



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10730.001946/2007-87
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-008.990 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de agosto de 2020
Recorrente EXPRESS COMMODITIES 2005 COMERCIAL EXPORTADORA LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 14/04/2004

DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. MERCADORIA NÃO LOCALIZADA.

Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados, infração punível com a pena de perdimento, que é substituída pela multa caso as mercadorias não sejam localizadas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Presidente

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Vinicius Guimaraes, Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Corintho Oliveira Machado, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green, Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente).

Relatório

Demonstrativo do Crédito Tributário em R\$

	Cód.Recolta-DARF	Valor
MULTA PROPORCIONAL AO V.A. (Não Passível de Redução)	2185	118.886,65
		Total
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO APURADO		118.886,65

Aproveita-se o Relatório do Acórdão de Impugnação.

Trata o presente processo de auto de infração lavrado para constituição de crédito tributário no valor de R\$ 118.886,65 referente a multa prevista no artigo 23, § 3o, do Decreto-lei nº 1.455/1976, com a redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637/2002.

Depreende-se dos autos que a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Niterói - RJ, submeteu a interessada ao rito previsto na Instrução Normativa SRF nº 228/02, com vistas à verificar a origem dos recursos aplicados no comércio exterior por ocasião das operações de exportação levadas a efeito pela interessada.

Em sobredito procedimento restou constatado que a empresa não logrou comprovar a origem dos recursos utilizados para realizar as operações de exportação. Em síntese são relatadas as seguintes divergências:

A conta “Banco Bradesco”, possui registrado no “Razão Analítico” depósito em 06/01/04 (tal lançamento não existe no Livro Razão nº 01 - ano 2004), contudo a empresa só abriu referida conta junto ao estabelecimento bancário em 08/03/2004;

A contabilização das operações da empresa não é confiável, relata caso em que não há correspondência com a movimentação efetivamente realizada;

Os empréstimos registrados na contabilidade e que teriam sido feitos pela sócia Sra. HELENA CHRISTINA BRANDL, em 02/02/04 e em 07/04/04, não restaram devidamente comprovados, isto é, não houve comprovação da efetiva entrega e disponibilidade dos recursos contabilizados;

A análise com vistas a comprovar a origem, disponibilidade e efetiva transferência dos recursos empregados pelos sócios nas operações realizadas acabou por revelar que não há comprovação, com documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, da efetiva transferência dos recursos à sociedade;

Contrariando a lógica do mercado (investimentos em instituições bancárias por exemplo), a interessada, segundo os dados registrados em sua contabilidade, mantinha valores expressivos em espécie;

Considerando os dados apresentados pela interessada, a conta “caixa”, no período relacionado à exportação em análise deveria ter saldo negativo, o que, como se sabe, é impossível;

A interessada não logrou justificar a origem nem tampouco a efetiva entrega dos recursos ao caixa da empresa, não havendo como saber de onde vieram os recursos que serviram de base para pagamentos diversos, inclusive de fornecedores de produtos e de material de embalagem que integram a exportação realizada;

Considerando a ausência de comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas operações de comércio exterior, e em virtude do comando normativo disposto no inciso II, do artigo 11, da IN SRF nº 228/02, que determina a aplicação da pena de perdimento das mercadorias objeto destas operações de comércio exterior, a fiscalização, impossibilitada de apreender as mercadorias, lavrou o presente auto de infração para conversão da pena de perdimento em multa.

Intimada, a interessada apresentou impugnação de folhas 103 a 115, anexando os documentos de folhas 116 a 177. Em síntese, traz as seguintes alegações:

Que, os extratos bancários e notas fiscais deixam bem claro a origem dos recursos necessários a exportação;

Que, cabe à Administração sempre comprovar a ocorrência do fato jurídico tributário, por meio de provas hábeis, na conformidade da lei;

Que, em 08/03/2004 a Empresa ASPEN 2002 COMERCIAL IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA. Transferiu R\$ 117.000,00 para a impugnante. Referida importância é proveniente de operações realizada por aquela Empresa (exportação). Ambas empresas têm como sócia-gerente a Sra. HELENA CHRISTINA BRANDL;

Que, com base nos valores emprestados a impugnante realizou a compra de 27.871,50 quilos de mel junto a Associação dos Apicultores e Meliponicultores de Araci - BA, através do representante, Sr. Antonio Iranildes Souza, responsável pela aquisição da matéria-prima. No caso a exportação foi de 19.176,40 kg de mel;

Requer seja julgado insubsistente e improcedente o auto de infração com o seu conseqüente cancelamento.

É o relatório.

Em 17 de junho de 2011, através do **Acórdão nº 07-24.919**, a 1ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento em Florianópolis/SC, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação.

A empresa foi intimada do Acórdão, via Aviso de Recebimento, em 14 de setembro de 2011, às e-folhas 199.

A empresa ingressou com Recurso Voluntário, em 14 de outubro de 2011, de e-folhas 200 à 212.

Foi alegado:

- A comprovação da origem dos recursos empregados na operação de importação;
- O princípio da verdade material.

DO PEDIDO

Isto posto, requer a Recorrente, no exercício do direito a ampla defesa, em contraditório pleno, assegurado pela Constituição Federal, requer aos Nobres Conselheiros, que a questão suscitada seja acolhida, uma vez que, está claramente demonstrada a origem do capital, que gerou a infundado e injustificado lançamento fiscal, devendo assim, ser julgada improcedente e indevida a autuação fiscal objeto do presente recurso.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Jorge Lima Abud

Da admissibilidade.

Por conter matéria desta E. Turma da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte.

A empresa foi intimada do Acórdão, via Aviso de Recebimento, em 14 de setembro de 2011, às e-folhas 199.

A empresa ingressou com Recurso Voluntário, em 14 de outubro de 2011, e-folhas 200.

O Recurso Voluntário é tempestivo.

Da Controvérsia.

Foram alegados os seguintes pontos no Recurso Voluntário:

- A comprovação da origem dos recursos empregados na operações de comércio exterior;
- O princípio da verdade material.

Passa-se à análise.

- DA AUTUAÇÃO.

A empresa Express Commodities 2005 Comercial Exportadora Ltda. CNPJ nº 01.122.740/0001-63 não conseguiu comprovar a origem dos recursos necessários à exportação realizada através da Nota Fiscal de Exportação nº.0074, de 12/04/2004, no valor de R\$ 118.886,65, que instrui a Declaração de Despacho de Exportação DDE nº. 2040375445/3, de 14/04/2004, correspondente a US\$42.859,25, conforme Fatura Comercial nº. 001/04, emitida em 14/04/2004, cujo produto foi vendido à empresa Walter Lang Honigimport GmbH, situada em Bremen, República Federal Alemã (fl. 96).

- O CONCEITO DE INTERPOSIÇÃO EM OPERAÇÃO DE COMÉRCIO EXTERIOR

A expressão “interposição fraudulenta” foi cunhada pela primeira vez em nosso Sistema Jurídico na Medida Provisória nº 66/2002. Para colher o exato alcance que pretendeu dar o legislador à citada expressão é necessário comparar termos semelhantes e seus respectivos significados.

A pessoa interposta, com o fito de cumprir ou realizar aquilo que o ordenante ou mandante não pode fazer, é colocada ou posta entre este e um terceiro. A interposta pessoa nada mais é que aquela que executa um ato jurídico ou uma série de atos jurídicos, a mando ou ordem de alguém.

O ato jurídico, objeto da presente análise, é justamente a operação de importação **maculada** pela prática de interposição fraudulenta de terceiros. Portanto, **um ilícito aduaneiro**.

O ato de se interpor em operação de importação, pressupõe necessariamente a **existência de dois participantes**:

1. O **importador/exportador** → aquele que se apresenta às autoridades aduaneiras como responsável pela nacionalização/exportação da mercadoria.

Importador/exportador é aquele que promove a entrada/saída do bem no território nacional.

Há dois pressupostos básicos para se caracterizar o **importador/exportador**:

- a) deve estar devidamente **HABILITADO no Sistema Siscomex-RADAR**;
 - b) é aquele que efetua **o registro da Declaração de Importação/Exportação em seu nome**.
2. O **sujeito passivo oculto (ou responsável pela operação de importação)** → aquele que se vale do **importador/exportador** para obter a nacionalização/saída da mercadoria à margem dos órgãos responsáveis pelos controles aduaneiros.

O **sujeito passivo oculto** é aquele que não pode ou não quer promover a operação de importação **em seu próprio nome**. Por isso se vale *outro* (o **importador/exportador**) para obter produto importado no mercado interno.

– A normatização do conceito de interposição fraudulenta de terceiros em operações de importação.

Coube ao artigo 59 da Lei nº 10.637/02, normatizar o conceito de interposição fictícia de pessoas para a área aduaneira, denominando-o de interposição fraudulenta de terceiros.

O referido artigo alterou a redação do artigo 23, do Decreto-Lei nº 1.455, de 07 de Abril de 1976, que define as infrações que causam dano ao Erário, acrescentando-lhe o inciso V, além de quatro novos parágrafos.

❖ Decreto Lei nº 1.455/76:

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. \(Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010\)](#)

§ 4º O disposto no § 3º não impede a apreensão da mercadoria nos casos previstos no inciso I ou quando for proibida sua importação, consumo ou circulação no território nacional.[\(Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002\)](#)

Há duas formas de constatação da prática de interposição fraudulenta de terceiros:

1. **Prática efetiva da interposição fraudulenta de terceiros (Ocultação)** – Conduta infracional tipificada no inciso V do artigo 23 do Decreto Lei nº 1.455/76 – É a constatação da ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável através de fraude ou simulação. Sua inspiração vem da **norma geral antielisiva do Parágrafo Único do artigo 116 do CTN**, que pode estar relacionada ou não com a legislação que cuida do crime relacionado à ordem tributário e a “lavagem de dinheiro”, responsável por municiar a fiscalização para o combate da interposição fictícia de pessoas em operações de comércio exterior, o que implica na necessidade de comprovação, mediante **a demonstração por parte da fiscalização, de quem é de fato o real sujeito passivo beneficiado**. Aplicação do processo conhecido como “*follow the money*”.
2. **Prática presumida da interposição fraudulenta de terceiros** – Conduta infracional tipificada no §2º do artigo 23 do Decreto Lei nº 1.455/76 – Advém de uma presunção legal, o que acarreta ao importador/exportador a necessidade comprovar a origem, disponibilidade e a transferência, dos recursos empregados em operações de comércio exterior. Sua inspiração vem não só da norma geral antielisiva já citada, como também do artigo 1º da Lei nº 9.613/98 e municia a fiscalização com um mecanismo de controle para coibir a prática, pelo sujeito ocultado, do crime relacionado à “lavagem de dinheiro” por sucessivas operações internacionais, podendo estar relacionado com outras irregularidades tributárias, como por exemplo, fraude no preço/valor declarado (sub ou superfaturamento).

O artigo 11 da IN SRF nº 228/2002 contempla essa formatação de constatação da prática de interposição fraudulenta de terceiros e determina seus respectivos efeitos,

substanciados no artigo 23 do Decreto Lei nº 1.455/76, artigo 33 da Lei nº 11.488/2007 e no artigo 81 da Lei nº 9.430/96:

◇ Artigo 11 da IN SRF nº 228/2002:

Art. 11. Concluído o procedimento especial, aplicar-se-á a pena de perdimento das mercadorias objeto das operações correspondentes, nos termos do art. 23, V do Decreto-lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, na hipótese de:

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0>

I - ocultação do verdadeiro responsável pelas operações, caso descaracterizada a condição de real adquirente ou vendedor das mercadorias;

II - interposição fraudulenta, nos termos do § 2º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, com a redação dada pela Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, em decorrência da não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados, inclusive na hipótese do art. 10.

§ 1º Na hipótese prevista no inciso I do caput, será aplicada, além da pena de perdimento das mercadorias, a multa de que trata o art. 33 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0> (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1678, de 22 de dezembro de 2016)

§ 2º Na hipótese prevista no inciso II do caput, além da aplicação da pena de perdimento das mercadorias, será instaurado procedimento para declaração de inaptidão da inscrição da empresa no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ).

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0> (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1678, de 22 de dezembro de 2016)

§ 3º A hipótese prevista no inciso I do caput contempla a ocultação de encomendante predeterminado.

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0> (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1678, de 22 de dezembro de 2016)

- Do ônus probatório

A depender da forma de constatação da existência do sujeito passivo oculto, o **ônus probatório** irá oscilar:

- Na **prática efetiva** o **ônus probatório** é da **fiscalização**: Cabe à ação fiscal reunir os elementos que indicam a ocorrência da interposição fraudulenta de terceiros **entre o importador interposto e o sujeito passivo oculto**.
- Na **prática presumida** o **ônus probatório** é do **importador/exportador**: Cabe ao importador a comprovação da **origem, disponibilidade e transferência de recursos**

empregados na operações de comércio exterior, na forma do §2º, do artigo 23 do Decreto Lei nº 1.455/76.

- A sanção prevista

A legislação apenou a prática de interposição fraudulenta de terceiros **com o perdimento** da mercadoria de origem estrangeira.

A nova redação do § 3º, do artigo 23, do Decreto-Lei nº 1.455/76, dada pela Lei nº 12.350/10, substituiu a redação originariamente dada pela Medida Provisória nº 66/2002, em 29 de agosto de 2002, e **estipulou a seguinte alternância de procedimentos – ritos**:

- **Pena de perdimento** → se a mercadoria em situação irregular for apreendida pela fiscalização (**rito aplicado**: artigo 27 do Decreto Lei nº 1.455/76); **ou**
- **Multa equivalente ao valor aduaneiro (100% do valor aduaneiro)** → se a mercadoria passível de perdimento não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida (**rito aplicado**: Decreto nº 7.574/2011).

Está-se assim **diante de uma alternância de ritos procedimentais**, a depender da **retenção ou não** da mercadoria passível de perdimento.

É de se enfatizar o seguinte: ainda que a multa equivalente ao valor aduaneiro receba a designação de “crédito tributário”, por ser advinda de um lançamento, isso **não altera** a **natureza jurídica** da prática de interposição fraudulenta de terceiros: **um ato ilícito** passível de sanção (pena de perdimento ou multa equivalente ao valor aduaneiro).

- O CONTRIBUINTE

O contribuinte foi alvo de seleção local para submeter-se a procedimento especial de fiscalização, nos termos do art. 1º da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal - IN/SRF nº. 228/02.

A referida seleção para procedimento especial de fiscalização decorreu de cruzamento de informações de natureza contábil-fiscal e de comércio exterior, extraídas das bases de dados da SRF, conforme previsto no art. 2º da IN/SRF nº 228/02.

A partir de extração junto à base de dados da SRF, verificou-se que:

1. A empresa ora sob procedimento especial de fiscalização foi constituída em 25/03/96, sendo optante pelo SIMPLES;
2. Registrou atividade até o ano de 1998, declarando-se inativa desde o ano calendário de 1999 até o ano calendário de 2003 (fls. 27 e 28);
3. Declarou à Receita Federal, referente ao ano de 1998, uma receita bruta de R\$ 4.182,79, tendo apenas mercadorias em estoque no valor de R\$ 2.811,12, sem qualquer informação de demais recursos com liquidez imediata, ou seja, saldos em caixa ou bancos (fls. 29 e 30).

4. Em abril de 2004, iniciou operações de exportação, as quais à época da seleção chegaram à US\$ 193.340,19 (valor FOB) e que montaram a cifra de US\$323.227,34 (valor FOB) até o encerramento do exercício;
5. Apresentou, ainda, movimentação financeira de R\$ 646.457,97, conforme exposição de motivos de fl.31.

Tais indicadores, incompatíveis, a princípio, com a capacidade econômico-financeira anteriormente declarada, levaram à instauração de procedimento especial de fiscalização, com base na Instrução Normativa SRF nº. 228/02, para apurar a origem dos recursos utilizados pela empresa nas suas operações, em conjunto com a empresa ASPEN(2002) COMERCIAL IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA-ME, CNPJ: 05.158.765/0001-78, em virtude de estar sediada no mesmo endereço e possuir idêntica pessoa física como sócia majoritária em ambas empresas.

- DO PROCEDIMENTO ESPECIAL DE FISCALIZAÇÃO

Em 03/09/2004, foi expedido o Mandado de Procedimento Fiscal - Diligência n. 0 07.1.02.00-2004-00264-6, pelo Delegado da Receita Federal em Niterói, titular da unidade da SRF de fiscalização aduaneira com jurisdição sobre o domicílio fiscal do estabelecimento matriz da empresa, conforme determina o art. 37º da IN/SRF nº. 228/02 (fls. 32 e 33).

Acompanhando o referido mandado, foi emitido o Termo de Intimação Fiscal nº. 112/04 de 14/09/2004, sendo ambos entregues a Sr3. ANDRÉA ROCHA GUIMARÃES DA SILVA, CPF: 019.034.447-48, Gerente da sociedade, presente no domicílio fiscal do contribuinte em ato de diligência fiscal, levado a termo em 14/09/04, que tomou ciência na ocasião (fls. 34 a 37).

No ínterim, foram expedidos, em 28/09/2004, os Termos de Intimação Fiscal nº. 119 e 120/04 dirigidos às sócias da pessoa jurídica fiscalizada, a saber, Sra. HELENA CHRISTINA BRANDL, CPF: 025.742.987-56 e Sr3. IDELZUITE BARRETO BRANDL, CPF: 064.281507-00, contendo o mesmo teor do Termo de Intimação nº. 112/04, enviados por via postal e recebidos em 05/10/2004 (fls. 38 a 44).

O contribuinte foi intimado, nos termos da legislação de regência a comprovar a capacidade econômico-financeira compatível com as atividades registradas em seu nome, os efetivos funcionamento e participação da empresa nas transações comerciais pertinentes às operações de comércio exterior e à origem dos recursos necessários às operações realizadas, intimado assim a comprovar através dos lançamentos contábeis, a origem, a disponibilidade e efetiva entrega dos recursos à sociedade.

Mesmo após QUATRO intimações, não houve resposta alguma da parte do interessado.

- DA ANÁLISE DA ORIGEM DOS RECURSOS UTILIZADOS COMO BASE PARA MOVIMENTAÇÃO DO CAIXA DA EMPRESA

É alegado a partir das folhas 04 do Recurso Voluntário:

A origem do dinheiro está claramente demonstrado pela simples verificação dos extratos bancários anexados a impugnação administrativa, bem como, das notas fiscais anteriormente acostadas, para constatar a origem da importância lançadora no auto de infração ora recorrido.

Em 08/03/2004, conforme se verifica pelos já anexados extratos bancários da empresa Aspen 2002 Comercial Importadora e Exportadora Ltda., foi feita uma transferência no valor de R\$ 117.000,00 (cento e dezessete mil reais) a título de empréstimo (mútuo), para a empresa Express Commodities 2005 Comercial Exportadora Ltda., ora Recorrente.

A referida importância é proveniente da transação comercial realizada pela Aspen 2002 pela exportação de produtos perante seus clientes, conforme se verifica através do extrato bancário nos dias 01/03/2004 e 05/03/2004, nos valores de R\$ 138.785,56 (cento e trinta e oito mil, setecentos e oitenta e cinco reais e cinquenta e seis centavos) e R\$ 133.797,51 (cento e trinta e três mil, setecentos e noventa e sete reais e cinquenta e um centavos), respectivamente.

A simples análise do extrato bancário da Aspen 2002 demonstra de forma clara, que a mesma possuía plenas condições de efetuar o referido empréstimo em 08/03/2004 uma vez que dias antes havia recebido o valor de R\$ 133.797,51 como fruto de exportação.

Cabe ressaltar aos Nobres Conselheiros, que tanto a Aspen 2002, quanto a Express Commodities 2005, têm como sócia-gerente a Sra. Helena Christina Brandi, fato este que facilitou a realização do empréstimo no valor de R\$ 117.000,00, com fim de permitir a aquisição de matéria prima e consequentemente a exportação através da Florapis Produtos Naturais f atual Express Commodities 2005.

Devido às empresas serem gerenciadas pela mesma pessoa, ou seja, a Sra. Helena, o contrato particular de mútuo não foi registrado em cartório de títulos e documentos.

Cabe ainda ressaltar aos Nobres Conselheiros, que as empresas eram interligadas, uma vez que a Express Commodities 2005, antiga Florapis Produtos Naturais Ltda., possuía registro junto ao Serviço de Inspeção Federal - SIF, do Ministério da Agricultura, registro esse necessário para comercialização do mel, gerador da infração, ora recorrida.

Assim, os valores que eram recebidos pela empresa Aspen 2002, por ser uma empresa de exportação e importação e com registro no RADAR do Ministério da Fazenda, eram repassados para a Recorrente que possuía o registro junto ao SIF, com fim de adquirir os produtos que na sequência seriam comercializados, via exportação.

Por não ter o registro do SIF, a empresa Aspen 2002 não podia receber o certificado de trânsito e realizar o beneficiamento do mel, conforme determinava o Ministério da Agricultura.

Devido essas necessidades de registros junto aos Ministérios da Agricultura e Fazenda, é que o dinheiro circulava entre as duas empresas administradas e gerenciadas pela Sra. Helena, ficando assim, desprovida de razão a falta de origem apontada e lançada pelo agente fiscal. Como se observa, Nobre Conselheiro, a origem do capital está claramente demonstrada, pelo empréstimo realizado por uma das empresas da Sra. Helena, ou seja, pela Aspen 2002, e a origem do capital da Aspen 2002, também está devidamente comprovada, conforme se verifica através dos documentos arrolados a peça de impugnação.

Através do empréstimo realizado entre as Aspen 2002 e a Express Commodities 2005, ora Recorrente, foi realizada a compra de 27.871,50 quilos de mel, junto a Associação dos Apicultores e Meliponicultores de Araci - BA, através do representante, o Sr. Antonio Iranildes Souza, responsável pela aquisição da matéria-prima (mel), conforme se verifica através do comprovante de depósito em anexo.

A compra acima relatada foi realizada no dia 09/03/2007, com a transferência da conta-corrente da Aspen 2000, para a conta do Sr. Antonio Iranildes a importância de R\$ 117.000,00 (cento e dezessete mil reais), que foram utilizados para a compra do mel através das notas fiscais emitidas pela Associação dos Apicultores e Meliponicultores de Araci - AAMA, de uma no valor de R\$ 55.875,60 (NF nº 0086), para a compra de 13.968,9 kg de mel de abelha, e outra no valor de R\$ 55.610,40 (NF nº 0088), correspondente a 13.902,6 Kg de mel, que totalizam o valor de R\$ 111.486,00 (cento e onze mil, quatrocentos e oitenta e seis reais).

Além dos valores acima despendidos, foi pago ainda, o valor de R\$ 5.514,00 (cinco mil, quinhentos e quatorze reais), com despesas de frete, totalizando assim a importância de R\$ 117.000,00 (cento e dezessete mil reais).

O valor objeto do crédito apurado no auto de infração é proveniente a venda de 19.176,40 Kg de mel de abelha para a Alemanha, conforme Nota Fiscal de Exportação número 0074.

No que tange as notas fiscais de compra anexadas às fls. 154 e 155, conforme levantado e exaltado pelo julgador a quo, em nada tem haver com o fato gerador e período compreendido na fiscalização. Tais notas foram equivocadamente anexadas ao processo administrativo. Assim, não deve ser levado em consideração as alegações do julgador de 1º grau sobre as referidas notas fiscais.

Assim, fica totalmente desprovida de razão e fundamento as alegações do I. Fiscal de Rendas, bem como do I. Julgador de 1º Grau.

Para que seja reputado real, impõe-se a prova hábil e idônea da efetiva entrega e origem do numerário, coincidentes em datas e valores. É irrelevante a capacidade econômica e financeira do sócio, devendo ser demonstrada a efetiva transferência das disponibilidades particulares para o patrimônio da pessoa jurídica, assim como a origem dessas disponibilidades (Ac. nº 105- 12.476/98, no DOU de 17/04/1998)

Portanto, o contrato de mútuo realizado entre as empresas gerenciadas pela Sra. Helena Christina foi o que legitimou a operação, refutando definitivamente as alegações dos I. Agentes Fiscais no ato da lavratura do procedimento fiscal.

Preliminarmente, do Razão Analítico apresentado (fl. 74), em atendimento ao primeiro Termo de Intimação (nº. 112/04), às fls. 34 a 37, o qual compreendia o período de 01/01/2004 a 30/06/2004, verificou-se que o saldo anterior em 01/01/04 na conta “Banco Bradesco” era nulo, havendo um depósito no dia 06/01/04 no valor de R\$ 410.000,00 sob a rubrica “VR Lucro a Sócia Helena Christina Brandi”.

Também, constatou-se que a conta “Caixa” iniciou o ano com um saldo transferido do exercício anterior (2003) de R\$ 20.000,00. Percebe-se que o valor em Caixa é idêntico ao Capital subscrito e integralizado pelos sócios, entretanto, há que se comprovar a disponibilidade e efetiva transferência destes recursos por parte das sócias, não tendo sido estas comprovadas no curso da análise fiscal.

Em consulta a DIRPF da sócia Helena Christina Brandi relativa ao ano calendário de 2003 (fl. 75), esta declarou em 31/12/03 dispor de bens e direitos que somavam R\$ 224.450,00, havendo insuficiência de recursos, ou seja, disponibilidade para a efetiva transferência de numerário no montante depositado, e que este não poderia ser oriundo da conta Caixa pelo mesmo motivo, a saber, ser insuficiente para cobrir o depósito escriturado.

Digno de nota é que na apresentação do Livro Razão nº 01 - ano 2004 (fl.76), em atendimento ao Termo de Intimação nº. 244/2005, às fls. 61 a 64, o lançamento do dia 06/01/04 no valor de R\$ 410.000,00 simplesmente inexistente, gerando sérias dúvidas quanto à autenticidade dos lançamentos contidos neste livro contábil, bem como no anterior (Razão Analítico 01/01/2004 a 30/06/2004).

A argumentação apresentada não explica esse fato.

Um agravante quanto à veracidade dos livros contábeis apresentados é detectado ao ser informado, pelo Banco Bradesco S/A, que a abertura da conta em nome da Florapis Produtos Naturais Ltda.-ME, somente se deu em 08/03/2004 (fl. 77), não havendo meios de se efetuar depósitos nesta em 06/01/2004.

Em cotejamento com as demonstrações contábeis da empresa ASPEN(2002) COMERCIAL IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA-ME, CNPJ: 05.158.765/0001-78, anteriormente citada, que se situava no mesmo endereço da Florapis e cuja sócia majoritária é a mesma pessoa física, verificou-se que na mesma data (06/01/2004) foi feito um lançamento a crédito da conta Banco do Brasil referente a pagamento de “Distribuição de Lucro a sócia Helena Christina Brandi referente ao Lucro Apurado conforme Resultado” no mesmo valor que foi consignado à conta “Banco Bradesco” da empresa Florapis, ou seja, R\$410.000,00 (fl. 78).

O que se pode concluir do acima é que foram feitos lançamentos artificiais na contabilidade da empresa, sem qualquer correspondência com a movimentação real ocorrida. Foram feitos apenas para dar aparência de licitude e fidelidade ao movimento real, sem, no entanto, haver respaldo quer pelas demonstrações financeiras emitidas pelos estabelecimentos bancários vinculados à Florapis, quer por comprovantes até então inexistentes.

A argumentação apresentada não explica esse fato.

No Livro Razão nº. 01 - ano 2004, escrituraram-se lançamentos a débito na Conta Caixa a título de Empréstimos feitos pela sócia Helena Christina Brandi, em 02/02/04 e em 07/04/2004 (fl. 76). Mediante o Termo de Intimação nº.090/2006, às fls. 69 a 71, foi a pessoa jurídica fiscalizada, intimada a comprovar a disponibilidade e efetiva entrega à sociedade dos referidos empréstimos. Todavia, estas provas não foram produzidas, embora tais valores tenham servido de lastro para os diversos pagamentos efetuados diretamente do “Caixa” da empresa. Tais ingressos no exercício de 2004 montaram a R\$60.000,00 (sessenta mil reais), sendo posteriormente, estornados parceladamente em três ocasiões, num total de R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais), às fls. 79 e 80. Além disso, na conta “Helena Christina Brandi” lançou-se sem contrapartida débito de mais R\$10.000,00 (dez mil reais) a título de estorno de empréstimo, com objetivo de encerrar a referida conta (fl. 81). Novamente, constata-se a manobra contábil utilizada visando justificar saldo de caixa para suprir pagamentos havidos em espécie.

A argumentação apresentada não explica esse fato.

Verificando a declaração de ajuste anual simplificada do imposto de renda pessoa física, anos-calendário 2003 e 2004 de Helena Christina Brandi, sócia majoritária da empresa (fls. 82 e 83), observamos o seguinte:

- No quadro declaração de bens e direitos do ano-calendário 2003, declarou possuir bens e direitos, em 31/12/03, no valor de R\$224.450,00;
- No quadro declaração de bens e direitos do ano-calendário 2004, informou a título de bens e direitos, posição em 31/12/04, o valor de R\$231.500,00;
- Declarou ter auferido R\$ 15.250,00 a título de rendimentos tributáveis na declaração de ajuste anual simplificada - 2005, ano-calendário 2004;
- Declarou ter auferido R\$ 192.500,00 a título de rendimentos isentos e não tributáveis na declaração de ajuste anual simplificada - 2005, ano-calendário 2004;

Analizando as informações acima, obtidas a partir das declarações de ajuste do imposto de renda pessoa física, constatamos que, apesar dos R\$60.000,00, que a sócia Helena Christina Brandi teria usado para empréstimo à empresa Florapis, poderem, em tese, ser provenientes dos rendimentos isentos e não tributáveis no valor de R\$ 192.500,00, informados na declaração de ajuste anual simplificada - 2005, não houve comprovação, com documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, da efetiva transferência dos recursos à sociedade, nem do seu estorno com o retorno dos recursos à conta da sócia.

No tocante à origem dos recursos que porventura pudessem ser oriundos da renda e/ou patrimônio da outra sócia, Idelzuite Barreto Brandi (fís. 84 e 85), que vem a ser mãe da Sra. Helena Christina Brandi, verificou-se o seguinte:

- Em sua declaração de ajuste anual do imposto de renda pessoa física, ano calendário 2003, declarou possuir em 30/12/03 R\$16.350,22 a título de bens e direitos;
- Na mesma declaração afirmou ter auferido rendimentos totais na ordem de R\$ 19.011,84;
- Em sua declaração de ajuste anual do imposto de renda pessoa física, ano calendário 2004, declarou possuir em 31/12/04 R\$26.330,72 a título de bens e direitos;
- Na mesma declaração afirmou ter auferido R\$ 21.907,02 a título de rendimentos totais.

Analizando as informações acima, é pouco provável, dada a limitação de recursos verificada, que esta sócia dispusesse de parte destes para viabilizar os empréstimos efetuados pela sócia Helena Christina Brandi. Além disto, não houve, também, comprovação, com documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, da efetiva transferência dos recursos à sociedade.

Outro dado relevante diz respeito à formação de um “fundo” para Futura Distribuição de Lucro. Foram feitos cinco lançamentos a crédito da conta Caixa no total de R\$

278.396,71 em 2004 com a finalidade de futura distribuição de lucro (fl. 86). A conta do Ativo criada para tal propósito foi "Crédito para futura Distribuição de Lucro". Nesta, observou-se o lançamento de mais um débito no valor de R\$40.000,00, sem a sua contrapartida, ou seja, lançamento a crédito, quer da conta Caixa ou qualquer outra, evidenciando-se assim a inconsistência da escrituração contábil apresentada pela empresa. Portanto, no final do exercício de 2004, foram contabilizados neste "fundo" um total de R\$ 318.396,71. Ainda, no período de 01/01 a 31/07/05, foram a esta conta destinados mais R\$ 109.000,00 (fls. 87 e 88).

A argumentação apresentada não explica esse fato.

Assim, adoto a *ratio decidendi* do Acórdão de Impugnação, e-folhas 187 e 188, por conter elementos fáticos contundentes na análise:

A alegação ofertada é de que os recursos em questão teriam origem em "Instrumento Particular de Mutuo" (fls. 137 e 138) pactuado em 08/03/2004 entre a Empresa ASPEN 2002 COMERCIAL IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA e a interessada, ambas empresas representadas neste documento por sua sócia-gerente Sra. HELENA / CHRISTINA BRANDL.

A via do documento que a interessada anexa para embasar sua alegação não permite que se comprove que o alegado empréstimo efetivamente tenha ocorrido na data nele indicada.

Não consta que o "Instrumento Particular de Mutuo" tenha sido registrado em cartório público de registro de documentos na data indicada no documento. Ao contrário, na cópia trazida aos autos não há qualquer referência a um eventual registro. Dessa forma, os efeitos por ele, produzidos, ficam restritos ao âmbito privado dos contratantes (Empresas).

Apesar de à fl. 138 o texto de encerramento do "Instrumento Particular de Mutuo" apresentar como "São Gonçalo, 08 de março de 2004.", as assinaturas dos contratantes e das testemunhas sequer foram reconhecidas em cartório. Tal situação esvazia qualquer possibilidade de que a autoridade julgadora forme convicção de que, efetivamente, o contrato teria sido assinado na data aposta no mesmo.

Dessa forma, não se tem a necessária certeza sobre a negociação efetivamente realizada e, muito menos sobre a data em que efetivamente foi celebrado esse contrato. Aspecto esse, dada as circunstâncias do feito, de absoluta relevância para se verificar o alegado pela interessada.

Note-se que em tal documento, à folhas 137, está consignado na Cláusula Primeira que o empréstimo é realizado em moeda corrente do país.

Ademais, o extrato bancário (fl. 144) da Empresa ASPEN 2002 COMERCIAL IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA indica que foi emitido "cheque" (Documento nº 850246) em 08/03/2004, não há indicação de quem tenha sido o destinatário deste cheque. Nos livros Razão e Razão Analítico (fls. 74 a 93) da interessada não há registro do recebimento de tal valor nas contas "caixa", "Banco Bradesco" ou "Banco do Brasil".

Por sua vez, a cópia do "Comprovante de Depósito em Conta Corrente em Dinheiro" (fls. 148) indica que houve uma transferência de dinheiro entre pessoas físicas: da Sra. HELENA C BRANDL (depositante) para o Sr. ANTONIOIRANILDES SOUZA.

Não há qualquer registro de que o valor citado na peça de defesa tenha circulado pelo patrimônio da interessada. Não há como fazer confusão entre patrimônio de uma empresa com o patrimônio de seus sócios ou empresas pertencentes aos sócios.

Se observa ainda que as notas fiscais de compra à folhas 154 e 155 contrariam a informação prestada na peça de defesa (fls. 108 e 109) de que as mercadorias foram adquiridas junto a Associação dos Apicultores e Meliponicultores de Araci — BA, tais notas foram emitidas no Estado de Santa Catarina. Também não foi anexada à peça de defesa a citada nota fiscal nº 88.

Sendo assim, conheço do Recurso Voluntário e nego provimento ao recurso do contribuinte.

É como voto.

Jorge Lima Abud - Relator.