é hipótese de infração “de mera conduta”, que se materializa quando o sujeito passivo oculta nos documentos de habilitação para operar no comércio exterior, bem assim na declaração de importação e nos documentos de instrução do despacho, a intervenção de terceiro, independentemente do prejuízo tributário ou cambial perpetrado.*

**CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO EM MULTA.  
HIPÓTESES.**

*A conversão da Pena de Perdimento em multa poderá ser levada a efeito sempre que as mercadorias sujeitas àquela penalidade tiverem sido dadas a consumo, por meio da sua comercialização.*

3. Diante deste quadro, o recorrente interpôs o recurso de fls. 208/224, oportunidade em que alegou o que segue:

(i) que as aquisições feitas pela recorrente junto a *Cotia Trading S/A* foram pautadas pela boa-fé e que, em momento algum, a fiscalização conseguiu demonstrar que tratar-se-iam de operações decorrentes de interposição fraudulenta, mas sim de operações comerciais válidas;

(ii) que a presente exigência implica ofensa aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade; e, por fim

(iii) que não houve prova do dano ao erário.

4. É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Relator Diego Diniz Ribeiro

5. O recurso voluntário interposto pelo contribuinte é tempestivo e atende os demais pressupostos de admissibilidade, motivo pelo qual dele tomo conhecimento.

**I. Da alegação de ofensa aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade**

6. Conforme se observa das razões recursais do contribuinte, um dos fundamentos por ele invocados seria a ofensa aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, uma vez que não haveria uma simetria razoável entre a pena imposta em prejuízo do contribuinte no caso em concreto (perdimento) e a operação por ele perpetrada (importação de brinquedos, produtos de comercialização lícita no país).

7. Ressalvado meu entendimento pessoal, no sentido de que também é possível o exercício do controle difuso de constitucionalidade na instância administrativa de caráter judicativo<sup>1-2</sup> – exatamente como se afigura aqui no CARF – não posso deixar de

<sup>1</sup> Ainda que o faça de forma atípica, o que é perfeitamente válido, haja vista a possibilidade dos diferentes Poderes do Estado (Executivo, Legislativo e Judiciário) desempenharem outras funções além daquelas que lhe foram tipicamente atribuídas pelo texto constitucional.

<sup>2</sup> Não me parece lógico muito menos válido juridicamente, que um órgão administrativo de caráter judicativo possa reconhecer o descompasso de um ato jurídico em face de uma lei, instrução normativa ou portaria, mas não possa fazê-lo em relação à Constituição Federal, que, sob uma estrita perspectiva legal, é o fundamento de validade de todas as demais peças legislativas do ordenamento jurídico nacional.

reconhecer o disposto no art. 62 do Regimento Interno deste Tribunal<sup>3</sup> que, como regra, veda a possibilidade do sobredito controle. No mesmo sentido é o teor da Súmula n. 02 deste E. Tribunal Administrativo, a qual tem caráter vinculante para este julgador, nos termos do art. 42, inciso VI do RICARF<sup>4</sup>.

8. Neste diapasão, por expressa vedação normativa, nego provimento ao recurso voluntário interposto também neste particular.

## II. Da ausência de dano ao erário

9. Não obstante, outro fundamento trazido pela recorrente é no sentido de que eventual infração aqui cometida não teria trazido prejuízo ao erário, o que, por si só, seria suficiente para afastar a pretensão fiscal. É o que afirma a recorrente em sua razões recursais:

(...).

Não há que se falar em penalização à Recorrente, pois não deu causa a qualquer dano ao erário. Caso tenha ocorrido algum dano, este deve ser suportado pela empresa que o cometeu.

Também não guarda relação qualquer indicativo de quebra na cadeia de IPI, pois a compra destas mercadorias, em todo seu processo, não sofreu nenhum processo de industrialização, havendo aí a incidência do IPI tão somente na entrada das mercadorias no território nacional, por ocasião do desembaraço aduaneiro, mas não sendo possível tal cobrança novamente quando da saída destes produtos sem a realização de qualquer tipo de industrialização.

(...).

10. A referida interpretação por parte da recorrente parte da premissa de que o art. 23, inciso V, §§ 1º e 3º do Decreto-lei n. 1.455/76 tem por escopo punir infrações de caráter tributário, enquanto que, em verdade, seu escopo é de punir infrações de natureza aduaneira.

11. É verdade que a expressão "dano ao erário" empregada no tipo legal pode induzir a tal equívoco, na medida em que poderia redundar em uma conclusão açodada (e calcada na literalidade do texto) de que as infrações ali previstas só se realizariam quando

<sup>3</sup> "Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade."

<sup>4</sup> "Súmula CARF nº 2

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

provado o prejuízo financeiro causado aos cofres públicos, o que, como dito alhures, seria sinônimo de supressão de tributos.

12. Ocorre que, ao analisar o tipo infracional em sua inteireza, em especial o disposto nos parágrafos do art. 23 do Decreto-lei n. 1.455/76, conclui-se que o principal escopo da norma não é punir a evasão tributária, mas sim aquela conduta que redunda em prejuízos ao controle *administrativo-aduaneiro*, seja por criar obstáculos seja por de fato impedir que este controle seja realizado na prática, controle este que, aliás, não está necessariamente associado ao pagamento de tributo, exatamente conforme prevê o disposto no art. 543 do Regulamento Aduaneiro<sup>5</sup>.

13. Por outro giro verbal, o bem jurídico da vida tutelado não é o dinheiro público, mas sim a administração pública quando especificamente desenvolve uma atividade de fiscalização aduaneira. Nas palavras do Conselheiro Rosaldo Trevisan, *a temática afeta à ocultação é predominantemente aduaneira, ligada à gestão de risco nas operações de comércio exterior*. (trecho do Acórdão n. 3401-003.092).

14. Assim, o que resta analisar no presente caso não é saber se eventual prática infracional (ocultação de terceiro) ocasionou ou não dano ao patrimônio público decorrente de uma eventual evasão tributária, mas sim apurar se de fato houve a conduta imputada ao Recorrente, qual seja, a ocultação de terceiro. Neste mesmo sentido são as decisões deste Tribunal Administrativo, inclusive desta Turma julgadora:

*Ementa(s)*

*Assunto: Imposto sobre a Importação - II*

*Período de apuração: 19/03/2004 a 18/04/2006*  
*Ementa:*

**DANO AO ERÁRIO. UTILIZAÇÃO DE RECURSOS DE TERCEIROS. OCULTAÇÃO DO RESPONSÁVEL PELA OPERAÇÃO. MULTA NO VALOR EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO.**

*Configura-se a ocultação do responsável pela operação mediante simulação, a informação na Declaração de Importação de que se trata de uma operação por conta própria, quando, na realidade, é por conta e ordem de terceiro. A importação de mercadorias com a utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem desse para fins de sua responsabilização pela infração e do atendimento aos requisitos estabelecidos pela Receita Federal em ato normativo para atuação por conta e ordem.*

**DANO AO ERÁRIO. OCULTAÇÃO DO RESPONSÁVEL PELA OPERAÇÃO. DESNECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DO EFETIVO PREJUÍZO AO ERÁRIO.**

*O dano ao Erário é presumido quando se configura as infrações tipificadas no art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/76, não havendo necessidade de se comprovar o efetivo prejuízo ao Erário.*

<sup>5</sup> "Art. 543. Toda mercadoria procedente do exterior, importada a título definitivo ou não, sujeita ou não ao pagamento do imposto de importação, deverá ser submetida a despacho de importação, que será realizado com base em declaração apresentada à unidade aduaneira sob cujo controle estiver a mercadoria."

*Tendo ocorrido o cometimento da infração de "ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros" na importação, veiculada pelo art. 23, V do Decreto-lei nº 1.455/76, está caracterizado o dano ao Erário.*

**OCULTAÇÃO DO RESPONSÁVEL PELA OPERAÇÃO. DANO AO ERÁRIO. MULTA CESSÃO DE NOME. RETROATIVIDADE BENIGNA. IMPOSSIBILIDADE**

*Não se aplica a retroatividade benigna para a redução da multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, pelo cometimento da infração por dano ao erário veiculada pelo artigo 23, V do Decreto-Lei 1.455/76, ao montante da multa combinada no artigo 33 da Lei 11.488/2007, que é substitutiva da declaração de inaptidão do CNPJ de sociedades empresárias inidôneas.*

(Processo n. 10830.720137/2008-21; Acórdão n. 3402-002.802; Relator: Maria Aparecida Martins de Paula; Recurso Voluntário; Sessão de 09/12/2015; Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencida a Conselheira Valdete Aparecida Marinheiro, que votou por dar provimento ao recurso. Sustentou pela recorrente o Dr. Eduardo de Carvalho Borges, OAB/SP 153.881.).

15. Logo, com base em tais fundamentos, também refuto mais este fundamento fático-jurídico desenvolvido pela Recorrente em suas razões recursais.

**III. Da operação empresarial perpetrada e a suposta boa-fé do recorrente**

16. Por fim, outro fundamento autonomamente desenvolvido pela recorrente em suas razões recursais é no sentido que as aquisições por ela feitas junto a *Cotia Trading S/A* foram pautadas pela boa-fé e que, em momento algum, a fiscalização conseguiu demonstrar que tratar-se-iam de operações decorrentes de interposição fraudulenta, mas sim de operações comerciais válidas. Não é isso, todavia, o que se extrai dos autos.

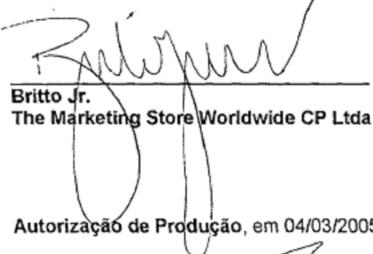
17. Em sentido diametralmente oposto ao que fora desenvolvido pela recorrente, é possível constatar que há elementos no processo que demonstram que a operação foi realizada por conta e ordem da recorrente. Nesse diapasão é a proposta da representante no país do fabricante estrangeiro (*The Marketing Store Worldwide Consumer Products Ltda.*, doravante denominada *The Marketing Store*) para a recorrente, relativo a brindes (fl. 90), na qual constam todas as condições gerais de venda (fl. 91). Inclusive, tal documento atesta que a fatura seria emitida por intermédio da *Cotia Trading*:

SP SÃO PAULO DRJ II

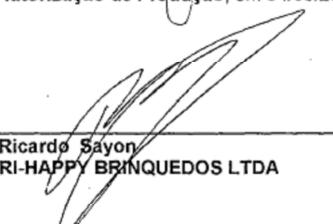
CONDIÇÕES GERAIS DE VENDA:

- Custo do desenvolvimento do produto e do ferramental, já incluso no preço acima. Serão faturados em 2 notas, sendo uma de produto, através da Cotia Trading e uma de serviços através da The Marketing Store.
- Faturamento TMSW: US\$ 86.666,67
- Faturamento Cotia Trading: US\$ 489.979,98, conforme planilha em anexo. Pode sofre pequenas variações de acordo com confirmação do volume e peso final dos produtos.
- Frete incluso para 1 entrega dentro de um raio de 100 km da cidade de São Paulo. Por conta e risco do cliente fora deste perímetro.
- Preço calculado ao dólar de R\$ 2,70. Qualquer variação será repassada ao preço.
- Preços calculados com base nos impostos atualmente em vigor. Qualquer alteração de alíquotas será repassada automaticamente aos preços.
- Prazo de pagamento: à combinar.
- Prazo de entrega: até 31/10/05.

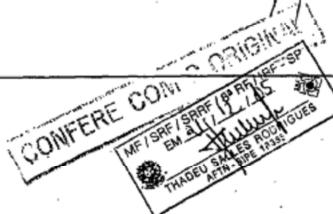
Atenciosamente,

  
 Britto Jr.  
 The Marketing Store Worldwide CP Ltda

Autorização de Produção, em 04/03/2005, conforme condições acima:

  
 Ricardo Sayon  
 RI-HAPPY BRINQUEDOS LTDA

The Marketing Store Worldwide Consumer Products Ltda.  
 Rua do Rio, 430 - Vila Olímpia  
 CEP 04552-000 - São Paulo - SP  
 Tel.: 11 3848 1733 Fax: 11 3848 1737



doc.02 - fl.02

18. Outro ponto que chama a atenção é a nota fiscal de prestação de serviços (fl. 94) emitida pela *The Marketing Store* para a recorrente *Ri Happy*. Da análise da referida nota fiscal é possível perceber que a descrição dos produtos ali indicados é a mesma daqueles que constam da negociação entre a *The Marketing Store* e a *Cotia Trading* (fl. 92).

19. Contra tais fatos e provas a recorrente não trouxe qualquer contraprova. Limitou-se a tecer considerações genéricas acerca da sua boa-fé e a licitude da operação empresarial perpetrada. Não demonstrou existir, portanto, fatos impeditivos, modificativos ou extintivos da pretensão fiscal, exatamente como determina o art. 373 Código de Processo Civil<sup>6</sup>, aqui aplicado subsidiariamente, nos termos do art. 15 do citado *Codex*.

<sup>6</sup> Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

---

20. Provada, pois, a interposição fraudulenta, a presente exigência deve ser mantida.

**Dispositivo**

21. Diante do exposto, voto por **negar provimento** ao recurso voluntário interpuesto pelo contribuinte.

22. É como voto.

Diego Diniz Ribeiro - Relator.

---

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.