



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10909.722313/2015-37
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-011.332 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de janeiro de 2024
Recorrente FLEX INTERNACIONAL EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO LTDA - EPP
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 21/01/2014

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. REQUISITOS. MOTIVAÇÃO. TIPIFICAÇÃO. DESCABIMENTO.

Estando o crédito tributário constituído no rigor da lei (art. 142 do CTN), devidamente fundamentado, lastreado nos princípios que movem a Administração Pública (artigo 37, *caput*, da Constituição Federal de 1988 e artigo 2º, *caput*, e parágrafo único, da Lei 9.784/1999), e regularmente notificado ao sujeito passivo, não há que se falar em nulidade.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 21/01/2014

IMPORTAÇÃO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA NA MODALIDADE PRESUMIDA. ARTIGO 23, INCISO V E §2º, DO DECRETO-LEI Nº 1.455/1976. ÔNUS DA PROVA.

A interposição fraudulenta de terceiros na modalidade presumida é configurada pela constatação de um conjunto de indícios, mediante verossímil e relativa presunção que levam à conclusão de sua ocorrência, em especial pela não comprovação da origem, disponibilidade e a efetiva entrega dos recursos empregados nas operações com o Comércio Exterior. A autuação por interposição fraudulenta na modalidade presumida decorre da incidência do artigo 23, inciso V e §2º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976. Neste caso, estando o lançamento de ofício devidamente motivado e instruído com elementos indiciários que demonstram a ocultação dolosa de terceiros, aplica-se a inversão do ônus da prova (ou distribuição dinâmica do ônus da prova) prevista pelo artigo 373, inciso II do Código de Processo Civil, passando ao sujeito passivo o encargo de provar o fato impeditivo, modificativo ou extintivo da acusação.

IMPORTAÇÃO. DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. MULTA EQUIVALENTE VALOR ADUANEIRO DA MERCADORIA.

Não sendo localizadas as mercadorias sujeitas a pena de perdimento, cabível a conversão em multa, nos termos previstos pelo artigo 23, § 3º, do Decreto Lei nº 1.455/76.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antônio Souza Soares, Marina Righi Rodrigues Lara, Jorge Luis Cabral, Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta, Cynthia Elena de Campos e Pedro Sousa Bispo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Acórdão nº 11-54.937, proferido pela 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Recife/PE que, por unanimidade, julgou procedente em parte a impugnação apresentada, com manutenção integral do crédito tributário lançado e exclusão do polo de sujeição passiva o autuado SECURITY COMÉRCIO, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA – EPP.

Por bem reproduzir os fatos, transcrevo o relatório da decisão proferida pela DRJ de origem:

Contra a empresa SECURITY COMERCIO, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA - EPP, ora impugnante, já devidamente qualificada nos autos deste processo, doravante denominada apenas SECURITY, foi lavrado Auto de Infração (AI), por AFRFB em exercício na Alfândega do Porto de Itajaí - SC, em sede de Procedimento Especial de Fiscalização para averiguar a regularidade de importação (nº 14/0133959-1) registrada pela autuada por conta e ordem da empresa FLEX INTERNACIONAL EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO LTDA - EPP, doravante denominada apenas por FLEX, ao final do que restaram tipificadas as infrações previstas no art. 105, VI, do DI nº 37/66 e art. 23, V, do DI nº 1.455/76, sob a imputação de falsificação da fatura comercial da transação e de interposição fraudulenta, com lançamento de crédito tributário em montante total de R\$ 127.055,90, e atribuição de responsabilidade tributária solidária ao adquirente FLEX INTERNACIONAL, na forma prevista nos arts. 95, V, do DI nº 37/66 e 121 e 124 do CTN.

A seguir, destacaremos os principais fatos e elementos indiciários apresentados pela fiscalização como motivação do presente lançamento, instruídos por documentos, informações e pesquisas levantados no curso da ação fiscal, constantes do Relatório de Fiscalização e seus anexos (fls. 323 a 364).

Após apresentar esclarecimentos sobre o desenvolvimento da ação fiscal e sobre aspectos jurídicos relacionados à questão, em síntese, as motivações e fundamentos para o lançamento foram apresentados pela fiscalização conforme se resume a seguir:

1. A SECURITY registrara importação por conta e ordem da FLEX, de produtos eletrônicos diversos, originários da China, cuja declaração de importação fora selecionada para o canal cinza de conferência e desembaraçada por determinação judicial (fls. 295 a 300), mediante depósito em juízo do valor da mercadoria;

2. À época dos fatos, a FLEX possuía capital social integralizado no valor de R\$ 100 mil e capacidade econômico-financeira para importar avaliada pela RFB em US\$ 400.000,00 por semestre, tendo importado, porém, valores bem acima daquela avaliação, conforme quadro demonstrativo destacado (fl. 330). No ano de 2014, importara 10 vezes o valor de sua avaliação anual, com um dispêndio apenas no valor das importações superior a R\$ 27 milhões, o que levou a fiscalização a concluir “*que a empresa necessitou de aportes de terceiros para operar nos montantes especificados anteriormente*” – fl. 331; para os anos 2013 e 2014, o montante das notas fiscais emitidas foi superior ao montante da movimentação financeira da empresa, conforme quadro demonstrativo destacado. No ano de 2013, a movimentação financeira foi 54% inferior à receita bruta declarada e 60% inferior às vendas declaradas, fato que indicaria ser a empresa “*uma mera figurante, interposta, utilizada para titularizar a aquisição de mercadorias importadas e recolocá-las no mercado interno*” – fl. 333;

3. São vários os indícios que teriam levado a fiscalização a concluir pela falsidade ideológica da fatura comercial, como valores ínfimos declarados, em comparação a sítios eletrônicos especializados e outras importações registradas; a não identificação do representante legal da empresa exportadora; a não apresentação de documentação que comprovasse a negociação comercial, de catálogos e sítio eletrônico do exportador, de fatura proforma, de lista oficial de preços emitidas pelo exportador; não reconhecimento, por notório público, de firma da pessoa responsável pela emissão da fatura comercial; não apresentação do contrato de câmbio e nem dos respectivos comprovantes de liquidação; como um dos exemplos da diferença de preços, destaca-se os aparelhos de DVR, os quais foram declarados pelo importador entre US\$ 13,00 e US\$ 14,00, enquanto no sítio eletrônico ‘alibaba.com’ não foram encontrados valores inferiores a US\$ 50,00, fls. 336 a 343;

4. A mercadoria objeto da referida importação fora repassada integralmente para uma única empresa, a pessoa jurídica JI XIANG COMÉRCIO DE BIJUTERIAS E PRESENTES LTDA, com emissão da nota fiscal de saída dois dias após o desembaraço aduaneiro, o que levou a fiscalização a concluir “*que a referida empresa estaria se utilizando da FLEX INTERNACIONAL fraudulentamente para adquirir materiais do exterior com recursos próprios*” – fl. 352. Acrescenta a fiscalização que tal forma de operação, com repasse integral e imediato da mercadoria para o adquirente, é comum em outras importações da FLEX (fl. 352), o que fugiria ao padrão de uma importação regular, na qual a mercadoria é repassada a diversos clientes, sem venda casada;

5. No curso da ação fiscal, o importador fora “intimado, através dos itens (18), (19), (20) e (21) do Termo de Intimação Fiscal nº 53/2014-SAFIA/ALF/ITJ (fls. 25 e 28), a apresentar documentos que demonstrassem a origem, a disponibilidade e a transferência dos recursos aplicados na operação de importação”, sendo a resposta apresentada pela FLEX, que alegou possuir “capital de giro (fl. 28), apresentando para a comprovação o Balanço Patrimonial e o DRE do ano de 2013 (fls. 55 a 68). A transferência dos recursos é “comprovada” através do balancete e do razão de 2014. Para finalizar informa que “reserva-se ao direito de não entregar os extratos bancários solicitados, em razão do exercício constitucional de proteção do sigilo bancário” (fls.

28 e 29). Citou ainda decisão do STF, segundo a qual os dados bancários seriam invioláveis, exceto por ordem judicial. Por tais motivos, não apresentou os extratos bancários requeridos (fl. 29)” – fl.354;

6. Firma a fiscalização, que embora a empresa alegue terem os recursos empregados na referida importação origem no capital de giro da empresa, apenas a indicação em extratos bancários comprovaria a efetiva transferência de tais recursos, acrescentando que a LC nº 105/2001, em seu art. 6º, garante ao Fisco, em desfavor do sigilo fiscal, acesso à movimentação bancária dos contribuintes no interesse da ação fiscal instaurada, o que afastaria o direito da empresa de não apresentar seus extratos bancários;

7. Em resposta à referida intimação, a FLEX “*apresentou um extrato da conta corrente bancária nº 59791-0, de maio de 2014, do banco SICRED (fl. 185) e extratos da conta corrente nº 07966-9, ag. 4021, do Banco Itaú, referentes aos meses de maio e de julho de 2014 (fls. 186 a 192). Ocorre que a DI nº 14/0133959-1, submetida ao procedimento especial de controle aduaneiro, foi registrada em 21 de janeiro de 2014. Os extratos apresentados, em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 203/2014-SAFIA/ALF/ITJ, não contemplam o período no registro da DI, sendo impréstáveis para a análise fiscal pretendida*”, não tendo sido apresentado à fiscalização o contrato de câmbio e seu respectivo comprovante de liquidação, o que caracterizaria, pois, a não demonstração da origem e transferência dos recursos empregados na operação de comércio exterior objeto da ação fiscal, fato imponível às disposições do art. 23, § 2º, do DI nº 1.455/76, que permite presumir pela interposição fraudulenta na operação, fls. 353 a 360;

8. O valor aduaneiro para efeito da conversão da pena de perdimento em pecúnia fora arbitrado na forma prevista no art. 88, inciso I, da MP nº 2.158-35/2001, apurando-se novo valor para as mercadorias descritas nas adições 006 e 007, ao amparo do menor valor encontrado em importações similares, conforme demonstrado na fl. 361;

9. O importador e adquirente por conta e ordem passaram a responder conjuntamente pela infração na forma prevista no art. 95, V, do DI nº 37/66, c/c arts. 121 e 124 do CTN, na forma da infração imputada.

Com relação à Recorrente FLEX, mantida no polo passivo desta Ação Fiscal pela DRJ de origem, reproduzo abaixo os argumentos constantes em peça de impugnação, relatados na decisão recorrida:

(L) Firma que no exercício regular de suas atividades realizou por sua conta e ordem a importação objeto do presente procedimento, na qual figurou como trading a empresa SECURITY. Clama pela suspensão da exigibilidade do crédito tributário objeto do presente lançamento, inclusive por ter efetuado depósito em juízo de montante igual ao valor da importação;

(M) Ressalta que toda a documentação instrutiva da operação demonstraria de forma inquestionável sua verdadeira condição de real adquirente da mercadoria, razão pela qual inexistiria ilicitude na operação;

(N) Aduz que a revenda da mercadoria para um único cliente não pode ser tomada como argumento da interposição, uma vez que é livre o exercício das atividades empresariais; que os recursos da operação tiveram origem no regular fluxo de caixa da empresa, fato constatado no relatório fiscal de habilitação da empresa no Radar, na modalidade ilimitada;

(O) Acusa o subjetivismo da fiscalização ao arbitrar os supostos verdadeiros preços, numa verdadeira deturpação do procedimento de valoração aduaneira,

desconsiderando o escoreito rito de utilização dos métodos de valoração previstos no AVA-GATT;

(P) Inexistiria nos autos provas robustas capazes de demonstrar a ocorrência da infração imputada, sustentando-se os argumentos da fiscalização em meras presunções, carecendo de suporte a acusação de falsificação da fatura e interposição fraudulenta; aponta contradições nos argumentos da fiscalização;

(Q) Ressalta que a empresa possui inquestionável capacidade financeira, o que poderia se observar em seu limite bancário, giro de capital, estrutura compatível, RADAR habilitado, etc.;

(R) Informa a apresentação do livro Razão, no qual se poderia verificar toda a operação financeira envolvida com a importação em questão, de onde se destaca o pagamento dos tributos, no valor de R\$ 54.243,06 em 21/01/2014, o depósito judicial para a liberação da mercadoria, no valor de R\$ 127.251,80, em 20/05/2014, e o pagamento das despesas de armazenagem (R\$ 60.558,93, em 29/05/2014) e Comissária de Despacho (R\$ 11.897,63, em 02/07/2014), conforme documentação anexa (doc. 08); acrescenta ainda à referida demonstração a entrega do balancete de verificação referente ao período de maio a junho de 2014; apresenta ainda empréstimos bancários que demonstrariam o lastro financeiro da empresa (doc. 07), os quais demonstrariam que os recursos empreendidos na realização da referida importação tiveram origem no fluxo de caixa da empresa, fl. 442;

(S) A transferência dos recursos estaria demonstrada em documentos outros à disposição da fiscalização, onde consta a transferência de recursos da impugnante para o despachante aduaneiro, referente aos impostos e despesas internas, conforme quadro demonstrativo constante da fl. 443;

(T) A demonstração referida atestaria a origem, disponibilidade e transferência dos recursos envolvidos na importação em questão, o que traz à evidência a verdadeira posição de real adquirente das mercadorias para a pessoa da impugnante e atesta a veracidade das informações prestadas ao Fisco, afastando, pois, a ocultação apontada pela fiscalização;

(U) A imputação não demonstraria quaisquer dos elementos imprescindíveis à tipicidade do ilícito, como a prova da ocultação, da fraude ou simulação e do dano ao Erário;

(V) Insiste na inobservância estreita dos métodos de valoração do AVA-GATT, por ocasião do arbitramento de novo valor aduaneiro para efeito de conversão da pena de perdimento em penalidade pecuniária, o que demonstraria a flagrante ilegalidade do procedimento;

(W) Acusa ainda a impossibilidade de aplicação da pena de perdimento em caso de subfaturamento, uma vez que tal conduta recebera tipificação própria, mais específica, na forma prevista no art. 88 e § único da MP 2.158-35/2001, conforme entendimento de jurisprudência judicial que destaca, fls. 456 a 458;

(X) Por todo o exposto, requer, em sede preliminar, que se declare a nulidade do lançamento por ausência de provas, e em análise de mérito, que se declare a insubsistência do auto de infração, com seu consequente arquivamento.

A Responsável Solidária foi intimada da decisão de primeira instância pela via eletrônica em data de 05/04/2017 (Termo de Abertura de Documento de fls. 724), apresentando o Recurso Voluntário em 03/05/2017 (Termo de Análise de Solicitação de Juntada de fls. 729), pelo qual, com os mesmos argumentos da peça de impugnação, requereu:

- i) Preliminarmente, a nulidade do auto de infração, tendo em vista afronta aos Princípios da Legalidade, Ampla Defesa e Devido Processo Legal, Verdade Real e Legalidade Objetiva, nos termos do artigo 5º, incisos LIV, LV da Constituição Federal;
- ii) No mérito, pediu pelo provimento do recurso para cancelamento do auto de infração e arquivamento do processo administrativo.

Inicialmente, através da **Resolução nº 3402-003.389** (e-fls. 911-918), o julgamento do recurso foi convertido em diligência para as seguintes providências pela Unidade de Origem:

- a) Analisar os documentos acostados com o Recurso Voluntário, relacionado a comprovação da capacidade financeira questionada pela Fiscalização por ocasião do lançamento de ofício;
- b) Intimar a Recorrente a apresentar Certidão Explicativa da Ação Ordinária nº 5003449-45.2014.4.04.7208, perante a 2ª Vara Federal de Itajaí/SC, bem como esclarecer sobre eventual conversão em renda do depósito judicial realizado;
- c) Elaborar Relatório Fiscal esclarecendo de forma conclusiva sobre as apurações efetuadas;
- d) Intimar a Contribuinte para, querendo, apresentar manifestação sobre o resultado no prazo de 30 (trinta) dias.

É o relatório.

Voto

1. Pressupostos legais de admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, resultando em seu conhecimento.

2. Preliminarmente

2.1. Nulidade do Auto de Infração

Alega a Recorrente a nulidade do auto de infração, tendo em vista afronta aos Princípios da Legalidade, Ampla Defesa e Devido Processo Legal, Verdade Real e Legalidade Objetiva, nos termos do artigo 5º, incisos LIV, LV da Constituição Federal. Para tanto, argumenta que não há comprovação material de fraude e das irregularidades acusadas, tratando-se de meras presunções.

Sem razão.

Da análise dos autos, é possível constatar que a Autoridade Fiscal procedeu na estrita observância dos ditames contidos no artigo 142 do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível..

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

No caso em concreto, foram observados pela autoridade autuante todos os requisitos essenciais previstos em lei, para ao final se aplicar a penalidade cabível por meio dessa autuação.

Por sua vez, o lançamento foi devidamente cientificado aos sujeitos passivos, instaurando-se a fase litigiosa do procedimento com a apresentação tempestiva das impugnações, nos termos dos artigos 14 e 15 do Decreto 70.235/1972:

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Outrossim, o art. 9º do Decreto nº. 70.235/1972, que regulamenta o processo administrativo fiscal, textualiza que os autos de infração deverão estar instruídos com todos os elementos indispensáveis à comprovação do fato. Vejamos:

Decreto nº 70.235/1972

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

Com relação ao ônus probatório, Marcos Vinicius Neder e Maria Tereza Martínez López¹ se manifestam:

"No processo administrativo fiscal federal, tem-se como regra que aquele que alega algum fato é quem deve provar. Então o ônus da prova recai a quem dela se aproveita. Assim, se a Fazenda alega ter ocorrido fato gerador da obrigação tributária, deverá apresentar prova de sua ocorrência. Se, por outro lado, o interessado aduz a inexistência da ocorrência do fato gerador, igualmente, terá que provar a falta dos pressupostos de sua ocorrência ou a existência de fatores excludentes. Portanto, a obrigação de provar será tanto do agente fiscal, conforme disposto na parte final do caput do art. 9º do PAF, como do contribuinte que contesta o auto de infração, conforme se verifica pela redação dada ao artigo 16 do PAF" (sem destaque no texto original)

Da análise dos autos, verifica-se que os documentos que compõem o caderno processual (Termo de Verificação Fiscal, Declarações de importação, Notas Fiscais de entrada e saída etc), demonstram de forma pormenorizada os fatos que ensejaram a instauração do procedimento, bem como a indicação do direito em que se baseiam com suficiente especificidade, de modo a delimitar com clareza o objeto da autuação e permitir a plenitude da defesa.

¹ Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martinez López; Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado; 1ª ed., 2002, p. 207.

Tanto é que os Autuados contestaram detalhadamente todos os pontos controvertidos apresentados na autuação, demonstrando que tiveram plena compreensão das acusações defendidas.

Outrossim, o Decreto nº 70.235/1972 (que dispõe sobre o procedimento administrativo fiscal, dentre outras), em seu artigo 59 assim estabelece:

Art. 59. São nulos:

- os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;
- os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

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

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

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

Com isso, não há previsão como hipóteses de nulidade as alegações apontadas pela defesa.

Portanto, a insurgência sobre a nulidade da autuação não merece prosperar.

3. Mérito

Como relatado, foi lavrado auto de infração contra a empresa SECURITY COMÉRCIO, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA - EPP, no valor de R\$ 127.055,90 (cento e vinte e sete mil, cinquenta e cinco reais e noventa centavos).

No caso em análise, a importação foi realizada pela SECURITY por conta e ordem da FLEX, com registro da Declaração de Importação (DI) nº 14/0133959-1 em 21 de janeiro de 2014.

A acusação em litígio trata das infrações tipificadas no art. 105, VI, do DI nº 37/66 e art. 23, V, do DI nº 1.455/76, referente a falsificação da fatura comercial da transação e de interposição fraudulenta.

A adquirente da mercadoria, FLEX INTERNACIONAL, ora Recorrente, foi incluída na ação fiscal na condição de responsável solidária, na forma prevista pelos arts. 95, V, do DI nº 37/66 e 121 e 124 do CTN.

Entre os elementos de prova, a Fiscalização apontou a ausência de capacidade financeira da adquirente FLEX, uma vez que possuía capital social integralizado no valor de R\$ 100 mil e capacidade econômico-financeira para importar avaliada pela RFB em US\$ 400.000,00 por semestre, tendo importado, porém, valores bem acima daquela avaliação, conforme quadro demonstrativo abaixo:

FLEX INTERNACIONAL EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO LTDA - EPP					
Ano de Registro DI	Quantidade de DI's no ano	Valor Aduaneiro (US\$)	Valor Aduaneiro (R\$)	Impostos e Contribuições Federais Recolhidos R\$ (1)	Dispêndio Mínimo R\$ (2)
2013	40	1.399.032,45	3.299.878,96	1.448.124,20	4.748.003,16
2014	292	8.189.935,34	19.540.942,56	7.904.431,19	27.445.373,75
2015	94	2.116.587,59	6.049.736,65	1.538.180,52	7.587.917,17
(1) Somatório do Imposto de Importação, IPI, PIS e Cofins recolhidos no curso dos despachos aduaneiros					
(2) Trata-se do somatório do valor aduaneiro (valor da mercadoria + frete + seguro) com os impostos e contribuições federais recolhidos. É um montante SUBESTIMADO, pois não estão incluídos os diversos outros custos e despesas envolvidos na importação, tais como armazenagens, corretagens, despesas com despachantes, transportes rodoviários, movimentações, Adicional de Frete para Renovação da Marinha Mercante, ICMS, entre outros.					
(3) O período de referência dos dados de 2015: de 01/01/2015 a 30/06/2015					
(4) Os dados acima correspondem as DI's em que a FLEX INTERNACIONAL figurou como importadora (importação por conta própria) e como adquirente das mercadorias.					

Quadro 1

Destaco, ainda, as seguintes observações constates do Relatório Fiscal que embasou a autuação:

Uma forma de demonstrar que as atividades da empresa, enquanto organização comercial independente, são insustentáveis, é mediante a comparação de indicadores da entrada de recursos financeiros com as receitas auferidas. Um empreendimento comercial necessita auferir receitas em montante superior às suas despesas, vender os produtos por valores superiores ao custo de compra e ainda obter lucro, caso contrário irá a falência.

Ademais, a empresa necessariamente girará recursos financeiros em montante superior ao seu faturamento, posto que ocorrem ingressos que não necessariamente correspondem a receitas, como os decorrentes de ressarcimento de terceiros, devolução de adiantamento de terceiros, recebimento de empréstimos e financiamentos, etc. Portanto, numa empresa comercial regular os valores dos créditos em suas contas são superiores ao seu faturamento no período equivalente.

Dito isto, a seguir é apresentado um quadro comparativo para os dois últimos anos, contendo dados da movimentação financeira informada pelas instituições financeiras na DIMOF6, das notas fiscais eletrônicas de vendas emitidas pela FLEX INTERNACIONAL e da receita bruta declarada pela empresa em 2013.

FLEX INTERNACIONAL EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO LTDA - EPP			
Ano	Movimentação Financeira R\$ (1)	Nfe de Vendas Emitidas pela Flex R\$ (2)	Receita Bruta R\$ (3)
2013	2.583.911,26	6.533.886,08	5.665.884,64
2014	29.786.526,20	30.865.218,93	33.562.897,82
TOTAL	32.370.437,46	37.399.105,01	39.228.782,46
(1) Somatórios dos créditos (ingressos) nas contas corrente bancárias da empresa no período, conforme informado pelas instituições bancárias na DIMOF.			
(2) Os dados referentes as notas fiscais eletrônicas de vendas, foram extraídos dos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil.			
(3) Para o ano de 2013 foi utilizada a receita bruta declarada pela própria empresa na DIPJ- Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica entregue em 2014, conforme cópias acostadas ao processo. Para o ano de 2014 foi utilizada a receita bruta declarada na ECF- Escrituração Contábil Fiscal, entregue em 2015, conforme tela do extrato da declaração acostada ao processo.			

Verifica-se nos dados acima, no somatório dos períodos de 2013 e 2014, a movimentação financeira foi inferior ao somatório das notas fiscais de vendas emitidas pela FLEX INTERNACIONAL. No ano de 2013, a movimentação financeira foi 54% inferior a receita bruta declarada e 60% inferior as vendas efetuadas pela empresa. No

ano de 2014 verifica-se novamente que a movimentação financeira foi inferior a receita bruta declarada e das vendas efetuadas pela empresa. Trata-se de um indicativo irreal, considerando todas as compras efetuadas no período somadas dos custos a serem agregados, tais como: transporte interno, armazenagem interna, custos fixos, despesas com pessoal, despesas com a comercialização, comissões, impostos federais e estaduais etc.

O fato indica que a pessoa jurídica FLEX INTERNACIONAL é uma mera figurante, interposta, utilizada para titularizar a aquisição de mercadorias importadas e recolocá-las no mercado interno para os destinatários indicados pelos efetivos interessados ocultos. No ano de 2013, por exemplo, os ingressos de valores nas suas contas bancárias não são suficientes para o pagamento das despesas de importação. Já em 2014, ingressaram apenas os valores necessários para quitar as operações de importação.

Conforme será demonstrado posteriormente nesse relatório fiscal, a FLEX INTERNACIONAL quando intimada a comprovar a origem, disponibilidade e a efetiva transferência dos recursos utilizados na operação de importação amparada pela DI nº 14/0133959-1, não apresentou a documentação exigida, se esquivando assim da análise fiscal que comprovaria o seu *modus operandi* fraudulento. Ademais, ficou comprovado que após a liberação das mercadorias, devido ao cumprimento de decisão judicial, a FLEX INTERNACIONAL emitiu uma nota fiscal de venda para uma única empresa, acobertando todos os produtos contidos na DI nº 14/0133959-1. Essa terceira empresa foi oculta na operação de importação e não possui habilitação para operar no comércio exterior.

Diante de tais fatos, concluiu a Fiscalização que a empresa necessitou de aportes de terceiros para operar com tais valores, considerando que o montante das notas fiscais emitidas foi superior ao montante da movimentação financeira da empresa.

Além da falta de capacidade financeira, foram igualmente indicados os seguintes elementos de provas indiciárias da falsidade ideológica da fatura comercial:

- ✓ Falta de justificativa sobre a discrepância entre o valor declarado da mercadoria, em comparação a sítios eletrônicos especializados e outras importações registradas. Por exemplo: Os aparelhos de DVR (Digital Vídeo Recorder), declarados pelo importador a US\$13,00 e US\$14,00 a unidade, não foram encontrados com valor unitário de preço. Neste caso, foram encontrados valores três vezes maiores aos declarados na DI nº 14/0133959-1;
- ✓ Não foi identificado o representante legal da empresa exportadora;
- ✓ Não foi apresentado o contrato de câmbio, tampouco os respectivos comprovantes de liquidação;
- ✓ A mercadoria objeto da referida importação foi repassada integralmente para uma única empresa, a pessoa jurídica JI XIANG COMÉRCIO DE BIJUTERIAS E PRESENTES LTDA, com emissão da nota fiscal de saída dois dias após o desembaraço aduaneiro, o que levou a fiscalização a concluir “*que a referida empresa estaria se utilizando da FLEX INTERNACIONAL fraudulentamente para adquirir materiais do exterior com recursos próprios*”. Acrescenta a Fiscalização que tal forma de operação, com repasse integral e imediato da mercadoria para o adquirente, é comum em outras importações da FLEX, o que fugiria ao padrão de uma importação regular, na qual a mercadoria é repassada a diversos clientes, sem venda casada.

Durante o procedimento fiscal, a Recorrente foi intimada a apresentar documentos que demonstrassem a origem, a disponibilidade e a transferência dos recursos aplicados na operação de importação, tendo respondido que possuía capital de giro. Para comprovação, apresentou o Balaço Patrimonial e o DRE do ano de 2013, balancete e do razão de 2014, e não entregou os extratos bancários solicitados, sob o argumento de proteção constitucional do sigilo bancário.

Ao final do procedimento especial de controle aduaneiro, concluiu a Fiscalização que restou comprovada a falsidade da Fatura Comercial que instruiu a DI 14/0133959-1, resultando na presunção de interposição fraudulenta na importação, tendo em vista a não comprovação, por parte do importador e da empresa adquirente, da origem, disponibilidade e efetiva transferência dos recursos alocados nos custos da respectiva operação.

A DRJ de origem excluiu a importadora SECURITY do polo passivo desta Ação Fiscal, concluindo que não estão configuradas para a importadora quaisquer das hipóteses de incidência previstas no art. 95 do DI nº 37/66 ou art. 135, II, do Código Tributário Nacional.

Por sua vez, a responsável solidária FLEX INTERNACIONAL foi mantida no polo passivo por previsão do artigo 95, V, do DI nº 37/66 c/c artigos 121 e 124 do Código Tributário Nacional.

Como já mencionado, a motivação principal da autuação foi a acusação de não comprovação da origem, da disponibilidade e da efetiva transferência dos recursos alocados nos custos desta operação de importação.

Observe que, não obstante a indicação em Relatório Fiscal que a mercadoria objeto da referida importação fora repassada integralmente para a empresa JI XIANG COMÉRCIO DE BIJUTERIAS E PRESENTES LTDA, não houve a inclusão deste terceiro como responsável solidário, sendo o auto de infração lavrado com fundamento legal no artigo 23, inciso V, e parágrafos 1º e 2º, do Decreto-Lei nº 1.455/76.

Com relação à acusação que motivou a autuação, inicialmente saliento que deve ser reconhecido que essa tipologia infracional “interposição fraudulenta” exige da Autoridade Fiscal a fidelidade ao objetivo traçado pelo legislador, evitando a massificação da criminalização na subsunção do fato concreto à norma.

Destaca-se que os dispositivos legais que regem as operações com o comércio exterior não podem ser aplicados isoladamente, sem análise de outras normas legais que igualmente disciplinam as condições que efetivamente configurem a alegada interposição fraudulenta.

Por outro lado, em razão da necessária indicação do ato que venha a configurar prática abusiva e consequente vício no negócio jurídico passível de sua desconsideração, tem-se que a prova indiciária rigorosamente deve estar embasada em fatos concretos apurados a partir de procedimento especial que demonstre cabalmente o dolo, a fraude e a simulação, passíveis de configuração de interposição fraudulenta.

Com tais considerações e para demonstrar as razões que motivaram a conclusão deste voto, inicialmente abordo brevemente sobre a diferenciação entre interposição fraudulenta comprovada e presumida, de maneira a delimitar a distribuição do ônus probatório a ser aplicada no presente litígio.

De modo geral, a interposição de pessoas é prática lícita no ordenamento jurídico, representada pela outorga de poderes através de mandato a terceiro para intermediação em determinado negócio jurídico.

O Código Civil prevê a representação em seus artigos 115 a 120, classificando-a como aquela conferida por lei (ou representação legal) e aquela conferida pelo interessado (ou representação voluntária).

Segundo RIZZARDO (2005, p. 431), representar significa:

“...estar no lugar de alguém, substituir uma pessoa, fazer o papel que lhe incumbia, projetar a sua vontade em uma relação jurídica. Envolve a noção de substituição da manifestação da vontade. Nesta visão, o ato de vontade de alguém que deve figurar na celebração de um negócio é expressada por uma pessoa distinta da que o celebra.”²

A importação por conta e ordem e a importação por encomenda ocorrem por meio de interposição de pessoas entre o Estado e os reais interessados na realização da importação. Nestes casos, sendo cumpridos os requisitos legais, não há que se falar em ilicitude na interposição.

Por sua vez, a interposição passa a ser fraudulenta quando a representação é articulada de modo a transparecer manifestação de vontade diversa da realidade, resultando na prática de ato fraudulento ou simulado. Em operação com o Comércio Exterior, o ato fraudulento ou simulado é realizado para burlar o controle aduaneiro.

A expressão “interposição fraudulenta” foi cunhada pela primeira vez em nosso Sistema Jurídico através da Medida Provisória nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002.

Solon Sehn (2016, p. 50)³ aborda sobre a natureza objetiva da intenção do agente, destacando que a intenção integradora é manifestada pelo importador no momento em que apresenta a declaração de importação e, na hipótese de suspeita de falsidade sobre as informações declaradas, ou seja, caso a declaração seja apresentada com informações que não correspondam à realidade da operação, deve a autoridade aduaneira verificar o *animus* do importador objetivamente, a partir dos atos exteriorizados da vontade.

A fraude é conceituada através do artigo 72 da Lei nº 4.502/64⁴. Trata-se de ação contrária àquilo que é verdade, cometida dolosamente (delito intencional) no intuito de enganar (burlar o controle aduaneiro) e obter vantagens indevidas em prejuízo de terceiro (Dano ao Erário).

Por sua vez, a simulação é prevista pelo ordenamento jurídico através do artigo 167, Parágrafo 1º, Inciso I do Código Civil⁵.

² RIZZARDO, Arnaldo. Parte Geral do Código Civil: Lei nº 10.406, de 10.01.2002. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 431.

³ SEHN, Solon. Imposto de Importação. 1ª Edição. São Paulo: Noeses, 2016, págs. 59 e 60.

⁴ Lei nº 4.502/64: Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

⁵ Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma. § 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando: I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem.

Ao tratar sobre o tipo infracional, o ilustre Doutrinador e Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes (2018, p. 164)⁶, interpreta que a ocultação do sujeito passivo encaixa no conceito de simulação ligado à causa do negócio jurídico, tornando o negócio aparente divergente do negócio real, resultando no vício na causa e consequente violação ao controle aduaneiro.

A interposição fraudulenta de terceiros tem a seguinte base legal:

- ✓ Artigo 23, inciso V, e parágrafos 1º e 2º, do Decreto-Lei nº 1.455/76, com redação dada pelo artigo 59 da Lei nº 10.637/02, regulamentado pelo artigo 675, inciso II e 689, inciso XXII e § 6º, do Decreto nº 6.759/09 (Regulamento Aduaneiro);
- ✓ Artigos 94, 95, 96, inciso II, 111 e 113 do Decreto-Lei nº 37/66;
- ✓ Artigos 23, 25 e 27 do Decreto-Lei nº 1.455/76, regulamentados pelos artigos 673, 674, 675, inciso II, 686, 687, 701 e 774 do Decreto nº 6.759/09;
- ✓ Instrução Normativa nº 1.169/2011 e Instrução Normativa nº 228/2002, com alterações introduzidas pela Instrução Normativa RFB nº 1678, de 22 de dezembro de 2016, Instrução Normativa RFB nº 1854, de 04 de dezembro de 2018 e Instrução Normativa RFB nº 1986, de 29 de outubro de 2020.

Como acima mencionado, a Fiscalização utilizou como fundamento legal o **inciso V do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76**, aplicando o § 3º que prevê a multa equivalente a 100% (cem por cento) do valor aduaneiro da mercadoria.

Assim dispõe do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976:

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)

⁶ FERNANDES, Rodrigo Mineiro. Introdução ao Direito Aduaneiro. São Paulo: Editora Intelecto, 2018, págs. 164.

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

Por sua vez, a **interposição fraudulenta de terceiros na modalidade presumida**, é configurada pela constatação de um conjunto de indícios, mediante verossímil e relativa presunção que levam à conclusão de sua ocorrência, em especial pela **não comprovação da origem, disponibilidade e a efetiva entrega dos recursos empregados nas operações com o Comércio Exterior**. Neste caso, aplica-se a inversão do ônus da prova (ou distribuição dinâmica do ônus da prova), passando o encargo probatório ao sujeito passivo, o qual detém a possibilidade de provar o fato extintivo, modificativo e impeditivo da acusação, consoante a previsão do artigo 373, inciso II do CPC/2015⁷. A autuação por interposição fraudulenta na modalidade presumida decorre da incidência do artigo 23, **inciso V e §2º**, do Decreto-Lei nº 1.455/1976.

Reitero que o auto de infração objeto deste litígio foi lavrado com fundamento legal no **artigo 23, inciso V, e parágrafos 1º e 2º, do Decreto-Lei nº 1.455/76** e, portanto, **estamos diante de acusação de interposição fraudulenta na modalidade presumida**, concluindo a Fiscalização que não foi comprovada a origem, disponibilidade a transferência dos recursos aplicados na operação de importação.

Na modalidade de interposição presumida, a prova indireta versa sobre um fato indiciário (não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados em operação de comércio exterior), um fato indiciado (interposição fraudulenta de terceiros) e uma conexão entre os fatos (§ 2º, do Art. 23, do DL nº 1.455/1976). Neste caso, não há a hipótese direta de ocultação do real adquirente mediante fraude ou simulação, mas sim a presunção da ocorrência de interposição fraudulenta diante da ausência de prova, a cargo do Fiscalizado, sobre a origem, disponibilidade e transferência dos recursos utilizados para realização das importações. O ônus probatório acaba por ser flexibilizado em homenagem ao Princípio da Verdade Material.

No caso em análise, entendo que o Auditor Fiscal demonstrou os indícios que levaram à conclusão de haver discrepância entre a capacidade econômica da FLEX, bem como justificou a ausência da origem, disponibilidade ou transferência de tais recursos.

Em suma, os fatos indicados pela Fiscalização demonstram forte indício de que há negócio aparente divergente do negócio real, resultando no vício na causa e consequente violação ao controle aduaneiro⁸.

Portanto, estamos diante de um contexto indiciário verossímil, o que justifica a inversão do ônus da prova, na forma já tratada neste voto.

Pois bem, como mencionado no relatório, inicialmente o julgamento do recurso foi convertido em diligência nos seguintes termos:

⁷ Art. 373. O ônus da prova incumbe:

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

⁸ FERNANDES, Rodrigo Mineiro. Introdução ao Direito Aduaneiro. São Paulo: Editora Intelecto, 2018, págs. 164.

Por tais razões, com fundamento nos artigos 18 e 29 do Decreto nº 70.235/72, **proponho a conversão do julgamento do recurso em diligência**, para que a Unidade de Origem proceda às seguintes providências:

- a) Analisar os documentos acostados com o Recurso Voluntário, relacionado a comprovação da capacidade financeira questionada pela Fiscalização por ocasião do lançamento de ofício;
- b) Intimar a Recorrente a apresentar Certidão Explicativa da Ação Ordinária nº 5003449-45.2014.4.04.7208, perante a 2ª Vara Federal de Itajaí/SC, bem como esclarecer sobre eventual conversão em renda do depósito judicial realizado;
- c) Elaborar Relatório Fiscal esclarecendo de forma conclusiva sobre as apurações efetuadas;
- d) Intimar a Contribuinte para, querendo, apresentar manifestação sobre o resultado no prazo de 30 (trinta) dias.

Atendendo a diligência, a Unidade Preparadora apresentou os seguintes esclarecimentos em Informação Fiscal SEFIA/ALF/CTA nº 246/2022:

- ✓ Para finalizar, nessa primeira resposta, a FLEX INTERNACIONAL informou que não apresentaria seus documentos bancários que foram solicitados pela fiscalização, documentação imprescindível para possibilitar o rastreo e a identificação da origem e da utilização dos recursos que foram alocados na operação de importação;
- ✓ Reintimada a apresentar esses documentos, a FLEX INTERNACIONAL atendeu parcialmente a fiscalização e apresentou um extrato da sua conta corrente bancária nº 59791-0, do Banco SICRED, abrangendo o mês de maio de 2014, e alguns extratos da conta corrente nº 07966-9, ag. 4021, do Banco Itaú, referentes aos meses de maio e de julho de 2014. O fato é que a Declaração de Importação nº 14/0133959-1 foi registrada em 21 de janeiro de 2014, e os extratos bancários apresentados, em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 203/2014-SAFIA/ALF/ITJ, não contemplavam o período do registro da DI, sendo imprestáveis para a análise fiscal pretendida;
- ✓ Não houve a correta comprovação, por parte dos envolvidos (importador e empresa adquirente), da origem, da disponibilidade de da efetiva transferência dos recursos utilizados na operação de importação submetida ao procedimento fiscal;
- ✓ No Recurso Voluntário a FLEX INTERNACIONAL anexou os seguintes documentos:
 1. Balancete de Verificação contendo valores mensais acumulados referentes aos meses de maio e junho de 2014;
 2. Documento demonstrando a contratação de empréstimo bancário com o Banco Itaú, no valor de R\$ 158.800,00, com vencimento da primeira parcela para 07/12/2016;
 3. Documento comprovando empréstimo bancário do Banco Itaú no valor de R\$ 418.459,18, com a data de contratação de 10/09/2014;
 4. Célula de crédito Bancário, emitida pelo Banco Itaú, no valor de R\$ 206.181,93, com a contratação datada de 02/09/2013;
 5. Célula de crédito Bancário no valor de R\$ 400.000,00, com a contratação datada de 10/09/2014;
 6. Livro Razão contendo informações da conta 'Empréstimos Bancários', compreendendo o período de 01/01/2012 a 31/12/2015.

- ✓ Analisando esses documentos verifica-se que a FLEX INTERNACIONAL se ateve a apresentar dois documentos contábeis e quatro documentos bancários comprovando empréstimos contraídos pela empresa em períodos diversos. Cabe destacar que dentre os documentos bancários, apenas um comprova a contratação de empréstimo bancário em data anterior a data do registro da DI nº 14/0133959-1. Os outros empréstimos foram efetuados em datas posteriores ao registro da citada DI;
- ✓ Em pesquisas efetuadas no sistema DW Aduaneiro da Receita Federal, com a extração de dados de declarações de importações registradas no ano de 2013 e 2014, nas quais a empresa FLEX INTERNACIONAL figurava como importadora por conta própria e/ou real adquirente das mercadorias, foram extraídos os seguintes dados:
 1. No mês de dezembro de 2013, mês anterior ao registro da DI nº 14/0133959-1, a FLEX INTERNACIONAL figurou em 23 declarações de importação como importadora por conta própria e/ou empresa adquirente. Essas operações de importação geraram um dispêndio de R\$ 2.012.252,45 (dois milhões, doze mil, duzentos e cinquenta e dois reais e quarenta e cinco centavos) para pagamento das mercadorias e de R\$ 873.949,31 (oitocentos e setenta e três mil, novecentos e quarenta e nove reais e trinta e um centavos) para o pagamento dos tributos e das contribuições;
 2. Em janeiro de 2014, mês do registro da DI nº 14/0133959-1, a FLEX INTERNACIONAL figurou como importadora por conta própria e/ou adquirente em 31 declarações de importação, gerando um dispêndio para a empresa, apenas no mês de janeiro, de R\$ 2.379.193,02 (dois milhões, trezentos e setenta e nove mil, cento e noventa e três reais e dois centavos) para o pagamento das mercadorias e de R\$ 1.097.413,25 (um milhão, noventa e sete mil, quatrocentos e treze reais e vinte e cinco centavos) para o pagamento dos tributos e das contribuições incidentes nas operações de importação;
- ✓ Da análise desses dados depreende-se com facilidade que os documentos apresentados no Recurso Voluntário, referentes aos empréstimos bancários contraídos pela FLEX INTERNACIONAL, são insuficientes para a comprovação da origem, da disponibilidade e da efetiva transferência dos recursos que foram alocados na operação de importação registrada através da DI nº 14/0133959-1. Exemplificando, verifica-se que a soma de todos os contratos de empréstimos bancários não cobre o dispêndio mensal que a empresa teve que arcar, tanto no mês de dezembro de 2013 quanto no mês de janeiro de 2014. Vale ressaltar que da análise dos documentos apresentados verifica-se que apenas um desses empréstimos foi contratado em momento anterior ao registro da DI nº 14/0133959-1. De qualquer forma, documentos alusivos a empréstimos bancários não comprovam a origem, a disponibilidade nem mesmo da efetiva transferência dos recursos que foram utilizados nas operações de importação nas quais a FLEX INTERNACIONAL figurou como importadora e/ou real adquirente de mercadorias - para a correta identificação do caminho do numerário que foi utilizado numa operação de importação, seria necessário, no mínimo, acesso aos extratos/documentos bancários da FLEX INTERNACIONAL compreendendo os meses em que foram efetuados os pagamentos referentes

aos tributos, contribuições, mercadorias e demais taxas incidentes nessa operação de importação.

- ✓ Por comprovação da DISPONIBILIDADE, tem-se a obrigatoriedade de demonstrar que os recursos podiam ser livremente convertidos em numerário e utilizados para o fim declarado e, por comprovação da TRANSFERÊNCIA, tem-se o ônus de apresentar documentação probante de que a movimentação dos recursos, desde a sua origem até o seu destino, efetivamente ocorreu. Por consequência, não basta somente ALEGAR que os recursos têm origem no “capital de giro” ou de “empréstimos” da empresa. Há necessidade de COMPROVAR que tais “disponibilidades” foram efetivamente empregadas nos custos relativos à operação de importação, demonstrando a sua DISPONIBILIDADE e efetiva TRANSFERÊNCIA.
- ✓ No caso de recursos que transitam por contas correntes bancárias, é o extrato dessas contas, ou documentos bancários delas representativos, com a indicação dos depositantes e/ou destinatários dos recursos, que permitem fazer prova da DISPONIBILIDADE e da TRANSFERÊNCIA dos mesmos.
- ✓ A documentação apresentada pela FLEX INTERNACIONAL no Recurso Voluntário, não possibilitou a esta fiscalização a correta identificação nem o rastreamento dos recursos que foram alocados na operação de importação relativa à DI nº 14/0133959-1.
- ✓ Os documentos contábeis apresentados pela FLEX INTERNACIONAL no Recurso Voluntário, com a ausência de documentação probatória dos lançamentos contábeis ali descritos, são insuficientes para a comprovação da licitude da origem dos recursos financeiros alocados na operação de importação registrada através da DI nº 14/0133959-1. A análise contábil, pautada em documentação probatória é imprescindível nesses casos.
- ✓ Outro ponto que cabe trazer à baila é a diferenciação da capacidade de originar recurso de uma empresa com a comprovação da origem de recurso alocado em uma determinada operação de importação. Uma pessoa jurídica possuir capacidade de originar recursos para realização de operações comerciais não é excludente de ilicitude aduaneira. Há inúmeros casos de pessoas jurídicas interpostas que possuem capacidades econômica e operacional. A empresa realizar lucro ou possuir capacidade econômica não a exclui da possibilidade de cometer delitos aduaneiros. A cessão de nome, com o acobertamento de uma terceira empresa em um processo de importação é, infelizmente, uma ilicitude comumente verificada em operações de importações registradas por grandes tradings.
- ✓ Após o desembarque da DI nº 14/0133959-1 ocorreram os seguintes fatos:
 1. As mercadorias relativas à DI nº 14/0133959-1 foram entregues a FLEX INTERNACIONAL em 27 de maio de 2014;
 2. Em 29 de maio de 2014, a FLEX INTERNACIONAL emitiu a NFe nº 000.000.416, para a pessoa jurídica JI XIANG COMÉRCIO DE BIJUTERIAS E PRESENTES LTDA, CNPJ 09.563.700/0001-69. Essa nota fiscal acobertava todas as mercadorias amparadas pela DI nº 14/0133959-1;
- ✓ **Analisando a NFe nº 000.000.416, detectou-se que a FLEX INTERNACIONAL revendeu todas essas mercadorias com valores abaixo**

do custo de importação, isto é, as mercadorias foram revendidas com prejuízo pela empresa.

- ✓ Não obstante a aparente relevância dos argumentos da defesa, cumpre destacar que mercadorias com valores abaixo do custo de importação, isto é, as mercadorias foram revendidas com prejuízo pela empresa.
- ✓ Destaca-se ainda que ao final do procedimento fiscal houve a caracterização de subfaturamento, na casa dos 75%, em todos os produtos relacionados na Declaração de Importação nº 14/0133959-1.
- ✓ Outro fato que cabe trazer à baila é que a empresa FLEX INTERNACIONAL está atualmente com a sua situação cadastral como INAPTA. A inaptidão do CNPJ da empresa FLEX INTERNACIONAL foi publicada em 16/11/2021, devido a prática irregular no comércio exterior, reflexo de outra autuação da empresa pela ocorrência de interposição fraudulenta em operação de importação (Auto de Infração nº 081200.2020.00249, processo nº 10821-720.099/2021-92).

Por sua vez, sobre a diligência realizada a Recorrente manifestou nos seguintes termos:

- ✓ Apresentou Certidão Explicativa da Ação Ordinária nº 5003449-45.2014.4.04.7208, em trâmite perante a 2ª Vara Federal de Itajaí/SC;
- ✓ Esclareceu que até o momento não houve a conversão em renda dos valores depositados judicialmente;
- ✓ Argumentou que a multa aplicada no epígrafado Auto de Infração não pode ser exigida em razão da contracautela prestada na mencionada ação judicial, motivo pelo qual entende-se estar SUSPensa a exigibilidade do crédito tributário em razão do disposto no art. 151, inciso II do CTN, devendo esta Autoridade Fiscal aguardar o trânsito em julgado de referida ação judicial para, eventualmente, realizar o levantamento do montante depositado e atentando-se ao fato de que a Peticionante inclusive depositou valor superior ao da presente multa;
- ✓ Os argumentos relativos à interposição fraudulenta se resumem a meras conjecturas de alegação de ocultação do real adquirente da mercadoria estrangeira (sem apontar quem seria o terceiro oculto), e à ausência de comprovação da origem lícita e efetiva transferência dos recursos utilizados na operação;
- ✓ Os recursos para operação de importação foram arcados pela empresa Peticionante, haja vista o fluxo de caixa da empresa e sua regular e cabal capacidade econômica, conforme restou comprovado pelos seus próprios documentos contábeis da época da operação de importação fiscalizada, sendo o LIVRO RAZÃO, BALANCETE DE VERIFICAÇÃO, EMPRÉSTIMOS BANCÁRIOS e CRÉDITOS que a Peticionante possui junto a instituições financeiras, documentos estes que foram anexados juntamente com o Recurso Voluntário;
- ✓ Foram apresentados os Extratos Bancários que comprovam toda a operação financeira empreendida na operação representada pela Declaração de Importação nº 14/0133959-1, os quais se destacam, o pagamento dos tributos no valor de R\$ 54.243,06 em 21/01/2014 (fls. 165/166 e 201), o depósito judicial para liberação das mercadorias no valor de R\$ 127.251,80 em 20/05/2014 (fls. 185), o pagamento da armazenagem no valor de R\$ 60.558,93 em 29/05/2014 (fls. 157 e

197) e o pagamento do saldo de despesas aduaneiras a Comissão de Despachos no valor de R\$ 11.897,63 em 02/07/2014 (fls. 189 e 200);

- ✓ O Balancete de Verificação referente aos meses de maio e junho de 2014 (fls. 875/886) comprovam as movimentações realizadas, e por consequência, as saídas dos valores referentes aos desembolsos realizados para pagamento das despesas da operação em fiscalização, bem como o ingresso de valores obtidos com as vendas das respectivas mercadorias. Com isso, está comprovada a licitude da origem dos recursos alocados na operação em voga;
- ✓ Possuía plena capacidade financeira oriunda de suas vendas no mercado interno dos seus produtos importados. Desse modo, sem levar em consideração seu fluxo de caixa, que foi amplamente demonstrado pelos documentos contábeis apresentados neste processo, a Cédula de Crédito Bancário é suficiente para arcar com a operação fiscalizada, visto que custou a monta de R\$ 127.055,90 (cento e vinte e sete mil, cinquenta e cinco reais com noventa centavos), ao passo que o empréstimo contratado monta a quantia de R\$ 210.000,00 (duzentos e dez mil reais) conforme verifica-se do seu recorte:

Nome empresarial do Cliente				
FLEX IMPORT EXPORT LTDA				
qualificado(a) na proposta de abertura da conta corrente indicada no subitem 1.2, designado Cliente .				
1. Dados da Cédula de Crédito Bancário				
1.1. Data	1.2. Conta corrente de depósito		1.3. Valor entregue	1.4. Valor do IOF
	Agência	Conta nº	DAC	
02/09/2013	4021	07996	9	
			R\$ 206.181,93	R\$ 3.318,07
1.5. Valor da tarifa de contratação (TAC)			1.6. Valor total emprestado (valor entregue, mais IOF, TAC e Prêmio do Seguro, se financiados)	
R\$ 500,00			R\$ 210.000,00	

- ✓ Em setembro de 2013 a Autoridade Fiscal deferiu a revisão de estimativa para a Habilitação no RADAR da Peticionante, concedendo-lhe a Habilitação na modalidade ILIMITADA, uma vez que as *“operações de importação contabilizadas no ano de 2013, foram todas realizadas no segundo semestre (a revisão foi deferida em setembro), demonstrando claramente a utilização de recursos da capacidade econômica/financeira da empresa”*;
- ✓ A negociação comercial pactuada por meio da *commercial invoice* deu-se em 11/10/2013, sendo o conhecimento de embarque marítimo emitido em 19/10/2013 e tendo as mercadorias aportado no Porto de Itajaí/SC em 12/12/2013, ou seja, exatamente no período em que a Fiscalização afirma que as atividades da Peticionante eram absolutamente regulares;
- ✓ O simples fato de existirem exportadores que realizam venda de produtos similares aos importados pela Peticionante por preços superiores aos praticados não é suficiente para desconsiderar os preços praticados, supondo uma falsificação da fatura comercial.

Não obstante os argumentos aparentemente relevantes apresentados pela defesa, de fato tem razão a Fiscalização ao afirmar que através do extrato bancário ou documentos bancários seria possível a comprovação de recursos que transitaram por contas correntes bancárias, com a indicação dos depositantes e/ou destinatários dos recursos, permitindo fazer prova da DISPONIBILIDADE e da TRANSFERÊNCIA dos mesmos.

O extrato bancário permitiria o rastreamento dos valores que deram quitação à operação representada pela Declaração de Importação objeto deste litígio, demonstrando que os

pagamentos realizados de fato foram sustentados pela Recorrente, ou seja, que não se trata de simples transferências realizadas para simular uma efetiva quitação pela FLEX.

Ademais, observo ainda que a alegação da defesa de que a capacidade financeira tem origem nas vendas no mercado interno dos seus produtos importados não foi comprovada, uma vez que a Cédula de Crédito Bancário, demonstrando liberação do valor de R\$ 210.000,00 (duzentos e dez mil reais), é insuficiente para quitar 31 (trinta e uma) operações de importação realizadas, as quais totalizaram, somente no mês de janeiro de 2014, a importância de R\$ 2.379.193,02 (dois milhões, trezentos e setenta e nove mil, cento e noventa e três reais e dois centavos) para o pagamento das mercadorias e de R\$ 1.097.413,25 (um milhão, noventa e sete mil, quatrocentos e treze reais e vinte e cinco centavos) para o pagamento dos tributos e contribuições incidentes.

Por tais razões, sem o extrato bancário que permite lastrear o pagamento da importação, não há como acatar o argumento de que através de tal empréstimo foi possível trazer as comprovações necessárias.

Aliás, nem mesmo o Contrato de Câmbio e respectivos comprovantes de liquidação relacionados à operação objeto deste litígio foram entregues à Fiscalização, não obstante as solicitações de tais documentos.

Portanto, está correta a afirmação da Unidade Preparadora de que os documentos anexados no Recurso Voluntário pela empresa FLEX INTERNACIONAL carecem de elementos que comprovem a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência dos valores que foram alocados para sustentar a operação de importação relativa à Declaração de Importação nº 14/0133959-1.

Outrossim, considerando a inversão do ônus da prova quando se trata de interposição fraudulenta na modalidade presumida e, diante do contexto indiciário trazido pela Fiscalização, que a todo momento afirma sobre a necessidade de apresentação dos respectivos extratos bancários para lastrear os pagamentos, não há como deixar de concluir que a Recorrente busca, por todas as formas, tergiversar da comprovação dos aportes financeiros relacionados especificamente à Declaração de Importação (DI) nº 14/0133959-1, registrada em 21 de janeiro de 2014.

Impera ressaltar que o Código de Processo Civil homenageia o **princípio da cooperação** através do artigo 6º, que assim dispõe:

Art. 6º Todos os sujeitos do processo devem cooperar entre si para que se obtenha, em tempo razoável, decisão de mérito justa e efetiva.

Pelo princípio da cooperação depreende-se que o processo é produto de uma atividade cooperativa composta por todos os envolvidos com o litígio e, portanto, para a melhor solução de uma demanda, é necessária a colaboração das partes através de uma postura ativa, de boa fé e isonômica.

Como ensina o Ilustre Doutrinador Humberto Theodoro Junior, “*o novo CPC brasileiro espousa ostensivamente o modelo cooperativo, no qual a lógica dedutiva de resolução de conflitos é substituída pela lógica argumentativa, fazendo que o contraditório, como direito de informação/reação, ceda espaço a um direito de influência. Nele, a ideia de democracia*

representativa é complementada pela de democracia deliberativa no campo do processo, reforçando, assim, “o papel das partes na formação da decisão judicial”⁹.

Pondero ainda que, após todas as oportunidades conferidas tanto pela Unidade Preparadora quanto por este Colegiado, possibilitando a comprovação efetiva sobre o lastro dos valores que sustentaram a importação e, sendo a Recorrente detentora dos extratos bancários que demonstrariam seus argumentos, depõe contra a defesa a negativa em apresentá-los, o que é agravado pela entrega de documentos que se referem a outros períodos, sem indicação de que, de fato, as transferências trazidas aos autos se referem à operação objeto deste litígio.

Cabe salientar o ensinamento do ilustre Doutrinador Paulo de Barros Carvalho¹⁰:

"Os atos tendentes a ocultar ocorrência de fato jurídico tributário configuram operações simuladas, pois não obstante a intenção consista na prática do fato que acarretará o nascimento da obrigação de pagar tributo, este, ao ser concretizado, é mascarado para que aparente algo diverso do que realmente é".

Por sua vez, a fraude está prevista nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, com o seguinte texto:

Art. 71. **Sonegação** é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

- da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;
- das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. **Fraude** é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. **Conluio** é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Dos dispositivos legais acima, constata-se imprescindível que a fraude seja realizada mediante conduta dolosa, visando esconder, modificar ou excluir o fato jurídico, legitimando que a Autoridade Administrativa desconsidere negócios jurídicos que visem ludibriar o controle aduaneiro e, portanto, o interesse público que deve ser resguardado pelo Auditor Fiscal.

E foi o que ocorreu no caso em análise!

Portanto, resta configurada a interposição fraudulenta na modalidade presumida e respectivo dano ao Erário, tornando correta a aplicação da pena de perdimento convertida em multa de 100% (cem por cento) do valor aduaneiro.

Por tais razões, mantenho o lançamento de ofício e a decisão recorrida.

⁹ THEODORO JÚNIOR, Humberto. Curso de Direito Processual Civil – Teoria do direito processual civil, processo de conhecimento e procedimento comum. 56ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 81-83

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Derivação e Positivação no Direito Tributário. Vol. 1. São Paulo: Editora Noeses, 2013, p. 80.

4. Dispositivo

Ante o exposto, conheço e nego provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos