



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

Processo n° 10907.001201/2009-11
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3302-006.328 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de novembro de 2018
Matéria MULTA DE CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO
Recorrente FLÓRIDA S/A IMPORTAÇÃO EXPORTAÇÃO E COMÉRCIO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 19/07/2004

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

O Dano ao Erário decorrente da ocultação das partes envolvidas na operação comercial que fez sair a mercadoria para o exterior é hipótese de infração “de mera conduta”, que se materializa quando o sujeito passivo oculta * real exportador, independentemente do prejuízo tributário perpetrado.

IMPORTAÇÃO DE MERCADORIA. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. PENA DE PERDIMENTO PREVISTA NO DL 1.455/76, ART. 23, INCISO V.

Ficam sujeitas a pena de perdimento as mercadorias importadas cuja operação foi realizada por meio de interposição fraudulenta, conforme previsto no art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 37/66.

IMPOSSIBILIDADE DA APLICAÇÃO DA PENA DE PERDIMENTO. CONVERSÃO EM MULTA NO VALOR DA MERCADORIA. ART. 23, § 3º DO DECRETO-LEI Nº 1.455/76.

Não sendo possível a aplicação da pena de perdimento, em razão das mercadorias já terem sido dadas a consumo ou por qualquer outro motivo, cabível a aplicação da multa de conversão da pena de perdimento, prevista no art. 23, § 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/76.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento recurso voluntário, vencido o Conselheiro Jorge Lima Abud que lhe dava provimento. O Conselheiro Jorge Lima Abud fará declaração de voto.

(assinado digitalmente)
Paulo Guilherme Déroulède - Presidente

(assinado digitalmente)
Gilson Macedo Rosenburg Filho
Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Guilherme Déroulède (Presidente), Walker Araújo, Jose Renato Pereira de Deus, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad, Rodolfo Tsuboi (Suplente Convocado) e Corinθο Oliveira Machado.

Relatório

Como forma de elucidar os fatos ocorridos até a decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, colaciono o relatório do Acórdão recorrido, *in verbis*:

A presente ação fiscal teve origem em expediente do Banco Central do Brasil que, em 08/09/2006, encaminhou à Coordenação-Geral do Sistema de Fiscalização da Receita Federal ofício em que aquela instituição comunica a inexistência de comprovação do ingresso de moeda estrangeira no país, correspondente à contratação de câmbio relativa à operação exportação no valor de USD 8.000.000,00, realizada pela empresa Florida S/A Importação, Exportação e Comércio, doravante simplesmente denominada exportadora, que desde 16/02/2005 se encontrava sob procedimento fiscal tendente a verificar ocorrências inflacionárias, inclusive relacionadas a interposição fraudulenta de pessoas em operações de comércio exterior.

A exportação em causa tinha por objeto mercadoria produzida pela empresa então denominada Citrosuco Paulista S/A, hoje denominada Fischer S/A Importação, Exportação e Comércio, doravante simplesmente denominada fabricante, que muito embora opere diretamente a maioria de suas exportações realizou, mediante a interveniência da empresa Florida, a operação a que se reporta o presente lançamento, consubstanciado na exigência da multa decorrente da conversão em pecúnia da pena de perdimento a que ficou sujeita a mercadoria já exportada, em face do acusado cometimento de crime contra a ordem econômica, propiciado pela interposição fraudulenta de pessoas, destinada a ocultar o verdadeiro interessado na operação praticada mediante simulação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos nessa operação empregados.

A exportação de que se trata, objeto de embarque antecipado, foi registrada conforme o RE 04/0989593-001, anteriormente à sua aquisição pela exportadora que, não tendo atuado em sua negociação com o importador estrangeiro e tampouco na

logística de seu transporte e armazenamento, compareceu como contratante do câmbio à operação.

Conforme adiante se verá, embora titular do contrato cambial firmado perante o Banco Central, bem como do contrato de compra e venda de performance de exportação envolvido na operação, a exportadora não compareceu nas transferências intermediadas pelo Banco Santos dos recursos angariados com o Adiantamento de Contrato de Câmbio — ACC cujo valor, supostamente por ela levantado, foi transferido a fabricante das mercadorias.

Em resumo, fruto da constatação fiscal de que a empresa Florida interveio na operação de exportação em questão apenas para dissimular a utilização de recursos da própria fabricante da mercadoria exportada, cuja origem lícita não foi comprovada, a exigência ora litigada, no valor de R\$ 23.458.000,00, refere-se a imposição prevista no artigo 23 do Decreto-lei nº 1455, de 1976, com redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002, cuja sujeição passiva plural alcançou, além da exportadora, a fabricante da mercadoria, em face de seu interesse e participação na infração apontada.

O litígio em apreço foi instaurado por impugnação interposta pela empresa Fischer S/A Importação, Exportação e Comércio, atual denominação da empresa Citrosuco Paulista S/A, sob cujo nome foram empreendidas as negociações paralelas à exportação de que se trata. A exportadora, empresa Florida S/A Importação, Exportação e Comércio, é revel nos autos deste processo.

A acusada preterição do direito de defesa foi calcada no fato de que a ciência integral da peça acusatória foi consumada somente depois de transcorridos dez dias do prazo para impugnação do lançamento, sem que, não obstante sua exiguidade prejudicar a defesa, tivesse esse prazo sido objeto da reabertura pleiteada, a tempo e hora, pela autuada.

A ilegitimidade de parte passiva foi argüida em razão de a autuação não ter colacionado os reais responsáveis pela prática infraciondria acusada. Não obstante o princípio da entidade, para a impugnante deveriam figurar no polo passivo do lançamento os sócios gestores da exportadora que, tendo sido os verdadeiros promotores da infração cometida, foram omitidos em prol de sua nomeação na sujeição passiva em causa.

No mérito, lembra que o dano ao erário engloba, além dos ilícitos de natureza tributária, também as infrações cambiais, desde que praticados mediante fraude ou simulação, da qual a interposição fraudulenta é espécie, por ser uma declaração enganosa da verdade, prestada mediante conluio, e que sendo assim a sanção aplicada contra ela, impugnante, decorre de presunção legal cuja relatividade admite a demonstração da no veracidade do fato presumido que, se trazida pelo contribuinte, afasta a presunção sobre a qual tiver sido erigida a acusação de dano ao erário.

Dito isso, passa a impugnante a um breve relato sobre suas atividades, para esclarecer que é uma das líderes no setor de produção e comércio de frutas, bem como na extração de seus derivados, sua industrialização, comércio, importação e exportação, em especial de suco de laranja, produto que normalmente exporta por sua própria conta e ordem para a Citrosuco Trading N.V, empresa integrante do grupo Fischer, sediada em Curacao, nas Antilhas Holandesas, que opera a distribuição do produto para o restante do mundo.

Em algumas situações específicas, todavia, a impugnante diz que pratica a venda de performance de exportação, operação financeira cujo regimento vigente até a edição da Medida Provisória nº315, de 03 de agosto de 2006, convertida na Lei nº 11.371, de 28 de novembro de 2006, impunha ao exportador nacional, adquirente da performance, a liquidação do contrato de câmbio, por meio de um banco no exterior, tão logo recebesse do importador estrangeiro a importância correspondente ao valor negociado da mercadoria por ele adquirida.

Era igualmente admitido o ACC, adiantamento sobre contratos de câmbio, de modo a permitir ao exportador antecipar o recebimento em moeda local do valor de exportações futuras junto a instituições financeiras que atuam com operações de câmbio, proporcionando ao exportador beneficiar-se do ganho resultante da aplicação no mercado interno dos recursos captados.

Os ACCs são garantidos pelas exportações comprometidas, a serem realizadas até a data de seu vencimento, sob pena de perda do mencionado ganho, posto que os recursos então captados passam a ser considerados financiamentos internos, sujeitos à taxas de juros praticadas no mercado financeiro interno e não à taxas de juros internacionais.

Sendo assim, as empresas exportadoras que promovem os adiantamentos de contratos de câmbio vão em busca de mercadorias a serem exportadas para fins de honrar referidos contratos e oferecem aos que dispõem dessas mercadorias uma comissão que, incidente sobre o valor da exportação, representam um ganho financeiro extra. Assim, esclarece a impugnante, a vantagem embutida na compra e venda de performance de exportação reside no ganho financeiro do exportador, obtido mediante a aplicação dos recursos no período de tempo compreendido entre sua captação e o pagamento da exportação aos fabricantes nacionais.

Para comprovar a origem dos recursos aplicados na exportação em causa, a impugnante carrou para os autos documentos referentes As transações bancárias decorrentes da operação de compra e venda de performance realizada entre ela e a exportadora, empresa Florida, conforme contrato também carreado para os autos As fls. 445 a 455, intermediado pela empresa Entheos Trade Finance e Agribusiness.

Os documentos referentes às transações bancárias acusam a emissão pelo Banco Santos de cheques administrativos (ordens de pagamento) em favor da Citrosuco S/A, contra os sacados Quality Negócios e Participações Ltda e Sanvest Participações S/A. Acusam também que os valores desses cheques administrativos foram creditados em conta corrente mantida pela Citrosuco no Banco Itad, mediante transferência eletrônica.

Esses documentos foram trazidos aos autos pela impugnante, para respaldar lançamentos contábeis em conta de passivo, a crédito da conta adiantamento de clientes, que não foram identificados.

Também instrui a impugnação, As fls. 505 a 507, cópia de Termo de Declaração Espontânea do Sr. Casemiro Carvalho Vieira, representante legal da empresa Fischer S/A Agroindústria, sucessora da empresa Citrosuco Paulista S/A, prestada perante a Comissão de Inquérito instalada pelo Banco Central do Brasil, para averiguações junto ao Banco Santos S/A e A. Santos Corretora de Câmbio e Valores S/A, ambos sob intervenção.

Sobre o conteúdo dessa declaração, diz a impugnante que, intimada a comparecer perante referida Comissão de Inquérito para prestar esclarecimentos acerca de transferências bancárias realizadas em seu favor pelo Banco Santos, teria sido surpreendida com o fato de que os valores por ela recebidos em razão da venda de performance de exportação A, empresa Flórida foram pagos com recursos provenientes daquela instituição financeira, por ordem de duas empresas desconhecidas, Quality Negócios e Participações Ltda e Sanvest Participações S/A.

Diz, ainda, que em razão da adoção da sistemática adotada para a transferência desses valores para conta-corrente sua no Banco Itaú, efetuada por meio de transferência eletrônica precedida da emissão, em seu favor, de cheques de ordens de pagamento, os registros bancários acusam operação de remessa de valores da própria Citrosuco para si mesma, de uma instituição bancária para outra.

Todavia, alega não ter se dado conta dessa irregularidade antes da interpelação do Banco Central, uma vez que, no mais, a operação apresentava-se conforme o esperado.

Por fim, protesta contra as acusações havidas no auto de infração, relativas As questões operacionais da operação de exportação realizada, tais como as relacionadas ao transporte das mercadorias, As quantidades armazenadas e despachadas e ao fato de a logística do embarque da mercadoria ter corrido por sua conta e não por conta do exportador.

Diante desses motivos requer seu afastamento do pólo passivo da exigência, tendo em vista a inexistência de prova de dano ao erário e da ocorrência de fraude ou simulação..

A Primeira turma da DRJ de Florianópolis julgou a impugnação improcedente, nos termos do Acórdão nº 07-18.327, de 04 de dezembro de 2009, cuja ementa foi vazada nos seguintes termos:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 19/07/2004

EXPORTAÇÃO. CONTRATO DE CÂMBIO. NÃO FECHAMENTO. DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. MERCADORIA EXPORTADA. MULTA IGUAL AO VALOR ADUANEIRO DA MERCADORIA.

Não constitui cerceamento do direito de defesa a tardia ciência de documentos instrutivos do lançamento de cujos efeitos não decorra a devolução do prazo para impugnação, quando tais documentos nada tenham significado para a defesa ou para a solução do litígio.

A pluralidade da sujeição passiva do lançamento é intrínseca a infração capitulada na peça acusatória.

Por presunção legal, a não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas operações de comércio exterior configuram a interposição fraudulenta de pessoas nessas operações.

Inconformado com a decisão da DRJ, apresentou recurso voluntário ao CARF, no qual repisa os argumentos apresentados na impugnação quanto ao mérito, inovando apenas quanto às preliminares, que abaixo aponto:

a) Que a demora na entrega ao contribuinte dos documentos produzidos durante a fiscalização é prejudicial ao seu direito de defesa, posto que este passa a dispor, se já tiver sido autuado, de um prazo reduzido para a elaboração e a apresentação de sua impugnação. No presente caso, o que se vê é que o Auto de Infração foi entregue ao recorrente por via postal, no dia 01.07.2009, e o "documento 4" entregue no dia 10/07/2009, o que levou a solicitação de devolução do prazo para elaboração de defesa administrativa, solicitação esta que não foi atendida pelas autoridades fiscais. Diante disso, a Requerente requereu, em sua impugnação, a reabertura do prazo para sua defesa, sob pena de nulidade da autuação fiscal e de todos os demais atos que lhe forem posteriores, tal como determina o art. 59, Inciso II, do Decreto nº 70.235/72.

Ao analisar tal questão, todavia, a DRJ limitou-se a afirmar que:

"Sobre o cerceamento do direito de defesa registre-se que os documentos cuja ciência foi reclamada pelo contribuinte não serão úteis na solução do presente litígio, conforme se verá. São organogramas representativos da logística do transporte e armazenamento de mercadorias, assunto que nada tem a ver com o fundamento básico da autuação, que reportando a interposição fraudulenta de pessoas em operação de comércio exterior, está calcada essencialmente na origem dos recursos empregados na exportação em causa. Ainda sobre isso, consigne-se que se trata de documentos próprios da empresa que, por ela mesma

apresentados à fiscalização, nada representaram na contestação que instaurou o presente litígio, o que demonstra sua desimportância para a defesa."

Acontece que os documentos que foram entregues a destempo à recorrente continham informações essenciais à compreensão das razões que levaram a fiscalização a responsabilizar a recorrente, em caráter solidário, pela infração praticada pela Flórida. Além dos além dos organogramas da logística de transporte e armazenamento, tais documentos continham também o Relatório Fiscal elaborado pela Alfândega do Porto de Santos, que resultou do trabalho de fiscalização no estabelecimento da Recorrente, e do qual constaram as "inconsistências" supostamente existentes na operação praticada entre essa empresa e a Flórida.

Assim, ao contrário do que mencionou a DRJ na decisão ora recorrida, os documentos em análise eram relevantes, para não dizer essenciais, razão pela qual a demora na sua entrega causou nítido prejuízo à defesa da Recorrente. Por essas razões, requer-se a decretação da nulidade de todos os atos administrativos praticados após a lavratura do auto de infração, inclusive da decisão de primeira instância administrativa, face ao evidente cerceamento do direito de defesa da Recorrente;

b) Que a presente autuação é nula por ter indicado como sujeito passivo a empresa Flórida e, como devedora solidária a recorrente, sem ter colacionado os reais proprietários da empresa Flórida como os responsáveis pela prática da infração prevista no art. 23, V, do Decreto-lei nº 1.455/76;

c) Que, pelo relatório fiscal, as supostas inconsistências levaram a fiscalização a concluir, em linhas gerais, que (i) houve prejuízo aos controles cambiais, já que a Flórida não liquidou o contrato de câmbio celebrado, razão pela qual não promoveu o ingresso das divisas pagas pelo importador (Citrosuco Trading n.v.), (ii) subsistiriam dúvidas com relação ao efetivo fornecimento das mercadorias vendidas pela Recorrente à Flórida e, ainda, que (iii) a suposta ocultação do real vendedor (Recorrente), que possui vinculação com o comprador (Citrosuco Trading n.v.), poderia ter causado prejuízos sobre o controle de preços de transferência.

Não obstante a autuação fiscal tenha sido embasada nestes três pilares, a DRJ descartou em parte esses elementos e apresentou novas suposições a respeito da conduta da Recorrente, com a evidente intenção de emendar e aperfeiçoar o lançamento fiscal.

Destaca o seguinte trecho do voto para subsidiar sua alegação:

"Pelos pressupostos da lei, essa presunção tem a finalidade precípua de punir a prática de crimes contra a ordem econômica e contra o sistema financeiro, consistentes (SIC) da lavagem de dinheiro, da evasão de divisas e da introdução clandestina no país de recursos mantidos no exterior. Pelas provas dos autos, o que se tem é que os recursos recebidos para pagamento da performance de exportação negociada eram da sua própria vendedora."

E conclui a preliminar:

Com efeito, as acusações de que a interposição fraudulenta de pessoa serviria para a prática de lavagem de dinheiro, evasão de divisas e de introdução clandestina no país de

recursos mantidos no exterior, por não encontrarem respaldo em nenhuma das informações ou mesmo conclusões a que chegaram as autoridades fiscais por ocasião da lavratura da autuação fiscal, constituem revisão do lançamento em hipótese não autorizada pelo CTN.

Termina o recurso requerendo:

a) em primeiro lugar, decretada a nulidade da decisão recorrida em razão do cerceamento do direito de defesa;

b) Alternativamente, deve ser declarada a nulidade da decisão recorrida por ter pretendido alterar os critérios jurídicos do lançamento fiscal;

c) decretada a nulidade da autuação fiscal, que não indicou os sujeitos passivos que cometeram a infração de que ora se trata;

d) Na hipótese, porém, de a autuação fiscal ser considerada formalmente válida, que seja determinada sua exclusão do pólo passivo da obrigação constituída mediante o lançamento fiscal ora combatido, pelos motivos expostos no presente recurso e em razão do que dispõem os incisos II e III, do artigo 112, do Código Tributário Nacional

É o breve relatório.

Voto

Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho, Relator.

O recurso é tempestivo e apresenta os demais pressupostos de admissibilidade, de forma que dele conheço e passo à análise.

Preliminares:

1) Cerceamento do direito de defesa.

Compulsando os autos, em especial o auto de infração, nota-se que toda a conduta infracional praticada pela sociedade Flórida e tendo como responsável solidário o recorrente, foi descrita pormenorizadamente no relatório fiscal de e-fls. 10/49 e no relatório de procedimento fiscal de e-fls. 59/126, ambos com ciência concomitante ao do auto de infração.

Registre-se, por oportuno, que integram o auto de infração todos os demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados, conforme está descrito no documento de e-fl. 09.

Por fim, importante registrar que o recorrente apresentou sua antítese para todos os capítulos da acusação fiscal, de forma que é de fácil conclusão que por ele foi entendido os fundamentos jurídicos e legais que embasaram a autuação fiscal.

Diante desse quadro, não vislumbro o cerceamento do direito de defesa alegado pelo recorrente, pois todas as informações que lastream o auto de infração estavam a disposição do sujeito passivo quando da sua ciência.

Sendo assim, afasto a preliminar de cerceamento do direito de defesa.

2) Nulidade do Auto de infração por falta de indicação dos infratores.

Quanto a essa preliminar, entendo que a não indicação como responsáveis tributários dos reais sócios da sociedade Flórida em nada macula o auto de infração a ponto de ensejar uma nulidade. O único reflexo negativo da não indicação dos reais sócios da Flórida como responsáveis solidários será no campo de uma eventual execução fiscal, pois o título executivo formado, dívida ativa da União, não terá em seu pólo passivo os reais sócios da Flórida, determinando a necessidade de utilização do instituto da desconsideração da pessoa jurídica.

Por derradeiro não se pode olvidar que a Autoridade Fiscal ao não atribuir responsabilidade aos ditos reais sócios da Flórida, respeitou o princípio da entidade, que reconhece o patrimônio como objeto da contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, determinando a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por conseqüência, nesta acepção, o Patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

Portanto, uma vez que a falta de indicação de responsáveis tributários não é condição de existência do auto de infração, afasto esta preliminar de nulidade.

3) Mudança de Critério Jurídico.

Nesta preliminar, entendo que o sujeito passivo se equivocou com o conceito de mudança de critério jurídico previsto no art. 146 do Código Tributário Nacional. Na realidade, o recorrente buscou demonstrar que a primeira instância mudou o motivo determinante do auto de infração.

Acontece que a alegação não tem amparo nos fatos constantes nos autos. Isso fica evidente ao cotejar os motivos determinantes que lastrearam o auto de infração com a *ratio decidendi* do voto da DRJ. Em ambos, com base no conjunto probatório produzido pela fiscalização, concluiu-se que o real exportador do concentrado de suco foi o recorrente e não a sociedade Flórida. Os motivos que levaram a ocultação do verdadeiro exportador não é relevante para a imputação da penalidade, de forma que o trecho do voto da primeira instância reproduzido nesta preliminar em nada indica que foi alterado o motivo determinante do auto de infração pela Delegacia de Julgamento.

Forte nestes argumentos, afasto essa preliminar de nulidade.

MÉRITO.

O auto de infração foi lavrado em face da Florida S/A Importação, Exportação e Comércio, sob o fundamento de que esta sociedade teria ocultado o verdadeiro exportador, no caso a Citrosuco Paulista S/A, na operação de exportação objeto do Registro nº 04/0989593-001, o que ensejou a aplicação da multa equivalente ao valor das mercadorias exportadas, nos termos do art. 23, V, do Decreto-lei nº 1.455/76.

A Fiscalização imputou à Florida como autuado e a Citrosuco Paulista S/A como responsável solidário. A Flórida não apresentou recurso, apenas a Citrosuco Paulista S/A, atual Fischer S/A Agroindústria, que é a autora do presente recurso voluntário.

Em sua defesa, alega a Fischer que não efetuou a operação de exportação referente ao Registro nº 04/0989593-001, vinculado à Declaração de Exportação nº 2040822178/0. Que na realidade celebrou com a Flórida um contrato de "compra e venda de performance".

A questão central da lide diz respeito a ocultação do real exportador da operação de exportação referente ao Registro nº 04/0989593-001, vinculado à Declaração de Exportação nº 2040822178/0.

O primeiro ponto a ser enfrentado se refere a existência da operação de compra e venda de performance entre o recorrente e a sociedade Flórida. Para tanto, é importante alinhar conhecimento sobre o que seria "Adiantamento de Contrato de Câmbio" e a operação de "Compra e Venda de Performance". O recorrente, em seu recurso voluntário, explica de forma didática os dois institutos, de modo que entendo pertinente a transcrição:

"Em caráter excepcional, a legislação nacional admite que o câmbio seja contratado pelo exportador localizado no país antes do embarque da mercadoria para o importador, operação esta que foi denominada de Adiantamento de Contrato de Câmbio ou ACC.

A utilização do ACC é motivada pela oportunidade de o exportador conseguir, junto a bancos nacionais que operam com câmbio, a antecipação de reais correspondentes à quantia em moeda estrangeira, de modo a financiar suas atividades industriais.

É comum, porém, que o ACC seja utilizado como uma forma de captação de recursos a taxas internacionais usualmente inferiores às praticadas no mercado interno e, eventualmente, como instrumento de ganho financeiro pelo exportador, posto que permite a utilização dos recursos adiantados na aplicação no mercado financeiro.

De qualquer modo, mesmo no caso de o exportador ter contraído ACC com o objetivo de aplicar os recursos obtidos no mercado financeiro, é obrigado a apresentar as mercadorias na data de vencimento de tal contrato, sob pena de essa operação ser considerada como um financiamento obtido no mercado interno e, desta forma, ser submetida a taxas de juros muito superiores, ao IOF e a sanções administrativas.

Tal imposição fez com que se criasse uma operação denominada de "compra e venda de performance de exportação", que permite àqueles exportadores comprarem mercadorias de fabricantes nacionais para sua revenda e embarque ao exterior no vencimento de seus ACCs.

Em contrapartida pela venda efetuada, os fabricantes nacionais recebem o preço que a mercadoria alcançaria no mercado

externo, acrescido de um prêmio pela "venda de sua performance", chamada de comissão e cujo valor varia de acordo com o mercado.

Para o exportador, a vantagem que existe na obtenção de ACC e na subsequente "compra de performance" está no ganho financeiro que é obtido mediante a aplicação dos recursos entre a data de seu adiantamento pelo banco e a data de pagamento do preço das mercadorias aos fabricantes nacionais, deduzidos os juros pagos ao banco financiador e a comissão paga a tais fabricantes".

Definidos os conceitos de ACC e de operação de compra e venda de performance, surge o momento da análise das provas contidas nos autos que permitam concluir se houve a venda de performance do recorrente à sociedade Flórida ou foi uma simulação com o intuito de omitir o real exportador das mercadorias.

Contudo, antes de entrar na análise das provas, cabe tecer algumas linhas sobre provas no processo.

Sabemos que o momento apropriado para apresentação das provas que comprovem suas alegações é na propositura da impugnação. Temos conhecimento, também, que a regra fundamental do sistema processual adotado pelo Legislador Nacional, quanto ao ônus da prova, encontra-se cravada no art. 373 do Código de Processo Civil, *in verbis*:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

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

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

§ 1º Nos casos previstos em lei ou diante de peculiaridades da causa relacionadas à impossibilidade ou à excessiva dificuldade de cumprir o encargo nos termos do caput ou à maior facilidade de obtenção da prova do fato contrário, poderá o juiz atribuir o ônus da prova de modo diverso, desde que o faça por decisão fundamentada, caso em que deverá dar à parte a oportunidade de se desincumbir do ônus que lhe foi atribuído.

§ 2º A decisão prevista no § 1º deste artigo não pode gerar situação em que a desincumbência do encargo pela parte seja impossível ou excessivamente difícil.

§ 3º A distribuição diversa do ônus da prova também pode ocorrer por convenção das partes, salvo quando:

I - recair sobre direito indisponível da parte;

II - tornar excessivamente difícil a uma parte o exercício do direito.

§ 4º A convenção de que trata o § 3º pode ser celebrada antes ou durante o processo.

Tal dispositivo é a tradução do princípio de que o ônus da prova cabe a quem dela se aproveita. E esta formulação também foi, com as devidas adaptações, trazida para o processo administrativo fiscal, posto que a obrigação de provar está expressamente atribuída para a autoridade Fiscal quando realiza o lançamento tributário, para o sujeito passivo, quando formula pedido de repetição de indébito/ressarcimento.

Definida a regra que direciona o *onus probandi* no âmbito do processo administrativo fiscal, resta estabelecer o conceito de prova, sua finalidade e seu objeto.

O conceito de prova retirado dos ensinamentos de Moacir Amaral Santos:

No sentido objetivo, como os meios destinados a fornecer ao julgador o conhecimento da verdade dos fatos. Mas a prova no sentido subjetivo é aquela que se forma no espírito do julgador, seu principal destinatário, quanto à verdade desse fatos. A prova, então, consiste na convicção que as provas produzidas no processo geram no espírito do julgador quanto à existência ou inexistência dos fatos.

Compreendida como um todo, reunindo seus dois caracteres, objetivo e subjetivo, que se completam e não podem ser tomados separadamente, apreciada como fato e como indução lógica, ou como meio com que se estabelece a existência positiva ou negativa do fato probando e com a própria certeza dessa existência.

Para Carnelutti:

As provas são fatos presentes sobre os quais se constrói a probabilidade da existência ou inexistência de um fato passado. A certeza resolve-se, a rigor, em uma máxima probabilidade.

Dinamarco define o objeto da prova:

....conjunto das alegações controvertidas das partes em relação a fatos relevantes para todos os julgamentos a serem feitos no processo. Fazem parte dela as alegações relativas a esses fatos e não os fatos em si mesmos. Sabido que o vocábulo prova vem do adjetivo latino probus, que significa bom, correto, verdadeiro, segue-se que provar é demonstrar que uma alegação é boa, correta e portanto condizente com a verdade. O fato existe ou inexistente, aconteceu ou não aconteceu, sendo portanto insuscetível dessas adjetivações ou qualificações. Não há fatos bons, corretos e verdadeiros nem maus, incorretos mentirosos. As alegações, sim, é que podem ser verdadeiras ou mentirosas - e daí a pertinência de prová-las, ou seja, demonstrar que são boas e verdadeiras.

Já a finalidade da prova é a formação da convicção do julgador quanto à existência dos fatos. Em outras linhas, um dos principais objetivos do direito é fazer prevalecer a justiça. Para que uma decisão seja justa, é relevante que os fatos estejam provados a fim de que o julgador possa estar convencido da sua ocorrência

Em virtude dessas considerações, é importante lembrar alguns preceitos que norteiam a busca da verdade real por meio de provas materiais.

Dinamarco afirma:

Todo o direito opera em torno de certezas, probabilidades e riscos, sendo que as próprias certezas não passam de probabilidades muito qualificadas e jamais são absolutas porque o espírito humano não é capaz de captar com fidelidade e segurança todos os aspectos das realidades que o circulam.

Para entender melhor o instituto “probabilidade” mencionado professor Dinamarco, aduzo importante distinção feita por Calamandrei entre verossimilhança e probabilidade:

É verossimil algo que se assemelha a uma realidade já conhecida, que tem a aparência de ser verdadeiro. A verossimilhança indica o grau de capacidade representativa de uma descrição acerca da realidade. A verossimilhança não tem nenhuma relação com a veracidade da asserção, não surge como resultante do esforço probatório, mas sim com referência à ordem normal das coisas.

A probabilidade está relacionada à existência de elementos que justifiquem a crença na veracidade da asserção. A definição do provável vincula-se ao seu grau de fundamentação, de credibilidade e aceitabilidade, com base nos elementos de prova disponíveis em um contexto dado., resulta da consideração dos elementos postos à disposição do julgador para a formação de um juízo sobre a veracidade da asserção.

Desse modo, a certeza vai se formando através dos elementos da ocorrência do fato que são colocados pelas partes interessadas na solução da lide. Mas não basta ter certeza, o julgador tem que estar convencido para que sua visão do fato esteja a mais próxima possível da verdade.

Como o julgador sempre tem que decidir, ele deve ter bom senso na busca pela verdade, evitando a obsessão que pode prejudicar a justiça célere. Mas a impossibilidade de conhecer a verdade absoluta não significa que ela deixe de ser perseguida como um relevante objetivo da atividade probatória.

Quanto ao exame da prova, defende Dinamarco:

(...) o exame da prova é atividade intelectual consistente em buscar, nos elementos probatórios resultantes da instrução processual, pontos que permitam tirar conclusões sobre os fatos de interesse para o julgamento.

Já Francesco Carnelutti compara a atividade de julgar com a atividade de um historiador:

(...) o historiador indaga no passado para saber como as coisas ocorreram. O juízo que pronuncia é reflexo da realidade ou mais exatamente juízo de existência. Já o julgador encontra-se ante

uma hipótese e quando decide converte a hipótese em tese, adquirindo a certeza de que tenha ocorrido ou não o fato. Estar certo de um fato quer dizer conhecê-lo como se houvesse visto.

No mesmo sentido, o professor Moacir Amaral Santos afirma que *a prova dos fatos faz-se por meios adequados a fixá-los em juízo. Por esses meios, ou instrumentos, os fatos deverão ser transportados para o processo, seja pela sua reconstrução histórica, ou sua representação.*

Assim sendo, a verdade encontra-se ligada à prova, pois é por meio desta que se torna possível afirmar idéias verdadeiras, adquirir a evidência da verdade, ou certificar-se de sua exatidão jurídica. Ao direito somente é possível conhecer a verdade por meio das provas.

Posto isto, concluímos que a finalidade imediata da prova é reconstruir os fatos relevantes para o processo e a mediata é formar a convicção do julgador. Os fatos não vêm simplesmente prontos, tendo que ser construídos no processo, pelas partes e pelo julgador. Após a montagem desse quebra-cabeça, a decisão se dará com base na valoração das provas que permitirá o convencimento da autoridade julgadora. Assim, a importância da prova para uma decisão justa vem do fato dela dar probabilidade às circunstâncias a ponto de formar a convicção do julgador.

Retornando aos autos, a autoridade fiscal afirmou que houve ocultação do real exportador na operação referente ao Registro nº 04/0989593-001, vinculado à Declaração de Exportação nº 2040822178/0. Sua conclusão teve por base os fatos que abaixo subscrevo:

a) a operação foi de exportação de 9.411.765,00 KG de suco concentrado e congelado para o importador estrangeiro Citrusuco Trading, referente ao Registro nº 04/0989593-001, vinculado à Declaração de Exportação nº 2040822178/0;

b) a mercadoria foi depositada no terminal de Santos no depósito da sociedade Citrusuco Paulista S/A (Atual Fischer S/A).

c) Não foi encontrada a nota fiscal de compra da mercadoria exportada, nem localizado o respectivo lançamento contábil na escrita fiscal da sociedade Flórida;

d) A mercadoria foi fabricada pela Fischer S/A, que promoveu embargo de mesmo produto armazenado no mesmo local, no mesmo navio e para o mesmo comprador estrangeiro;

e) Não foi localizada a nota fiscal referente à exportação, nem tampouco os respectivos lançamentos contábeis;

f) A sociedade Flórida não detinha recursos próprios para aquisição da mercadoria exportada em seu nome;

g) Não há registro de fechamento de câmbio decorrente da citada operação;

h) Na operação, a suposta compra em 21/07/2004 e venda em 28/07/2004, não resultou em lucro algum, dado que os valores totais apresentados são exatamente iguais;

i) Na data do registro da exportação, 19/07/2004, a empresa responsável pela informação no SICOMEX não detinha legal e formalmente a propriedade da mercadoria objeto da operação;

Na ação fiscal que analisou a regularidade da Sociedade Flórida foi constatado que:

a) Houve doações de ações da empresa entre os acionistas que não mantinham nenhuma relação de parentesco;

b) Houve vendas de ações a valores milionários sendo que todos os acionistas não possuíam patrimônio nem rendimentos compatíveis para fazer face às aquisições ou alienações das ações;

c) Ausência de estrutura física e operacional para fazer frente às operações de comércio exterior realizadas;

d) Houve mudanças constantes do objeto social da empresa;

e) Houve constantes modificações da sede social da empresas e de suas filiais.

Já sobre a responsabilização da sociedade Fischer, assim se pronunciou a Fiscalização:

a) A venda do suco de laranja da Fischer para a Flórida ocorreu em 21/07/2004, conforme nota fiscal nº 101492, sendo que o embarque do produto foi concluído em 26/07/2004. Pelo que se verifica na mencionada nota fiscal, quando o produto foi vendido, já se encontrava armazenado no recinto da Fischer S/A em Santos. Consta nos documentos que a venda do suco ocorreu em momento imediatamente anterior ao embarque, não tendo sido incorrido custos com armazenagem;

b) As cópias dos livros contábeis diário e razão apresentados pela Fischer, onde constam os registros dos lançamentos contábeis relativos à venda do suco de laranja para a Flórida, são insuficientes para a comprovação do efetivo recebimento dos recursos decorrentes da operação comercial em questão;

c) Não houve comprovação do transporte rodoviário da totalidade da carga embarcada;

d) A Fischer não demonstrou através de documentos hábeis e idôneos em que termos teria ocorrido a venda, bem como por conta de quem correram as despesas de armazenagem. Importante destacar que os produtos congelados devem ser mantidos a uma temperatura abaixo de zero, determinando um elevado custo de armazenagem;

e) A exportadora Flórida não cuidou da logística de embarque da mercadoria, tudo foi realizado pela Fischer;

f) O agente marítimo nunca teve contato com os representantes da empresa Flórida. Todas as tratativas ocorreram com a empresa Fischer;

g) O navio que transportou a mercadoria foi fretado pela empresa Fischer;

h) Os documentos apresentados pela Fischer demonstram que a totalidade do produto exportado estava estocado nos tanques da Citrusuco Serviços Portuários e Fischer S/A e foram embarcados através do sucoduto, no atracadouro do grupo Fischer;

i) O importador estrangeiro - Citrusuco Trading N.V. é pessoa relacionada com a Fischer S/A;

j) A operação não gerou lucro: A Fischer S/A vendeu 9.411.765.000 quilos de suco concentrado em 21/07/2004, à empresa Flórida S/A, por R\$ 23.458.000,00, tendo recebido este valor nos meses de janeiro e fevereiro de 2004, a título de adiantamento. Em 28/07/2004, a Flórida S/A revendeu o produto para a Citrusuco Trading N.V, sediada na Antilhas Holandesas, emitiu nota fiscal pelo mesmo valor de R\$ 23.458.000,00, numa operação sem nenhum lucro;

k) A Flórida S/A adiantou à Fischer o valor de R\$ 23.458.000,00, no início de 2004 a título de adiantamento de clientes. As mercadorias só foram entregues pela Fischer à Flórida no mês de julho de 2004, sendo revendida uma semana depois, sem nenhum lucro;

l) A Fischer não apresentou extratos bancários com os registros das operações contabilizadas, bem como documentos que pudessem comprovar o efetivo recebimento dos recursos financeiros referentes à operação comercial de exportação;

m) Na fiscalização realizada na empresa Flórida não foram localizados lançamentos fiscais ou contábeis relacionados à operação em tela, além do que ficou evidenciado que a Flórida S/A não dispunha de recursos próprios para aquisição do produto de tamanho relevo.

n) A empresa Fischer exerceu o papel de transportador, com total controle sobre o navio, figurando o agente marítimo Reliance como uma interposta pessoa, contratada apenas para emitir os Conhecimentos de Carga a mando do grupo Fischer S/A. A conclusão baseia-se na declaração do gente marítimo no qual afirma: " as cargas embarcadas no navio são de controle e responsabilidade da Fischer S/A Agroindústria";

o) O sr. Osmar de Castro Donato, sócio da Reliance, é Presidente do Grêmio Recreativo Citrusuco, o que demonstra o estreito relacionamento entre eles.

Ao analisar as cópias dos livros fiscais da Fischer, a fiscalização apurou:

a) No razão do dia 30/01/2004 e Diário Geral, na conta 1.1.01.02.0001 - Bancos c/ Movimento de RS 11.694.400,00, com histórico de "Adiantamento de clientes - mercado interno 13037";

b) No razão do dia 02/02/2004 e Diário Geral, na conta 1.1.01.02.0001 - Bancos c/ Movimento de RS 11.763.600,00, com histórico de "Adiantamento de clientes - mercado interno 13037";

c) A contrapartida dos lançamentos descritos nos itens "a" e "b" - foi a conta 2.1.03.01.0003 - Adiantamento de clientes mercado interno - Outros;

d) No razão do dia 21/07/2004, consta um lançamento a crédito c/a conta 3.1.01.03.0005 - Venda Equip. Exportação (Pelf), com o histórico de "venda equip. export. produtos-clientes NF. 101.142 CNPJ. 063.772.842/0004-24", no valor de R\$ 23.458.000,00;

e) A contrapartida do lançamento descrito no item "d", foi a conta 2.1.03.01.0003 - Adiantamento de clientes mercado interno - Outros;

f) Às fls. 173/176, consta ainda lançamentos a débito e depois a crédito da conta 1.1.03.01.0001 - Contas a receber - clientes.

Seguem as conclusões da Autoridade Fiscal acerca da contabilização da dita operação de compra e venda de performance de exportação e da operação de exportação objeto desse processo, *verbis*:

"Pelo que se depreende dos lançamentos contábeis realizados pela Fischer S/A, houve dois adiantamentos de clientes: o primeiro na data de 30/01/2004 no valor de R\$ 11.694.400,00 e o segundo na data de 02/02/2004, no valor de R\$ 11.763.600,00, num total de R\$ 23.458.000,00. Observamos que nos referidos lançamentos não há registro do nome do cliente 7autor dos adiantamentos - o que não é prática normal de contabilidade de uma empresa do porte da Fischer S/A, principalmente se considerados os valores envolvidos.

Esta situação (crédito da Fischer com "clientes ocultos" no montante R\$ 23.458.000,00 - sem pagamento de juros ou correção monetária) perdurou até 21/07/2004, quando ocorreu o lançamento da venda equiparada à exportação no valor de R\$ 23.458.000,00.

Os documentos apresentados pela Fischer como dando Suporte para a contabilização dos lançamentos dos adiantamentos de clientes dos meses de janeiro e fevereiro e que encontram-se juntados às fls. 164 e 165, merecem destaque, pois são registros de operações, com participação da "Corretora Entheos", que retratam operações de "Venda de Performance", em moeda conversível e com crédito no Banco Itaiú.

Em resumo, a operação retratada nos livros contábeis da Fischer S/A, merece uma investigação mais aprofundada, pelos seguintes motivos:

1) Operações de compra e venda de performance geralmente ocorrem no mercado financeiro, entre bancos e exportadores e a princípio nada tem a ver com adiantamentos de clientes no mercado interno;

2) Só o fato da Flórida S/A. uma empresa inapta, ter antecipado a Fischer S/A, o expressivo valor c/c R\$ 23.458.000,00 no início do ano de 2004 a título de "adiantamento de clientes" já é um fato anormal. Agora, se considerarmos que as mercadorias, objeto do adiantamento, somente foram entregues pela Fischer à Flórida S/A mês de julho de 2004 e que a Flórida as revendeu uma semana após pelo mesmo valor, sem nenhum lucro, torna o

fato muito mais anormal, principalmente por não condizer com as práticas do comércio, que visam o lucro;

3) A Fischer S/A não cumpriu integralmente a intimação de fls. 78/80, deixando de apresentar os extratos bancários com os registros das operações contabilizadas bem como deixando de apresentar todos os documentos que pudessem comprovar o efetivo recebimento dos recursos financeiros referentes à operação comercial de exportação em tela, como por exemplo, contratos lavrados entre as partes por ocasião do adiantamento, etc".

Ressalto que o recorrente não apresentou nenhum documento que afastasse de forma peremptória as conclusões da Fiscalização.

Após análise do conjunto probatório, identifiquei vários fatos incontroversos que chamam a atenção e me convencem de que houve simulação para ocultar o verdadeiro exportador na operação em análise, quais sejam:

a) Houve uma fiscalização na sociedade Flórida e constatou-se ausência de estrutura física e operacional para fazer frente às operações de comércio exterior realizadas;

b) Não há uma única prova da efetivação do contrato de compra e venda de performance de exportação, conforme alardeado pelo recorrente;

c) A exportação em análise não gerou lucro para o exportador, o mesmo valor recebido da exportação foi o pago à recorrente;

d) Todos os custos com a operacionalização da exportação correram por conta do recorrente, sem ressarcimento de uma única despesa pela Flórida;

e) O relacionamento do recorrente com o importador, o Citrosuco Trading n.v., que, na minha visão, é o verdadeiro motivo para se ocultar como real vendedor na operação de exportação, para fins de controle de preço de transferência;

f) A recorrente exerceu o papel de transportador, com total controle sobre o navio, figurando o agente marítimo Reliance como uma interposta pessoa, contratada apenas para emitir os Conhecimentos de Carga a mando do grupo da recorrente;

g) A totalidade do produto exportado estava estocado nos tanques da Citrosuco Serviços Portuários e Fischer S/A e foram embarcados através do sucoduto, no atracadouro do grupo da recorrente;

h) A exportadora Flórida não cuidou da logística de embarque da mercadoria, tudo foi realizado pela recorrente;

i) Custo de armazenagem por conta da recorrente.

Enfim, pelo conjunto probatório acostado aos autos, entendo que a operação realizada entre o recorrente e a Flórida foi uma simulação com fins de esconder o verdadeiro exportador, no caso a recorrente.

Cravada essa premissa, enfrenta-se a questão da multa prevista no art. 23, V, do Decreto-lei nº 1.455/76. Para tanto, trago à baila breves considerações sobre o tema feitas pelo Conselheiro Winderley Morais Pereira, no Acórdão nº 3402-002.212.

O controle aduaneiro e a interposição fraudulenta

O controle aduaneiro é matéria relevante em todos os países e a comunidade internacional busca de forma incessante, o controle das mercadorias importadas, de forma a garantir a segurança e a concorrência leal dentro das regras econômicas e tributárias. Desde da edição do Decreto-Lei 37/66, o Brasil busca coibir as irregularidades na importação. Este diploma legal determinava a conferência física e documental da totalidade das mercadorias importadas. Com o crescimento da economia nacional, a crescente integração do País no plano internacional e o aumento significativo das operações de comércio exterior. O Estado Brasileiro decidiu modificar os controles que até então vinha exercendo sobre a importação, desenvolvendo controles específicos que se adequassem ao incremento das operações na área aduaneira. A solução veio com a entrada em produção do Siscomex Importação em janeiro de 1997. A partir deste sistema, os controles de despacho aduaneiro de importação passaram a utilizar canais de conferência, que determinaram níveis diferentes de controles aduaneiros.

Desde um controle total durante o despacho aduaneiro, com conferência documental, física das mercadorias e avaliação do valor aduaneiro até a um nível mínimo de conferência.

Ao modernizar o seu sistema de controle aduaneiro, o País flexibilizou o controle individual das mercadorias importadas, mas, daí nasceu a necessidade de também trabalhar o controle em nível de operadores de comércio exterior. A partir desta premissa foram definidos controles aduaneiros em dois momentos distintos. O primeiro, anterior a operação de importação, quando é exigido uma habilitação prévia da empresa interessada em operar no comércio exterior. Este controle busca avaliar a idoneidade daquelas empresas que pretendem operar no comércio exterior e atualmente esta disciplinado na Instrução Normativa da SRF nº 228/2002.

Apesar deste controle ser preferencialmente em momento anterior as operações. Existem situações em que não é suficiente para impedir operações irregulares. Para coibir estas irregularidades a Fiscalização Aduaneira também atua em momento posterior ao desembaraço aduaneiro, buscando identificar irregularidades nas operações realizadas. O caminho adotado vem sendo o de confirmar a idoneidade das empresas envolvidas nas operações e investigar a origem do recursos utilizados.

A identificação de ilícitos nas operações ou a falta de comprovação da origem dos recursos implica na aplicação da pena de perdimento das mercadorias importadas por operações irregulares.

Por força legal, considera-se dano ao erário punível com a pena de perdimento das mercadorias, a ocultação do real vendedor das mercadorias exportadas, mediante fraude ou simulação, conforme o art. 23, inciso V, do 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)”

(...)

Contudo, a matéria ainda não fica totalmente resolvida, visto que em determinadas situações, a pena de perdimento por diversos motivos não pode ser aplicada.

Aqui temos um empecilho ao cumprimento da norma, já que impedida de aplicar o perdimento, se não existir outra pena possível, equivaleria a uma ausência de punibilidade, o que poderia além do prejuízo não ser ressarcido, estimular futuros atos ilícitos, diante da não aplicação da pena aos infratores. Tal fato não ficou desconhecida pelo legislador, que de forma lúcida, criou a possibilidade da conversão da pena de perdimento em multa, no valor de 100% do valor da mercadoria, conforme previsto art. 23, § 3º do Decreto-Lei nº 1.455/76.

Diante do arcabouço legal que trata a matéria, fica cristalino a procedência da aplicação da pena de perdimento nas situações em que for comprovada ou presumida a interposição

fraudulenta, bem como a conversão da pena de perdimento em multa. Tal posição já é matéria assentada neste Conselho, conforme se verifica nos acórdãos nº 9303-001.632,3201-00.837 e 3102-00.792.

Ao regressar aos autos, temos que o recorrente participou de uma simulação para ocultar o real exportador. Nos termos do art. 23, V, do Decreto-lei nº 1.455/76, essa conduta é considerada dano ao erário. Nos termos do §1º, dessa mesma dicção legal, a conduta é punida com a pena de perdimento das mercadorias. E, nos casos em que a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, a pena será a multa equivalente ao preço constante da nota fiscal de exportação.

Pela assertivas feitas, afluem razões jurídicas para manter a aplicação da multa prevista no art. 23, V, do Decreto-lei nº 1.455/76, uma vez que ficou provada a conduta infracional do recorrente.

Por fim, o recorrente busca se afastar do pólo passivo da exigência, tendo em vista a inexistência de prova de dano ao erário e da ocorrência de fraude ou simulação.

Quanto à ocorrência de simulação, no capítulo anterior da decisão essa matéria foi amplamente analisada e na opinião deste relator a simulação está evidente.

Quanto à necessidade de prova de dano ao erário, me socorro do voto do conselheiro Luis Marcelo Guerra de Castro, no Acórdão nº 3102-01.239, *verbis*:

Sustenta-se em sede de recurso, relembre-se, que o aperfeiçoamento de tal infração capitulada no art. 23, V do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, já transcrito acima, exigiria o dolo específico, representado pela intenção de burlar o pagamento de impostos.

Consequentemente, a caracterização da coautoria também exigiria tal elemento psicológico.

Com a devida licença, não acompanho tal raciocínio.

A conduta apenada é, como se viu, “ocultar o sujeito passivo, o real vendedor, comprador ou o responsável pela operação”, mediante (e não com a finalidade de) fraude ou simulação.

De fato, ante à impossibilidade de prever, elencar e combater todas as conseqüências da ocultação das partes envolvidas na operação, o Legislador Pátrio, a exemplo de outros países, optou por combater esse meio de execução.

Nessa linha, não vejo como condicionar a caracterização da infração ou da coautoria à demonstração da circunstância elencada no art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964.

Basta, portanto, que se demonstre a presença de simulação, conceituada no § 1º do art. 166 da Lei nº 10.406, de 2002 (Novo Código Civil):

“§1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;"

Comentando tais conceitos, que, à época da edição da obra, encontravam-se gizados no art. 102 do Código Civil de 1917, expôs Alberto Xavier¹⁰:

"Compreende-se ainda, nas hipóteses de presunção relativa o caso da simulação subjetiva ou interposição fictícia de pessoas, prevista no art. 102 do Código Civil, quando os atos jurídicos que aparentam conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas das quem, realmente, se conferem ou transmitem.

Nestes casos, existem dois atos jurídicos (o simulado e o dissimulado) pertencentes ao mesmo tipo negocial, pelo que a simulação não incide sob a natureza do negócio ou sobre seu valor, mas sobre o elemento subjetivo, visto que a pessoa a quem realmente interessa o negócio dissimulado, correspondente à vontade real, não ser a que figura de modo ostensivo no negócio simulado".

A avaliação da conduta (e a intenção de praticá-la), portanto, não estaria focada na busca de subtrair o pagamento do imposto, mas na intenção de ocultar a participação da pessoa jurídica apontada como exportador da mercadoria.

Voltando aos autos, conforme já amplamente explicado, o recorrente utilizou de meios escusos para ocultar o verdadeiro exportador das mercadorias na operação de exportação referente ao Registro nº 04/0989593-001, vinculado à Declaração de Exportação nº 2040822178/0. Diante desse quadro, e em virtude da infração ser de mera conduta, não importando a materialização do resultado, até porque ele é presumido por lei, é lícita sua imputação como responsável tributário.

Ex positis, nego provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)
Gilson Macedo Rosenberg Filho

Declaração de Voto

Conselheiro Jorge Lima Abud.

Inicialmente cumprimento os Relatores do Acórdão de Impugnação e do Acórdão de Recurso Voluntário, sobretudo esse último pela clareza na descrição dos fatos e concatenação de seus argumentos. Contudo, apresentamos nossa respeitosa divergência no que diz respeito ao alargamento indevido do conceito da prática de interposição fraudulenta de terceiros.

A pedra angular da divergência aqui apresentada reside na pretensão indevida do Relator do Acórdão de Recurso Voluntário em transportar conceitos cristalizados da prática de interposição fraudulenta de terceiros das operações de importação para as operações de exportação.

Esse procedimento implica em um alargamento indevido tanto do conceito quanto da finalidade de se reprimir a prática de interposição fraudulenta de terceiros, que possui como consequência a sanção da pena de perdimento – pena capital da seara da seara aduaneira –, e justamente por isso, sua aplicação sempre deve ser sopesada.

Destaca-se abaixo um fragmento da Ementa que acompanha o VOTO Vencedor:

O Dano ao Erário decorrente da ocultação das partes envolvidas na operação comercial que fez sair a mercadoria para o exterior é hipótese de infração “de mera conduta”, que se materializa quando o sujeito passivo oculta o real exportador, independentemente do prejuízo tributário perpetrado.

A clareza da redação tem a virtude de condensar em poucas linhas o fio condutor do VOTO. A prática de interposição fraudulenta de terceiros é categorizada como infração de mera conduta, não sendo necessário o prejuízo tributário perpetrado.

Deixamos claro que fazemos coro esse entendimento e parece ser esse a posição majoritária do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Por serem os Imposto de Importação e de Exportação tributos com caráter extrafiscal, o dano ao Erário não se relaciona apenas a questão de “*quanto de tributo deixou de ser recolhido*”. Até mesmo porque, pela própria natureza da fraude e simulação proporciona vantagens de outra natureza.

E esse é mais um motivo de cautela na aplicação indistinta do instituto, sob o risco de impingir a sanção da pena de perdimento a qualquer um que revenda mercadoria importada ou mercadoria à exportar, no mercado interno, como é o presente caso.

Conceitos devem ser burilados e aperfeiçoados sob o risco de se perpetrar injustiças. Por isso, a premente necessidade de instituir critérios e delimitar um raio de ação para um instrumento tão potente à disposição da fiscalização aduaneira.

Ao se debruçar sobre o tema, nas inúmeras oportunidades que teve de enfrentá-lo, esse Redator teve o cuidado de listar um rol de práticas que o legislador quis evitar ao definir a infração em comento, tipificada no inciso V, do artigo 23 do Decreto Lei nº 1.455/76.

São elas:

Burlar os controles de habilitação para operar no comércio exterior: Para que uma pessoa, física ou jurídica, possa operar no comércio exterior, é necessário que a Receita Federal lhe conceda uma habilitação para acesso ao Siscomex – Sistema Integrado de Comércio Exterior. A pessoa deve possuir Radar. Procedimentos relacionados a essa habilitação estão previstos em atos normativos que estabelecem uma série de verificações fiscais atinentes à avaliação da capacidade operacional-econômico-financeira da empresa e ao confronto entre as informações prestadas no requerimento e aquelas constantes na base de dados da Receita Federal (auditoria preventiva).

Foi citado, em mais de uma oportunidade, que na interposição fraudulenta de terceiros aquele que não possui capacidade contributiva está intencionalmente exercendo o papel daquele que a possui, com o firme propósito de burla dos controles aduaneiros e fugir da exação tributária.

Mesmo que se alegue que a exação tributária foi paga pela interposta pessoa, portanto o Erário não deixou de efetuar o recolhimento que lhe cabia, a burla dos controles aduaneiros ocorreu, pois não é o real importador que se apresenta perante à fiscalização com o seu nome no despacho aduaneiro.

Blindar o patrimônio do real adquirente/encomendante: No caso de eventual lançamento tributário decorrente das operações, o real importador se beneficia de certa “imunidade” no âmbito patrimonial (cobrança de tributos e multa) e penal (conduta criminosa), uma vez que, aos olhos do Fisco, somente é conhecida a identidade da interposta pessoa.

Quebra da cadeia de incidência do IPI: Por ordenamento constitucional, o IPI é um tributo de incidência não-cumulativa, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores (art. 153, § 3º, inciso II, da CF/88).

O importador de mercadoria estrangeira é estabelecimento equiparado a industrial, consoante o artigo 13 da Lei 13.281/06. Desse modo, a saída de mercadoria do estabelecimento equiparado a industrial, mesmo quando a importação não tenha sido realizada diretamente por ele, constitui fato gerador do IPI, sendo efetivamente devido o valor do imposto em razão da diferença entre o preço de entrada e o preço de saída, pelo princípio da não-cumulatividade, conforme artigo 35 do Decreto nº 7.212/10 (RIPI).

Ao não se apresentar à Receita Federal como importador de mercadorias importadas, o real adquirente intenta afastar sua condição de contribuinte (por equiparação) do IPI pela saída do produto de seu estabelecimento.

Sonegação de PIS/PASEP e COFINS não-cumulativos: Em uma importação por intermédio de terceiros, o importador é contribuinte do PIS/PASEP e COFINS não-cumulativos sobre a receita bruta auferida (no caso da importação por encomenda) ou sobre o valor dos serviços prestados (no caso de importação por conta e ordem), consoante o artigo 12 do Decreto nº 4.524/02.

Lavagem de dinheiro e ocultação de bens e valores: Por lavagem de dinheiro entende-se o procedimento utilizado para disfarçar a origem de bens e valores

obtidos ilegalmente. No caso da ocultação mediante fraude ou simulação, abre-se brecha para a utilização de recursos de origem desconhecida no pagamento das importações.

Essas condutas o legislador quis evitar. Ao interpor uma terceira pessoa, importador interposto, entre os participantes **de uma operação de importação**, corre-se o risco de ter por efeito uma das condutas a pouco listadas. Por isso o legislador, de antemão, tratou de tipificar a conduta da prática de interposição fraudulenta de terceiros, alertando a administração aduaneira que se esse procedimento implicar em fraude ou simulação ele não deve ser tolerado.

Mas fraude ou simulação à quê?

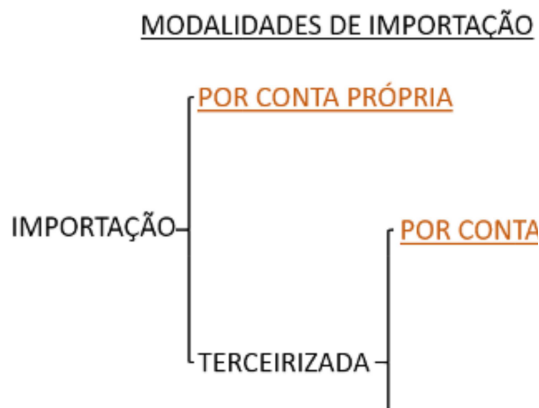
O bem jurídico tutelado na tipificação da prática de interposição fraudulenta de terceiros é o **controle aduaneiro** e esse controle é violado, mediante a prática de fraude ou simulação tendente a burlar a Administração Aduaneira.

Essa é a questão primaz aqui enfrentada e sopesada. **Essas condutas fazem todo o sentido em uma operação de importação, mas perdem por completo se foco em uma operação de exportação.**

Um exemplo que fala por si. Dentro do escopo da habilitação para operar no comércio exterior no Sistema Radar **para um importador** está a questão da proteção das Reservas Internacionais. Por isso é conferido a cada importador um limite, geralmente semestral, do volume de importações. Mas esse raciocínio, embasado por uma cautela legítima no caso de operações de importação, perde o seu sentido no caso de operações de exportação.

Outra situação a ser suscitada é a preocupação com incidência tributária, sobretudo dos impostos em cascata, como exibido na relação de condutas. Essa cautela é pertinente em operações de importação, onde o REAL COMPRADOR no mercado interno se vale de um anteparo para suportá-la (importador interposto) na tentativa de se evadir da incidência da carga tributária, mas também perde seu sentido nas operações de exportação, uma vez que inúmeras dessas operações são imunes, isentas ou tem incidência de alíquota zero.

Neste sentido é que foram disciplinadas pela legislação as figuras da importação por conta e ordem e importação por encomenda. O que disciplinou a utilização do importador interposto pelo REAL COMPRADOR no mercado interno em uma relação de solidariedade tributária e/ou coautoria em sanções administrativas/aduaneiras.



Mas para essas duas figuras não existem paralelo na seara da exportação.

E ao sentir deste Redator isso faz toda a diferença para o presente caso.

Se um nacional financia ou encomenda uma mercadoria importada ele necessariamente ocupa a posição de adquirente ou encomendante, prevista na legislação: **O artigo 27 da Lei nº 10.637/02 e a IN SRF nº 225, de 18 de outubro de 2002** são responsáveis pela definição, previsão e regulamentação da modalidade de Importação por “conta e ordem” – assim como o **artigo 11 da Lei nº 11.281/2006 e a IN SRF nº 634/2006** são responsáveis pela definição, previsão e regulamentação da modalidade de Importação por “encomenda” -.

Não há essa correspondência para as exportações.

Sendo assim há duas situações possíveis.

1. É terminante proibido pela legislação brasileira a REVENDA no mercado interno de mercadorias a serem exportadas, **como no presente caso**, já que o legislador não disciplinou essa situação, a exemplo do que fez na seara da importação, fulminando de ilegalidade as *trading companies*, por exemplo;
2. O legislador não quis discipliná-las por entende-las legítimas e inofensivas aos controles aduaneiros.

A realidade se impõe e optamos abertamente pela segunda opção, que parece não ser esse o entendimento esposado no VOTO Vencedor que assim apresenta sua derradeira conclusão:

Voltando aos autos, conforme já amplamente explicado, o recorrente utilizou de meios escusos para ocultar o verdadeiro exportador das mercadorias na operação de exportação referente ao Registro nº 04/0989593-001, vinculado à Declaração de Exportação nº 2040822178/0. Diante desse quadro, e em virtude da infração ser de mera conduta, não importando a materialização do resultado, até porque ele é presumido por lei, é lícita sua imputação como responsável tributário.

A redação do inciso V, do artigo 23 do Decreto Lei nº 1.455/76 **não fala em VERDADEIRO EXPORTADOR**. Ocultação do “REAL VENDEDOR” seria a expressão adequada:

❖ 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)

Acontece que não se trata de mera semântica.

O REAL COMPRADOR no mercado interno não é o VERDADEIRO IMPORTADOR. Assim como o REAL VENDEDOR no mercado interno não é o VERDADEIRO IMPORTADOR.

O sábio legislador utilizou muito bem a escolha das palavras para evitar esse erro. Ocorre que, mesmo passados quinze anos de sua publicação, muitos ainda perpetram tal confusão.

Por isso inócua discussão para o presente caso de conceito de IMPORTADOR ou EXPORTADOR, mas é de absoluta relevância de quem seria o REAL COMPRADOR ou o REAL VENDEDOR.

Quem é o REAL COMPRADOR no mercado interno? É aquele que se vale do importador interposto para obter o produto importado no mercado interno, mediante burla dos controles aduaneiros, traduzida na recusa/impedimento **em ocupar sua posição na Declaração de Importação seja de adquirente, seja de encomendante**.

Ao querer transportar e resposta à indagação de “Quem é o REAL VENDEDOR no mercado interno?”, teríamos: É aquele que se vale do exportador interposto para levar o produto nacional ao mercado externo, mediante burla dos controles aduaneiros, traduzida na recusa/impedimento em ocupar sua posição **na Declaração de Exportação** seja de adquirente, seja de encomendante.

E de pronto se demonstra, mais uma vez, a total incongruência em se transportar conceitos solidificados da seara da impugnação para a seara da exportação. E não se diz isso apenas pela ausência de previsão legal das figuras do adquirente e do encomendante na exportação. A incongruência vai além disso.

Ao interpor uma terceira pessoa entre o produtor nacional e o comprador estrangeiro (exportador interposto) qual controle aduaneiro se estaria infringindo? Qual o propósito de burlar o controle aduaneiro na exportação?

Na seara da importação se tem resposta para isso, já apresentada acima, o que justifica reprimir a prática de interposição fraudulenta de terceiros. Mas na seara da exportação é nítida a dificuldade em se justificar coibir a revenda de produto a ser exportado no mercado interno.

Nessa mesma toada, em que pese a doutrina e jurisprudência se referirem a “ausência de estrutura física e/ou financeira” para a consecução das operações de comércio exterior, é de se considerar que o legislador ignorou o assunto, pois a redação do próprio inciso V, do artigo 23 do Decreto Lei nº 1.455/76 não dá azo a esse tipo de conclusão.

Por isso jurisprudência e doutrina, ao meu sentir, ainda carece de construção.

Assim, passa-se a partir de agora investigar esta particularidade.

Das condutas listadas acima, aquelas que o legislador quis evitar ao tipificar como infração a prática de interposição fraudulenta de terceiros, examinou-se que o ato de ocultação do sujeito passivo serve para a burla da habilitação para operar no comércio exterior

no Sistema Radar e a fuga da incidência tributária. Demonstrou-se que esse cuidado faz todo sentido nas operações de importação, mas perdem seu foco nas operações de exportação.

O ponto de contato entre as operações de importação e as operações de exportação entre as condutas que o legislador quis reprimir foi justamente aquela que propositadamente se postergou a análise: **a lavagem de dinheiro e a ocultação de bens e valores**.

Para esse redator, em face de sua experiência junto ao tema, o propósito da aplicação do instituto da interposição fraudulenta de terceiros na seara da exportação tem por propósito evitar a lavagem de dinheiro. Em outras palavras, o ingresso de divisas não declaradas/comprovadas que estavam no exterior, seja por qual motivo for; matéria específica do §2º do artigo 23 do Decreto Lei nº 1.455/76/.

Um adendo se faz necessário. É possível também o combate a outro tipo de prática. Um produto *in natura* sofre forte incidência de tributos em sua exportação para que seja processado em território nacional e assim agregar valor no momento de ser exportado. Usa-se um terceiro para exportar o produto *in natura* o declarando como processado e o produtor (oculto) permanecer a salvo de qualquer penalidade.

Outras situações análogas são possíveis de serem citadas, mas são casos absolutamente isolados e que a fiscalização prescindiria do instituto da interposição fraudulenta de terceiros para reprimir.

Portanto, ao meu sentir, o propósito da aplicação do instituto na seara da exportação ocorre em face ao combate à lavagem de dinheiro.

Há dois modos clássicos de configurar a lavagem de dinheiro na exportação:

1. Exportação fictícia: Nenhum produto de fato é exportado e a operação de exportação, apenas “no papel”, legitima o ingresso de divisas;
2. Exportação de produto superfaturado: Produto é exportado tendo seu valor aduaneiro declarado muito acima do valor real. Exporta-se sucata com valor de bem novo e assim se legitima o ingresso de divisas.

A figura do exportador interposto é absolutamente desnecessária. Ele só se dá para ocultar o REAL VENDEDOR de eventual penalidade.

No presente caso, os autos demonstram que houve exame no Preço de Transferência, o que afasta a segunda hipótese e que não há demonstração por parte da fiscalização que se trata de exportação fictícia.

O Relator do VOTO Vencedor teve a preocupação de adequar a conduta à norma, **mas não demonstrou qualquer preocupação com seu critério finalístico**.

Uma acusação de fraude ou simulação sem apontar o seu real motivo, é inócua. No presente caso, vedar que a Citrosuco Paulista S/A, hoje denominada Fischer S/A opere diretamente suas exportações mediante a interveniência da empresa Florida, sem apresentar o motivo dessa vedação é **interferência indevida nos negócios do particular**.

A se levar ao extremo o entendimento esposado, toma-se por irregulares a ação das *tradings companies* pelo simples fato de se interpor entre o produtor nacional e o comprador estrangeiro, lembrando mais uma vez que a redação do inciso V, do artigo 23 do Decreto Lei nº 1.455/76 não faz qualquer referência a estrutura física ou financeira.

No mais, é válido ainda fazer o seguinte cotejamento:

A presente ação fiscal teve origem em expediente do Banco Central do Brasil que, em 08/09/2006, encaminhou à Coordenação-Geral do Sistema de Fiscalização da Receita Federal ofício em que aquela instituição comunica a inexistência de comprovação do ingresso de moeda estrangeira no país, correspondente à contratação de câmbio relativa à operação exportação no valor de USD 8.000.000,00, realizada pela empresa Florida S/A Importação, Exportação e Comércio, doravante simplesmente denominada exportadora, que desde 16/02/2005 se encontrava sob procedimento fiscal tendente a verificar ocorrências inflacionárias, inclusive relacionadas a interposição fraudulenta de pessoas em operações de comércio exterior.

A exportação em causa tinha por objeto mercadoria produzida pela empresa então denominada Citrosuco Paulista S/A, hoje denominada Fischer S/A Importação, Exportação e Comércio, doravante simplesmente denominada fabricante, que muito embora opere diretamente a maioria de suas exportações realizou, mediante a interveniência da empresa Florida, a operação a que se reporta o presente lançamento, consubstanciado na exigência da multa decorrente da conversão em pecúnia da pena de perdimento a que ficou sujeita a mercadoria já exportada, em face do acusado cometimento de crime contra a ordem econômica, propiciado pela interposição fraudulenta de pessoas, destinada a ocultar o verdadeiro interessado na operação praticada mediante simulação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos nessa operação empregados.

(...)

Conforme adiante se verá, embora titular do contrato cambial firmado perante o Banco Central, bem como do contrato de compra e venda de performance de exportação envolvido na operação, a exportadora não compareceu nas transferências intermediadas pelo Banco Santos dos recursos angariados com o Adiantamento de Contrato de Câmbio — ACC cujo valor, supostamente por ela levantado, foi transferido a fabricante das mercadorias.

Em resumo, fruto da constatação fiscal de que a empresa Florida interveio na operação de exportação em questão apenas para dissimular a utilização de recursos da própria fabricante da mercadoria exportada, cuja origem lícita não foi comprovada, a exigência ora litigada, no valor de R\$ 23.458.000,00, refere-se a imposição prevista no artigo 23 do Decreto-lei nº 1455, de 1976, com redação dada pela Lei nº

10.637, de 2002, cuja sujeição passiva plural alcançou, além da exportadora, a fabricante da mercadoria, em face de seu interesse e participação na infração apontada.

De outro lado é argumentado que:

Em algumas situações específicas, todavia, a impugnante diz que pratica a venda de performance de exportação, operação financeira cujo regramento vigente até a edição da Medida Provisória nº315, de 03 de agosto de 2006, convertida na Lei nº 11.371, de 28 de novembro de 2006, impunha ao exportador nacional, adquirente da performance, a liquidação do contrato de câmbio, por meio de um banco no exterior, tão logo recebesse do importador estrangeiro a importância correspondente ao valor negociado da mercadoria por ele adquirida.

Era igualmente admitido o ACC, adiantamento sobre contratos de câmbio, de modo a permitir ao exportador antecipar o recebimento em moeda local do valor de exportações futuras junto a instituições financeiras que atuam com operações de câmbio, proporcionando ao exportador beneficiar-se do ganho resultante da aplicação no mercado interno dos recursos captados.

Os ACCs são garantidos pelas exportações comprometidas, a serem realizadas até a data de seu vencimento, sob pena de perda do mencionado ganho, posto que os recursos então captados passam a ser considerados financiamentos internos, sujeitos à taxas de juros praticadas no mercado financeiro interno e não à taxas de juros internacionais.

Sendo assim, as empresas exportadoras que promovem os adiantamentos de contratos de câmbio vão em busca de mercadorias a serem exportadas para fins de honrar referidos contratos e oferecem aos que dispõem dessas mercadorias uma comissão que, incidente sobre o valor da exportação, representam um ganho financeiro extra. Assim, esclarece a impugnante, a vantagem embutida na compra e venda de performance de exportação reside no ganho financeiro do exportador, obtido mediante a aplicação dos recursos no período de tempo compreendido entre sua captação e o pagamento da exportação aos fabricantes nacionais.

Para comprovar a origem dos recursos aplicados na exportação em causa, a impugnante carrou para os autos documentos referentes As transações bancárias decorrentes da operação de compra e venda de performance realizada entre ela e a exportadora, empresa Florida, conforme contrato também carreado para os autos As fls. 445 a 455, intermediado pela empresa Entheos Trade Finance e Agribusiness.

Os documentos referentes às transações bancárias acusam a emissão pelo Banco Santos de cheques administrativos (ordens de pagamento) em favor da Citrosuco S/A, contra os sacados Quality Negócios e Participações Ltda e Sanvest Participações S/A. Acusam também que os valores desses cheques

administrativos foram creditados em conta corrente mantida pela Citrosuco no Banco Itad, mediante transferência eletrônica.

Portanto, o que lastreou as exportações foram os adiantamentos de câmbio (ACC) e a fiscalização não conseguiu desconstruir essa afirmação.

A fiscalização se contrapõe a afirmação da seguinte forma:

Esses documentos foram trazidos aos autos pela impugnante, para respaldar lançamentos contábeis em conta de passivo, a crédito da conta adiantamento de clientes, que não foram identificados.

E aqui se inaugura uma nova análise, para este estudioso do assunto, até então inusitada na doutrina e jurisprudência: aplicação do §2º do artigo 23 do Decreto Lei nº 1.455/76 em uma operação de exportação.

É essa redação do dispositivo:

§ 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)

Sua aplicação na seara da importação é fácil e imediata. Se o importador não comprova a fonte dos recursos que adquiriu a mercadoria no exterior, presume-se lavagem de dinheiro. O ônus dessa comprovação é do importador. Isto é pacífico!

A dificuldade se apresenta, mais uma vez, em transportar esse raciocínio para a seara da exportação.

Para o produtor, a contrapartida dos recursos é a própria produção.

Para o exportador, a contrapartida dos recursos é a própria exportação. Por isso, um dos modos de se identificar a lavagem de dinheiro é a exportação fictícia.

Por isso, na seara da exportação, é perfeitamente possível o recebimento em espécie. Na seara da importação o pagamento em espécie implica irregularidade.

Avançando na análise.

Ainda que o exportador tenha usado a operação de exportação para lavar dinheiro, como atrelar o produtor nessa conduta?

São pontos em aberto que demonstram a absoluta incongruência de transportar conceitos consolidados da seara da importação quanto à prática de interposição fraudulenta de terceiros para a seara da exportação.

É como voto.

Jorge Lima Abud.