



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11762.720058/2013-09
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-007.091 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de novembro de 2019
Recorrente XIAOQIN QIU - ME
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 04/08/2011, 23/08/2011, 03/11/2011, 02/12/2011, 01/02/2012, 07/02/2012

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. MATÉRIA DE COMPETÊNCIA EXCLUSIVA DO JUDICIÁRIO. RICARF 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.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO (II)

Data do fato gerador: 04/08/2011, 23/08/2011, 03/11/2011, 02/12/2011, 01/02/2012, 07/02/2012

OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE NA IMPORTAÇÃO. COMPROVAÇÃO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE.

Diante dos fatos apurados, restou comprovado que, na realidade, as importações analisadas se deram na modalidade por encomenda com ocultação dolosa do real interessado, sendo corretamente aplicada a multa por conversão da pena de perdimento prescrita no Decreto-Lei nº 1.455/1976, artigo 23, V e §§ 1º e 3º.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do Recurso Voluntário para, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo Mineiro Fernandes (presidente), Sílvio Rennan do Nascimento Almeida, Maria Aparecida Martins de Paula, Márcio Robson Costa (suplente convocado), Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo, Cynthia Elena de Campos e Thais De Laurentiis Galkowicz.

Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório do acórdão recorrido com os devidos acréscimos:

Trata o presente processo de lançamento no valor de R\$ 206.645,42 (duzentos e seis mil, seiscentos e quarenta e cinco reais e quarenta e dois centavos), relativo à multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias importadas através das Declarações de Importação (DI) analisadas, as quais foram identificadas como praticadas mediante interposição fraudulenta 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. 1116).

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.

Ato contínuo, a DRJ-FLORIANÓPOLIS (SC) julgou a Impugnação do Contribuinte nos seguintes termos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Data do fato gerador: 04/08/2011, 23/08/2011, 03/11/2011, 02/12/2011, 01/02/2012, 07/02/2012

IMPORTAÇÃO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA 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 interposição fraudulenta de terceiros em operações de comércio exterior, é considerada 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

Em seguida, devidamente notificada, a Empresa interpôs o presente recurso voluntário pleiteando a reforma do acórdão.

No Recurso Voluntário, a empresa suscitou as mesmas questões preliminares e de mérito, repetindo as argumentações apresentadas na Impugnação quanto a acusação de ter praticado as importações por meio de interposição fraudulenta.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Pedro Sousa Bispo, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche todos os requisitos previstos em lei, motivo pelo qual deve ser conhecido.

A acusação fiscal se refere à ocorrência de dano ao erário com a aplicação da pena de perdimento de mercadoria que, por ter sido consumida ou não ter sido localizada, foi convertida em multa em valor equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, decorrente da identificação de que nas DIs nºs 11/1455714-7, 11/1589409-0, 11/2083350-9, 11/2284218-1, 12/0195918-9 e 12/0234847-7, a empresa **XIAOQIN QIU - ME** seria a real adquirente dessas importações ocorridas na modalidade por encomenda, ao invés de “por conta e ordem própria, como declarou a empresa **OKSN BRASIL COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDAME**, que figurou na importação como importador ostensivo, nos termos do inciso V, art.23, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, com redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637/2002, *in verbis*:

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.

Em diligência realizada nas empresas envolvidas, a Fiscalização encontrou fortes indícios de que a empresa **OKSN BRASIL** teria sido utilizada como interposta pessoa para realizar importações de diversos produtos, nas DIs citadas, em descumprimento das exigências da legislação aduaneira. Decorrente dos fatos apurados, a Fiscalização lavrou contra a **XIAOQIN QIU** o presente auto de infração de multa aduaneira em substituição a pena de perdimento contra o contribuinte e, decorrente dos mesmos fatos, também foi lavrado o auto de infração nº 10074.721681/2012-85 contra a empresa **OKSN BRASIL** por "cessão de nome a terceiro".

Por oportuno, faz-se breve exposição sobre as principais características das modalidades de importação envolvidas e da ocorrência interposição fraudulenta de terceiros para melhor compreensão da matéria em debate.

A “importação por conta própria” é a mais tradicional modalidade de importação. Nesse caso, a empresa importadora atua diretamente, sem intermediários (e simultaneamente) como importadora, realiza as tratativas da compra, fecha o câmbio em nome próprio com recursos próprios, paga os tributos e utiliza a mercadoria ou a vende no mercado interno para diversos compradores. Ou seja, a empresa importadora assume nessa modalidade todos os riscos logísticos da importação.

A operação de “importação por conta e ordem de terceiros” é aquela em que uma pessoa jurídica promove (o importador) em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria adquirida por outra (adquirente), em razão de contrato previamente firmado para terceirizar as atividades envolvidas na importação. Esta empresa atua como prestadora de serviços, já que a operação é realizada com recursos provenientes da adquirente, que é responsável, inclusive, pelo fechamento do câmbio.

O regramento da importação por conta e ordem foi dado pelos arts. 86 e 87 da IN SRF nº247/2002 e ADI nº07/2002, os quais apresentam os seguintes procedimentos e requisitos para a sua caracterização:

- deve ser firmado contrato prévio entre a pessoa jurídica importadora e o adquirente, específico para a importação por conta e ordem;
- não pode haver aquisição da propriedade das mercadorias pela importadora, o que se caracterizaria pela ocorrência de uma das seguintes hipóteses: a) conste como adquirente no contrato de câmbio; b) conste como adquirente na fatura internacional (invoice); c) emita NF de entrada/saída a título de compra ou venda; ou d) contabilize em estoque a entrada/saída da mercadoria importada como compra ou venda;
- os registros contábeis e fiscais da importadora devem evidenciar que se trata de mercadoria de propriedade de terceiros;
- a NF de remessa da importadora deve ser emitida pelo mesmo valor constante da NF de entrada, acrescida dos tributos incidentes na importação; e
- deve ser adiantado à importadora todo o numerário necessário para o pagamento dos tributos aduaneiros e das demais despesas.

A importação “por encomenda” é aquela em que a empresa importadora adquire mercadorias com recursos próprios e promove o seu despacho aduaneiro de importação a fim de revendê-las, posteriormente, a uma empresa encomendante previamente determinada, em razão de contrato entre elas, cujo objeto deve compreender, pelo menos, o prazo ou a operação pactuadas (art.2º, § 1º, I, da IN SRF nº634/06).

Cabe ao importador fazer a negociação com o exportador no exterior, adquirir as mercadorias, providenciar a sua nacionalização e revender ao encomendante. Outra característica importante dessa modalidade é que o importador contratado deve dispor de capacidade econômica para o pagamento da importação. Por sua vez, o encomendante também deve possuir capacidade econômica para adquirir no mercado interno as mercadorias do importador contratado.

Aspecto comum as modalidades de importação é a obrigação do importador informar previamente ao exportador no exterior no sentido de este fazer constar na fatura comercial a indicação do nome do próprio exportador e da empresa que será a real adquirente da mercadoria importada (importação por conta própria ou importação por conta e ordem de terceiros ou importação por encomenda), conforme prevê os incisos I e II do artigo 557 do Decreto nº 6.759/2009. Quando os envolvidos na importação subvertem essa obrigação, fazendo inserir nas declarações importações informações falsas quanto aos reais adquirentes da mercadoria e a consequente burla aos controles aduaneiros, tal conduta faz surgir a figura delituosa de Dano ao Erário, tipificada pelo art.23, V, do Decreto nº1.455/76.

Como se sabe, a legislação aduaneira, visando o combate à prática de interposição fraudulenta de terceiros, tipificou a conduta de dano ao erário punível com a aplicação da pena de perdimento de mercadorias decorrente da ocultação do real sujeito passivo em operações de importação ou exportação, por meio do artigo 23 do Decreto n. 1.455/76, abaixo transcrito:

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. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

(...)

§ 1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

§ 2º Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

§ 3º As infrações previstas no **caput** serão punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, observados o rito e as competências estabelecidos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

Depreende-se, quanto à comprovação, que a legislação transcrita prevê dois tipos de interposição fraudulenta: presumida e comprovada.

A interposição fraudulenta 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. Destarte, com base em presunção legalmente estabelecida no § 2º do art.23 do Decreto-lei nº 1.455/1976, configura-se a interposição fraudulenta e aplica-se o perdimento (ou a multa que a substitui).

É do importador o ônus de comprovar a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas operações de importação por ele declaradas, mediante documentação hábil e idônea, dentre elas contrato de câmbio, comprovante da liquidação cambial, extrato das movimentações financeiras correspondentes, etc. Assim, para a caracterização da interposição fraudulenta presumida basta que a empresa não consiga comprovar a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados na operação de comércio exterior.

A presunção legal em questão se caracteriza como relativa, ou *juris tantum*, admitindo prova em contrário. Após o lançamento, o ônus da prova de não ocorrência da interposição presumida recai sobre a empresa, devendo esta trazer ao contencioso administrativo documentação hábil para desconstruir as conclusões da presunção lançada.

Na interposição comprovada, por sua vez, cabe à Fiscalização buscar elementos probatórios no sentido de demonstrar que a empresa fiscalizada está realizando a operação de importação acobertando um terceiro que se constitui no real beneficiário da operação. Quando resta demonstrado a interposição, aplica-se a pena de perdimento (ou a multa que a substitui), com fundamento no inciso V do art.23, do Decreto-lei nº1.455/76 e em seu § 3º. O sujeito passivo que deve ser penalizado pela referida multa é o terceiro acobertado, enquanto o acobertante responde como responsável solidário, nos termos do art.95 do Decreto-lei nº37/66, além da multa por acobertamento prevista no art.33 da Lei nº11.488/2007. Para a caracterização da interposição fraudulenta comprovada é necessário que as condutas realizadas pelas envolvidas se subsumam ao tipo previsto no inciso V do art.23, do Decreto Lei nº1.455/76. Os elementos do tipo previsto nesse dispositivo legal são a interposição ou ocultação do real comprador e a fraude ou simulação. Sem a comprovação de ambas elementares, não pode ser caracterizada a interposição fraudulenta.

Ainda nos casos de acusação de interposição fraudulenta comprovada, a fim de caracterizar a conduta ilícita, a fiscalização deve carrear aos autos um conjunto de provas que demonstrem a ocorrência de fraude ou simulação com a intenção de incluir interposta pessoa entre o real adquirente e a Autoridade Aduaneira, sempre com o objetivo da primeira permanecer oculta nas operações de comércio exterior. Portanto, o ônus probatório da ocorrência de fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta, é do Fisco, que deve trazer aos autos um conjunto de elementos probatórios suficientes para atestar a ocorrência da conduta tal qual tipificada em lei.

No caso concreto, a Fiscalização apurou que, embora a empresa **OKSN BRASIL** tivesse sido identificada nas Declarações de Importações como a adquirente na modalidade "por conta própria", na realidade, ela atuara como interposta pessoa, acobertando o real adquirente, que, no caso, foi a empresa **XIAOQIN QIU**.

Com efeito, o caso ora analisado trata de acusação de interposição fraudulenta provada, uma vez que nas diligências efetuadas pela Fiscalização apuraram-se diversos fatos e provas que levaram a conclusão de que as operações entre a **OKSN BRASIL** e a **XIAOQIN QIU** foram simuladas, com o objetivo de burlar os controles aduaneiros.

Feitas essas considerações iniciais para melhor compreensão da lide, passa-se a analisar as pretensões da Recorrente em suas argumentações de preliminares e mérito.

Preliminares

Invalidade de lavratura de AI feito em desacordo com MPF

Alega a Recorrente que é imperioso o reconhecimento da nulidade deste lançamento, no qual se operou exigência não prevista no MPF, não estando, por isso, a atuação fiscal legitimada com instrumento hábil para se efetuar a fiscalização.

Ressalta, ainda, que a autoridade fiscal teve divesas possibilidades de regulamente formalizar o início do procedimento fiscal, autorizando fiscalização dos tributos de Imposto de Importação, como, por exemplo, apresentando um novo MPF com as retificações necessárias.

Não procede a argumentação da Recorrente, pois, conforme consignado no acórdão recorrido, existe nos autos Mandado de Procedimento Fiscal que lastreou a fiscalização, albergando tanto o objeto da fiscalização, como o período a ser fiscalizado:



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

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - FISCALIZAÇÃO Nº 08.1.55.00-2013-00466-2

CONTRIBUINTE/RESPONSÁVEL	
CNPJ/CPF: 13.619.870/0001-95	
NOME EMPRESARIAL/NOME: XIAOQIN QIU - ME	
ENDEREÇO: R BARAO DE DUPRAT, 126	COMPLEMENTO: ANDAR 8 SALA 803
BAIRRO: CENTRO	UF: SP
MUNICÍPIO: SÃO PAULO	CEP: 01.023-000
PROCEDIMENTO FISCAL: FISCALIZAÇÃO	
TRIBUTOS/CONTRIBUIÇÕES :	PERÍODOS :
MULDI	08/2011 a 02/2012
AUDITOR-FISCAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL	MATRÍCULAS SIPE/IAPE
VIVIANE DA COSTA AVILA	01295123 / 1538942 SUPERVISÃO
ISABELLA KARINE MONTEIRO DE CAMPOS	00056804 / 1149675
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 poderá(ão) 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 SIMOES GONCALVES 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	
1. O AFRFB deverá identificar-se mediante apresentação de sua identidade funcional ao contribuinte/responsável. 2. Em caso de dúvida, o contribuinte/responsável poderá entrar em contato com: Responsável pela Equipe: VIVIANE DA COSTA AVILA Telefone : (11) 21129866 Endereço: AV. CELSO GARCIA, 3580 - Bairro: TATUAPÉ - SÃO PAULO - CEP.: 03.064-000 3. Este MPF e suas alterações, inclusive as decorrentes de prorrogação de prazo, permanecerão disponíveis para consulta na Internet, mediante a utilização do código de acesso de que trata a Portaria RFB nº 3.014, de 29 de junho de 2011, inclusive após a conclusão do procedimento fiscal correspondente.	

Além disso, como é cediço, o MPF- Mandado de Procedimento Fiscal é um instrumento interno de controle administrativo, que tem como função precípua a transparência na fase investigatória do processo administrativo fiscal e, em assim sendo, eventuais vícios em seu procedimento não maculam o ato administrativo do lançamento tributário, por não se incluir em qualquer hipótese de nulidade prevista no artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972, que rege o processo administrativo tributário:

Art. 59. São nulos:

1- os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Rejeita-se, portanto, a preliminar arguida.

Da impossibilidade de auto único. Da ofensa às disposições do art.9º, §1º do Decreto nº70.235/72

Neste tópico, argumenta a Recorrente que, de acordo com o Dec. nº70.235/72, há que se argumentar a nulidade dos autos de infração que cobram as multas do valor aduaneiro em razão da conversão das penas de perdimento, pois estes foram lavrados contra a empresa OKSN, não diretamente contra a Recorrente, constando o seu nome como responsáveis solidário.

Naqueles casos, há a necessidade de autos de infração distintos para cada contribuinte, conforme artigo 9º, §1º, do dec. nº70.235/72. Com efeito, tais autos devem ser cancelados por falha procedimental, o que por certo vai atingir a presente autuação.

A despeito da argumentação da Recorrente, não se observa qualquer erro procedimental realizado pelo Auditor na presente autuação. Conforme já restou consignado, o presente processo trata de lançamento de multa de 100% sobre o valor aduaneiro da mercadoria em substituição a pena de perdimento, aplicada contra a Recorrente (**XIAOQIN QIU**) por ter se mantido oculta nas operações de importações auditadas da empresa **OKSN BRASIL**, que atuou nessas operações por interposição fraudulenta. Contra essa última empresa foi lavrado o auto de infração com a multa de “cessão de nome”, como afirmado anteriormente.

Portanto, no presente caso, a Recorrente se encontra na posição de sujeito passivo contribuinte e não como responsável solidário, como afirmado.

Dessa forma, encontrando-se o lançamento com a correta identificação do sujeito passivo, afasta-se a preliminar arguida.

Da impossibilidade de autuação em multa de perdimento e conjuntamente por suposta ocultação do real adquirente em revisão aduaneira

Segundo a Recorrente, o atual auto de infração foi lavrado em sede de revisão aduaneira de importações de mercadorias realizadas no período entre 2011 e 2012. Nesse sentido, cumpre esclarecer que a revisão aduaneira tem por finalidade apurar a regularidade no pagamento de tributos e demais gravames, e não aplicar pena de perdimento de mercadoria já desembaraçada e comercializada no país, Tendo em vista o correto recolhimento dos tributos no despacho de importação, não cabe procedimento de revisão aduaneira para imputar pena de perdimento, posteriormente convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro.

Observa-se que tal temática não foi suscitada em sede de impugnação, não podendo mais ser analisada nesta instância administrativa por não se constituir em matéria de ordem pública, tendo, por isso, ocorrido a preclusão, de acordo com o art.17 do Decreto nº70.235/72.

Desse modo, não se conhece desse tema por ocorrência de preclusão.

Da inexistência de procedimento precedente para a apuração de dano ao erário e de verificação da hipótese de conversão da pena de perdimento em multa

Por fim, em preliminares, afirma a Recorrente que não há como decretar o perdimento de mercadoria já comercializada, pois a conversão do perdimento em multa somente é admitida no caso de mercadoria não localizada ou que tenha sido consumida, o que não seria o caso ora discutido, pois foi objeto de revenda.

Ainda afirma que, no presente caso, a mercadoria foi desembaraçada e comercializada no país, não sendo o caso de mercadoria extraviada ou perdida (“não localizada”), nem mesmo de mercadoria que pereceu, evaporou, desapareceu ou foi roubada (“consumida”), o que impede a aplicação da penalidade, em razão do princípio da estrita legalidade.

Da mesma forma que o item anterior, observa-se que tal temática não foi suscitada em sede de impugnação, não podendo mais ser analisada nesta instância administrativa por não se constituir em matérias de ordem pública, tendo, por isso, ocorrido a preclusão, de acordo com o art.17 do Decreto nº70.235/72.

Desse modo, não se conhece desse tema por ocorrência de preclusão.

Mérito

No mérito, a Recorrente sustenta a sua defesa principalmente na alegação de que a Fiscalização se baseou em meras presunções que não provam a infração lançada. A fim de infirmar as tais presunções, afirma que no Conselho de Contribuintes (atual CARF) lançamentos com meros indícios, significando aqueles fracos, inaptos a gerarem presunções dotadas de gravidade, precisão e coerência, não sustentam legitimamente uma autuação fiscal.

Segundo argumenta, o dolo e a má fé devem ser provados, não simplesmente presumidos com base em fracos indícios levantados pela Fiscalização, quando a Recorrente apenas cumpriu os ditames do ordenamento jurídico vigente, não tendo nada a ocultar das autoridades competentes, como se comprova pelas informações prestadas, pelos documentos apresentados e, principalmente, pelo histórico de operações dessa empresa.

Portanto, incabível a alegação (presunção) de fraude ou simulação nas operações realizadas pela Recorrente, empresa séria e cumpridora de suas obrigações junto à administração.

Pois bem, conforme se constata, a interposição aqui discutida é a comprovada, aquela na qual cabe à Fiscalização buscar elementos probatórios no sentido de demonstrar que a empresa fiscalizada está realizando a operação de importação acobertando um terceiro que se constitui no real beneficiário da operação, mediante fraude ou simulação.

A matéria fática envolvida no caso e o *modus operandis* das empresas acusadas foram objeto de análise detalhada realizada pelo Conselheiro Rosaldo Trevisan, no acórdão, nº 3401003.312, da 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, por ocasião do julgamento do Recurso da OKSN BRASIL no processo nº10074.721681/2012-85 de autuação de multa aduaneira por “cessão de nome”, no qual negou-se provimento ao recurso por unanimidade. Abaixo, reproduzo parcialmente trecho do acórdão e adoto as suas razões de decidir no presente voto:

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

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

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

Fonte: Dantia-FJ

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

52. Não aceita, a autoridade lançadora nem a DRJ, a rapidez com que as vendas são feitas.
53. Toma como ponto inicial para a venda de bens importados, o pós-desembaraço.
54. Contudo, Caro Julgador, a norma proíbe a compra para encomendante pré-determinado, **após embarque da mercadoria, ultimada a compra sem comprador estabelecido, nada impede que, após embarque da carga, a empresa importadora inicie o procedimento de venda, otimizando, portanto a logística operacional. É o que faz a OKSN e que, embora não tenha tomado a termo, narrou à Doute Fiscal.**
56. Repita-se, por relevante, ao contrário do que teoriza a Doute Fiscal, a fiscalizada não sabia perfeitamente em quantidades e sortimento a exata demanda dos seus clientes.
57. A verdade é que sabe, **e isso qualquer homem de negócio o sabe**, qual a demanda do mercado. Com isso, oferecia a venda lotes fechados (tal qual os leilões da Receita Federal), de produtos, onde o atrativo, além da própria mercadoria, é a possibilidade da compra por preços mais competitivos, haja vista ser no atacado.

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

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

E, para levar adiante a comparação, à 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 enaltes de mercadoria provavelmente se deveriam à inexistência de homens de negócio na RFB, que, mesmo dispondo de ampla publicidade e sequer desejando lucro, não alcançariam a eficiência da recorrente e de seu único negociador.

No caso em análise, o fisco, após verificar o fluxo financeiro da empresa, e mapeá-lo, percebeu aportes diversos não identificados que tornaram claro que a empresa não detinha, por si, recursos para financiar as importações declaradas como próprias. Tratavam-se, assim, de operações de terceiros. Isso resta provado pela simples impossibilidade de a empresa revelar objetivamente a origem e a disponibilidade dos valores empregados na operação (associada à presunção estabelecida no do art. 23, § 2º do Decreto-Lei nº 1.455/1976).

Mas a fiscalização seguiu adiante em seus trabalhos, buscando evidenciar de que forma as operações de venda se relacionavam às declarações de importação da 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.

Tomemos um deles (fl. 9600), no qual a **OKSN** importou (DI nº 12/00976993) exatamente 200 pastas de notebook, 5000 minilanternas, e 52.100 fones de ouvido, de 7 modelos diferentes, sendo tais itens integralmente vendidos na data do desembaraço da mercadoria à "CH Comércio de Presentes LTDAEPP", conforme nota fiscal nº 794. Ou outro, relacionado à fl. 9601:

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

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

Poderia a fiscalização ter seguido ainda adiante, com circularização às empresas compradoras, como demanda a recorrente em suas peças de defesa? Claro que sim.

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

Atenta contra a lógica e a razoabilidade (e contra a própria capacidade intelectual deste tribunal administrativo) crer, por exemplo, que a mercadoria importada na DI nº 11/0716336-8 (fl. 9602) teria sido adquirida sem qualquer perspectiva de venda:

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

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

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

Nessa seara, até se aceitaria, por irrazoável que fosse, a argumentação da recorrente, se acompanhada de um mínimo de amparo documental. Mas nenhum

esforço faz a recorrente nesse sentido. Da mesma forma, nenhum esforço faz a defesa para contrapor objetivamente a conclusão fiscal, demonstrando, em contraposição ao fluxo financeiro delineado pela fiscalização, exatamente quem efetuou cada depósito em sua conta-corrente, financiando as operações de importação.

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

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

Conforme se percebe, ao contrário do afirmado pela Recorrente em sua defesa, a Fiscalização não se baseou em mera presunção para realizar o lançamento, mas sim em um conjunto abundante de provas e indícios que foram detalhados pelo Auditor Fiscal em seu Termo de Verificação Fiscal, no qual foram demonstrados aspectos relevantes quanto: i) a falta de capacidade operacional e financeira para realizar as operações da OKSN; ii) que os mesmos lotes de mercadorias importadas eram vendidos integralmente em curto espaço de tempo do desembarque, a um único cliente; e iii) as entradas de numerário na conta corrente da empresa, contabilizadas como "Recebimentos de Clientes", ocorrem sem identificação de cliente ou nota fiscal.

Nesse cenário, estando devidamente provado nos autos que as mercadorias importadas por meio das DIs anteriormente listadas tiveram como destinatário predeterminado, a empresa **XIAOQIN QIU** foi corretamente identificada como a real adquirente das mercadorias.

Ademais, quanto a tese da impossibilidade de se aplicar a pena de perdimento convertida em multa em razão da derrogação ocorrida desde a Lei nº 11.488/07, não tem razão a Recorrente em sua argumentação, pois ambas as multas coexistem. A aplicação da multa prevista ("cessão de nome") no referido dispositivo legal trata daquela situação particular de quem atuou como pessoa interposta, cedendo seu nome para um terceiro acobertado nas importações, diferente da multa objeto dos autos que tem aplicação contra o real adquirente das importações. Nesse mesmo sentido, a súmula CARF nº 155, a seguir reproduzida:

Súmula nº 155

A multa prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/07 não se confunde com a pena de perdimento do art. 23, inciso V, do Decreto Lei nº 1.455/76, o que afasta a aplicação da retroatividade benigna definida no art. 106, II, "c", do Código Tributário Nacional.

Desta feita, a aplicação da penalidade de "cessão de nome" prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007 tem aplicação apenas nos casos de interposição fraudulenta comprovada, isto porque a lei cita em seu texto o "acobertamento de seus **reais** intervenientes" e é aplicada contra aquele que cedeu o seu nome para viabilizar as importações:

Art. 33. A pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no **acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários** fica sujeita a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada, não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais).

(negrito nosso)

Resta claro, assim, que o citado dispositivo trata de situação distinta da aqui discutida nos autos, sendo certo, também, que ambos os dispositivos regulamentadores das multas citadas se encontram em plena vigência.

A Recorrente afirma, ainda, em sua defesa, que para a caracterização da infração objeto do processo ora analisado, necessário se faz demonstrar a ocorrência de efetivo dano ao erário. Nesse sentido, diz que na autuação não se indicou qual ou quais valores nas importações já repisadas apresentaram diferença. Assim, não tendo havido comprovação de dano em concreto ao erário, imperioso é o reconhecimento da nulidade do procedimento fiscal.

Não cabe razão à Recorrente, uma vez que a verificação da suficiência no recolhimentos dos tributos incidentes sobre a importação não consta no tipo infracional previsto no art. 23, do Decreto Lei nº 1.455/1976 como determinante para estabelecer se houve dano ao erário.

É posição predominante nas turmas colegiadas do CARF que o dano ao erário decorre da própria lei. Comprovadas as condutas que compõe o tipo, está caracterizada a ocorrência de dano ao erário. Assim, não há necessidade de se discutir a existência ou não de dano ao erário porque a própria lei define que existe dano ao erário se os elementos apurados se enquadram no tipo infracional.

Esse entendimento também foi defendido pelo Conselheiro Rosaldo Trevisan em voto proferido no acórdão nº 3401003.892, *in verbis*:

É cristalino que o texto (essencialmente no caput e no § 1o) não está a dizer que só quando ocasionarem dano ao Erário as infrações ali referidas serão punidas com o perdimento. Ele está, sim, trazendo claramente duas afirmações: (a) as infrações ali relacionadas consideram-se dano ao Erário; e (b) o dano ao Erário é punido com o perdimento. Disso, silogisticamente, pode-se afirmar que as infrações ali relacionadas são punidas com o perdimento. Não há margem para discussão se houve ou não dano ao Erário, no caso concreto. Seria improdutivo discutir, v.g., o dano ao Erário no caso de abandono de mercadorias pelos importadores (conduta tipificada no inciso II do art. 23).

Aliás, as disposições do Decreto Lei surgem exatamente para regulamentar dispositivo constitucional (art. 150, § 11 da Constituição de 1967): “Não haverá pena de morte, de prisão perpétua, de banimento, ou confisco, salvo nos casos de guerra externa psicológica adversa, ou revolucionária ou subversiva nos termos que a **lei** determinar. **Esta disporá também, sobre o perdimento de bens por danos causados ao Erário**, ou no caso de enriquecimento ilícito no exercício de cargo, função ou emprego na Administração Pública, Direta ou Indireta”, como se depreende de sua Exposição de Motivos (item 17):

17. Nos artigos 23 e 24, com fulcro no artigo 153 da Lei Magna, **enumeram-se as infrações que, por constituírem dano ao Erário, são punidas com a pena de perdimento dos bens**. De fato, todas as hipóteses arroladas, quase todas já existentes em legislação anterior, representam um comprometimento a dano de nossas reservas cambiais e uma inadimplência de obrigações tributárias essenciais.

Assim, é inócua a discussão sobre a existência de dano ao Erário nos dispositivos citados, visto que o dano ao Erário decorre do texto da própria lei (em verdade, decreto lei, com força de lei). E por mais que se sustentasse eventual inconstitucionalidade da norma, careceria este tribunal de competência para avaliar a matéria, em face da Súmula CARF nº 2.

Assim, ocultar sujeito passivo, real vendedor, comprador ou responsável pela operação de comércio exterior, mediante **fraude ou simulação** (como aqui já exposto, sendo irrelevante se a importação foi “por conta própria” ou “por encomenda”, ou, ainda, se houve subtração de tributos) é infração aduaneira (por violar normas de controle aduaneiro, que extrapolam o viés tributário), sendo inclusive objeto de responsabilização de acordo com a legislação aduaneira.

Essa matéria também já se encontra sumulada pelo CARF, *in verbis*:

Súmula nº 160

A aplicação da multa substitutiva do perdimento a que se refere o § 3º do art. 23 do DL 1.455/1976 independe da comprovação de prejuízo ao recolhimento de tributos ou contribuições.

No tocante às questões constitucionais suscitadas pelo contribuinte, a exemplo da desproporcionalidade da multa aplicada, essas matérias estão na competência de julgamento do Poder Judiciário, consoante a Constituição Federal, arts. 97 e 102, I, "a", III e §§ 1º e 2º. Nesse sentido, o Regimento Interno do CARF também veda o afastamento de lei com fundamento na inconstitucionalidade nos julgamentos deste Colegiado, exceto nos casos previstos, conforme transcrito a seguir:

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.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal;

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

b) Decisão do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-B ou 543-C da Lei nº 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil (CPC), na forma disciplinada pela Administração Tributária;

c) Dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1973.

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil (CPC), deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

(negrito nosso)

Por fim, argui da necessidade se dar ciência à Recorrente dos termos defensivos eventualmente apresentados pela empresa OKSN para o exercício de sua plena defesa, sob pena de nulidade do cerceamento de defesa.

Essa solicitação da recorrente não encontra abrigo nas normas que disciplinam o processo administrativo fiscal. Além disso, sequer a empresa OKSN é parte no presente processo, o que impede qualquer manifestação legítima nesses autos.

Dispositivo

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer parcialmente do recurso voluntário, e, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo