



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10925.000368/2008-65  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3401-008.931 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 25 de março de 2021  
**Recorrente** EMPACOTADORA DE ALIMENTOS SANTO EXPEDITO LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Exercício: 2006

CONTRADITÓRIO. PROVA. PRESCINDÍVEL.

O contraditório não é inesgotável; encontra barreira na necessidade ou praticidade da produção da prova.

PROCESSO ADMINISTRATIVO. PROVA TESTEMUNHAL. IMPOSSIBILIDADE.

Não há previsão legal de audiência de instrução no processo administrativo fiscal, o que torna impraticável a oitiva de testemunhas, podendo a tomada de oitiva ser substituída por apresentação de declarações escritas.

DILIGÊNCIA. PROVA PERICIAL.

Diligência para produção de prova pericial em sede de processo administrativo fiscal não se presta à produção de prova de fato a cargo das partes ou a análise de aplicação do direito aos fatos.

VINCULAÇÃO. PROCESSOS FINDOS. IMPOSSIBILIDADE.

Impossível o reconhecimento da vinculação quando todos os demais processos decorrentes, conexos ou reflexos se encontram julgados por Turmas Ordinárias desta Casa.

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Exercício: 2006

DANO AO ERÁRIO. LESÃO AOS COFRES PÚBLICOS. SÚMULA CARF 160.

A aplicação da multa substitutiva do perdimento a que se refere o § 3º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976 independe da comprovação de prejuízo ao recolhimento de tributos ou contribuições.

MULTA. PERDIMENTO. CESSÃO DE NOME. SÚMULA CARF 155.

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

**OPERAÇÃO DE IMPORTAÇÃO. NÃO COMPROVAÇÃO DA ORIGEM LÍCITA DOS RECURSOS. FATO PRESUNTIVO DA INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA.**

A falta da comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados na operação configura interposição fraudulenta presumida na importação. Nos termos do art. 23, inciso V, e § 2º, do Decreto-Lei nº 1455/1976, a conduta constitui dano ao erário, sendo sancionada com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, se impossibilitada a aplicação da pena de perdimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Oswaldo Gonçalves de Castro Neto (Relator), Fernanda Vieira Kotzias e Mariel Orsi Gameiro. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luis Felipe de Barros Reche. Ausente, momentaneamente, o conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco.

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto - Relator

(documento assinado digitalmente)

Luis Felipe de Barros Reche – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antônio Souza Soares (Presidente), Luis Felipe de Barros Reche, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Ronaldo Souza Dias, Fernanda Vieira Kotzias, Marcos Antônio Borges (suplente convocado) e Mariel Orsi Gameiro (suplente convocada).

## **Relatório**

1.1. Trata-se de auto de infração para aplicação de multa no valor aduaneiro de mercadorias importadas em 2006 e 2007 em substituição a pena de perdimento com solidariedade passiva nos termos do artigo 124 do CTN.

1.2. Para tanto narra o auto de infração que:

1.2.1. A **Recorrente** foi selecionada para procedimento especial de fiscalização (IN SRF 228/02) por suspeita de falta de capacidade econômica para dar suporte às operações de importação que realizava;

1.2.2. *“Durante a fiscalização constatou-se que “o volume total transacionado pela fiscalizada (R\$ 6.151.997,18) foi 151,65 vezes superior ao total de rendimentos declarados pelo sócio Sr Éderson André Azzolini no ano-calendário*

de 2006, e 349,94 vezes superior ao total de rendimentos declarados pela sócia Sra Gabriela Framento Zenatti no mesmo período”;

1.2.3. “A reduzida movimentação bancária dos sócios [ao não receber pro labore ou reinvestir o lucro da **Recorrente**] reflete outro indício de interposição fraudulenta de terceiros em operações de comércio exterior”;

1.2.4. “Verifica-se que entre junho e dezembro de 2006 a fiscalizada realizou operações de comércio exterior em um valor total de R\$ 5.184.367,00, um volume que representou 29,02 vezes o valor do ser Patrimônio Líquido”;

1.2.5. “A fiscalizada obteve no desempenho de suas atividades, a título de lucro bruto, o valor de RS 731.922,33 no ano-calendário de 2006, representando uma margem de lucro bruto de apenas 11,70%, assemelhando-se, em tese, ao recebimento de uma “comissão” pelos serviços prestados”;

1.2.6. “A fiscalizada encerrou o exercício obtendo um lucro líquido de R\$ 78.626,66, o que representou uma margem de lucro líquido de módico 1,26%” margem incompatível com a atividade de comércio exterior;

1.2.7. A **Recorrente** utiliza a infraestrutura, telefone e o mesmo “proprietário” (em itálico e aspas no original) da Cerealista Santo Expedito Ltda em suas atividades;

1.2.8. As notas de entrada e de saída de mercadorias são emitidas em datas próximas;

1.2.9. “Apesar da fiscalizada e de seus sócios não possuírem capacidade econômico-financeira compatível com as operações de comércio exterior perpetradas, a empresa Empacotadora de Alimentos Santo Expedito Ltda manteve uma relevante média de importações no ano de 2006 sem prestar nenhum tipo de garantia aos fornecedores estrangeiros”;

1.2.10. Em datas próximas à operação de importação e ao fechamento de câmbio a **Recorrente** recebeu de terceiros valores semelhantes ao total da operação;

1.2.11. “A existência de conta Duplicatas a Receber com saldo credor indica que os valores recebidos pela fiscalizada foram superiores às vendas a prazo realizadas por ela, o que reforça a tese de que a mesma recebe adiantamento de clientes, os quais são utilizados para arcar com as importações realizadas em seu nome”;

1.2.12. “No passivo da fiscalizada há a conta Adiantamento de Clientes nos quais são debitados os valores devidos a título de tributos incidentes sobre operações de comércio exterior”;

1.2.13. Não há comprovante de transferência de recursos para a **Recorrente** em parte das entradas nos extratos bancários;

1.2.14. O cruzamento de contratos de câmbio, declarações de importação e notas fiscais de entrada e saída, apontam adiantamento de recursos pela **CAMIL ALIMENTOS S/A** para operações de importação;

1.3. Intimadas, a **CAMIL ALIMENTOS S/A** deixou de apresentar Impugnação e a **Recorrente** apresentou-a argumentando:

- 1.3.1. O sócio da **Recorrente** Éderson André Azzolini era titular de quotas da empresa Ceralista Santo Expedito Ltda, desde 2003, logo possuía plena capacidade econômica e crédito (confiabilidade) para fazer frente as operações;
- 1.3.2. Alugava espaço na empresa Ceralista Santo Expedito Ltda;
- 1.3.2.1. Não há ilegalidade ou estranhamento no fato de duas empresas do mesmo sócio compartilharem infraestrutura;
- 1.3.3. Possui(a) Alvará e todas as demais licenças de funcionamento;
- 1.3.4. Cria ser detentora de RADAR ordinário;
- 1.3.5. *“Não tendo ocorrido a desclassificação contábil e fiscal, dúvidas não restam que a escrituração da impugnante foi considerada hígida”*;
- 1.3.6. A capacidade financeira da **Recorrente** decorre do crédito (confiabilidade) de seu sócio;
- 1.3.7. *“As fichas de entradas e saídas de mercadorias inclusas demonstram que na maioria absoluta das vezes, as mercadorias importadas permaneciam em estoque nas dependências da impugnante”*;
- 1.3.7.1. Por necessidade dos clientes parte das vendas eram feitas logo após o desembarço aduaneiro, sem trânsito das mercadorias pelo estoque da **Recorrente**, porém não em sua totalidade, o que, em verdade é de somenos importância vez que todas as vendas eram feitas a prazo;
- 1.3.8. Parte das remessas diretas de importação foram feitas a empresas que não foram elencadas como responsáveis solidárias em nenhum dos autos de infração lançados contra a **Recorrente**;
- 1.3.9. *“As próprias declarações dos exportadores que acompanham a presente impugnação, demonstram com clareza e fidelidade que a impugnante era detentora de crédito e dispunha de prazos razoáveis para liquidação de suas importações”*;
- 1.3.10. A empresa Cerealista Santo Expedito Ltda possui como objeto social o transporte interno e internacional de cargas;
- 1.3.11. Nunca importou por conta e ordem de terceiros;
- 1.3.12. Se todas as operações de importação foram com ocultação de terceiros deveriam ter sido lavrados autos de infração em todas elas e contra todos os destinatários das operações e não apenas em parte, como foi feito;
- 1.3.13. *“Imperativo (...) se faz a reunião dos Processos Administrativos, números: 10925000363/2008-32; 10925.000364/2008-87; 10925000366/2008-76; 10925000367/2008-11; 10925000368/2008-65; 10925000369/2008-18; 10925000370/2008-34, [que tem como causa de pedir os mesmos fatos e a mesma norma] ao principal que foi lavrado exclusivamente em nome da impugnante, qual seja o de número: 10925000365/2008-21”*;
- 1.3.14. Inexistência de dano ao Erário por recolhimento dos tributos incidentes sobre a operação;

1.3.15. Retroatividade benigna para aplicação da multa descrita no artigo 33 da Lei 11.488/07;

1.3.15.1. *“A imputação feita a impugnante, como figura delituosa, só poderia ser aplicada a uma intermediação comercial que visasse ocultar, em artifício doloso, o real comprador ou vendedor, ou ainda o responsável pela operação, tendo como móvel ocultar a circunstância de que os recursos empregados seriam de origem ilícita oriunda de um crime antecedente”.*

1.4. Ao final, além da improcedência da autuação, a **Recorrente** pleiteia a produção de prova pericial em documentos que irá juntar aos autos, testemunhas (consistente na oitiva dos sócios da **Recorrente**, importadores e exportadores) e pericial (com objetivo de constatar a lisura nas operações da **Recorrente**).

1.5. A DRJ de Florianópolis, por maioria de votos, manteve a autuação, uma vez que:

1.5.1. As provas documentais devem ser juntadas até a impugnação;

1.5.1.1. *“A alegação de que greve dos Correios impediu a empresa de obter o recebimento de documentos (comprovantes) não justifica pedido de juntada de novos documentos uma vez que tais documentos estão em poder da empresa”;*

1.5.2. Não há qualquer dúvida a demandar prova pericial;

1.5.3. *“A sustentação oral é procedimento não previsto para ter lugar na primeira instância de julgamento do processo administrativo fiscal”;*

1.5.4. *“A juntada de todos os processos tornaria os processos mais complexos uma vez que são diferentes os contribuintes solidários em cada um deles”;*

1.5.5. *“Não há (...) a necessidade de comprovação de prejuízo econômico ao erário, uma vez que a própria legislação estabelece que os fatos ali constantes são dano ao erário”;*

1.5.6. *“A interposição fraudulenta de terceiros, para ser configurada, prescinde/dispensa de irregularidades na escrituração contábil, ou seja, a sua prática não necessita de registros irregulares”;*

1.5.7. Não há necessidade de ocultação de valores de origem ilícita para a incidência da infração em liça;

1.5.8. O fato de não terem sido lavrados outros autos contra as demais operações de importação da **Recorrente** não implicam a nulidade daquelas operações em que foram lavrados;

1.5.9. O capital social diminuto, a desproporção entre os gastos mensais com importações e o patrimônio líquido, o pequeno lucro líquido não obstante o volume das operações e a falta de ativo imobilizado demonstram que os recursos que deram suporte às operações de importação não provieram da **Recorrente**;

1.5.10. *“Os documentos de folhas 488-489 demonstram que os valores utilizados para o fechamento de câmbio para pagamento aos fornecedores estrangeiros não são recursos da própria empresa autuada, e sim de terceiros, uma vez que nos*

*dias 26/07 e 28/07 há cinco transferências bancárias de terceiros no total de R\$ 133.319,52, conforme segunda tabela de folha 1241”;*

1.5.11. *“A remessa direta [em parte das operações] é uma prova de interposição fraudulenta, sendo as provas mais contundentes a ausência de recursos da empresa autuada para o montante por ela movimentado no comércio exterior, além das transferências/depósitos efetuados em conta bancária”;*

1.5.12. *“Os dados contábeis de 2006 demonstram a infração por demonstrarem que, desde que começou a operar no comércio internacional, a empresa autuada ocultava outros intervenientes, que forneciam à empresa autuada os recursos por ela movimentados/utilizados nas operações de importação”;*

1.5.13. *“No Diário da empresa, percebe-se que a mesma recebe adiantamento de cliente com o título: “RECEB. ANTECIPADO”;*

1.5.14. *“A multa em comento somente pode ser aplicada para infrações ocorridas a partir da 15.06.2007, data em que foi publicada a Lei n.º 11.488/07, uma vez que acabou por conferir nova penalidade para a infração cometida pela contribuinte”.*

1.6. Intimada, a **Recorrente** apresentou Voluntário em que repete o quanto descrito em Impugnação (salvo vinculação) e alega:

1.6.1. Nulidade da decisão da DRJ por cerceamento do direito de defesa ante o indeferimento de produção de provas;

1.6.1.1. Possibilidade de juntada posterior de prova por justa causa (greve dos correios);

1.6.2. *“Sendo vinculada e obrigatória a atividade estatal concernente ao lançamento, é evidente que se houvessem quaisquer irregularidades na escrita contábil e fiscal da recorrente os subscritores do A.I. teriam - sob pena de responsabilidade funcional - que registrar tal fato e aplicar as penalidades cabíveis”;*

1.6.3. Não agiu com dolo ou ocultou terceiros;

1.6.4. A conclusão de que a **Recorrente** ocultou fraudulentamente terceiros decorre de duas circunstâncias: *“1) não foi permitido que a recorrente exaurisse seus meios de prova, em especial que vendeu a prazo e que recebeu os recursos lançados em sua contabilidade, pelas venda de mercadorias importadas por conta própria realizadas. 2) não foram reconhecidos os argumentos e provas feitos no sentido de que a recorrente não tinha nenhuma irregularidade em sua contabilidade”;*

1.6.5. *“Há dúvida -favorável a recorrente – sobre à natureza e às demais circunstâncias materiais do fato, se de um lado estão apenas os indícios patrocinados pelo AI. e de outro a veemente negativa do contribuinte, o indeferimento geral das provas postuladas e um conjunto probatório indicador da regularidade das operações”.*

É o Relatório.

**Voto Vencido**

Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Relator.

2.1. A **Recorrente** pleiteia **NULIDADE** do Acórdão de Piso **POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA** uma vez que a produção de provas requerida foi indeferida pela DRJ, ou seja, a **Recorrente** narra nulidade por violação ao contraditório, o direito de apresentar provas capazes de influir no julgamento.

2.1.1. O Decreto 70.235/72 (que goza de força de Lei) permite a autoridade julgadora indeferir provas que considere prescindíveis ou impraticáveis – tal qual um magistrado pode indeferir as provas que considerar inúteis ou protelatórias (art. 130 CPC). Em assim sendo, o contraditório não é inesgotável; encontra barreira na necessidade ou praticidade da produção da prova.

2.1.2. Em sua Impugnação a **Recorrente** pleiteia produção de prova pericial em documentos que irá juntar aos autos, testemunhas (consistente na oitiva dos sócios da **Recorrente**, importadores e exportadores) e pericial (com objetivo de constatar a lisura nas operações da **Recorrente**).

2.1.3. O ônus de fato impeditivo, modificativo ou extintivo de direito é sempre do contribuinte, em sede de Lançamento; cabe a ele demonstrar o quanto alega e, via de regra, deve fazê-lo até a juntada da Impugnação - sem prejuízo da possibilidade de juntada posterior. No caso em tela, a **Recorrente** pleiteia perícia em documentos que deixou de coligir aos autos no ano de 2008 ante greve dos Correios. É claro que greve (via de regra) é fato imprevisível tornando possível a juntada extemporânea de provas, não menos verdadeiro é que, se havia greve dos correios em 2008, não há desde 2008. Logo, em não havendo documentos a periciar, a prova deve ser indeferida.

2.1.4. Não há previsão legal de audiência de instrução no processo administrativo fiscal, o que torna impraticável a oitiva de testemunhas. No entanto, pode a **Recorrente** em sua sustentação apresentar provas que lhe aprouver (inclusive testemunhais), como bem destaca a DRJ ou, ainda trazer aos autos declarações escritas de testemunhas, nos termos em que efetivamente fez a **Recorrente**.

2.1.5. Por fim, diligência para produção de prova pericial em sede de processo administrativo fiscal não se presta à produção de prova de fato a cargo das partes ou a análise de aplicação do direito aos fatos, justamente o que pretende a **Recorrente** como revelam seus quesitos apresentados ao Órgão de Piso:

- 1º - Os ativos imobilizados da empresa Cerealista Santo Expedito Ltda. foram utilizados para o efetivo exercício das atividades da impugnante?
- 2º - A estrutura física da referida empresa que era também utilizada pela impugnante, era locada ou não? Em caso afirmativo, desde quando e qual o valor do aluguel mensal e se tais valores encontram-se contabilizados em ambas as empresas?

18º - Especificamente em relação as operações de importação de mercadorias realizadas pela impugnante, informe o Expert se a totalidade dos tributos incidentes sobre as mesmas foram ou não integralmente satisfeitos?

19º - Que danos poderiam resultar ao erário público se as mercadorias importadas pela impugnante foram efetivamente comercializadas para empresas atacadistas do mercado interno?

2.2. A **Recorrente** não reitera o pedido de vinculação do presente processo e dos PAFs 10925000363/2008-32; 10925.000364/2008-87; 10925000366/2008-76; 10925000367/2008-11; 10925000368/2008-65; 10925000369/2008-18; 10925000370/2008-34, o que indicaria a **PRECLUSÃO** do pedido, não fosse a possibilidade de conhecimento de ofício da matéria nos termos do RICARF.

2.2.1. Não obstante os processos citados pela **Recorrente** gizem exatamente sobre o mesmo contexto histórico para aplicação de sanções (abstratamente consideradas) de igual teor, impossível o reconhecimento da **VINCULAÇÃO**, uma vez que todos os demais processos se encontram julgados por Turmas Ordinárias desta Casa.

2.3. O tema da **INEXISTÊNCIA DE DANO AO ERÁRIO** e da aplicação da **MULTA POR CESSÃO DE NOME** encontram-se sumulados por esta Casa em sentido diametralmente oposto à tese manejada pela **Recorrente**:

Súmula CARF n.º 160

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

Súmula CARF n.º 155

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

2.4. A acusação inicial da fiscalização é de **INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA PRESUMIDA**, descrita no artigo 23 *caput*, inciso V e § 2º do Decreto-Lei 1.455/76, isto porque, o capital social diminuto, a desproporção entre os gastos mensais com importações e o patrimônio líquido, o pequeno lucro líquido não obstante o volume das operações e a falta de ativo imobilizado demonstram que os recursos que deram suporte às operações de importação não provieram da **Recorrente**.

2.4.1. Na busca pela identificação dos terceiros que deram suporte a importação, a fiscalização apresenta outros elementos de prova, nomeadamente, a emissão em data próxima de notas fiscais de entrada e de saída de importações, a correlação entre depósitos de terceiros, contratos de câmbio e pagamentos de tributos na importação, a existência de conta contábil adiantamento de valores em que eram debitados os tributos aduaneiros e a existência de conta Duplicatas a Receber com saldo credor.

2.4.2. Em resposta, a **Recorrente** acentua que seu sócio majoritário goza de credibilidade entre os credores por também ser sócio de empresa Cerealista, fato que permitiu a extensão de crédito com seus fornecedores (o que busca comprovar por declarações dos mesmos)

e, conseqüentemente, viabilizar o negócio. Ademais, a **Recorrente** alugava infraestrutura da empresa Cerealista, de modo que não há qualquer ilegalidade em compartilhar a infraestrutura com outra empresa, ainda mais quando se tem em mente que a **Recorrente** possui todas as licenças para operar, inclusive RADAR que cria ser ordinário.

2.4.3. Outrossim, destaca que nunca importou por conta e ordem de terceiros, todas as suas operações foram feitas exclusivamente com seus recursos, na forma demonstrada pelos livros contábeis e fiscais não desclassificados pelo fisco. Ainda, narra que, sem embargo de algumas operações de importação terem sido direcionadas diretamente para seus clientes no Brasil, tal ocorria como exceção, “*na maioria absoluta das vezes, as mercadorias importadas permaneciam em estoque nas dependências da impugnante*”. Por fim, aponta que foram lavrados autos de infração apenas para 57% das operações de importação.

2.4.4. Pois bem. A acusação em liça giza sobre interposição fraudulenta presumida.

2.4.4.1. De acordo com o Direito Canônico (cânon 1.825) presunção é a conjectura provável de uma coisa incerta; pode ser *de iuris*, determinada pela Lei, ou *hominis* formada pela convicção do julgador. A presunção legal (*iuris*) pode ser somente legal (ou *iuris tantum*) ou *iuris et iure* de (direito e pelo direito – pelo direito entendido como, sob a ótica do direito, no campo do direito – ex., no campo do direito penal o menor de 18 anos é inimputável). O Regulamento 737 de 1850 (uma das primeiras sistematizações de normas processuais nacionais) chamava a presunção *iuris tantum* de legal condicional, e a *iuris et de iure* de legal absoluta:

Art. 184. As presumpções legaes ou são absolutas, ou condicionaes.

Art. 185. São presumpções legaes absolutas os factos, ou actos que a lei expressamente estabelece como verdade, ainda que haja prova em contrario, como - a cousa julgada.

Art. 186. Presunção legal condicional é o facto, ou o acto que a lei expressamente estabelece como verdade, emquanto não ha prova em contrario (arts. 200, 305, 316, 432, 433, 434, 476 e outros Código).

Estas presumpções dispensam do onus de prova áquelle que as tem em seu favor.

2.4.4.2. Na presunção absoluta o legislador fixa vínculo indissolúvel entre o fato provado e o fato induzido, estabelece expressamente como verdade, ainda que haja prova em sentido contrário – de um fato provado temos o outro, induzido, ainda que o induzido não exista. Desta forma, para elidir a presunção *iuris et de iure* a parte deve apresentar provas e argumentos contra o fato provado e não contra o fato induzido. De outro lado, na presunção condicional o legislador fixa vínculo não de verdade mas de probabilidade, do fato provado temos que com algum grau de certeza ocorreu o induzido; e é justamente por isto que a presunção aqui admite prova em sentido contrário tanto do fato provado quanto do induzido.

2.4.4.3. O exemplo aqui vem a auxiliar. O legislador no artigo 23 *caput* inciso V do Decreto-Lei 1.455/76 determina que a interposição fraudulenta É dano ao erário, isto é, de um fato, conhecido (a interposição fraudulenta) o legislador presume, de forma absoluta, outro, desconhecido, o dano ao Erário. Ainda que todos os tributos tenham sido pagos, inclusive a maior, para afastar a presunção de Dano ao Erário (aos cofres Públicos, portanto) o agente deve demonstrar que não houve a interposição, isto é, deve elidir a prova indireta.

2.4.4.4. Agora bem, no § 2º do artigo 23 citado o legislador não dispõe que a não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos É dano ao Erário, ou ainda, que a não comprovação É interposição fraudulenta. Descreve o legislador que “presume-se

*interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados*". Em assim sendo, a presunção é *juris tantum* elidível tanto ante prova da capacidade financeira (fato provado) quanto da inexistência de interposição fraudulenta (fato induzido).

2.4.4.5. Em síntese, a interposição fraudulenta presumida é hipótese de perdimento de mercadorias por não comprovação da capacidade econômica e financeira para a operação. Se demonstrado que o importador ostensivo não goza de recursos para fazer frente a operação, a norma presume que eles vieram de terceiro, importador oculto. Trata-se de presunção relativa, *iuris tantum*, por indução, a partir de um fato provado (incapacidade financeira) induz-se outro não provado (proveniência de recursos de terceiros). Logo, demonstrado que não houve interposição (fato não provado) a infração deve ser afastada.

2.4.5. Diz-se interposição fraudulenta a ocultação em operação de comércio exterior do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação. Por ser uma forma de simulação (ou fraude) subjetiva a interposição fraudulenta encontra-se com alguma frequência atrelada às modalidades de importação. Explica-se.

2.4.5.1. Na operação de importação direta o importador adquire (por sua conta) para si (por sua ordem) mercadorias importadas e as nacionaliza para a sua atividade econômica. Na operação por conta e ordem de terceiros - como o nome revela - o importador adquire a pedido do real adquirente (ordem) e com recursos deste (conta) mercadorias importadas. Já na operação por encomenda o importador adquire por si (conta) mercadorias importadas a pedido de um *encomendante pré-determinado* (artigo 11 da Lei 11.281/06), ou seja, na importação por encomenda o importador traz mercadorias do exterior por sua conta mas a ordem de outrem (TORRES, *Autonomia Privada...* IN TREVISAN (org.) *Temas Atuais*, fls. 223) sem a qual a operação de importação **específica** não teria ocorrido.

2.4.5.2. Do antedito temos que ao declarar como própria uma importação por conta e ordem de terceiros o importador oculta o real comprador (real adquirente); ao declarar como própria uma importação por encomenda, oculta o responsável pela operação (encomendante pré-determinado). Não fosse suficiente, real adquirente e encomendante pré-determinado são responsáveis pelo recolhimento do imposto de importação (art. 31 Parágrafo Único, inciso III e alínea 'd' do Decreto-Lei 37/66), portanto, sujeitos passivos da exação (artigo 121 Parágrafo Único, inciso II do CTN).

2.4.6. Retornando. O lançamento não descreve em seu corpo qualquer declaração de importação, aponta apenas o valor aduaneiro das operações atuadas:

Data	Valor Aduaneiro(R\$)
14/07/2006	23.514,79
17/08/2006	40.597,20
18/08/2006	22.886,01
05/10/2006	41.386,49

2.4.7. Transpondo o valor aduaneiro acima por sobre a listagem extraída do DW/Aduaneiro (fls. 82/119) encontram-se as quatro declarações de importação atuadas:

06/0825499-6, 06/097587-6, 06/0983360-4 e 061202988-8, cada uma delas com o seguinte valor e quantidade de mercadorias:

DI	Data do Registro	Valor	Mercadoria
06/0825499-6	14/07/2006	R\$ 23.514,79	29 Ton de Feijão Preto - 560 bolsas de 50 Kg
06/0975876-9	17/08/2006	R\$ 40.597,20	27 Ton de Feijão Branco - 520 bolsas de 50 Kg
06/0983360-4	18/08/2006	R\$22.886,01	29 Ton de Feijão Preto - 580 bolsas de 50 Kg
06/1202988-8	05/10/2006	R\$ 41.386,49	57,05 Ton de Feijão Preto - 1170 bolsas de 50 Kg

2.4.8. Todavia, ao analisarmos as notas fiscais de saída para a empresa **CAMIL ALIMENTOS S/A** (real adquirente imputada) não se encontra correlação direta entre datas e quantidades de mercadorias importadas:

Nota	Data da Nota	Mercadoria
36	21/07/2006	Feijão Preto 467 sacas - 28 toneladas
72	01/08/2006	Feijão Preto - 30 toneladas
135	18/08/2006	Feijão Preto - 500 sacas - 30 toneladas
152	21/08/2006	Feijão Preto - 28 toneladas
310	05/10/2006	Feijão Preto - 30 toneladas
313	06/10/2006	Feijão Preto - 30 toneladas

2.4.8.1. É claro que poder-se-ia argumentar que as datas das declarações de importação são próximas das datas de emissão das notas fiscais de saída em alguns casos. Todavia, não obstante o fato de a DI 06/0825499-6 ter sido registrada em 14 de julho de 2006 e a Nota 36 sete dias depois, as quantidades de mercadorias não se equivalem (560 sacas importadas, 467 vendidas); a DI 06/0975876-9 foi registrada no dia anterior a emissão da NF 135, porém, novamente, as quantidades são diferentes (27 toneladas importadas, 30 vendidas) e assim sucessivamente.

2.4.9. E mais, se é verdade que a proximidade entre as datas de registro da DI e emissão NFS em alguns casos indica a possibilidade de interposição, em outras serve para questionar a própria autuação. Veja, em primeiro de agosto de 2006 a **Recorrente** vendeu (e deu

saída) para **CAMIL ALIMENTOS S/A** 30 toneladas de feijão preto; feijão este que – nos termos da acusação fiscal – só seria importado dezessete dias depois e de outro tipo (feijão branco).

2.4.10. Mesmo nas datas em que há proximidade entre o registro da Declaração de Importação e emissão de Nota Fiscal de saída, ao comparar os MIC/DTAs (Manifesto Internacional de Carga Rodoviária) com as NFS observa-se que os caminhões que cruzaram a fronteira não são os mesmos que levaram a carga à **CAMIL ALIMENTOS S/A**:

Fls. 183 V3:

10 Cadastro geral de contribuintes <i>Rol de contribuyente</i> <b>394.802.919-91</b>	11 Placa do caminhão <i>Placa del camión</i> <b>AFA 5290</b>	17 Cadastro geral de contribuintes <i>Rol de contribuyente</i>	18 Placa do caminhão <i>Placa del camión</i>
12 Marca e número / <i>Marca y número</i> <b>SCANIA T 112 HS</b> <b>9BSTH4X2ZJ3231415</b>	13 Capacidade de tração (t.) <i>Capacidad de arrastre (t.)</i> <b>45 TON.</b>	19 Marca e número / <i>Marca y número</i>	20 Capacidade de tração (t.) <i>Capacidad de arrastre (t.)</i>
14 Ano / <i>Año</i> <b>1.988</b>	15 <input type="checkbox"/> semi-reboque <input type="checkbox"/> Reboque <i>Semiremolque Remolque</i> Placa: <b>AFD 8297</b>	21 Ano / <i>Año</i>	22 <input type="checkbox"/> semi-reboque <input type="checkbox"/> Reboque <i>Semiremolque Remolque</i> Placa:

Fls. 47 V3:

SPORTADOR/VOLUMES TRANSPORTADOS		JYS-6697	
N.º/RAZÃO SOCIAL	ENDEREÇO	MUNICÍPIO	UF
CARPOLIN ANTONIO	CENTRO	MAIMARIM	MA
QUANTIDADE	ESPECIE	NÚMERO	PESO BRUTO
467	SACS	S/N	20.020 KGS
DADOS ADICIONAIS		20.020 KGS	

Fls. 213 V4:

10 Cadastro geral de contribuintes <i>Rol de contribuyente</i> <b>04.335.788/0001-48</b>	11 Placa do caminhão <i>Placa del camión</i> <b>BEM 7743</b>	17 Cadastro geral de contribuintes <i>Rol de contribuyente</i>	18 Placa do caminhão <i>Placa del camión</i>
12 Marca e número / <i>Marca y número</i> <b>M. BENZ LS 1938</b> <b>9BM6960905B416090</b>	13 Capacidade de tração (t.) <i>Capacidad de arrastre (t.)</i> <b>45 TON</b>	19 Marca e número / <i>Marca y número</i>	20 Capacidade de tração (t.) <i>Capacidad de arrastre (t.)</i>
14 Ano / <i>Año</i> <b>2005</b>	15 <input checked="" type="checkbox"/> semi-reboque <input type="checkbox"/> Reboque <i>Semiremolque Remolque</i> Placa: <b>BEM 4377</b>	21 Ano / <i>Año</i>	22 <input type="checkbox"/> semi-reboque <input type="checkbox"/> Reboque <i>Semiremolque Remolque</i> Placa:

Fls. 51 V3:

SPORTADOR/VOLUMES TRANSPORTADOS		MAO-1140	
N.º/RAZÃO SOCIAL	ENDEREÇO	MUNICÍPIO	UF
JEFFERSON TELXETE	RUA CAMOES NR 80	IPORA DO OESTE	MA
QUANTIDADE	ESPECIE	NÚMERO	PESO BRUTO
30	TONELADAS	S/N	30.050 KGS
DADOS ADICIONAIS		30.000 KGS	

Fls. 217 V3:

10 Cadastro geral de contribuintes Rol de contribuyente 386.306.489-53	11 Placa do caminhão Placa del camión ADC 2531	17 Cadastro geral de contribuintes Rol de contribuyente	18 Placa do caminhão Placa del camión
12 Marca e número / Marca y número VOLVO N 10 XHT 9BVN0A4A0GE608852	13 Capacidade de tração (t.) Capacidad de arrastre (t.) 45 TON	19 Marca e número / Marca y número	20 Capacidade de tração (t.) Capacidad de arrastre (t.)
14 Ano / Año 1986	15 <input checked="" type="checkbox"/> semi-reboque <input type="checkbox"/> Reboque Semiremolque <input type="checkbox"/> Remolque Placa: Aey 6261	21 Ano / Año	22 <input type="checkbox"/> semi-reboque <input type="checkbox"/> Reboque Semiremolque <input type="checkbox"/> Remolque Placa:

Fls. 84 V3:

TRANSPORTADOR/VOLUMES TRANSPORTADOS		MBW-3065		S/N	
NÚMERO DE REGISTRO SOCIAL COMERCIAL DE CE		FRETE POR CONTA 1 - SAZÃO 2 - DESTINATÁRIO		PLACA(S) DO VEÍCULO MBW-3962	
ENDEREÇO CENTRO		MUNICÍPIO GUARUJÁ DO SUL		UF SC	
QUANTIDADE 28	ESPECIE TO	MARCA	NÚMERO S/N	PESO BRUTO 28.050,00	PESO LÍQUIDO 23.000,00

2.4.11. Nestes termos, a prova dos autos está a indicar que as operações de importação no presente caso não foram a ordem de outrem. A **Recorrente** adquiriu mercadoria para si, para compor/repor seus estoques que, uma vez nacionalizadas (ou seja, com Estatuto de Mercadoria Nacional, com absoluta proibição de discriminação – art. III do GATT) são revendidas a terceiros. Some-se ao antedito o fato de a **Recorrente** também adquirir cereais e grãos no mercado nacional, como se nota do salto de número das notas fiscais de entrada (lembrando que nos autos se encontram todas as NFEs relacionadas com importação) e dos livros fiscais que apontam pagamentos a fornecedores nacionais:

Fls. 125 V1:

07/2006	457	1	1188	ICMS A RECUPERAR	.PAGTO ICMS NF. 019	2.023,15-D
			2015	FORNECEDORES NACIONAIS		
07/2006	547	1	95	CEREALISTA SANTO EXPEDITO LTDA	.PAGTO CTRC DIVERSOS	16.070,00-D
07/2006	868	1	95	CEREALISTA SANTO EXPEDITO LTDA	.PAGTO SALDO REF. CTRC DIVERSOS	30,00-D
07/2006	644	1	3677	IMPOSTOS E TAXAS OPERACIONAIS	.PAGTO TAXA DESEMBARAO ADUANEIRO	40,00-D

2.4.12. Não fosse suficiente para afastar a autuação, não há qualquer vinculação entre pagamentos/adiantamentos e operações de importação **específicas**. Em verdade a fiscalização selecionou algumas operações de importação pelo valor do câmbio e, posteriormente, vinculou-as a entradas de valores, antes, durante e depois das operações de importação (e por este motivo, como constata a **Recorrente**, não foram autuadas todas as operações de importação):

Fls. 15 V7:

21/07/2006		9.375,00				06 jul 2006	0607834212	43.183,77	4	6	jul/06	43.292,00	Feijão Branco - 29 TON	10	10	jul/2006	49.500,00	feijão branco - 30 TON
21/07/2006		9.375,00												18	13	jul/2006	2.060,00	feijão branco - 1 TON
21/07/2006	CAMIL ALIMENTOS S/A	27.512,00	06/004992	24/07/06	86.693,60									32	19	jul/2006	27.000,00	feijão branco - 15 TON
24/07/2006		25.859,00				06 jul 2006	0607834280	42.426,16	5	6	jul/06	42.534,39	Feijão Branco - 29 TON	98	5	ago/2006	4.800,00	feijão branco - 3 TON
24/07/2006		25.000,00												97	5	ago/2006	4.480,00	feijão branco - 4 TON
														102	8	ago/2006	7.000,00	feijão branco - 5 TON

Fls. 17 V7:

30/08/2006		29.929,60	06/006135	30/08/06	38.280,55	18 ago 2006	0609833604	22.886,01	116	18	ago/06	22.982,66	Feijão Preto - 28 TON	152	21	ago/2006	25.200,00	CAMIL ALIMENTOS S/A (64.904.295/0013-47)	feijão preto - 28 TON
						23 ago 2006	0610066930	15.379,92	158	23	ago/06	16.916,26	Milho tipo pipoca - 32 TON	178	31	ago/2006	16.200,00		milho pipoca - 18 TON
														179	31	ago/2006	10.800,00		milho pipoca - 12 TON
30/08/2006		13.400,00				02 ago 2006	0609041244	21.740,23	74	2	ago/06	21.849,06	Feijão Preto - 27 TON	86	3	ago/2006	15.120,00		feijão preto - 13,5 TON
														87	3	ago/2006	16.800,00		Feijão preto - 15 TON
30/08/2006		27.426,20	06/006136	30/08/06	42.657,30	02 ago 2006	0609081823	21.740,23	82	2	ago/06	21.849,06	Feijão Preto - 27 TON	86	3	ago/2006	15.120,00		feijão preto - 13,5 TON
														87	3	ago/2006	16.800,00		feijão preto - 16,8 TON

2.4.13. Para que se tenha interposição fraudulenta é necessário ocultação de real adquirente ou de encomendante pré-determinado, ou seja, é necessária vinculação entre operação de importação **específica** e um destinatário – o mandante ou o encomendante. Sem a vinculação entre operação de importação e destinatário o que se tem é o dia-a-dia de qualquer empresa *comum*, o ciclo econômico regular: aquisição de mercadorias, venda de mercadorias, recebimento do preço, pagamento de fornecedores, reinvestimento para aquisição de novas mercadorias, venda de mercadorias...

2.4.14. Desta feita, a prova dos autos conta que não houve ocultação de terceiros, a mercadoria foi importada por conta e ordem da própria **Recorrente**, o que afasta a presunção legal e, conseqüentemente, torna o auto insubsistente, como já reconheceu esta Casa em Acórdão unânime em processo sobre o mesmo tema contra a mesma **Recorrente**:

#### INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE DE TERCEIROS NA IMPORTAÇÃO.

A interposição fraudulenta de terceiros na importação é caracterizada quando o importador atua como mero prestador de serviços burocráticos aduaneiros, ocultando o real adquirente. As finalidades da legislação aduaneira, para combate aos diversos ilícitos decorrentes dessa ocultação, não se configuram quando as operações comerciais se revelem como meras compras/vendas de mercado interno, por parte de atacadista/varejista que busque mercadorias no exterior para atendimento a seus clientes, remunerando-se pelo lucro na formação de preços do mercado interno. (Acórdão 3201-003.502)

3. Pelo exposto, admito, porquanto tempestivo, e conheço do Recurso Voluntário, dando-o provimento para cancelar a autuação.

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto

### Voto Vencedor

Conselheiro Luis Felipe de Barros Reche, Redator designado.

Conforme relatado, trata-se de alegação de interposição fraudulenta de terceiros a partir da presunção estabelecida pelo § 2º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976<sup>1</sup>, em

<sup>1</sup> **Decreto 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)**

(...)

decorrência da não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas operações de importação promovidas pela recorrente.

Com toda vênua ao bem escrito e bem fundamentado voto do Conselheiro Relator, entendeu a maioria desta c. Turma que os documentos e informações trazidos pela recorrente não foram suficientes para comprovar a origem própria dos recursos empregados e, assim, afastar a presunção de ocultação dos reais adquirentes das mercadorias, legalmente estabelecida.

A legislação aduaneira aponta a interposição fraudulenta como o ato em que pessoa física ou jurídica se interpõe entre a fiscalização aduaneira e o real adquirente da mercadoria, aparentando ser o responsável por uma operação de importação, ocultando assim aquele que não pode ou não quer promover a importação em seu próprio nome. A ocultação do real adquirente é artifício empregado para burlar controles aduaneiros e obrigações tributárias principais e acessórias e, por esta razão, também é fortemente combatida pela legislação em vigor.

Sempre bom lembrar que é perfeitamente possível, à luz da legislação aplicável, que terceiro se utilize regularmente da figura de um importador para obter produto importado no mercado interno, registrando essa condição de forma transparente na DI e sem interferir na avaliação do risco da operação, mensurada em função do perfil e histórico cadastral dos intervenientes aduaneiros envolvidos.

Ou seja, a legislação aduaneira fornece elementos para que empresas que não tenham a expertise ou os meios para promover por conta própria operações de aquisição de produtos de procedência estrangeira possam regularmente se utilizar de terceiros para esse fim, sem que estes tenham que ocultar o real destinatário dos bens.

As normas preveem duas formas de identificar o terceiro (real comprador no mercado interno) responsável pela importação, nas modalidades de "importação por conta e ordem de terceiros" e "importação por encomenda". Estas duas modalidades de importação estão devidamente regulamentadas e têm os procedimentos estabelecidos pela Receita Federal para sua regular utilização, cada uma com regras e procedimentos próprios a serem obedecidos.

De outra feita, a infração "ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou do responsável pela operação" se configura quando há declaração de importação registrada no Siscomex em nome de pessoa que se atesta não ser a real responsável por promover o ingresso da mercadoria em território nacional na realização de importação direta.

A configuração da ocultação pode se dar tanto com a identificação do real beneficiário da operação e comprovação de sua ocorrência, o que rotineiramente se chama de interposição fraudulenta comprovada, como também nas situações em que, não havendo esta comprovação, o importador não demonstra as regulares origem, disponibilidade e transferência

---

§ 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.

(...).

dos recursos empregados nas operações, comumente chamada de interposição fraudulenta presumida.

Me alinho ao entendimento de que o § 2º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76 não tipificou uma nova infração, diversa daquela prevista no inciso V do caput do mesmo artigo. Na verdade, estabeleceu-se uma presunção legal do ato ilícito. Ou seja, a conduta é a mesma – “ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação” –, na qual expressamente se insere a “interposição fraudulenta de terceiros”, sendo contudo diversa a maneira de comprová-la.

Apurada pela fiscalização a incompatibilidade entre os volumes transacionados e a capacidade econômico financeira da importadora, devem ser comprovadas a origem própria dos recursos empregados nas operações de importação, sua disponibilidade no momento da realização das operações e sua efetiva transferência ao destinatário para o pagamento das mercadorias. Há que se demonstrar origem lícita e disponibilidade compatíveis em datas e valores, não só para fins de fechamento de câmbio, como também para suportar todo o encargo decorrente da nacionalização, circulação, distribuição e venda de bens importados.

A partir de procedimento de verificação regularmente instaurado, a fiscalização aduaneira constata que a empresa autuada se materializa como meio para que terceiros ocultos adquiram produtos de procedência estrangeira sem os riscos de se ostentar em uma importação por conta própria, atuando como mero prestador de serviços burocráticos aduaneiros.

Na prática da interposição fraudulenta comprovada, o ônus probatório é da fiscalização, ou seja, cabe à fiscalização reunir os elementos que indicam a ocorrência da interposição fraudulenta de terceiros entre o importador interposto e o sujeito passivo oculto. Já na prática da interposição fraudulenta presumida, o ônus probatório é invertido e passa a ser do importador, ou seja, cabe a este trazer os elementos necessários a afastar a presunção. Trata-se portanto, como bem ressaltou o voto vencido, de uma presunção *juris tantum*, elidível ante comprovação da origem, disponibilidade e transferência de recursos empregados na importação.

No caso em tela, a fiscalização pautou-se nos elementos colhidos em Procedimento Especial de Verificação, então previsto nos arts. 1º e 4º da Instrução Normativa RFB nº 228/2002<sup>2</sup>, a partir da verificação da incompatibilidade entre os volumes transacionados

## <sup>2</sup> Instrução Normativa SRF nº 228, de 2002

“Art. 1º A empresa que apresentar indícios de interposição fraudulenta de pessoas, mediante incompatibilidade entre os volumes transacionados no comércio exterior e a capacidade econômica e financeira, ficará sujeita ao procedimento especial de fiscalização estabelecido nesta Instrução Normativa. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1678, de 22 de dezembro de 2016)

§ 1º O procedimento especial a que se refere o caput visa a identificar e coibir a ação fraudulenta de interpostas pessoas em operações de comércio exterior, como meio de dificultar a verificação da origem dos recursos aplicados, ou dos responsáveis por infração à legislação em vigor.

§ 2º No caso de importação realizada por conta e ordem de terceiro, conforme disciplinado na legislação específica, o controle de que trata o caput será realizado considerando as operações e a capacidade econômica e financeira do terceiro, adquirente da mercadoria.

(...)

Art. 4º Durante o procedimento especial de fiscalização, a empresa será intimada a comprovar as seguintes informações, no prazo de 20 (vinte) dias: (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1678, de 22 de dezembro de 2016)

I - o seu efetivo funcionamento e a condição de real adquirente ou vendedor das mercadorias, mediante o comparecimento de sócio com poder de gerência ou diretor, acompanhado da pessoa responsável pelas transações

no comércio exterior pela recorrente e sua capacidade econômico-financeira. Buscou-se, assim, comprovar seu efetivo funcionamento e sua condição de real adquirente das mercadorias estrangeiras.

A mencionada incompatibilidade foi apontada demonstrando-se de que a empresa operava com a utilização de recursos de terceiros, a partir de diversos elementos elencados pela fiscalização, dentre os quais se destacam:

- (i) a falta de capacidade econômico-financeira dos sócios – a empresa foi constituída em 2006 com um capital social subscrito pelos sócios de R\$ 100.000,00 e integralizado de R\$ 77.000,00 (fls. 1422), ambos tendo declarado à Receita Federal baixos rendimentos auferidos, poucos bens e baixa movimentação financeira;

---

*internacionais e comerciais; e (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1678, de 22 de dezembro de 2016)*

**II - a origem lícita, a disponibilidade e a efetiva transferência, se for o caso, dos recursos necessários à prática das operações.** (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1678, de 22 de dezembro de 2016)

(...)

Art. 5º Para efeito do cumprimento do disposto no inciso I do caput do art. 4º as pessoas que comparecerem à SRF deverão estar munidas dos documentos:

I - de identificação pessoal;

II - de constituição da empresa e suas alterações;

III - comprobatórios de seus vínculos com a empresa;

IV - **comprobatórios do funcionamento efetivo da empresa**, tais como:

a) recibos de contas de energia elétrica, telefone, água;

b) documento de arrecadação do Imposto Predial e Territorial Urbano;

c) contrato de locação ou escritura do imóvel, conforme o caso;

d) livro de registro de empregados; e

e) outros relacionados na intimação.

V - **comprobatórios de efetiva participação da empresa nas transações comerciais, como cópias dos instrumentos de negociação.**

Parágrafo único. Para fins de comprovar a condição de real adquirente ou vendedor das mercadorias, as pessoas que comparecerem à SRF **deverão demonstrar, ainda, que possuem conhecimento dos detalhes das operações em curso e poder decisório para sua realização, bem assim relacionar os nomes das pessoas de contato junto aos fornecedores estrangeiros, indicando os respectivos números de telefone, fax ou endereço eletrônico.**

Art. 6º Para efeito de cumprimento do disposto no inciso II do caput do art. 4º, além dos registros e demonstrações contábeis, poderão ser apresentados, dentre outros, elementos de prova de:

I - integralização do capital social;

II - transmissão de propriedade de bens e direitos que lhe pertenciam e do recebimento do correspondente preço;

III - **financiamento de terceiros, por meio de instrumento de contrato de financiamento ou de empréstimo**, contendo:

a) identificação dos participantes da operação: devedor, fornecedor, financiador, garantidor e assemelhados;

b) descrição das condições de financiamento: prazo de pagamento do principal, juros e encargos, margem adicional, valor de garantia, respectivos valores-base para cálculo, e parcelas não financiadas; e

c) forma de prestação e identificação dos bens oferecidos em garantia.

§ 1º Quando a origem dos recursos for justificada mediante a apresentação de instrumento de contrato de empréstimo firmado com pessoa física ou com pessoa jurídica que não tenha essa atividade como objeto societário, o provedor dos recursos também deverá justificar a sua origem, disponibilidade e, se for o caso, efetiva transferência.

§ 2º Os elementos de prova referentes a transações financeiras deverão estar em conformidade com as práticas comerciais.

§ 3º No caso de comprovação baseada em recursos provenientes do exterior, além dos elementos de prova previstos no caput, deverá ser apresentada cópia do respectivo contrato de câmbio.

§ 4º Na hipótese do § 3º, caso o remetente dos recursos seja pessoa jurídica, deverão ser também identificados os integrantes de seus quadros societário e gerencial.”

- (ii) incompatibilidade entre o Patrimônio Líquido da empresa e o volume de operações de comércio exterior - desde o início de 2006 até 28/02/2007, período final do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF-F), teria realizado operações de comércio exterior em montante de R\$ 6.151.997,18, destacando-se que, entre JUN e DEZ/2006, teria realizado operações de comércio exterior em um valor total de R\$ 5.184.367,00, o que *“representou 29,02 vezes o valor do seu Patrimônio Líquido”* no período (fls. 1425);
- (iii) baixas margens de lucro – lucro bruto no ano-calendário de 2006 com margem de lucro bruto de apenas 11,70%, *“assemelhando-se, em tese, ao recebimento de uma “comissão” pelos serviços prestados”* e resultado líquido final apontando uma margem de lucro líquido de 1,26%, *“extremamente atípico tratando-se de operações de comércio exterior, colidindo frontalmente com a evolução da receita bruta de vendas contabilizada pela empresa”* (fls. 1426);
- (iv) inexistência de Ativo Imobilizado registrado em seu Balanço Patrimonial e de capacidade operacional necessária à realização de seu objeto social - a empresa funcionava no mesmo local da empresa Cerealista Santo Expedito Ltda (CNPJ: 04.335.788/0001-48), transportadora, e no local existiria somente um escritório e um galpão declarados em nome daquela empresa (fls. 1428);
- (v) remessa “direta” das mercadorias importadas aos reais adquirentes, indicando a inexistência de mercadorias em estoque e a existência de adquirentes predeterminados – em uma amostra colhida pela fiscalização entre os mesmos meses JUN e DEZ/2006, com 24 Declarações de Importação (DI), nenhuma delas tinha prazos superior a dois dias entre a emissão das notas fiscais de entrada e saída (fls. 1429 e 1430);
- (vi) adiantamento de recursos pelos adquirentes, mediante crédito em contas correntes da empresa, e pagamento aos fornecedores a prazo, sem qualquer prestação de garantia – o cotejo entre a data de registro das declarações de importação, os créditos recebidos mediante transferência bancária e o fechamento dos câmbios indicam que, previamente ao pagamento das mercadorias aos fornecedores no exterior, eram recebidos recursos em *“valor muito próximo daquele necessário para arcar com as despesas de importação listadas na tabela anterior, corroborando a análise segundo a qual as importações em feitas pela fiscalizada, na verdade, eram pagas com recursos de terceiros”* (fls. 1434 e 1435);
- (vii) simulação de vendas a prazo em sua contabilidade - contabilidade construída visando a simular que as importações teriam sido realizadas com recursos próprios, o que teria ensejado que as contas “Duplicatas a receber” e “Fornecedores” tivessem saldos incompatíveis com a natureza devedora ou credora das contas (fls. 1437 e 1441); e
- (viii) utilização de recursos de terceiros para pagamento das importações realizadas – da análise dos extratos bancários e do grande volume de depósitos em dinheiro ou em cheque, constatou-se que, *“na maior parte dos recursos creditados por terceiros nas contas correntes bancárias da*

*fiscalizada, e que necessariamente foram utilizados para liquidar os contratos de câmbio vinculados às respectivas importações, não consta identificação dos remetentes dos recursos”, apontados posteriormente como clientes da empresa (fls. 1443 a 1450).*

Como visto, a autuação baseou-se na comprovação, a partir das informações de movimentação financeira e de elementos extraídos dos próprios documentos fiscais e contábeis fornecidos pela recorrente, que os recursos necessários ao pagamento das mercadorias importadas e das despesas associadas a seu processo de importação regular não provieram do capital integralizado, do resultado operacional da empresa ou de financiamento de terceiros por meio de contrato de financiamento ou empréstimo regularmente formalizado.

Ao contrário, demonstrou-se forte movimentação de recursos em suas contas bancárias, grande parte sem a indicação do depositante e previamente ao pagamento das mercadorias ao fornecedor estrangeiro.

Para refutar a tese de ocultação dos reais adquirentes e comprovar a origem dos recursos, a recorrida tem defendido, desde o início do litígio, que seu sócio majoritário gozaria de credibilidade entre os credores por também ser sócio de empresa Cerealista, fato que teria permitido a extensão de crédito com seus fornecedores, comprovada a partir das *“próprias declarações dos exportadores que acompanham a presente impugnação”*, as quais demonstrariam *“com clareza e fidelidade que a impugnante era detentora de crédito e dispunha de prazos razoáveis para liquidação de suas importações”*.

Tampouco, segundo a empresa, se exigia garantia, visto que *“as transações se realizavam na base da confiança mútua”*, sendo a avaliação da capacidade econômico-financeira *“totalmente subjetiva”*, pois *“uma vez mais vale-se a impugnante de um dito popular que diz mais ou menos o seguinte: “mais vale o crédito que o dinheiro no bolso”*.

Ora, é justamente essa prática que a legislação busca coibir. Na realização de operações de importação, o importador por conta própria deve deter capacidade econômica para honrar os compromissos decorrentes da operação e, não sendo este o caso, deve ser formalmente declarado que a importação é por conta e ordem de terceiros, em observância a todos os ditames legais e normativos. Cabe lembrar que, a teor do art. 27 da Lei nº 10.637/2002<sup>3</sup>, a operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste.

Na visão deste Conselheiro, a grande movimentação financeira associada à alegação de que a empresa detinha credibilidade junto a seus fornecedores e, por conta disto, lhe eram outorgados prazos razoáveis para liquidação de suas importações reforçam a tese trazida pela fiscalização que as despesas associadas às operações de importação eram custeadas com recursos de terceiros. Ao contrário, nenhuma comprovação de que os recursos provieram da própria operação da empresa foi trazida.

Ademais, todos os demais elementos indiciários apontados pela fiscalização, tais como a remessa direta, a ausência de estrutura física própria e margem de lucro compatível com a *“prestação de serviços aduaneiros”* apontam para a mesma direção.

---

<sup>3</sup> Lei nº 10.637/2002

*“Art. 27. A operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.*

Diante do exposto, conclui-se que a recorrente não comprovou a origem própria dos recursos empregados e, nesses termos, não há fundamentos para afastar a presunção estabelecida pelo § 2º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, base da autuação, tampouco para a insubsistência do Auto de Infração ou reforma da decisão recorrida, devendo ser negado provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Luis Felipe de Barros Reche