



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10314.720625/2021-44
ACÓRDÃO	3402-012.762 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ALL GREEN IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Obrigações Acessórias

Período de apuração: 19/09/2016 a 27/02/2018

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA PRESUMIDA. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA COMPROVADA. DISTINÇÃO.

A interposição fraudulenta pode ser presumida quando não há comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados para a realização da importação (art. 23, V, § 2º do Decreto-Lei nº 1.455/1976), ou comprovada, na existência de um conjunto de provas que demonstre a ocorrência de fraude ou simulação com o intuito de interpor um terceiro entre o real adquirente e as autoridades fiscais, ocultando o beneficiário do controle aduaneiro (art. 23, V do Decreto-Lei nº 1.455/1976).

CESSÃO DE NOME. ACOBERTAMENTO DE INTERVENIENTES. MULTA.

A pessoa jurídica que ceder seu nome, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros, com vistas ao acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários fica sujeita a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada, observado o valor mínimo de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais).

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade do Auto de Infração e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos – Relatora

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores José de Assis Ferraz Neto, Mariel Orsi Gameiro, Cynthia Elena de Campos e Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente). Ausentes o conselheiro Anselmo Messias Ferraz Alves e a conselheira Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o **Acórdão nº 104-012.770**, proferido pela 6ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 04 que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação e manteve o lançamento de ofício, conforme ementa abaixo reproduzida:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 19/09/2016 a 27/02/2018

CESSÃO DE NOME. ACOBERTAMENTO DE INTERVENIENTES. MULTA.

A pessoa jurídica que ceder seu nome, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros, com vistas ao acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários fica sujeita a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada, observado o valor mínimo de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais).

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Por bem reproduzir os fatos ocorridos até aquele momento, transcrevo o relatório da decisão de primeira instância:

Trata o presente processo de auto de infração no valor de R\$ 167.742,35 (CENTO E SESENTA E SETE MIL SETECENTOS E QUARENTA E DOIS REAIS E TRINTA E CINCO CENTAVOS) referente à multa de 10% do valor da operação por cessão de nome para a realização de negócios de comércio exterior, com acobertamento dos reais intervenientes ou beneficiários, conforme consta do art. 33 da Lei n.º 11.488/2007, lavrado contra o contribuinte qualificado em epígrafe, com sujeição passiva solidária de ABEL ZELLA (CPF nº 040.328.799-58).

1. DA AÇÃO FISCAL

1.1. Introdução

Informa a fiscalização que, em 25/10/2019, foi realizada ação fiscal na empresa ALL GREEN com o objetivo específico de verificar indícios de interposição

fraudenta de pessoas em operações de comércio exterior, por meio do procedimento especial regulamentado pela IN SRF nº 228/2002. E, após o término dos trabalhos, concluiu-se que a empresa ocultou os reais interessados nas importações registradas em seu nome mediante fraude através de esquema envolvendo “empresas laranja”.

1.2. Informações sobre a empresa

A ALL GREEN foi constituída em 2014 como empresa de responsabilidade limitada pelo Sr. CARLOS EDUARDO VARGAS FERREIRA, CPF 097.188.537-07 e pelo Sr. ABEL ZELLA, CPF 040.328.799-58. Em 04/12/2018, converteu-se em empresa individual de responsabilidade limitada – EIRELI, quando da saída do sócio CARLOS EDUARDO.

A matriz localiza-se em São Paulo/SP, havendo uma filial em Maceió/AL, e conta com sete funcionários, conforme Livro de Registro de Empregados.

Em diligência na matriz, a fiscalização verificou que no local funcionam 5 salas comerciais e além da ALL GREEN, operam a PARTNER ASSESSORIA EMPRESARIAL LTDA (CNPJ 24909644) e outra empresa chamada ANKL LOGISTICS DO BRASIL EIRELI (CNPJ 13.657.048/0001-19).

A PARTNER pertence a Yuan Jo Chuan, cônjuge de Abel Zella e sua razão social é BASEX GROUP. A ANKL pertence a Simon Lin, sendo Abel Zella e Yuan Jo Chuan ex-sócios. E no mesmo endereço ainda há a empresa X8 IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA (CNPJ 15.180.598/0001-15).

A fiscalização observa que:

Evidências mostram que a X8 e a ALL GREEN integram um mesmo grupo empresarial, denominado BASEX-GROUP, entre elas estão endereços de e-mails usados por ambas as empresas, relacionamento com os mesmos fornecedores estrangeiros e clientes no mercado interno, compartilhamento de escritórios e prestadores de serviço.

1.3. Dos procedimentos fiscais em terceiros

Analizando os clientes da ALL GREEN que compravam mercadorias oriundas das suas importações na modalidade direta, a fiscalização detectou muitas empresas que se destacavam pelo grande volume de aquisições, mas que possuíam fortes indícios de serem empresas de fachada.

Diante disto, tais empresas foram diligenciadas e para aquelas que foram constatadas como inexistentes de fato, foi feita de ofício a baixa do CNPJ. Havendo algumas que, anteriormente à diligência, já possuíam a situação cadastral baixada por pelo mesmo motivo.

Um terço das vendas da ALL GREEN no período (equivalente a R\$ 41.389.330,31) foi destinado a 158 empresas que hoje encontram-se com o CNPJ BAIXADO, INAPTO ou NULO.

A título de exemplo, a fiscalização lista em seu relatório fiscal algumas das empresas que foram diligenciadas e que tiveram o CNPJ baixado, ilustrando com fotos das fachadas, as quais correspondiam a imóveis abandonados, inclusive residenciais.

1.4. Das intimações realizadas e da quebra do sigilo bancário

Em 09/10/2019, por ocasião da diligência, foi dada a ciência pessoal do Termo de Início de Fiscalização e de Intimação cujos quesitos tinham os seguintes objetivos:

- 1) verificar a capacidade e operacional da empresa: se é dona ou aluga o imóvel em que funciona, se possui estrutura para a atividade como linha telefônica, internet, conta de luz, funcionários;*
- 2) verificar a saúde financeira e governança: se auferir lucros ou prejuízos, distribui lucros, se tem controle contábil sobre contas a pagar e a receber e outros aspectos da administração da empresa;*
- 3) verificar a fonte de financiamento de suas atividades: se contraiu empréstimos, apresentar os respectivos contratos; se foi do recebimento de vendas, comprovar que recebeu de quem comprou; comprovar a integralização do capital;*
- 4) verificar se era a importadora quem realmente realizava as negociações de compra e venda, tanto com fornecedores estrangeiros quanto com clientes no mercado interno, apresentando comunicações por e-mail, mensagens de aplicativo, comprovante de ligação em conta de telefone, anotações em cadernos, contratos etc.;*
- 5) verificar o pagamento das importações e os documentos instrutivos (contratos de câmbio e faturas internacionais); e*
- 6) entender a logística da empresa: quem contrata o frete, onde os clientes retiram as cargas importadas ou para onde são transportadas etc.*

A fiscalizada não respondeu de forma satisfatória aos questionamentos e foi reintimada mais de uma vez, de forma que vários itens restaram sem comprovação.

A ALL GREEN abriu voluntariamente seu sigilo bancário ao apresentar seus extratos bancários e contratos de câmbio. Uma vez aberto por parte do contribuinte, a fiscalização solicitou Requisição de Movimentação Financeira (RMF) às instituições financeiras para validar os extratos bancários recebidos e para identificar os reais pagadores dos boletos registrados nas carteiras de cobrança bancária e reais depositantes dos cheques, já que a ALL GREEN não o fez.

A fiscalização ressalta que as quebras de sigilos foram requeridas em estrita observância ao Art. 6º da Lei Complementar nº 105/2001 (já declarado constitucional pelo STF) e seguindo os ritos prescritos no Decreto nº 3.724/2001.

1.5. Das importações no período fiscalizado

Entre 01/01/16 e 28/02/19, a ALL GREEN importou na modalidade direta R\$ 64.416.677,47 (CIF) e R\$ 11.223.194,95 (CIF) na modalidade por conta e ordem,

totalizando R\$ 75.639.872,42 (e-fls. 8533). Tendo registrado no total 631 declarações de importação – DI, que compreendem mais de 21 milhões de unidades de mercadorias.

Todas as DI foram registradas pela filial da ALL GREEN em Maceió/AL, porém quase todas as mercadorias foram desembarcadas no Porto de Itaguaí e despachadas no Porto Seco de Nova Iguaçu/RJ.

Em relação ao pagamento, foi declarado nas DI que as importações seriam liquidadas em até 180 dias.

Na modalidade direta, o valor aduaneiro importado foi de R\$ 64.417.007,92, mais R\$ 14.285.544,31 equivalente ao II, R\$ 7.277.281,60 de IPI, R\$ 1.384.756,86 de PIS e R\$ 6.662.454,47 de COFINS. No total, a empresa teve que investir R\$ 94.027.045,16 para adquirir os produtos importados, sem contar o ICMS. Conforme detalhado na tabela abaixo:

Ano	2016	2017	2018	2019 (até fev)	Total Geral
Valor Aduaneiro	8.610.228,43	7.814.967,69	45.929.450,52	10.471.096,97	72.825.743,61
Valor Aduaneiro + Tributos	12.414.506,89	11.344.286,19	67.362.670,31	15.305.075,78	106.426.539,17

Da análise das importações do período, a fiscalização faz a seguinte observação:

Fazendo uma análise das importações por ano, foi muito interessante notar que elas explodiram em curto espaço de tempo, sendo o volume de 2018 seis vezes maior que 2017, e os dois primeiros meses de 2019 6,3 vezes maior que o mesmo período de 2018.

1.6. Do resultado com as vendas no mercado interno

A fiscalização baixou as NFe emitidas pela ALL GREEN entre 01/2016 e 09/2019, considerando apenas aquelas de efetiva vendas de mercadorias e destacando os valores obtidos livres dos impostos de consumo (ICMS e IPI). E constatou:

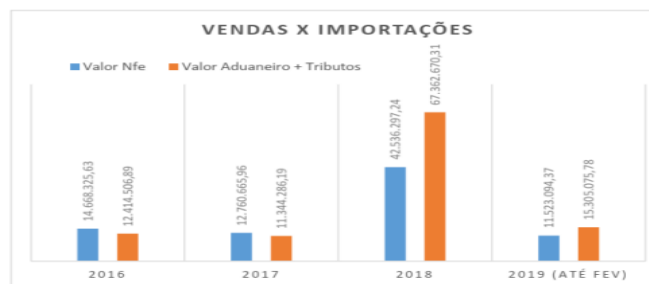
as vendas foram diluídas em centenas de clientes, mas 28 deles se destacaram por concentrarem 42% do total, em compras superiores a R\$ 1 milhão, e mais da metade deles (15) encontram-se com inscrição baixada ou inapta no CNPJ.

(....)

Chama a atenção também que o valor das vendas entre 01/2016 a 09/2019, de R\$ 114.775.909,76, é muito pouco superior ao que foi dispendido nas importações no período fiscalizado (01/2016 a 02/2019, R\$ 106.426.539,17). Se considerarmos o ICMS na importação, fatalmente os dispêndios superariam as vendas.

Analisando as vendas e dispêndios com importações (sem ICMS) estritamente no período 01/2016 a 02/2019, os dispêndios superam as vendas na ordem de R\$ 24.932.155,97, ou seja, a conta não fecha.

Observa a fiscalização que, mesmo havendo um prejuízo nítido, as importações e respectivas vendas no mercado interno continuaram subindo vertiginosamente, conforme gráfico abaixo:



Em complemento, destaca a fiscalização que a Escrituração Contábil Fiscal – SPED ECF demonstra que a ALL GREEN é uma empresa deficitária, visto que, à exceção do ano de 2016, ela declara resultado negativo nos demais períodos analisados (-499.665,77 em 2017; -1.169.897,70 em 2018 e -1.495.496,57 em 2019).

A fiscalização analisou também as DRE – Demonstração do Resultado do Exercício, enviadas ao SPED Contábil pelo contribuinte, e comparou com a elaboração das DRE feitas pelo sistema Contágil, o qual monta a declaração com base no plano de contas do fiscalizado, de acordo com as regras de contabilidade, posto que nas DRE elaboradas pelo contribuinte há a liberdade de inserir os valores desejados, não precisando vinculá-los ao seu plano de contas. Tanto que em 2016, a empresa declara um prejuízo do exercício de R\$ 241.681,13 e um resultado líquido de R\$ 123.610,04 na mesma DRE.

E a fiscalização verificou que apesar de a empresa contabilizar prejuízos em suas DRE, estas diferem bastante das obtidas pelo sistema Contágil, ou seja, nas DRE elaboradas pelo sistema os prejuízos contabilizados são bem maiores que os por ela declarados. E observa:

Não há muito o que comentar. São prejuízos cada vez maiores a cada ano, sendo que nas DRE com base no plano de contas o rombo fica ainda maior. Também fica claro que, com exceção de 2019, as ECD não têm correspondência com a ECF, trazendo dúvidas sobre a idoneidade da escrituração.

Isso é prova produzida pelo próprio contribuinte de que não possui capacidade financeira para operar no comércio exterior e que não pode arcar com as importações.

Tendo sido questionada sobre esta inconsistência e demandada a comprovar a fonte primária de recursos para financiar suas importações, a empresa respondeu que utilizou recursos do caixa, cuja origem é o recebimento pelo pagamento de mercadorias vendidas no mercado interno. Contudo, a fiscalização considerou esta resposta insatisfatória, visto ter apurado que tais recursos foram muito inferiores ao dispendido com as importações, sendo, pois, fonte insuficiente de financiamento dos pagamentos aos exportadores.

Diante disto, a fiscalização intimou a empresa a esclarecer qual a fonte de recursos utilizada nas importações, uma vez que a sua contabilidade demonstrava prejuízos em anos consecutivos, custos das mercadorias vendidas praticamente igual à receita líquida e margem de lucro de apenas 3% em 2018. Em resposta, a ALL GREEN informou que a empresa iniciou suas atividades em 2014 com capital

social integralizado de R\$ 200.000,00, os quais foram utilizados para as primeiras importações, tendo pleiteado prazo para pagamento junto a seus fornecedores, e que além disto fez empréstimos bancários.

Os contratos de empréstimos citados são três de 2014 (67 mil, 150 mil e 206 mil), um de 2016 (250 mil) e um de 2017 (450 mil). No que a fiscalização observa:

Esses valores mais o do capital social são irrisórios perto do volume dispendido com importações, que supera as dezenas de milhões de reais, e a margem de lucro praticada e a própria contabilidade da empresa mostram que no período não houve lucratividade que fizesse esse capital girar mais de 100x. Pelo contrário, contabilizou prejuízos.

(....)

A ALL GREEN acabou entregando novos balanços e DRE em 13/07/2020, como já dito, o que não mudou em nada o quadro, pois continuou a apresentar passivos a descoberto crescentes de 2016 a 2018.

Com esse quadro econômico drástico e com ausência de recolhimento de IRPJ e CSLL de 2016 a 2020 causou absoluta estranheza constatar que os sócios declararam na DIRPF ano calendário 2018 ter recebido o total de R\$ 1.025.000,00 a título de distribuição de lucros da ALL GREEN. Questionada, a ALL GREEN mais uma vez alegou problemas de contabilidade.

(....)

Passados os 15 dias solicitados, até hoje a ALL GREEN não explicou essa distribuição de lucros, não apresentou retificação da contabilidade, não demonstrou que houve efetivamente esse pagamento aos sócios ou a devolução deles à sociedade e tampouco os sócios retificaram suas DIRPF, sendo um quesito não cumprido pela empresa.

As respostas de nada esclarecem como a ALL GREEN financiou suas importações com sucessivos déficits.

1.7. Fraude no recebimento das vendas – ocultação da origem dos recursos em caixa

Diante da constatação de que a ALL GREEN possuía clientes de fachada, a fiscalização se concentrou em analisar os recebimentos (pagamentos) das vendas da ALL GREEN no mercado interno, a logística empregada para a entrega das mercadorias e outros elementos que pudessem provar que a empresa agia **mediante fraude**.

1.7.1. Da inexistência de comunicação com os clientes

A fiscalização demandou à ALL GREEN provas das negociações com clientes (contratos comerciais, comunicações através de e-mail, mensagens eletrônicas etc.) e comprovantes dos recebimentos das vendas que envolviam os clientes já declarados como inexistentes.

A empresa respondeu que os contatos com clientes eram de forma pessoal e por telefone, não havendo comunicações escritas ou formais. E que todos os

faturamentos foram feitos a pessoas jurídicas em situação fiscal regular, desconhecendo qualquer cliente tido como pessoa jurídica inexistente. E que todos seus clientes honravam com os pagamentos das vendas.

Neste ponto a fiscalização faz as seguintes observações:

A ALL GREEN quer fazer acreditar que não sabia que seus clientes eram empresas de fachada, mas não há um único documento escrito que prove haver algum tipo de tratativa entre ela e seus clientes. Tudo, as compras de milhões de mercadorias por milhões de reais, convenientemente foi tratado pessoalmente ou por telefone. Isso é impossível, o responsável pela operação se perderia na quantidade gigantesca de transações.

(....)

Quanto aos recebimentos das vendas, a ALL GREEN aparenta ter um controle efetivo sobre eles, vide as planilhas entregues à fiscalização com as datas, valores e o cliente que realizou o pagamento. Mas os compradores das mercadorias identificados como empresas de fachada, que são as que interessam, só pagaram por meio de cheques, boletos bancários ou depósito em dinheiro.

E nessas modalidades há grandes brechas para fraudes, pois um boleto pode ser pago por um terceiro e um depósito com cheque também pode ser feito por terceiro usando vários cheques de terceiros. E há grande dificuldade por parte das instituições bancárias de identificar o verdadeiro pagante ou depositante.

Em relação aos cheques, o extrato bancário da conta 232130, agência 2884 do banco Bradesco, mostra que foram devolvidos 826 cheques, totalizando R\$ 2.655.987,75. Não seria possível cobrar o pagamento desses cheques devolvidos sem que houvesse cobranças por escrito.

1.7.2. Fraude nos depósitos em cheques

Os registros dos depósitos em cheques foram obtidos por meio de Requisição de Movimentação Financeira com o banco Bradesco, instituição que recebia os depósitos. No total, a ALL GREEN recebeu líquidos R\$ 17.783.751,49 mediante depósitos de cheques, a grande maioria a partir do 2º trimestre de 2018. E a fiscalização faz a seguinte ressalva:

Os valores no extrato, no entanto, não batem com a relação de cheques recebidos apresentada pela ALL GREEN (Documentos Diversos - Outros - Planilha cheques e francesinhas). Segundo essa planilha, a empresa teria recebido mais de R\$ 29 milhões na conta do Bradesco. Como a informação do extrato é a oficial, a ALL GREEN superdimensionou seus recebimentos, comprometendo ainda mais o argumento de que seus recursos em caixa financiavam suas importações.

A ALL GREEN informou que seus clientes depositavam diretamente os cheques na sua conta. E a relação de depósitos encaminhada pelo Bradesco mostrou que quase todos foram realizados na agência em que a ALL GREEN possui conta (agência Bradesco nº 2884 – Pq. da Aclimação), localizada a poucos metros da empresa.

No relatório fiscal constam alguns exemplos destas operações:

FELIPE OLIVEIRA DOS REIS, CNPJ 31.072.811/0001-21, baixado por inexistência de fato (...). O endereço cadastral desse cliente era na Rua Santa Ifigênia, 279, no centro de São Paulo. Há uma agência do Bradesco a 900 metros a pé da empresa, mas os depósitos foram fisicamente realizados na agência Bradesco da ALL GREEN no bairro Aclimação, que fica a 6km de carro, no percurso mais curto.

Diante disto, a fiscalização destaca:

Diversos outros depósitos de vários supostos clientes foram realizados na agência da ALL GREEN, contrariando o bom senso de não se deslocar desnecessariamente em uma cidade como São Paulo, quando poderiam fazê-los em qualquer outra agência mais próxima.

Mesmo os depósitos de clientes localizados em outros municípios ou estados (Rio de Janeiro - RJ, Porto Velho – RO, Guarulhos – SP, Porto Alegre – RS e São João de Meriti/RJ) foram feitos na agência da ALL GREEN, o que levou a fiscalização a concluir “que era alguém a mando da empresa quem efetivamente depositava”.

Outro ponto relevante que a fiscalização identificou através da microfilmagem dos cheques foi que nenhum deles foi emitido pelos depositantes, todos eram cheques de terceiros. Inclusive foi percebido a presença de cheques de mesmos emissores em envelopes de depósitos de empresas diferentes e num período muito próximo. Bem como observou-se que havia cheques cujo campo do beneficiário estava carimbado como ALL GREEN e também X8 IMPORTAÇÃO, a qual já foi autuada por esta fiscalização e teve seu CNPJ declarado inapto por irregularidades no comércio exterior, reforçando o entendimento de que fazem parte de um mesmo grupo empresarial.

1.7.3. Fraude nos pagamentos de boletos bancários

Segundo a fiscalização, os depósitos de cheques foram um dos principais ingressos de recursos nas contas da ALL GREEN, mas o recebimento de boletos em carteira de cobrança (também chamado de francesinhas) foi parcela ainda mais relevante do caixa da empresa, somando R\$ 49.836.310,56 no período fiscalizado.

A fiscalização requisitou ao Bradesco, mantenedor da carteira de cobrança, a identificar os reais pagadores dos boletos. E também, ao Itaú Unibanco e ao Banco do Brasil, instituições onde houve quantidade relevante de pagamentos. Os pagamentos identificados mostraram que, na maioria dos casos, terceiros que a princípio não tinham nenhuma relação com a ALL GREEN liquidaram os boletos, conforme planilhas anexadas ao processo.

A relação abaixo lista os pagadores identificados em ordem de acordo com o volume de pagamentos:

Pagador	Valor	%
L R SILVA SERV DE D ADUANEIR	9.987.894,33	30,30%
COMEXLOG BRASIL ADUANEIRA LT	1.978.099,77	6,00%
GOLD DIAMOND COMERCIO DE PRESENTES LTDA	2.607.024,93	7,91%
CNP COMERCIO E LTDA EPP (<i>baixada no CNPJ</i>)	1.721.677,06	5,22%
MITO-INKTEC IMPORTACAO E EXPORTACAO DE T	1.306.448,24	3,96%
Demais 174 pagadores	15.359.570,36	46,60%
Total Geral	32.960.714,69	100,00%

Observa-se que a maior pagadora de boletos isolada é a empresa L. R. SILVA SERVIÇOS DE DESPACHANTE ADUANEIRO, CNPJ 15.402.040/0001-37, cujo responsável é o empresário individual e despachante aduaneiro LUÍS RODRIGUES DA SILVA, CPF 932.411.197-34.

E destaca a fiscalização:

Como se nota, não é uma empresa comercial, mas um despachante aduaneiro que não deveria ter relação nenhuma com as revendas no mercado interno do importador.

(....)

O que parece ilógico ganha características claras de lavagem de dinheiro quando constatamos que a maior parte desses pagamentos da L. R. SILVA referem-se a empresas comprovadamente inexistentes de fato ou com histórico de interposição fraudulenta no comércio exterior.

(....)

A própria L. R. SILVA não possui capacidade financeira própria para ter movimentado esse volume de recursos, pois não recolheu impostos e contribuições federais nos últimos 5 anos e seu sócio deixou de entregar as DIRPF 2016, 2017 e 2018 e na DIRPF 2020 declarou receber R\$ 38.200,00 de rendimentos e R\$ 84.330,00 de patrimônio.

É evidente que a L.R. SILVA é apenas uma intermediária para ocultar a origem dos recursos que chegaram na ALL GREEN e foram usados para financiar suas operações de comércio exterior.

A fim de tentar seguir o caminho do dinheiro, foi aberto procedimento fiscal TDPF nº 0819500-2020-00016-8 na L. R. SILVA e, após intimar a empresa e seu sócio, nenhuma resposta foi dada. O não atendimento às intimações possibilitou a quebra do sigilo bancário via RMF (fls. 8576 a 8567), porém não houve sucesso na identificação de pessoas com capacidade econômica e financeira por trás dos ingressos nas contas da empresa.

Diante desse cenário, foi declarada a inaptidão do CNPJ da L.R. SILVA.

1.7.4. Locais das entregas das mercadorias importadas

De acordo com o relatório fiscal “um dos questionamentos feitos à ALL GREEN foi sobre quem efetivamente recebeu fisicamente as mercadorias, pois não poderiam ter sido recepcionadas pelos clientes fantasmas”.

E a empresa respondeu que:

A maior parte das mercadorias é retirada pelos clientes com as respectivas notas fiscais. Nos demais casos, após liberação da mercadoria pela alfândega, a transportadora contratada (pela All Green) retira a mercadoria diretamente na alfândega e separa imediatamente alguns pedidos em seu próprio depósito e procede as entregas diretamente para os clientes. Não há um controle de assinaturas dos canhotos, sendo o pagamento realizado pelo cliente a prova de que a entrega se efetivou.

Contudo, a fiscalização contesta esta resposta afirmando que:

Empresas transportadoras têm o costume de colher a assinatura da pessoa responsável pelo recebimento de um produto, pois serve de prova de que a entrega foi realizada.

(....)

Também não procede a informação de que a maior parte das mercadorias é retirada pelos clientes. A esmagadora maioria das notas fiscais registram que há uma transportadora envolvida, que necessariamente coletou os produtos no recinto aduaneiro. Como as mercadorias foram desembarçadas em sua maioria em Nova Iguaçu/RJ, como a maioria dos clientes está registrada em São Paulo e como a ALL GREEN não remeteu as mercadorias a armazéns próprios ou contratados, pois só há um esse tipo de registro em notas fiscais (NFe 167 de 14/09/2018), significa que os produtos seguiram diretamente para o destinatário por meio da transportadora.

Diante deste contexto, a fiscalização baixou através do SPED os Conhecimento de Transporte Eletrônico (CTe) emitidos em que a ALL GREEN é a remetente registrada. E, consultando os destinatários (inclusive os inexistentes de fato) constatou que:

- os endereços de entrega diferiam dos cadastrados nos CNPJ's dos clientes;
- tais endereços coincidiam com locais de comércio popular de São Paulo/SP;
- em muitos casos a entrega foi feita em endereços diferentes para o mesmo cliente;
- muitos destes clientes têm endereço cadastral a milhares de quilômetros distantes desses pontos de entrega.

E a fiscalização faz o seguinte destaque:

Fica nítido que um endereço serve a várias empresas diferentes e que também endereços mudam em relação a um mesmo cliente. Em condições normais isso seria impossível, mas serve como prova robusta de que outras pessoas recebiam essas mercadorias e a ALL GREEN como vendedora e a EASY TRANSPORTES DE CARGAS, como transportadora, ambas administradas na época por Carlos Eduardo Vargas Ferreira, sabiam desse fato inevitavelmente.

Quando questionada sobre estas incongruências, a fiscalizada respondeu que “Todas as entregas são coordenadas entre os CLIENTES e a empresa TRANSPORTADORA, portanto não nos diz respeito esse controle”.

1.7.5. Da proximidade da importação e emissão das notas fiscais de vendas

Neste ponto a fiscalização observa que as notas fiscais de saída², por ocasião da venda, são emitidas sequencialmente no mesmo dia ou no seguinte que as notas fiscais de entrada referente à importação de mercadorias. E ressalta:

Lembremos que os despachos aduaneiros eram processados em sua maioria em Nova Iguaçu/RJ, ou seja, o item chegava no Rio de Janeiro e no mesmo dia já estava com a venda registrada para clientes em São Paulo/SP, Porto Alegre/RS, Porto Velho/RO, etc. Isso formalmente, pois na prática, como vimos, as mercadorias iam para São Paulo/SP.

Ainda, nas próprias notas fiscais de saída, no campo “Observações”, há referência à Declaração de Importação, sendo mais uma prova da vinculação entre a importação e a revenda no mercado interno.

A realidade é que as notas fiscais foram usadas para formalizar as vendas a empresas fantasmas e depois inserir as mercadorias na informalidade. O resultado é que os reais adquirentes desses produtos permanecem ocultos e nenhum tributo será cobrado sobre a circulação deles.

(....)

Como se não bastassem essas claras evidências, ainda há notas fiscais em que o email do destinatário foi endereçado à própria ALL GREEN e ao BASEX GROUP (grupo identificado na diligência).

Encaminhar a nota fiscal eletrônica ao e-mail do cliente é prática corriqueira no comércio, porém não há sentido o emissor encaminhar a nota fiscal eletrônica ao seu próprio e-mail. Isso mostra que o real destinatário das NFe não eram as pessoas nelas registradas.

1.8. Da inexistência de negociação com os exportadores

A ALL GREEN também foi intimada a apresentar provas de que efetivamente negociou com exportadores no exterior e assim respondeu:

Os contatos com os fornecedores chineses têm uma característica especial, sendo realizado de forma pessoal, pelo sócio da empresa e atual integrante unipessoal, ABEL ZELLA, que fala mandarim (idioma chinês) e viaja regularmente para a China para reuniões com fornecedores e participar de feiras de negócios. Destacamos que o contato pessoal é importante para criar um vínculo de confiança com os chineses, e com o tempo, obter prazos de pagamento das mercadorias, além de programar as compras e pesquisar as mercadorias disponíveis diretamente com o fornecedor e em diversas feiras de negócios que possam interessar ao mercado brasileiro. Embora Sr. Abel Zela fale mandarim, ele não domina o alfabeto e seus ideogramas, motivo pelo qual não há contatos escritos por e-mail, mas sempre contato pessoal e eventualmente, algum contato por telefone, normalmente desnecessário.

Ressaltamos ainda que alguns representantes dos fornecedores chineses tem o hábito de visitar o Brasil para tratativas de negócios, sendo inclusive realizadas diversas reuniões no estabelecimento da matriz da All Green em São Paulo.

Vide em anexo cópias dos passaportes do Sr. Abel Zella onde estão anotadas suas entradas e saídas na China, bem como comprovantes de passagens, estadias, bilhetes de trem etc. Devido a acordos consulares vigentes, Hong Kong não carimba

o passaporte na entrada de brasileiros em seu território, emitindo apenas um tíquete, os quais também foram devidamente anexados.

A fiscalização assim se pronuncia sobre esta resposta:

Da mesma forma que não há registros de negociação com clientes, não há com os fornecedores.

É humanamente impossível que tudo tenha sido tratado pessoalmente (quais produtos, quantos produtos, previsão de embarque, aviso de embarque, preço dos produtos, dados bancários para pagamento) em viagens à China.

Ainda, mostrar que viajou à China não prova que negociou com ninguém. E não podemos esquecer que foram 631 de DI registradas ao longo de 3 anos e dois meses, uma média aproximada de uma DI a cada dois dias. Não seria possível coordenar tantas etapas dessas importações sem que houvesse registros por escritos para controle e acompanhamento. Imagine administrar uma empresa com faturamento milionário só com base em conversas orais, tanto por parte de clientes quanto de fornecedores.

Além disto, a fiscalização verificou que muitas DI's não tiveram o câmbio liquidado no prazo, e quanto a isto, a ALL GREEN diz ter negociado um adiamento dos pagamentos.

Por fim, a fiscalização diz que é relevante citar que a ALL GREEN já foi autuada por ocultação do real adquirente de mercadorias importadas, no caso com identificação da pessoa jurídica oculta, em dois autos de infração.

E, levando em conta todas essas evidências, concluiu que **a ALL GREEN não comprovou a origem dos recursos empregados em operações de comércio exterior**, tendo sido financiada por pessoas não identificadas, cujos recursos foram transferidos por métodos fraudulentos de modo a impedir o rastreamento do dinheiro e a identificação dos responsáveis, caracterizando a interposição fraudulenta com base no Art. 23, inciso V e §1º, 2º e 3º, do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976.

E, em virtude da impossibilidade da apreensão da mercadoria sujeita a pena de perdimento, foi aplicada a multa prevista no Art. 73 da Lei nº 10.833/2003, calculada conforme tabela constante no relatório fiscal.

Além disto, autuou como responsável pela infração aduaneira o sócio da ALL GREEN, o Sr. Abel Zella, com base no art. 95 do Decreto-Lei nº 37, de 1966, com base nos seguintes elementos:

Como sócio administrador da ALL GREEN a partir de 13/03/2014, Abel Zella esteve à frente de todos os atos de gestão e tomadas de decisão na empresa. Inclusive, assinou as demonstrações contábeis atestando o prejuízo da empresa em todo o período fiscalizado.

Quando das respostas às intimações feitas pela fiscalização, mentiu sobre ter negociado com os clientes, uma vez que eram todos inexistentes de fato. Nesse ponto, foi responsável pela emissão das notas fiscais de venda ideologicamente falsas.

2. DAS IMPUGNAÇÕES

2.1. Da Impugnação da ALL GREEN

Regularmente cientificado do auto de infração em 22/12/2021, a empresa apresentou sua impugnação tempestivamente em 20/01/2022, alegando o que se segue.

2.1.1. Da contextualização do procedimento fiscal

Alega a impugnante que “existe uma espécie de perseguição da Impugnante pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil (AFRFB) que se extrai pela sua forma de atuação”, visto que este propôs a inaptidão da empresa como primeiro ato administrativo da fiscalização iniciada em 09/10/2019, conforme consta do PAF nº 10314.720208/2021-00. E que tal proposta gera sérias consequências para a pessoa jurídica, e complementa:

É absolutamente sem sentido lógico e racional em uma atuação que deveria ser desprovida de preconceitos, propor inaptidão do CNPJ como primeiro ato administrativo, se a ação fiscal terá seguimento.

(....)

Desta forma, propor a inaptidão do CNPJ oito meses antes da lavratura do auto de infração para aplicar a pena de perdimento das mercadorias pelos mesmos fatos, idênticos aos dois processos administrativos, tem um propósito claro, ainda que não confessado: restringir e limitar de forma juridicamente relevante as possibilidades de defesa da Impugnante.

A impugnante diz que tal ato lhe gerou diversos prejuízos, tais como, restrição do acesso ao SISCOMEX e por consequência o impedimento de realizar novas importações e de manter seu faturamento, e sem recursos financeiros a empresa não tem como se sustentar e cumprir com suas obrigações, podendo levar à sua falência.

Comprara o relatório fiscal do auto de inaptidão do CNPJ e o auto deste processo de multa e diz que:

os elementos de fato que suportaram tanto a inaptidão quanto a lavratura do auto de infração foram exatamente os mesmos e já estavam determinados desde 20/04/2021, quando houve formalização do processo administrativo de inaptidão. O fato de o auto de infração ter sido lavrado oito meses após a propositura de inaptidão não implicou em agregação, inclusão ou apresentação de novos elementos.

A constatação acima é mais um indicativo de que a propositura da inaptidão como primeiro ato administrativo praticado pelo AFRFB em decorrência do procedimento fiscal, objetou provocar o máximo de prejuízo à Impugnante (...)

Em outras palavras, a escolha em propor a inaptidão da inscrição do CNPJ como primeiro ato administrativo do procedimento fiscal não foi uma decisão inocente e não pensada. Claramente foi deliberada, pois ela se insere no contexto dos demais

atos praticados pelo auditor-fiscal ao longo da ação fiscal, em desfavor da Impugnante e objetivando levá-la à bancarrota.

Acrescenta ainda que, apesar de a proposta de inaptidão ter sido feita com fundamento no art. 23, § 2º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976 c/c art. 81, § 1º, da Lei nº 9.430/1996, com efeitos desde 12/01/2016, o AFRFB formalizou em 03/09/2021 o Processo Administrativo Fiscal nº 10314.720.618/2021-42, citado à fl. 13158 deste processo sob discussão, capitulando a sanção no art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, envolvendo declarações de importação registradas após 12/01/2016. De forma que a inaptidão foi proposta com base na interposição fraudulenta presumida e o outro lançamento foi feito com base na interposição comprovada, dito isto, destaca:

Ora, é sabido e pacificado que o art. 23, § 2º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976 trata de interposição fraudulenta presumida de terceiros e que o art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, de interposição fraudulenta comprovada de terceiros, sendo que ambas as capitulações são excludentes para as mesmas operações: ou é interposição presumida ou é interposição comprovada.

(....)

É evidente bis in idem sancionatório. É evidente mudança de critério jurídico: para os mesmos fatos, duas interpretações diferentes e capitulações sancionatórias diferentes, mas de mesma natureza jurídica e excludentes.

2.1.2. Da quebra indevida do sigilo bancário – Da prova obtida por meio ilícito

Defende a impugnante que todos os documentos obtidos mediante expedição da Requisição de Movimentação Financeira (RMF) devem ser desconsiderados e retirados do processo administrativo, pois foram obtidos por meio ilícito, dado que solicitados pela fiscalização sem observância da condição autorizadora prevista no regulamento.

Cita o disposto no art. 4º, § 2º, do Decreto nº 3.724/20014 e diz que:

O AFRFB sustentou indevidamente que a Impugnante teria aberto voluntariamente seu sigilo bancário em decorrência apresentação dos extratos bancários e contratos de câmbio. Isto não é verdade. Não houve abertura voluntária do sigilo bancário.

(....)

Ou seja, a apresentação dos extratos bancários NÃO foi espontânea, NÃO foi voluntária, ao contrário, foi IMPOSTA pela fiscalização e decorreu de atendimento à exigência explícita e específica do Fisco, sob pena de sofrer as consequências listadas no TERMO DE INÍCIO.

(....)

A emissão da RMF pelo auditor-fiscal, contrária ao regulamento, foi para atender sua comodidade, para não ter esforço laborativo (receber informações “no leiaute da Carta-Circular BACEN nº 3.454/2010”) (não prevista no regulamento) e para uma finalidade não autorizada pelo regulamento: “validar os extratos bancários recebidos”.

Em outras palavras, o sigilo bancário – assegurado constitucionalmente – foi desprezado e desrespeitado pelo auditor-fiscal porque, possivelmente, não quis digitar as informações recebidas em papel (....).

Destaca a impugnante que o II do § 3º do art. 4º do Decreto nº 3.724/2001 apresenta duas opções para o sujeito passivo atender à intimação sobre sua movimentação financeira: através da sua autorização expressa de acesso às suas informações ou apresentar tais informações. E que no presente caso, o auditor fiscal, contrariamente à norma, expediu a RMF para:

atender sua comodidade, para não ter esforço laborativo (receber informações “no leiaute da Carta-Circular BACEN nº 3.454/2010”) (não prevista no regulamento) e para uma finalidade não autorizada pelo regulamento: “validar os extratos bancários recebidos”.

Diante disto, entende que o sigilo bancário, assegurado constitucionalmente, foi desrespeitado, visto que a impugnante atendeu à intimação e apresentou seus extratos bancários, fato este incontroverso, conforme reconhecido pela fiscalização em seu relatório fiscal. De forma que tal apresentação exclui a autorização expressa. Ou seja, são situações alternativas: apresentar ou autorizar expressamente.

E como prova do ocorrido, apresenta trecho da intimação (e-fl. 21) e a sua resposta (e-fl. 65):

22. Apresentar extratos de todas as contas-correntes mantidas pela empresa no período fiscalizado. Os extratos devem ser entregues em mídia digital e no leiaute CC BACEN no 3.454/10. As instituições financeiras são obrigadas a apresentar os extratos nesse formato caso solicitado. Caso a empresa desejar entregar declaração por escrito autorizando a RFB a solicitar os extratos bancários diretamente as instituições financeiras; (destaques no original)

R: Vide anexo. Conforme e-mail enviado pelo gerente do Banco Itaú (doc. anexo) o Itaú não fornece extratos no formato solicitado, por este motivo estamos juntando extrato no formato disponível através do internet banking.

Assim, entende que o ato administrativo de emissão da RMF revelou-se ilícito, conforme previsão do art. 30 da Lei nº 9.784/19995 e, portanto, inválido, contaminando assim toda a documentação obtida através da prática deste ato. Apresenta doutrina e conclui:

todos os documentos disponibilizados pelas instituições financeiras em atendimento à RMF expedida pela fiscalização no âmbito deste procedimento fiscal, devem ser desentranhadas do processo administrativo, pela ilicitude constatada e comprovada no meio adotado pelo Fisco para obtenção das referidas provas e, também, para a finalidade motivada (validar os extratos bancários recebidos).

2.1.3. Do Procedimento Aduaneiro Especial

Segundo a impugnante a fiscalização lavrou o auto com base em alegações genéricas, amplas, abstratas, sem qualquer relação direta com as operações de comércio exterior. Informa que não foi feita correlação entre as DI's e seus

pagamentos de forma a provar que “para determinada declaração de importação registrada, o recurso financeiro empregado não teve sua origem comprovada”.

A impugnante alega que a fiscalização adotou um pré-julgamento sem se preocupar em demonstrar o nexo causal entre os fatos narrados e a infração.

Complementa informando que a ALL GREEN é pessoa jurídica regularmente constituída, em pleno funcionamento, com domicílio conhecido pelo Fisco, de forma que realizou operações comerciais de importação no pleno exercício de sua atividade econômica. Mas, a despeito disto, a fiscalização adotou uma estratégia no sentido de forçar o entendimento de que a empresa fazia parte um grupo econômico, apenas porque os sócios das demais empresas se conhecem. Ou seja, construiu um cenário desfavorável à autuada com interpretações enviesadas dos fatos. E cita trechos do relatório fiscal e faz as seguintes observações:

Alegar que os endereços de entrega eram diferentes dos endereços dos clientes e que por essa razão haveria irregularidade, é imiscuir na atividade empresarial, estabelecer um padrão de atuação que, no exclusivo entender do auditor-fiscal, deveria ser seguido e, a partir disso, desqualificar o negócio jurídico.

Configura um juízo de valor que excede as atribuições do servidor público, dado que a situação se insere exclusivamente no âmbito de uma gestão empresarial, que não está na competência de atuação do auditor-fiscal.

Destaca a impugnante que o fiscal extrapolou os limites da fiscalização no âmbito do comércio exterior, posto que:

analisou a atividade econômica da Autuada nas operações subsequentes ao que deveria fiscalizar e, diante de seu entendimento de possíveis inconsistências contábeis, inferiu pela existência de interposição fraudulenta presumida de terceiros.

(....)

o AFRFB procura, de forma desleal, construir um cenário impingindo uma situação de fato inexistente: interposição fraudulenta de terceiros.

Com relação ao tempo de repasse da mercadoria importada para os clientes, a impugnante cita a Solução de Consulta nº 158 – Cosit, de 24/09/2021, que traz o entendimento de que a legislação aduaneira não estabelece prazo mínimo para permanência de mercadoria importada em estoque. E alega que a:

saída de mercadorias quase que imediata após o desembaraço, inclusive do próprio recinto alfandegado, não é proibida e sequer inesperada (...). A saída direta ou rápida das mercadorias insere-se no contexto da gestão empresarial.

(....)

Também, para caracterizar a ocultação de terceiros mediante repasse direto e/ou imediato das mercadorias quando do desembaraço, deve necessariamente estar caracterizado o envolvimento, a participação ou a interveniência dos terceiros nos atos de execução da importação.

Assim, entende que a fiscalização procurou construir um contexto deturpado sobre a atuação da ALL GREEN. E que diante da inexistência de provas, o Fisco utilizou-se da presunção legal como forma indevida de inverter o ônus da prova. E destaca:

Com efeito, se o auditor-fiscal entendeu haver indício de interposição fraudulenta a partir das notas fiscais emitidas, é fato incontestável que o AFRFB sabia qual era o destinatário das mercadorias. Nessa condição, em tese, estariam presentes as condições de comprovação de que teria ocorrido interposição fraudulenta de terceiros, do suposto agente ocultado.

(....)

Para incidência da presunção legal é indispensável que a fiscalização aponte qual a operação de comércio exterior não teve a origem dos recursos comprovadas para, então, de forma inquestionável, incidir a presunção legal.

De forma que não seria o caso de interposição presumida.

Além disto, afirma que a fiscalização criou um cenário no sentido de fazer supor que a Autuada vendeu mercadorias para pessoas jurídicas declaradas inaptas, contudo, tais inaptidões foram declaradas após as datas de registros das declarações de importação e das entregas das mercadorias.

Entende que AFRFB não se comprometeu com a busca da verdade material, buscando provas fora da alçada das operações de comércio exterior, tal como a informação sobre a distribuição de lucros aos sócios, e observa que:

diante da inexistência de prova de ilicitude nas operações de comércio exterior, o AFRFB se utilizou de outros recursos no sentido de alcançar o seu propósito de confirmar uma tese preconcebida e um propósito traçado de, a todo e qualquer custo, não importando os meios a serem utilizados, construir um quadro desfavorável à Autuada, mesmo contra as evidências, se apegando a possíveis falhas em procedimentos e padrão de atuação não condizente com uma forma reputada como sendo a que deveria ter sido seguido.

Inclusive, no seu entender, o fisco deixou de provar o prejuízo financeiro alegado e, no sentido contrário, provou que o valor das vendas superou o valor das aquisições. De forma que a afirmação de que “alguém estava injetando recursos na ALL GREEN” foi feita de forma irresponsável:

mesmo tendo analisado a movimentação financeira da Impugnante no período fiscalizado, o Fisco não apontou um único evento financeiro em que alguém teria injetado recursos na Autuada.

(....)

Como a pessoa jurídica movimentou mais de cem milhões de reais e em montante superior às suas compras e não possui capacidade financeira? Qual, efetivamente, a relação dos números apresentados da contabilidade com efetivas as operações de comércio exterior e, obrigatoriamente, a não-comprovação da origem dos recursos empregados?

Acrescenta a impugnante que as inconsistências apuradas pelo fiscal em sua contabilidade nada provam, visto tratar-se de erros na contabilização e na elaboração dos registros contábeis, e que em havendo tais erros, deveria ter lhe sido concedido prazo para regularização. E, acrescenta que:

A tarefa do auditor-fiscal na ação fiscal não era fazer uma análise da qualidade da contabilidade, conforme TDPF emitido. Era realizar fiscalização de operações de comércio exterior.

2.1.4. Da presunção legal no caso da interposição fraudulenta e das provas

A impugnante inicia dizendo que não há hipótese de incidência da presunção legal do art. 23, § 2º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976 se, obrigatoriamente, os dois fatos ou suportes-fáticos requeridos e, portanto, necessários, não foram provados, quais sejam:

- (i) a realização da operação de comércio exterior e
- (ii) a não comprovação da origem, da disponibilidade e da transferência dos recursos financeiros utilizados na operação de comércio exterior considerada.

E que no caso em questão a fiscalização extraiu todas as DI's no SISCOMEX e, "ainda que ilegalmente", o Fisco quebrou o sigilo bancário do importador com fundamento, ou seja, teve acesso à movimentação financeira que poderia ter sido cruzada com as operações de importação e também extraiu dados sobre as notas fiscais emitidas e da contabilidade, e conclui:

Portanto, o Fisco, neste caso concreto, teve sob o seu poder todos os elementos necessários para provar que houve a operação de importação (fato provado) e, com relação a ela, possuía, também, todos os elementos para demonstrar – se tivesse ocorrido o fato - que a origem dos recursos financeiros empregados não estava comprovada. Este último fato não foi provado pelo Fisco.

Exemplifica que com o empréstimo de R\$ 450.000,00, liberado em 27/03/2017, havia dinheiro em caixa para o pagamento de R\$ 131.178,686 em tributos aduaneiros referente às DI's 1705151363, 1705420062 e 1705500465, registradas em 30/03/2017, 04/04/2017 e 05/04/2017, respectivamente. Na sequência da liberação do dinheiro, foram realizados os registros de diversas declarações de importação, sendo que as próximas vinte declarações totalizaram o pagamento de R\$ 441.603,28 de tributos federais.

E, a partir da primeira DI registrada em 30/03/2017 e a última em 20/06/2017 houve as vendas das mercadorias e conseqüentemente a recomposição do dinheiro investido (os R\$ 450 mil).

O que comprova que a impugnante possuía origem dos recursos financeiros empregados nas citadas operações de comércio exterior.

Defende que o fisco deveria ter feito tais relações entre todas as DI's e respectivos pagamentos, de forma "de forma a se demonstrar, pelos meios apuratórios próprios, que nelas houve utilização de recursos financeiros cuja origem é

indeterminada”, já que provar no caso de acusação de fraude é um dever do fisco. E conclui que:

Na prática, o agente aduaneiro insinuou que não houve a comprovação de origem de recursos financeiros empregados em todas as operações de comércio exterior para fazer incidir a presunção legal prevista no § 2º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976.

Por fim, suscita a decadência com relação à proposição da inaptidão do CNPJ, visto que considerou a empresa inapta deste 12/01/2016, data da primeira importação, mas a fiscalização analisou DI's a partir de 01/2017. E que no caso, para propor a inaptidão, deveriam ter sido contados os cinco anos à data da ciência do auto de infração, para verificar quando foi extinto o direito de impor penalidade. Cita a Solução de Consulta Interna COSIT nº 32, de 2013.

Diante disto, defende que:

Diante do exposto, o auto de infração deve ser declarado improcedente, para ausência de prova exigida pela norma legal: da não comprovação da origem, da disponibilidade e da efetiva transferência dos recursos utilizados nas importações.

2.1.5. Das Declarações admitidas no regime de entreposto aduaneiro

Sobre o tópico do relatório fiscal que trata da proximidade entre as importações e as vendas no mercado interno, a impugnante destaca que “confrontando as declarações de importação relacionadas nas fls. 13171/13183 com as contidas na planilha de fl. 8533, constata-se que as declarações abaixo listadas foram registradas para nacionalização de mercadorias admitidas no regime especial de entreposto aduaneiro”:

NUM DI	TIPO DI	DIA REGIS	BASE CALC II REAL IMP (2 c d)
1903393118	Nacionalizacao De Entreposto Aduaneiro	21 fev 2019	416.309,59
1903392197	Nacionalizacao De Entreposto Aduaneiro	21 fev 2019	346.481,92
1902939702	Nacionalizacao De Entreposto Aduaneiro	14 fev 2019	488.009,76
1901490051	Nacionalizacao De Entreposto Aduaneiro	23 jan 2019	470.900,47
1900662916	Nacionalizacao De Entreposto Aduaneiro	10 jan 2019	431.266,56
1821227745	Nacionalizacao De Entreposto Aduaneiro	19 nov 2018	616.753,97
1819797173	Nacionalizacao De Entreposto Aduaneiro	26 out 2018	489.483,28
1819479503	Nacionalizacao De Entreposto Aduaneiro	23 out 2018	489.672,74
1819212434	Nacionalizacao De Entreposto Aduaneiro	18 out 2018	97.643,60
1818384495	Nacionalizacao De Entreposto Aduaneiro	05 out 2018	509.842,23
1818322503	Nacionalizacao De Entreposto Aduaneiro	05 out 2018	159.102,11
1817319720	Nacionalizacao De Entreposto Aduaneiro	20 set 2018	546.536,62
1816853048	Nacionalizacao De Entreposto Aduaneiro	13 set 2018	678.412,76
1816851380	Nacionalizacao De Entreposto Aduaneiro	13 set 2018	190.163,58
1816234887	Nacionalizacao De Entreposto Aduaneiro	04 set 2018	670.682,95
1816029604	Nacionalizacao De Entreposto Aduaneiro	31 ago 2018	673.689,09
1815953391	Nacionalizacao De Entreposto Aduaneiro	30 ago 2018	670.149,19
1815419336	Nacionalizacao De Entreposto Aduaneiro	22 ago 2018	640.228,86
1813987850	Nacionalizacao De Entreposto Aduaneiro	01 ago 2018	79.982,38
1812376326	Nacionalizacao De Entreposto Aduaneiro	10 jul 2018	168.685,74
1722153603	Nacionalizacao De Entreposto Aduaneiro	20 dez 2017	58.969,09
1716942898	Nacionalizacao De Entreposto Aduaneiro	03 out 2017	105.529,11
1716723665	Nacionalizacao De Entreposto Aduaneiro	29 set 2017	4.323,39
TOTAL			9.002.818,99

E que as mercadorias importadas foram admitidas no regime especial mediante registro de uma declaração de admissão, com posterior registro de nova declaração, para fins de nacionalização, e, portanto, não foram mercadorias vendidas imediatamente, como sustentando pela fiscalização. Assim:

inclusão das declarações na autuação comprova que o auditor-fiscal não analisou operação a operação, tratando as declarações de importação como se fosse a mesma coisa, levando-o a afirmar um fato que efetivamente não ocorreu: não estavam com venda realizada no mesmo dia da admissão no regime especial.

2.1.6. Do Pedido

Diante dos elementos de fato e de direitos apresentados, requer a Impugnante que a sua defesa seja recebida e devidamente processada, a fim de que seja dado integral provimento à impugnação, cancelando-se por completo o questionado auto de infração, com o consequente arquivamento do processo administrativo. Caso seja entendido pela manutenção do auto de infração, requer a exclusão das declarações de exportação referentes à nacionalização de entreposto aduaneiro.

2.2. Da Impugnação de ABEL ZELLA

Inicia o impugnante dizendo que a solidariedade passiva não pode prosperar, posto que a fiscalização o incluiu no polo passivo da autuação pelo simples fato de ser sócio da pessoa jurídica autuada e trazendo como elemento de prova apenas o fato de ter assinado as demonstrações contábeis. E que assinar demonstrativo contábil é obrigação legal de representante da pessoa jurídica, conforme Lei nº 6.404/1976.

E mais adiante diz que o auditor afirma que o impugnante “mentiu sobre ter negociado com os clientes, uma vez que eram todos inexistentes de fato. Nesse ponto, foi responsável pela emissão das notas fiscais de venda ideologicamente falsas.” Ressalta que os clientes da ALL GREEN se tornaram inaptos após os registros das DI's e que a checagem da situação das empresas clientes é feita antes das vendas.

Diz que a fiscalização gerou juízo de valor de forma negativa e intencional contra a ALL GREEN, objetivando prejudicar a empresa e seu sócio.

Destaca dez operações constantes do relatório fiscal com a empresa CARDOSO COMÉRCIO E CONFECÇÕES EIRELI (CNPJ nº 20.722.316/0001-02) as quais ocorreram em 2016, período não abrangido pela fiscalização.

Defende ainda que houve a decadência envolvendo o ano de 2016, por força do disposto no art. 139 do Decreto-lei nº 37/19667, regulamentado pelo art. 753 do Decreto nº 6.759/2009, de forma ser incabível qualquer referência a operações cinco anos anteriores à data da ciência, em 22/12/2021, pela decadência operada. E cita também a Solução de Consulta Interna COSIT nº 32, de 2013, que trata do assunto.

Quanto à fundamentação legal para a responsabilização solidária do Impugnante, a fiscalização utilizou a capitulação do art. 95, inciso I, do Decreto-lei nº 37/19668, contudo, a IN RFB nº 1.862/2018 dispõe sobre o procedimento de imputação de responsabilidade tributária no âmbito da RFB, contendo os requisitos mínimos para que a solidariedade tributária possa vir a ser atribuída:

Art. 3º Na hipótese de imputação de responsabilidade tributária, o lançamento de ofício deverá conter também:

I - a qualificação das pessoas físicas ou jurídicas a quem se atribua a sujeição passiva;

II - a descrição dos fatos que caracterizam a responsabilidade tributária;

III - o enquadramento legal do vínculo de responsabilidade decorrente dos fatos a que se refere o inciso II; e

IV - a delimitação do montante do crédito tributário imputado ao responsável.

Parágrafo único. O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil deverá reunir as provas indispensáveis à comprovação da responsabilidade tributária.

E que, no auto de infração, a referência que existe a possível responsabilidade solidária do Impugnante consta às fls. 13185/13186, constituindo em mera transcrição de pergunta e resposta, presumindo a fiscalização, na sequência, que haveria participação em suposta fraude, não atendendo ao comando do art. 3º acima citado, não passando de mera insinuação do Fisco:

A fiscalização não juntou qualquer elemento de prova demonstrando que o Impugnante determinou a realização de ato ilícito tendente à interposição fraudulenta de terceiros. Além disso, a questão da origem dos recursos financeiros é afeta à pessoa jurídica e não ao Impugnante.

Vale dizer, a fiscalização não indicou no auto de infração, fundamentado em provas, em que medida o Impugnante teria concorrido para a prática da suposta infração ou como dela se beneficiou, de forma a autorizar a incluí-lo no polo passivo de forma solidária, com base no inciso I do art. 95 do Decreto-lei nº 37/1966.

Assim sendo, o Impugnante pede que a sua defesa seja recebida e devidamente processada, a fim de garantir a sua exclusão do campo de responsabilidade em face do ato sancionatório aplicado à pessoa jurídica

A **Autuada ALL GREEN** foi intimada da decisão da DRJ por meio de Edital Eletrônico em **14/02/2023**, e apresentou Recurso Voluntário em **16/03/2023**, através do qual pediu o provimento para o cancelamento do auto de infração e da multa de conversão do perdimento, argumentando que:

- (i) Nulidade por mudança de critério jurídico:
 - Mesma ação fiscal (TDPF 0816500-2019-00726-0) gerou três processos:
 - 1. Inaptação do CNPJ (Proc. 10314.720208/2021-00) – interposição fraudulenta presumida (art. 23, §2º, DL 1.455/76).

2. Conversão de pena de perdimento em multa (Proc. 10314.720618/2021-42) – interposição fraudulenta comprovada (art. 23, V, DL 1.455/76).

3. Multa de 10% por cessão de nome (Proc. 10314-720.625/2021-44) – art. 33 da Lei 11.488/2007

- Alegação de *bis in idem* sancionatório, já que as mesmas DIs foram usadas em três capitulações distintas.
- Deficiência probatória:
 - ✓ Relatório Fiscal seria prolixo (9000 páginas), mas sem apontar vínculo direto entre cada DI e a origem dos recursos.
 - ✓ Apesar de acesso a NFes, DIs, extratos bancários e SPED, o AFRFB não individualizou inconsistências, preferindo construir narrativa genérica (fls. 7-9 RV).
- Violação de princípios:
- Quebra da legalidade e segurança jurídica, com pré-julgamento e mudança casuística da capitulação (art. 2º, par. ún., IV, da Lei 9.784/1999).

Após, através do Despacho de e-fls. 9.397 o processo foi encaminhado para inclusão em sorteio.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

1. Pressupostos legais de admissibilidade

O recurso é tempestivo, bem como preenche os requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

2. Objeto do litígio

Versa o presente litígio sobre auto de infração lavrado para aplicação de multa de 10% do valor da operação por cessão de nome para a realização de negócios de comércio exterior, com acobertamento dos reais intervenientes ou beneficiários, conforme consta do art. 33 da Lei n.º 11.488/2007, lavrado contra o contribuinte qualificado em epígrafe, com sujeição passiva solidária de ABEL ZELLA (CPF nº 040.328.799-58).

A Fiscalização concluiu que a ALL GREEN não era a real adquirente das mercadorias que importava, sendo que atuava como cessionária de nome para acobertar terceiros, recebendo recursos por vias simuladas.

Para tanto, considerou as seguintes constatações:

- (i) vendas destinadas a empresas com CNPJs baixados, inaptos ou nulos;
- (ii) recebimentos realizados por meio de boletos e cheques pagos por terceiros não relacionados;
- (iii) repasse imediato das mercadorias, com emissão de notas fiscais de saída no mesmo dia da entrada, vinculando diretamente às DIs;
- (iv) endereços de entrega divergentes dos clientes formais, concentrados em regiões comerciais do Brás e Pari/SP, evidenciados em CT-es;
- (v) estrutura operacional incompatível, com apenas sete funcionários;
- (vi) diligências presenciais em clientes que revelaram empresas inexistentes de fato, documentadas com ADEs de baixa de CNPJ e registros fotográficos;
- (vii) respostas evasivas às sucessivas intimações fiscais (fls. 17, 3685, 4822, 5040);
- (viii) embaraço à fiscalização, com negativa de acesso a dados em computadores no domicílio tributário.

A DRJ, por unanimidade de votos, manteve o lançamento por concluir que:

- Há materialidade da conduta de cessão de nome, nos termos do art. 33 da Lei 11.488/2007.
- Considerou válidas as provas da fiscalização: notas fiscais, CTes, baixas cadastrais no CNPJ, extratos bancários, RMF e documentos contábeis.
- Enfatizou que o esquema era estruturado para ocultar os reais intervenientes, por meio de empresas inidôneas e movimentação financeira atípica.

Por sua vez, a Recorrente pede o cancelamento integral da multa por nulidade do auto de infração, considerando a ocorrência de *bis in idem* e falta de provas individualizadas.

Delimitado o objeto deste litígio, passo à análise dos argumentos das defesas.

3. Preliminar de Nulidade do Auto de Infração

Alega a Recorrente que a coexistência de feitos conexos revela sobreposição sancionatória na prática. Para tanto, argumenta que a resposta jurídica adequada ao acervo probatório produzido é a inaptidão (e, conforme o caso, medidas do art. 23), não a multa autônoma do art. 33 sem prova de interposição comprovada.

Sem razão à defesa.

A narrativa defensiva não desnatura a regularidade da ação fiscal. O auto de infração está motivado com fatos específicos, lastro documental e diligências que comprovaram a acusação.

Como bem observado pelo julgador *a quo*, o vício formal decorre do erro de fato e o material decorre do erro de direito. No erro de direito há incorreção entre a norma tributária (hipótese de incidência) e o fato jurídico tributário, ou seja, em um dos elementos do consequente da regra-matriz de incidência, configurando o vício material.

Reproduzo os fundamentos da decisão recorrida para afastar a preliminar invocada em defesa:

No caso em questão, descarta-se o erro de fato, visto que o auto foi lavrado por servidor competente e respeitadas as determinações legais do art.10 do PAF somente poder-se-ia cogitar a possibilidade de nulidade no caso de vício em um dos elementos estruturais do ato administrativo, a saber, além da competência do agente, a forma, o objeto, a finalidade ou o motivo do ato. O que também não se verifica no presente caso.

Já com relação à valoração jurídica dos fatos, analisemos se há vício derivado da incorreção dos critérios e conceitos jurídicos que fundamentaram a prática do ato.

Apesar de a inaptidão não estar sendo tratada neste processo, cumpre esclarecer que, em decorrência procedimento especial regulamentado pela IN SRF nº 228/2002 iniciado em 25/10/2019, concluiu a fiscalização que a impugnante não logrou êxito em comprovar a origem lícita, a disponibilidade e a efetiva transferência dos recursos empregados nas operações e tal situação teve como resultado:

- I. Declaração de inaptidão da inscrição da pessoa jurídica no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas – CNPJ desde a data da primeira operação de importação para a qual a empresa não logrou comprovar a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência dos recursos empregados, conforme determinação à época do §1º do artigo 81 da Lei nº 9.430/967;
- II. O dano ao erário decorrente da presunção da interposição fraudulenta de pessoas nos termos do § 2º do artigo 23 do Decreto Lei nº 1.455/768, que é punível com a aplicação da pena de perdimento ou sua substituição pela multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria no caso de que esta não seja localizada ou que tenha sido consumida, conforme §3º do citado artigo, lançado no PAF nº 10314-720.625/2021-44.

A proposição da inaptidão do CNPJ foi feita através do processo 10314.720208/2021-00, como consequência final da conclusão do procedimento especial, a partir de 12/01/2016, data da primeira operação de importação. Não

havendo o que se falar em decadência neste caso, posto não se tratar de um lançamento, mas de uma imposição de restrição do cadastro da pessoa jurídica.

Diante da não comprovação da origem lícita, a disponibilidade e a efetiva transferência dos recursos empregados nas operações de comércio exterior pelo contribuinte, presume-se que este cedeu o seu nome para alguém, e que este terceiro oculto foi o responsável por arcar com os custos das importações.

Isto não significa dizer que mesmo havendo a ocorrência da interposição presumida para uma parte das importações o período, não possa ser revelado quem seriam os ocultados com relação a outras importações. Sim, isto é perfeitamente possível, tal como a autoridade fiscal desvendou através da análise dos fatos e provas neste processo, contudo, a premissa que deu origem a inaptidão persiste, ou seja, **a empresa não provou a sua origem lícita, a disponibilidade e a efetiva transferência dos recursos empregados em todas suas operações de comércio exterior.** Isto quer dizer que o fato de se descobrir quem era o ocultado neste caso não tem o condão de provar a origem lícita, a disponibilidade e a efetiva transferência dos recursos empregados nas operações deste processo, no qual a fiscalização lançou a multa de Cessão de nome contida no art. 33 da Lei nº 11.488/2007.

Destaca-se acórdão do CARF neste sentido:

"INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. PRESUMIDA E COMPROVADA. A interposição, em uma operação de comércio exterior, pode ser comprovada ou presumida. A interposição presumida é aquela na qual se identifica que a empresa que está importando não o faz para ela própria, pois não consegue comprovar a origem, a disponibilidade e a transferência dos recursos empregados na operação. Assim, com base em presunção legalmente estabelecida (art. 23, § 2º do Decreto-Lei nº 1.455/1976), configura-se a interposição e aplica-se o perdimento. Segue-se, então, a declaração de inaptidão da empresa, com base no art. 81, § 1º da Lei no 9.430/1996, com a redação dada pela Lei no 10.637/2002. A interposição comprovada é caracterizada por um acobertamento no qual se sabe quem é o acobertante e quem é o acobertado. A penalidade de perdimento afeta materialmente o acobertado (e o acobertante, conjunta ou isoladamente, conforme o art. 95 do Decreto-Lei nº 37/1966), embora a multa por acobertamento (Lei no 11.488/2007) afete somente o acobertante, e justamente pelo fato de "acobertar", quando identificado o acobertado.

(Acórdão no 3403-003.319, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime, sessão de 14.out.2014) (grifo nosso)

De forma que entendo não haver elementos que caracterizem a nulidade do auto de infração em análise.

Considerando as mesmas razões, não há que se falar em nulidade do auto de infração.

Ademais, incide sobre tal argumento a **SÚMULA CARF Nº 155**, que assim prevê:

Súmula CARF 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.

Observe, ainda, que o Decreto nº 70.235/1972 assim dispõe:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Como se vê, não está entre as hipóteses de nulidade a alegação apontada pela defesa, motivo pelo qual não merece prosperar.

4. Mérito

Como já mencionado acima, o auto de infração foi lavrado para aplicação de multa de 10% do valor da operação por cessão de nome para a realização de negócios de comércio exterior, com acobertamento dos reais intervenientes ou beneficiários, conforme consta do art. 33 da Lei n.º 11.488/2007.

A Fiscalização lastreou o lançamento em conjunto probatório que inclui, entre outros: **(i)** vendas expressivas a empresas inidôneas (CNPJs baixados/inaptos/nulos); **(ii)** CT-es evidenciando locais de entrega divergentes (polos de comércio informal – Brás/Pari); **(iii)** NF-es emitidas no mesmo dia do desembarço, com menção à DI; **(iv)** prejuízos e inconsistências contábeis; **(v)** movimentação bancária (extratos, contratos de câmbio e RMFs) revelando pagamentos por terceiros; e **(vi)** embargo à fiscalização (negativa de acesso a dados).

Cumpra salientar que a infração considerada dano ao Erário, com aplicação da pena de perdimento em razão de **interposição fraudulenta de terceiros na modalidade comprovada**, é configurada mediante a **comprovação da ocorrência de fraude ou simulação** para ocultação do sujeito passivo, do real comprador ou responsável pelas operações de importação. Neste caso, incide a previsão do artigo 23, **inciso V** e §1º e §3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, acima reproduzido.

Por sua vez, a **interposição fraudulenta de terceiros na modalidade presumida**, é configurada pela constatação de um conjunto de indícios, mediante verossímil e relativa presunção que levam à conclusão de sua ocorrência, em especial pela **não comprovação da origem, disponibilidade e a efetiva entrega dos recursos empregados nas operações com o Comércio Exterior**. Neste caso, aplica-se a inversão do ônus da prova (ou distribuição dinâmica do ônus da prova), homenageada pelo Código de Processo Civil de 2015, passando o encargo probatório ao sujeito passivo, o qual detém a possibilidade de provar o fato extintivo, modificativo e impeditivo da acusação, consoante a previsão do artigo 373, inciso II do CPC/2015¹. A autuação por interposição fraudulenta na modalidade presumida decorre da incidência do artigo 23, **inciso V e §2º**, do Decreto-Lei nº 1.455/1976 acima.

Em síntese, temos a seguinte diferenciação sobre a interposição fraudulenta em operação de Comércio Exterior nas formas comprovada ou presumida:

	INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA COMPROVADA	INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA PRESUMIDA
CONFIGURAÇÃO	✓ Ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, com a identificação do real interveniente	✓ Não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados em operações do comércio exterior
FUNDAMENTO LEGAL	✓ Art. 23, <u>inciso V</u> do Decreto-Lei nº 1.455/1976, com redação dada pela Lei nº 10.637/2002	✓ Art. 23, <u>inciso V, § 2º</u> do Decreto-Lei nº 1.455/1976, com redação dada pela Lei nº 10.637/2002
PENALIDADES	1) <u>Perdimento da mercadoria ou multa substitutiva</u> de 100% do valor aduaneiro da mercadoria (art. 23, <u>V, §§ 1º e 3º</u> do Decreto-Lei 1.455/76); 2) <u>Multa por cessão de nome</u> (10% do valor da operação acobertada), aplicada sobre o importador ostensivo (art. 33 da Lei nº	1) <u>Perdimento da mercadoria ou multa substitutiva</u> de 100% do valor aduaneiro da mercadoria (art. 23, <u>V, § 2º</u> do Decreto-Lei 1.455/76); 2) <u>Proposição de inaptdão da inscrição do CNPJ</u> da pessoa jurídica (art. 81, § 1º, da Lei nº 9.430/96, e art. 41, <i>caput</i> e parágrafo único, da IN RFB nº

¹ Art. 373. O ônus da prova incumbe:

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

	11.488/2007)	1470/2014, vigente na época dos fatos em análise)
--	--------------	---

O caso em análise versa sobre acusação de **interposição fraudulenta de terceiros na modalidade comprovada**, considerando que foi identificado que as mercadorias importadas eram destinadas à AFC (pessoa oculta).

Pelo Princípio da Tipicidade, ao vincular a obrigação natural do fato com a previsão genérica de uma norma abstrata, devem os agentes da Administração Pública indicar, de forma pormenorizada, os elementos do tipo normativo que se coadunam com a circunstância fática que se pretenda lançar, bem como as particularidades jurídicas que tornam ilícita determinada conduta.

Para demonstrar a motivação que sustentou o lançamento de ofício, reproduzo as conclusões da decisão recorrida com relação aos fatos apurados pela Fiscalização:

No caso concreto, a fiscalização submeteu a ALL GREEN ao procedimento especial estabelecido na Instrução Normativa 228/02, para verificação da origem dos recursos aplicados em operações de comércio exterior e combate à interposição fraudulenta de pessoas no período de 01/2016 a 02/2019. Ao final concluiu a fiscalização que houve operações (DI's) em que a ALL GREEN:

- a) cedeu seu nome, ocultando os reais adquirentes, dentre eles a AFC;
- b) não comprovou a origem, disponibilidade e transferência de recursos, e neste caso restou presumida a interposição fraudulenta.

Tal ação fiscal na ALL GREEN logrou demonstrar que esta:

- 1. Efetuava “vendas” a pessoas jurídicas inexistentes:** Os maiores clientes da ALL GREEN eram pessoas jurídicas inexistentes de fato, baixadas de ofício pela fiscalização antes e durante o procedimento fiscal. Trata-se de 158 empresas nessa situação cadastral. O volume de vendas destinado para estes clientes correspondeu no período fiscalizado a cerca de um terço do faturamento declarado pela empresa;
- 2. Não comprovou as negociações com os exportadores:** A ALL GREEN não apresentou qualquer documento (seja e-mail, registro telefônico, mensagem de aplicativo ou qualquer outro meio usual para negociações e tratativas a distância) de que negociou com exportadores estrangeiros ou com seus clientes no mercado interno;
- 3. Apresentou inconsistência nos pagamentos das vendas no mercado interno:** As informações fornecidas pelo banco revelaram que os depósitos em cheques eram feitos diretamente na agência da ALL GREEN, localizada a poucos metros da empresa, sendo muitos cheques de pequeno valor e de centenas ou milhares de

peessoas de todo o país, sendo que nenhum era do suposto depositante, inclusive havendo cheques de mesmos emissores em depósitos de empresas diferentes. E os boletos bancários foram pagos, em sua maioria, por terceiros não participantes da relação comercial, e muitas das quais são pessoas jurídicas sem patrimônio, baixadas, inaptas ou com histórico de interposição fraudulenta no comércio exterior;

4. Apresentou prejuízos contábeis: A ALL GREEN contabilizou prejuízos e passivo a descoberto no período fiscalizado e realizou gastos vinculados às importações em volume maior que o recebimento das vendas no mercado interno. E mesmo assim as importações cresceram exponencialmente. E os exportadores na China continuaram e aumentaram o fornecimento de mercadorias, mesmo havendo atrasos nos pagamentos por parte da ALL GREEN;

5. Possuía clientes pré-determinados: As notas fiscais emitidas evidenciam entradas oriundas de importação casadas com saídas no mercado interno, mostrando que os clientes já estavam pré-determinados antes da nacionalização dos produtos;

6. Demonstrou inconsistências na logística de entrega das mercadorias: A ALL GREEN e sua principal transportadora, EASY TRANSPORTES, eram administradas pela mesma pessoa. Verificou-se que os Conhecimentos de Transporte eletrônicos (CTe) evidenciam que as mercadorias importadas eram entregues em alguns locais chave em São Paulo/SP, diferentes dos endereços dos clientes, sendo que esses locais serviam a vários clientes distintos, inclusive os domiciliados fora do município e do estado, provando que quem as recebia eram outros destinatários. Ainda, não apresentou nenhum comprovante de entrega de mercadorias, especialmente o canhoto da DANFE (documento de acompanhamento da NFe), documento que serve como recibo.

7. Não apresentou a comprovação da distribuição de lucros: a empresa não comprovou o pagamento de distribuição de lucros a seus sócios (declarados na contabilidade e nas DIRPF) mesmo tendo apurado prejuízo contábil.

Com base neste conjunto probatório, a fiscalização concluiu que a ALL GREEN operava no comércio exterior com recursos sem origem comprovada. Atribuindo-lhe a presunção da interposição para os casos em que não foi possível identificar a pessoa ocultada.

E no caso em questão a fiscalização encontrou provas de que a ALL GREEN cedeu seu nome para a AFC, real adquirente de mercadorias cujas DI's (tabela à folha 15 do relatório deste acórdão) foram registradas em nome da ALL GREEN.

E, em se tratando da interposição fraudulenta comprovada, a controvérsia gira em torno das provas que levaram à fiscalização ao lançamento. E, no caso, a ALL GREEN defende que:

- A fiscalização não logrou êxito em provar a fraude, criando um cenário desfavorável à impugnante;
- A saída quase imediata das mercadorias após o desembaraço não configura fraude, tratando-se, pois, do modelo de gestão do negócio;

- Checava a situação cadastral de seus clientes (declarados inexistentes) no início da relação comercial;
- A distribuição de lucros aos sócios não guarda qualquer relação com a fiscalização de operações em comércio exterior;
- O valor das vendas no período superou às aquisições, não havendo o prejuízo contábil alegado pela fiscalização; • Não há inconsistências em sua escrita fiscal, mas possíveis erros passíveis de correção;
- Possuía capacidade financeira para arcar com as operações fiscalizadas;
- A inexistência de comunicação com clientes, fraude nos depósitos em cheques, participação direta da ALL GREEN, fraude nos pagamentos de boletos bancários, locais de entrega das mercadorias importadas, nada provam com relação à específica questão da origem dos recursos empregados nas operações de comércio exterior.

Em se tratando de interposição fraudulenta comprovada, o ônus probatório da fiscalização é maior, pois nesse caso, além de ter a responsabilidade de provar os ardis empregados para a configuração da fraude ou da simulação, também lhe compete indicar, precisamente, quem é o terceiro oculto na operação de comércio exterior objeto da fiscalização.

Às infrações aduaneiras, em geral, se aplica a responsabilidade objetiva (art. 673 do Decreto-Lei n. 37/66), contudo na interposição fraudulenta a responsabilidade é subjetiva, o que implica dizer que a comprovação do dolo é um elemento essencial para a configuração do tipo legal.

Ângela Sartori e Luiz Roberto Domingo corroboram esse entendimento, afirmando que *“não haverá infração sem ocultação. E não haverá infração sem prova de fraude ou prova de simulação”*. Assim, para que se qualifique a importação como prática de interposição fraudulenta, há que se provar não apenas o resultado – ocultação – mas também o meio utilizado – simulação.

E cabe à fiscalização trazer à tona um arcabouço de elementos probatórios para a caracterização da fraude. Sendo aceitas inclusive as provas indiciárias. Contudo, para que o juízo de inferência resulte em verdade convincente é necessário que a base indiciária seja constituída por uma pluralidade de indícios inter-relacionados que se reforcem mutuamente. Cumpre registrar que no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF há várias decisões no sentido da admissibilidade de utilização de prova indiciária, conforme se transcreve:

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. PROVA INDICIÁRIA. ATRIBUIÇÃO DE RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. CABIMENTO.

A prova indiciária é meio idôneo para referendar uma autuação, desde que ela resulte da soma de indícios convergentes. (...) (Acórdão nº 9303-009.422 CSRF/3ª Turma, Sessão de 17.09.2019)

PROVA INDICIÁRIA. INOCORRÊNCIA DE INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA.

É pacífica a aceitação pela jurisprudência administrativa da utilização da prova indiciária na demonstração do fato jurídico tributário, desde que derivada da reunião de elementos indiciários coerentes, harmoniosos e convergentes.

A robustez de indícios coerentes, harmoniosos e convergentes, demonstram a existência do fato, em virtude do encadeamento lógico entre tais indícios e a presunção de existência do fato jurídico, não cabendo a alegação de que ocorreu inversão do ônus da prova. (Acórdão nº 3201-004.001 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 21.06.2018, da Terceira Seção de julgamento do Carf)

E no caso em análise a fiscalização identificou um tipo de operação na qual a ALL GREEN importava mercadorias em seu nome e posteriormente as repassava, numa operação simulada de venda no mercado interno para um terceiro, mas que na verdade eram destinadas à AFC (pessoa ocultada). Tal fato ficou evidente em virtude de a AFC quitar boletos bancários em nome de terceiros, nos quais constava o número das notas fiscais da venda simulada, que por sua vez continham a referência às DI's registradas pela ALL GREEN.

Esta prova é relevante para demonstrar a simulação, posto que qual o sentido de uma pessoa jurídica quitar boletos bancários nos quais não consta como sacado?

A AFC foi intimada e reintimada (e-fls. 3 e 11) a justificar a razão pela qual quitou boletos bancários a favor da empresa ALL GREEN emitidos a outros clientes, conforme informado pelas instituições financeiras que receberam os pagamentos. Contudo a AFC não respondeu às intimações e tampouco respondeu esta questão em sua defesa, se resignando a contornar o tema, mas sem explicá-lo. Justamente por não fazer qualquer sentido dentro da lógica regular das atividades de uma pessoa jurídica.

Uma boa parte das DI's correlacionadas aos boletos pagos pela AFC se referem a importação de produtos comercializados pela empresa, e a despeito de haver outras que se referem a produtos que esta habitualmente não vende, caberia a esta explicar o motivo pelo qual pagou os boletos de terceiros sacados que se referem a mercadorias que não comercializa.

Ressalte-se ainda que não basta simplesmente alegar a regularidade formal da importação realizada, pois tal alegação não tem o condão de substituir o dever de comprovar a origem dos recursos utilizados na transação. Por se tratar a ocultação prevista no artigo 23 do Decreto Lei nº 1455/76 de uma infração de natureza aduaneira e não tributária, o Conselheiro Rosaldo Trevisan afirma:

"(...) na interposição fraudulenta a "fraude" não se confunde, necessariamente, com aquela definida na legislação tributária (artigo 72 da Lei no 4.502/1964), embora seja frequente que a interposição tenha também impactos tributários. A interposição fraudulenta trata da fraude como gênero (como qualquer norma infracional não tributária), e não somente da fraude definida na legislação tributária – espécie, e pode ser caracterizada por fraude ou também por simulação (instituto sequer definido especificamente na Lei nº 4.502/1964)". (Acórdão nº 3401003.892, de 26/07/2017)

Diante de todo o exposto, entendo configurada a infração da cessão de nome da ALL GREEN para a AFC, e correto o lançamento e atribuição da responsabilidade do sócio nos termos do auto de infração e relatório fiscal.

Considerando as mesmas razões demonstradas na decisão recorrida, restou comprovada a simulação no intuito de ocultar a real adquirente das mercadorias importadas, resultando em evidente interposição fraudulenta, motivo pelo qual deve ser mantida a multa por cessão de nome lançada em desfavor da Recorrente.

5. Dispositivo

Ante o exposto, conheço do Recurso Voluntário para rejeitar a preliminar de nulidade do Auto de Infração e, no mérito, nego provimento ao recurso.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos