



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

**Processo n°** 11762.720054/2014-01  
**Recurso n°** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão n°** 3402-006.590 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 21 de maio de 2019  
**Matéria** II-INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA  
**Recorrentes** BRASALES COMÉRCIO EXTERIOR LTDA  
FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II**

Período de apuração: 25/08/2009 a 07/01/2010

IMPORTAÇÃO. NÃO COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS RECURSOS EMPREGADOS. DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. MULTA EQUIVALENTE VALOR ADUANEIRO DA MERCADORIA.

Considera-se dano ao Erário a falta de comprovação da origem, disponibilidade e da efetiva transferência de recursos empregados nas operações de comércio exterior.

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

OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE NA IMPORTAÇÃO. COMPROVAÇÃO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA.

Diante dos fatos apurados, restou comprovado que, na realidade, as importações analisadas se deram na modalidade por encomenda com ocultação dolosa do real interessado, sendo corretamente aplicada a multa por conversão da pena de perdimento prescrita no Decreto-Lei nº 1.455/1976, artigo 23, V e §§ 1º e 3º..

MULTA DO ARTIGO 33 DA LEI N.º 11.488/2007. CESSÃO DE NOME. INAPLICABILIDADE NO CASO DE INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA PRESUMIDA.

A multa do artigo 33 da Lei nº11.488/2007 não se aplica nos casos da interposição presumida em razão da não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados, constante do § 2º do artigo 23 do Decreto-Lei n.º 1.455/1976, a qual se aplica a inaptidão da inscrição no CNPJ.

RO Negado e RV negado

## Crédito Tributário Mantido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício e em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para afastar a multa de cessão de nome do art. 33 da Lei nº 11.488/2007 nos casos de interposição fraudulenta presumida.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente.

(assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Waldir Navarro Bezerra (Presidente), Rodrigo Mineiro Fernandes, Diego Diniz Ribeiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo, Cynthia Elena de Campos e Thais De Laurentiis Galkowicz

## Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório do acórdão recorrido com os devidos acréscimos:

Trata o presente processo de autos de infrações lavrados em 22/07/2014, em face da interessada em epígrafe, para exigência da multa correspondente ao valor aduaneiro das mercadorias então importadas, no montante de R\$ 1.994.338,27, com fundamento no art. 23, inciso V, §§ 2º e 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/76, da multa por cessão de nome da pessoa jurídica com vistas à ocultação dos reais beneficiários nas operações de importações, no valor de R\$ 6.215.340,15, nos termos do art. 33 da Lei nº 11.488/2007, da multa pela falta dos documentos originais instrutórios dos despachos de importação, com base no art. 70, inciso II, alínea “b”, item 1, da Lei nº 10.833/2003, no valor R\$ 961.526,38, bem como da multa pelo descumprimento em manter em boa guarda os documentos ou de apresentá-los à fiscalização, no valor de R\$ 22.500.000,00, consoante prescrição do art. 107, inciso IV, alínea “b”, do Decreto-Lei nº 37/66.

Depreende-se dos autos que, em procedimento de fiscalização efetuado contra a interessada, foram apurados fatos demonstrando ter esta realizado operações de comércio exterior em nome próprio, utilizando-se de recursos de terceiros, ocultando-os nas importações realizadas, fatos que caracterizam o ilícito de interposição fraudulenta de pessoas no comércio exterior, então considerada como sendo de dano ao Erário.

A ação fiscal em comento teve por objeto a apuração de ilícitos tributários praticados pela Interessada *Brasales*, sendo, para tanto, realizadas diligências em seus principais clientes no Estado do Rio de Janeiro. Nesta ocasião, a Interessada apresentou documentos e registros contábeis, cópias das declarações de

importações/DI(s), extratos bancários, demonstrativos de quitações de vendas, bem como prestou depoimentos atendendo a intimações.

Por ocasião das diligências realizadas naqueles clientes foram, basicamente, efetuados questionamentos a respeito de como se davam as ofertas das mercadorias, os pedidos de aquisição destas e a forma dos pagamentos realizados; foi solicitado, também, a apresentação dos documentos comprobatórios respectivos; em decorrência das análises desses documentos e dos depoimentos, contactou-se uma semelhança na forma dos pagamentos, qual seja a existência de recibos fornecidos pela Impugnante *Brasales* – fato que contraria o informado em seu depoimento pelo Sr. *Paulo César de Lima Sales* – sócio administrador da Impugnante – que, em resposta ao questionamento de número 26 do Termo de Entrevista (Doc. 02), afirmara que todos os seus recebimentos fizeram-se por intermédio de bancos. (fls. 154/155)

Quanto à Impugnante, o Relatório Fiscal às fls. 171/172 informa que, além da matriz, das três filiais que possui, apenas aquela situada no Município de Maceió/AL, à época dos fatos, encontrava-se habilitada para atuar no comércio exterior, não se encontrando, ainda, registros de que qualquer delas tenham atuado como importador por conta e ordem de terceiros, nem por encomenda, apesar de, no sítio da rede mundial de computadores, a Impugnante encontrar-se como prestadora de serviços relacionados a importações e exportações. O capital subscrito e já integralizado da Impugnante corresponde ao valor de R\$ 500.000,00. Em pesquisas efetuadas pela fiscalização, constatou-se que a empresa desembarçou, no período fiscalizado (01/2009 a 08/2013), 930 DI(s) de consumo num valor agregado correspondente a R\$ 49.793.224,77, em valores CIF; dessa forma: (i) até o dia 28/02/2010 importou R\$ 2.685.579,94 em mercadorias, com apenas R\$ 10.000,00 do capital social integralizado, tendo faturado R\$ 6.034.366,68; (ii) até o dia 31/03/2010 importou mais R\$ 522.096,43 em mercadorias, com R\$ 70.000,00 do capital social integralizado e faturamento de R\$ 1.465.458,19; (iii) até o dia 05/01/2012, mais R\$ 16.008.614,54 em mercadorias, com R\$ 100.000,00 do capital integralizado, tendo faturado e R\$.35.179601,59; e, (iv) até o dia 30/08/2013, mais R\$ 30.576.933,86 em mercadorias, com R\$ 500.000,00 do capital social integralizado, tendo faturado R\$ 48.716.067,54. LUCRO DE 5% A 10%.(P.32).

Intimada a apresentar a escrita fiscal e contábil, o Livro de Apuração de IPI, o de Registro de Inventário, o de Registro de Entradas e o de Registro de Saídas, apresentou a Impugnante os Livros Diário dos anos de 2009 a 2012, bem como os respectivos Livros Razão. Todavia, em que pese os livros encontrarem-se revestidos das formalidades legais, tais não apresentavam um registro diário dos fatos (com exceção do ano-calendário de 2009), tendo-se limitado a lançar, ao final de cada mês, as movimentações das contas, sem precisar data ou histórico, deficiências que inviabilizaram a análise dos fatos as quais deveriam se referir, já que, além de não ser crível tal ocorrência, esta hipótese foi desde logo afastada, haja vista os extratos bancários apresentados, nos quais há registro de eventos em todos os dias, bem como pela análise das notas fiscais emitidas, também distribuídas ao longo do mês. (fls. 173/174)

De outro lado, analisada a documentação apresentada pela Impugnante com a finalidade de se comprovar a origem dos recursos empregados nas importações, constatou-se uma série de ingressos sem origem comprovada, seja porque nada foi apresentado, seja porque as informações prestadas não guardam respaldo documental; em outros termos, a então Impugnante não tinha recursos para arcar com os encargos e custos das operações, fato que levou a fiscalização ao entendimento de que aquela praticara o ilícito tributário prescrito pelo art. 23, inciso

V, § 2º, então considerado como sendo de dano ao Erário nos termos do *caput* do dispositivo legal, cuja sanção aplicada encontra-se no conseqüente da norma, mais especificamente no seu § 3º. Aplicada, ainda, contra a Impugnante, a multa prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/07, haja vista restar comprovado pela Autoridade Fiscal ter aquela cedido o seu nome objetivando ocultar os reais adquirentes das mercadorias importadas em questão.

Constatada, ainda, a falta dos documentos originais instrutórios dos despachos de importação relacionados às 450 DI(s), houve por bem a fiscalização aplicar a multa regulamentar de 5% do valor aduaneiro, nos termos do art. 70, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 10.833/2003, bem como, pela mesma infração, aplicar a multa prevista no art. 107, inciso IV, da Lei nº 10.833/2003.

Devidamente cientificada a respeito, a Interessada – a empresa *BRSALES COMÉRCIO EXTERIOR LTDA.* – apresentou, tempestivamente, a impugnação às fls. 13.113/13.145, em suma, nos seguintes termos:

A declaração por ocasião do depoimento prestado pelo seu sócio administrador – o Sr. Paulo – no sentido de que as vendas efetuadas pela Impugnante eram *recebidas* por boletos bancários, não contradiz a existência destes, então constatada por ocasião da ação fiscal, uma vez que a Impugnante emite boleto para todas as vendas que realiza, mas alguns clientes optam em fazer o pagamento diretamente na sede da empresa, momento em que esta emite o respectivo recibo, quita o boleto que, normalmente, é levado ao banco para baixa.

Questionamentos a respeito de o sócio administrador não saber informar quais são seus fornecedores alienígenas não constituem quaisquer irregularidades, haja vista que aquele realiza suas compras por intermédio de uma *trade* – a *YURI TRADE* – a qual se encarrega de fazer as compras no exterior, consoante contrato já apresentado.

Diversamente do que sugere a fiscalização, não foi o capital social da Impugnante que financiou as importações, haja vista que em quase todas as faturas comerciais que acobertam as compras efetuadas pela Impugnante existem créditos do exportador, já que os prazos dos pagamentos respectivos, segundo descrito nas *invoices*, correspondem a um período compreendido entre 90 e 180 dias; ademais, as receitas decorrentes da venda das mercadorias no mercado interno financiam outras, bem como os recursos advindos de empréstimos bancários tomados pela Impugnante, segundo documentos anexados.

Ao contrário do que afirma a fiscalização, os livros diários correspondentes aos anos de 2009 a 2012 foram escriturados com registros diários (documentos anexos), não havendo, pois, motivo para a desqualificação de toda a escrita. Ademais, a conduta fiscal não se primou pela busca da verdade material, eis que desprezou a totalidade da escrita contábil quando, no mínimo, 50% encontrava-se dentro da expectativa, bem como poderia ter requisitado as informações que geraram a escrituração.

Em relação ao ilícito prescrito no art. 23, § 2º, do Decreto-Lei nº 1.455/76, argumenta não haver cometido a conduta ali tipificada, qual seja, a de realizar importações de mercadorias sem ter lastro financeiro para tal – interposição fraudulenta presumida de pessoas –, vez que as informações constantes no Anexo “A”, às fls. 13.150/13.156, demonstram a efetiva origem dos recursos, haja vista que o mencionado anexo relaciona cada importação com os respectivos documentos probatórios dos recursos que a financiou.

Considerando o fato de a fiscalização haver constatado ingressos de recursos não identificados por ocasião da ação fiscal, tal se deveu – nas palavras da Impugnante – a *um lamentável incidente, antes de as planilhas apresentadas pelo*

*contribuinte estarem finalizadas, ainda no curso do levantamento de dados, as informações foram disponibilizadas para a fiscalização.* Ademais, o temo *não identificado* não significa que os recursos sob esta epígrafe sejam escusos, ou, que tais tenham sido empregados nas importações.

Quanto à incompatibilidade entre os boletos bancários e os extratos de cobrança, foram identificados apenas quatro casos; todavia a justificativa é simples – continua a Impugnante: as emissões desses boletos foi a pedido dos clientes em razão, talvez, da perda desses, ou, de alterações nas datas dos vencimentos respectivos; este fato fez com que a Impugnante tivesse em seus arquivos boletos antigos, diferentes daqueles que foram efetivamente quitados. Ademais, argumenta, a emitente não tem a obrigação de arquivar boletos bancários (a obrigatoriedade é do sacado: para documentar a quitação); na realidade, até disponibilizou alguns boletos que havia arquivado, mas o que realmente interessa na ação fiscal em julgamento, e ela o fez, foi disponibilizar o relatório de cobrança bancária e o lastro fiscal – do documento de venda da mercadoria.

Já a falta de apresentação de boletos com apresentação de notas é explicada pelos recebimentos dos valores decorrentes dos pagamentos diretamente pela Impugnante: nos casos, os clientes solicitam que os pagamentos sejam feitos na sede da empresa, mediante emissões de recibos de quitações, cujos créditos decorrentes são destinados à conta corrente da empresa. De seu lado, a incompatibilidade entre as EMCC(s) e as respectivas notas fiscais, em razão de valores diversos, se justifica em razão da ocorrência de vendas parceladas.

Situações particulares houve – admite a Impugnante –, como cobranças não registradas na instituição financeira HSBC, mas, ressalva, ela procedeu à indicação da origem dos recursos respectivos (das notas fiscais que acobertam as receitas, e, conseqüentemente, dos sacados); menciona, ainda, que a opção, à época, pela CNR, deveu-se ao fato de estar iniciando as atividades e o custo ser menor. Todavia, alega, a fiscalização não logrou êxito em indicar quais os recursos do HSBC foram usados nas importações.

Neste momento, entendemos de bom alvitre fazermos uma ressalva: no parágrafo 93, a Impugnante tece alegações, comentários e argumentos acerca de diligências efetuadas no curso da ação fiscal em alguns de seus clientes; dessa forma:

Diligência na empresa BAGSTYLE – parág. 93: menciona a Impugnante que a fiscalização, em um primeiro momento, reconhece que valores não identificados como forma de quitação de notas fiscais conferem com os valores correspondentes aos depósitos que aparecem nos extratos bancários, os quais são identificados com o CNPJ da empresa *Bagstyle*; todavia, continua, concluiu a Autoridade Fiscal que os valores não foram comprovados pelo fato de não serem idênticos aos constantes nas notas fiscais, bem como pelo fato de a empresa *Bagstyle* ter apresentado, como prova de quitação, depósitos direcionados à conta do sócio administrador da Impugnante. As justificativas: (i) a razão de serem diversos os valores das notas fiscais e dos depósitos deve-se ao fato de as vendas serem parceladas; (ii) de outro lado, admite a Impugnante que, indevidamente, apesar de haver destinado os depósitos para a conta do sócio administrador, posteriormente, realizou operações de ajustes, revertendo os valores para a conta da Impugnante, inclusive mediante identificação dos depósitos. Da mesma forma, alega, todos os valores foram vinculados às efetivas vendas realizadas, com indicação das notas fiscais emitidas, garantindo, dessa forma, **não existir qualquer receita sem lastro fiscal**.

Diligências nas empresas VAT e TCHOOCEAN – parágs. 131/135 : às declarações das empresas no sentido de que haviam contratado a Impugnante com a finalidade de esta realizar importações de mercadorias das quais tinham interesse, admitiu a Impugnante que, de fato, realizou as compras em comento, com recursos próprios, destinando as mercadorias àquelas empresas; contudo, a fiscalização não indicou qual obrigação acessória deixara a Impugnante de cumprir, mencionando, somente, a ocorrência de eventual quebra da cadeia do IPI, eis que as empresas encomendantes, nos termos da legislação pertinente, seriam equiparadas a empresas industriais, e, portanto, contribuintes do IPI.

Diligência na empresa WKM – parágs. 136/142 – à declaração em depoimento desta empresa no sentido de que as mercadorias foram ofertados pelo sócio da Impugnante, aliada à natureza da mercadoria revendida (produtos de informática, os quais não faziam parte das mercadorias importadas rotineiramente pela Impugnante), a fiscalização concluiu que a Impugnante cedera seu nome à empresa WKM para efetuar as importações em questão; entretanto, argumenta a Impugnante, a alegação da fiscalização não há de se sustentar, haja vista que o sócio da Impugnante declinou à fiscalização os contatos da empresa chinesa YURUM TRADE, a qual está sempre prospectando novidades na China e oportunidades de negócio, surgindo, em determinada ocasião, a oportunidade de vender os produtos em comento para a WKM – o sócio da Impugnante freqüenta o mesmo meio social que os sócios da empresa WKM; ademais, continua, a fiscalização sequer questiona acerca da origem dos recursos empregados nessas operações.

*Diligência na empresa GREDDY:* parágs. 143/152 – em síntese, a Impugnante argumenta que adquiriu as mercadorias utilizando-se de créditos com os exportadores; particularmente, os recursos utilizados na importação amparada pela DI 09/1799489-7 foram obtidos por intermédio de um empréstimo bancário, bem como de receitas provenientes de outras vendas. Menciona, ainda, que o respectivo pagamento de seu cliente deu-se na forma de parcelamentos, consoante *Anexo A*, então anexado juntamente com a impugnação.

*Diligência na empresa LARTEC:* parágs. 153/156 – argumenta a Impugnante de que há o indicativo de encomenda prévia das mercadorias pelo fato de a fiscalização adotar o desembaraço como marco para tal; ademais, continua, nos autos não há qualquer indicativo de que a empresa *Laertec* tenha negociado com exportadores, que tivesse domínio da compra, cabendo à Impugnante apenas ceder o seu nome.

Em outra ocasião, a Impugnante alega não haver compreendido as motivações da fiscalização objeto do item 5.4 – *Câmbio* do relatório fiscal, fato que nos levou a baixarmos o processo em diligência nos termos da Resolução 16-00.531, de 26 de fevereiro de 2015, por intermédio da qual solicitamos à unidade de origem que elaborasse uma planilha tendo por fito apenas o auto de infração no qual a interessada figurou como sujeito passivo em razão da não identificação dos reais adquirentes das mercadorias importadas, e a fiscalização nos atendeu a contento, consoante planilha confeccionada então anexada às fls. 13.544/13.545. A respeito, a Impugnante manifestou-se, trazendo aos autos matéria nova acerca de decisão judicial que anularia a ação fiscal; quanto à matéria objeto da resolução, novamente expôs a sua incompreensibilidade em relação à conclusão da fiscalização no sentido de que as mercadorias amparadas pelas DI(s) foram adquiridas sem comprovação da origem dos recursos, uma vez que a Impugnante deixara de apresentar os contratos de câmbio. Argumenta esta que novamente o fez, elaborando, ainda, planilha para demonstrar que os recursos utilizados nas importações seriam lícitos. (documentos encontram-se anexados)

Já a multa aplicada com fundamento no art. 107, inciso IV, alínea “b”, do Decreto-Lei nº 37/66, no valor de R\$ 22.500.000,00, há de ser exonerada pelo fato

de que, conforme fotografias dos documentos anexados, grande parte dos documentos originais foram apresentados; ademais, não entende por razoável o lançamento da multa por mês calendário tomando como base a primeira intimação e, como término, aquela lavrada 10 (dez) meses depois, não entendendo, ainda, a razão de, ao longo de 10 (dez) meses, a fiscalização não perceber a ausência dos documentos originais.

Por derradeiro, solicita a anulação do auto de infração em decorrência de decisão judicial, a suspensão do julgamento da presente impugnação até o trânsito em julgado da demanda judicial, e, acaso superadas estas preliminares, pede pelo improcedência da ação fiscal.

Ato contínuo, a DRJ-SÃO PAULO (SP) julgou a Impugnação do Contribuinte nos seguintes termos:

*IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II*

*Período de apuração: 25/08/2009 a 07/01/2010*

*INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE PESSOAS EM OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÕES. APLICAÇÃO DE MULTA.*

*Demonstrado nos autos que o importador ostensivo não é o real proprietário das mercadorias objeto das importações, sendo seu nome utilizado com o intento de ocultar os verdadeiros adquirente daquelas, resta caracterizada a interposição fraudulenta, havendo de ser aplicada multa equivalente ao respectivo valor aduaneiro, nos casos em que as mercadorias não sejam localizadas ou tenham sido consumidas ou revendidas.*

*CESSÃO DE NOME DE PESSOA JURÍDICA NA IMPORTAÇÃO.*

*A pessoa jurídica que ceder seu nome para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com intuito de ocultar os reais intervenientes ou beneficiários sujeita-se à multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada, não podendo aquela ser inferior a R\$ 5.000,00.*

*Impugnação Procedente em Parte*

*Crédito Tributário Mantido em Parte*

Em seguida, devidamente notificada, a Empresa interpôs o presente recurso voluntário pleiteando a reforma do acórdão.

No Recurso Voluntário foram suscitadas as mesmas questões de mérito, repetindo as argumentações apresentadas na Impugnação.

Tendo em vista a exoneração de parte do crédito em valor superior ao limite estabelecido no o art. 34 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações introduzidas pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e Portaria/MF nº 03, de 03/01/2008,

a decisão deve ser submetida a apreciação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais em Recurso de Ofício.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Pedro Sousa Bispo

### Recurso de Ofício

O recurso de ofício deve ser conhecido, visto que a decisão recorrida exonerou a BRASALES de tributo e encargos de multa em valor superior a R\$ 2.500.000,00.

Nesse sentido, o teor do art. 1º da Portaria MF 63/2017:

*Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).*

*§ 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.*

*§ 2º Aplica-se o disposto no caput quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário.*

Como se sabe, a Súmula CARF nº 103 preceitua que o limite de alçada deve ser aferido na data de apreciação do recurso em segunda instância:

*Súmula CARF nº 103:*

*Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.*

A lide trata de lançamento de pena de perdimento convertida em multa pecuniária, no valor de R\$ 1.994.338,27, com fundamentação legal para a autuação nos §§ 2º e 3º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76, de multa por cessão de nome da pessoa jurídica com vistas à ocultação dos reais beneficiários nas operações de importações, no valor de R\$ 6.215.340,15, nos termos do art. 33 da Lei nº 11.488/2007, da multa pela falta dos documentos originais instrutórios dos despachos de importação, com base no art. 70, inciso II, alínea “b”, item 1, da Lei nº 10.833/2003, no valor R\$ 961.526,38, bem como da multa pelo descumprimento em manter em boa guarda os documentos ou de apresentá-los à fiscalização, no valor de R\$ 22.500.000,00, consoante prescrição do art. 107, inciso IV, alínea “b”, do Decreto-Lei nº 37/66.

A decisão recorrida cancelou parcialmente a autuação, no montante total de R\$ 22.500.000,00, referente a multa pelo descumprimento em manter em boa guarda os documentos ou de apresentá-los à fiscalização, consoante prescrição do art. 107, inciso IV, alínea “b”, do Decreto-Lei nº 37/66.

Passa-se a análise dessa questão de mérito em sede de Recurso de Ofício.

Como afirmado na decisão recorrida, houve efetivo erro de cálculo na base de cálculo da multa pelo descumprimento em manter em boa guarda os documentos ou de apresentá-los à fiscalização. Confirma-se, portanto, o efetivo equívoco material cometido no cálculo, na forma indicada no trecho do acórdão recorrido, que utilizarei como as minhas razões de decidir:

De outro lado, procede o argumento da Impugnante acerca da exoneração da multa aplicada com fundamento no art. 107, inciso IV, alínea “b”, do Decreto-Lei nº 37/66, no valor de R\$ 22.500.000,00, haja vista entendermos estar equivocada a formulação apresentada pela fiscalização por ocasião da apuração do montante exigível –  $450 \text{ DI's} \times \text{R\$ } 5.0000,00 \times 10$  (nº de meses contados da primeira intimação) = R\$ 22.500.000,00 –, uma vez que no conseqüente da norma não se encontra prescrito o número de documentos na consideração do respectivo cálculo; ademais, entendemos que **a multa em comento há de ser aplicada por mês no qual ocorreram as operações e cujos documentos não foram apresentados, ou, em que os respectivos arquivos não foram mantidos em boa guarda e ordem.** Entendemos de bom motivo transcrevermos o dispositivo legal mencionado:

*Art. 107. Aplicam-se ainda as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 29.12.2003) (Vide)*

*I - de R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais), por contêiner ou qualquer veículo contendo mercadoria, inclusive a granel, ingressado em local ou recinto sob controle aduaneiro, que não seja localizado; (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 29.12.2003) (Vide)*

*II - de R\$ 15.000,00 (quinze mil reais), por contêiner ou veículo contendo mercadoria, inclusive a granel, no regime de trânsito aduaneiro, que não seja localizado; (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 29.12.2003) (Vide)*

*III - de R\$ 10.000,00 (dez mil reais), por desacato à autoridade aduaneira; (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 29.12.2003) (Vide)*

*IV - de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais): (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 29.12.2003) (Vide)*

*a) por ponto percentual que ultrapasse a margem de 5% (cinco por cento), na diferença de peso apurada em relação ao manifesto de carga a granel apresentado pelo transportador marítimo, fluvial ou lacustre;*

*b) por mês-calendário, a quem não apresentar à fiscalização os documentos relativos à operação que realizar ou em que intervier, bem como outros documentos exigidos pela Secretaria da Receita Federal, ou não mantiver os correspondentes arquivos em boa guarda e ordem;*

*c) a quem, por qualquer meio ou forma, omissiva ou comissiva, embarçar, dificultar ou impedir ação de fiscalização aduaneira, inclusive no caso de não-apresentação de resposta, no prazo estipulado, a intimação em procedimento fiscal;*

*d) a quem promover a saída de veículo de local ou recinto sob controle aduaneiro, sem autorização prévia da autoridade aduaneira;*

*e) por deixar de prestar informação sobre veículo ou carga nele transportada, ou sobre as operações que execute, na forma e no prazo estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, aplicada à empresa de transporte internacional, inclusive a prestadora de serviços de transporte internacional expresso porta-a-porta, ou ao agente de carga; e*

*f) por deixar de prestar informação sobre carga armazenada, ou sob sua responsabilidade, ou sobre as operações que execute, na forma e no prazo estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, aplicada ao depositário ou ao operador portuário;*

(...).

(grifos originais)

Nesse sentido, voto por negar provimento ao Recurso de Ofício.

### **Recurso Voluntário**

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele se deve conhecer.

### **Introdução**

Conforme já consignado, a lide trata de lançamento de pena de perdimento convertida em multa pecuniária, no valor de R\$ 1.994.338,27, com fundamentação legal para a autuação os §§ 2º e 3º do art. 23 do Decreto-Lei n.º 1.455/76, de multa por cessão de nome da pessoa jurídica com vistas à ocultação dos reais beneficiários nas operações de importações, no valor de R\$ 6.215.340,15, nos termos do art. 33 da Lei n.º 11.488/2007, da multa pela falta dos documentos originais instrutórios dos despachos de importação, com base no art. 70, inciso II, alínea “b”, item 1, da Lei n.º 10.833/2003, no valor R\$ 961.526,38, bem como da multa pelo descumprimento em manter em boa guarda os documentos ou de apresentá-los à fiscalização, no valor de R\$ 22.500.000,00, consoante prescrição do art. 107, inciso IV, alínea “b”, do Decreto-Lei n.º 37/66.

Uma das acusações fiscais que gerou o lançamento é de importação de mercadoria com ocultação do real adquirente, mediante interposição fraudulenta presumida na hipótese não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados na operação de comércio exterior, restando caracterizada a infração de Dano ao Erário, na forma prevista no artigo 23, § 2º do Decreto-Lei no 1.455/1976. Pesa também contra a Recorrente a acusação de "cessão de nome", naquelas importações ocorridas com interposição fraudulenta onde foram identificados os reais beneficiários, nos termos do inciso V do art. 23 do Decreto-Lei n.º 1.455/76 e art. 33 da Lei n.º 11.488/2007.

Após o recurso de Impugnação da empresa, foi dado provimento em parte com a finalidade de excluir a multa pelo descumprimento em manter em boa guarda os documentos ou de apresentá-los à fiscalização, no valor de R\$ 22.500.000,00, consoante prescrição do art. 107, inciso IV, alínea “b”, do Decreto-Lei n.º 37/66.

Quanto a multa pela falta dos documentos originais instrutórios dos despachos de importação, com base no art. 70, inciso II, alínea “b”, item 1, da Lei n.º

10.833/2003, no valor R\$ 961.526,38, não fez parte do recurso voluntário, ocorrendo, por consequência, a constituição definitiva do crédito.

Feitas essas considerações iniciais, passo a analisar as pretensões do Contribuinte em seu mérito.

Por oportuno, faz-se breve exposição sobre as principais características das modalidades de importações envolvidas no caso a fim de se buscar a real identidade das importações em comento.

A "importação por conta própria" é a mais tradicional modalidade de importação. Nesse caso, a empresa importadora atua diretamente, sem intermediários (e simultaneamente) como importadora, realiza as tratativas da compra, fecha o câmbio em nome próprio com recursos próprios, paga os tributos e utiliza a mercadoria ou a vende no mercado interno para diversos compradores. Ou seja, a empresa importadora assume nessa modalidade todos os riscos logísticos da importação.

A operação de "importação por conta e ordem de terceiros" é aquela em que uma pessoa jurídica promove (o importador) em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria adquirida por outra (adquirente), em razão de contrato previamente firmado para terceirizar as atividades envolvidas na importação. Esta empresa atua como prestadora de serviços, já que a operação é realizada com recursos provenientes da adquirente, que é responsável, inclusive, pelo fechamento do câmbio.

O regramento da importação por conta e ordem foi dado pelos arts. 86 e 87 da IN SRF nº247/2002 e ADI nº07/2002, os quais apresentam os seguintes procedimentos e requisitos para a sua caracterização:

- deve ser firmado contrato prévio entre a pessoa jurídica importadora e o adquirente, específico para a importação por conta e ordem;

- não pode haver aquisição da propriedade das mercadorias pela importadora, o que se caracterizaria pela ocorrência de uma das seguintes hipóteses: a) conste como adquirente no contrato de câmbio; b) conste como adquirente na fatura internacional (invoice); c) emita NF de entrada/saída a título de compra ou venda; ou d) contabilize em estoque a entrada/saída da mercadoria importada como compra ou venda;

- os registros contábeis e fiscais da importadora devem evidenciar que se trata de mercadoria de propriedade de terceiros;

- a NF de remessa da importadora deve ser emitida pelo mesmo valor constante da NF de entrada, acrescida dos tributos incidentes na importação; e

- deve ser adiantado à importadora todo o numerário necessário para o pagamento dos tributos aduaneiros e das demais despesas.

A "importação por encomenda" é aquela em que a empresa importadora adquire mercadorias com recursos próprios e promove o seu despacho aduaneiro de importação a fim de revendê-las, posteriormente, a uma empresa encomendante previamente determinada, em razão de contrato entre elas, cujo objeto deve compreender, pelo menos, o prazo ou a operação pactuadas (art.2º, § 1º, I, da IN SRF nº634/06).

Cabe ao importador fazer a negociação com o exportador no exterior, adquirir as mercadorias, providenciar a sua nacionalização e revender ao encomendante. Outra característica importante dessa modalidade é que o importador contratado deve dispor de capacidade econômica para o pagamento da importação. Por sua vez, o encomendante também deve possuir capacidade econômica para adquirir no mercado interno as mercadorias do importador contratado. Aspecto comum as modalidades de importação é a obrigação do importador informar previamente ao exportador no exterior no sentido de este fazer constar na fatura comercial a indicação do nome do próprio exportador e da empresa que será a real adquirente da mercadoria importada (importação por conta própria ou importação por conta e ordem de terceiros ou importação por encomenda), conforme prevê os incisos I e II do artigo 557 do Decreto nº 6.759/2009. Quando os envolvidos na importação subvertem essa obrigação, fazendo inserir nas declarações importações informações falsas quanto aos reais adquirentes da mercadoria e a consequente burla aos controles aduaneiros, tal conduta faz surgir a figura delituosa de Dano ao Erário, tipificada pelo art.23, V, do Decreto nº 1.455/76.

Como se sabe, a legislação aduaneira, visando o combate à prática de interposição fraudulenta de terceiros, tipificou a conduta de dano ao erário punível com a aplicação da pena de perdimento de mercadorias decorrente da ocultação do real sujeito passivo em operações de importação ou exportação, por meio do artigo 23 do Decreto n. 1.455/76, abaixo transcrito:

*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.*

Depreende-se, quanto à comprovação, que a legislação transcrita prevê dois tipos de interposição fraudulenta: presumida e comprovada.

A interposição fraudulenta presumida é aquela na qual se identifica que a empresa que está importando não o faz para ela própria, pois não consegue comprovar a origem, a disponibilidade e a transferência dos recursos empregados na operação. Destarte,

com base em presunção legalmente estabelecida no § 2º do art.23 do Decreto-lei nº 1.455/1976), configura-se a interposição fraudulenta e aplica-se o perdimento (ou a multa que a substitui).

É do importador o ônus de comprovar a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas operações de importação por ele declaradas, mediante documentação hábil e idônea, dentre elas contrato de câmbio, comprovante da liquidação cambial, extrato das movimentações financeiras correspondentes, etc. Assim, para a caracterização da interposição fraudulenta presumida basta que a empresa não consiga comprovar a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados na operação de comércio exterior.

A presunção legal em questão se caracteriza como relativa, ou *juris tantum*, admitindo prova em contrário. Após o lançamento, o ônus da prova de não ocorrência da interposição presumida recai sobre a empresa, devendo esta trazer ao contencioso administrativo documentação hábil para desconstruir as conclusões da presunção lançada.

Na interposição comprovada, por sua vez, cabe à Fiscalização buscar elementos probatórios no sentido de demonstrar que a empresa fiscalizada está realizando a operação de importação acobertando um terceiro que se constitui no real beneficiário da operação. Quando resta demonstrado a interposição, aplica-se a pena de perdimento (ou a multa que a substitui), com fundamento no inciso V do art.23, do Decreto-lei nº1.455/76 e em seu § 3º. O sujeito passivo que deve ser penalizado pela referida multa é o terceiro acobertado, enquanto o acobertante responde como responsável solidário, nos termos do art.95 do Decreto-lei nº37/66, além da multa por acobertamento prevista no art.33 da Lei nº11.488/2007. Para a caracterização da interposição fraudulenta comprovada é necessário que as condutas realizadas pelas envolvidas se subsumam ao tipo previsto no inciso V do art.23, do Decreto Lei nº1.455/76. Os elementos do tipo previsto nesse dispositivo legal são a interposição ou ocultação do real comprador e a fraude ou simulação. Sem a comprovação de ambas elementares, não pode ser caracterizada a interposição fraudulenta.

Ainda nos casos de acusação de interposição fraudulenta comprovada, a fim de caracterizar a conduta ilícita, a fiscalização deve carrear aos autos um conjunto de provas que demonstrem a ocorrência de fraude ou simulação com a intenção de incluir interposta pessoa entre o real adquirente e a Autoridade Aduaneira, sempre com o objetivo da primeira permanecer oculta nas operações de comércio exterior. Portanto, o ônus probatório da ocorrência de fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta, é do Fisco, que deve trazer aos autos um conjunto de elementos probatórios suficientes para atestar a ocorrência da conduta tal qual tipificada em lei.

No presente caso, a Fiscalização apurou que ocorreram no período fiscalizado as duas modalidades de interposição fraudulenta que serão a seguir analisadas.

### **Interposição Fraudulenta Presumida**

Cabe esclarecer, inicialmente, que apenas parte das importações foram autuadas pela falta de comprovação da origem de recursos para a quitação dos contratos de câmbios (interposição fraudulenta presumida). As DIs que foram objeto da autuação nessa modalidade estão discriminadas nas planilhas de fls. 200, 201, 13.544 e 13.545. As demais DIs foram objeto de lançamento na infração de "Multa Por Cessão de Nome", haja vista que supostamente a Fiscalização logrou êxito em identificar os reais beneficiários das importações.

A fim de investigar a possível ocultação dos reais adquirentes de bens importados, o procedimento fiscal foi conduzido com base nas disposições da Instrução Normativa SRF nº228/2002. Essa IN visa justamente, por meio de procedimento especial de verificação da origem dos recursos aplicados em operações de comércio exterior, combater à interposição fraudulenta de pessoas.

Nessa direção, a BRASALES foi intimada a apresentar a comprovação das origens de recursos empregados em operações de comércio exterior, em consonância com o procedimento previsto na Instrução Normativa SRF nº 228, de 2002. Informa a Autoridade Fiscal que, ao longo de quase seis meses de duração da fiscalização, a empresa se desincumbiu de realizar a comprovação solicitada.

Como já anteriormente discorrido, a prova para elidir a presunção lançada pela Fiscalização de interposição fraudulenta presumida cabe à Recorrente trazer aos autos na fase do contencioso. Assim, a fim de descaracterizar a presunção lançada, somente precisa a empresa refutar um argumento do fisco: o de que não comprovou a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas operações de comércio exterior indicadas.

A defesa da Recorrente concentra-se na existência de uma suposta compatibilidade temporal do fluxo financeiro entre os seus recebimentos de vendas e os pagamentos de suas importações, tendo em vista, segundo informa, que as suas *invoices* tem prazos para pagamentos entre 90 e 180 dias. Além disso, em alguns casos, afirma que as importações foram também financiadas com empréstimos tomados junto à instituições financeiras.

Em que pese o esforço da Recorrente em tentar demonstrar a origem dos recursos destinados a importação por meio da planilha de fls.13.150 a 13.156, os dados apresentados nela se mostram insuficientes para comprovar a origem e disponibilidade de recursos utilizados na importação, isto porque apenas a indicação de um lançamento isolado de entrada na conta bancária, decorrentes de recebimentos de notas fiscais ou empréstimos, nada diz a respeito da comprovação. A empresa deveria ter apresentado toda a movimentação com débitos e créditos do dia e períodos antecedentes a importação a fim demonstrar a origem e a disponibilidade dos recursos envolvidos na importação, indicando a origem de cada débito na contábil de bancos, tudo devidamente amparado por documentação hábil de suporte dos lançamentos, especialmente os registros contábeis e extratos bancários. Assim, um lançamento isolado dos demais lançamentos de débito e crédito é incapaz de levar a conclusões a respeito da capacidade financeira e econômica da empresa para fazer frente aos valores envolvidos nos contratos de câmbio e demais despesas aduaneiras das importações.

Ressalte-se que toda a argumentação da Recorrente envolvendo a sua movimentação financeira não veio acompanhada do respectivo lançamento contábil. A Fiscalização informa ainda que, embora a empresa tenha apresentado os Livros Diários e Razões conquanto revestidos das formalidades legais, houve o registro dos fatos contábeis por partidas mensais e sequer a empresa apresentou qualquer livro auxiliar que discriminasse os fatos contábeis por operações diárias. Disso, conclui-se que tal fato torna a Contabilidade imprestável a fim de servir como elemento de prova para comprovação da origem dos recursos utilizados no comércio exterior.

Ademais, a Autoridade Fiscal identificou várias inconsistências quanto aos ingressos constantes dos extratos bancários da empresa, assim descritas no Termo de Verificação Fiscal (TVF):

*Assim, analisando a extensa documentação trazida pela BRASALES, verificamos uma série de ingressos sem origem comprovada, seja porque nada foi apresentado (há diversos ingressos em contas bancárias para os quais a BRASALES anota serem “não identificados” ou expressão equivalente), seja porque as informações prestadas sobre ingressos assemelhados a dinheiro, como descrito acima, não encontram respaldo documental, seja, ainda, porque faltam documentos necessários à comprovação das informações prestadas, e, por último, seja porque há alguma inconsistência quanto a montante, data, número de duplicata/boleto bancário etc, abaixo sumariados:*

***- ingressos nas contas correntes da empresa sem informação de origem pelo contribuinte (na verdade, após “não identificado” nas cópias dos extratos bancários);***

*- ingressos de recursos provenientes de cobrança bancária em que o número de identificação do boleto bancário (“nosso número”) não é o mesmo constante do Extrato de Movimentação da Carteira de Cobrança (EMCC) fornecido pela instituição financeira;*

*- ingressos constantes dos extratos bancários e dos EMCC, mas sem a apresentação do boletos correspondentes e/ou em valores diversos da notas fiscais que o contribuinte aponta como pagas por estes ingressos;*

*- situação inversa a do item anterior, isto é, os boletos foram apresentados, mas os EMCC não; e*

***- ingressos que o contribuinte aponta como referente a uma determinada nota fiscal, mas que, por meio de documentação fornecida pelos adquirentes, verificou-se que em certos casos, o pagamento da nota se deu por TED ou transferência entre contas, mas em outra data, outro montante e, pior, na conta-corrente do Sr. PAULO.***

(negritos nossos)

Dentre as várias inconsistências apontadas, chama atenção a última, na qual se constatou que a empresa indicou como origem de recursos de ingressos presentes nos extratos bancários os recebimentos de determinadas notas fiscais, porém, após circularizações com os clientes, verificou-se que tais ingressos não se referiam às notas fiscais indicadas pela empresa, pois foram pagas de formas diversas, seja em datas diferentes, em outro valor ou mesmo em conta corrente diversa da empresa, notadamente conta do proprietário da empresa, o Sr. Paulo. Os fatos constatados foram detalhados nas fls.187 a 201 do TVF.

Conclui-se que até mesmo a indicação de recebimentos de notas fiscais feita pela empresa na planilha de fls.13.150 a 13.156, como origem dos recursos para o comércio exterior, são passíveis de questionamento, pois a Fiscalização comprovou que vários desses ingressos não decorreram das notas fiscais indicadas pela empresa, mas de origem desconhecida, conforme apontado nas circularizações realizadas com os clientes da empresa.

Dessa forma, entendo que a Recorrente não juntou aos autos elementos de provas suficientes e capazes de infirmar a presunção legal operada pela Autoridade Tributária de ocorrência de interposição fraudulenta presumida, decorrente da falta de comprovação da origem e disponibilidade dos recursos utilizados na importação de papel, nos termos do § 2º do artigo 23 do Decreto-lei nº1.455/1976.

Em reforço a existência da interposição fraudulenta no presente caso, a Fiscalização apurou também vários outros fatos e provas que levaram a conclusão de que, embora a empresa BRASALES tivesse se identificado nas DIs como importadora por conta própria, na realidade, ela atuara como interposta pessoa e mera prestadora de serviços de importação, acobertando os reais adquirente. No tópico seguinte, serão abordados os casos de importações realizadas com interposição fraudulenta, nas quais a Fiscalização conseguiu identificar os reais adquirentes das mercadorias importadas.

### **Interposição Fraudulenta Provada**

O caso agora analisado trata de acusação de interposição fraudulenta provada, uma vez que, com base nos procedimentos e diligências efetuadas pela Fiscalização, apuraram-se diversos fatos e provas que levaram a conclusão de que as operações da BRASALES foram simuladas, com o objetivo de ocultar os reais adquirentes e burlar os controles aduaneiros. Para tais casos foi aplicada pela Fiscalização a penalidade de multa por "cessão de nome", prevista no art.33 da Lei nº11.488/2007.

Inicialmente, a Fiscalização apresenta fatos que denotam que a empresa importadora não possui capacidade financeira de operar por conta própria no comércio exterior.

Nesse passo, informa que a empresa BRASALES COMERCIO EXTERIOR LTDA., CNPJ 10.627.051/0001-00, foi constituída em 29/01/2009, por PAULO CESAR DE LIMA SALES, CPF 528.646.507-20, Sócio Administrador com 90% do Capital Social e EURIDES NUNES SALES, CPF 660.768.037- 20 (DOC. 06). A BRASALES iniciou suas operações com um capital subscrito de R\$ 100.000,00, integralizados somente R\$ 10.000,00 (dez mil reais), obtendo, para giro, empréstimos bancários, até a integralização de R\$ 90.000,00 (R\$ 60.000,00 em 28/02/2010 e R\$ 30.000,00, em 31/03/2010) e mais R\$ 400.000,00, em 05/01/2012, provenientes de distribuição de lucros aos sócios, passando o capital a R\$ 500.000,00, totalmente integralizados.

Noticia-se nos autos que, embora a empresa possua um capital social em valores modestos, a sua atuação no comércio exterior teria apresentado uma movimentação bem expressiva, registrando e desembaraçando, no período fiscalizado de 01/2009 a 08/2013, 930 DIs de consumo, totalizando R\$ 49.793.224,77 em valores CIF, tendo movimentado 12.870,71 toneladas. No período fiscalizado, também, o faturamento total decorrente dessas operações de comércio exterior representou um total de R\$ 91.395.494,00, o que representa aproximadamente 180 vezes o capital total integralizado.

A Autoridade Fiscal também informa no TVF sobre a existência de vários ingressos constantes dos extratos bancários apresentados com origem não comprovada, por diversos motivos, seja porque qualquer documento não foi apresentado pela empresa ou porque a informação prestada pela empresa, quanto ao recebimento de alguns clientes, mostrou-se inconsistente quando colocada em confronto com as informações prestadas pelos clientes nas diligências realizadas. Alguns desses casos, a seguir, serão explicitados.

No transcorrer dos trabalhos de fiscalização, que teve como escopo os procedimentos indicados na IN nº228/2002, a empresa foi intimada a justificar a origem de vários ingressos presentes nas suas bancárias. Em alguns casos, a empresa responde que desconhece a origem dos depósitos constantes em conta bancária no montante total de R\$ 1.582.616,45, conforme abaixo discriminado pela Fiscalização em período mensal:

<b>Banco</b>	<b>Data</b>	<b>Valor</b>
BRADERSCO	25/02/11	20.040,89
BRADERSCO	25/02/11	15.000,00
BRADERSCO	13/12/11	116.415,40
BRADERSCO	14/12/11	48.833,00
BRADERSCO	22/12/11	31.103,40
BRADERSCO	22/11/11	20.000,00
BRADERSCO	27/12/11	38.767,56
BRADERSCO	27/12/11	10.000,00
BRADERSCO	28/12/11	45.000,00
BRADERSCO	29/12/11	3.000,00
BRADERSCO	15/06/11	20.000,00
BRADERSCO	22/06/11	20.957,14
BRADERSCO	29/06/11	25.000,00
BRADERSCO	03/05/11	192.795,00
BRADERSCO	11/05/11	40.973,51
BRADERSCO	12/05/11	100.000,00
BRADERSCO	13/05/11	160.000,00
BRADERSCO	16/05/11	50.000,00
BRADERSCO	23/05/11	42.500,00
BRADERSCO	30/05/11	50.000,00

<b>Banco</b>	<b>Data</b>	<b>Valor</b>
BRADERSCO	31/05/11	25.000,00
BRADERSCO	31/05/11	25.000,00
BRADERSCO	25/04/11	2.911,00
BRADERSCO	26/04/11	4.835,02
BRADERSCO	26/04/11	6.400,00
BRADERSCO	26/04/11	3.600,00
BRADERSCO	26/04/11	12.500,00
BRADERSCO	29/04/11	86.396,39
HSBC	08/04/11	6.100,00
BRADERSCO	03/03/11	30.000,00
BRADERSCO	10/03/11	25.000,00
BRADERSCO	11/03/11	40.477,54
BRADERSCO	23/03/11	24.169,49
BRADERSCO	24/03/11	9.546,89
BRADERSCO	25/03/11	50.000,00
BRADERSCO	19/01/12	42.822,72
HSBC	27/01/12	1.271,50
HSBC	01/03/11	55.000,00
HSBC	02/03/11	42.200,00
HSBC	04/03/11	39.000,00
<b>TOTAL:</b>		<b>1.582.616,45</b>

Em sua defesa, a empresa apenas tangencia essa questão afirmando que houve um lamentável equívoco cometido pela empresa ao apresentar planilha à Fiscalização com a indicação de alguns ingressos como "não identificado". Isto não quer dizer que o referido recurso "não identificado" seja de origem escusa ou, sobretudo, que foram empregados em operação de comércio exterior. Segundo o seu entendimento, os Auditores Fiscais teriam atuado como Fiscais de tributos internos na busca de ingressos financeiros não justificados na busca de arbitramento do lucro ou omissão de receita. Diz ainda que o importante na análise do caso é apenas a origem aos recursos destinados às importações realizadas, que, segundo seu entendimento, estaria devidamente comprovada pela planilha apresentada nas fls. fls.13.150 a 13.156, na qual indicou as notas fiscais recebidas e empréstimos.

Embora a Recorrente tenha afirmado que cometeu equívoco ao indicar os referidos depósitos como "não identificados", em nenhum momento, na sua defesa, ou nos autos, justificou de onde vieram tais recursos.

A argumentação de que a Fiscalização não comprovou que os recursos em comento foram aplicados na importação, sendo irrelevantes ao caso, já que comprovou a origem dos recursos aplicados no comércio exterior na planilha de fls. fls.13.150 a 13.156, também não procede. Primeiro, porque vale relembrar que no tópico anterior já foram feitas

considerações sobre as razões dessa planilha não ter potencial para comprovar a origem dos recursos utilizados nas operações de comércio exterior praticadas pela Recorrente. Segundo, porque o ingresso de recursos financeiros nesse elevado montante, sem origem comprovada, nas contas bancárias da empresa utilizadas para quitar os contratos de câmbio é indicativo de que essas importações foram financiadas de outras formas além daquelas informadas pelas Recorrentes, notadamente com recursos de terceiros e de origem desconhecida. Também, nunca é demais lembrar que o procedimento fiscal especial operado pela Fiscalização, nos termos da IN nº228/2002, visou justamente verificar a capacidade financeira da empresa para fazer frente aos recursos necessários aplicados nas operações de comércio exterior e combate à interposição fraudulenta de pessoas.

Vale novamente ressaltar que há informações nos autos de outros recursos ingressos na conta da empresa com origem não comprovada, principalmente naqueles casos em que a empresa indicou que o ingresso do recurso era decorrente do recebimento das vendas comprovadas pelas notas fiscais, mas que tais justificativas se mostraram inconsistentes já que nas diligências efetuadas nos clientes da Recorrente as notas fiscais indicadas foram pagas em datas ou valores diferentes, ou, até mesmo, em conta bancária diferente, de propriedade do sócio da empresa. Abaixo, alguns relatos presentes no TVF sobre essas constatações:

A BAGSTYLE ACESSÓRIOS DE COURO LTDA (BAGSTYLE), CNPJ nº 08.097.102/0001-89, foi compradora de produtos da BRASALES desde 05/04/2011 até, pelo menos, 29/08/2013, o final do período fiscalizado Relativamente aos pagamentos da BAGSTYLE, algumas das planilhas apresentadas pela BRASALES, que se referem a depósitos não identificados como forma de quitação de notas fiscais, conferem com os valores correspondentes aos depósitos que aparecem nos extratos bancários, os quais são identificados com o CNPJ da BAGSTYLE, o que, a princípio, parece correto.

No entanto, dois fatores concorrem para a recusa destas origens: a inexistência de correspondência de valor com as notas fiscais de venda para a BAGSTYLE (fator este que permeia toda a operação da BRASALES, diga-se de passagem) e, mais importante, **não foram confirmados pela BAGSTYLE**; ao contrário, esta apresenta TED, em outras datas, referenciando as notas fiscais sendo quitadas, algumas direcionadas para a conta-corrente do Sr. PAULO.

Diante da contra-prova colhida da BAGSTYLE, a mera identificação do depositante nos extratos bancários perde sua força, vez que qualquer pessoa pode identificar-se como qualquer outra pessoa num depósito feito em dinheiro, o que vale dizer que a mera coincidência entre o CNPJ informado no depósito como depositante, no caso de depósito em dinheiro, não é prova definitiva da titularidade deste depósito, pois, como aconteceu no presente caso, houve-se refutada a partir das informações e documentos apresentados pelo suposto depositante.

Em outros momentos a BRASALES informa que, num crédito da conta-corrente historiado como liquidação de cobrança (que se refere a boletos e que, como já se disse acima, para comprovar a origem do recurso deveria vir acompanhada, no mínimo, do EMCC, o que não ocorre sempre), há valores pagos pela BAGSTYLE, quando as informações e documentos apresentados pela BAGSTYLE comprovam o pagamento por forma diversa.

Abaixo, descrevemos as inconsistências, nota fiscal a nota fiscal:

- nota fiscal nº 1441 (DOC. BAGSTYLE - Nota fiscal 1441<sup>15</sup>) – a BRASALES informa que, na liquidação de cobrança do dia 10/02/2012, de valor

total \$R 107.301,96, havia R\$ 38.950,40 referentes à nota fiscal nº 1441; nos documentos apresentados pela BAGSTYLE verificamos que os pagamentos desta nota se deram em 06/09/2012 e 17/09/2012, nos montantes de R\$ 63.734,18 e R\$ 14.140,65 (vide rodapé dos TED<sub>16</sub> – DOC. BAGSTYLE – Nota fiscal 1441), sendo que este último valor foi direcionado para a conta-corrente do Sr. PAULO;

- nota fiscal nº 1707 (DOC. BAGSTYLE – Nota fiscal 1708) – a BRASALES informa que houve, em 29/05/2012 depósito em dinheiro de R\$ 39.280,23, o que consta no extrato bancário do dia como sendo o depositante a BAGSTYLE; os documentos apresentados pela BAGSTYLE demonstram que a nota fiscal 1708 foi quitada através de TEC<sub>17</sub> de R\$ 61.002,00, de 10/09/2012, creditado na conta pessoal do Sr. PAULO, cuja nota de rodapé aponta o pagamento integral da nota 1708, de R\$ 55.601,54;

- nota fiscal nº 2325 ( DOC. BAGSTYLE – Nota fiscal 2325) – segundo os documentos da BAGSTYLE, TEC para a conta-corrente do Sr. PAULO de R\$ 21.219,64 no dia 25/09/2012; há, ainda, uma transferência de R\$ 132.022,80, também para a conta-corrente do Sr. PAULO, sem qualquer documento que a vincule a alguma nota fiscal (apenas compôs o dossiê desta nota); segundo a BRASALES, depósito em dinheiro, pela BAGSTYLE, de R\$ 49.429,46, em 24/09/2012;

- nota fiscal 2326 ( DOC. BAGSTYLE – Nota fiscal 2326) – informação BAGSTYLE: TEC, na conta-corrente do Sr. Paulo, de 72.577,10, de 02/10/2012, e TED de R\$ 65.500,00, de 04/10/2012 (cada TEC quita uma parcela da nota, respectivamente, R\$ 13.574,85 e R\$ 52.083,77); informação BRASALES: depósito em dinheiro de R\$ 47.340,08 em 26/09/2012;

- nota fiscal 2327 ( DOC. BAGSTYLE – Nota fiscal 2327) – BAGSTYLE: parte não informada da transferência entre contas de R\$ 132.022,80 já mencionada no item anterior, mais 3 TEC, R\$ 58.959,72, de 26/09/2012, R\$ 73.063,08, do mesmo dia e R\$ 68.665,97, de 02/10/2012, cada um deles quitando uma parcela da referida nota, respectivamente, de R\$ R\$ 37.740,08, R\$ 73.063,08 e R\$ 12.774,33, todos para a conta-corrente do Sr. PAULO; BRASALES – cobrança não registrada (CNR), no dia 02/10/2012, de R\$ 77.539,60;

- nota fiscal 2328 (DOC. BAGSTYLE – Nota fiscal 2328) – BAGSTYLE apresenta 4 TEC para o Sr. PAULO, todos do mês 10/2012, enquanto a BRASALES informa depósito de R\$ 63.549,39 em dinheiro, em 26/09/2012;

- nota fiscal 2329 (DOC. BAGSTYLE – Nota fiscal 2329) – a BAGSTYLE apresenta 2 TEC para o Sr. PAULO, ambos de outubro de 2012 , e, mais uma vez a BRASALES informa depósito de R\$ 72.340,21 em dinheiro, em 26/09/2012;

- nota 2330 (DOC. BAGSTYLE – Nota fiscal 2330) – BAGSTYLE: TEC, para o Sr. PAULO, no dia 19/10/2012, do total da nota (R\$ 63.677,53); BRASALES – DEPÓSITO DE R\$ 46, 959,72, em dinheiro, no dia 24/09/2012;

- nota 2331 (DOC. BAGSTYLE – Nota fiscal 2331) – BAGSTYLE: 2 TEC para o Sr. PAULO, de 06/11/2012; BRASALES – CNR<sub>18</sub>, em 02/10 (R\$ 77.539,60) e 04/10 (R\$ 29.991,34); e

- nota 2377 (DOC. BAGSTYLE – Nota fiscal 2377) – BAGSTYLE: 2 TEC para o Sr. PAULO, em 06/11/2012 e 07/11/2012; BRASALES – CNR, um em 04/10/2012 (R\$ 56.665,97)e um em 08/10/2012 (R\$ 26.812,03).

Nas folhas 190 a 199, a Fiscalização indica, em forma de tabela, outras notas fiscais onde foram identificadas outras inconsistências entre a informação prestada pela Recorrente e a prestada pelo seu cliente Bagstyle.

Os Auditores Fiscais tomam as seguintes conclusões sobre esses fatos apurados:

Assim, a tentativa do contribuinte de comprovar a origem lícita do recurso financeiro acaba por provar o inverso, que o recurso ingressado em sua conta-corrente decorre de alguma transação financeira cuja origem não pode ser estabelecida, ou, no que pertence à atual ação fiscal, recursos sem comprovação da origem lícita; em outros termos, ao justificar uma determinada origem apontando um TED, ou depósito, ainda que identificado, relativo a uma nota fiscal e, sendo verificado que esta nota foi paga em outro momento, por transação financeira de valor diverso e, ainda, em conta-corrente do sócio (e não da empresa), o que fica provado é que aquele recurso financeiro, que se pretendia fosse lícito, decorre de origem incerta.

Dessarte, relativamente aos ingressos acima cujo cotejo de informações resultou em divergência - portanto, ingressos sem origem comprovada -, foram empregados R\$ 2.271.683,82 em operações de comércio exterior sem que a devida comprovação de origem dos recursos tivesse sido feita, conforme abaixo demonstrado:

<b>Nota Fiscal Referenciada</b>	<b>Data do ingresso do recurso</b>	<b>Valor</b>
1441	10/02/12	38.950,40
1707	29/05/12	39.280,23
2325	24/09/12	49.429,46
2326	26/09/12	47.340,08
2327	02/10/12	77.539,60
2328	26/09/12	63.549,39
2329	26/09/12	72.340,21
2330	24/09/12	46.959,72
2331	02/10/12	77.539,60
2331	04/10/12	29.991,34
2337	04/10/12	56.665,97
2337	08/10/12	26.812,03
1440	13/02/12	81.040,72
1536	03/04/12	38.541,46
2381	04/10/12	60.577,26
2381	08/10/12	30.795,05
2404	04/10/12	53.499,30
2419	22/10/12	63.522,86
2551	30/10/12	15.920,86
2551	07/11/12	53.211,88
2552	26/11/12	4.634,78
2552	26/11/12	11.977,11

<b>Nota Fiscal Referenciada</b>	<b>Data do ingresso do recurso</b>	<b>Valor</b>
2552	26/11/12	6.995,64
2555	07/11/12	50.860,86
2556	07/11/12	63.410,18
2608	09/11/12	47.158,87
2609	13/11/12	62.931,77
2609	28/11/12	33.418,89
2611	14/11/12	43.578,07
2613	14/11/12	48.461,81
2658	19/11/12	48.141,38
2661	22/11/12	61.399,83
2662	04/12/12	62.142,51
2674	19/11/12	48.536,81
2678	21/11/12	60.144,22
2679	21/11/12	52.159,68
2680	22/11/12	62.672,43
2689	22/11/12	57.765,77
2690	23/11/12	50.433,18
2929	17/12/12	17.463,59
2929	21/12/12	42.391,81
2931	13/12/12	58.503,74
2931	14/12/12	32.956,63
3132	28/01/13	106.348,13
3224	17/01/13	68.580,28
3435	21/02/13	45.108,43
<b>TOTAL:</b>		<b>2.271.683,82</b>

A empresa justifica as inconsistências de valores e datas identificadas afirmando que decorreram de pagamentos de notas fiscais de forma parcelada. Quanto aos pagamentos em duplicidade realizados na conta bancária da empresa e também na conta do sócio, diz que, por ser a sua cliente Bagstyle aparentemente desorganizada, de fato, ela realizou indevidamente pagamentos na conta do sócio da Recorrente, mas imediatamente foram

realizados os devidos ajustes para corrigir essas incorreções. Tal fato, no entanto, não torna a empresa BRASALES uma fraudadora do fisco.

Novamente, as alegações da Recorrente não vieram lastreadas em documentos que comprovem as suas afirmações. Observa-se que alguns pagamentos da Bagstyle foram de fato parcelados, conforme informou a própria Bagstyle, no entanto, isso não justifica as divergências entre as informações prestadas pela Recorrente e aquelas prestadas pela sua cliente, notadamente com relação a datas e valores. Da mesma forma, se os valores referentes a vendas para a Bagstyle foram depositados, por erro, e imediatamente foram direcionados à conta da empresa, essa informação deveria ser provada com os documentos bancários de transferências do sócio e documentos contábeis da empresa comprovadores das operações, mas nada disso a Recorrente juntou aos autos, o que torna as suas alegações sem potencial para infirmar as conclusões da Fiscalização.

Tais aspectos financeiros até aqui abordados denotam que, de fato, a empresa não possuía recursos próprios suficientes para operar no comércio exterior, posto que possuía capital integralizado baixo se comparado com os montantes movimentados no comércio exterior e as suas contas bancárias foram abastecidas por diversos depósitos de origem desconhecidas e não justificados visando viabilizar as operações de comércio exterior realizadas por meio de interposição fraudulenta.

No tocante aos aspectos não financeiros constatados pela Fiscalização que reforçam a acusação, vale destacar que em sua página na internet a empresa BRASALES se apresenta como prestadora de serviços relativos à importação e à exportação, não oferecendo, em nenhum momento, qualquer mercadoria para venda (DOC. 07).

Chama atenção que na referida página há extensa explicação acerca das necessidades de que seus clientes em potencial sejam habilitados no SISCOMEX para que as operações por encomenda e conta e ordem possam ser efetuadas; entretanto, não há sequer um contrato registrando a vinculação entre qualquer empresa e a BRASALES (TELA DE CONSULTA VINCULAÇÃO DO SISCOMEX - DOC. 07-1) para alguma dessas modalidades de intermediação.

Assim, causa estranheza o fato da BRASALES ter realizado uma extensa lista de importações, cujos montantes são bastante elevados se comparados à sua capacidade financeira, pretensamente por conta própria, sem que tenha veiculado, em seu *site* qualquer oferta de mercadoria, tendo-se apresentado ao mercado como exclusivamente prestadora de serviços.

Outro aspecto importante abordado no TVF diz respeito a uma “mineração de dados” realizada pela Fiscalização entre as Informações Complementares constantes das DIs de descrições com os dizeres “CLIENTE”, ora “NOSSA REFERENCIA”, ora “SUA REFERENCIA”, seguidos de códigos, onde foi possível fazer uma correlação com os mesmos códigos presentes nas notas fiscais de vendas, com a designação "PROCESSO". Com essa correlação realizada, foi possível identificar que os códigos informados dizem respeito a um cliente ou um grupo de clientes. A seguir, a descrição detalhada do fato constatado no TVF:

Analisando as DI, verifica-se, nas informações complementares, referência ora a “CLIENTE”, ora “NOSSA REFERENCIA”, ora “SUA REFERENCIA” todas elas, em última análise, vinculativas da DI ao adquirente/pedido, comprovando que, na data de registro da DI, o adquirente já era conhecido pela BRASALES, e, como tal, deveria ter constado no campo próprio da DI.

De início, anote-se que a referência a “CLIENTE” é feita desde a DI nº 09/1414660- 7 até a DI nº 10/1081917-0 (exceto a DI nº 10/0470977-5, cuja identificação do destinatário não se logra estabelecer); a identificação do destinatário da mercadoria usando a expressão “SUA REFERENCIA” se divide em dois grupos, o primeiro<sup>1</sup> iniciado na DI nº 10/1150839-9 (subsequente à última do grupo “CLIENTE”) e perdura até a DI nº 11/0828237-9, enquanto o segundo grupo começa na próxima DI – nº 11/0828725-7 – e termina na DI nº 11/2264372-3; por fim, as demais DI utilizam o campo “NOSSA REFERÊNCIA” para identificar o adquirente.

Observa-se, ainda, que estas referências são reproduzidas nas notas fiscais da empresa (o que foi utilizado para fazer o cruzamento dos códigos com os adquirentes), com a designação “PROCESSO”.

Abaixo parte da correlação entre os códigos apostos nas informações complementares e os adquirentes a que se referem – a tabela integral se encontra no ANEXO 01 – CORRELAÇÃO ENTRE CÓDIGOS APOSTOS NAS DI E EMPRESAS A QUE SE REFEREM:

Código	Quantidade de DI	Nome do Adquirente
aa/060 <sup>21</sup> (11/060, 12/060) <sup>22</sup>	43	FIDELLES COMERCIO DE PRESENTES E UTILIDADES LTDA (FIDELLES)
aa/190 aa/019	55 13	BAGSTYLE ACESSÓRIOS DE COURO LTDA
KIM aa/060	25 29	LARTEC COMERCIO DE IMP. E EXP. LTDA (LARTEC)
aa/010 aa/011 aa/110	1 18 13	RIO JC 688 IMPORTAÇÃO E EXPOTAÇÃO LTDA (RIO JC)
TEL	11	WKM IND DE PROD DE INFORMÁTICA LTDA (WKM)
11/014 e 11/140	7	GREDDY 2006 COMERCIO ATACADISTA LTDA (GREDDY)
10/006LEO aa/040 (/40/0, /40-0)	1 16	CHEN HONG XING COMERCIO BAZAR E PAPELARIA LTDA
KIM	26	FAVORITA COMERCIO DE PRESENTES E UTILIDADES LTDA (FAVORITA)
aa/230	9	EXPRESS MODA METRO LTDA

Os fatos narrados servem para comprovar que, ao tempo do registro da DI, a BRASALES já tinha conhecimento do destinatário/adquirente das mercadorias importadas.

<sup>1</sup> Este primeiro grupo mantém a codificação dos clientes com 3 ou 4 letras (por exemplo, “KIM”, “LEE” etc.), enquanto o segundo grupo passa a utilizar outra formatação, com os dois últimos dígitos do ano, seguidos do carácter “/”, seguida de três algarismos de identificação do cliente (ex.: 11/070; 12/004 etc.), com exceção da referência GEO.

Ainda que não haja uma correspondência unívoca entre o código e o adquirente (como se viu, há repetições de alguns códigos para grupos de adquirentes<sup>2</sup>), as análises e comparações demonstram que o que era, no início, chamado de “CLIENTE” passou a ser usado, na mesma forma e com os mesmos adquirentes, sob os nomes de “SUA REFERENCIA” e “NOSSA REFERENCIA”. Há diversos exemplos dessa continuidade, trazemos alguns:

Nome Adquirente	“CLIENTE”	“SUA REFERENCIA”	“NOSSA REFERENCIA”
FIDELLES	---	aa/060	aa/060
LARTEC	KIM	KIM, depois, aa/060	aa/060
RIO JC 688		aa/011 e aa/110	aa/011 e aa/110
CHEN HONG XING		10/006LEO, 11/040	11/040, 12/040 e 12/04-0
FAVORITA	KIM	KIM	

Como em todas as DIs há indicação do adquirente, seja como “CLIENTE”, seja como uma das duas “REFERENCIAS”, conclui-se que, em todos os casos, o adquirente era determinado previamente ao registro da DI, um dos vértices da demonstração de que a BRASALES praticava a ocultação dos reais adquirentes das mercadorias.

Tais fatos apontados pela Fiscalização denotam que à época da importação as mercadorias já tinham destinatários certos. Acresce-se a este conhecimento prévio, a destinação integral e imediata das mercadorias importadas. Tais elementos, em seu conjunto, aliados a outros que ainda serão explicitados, são reveladores de que essas importações se deram, em verdade, nas modalidade "por encomenda", ao invés de "por conta própria" como declarou a Recorrente.

A fim de demonstrar esses fatos relacionados a destinação das mercadorias importadas, a Fiscalização elaborou planilha com as DIs e RESPECTIVAS NOTAS FISCAIS E ENTRADA E SAÍDA – ANEXO 7, demonstrativo este que traz, para cada DI, o percentual vendido para cada adquirente; e, ainda, uma coluna demonstrando o lucro bruto de cada DI – lucros estes bem superiores a média declarada pelo Sr. PAULO na Entrevista, pergunta 32, quando declara ser de “5% a 10%”(DOC. 02).

A Fiscalização elaborou, ainda, uma planilha contendo a DI e RESPECTIVAS NOTAS FISCAIS DE ENTRADA E SAÍDA, ANEXO 02, na qual são destacadas as DIs que contêm os elementos determinantes de ocultação (conhecimento prévio do adquirente e destinação integral e imediata das mercadorias).

Em sua defesa, a empresa não nega a correlação e identificação dos clientes nas citadas DIs, apenas questiona que o raciocínio utilizado para entender que as importações se deram na modalidade por encomenda, esbarra na tipicidade cerrada, uma vez que essa modalidade de encomenda prévia não se caracteriza no momento do desembaraço, mas sim na aquisição do exterior. Afirma que a empresa não pode ficar impedida de buscar no mercado comprador no período de trânsito da mercadoria entre o país exportador e o importador, que muitas vezes supera 30 a 40 dias. Fez, ainda, longas considerações sobre a caracterização da modalidade de importação em observância apenas do critério temporal.

<sup>2</sup> Note-se que as empresas LARTEC, FIDELLES e FAVORITA tinham em comum na composição societária a sócia-administradora, Sr<sup>a</sup> Sálvia Maria Taborda.

Discordo da afirmação da Recorrente, pois observa-se que a Fiscalização não fundou a autuação apenas no fator temporal de pré estabelecimento do adquirente no desembaraço, mas também em vastos elementos indiciários já listados neste tópico (o curto espaço de tempo entre os desembaraços e as vendas e as aquisições de todo o lote de mercadorias a uma empresa ou grupo de empresa) e em outros tópicos (depósitos bancários de origem não comprovada, como a empresa se na internet aos seus clientes, etc) que no seu conjunto probatório aponta na direção do cometimento da infração, que no presente caso foi a prevista pelo art. 23, inciso V e §1º e 3º do Decreto-lei nº 1.455/76 e art.33 da Lei nº11.488/2007.

Nos casos citados de jurisprudência do CARF, lá foram discutidas as autuações que foram fundadas unicamente na questão temporal da compra da mercadoria, o que não é o caso aqui, como já esclarecido.

Assim, diante de todos os fatos apurados, é inverossímil acreditar que a empresa importadora teve grande parte das mercadorias importadas já com destinatário certo (identificadas por meio de códigos nas DIs), apenas em decorrência de sua eficiência para vender as mercadorias adquiridas durante o transporte, fato que também propiciou que não mantivesse qualquer estoque de produtos importados, embora tivesse movimentado grandes volumes durante o período analisado pela Fiscalização.

Noticia-se também nos autos algumas informações específicas obtidas com alguns destinatários das mercadorias da Recorrente, por meio das diligências efetuadas, que merecem ser aqui destacadas, pois reforçam a acusação de ocorrência de interposição fraudulenta.

Dentre todos os diligenciados, dois admitiram cabalmente a intermediação da BRASALES nas importações efetuadas.

No primeiro caso, constam nos autos diversas mensagens de e-mail, apresentadas pela diligenciada, nas quais denotam que o representante da empresa TECHOCEAN foi o único responsável pelas tratativas com o representante do exportador externo. No caso, a BRASALES apenas aparece ao final, tendo sido feita, inclusive, a substituição da empresa adquirente nos documentos de exportação, conforme se vê da pág. 2 da relação de e-mails juntada ao DOC. 4/23. A TECHOCEAN realizou duas importação por meio da BRASALES – DI nº 12/1038856-3 e 10/0043320-725, de 11/06/2012 e 10/01/2013, respectivamente. Em resposta a intimação da Fiscalização, a respeito da forma sobre a qual tomou conhecimento dos produtos importados, assim respondeu:

*Os produtos não foram oferecidos pela empresa BRASALES COM. EXT. LTDA, a consulta foi realizada pela empresa intimada, pois teve os produtos solicitados por seus cliente, não existindo similares no mercado nacional, procurou uma 'TRADE' tendo em vista que a empresa intimada não dispunha do RADAR.*

No segundo caso, da mesma forma, a empresa VAT TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO S.A. (VAT), CNPJ nº 04.019.447/0001-63, informou que, ante necessidade comercial, buscou cotação dos equipamentos no volume pretendido. Estes equipamentos foram descritos como computador ASROK Modelo Home Theater PC ION 330 HT/DVD, no volume de 200 unidades. Apresentou a Fiscalização (DOC. 4/24), no documento capeado como ANEXO 2, contrato de fornecimento com a BRASALES, resultado das tratativas para

aquisição dos equipamentos já descritos, datado de 19/10/2010<sup>3</sup>, data muito anterior ao registro das DI nº 10/2049274-2, de 18/11/2010.

Quanto a diligência realizada na empresa LARTEC COMERCIO DE IMP. E EXP. LTDA (LARTEC), às fls. 212/214, em resposta a intimação para explicar de que forma eram realizadas as compras, a gerente da empresa informou que as compras se davam por meio de encomenda ao importador que levava por volta de 30 (trinta) dias para entrega, *in verbis*:

*A maioria por encomenda (sem adiantamento de valores), que levava por volta de 30 dias; as mercadorias em estoque eram entregues imediatamente.*

Essa afirmação da empresa se coaduna com os outros casos nos quais também restou comprovada a existência de importação por encomenda.

A fim de confirmar a modalidade de importação por encomenda, a Fiscalização demonstra, por análise estatística, que as mercadorias foram desembaraçadas no prazo médio de 2,66 dias (fls.213), valendo dizer, assim, que muito antes de chegar ao Brasil a mercadoria já teria destinatário certo, no caso a LARTEC.

A Recorrida, em sua defesa, não se pronunciou sobre os fatos apurados envolvendo a sua cliente LARTEC.

Por fim, observa-se que a Fiscalização fez incidir sobre as DIs objeto do lançamento de **interposição fraudulenta na modalidade presumida** também a multa por "cessão de nome" prevista no art. 33 da Lei nº11.488/2007.

É matéria pacificada neste Colegiado que a aplicação da penalidade de "cessão de nome", prevista no art. 33 da Lei nº11.488/2007, só tem aplicação nos casos de interposição fraudulenta comprovada, isto porque a lei cita em seu texto o "acobertamento de seus **reais** intervenientes":

***Art. 33.** A pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no **acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários** fica sujeita a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada, não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais).*

*(negrito nosso)*

Resta claro, assim, que o dispositivo em comento se aplica apenas aos casos em que o real beneficiário ou interveniente é identificado, o que se dá somente no caso da interposição fraudulenta comprovada.

Reproduzo a seguir as ementas de alguns julgados do CARF que expressam o mesmo entendimento quanto a questão:

---

<sup>3</sup> A rigor, o contrato não está datado, mas tal é a data informada pala VAT na resposta ao Termo de Intimação nº 428/2013; também é a data aposta pelo Cartório de Notas e Registro de Contratos marítimos, em reconhecimento das firmas dos representantes das empresas no contrato.

*MULTA DO ARTIGO 33 DA LEI N.º 11.488/2007. CESSÃO DE NOME. INAPLICABILIDADE NO CASO DE INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA PRESUMIDA*

*A multa do artigo 33 da Lei 11.488/2007 não se aplica nos casos da interposição presumida por conta da não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados constante do § 2º do artigo 23 do Decreto-Lei n.º 1.455/1976 à qual continua-se aplicando a inaptdão da inscrição no CNPJ.*

*Recurso Voluntário Provido*

*(Processo 10907.721142/2012-04, Data da Sessão 18/03/2015, Relator SIDNEY EDUARDO STAHL, Acórdão 3301-002.638)*

*INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. PRESUMIDA E COMPROVADA.*

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

*(Processo 11128.009683/2008-14, Data da Sessão 29/01/2018, Relator ROSALDO TREVISAN, Acórdão 3401-004.351)*

Dessa forma, nas DIs listadas nas fls. fls.13.150 a 13.156, onde restou caracterizada a existência de interposição fraudulenta presumida, não procede a incidência concomitante de multa por "cessão de nome" prevista no art.33 da Lei nº11.488/2007.

## **Conclusões**

No presente caso, observa-se que a autuação foi baseada em um conjunto abundante de provas e indícios que foram ricamente detalhados pelos Autores Fiscais em seu Relatório Fiscal, no qual se demonstraram aspectos relevantes quanto a comprovação da origem dos recursos utilizados no comércio exterior, capacidade financeira da importadora, existência de ingressos de recursos de origem não conhecida, identificação de códigos nas informações complementares das DIs que denotam os destinatários das mercadorias importadas já eram certos, bem como as diligências feitas nos destinatários das mercadorias onde foram obtidos outros elementos comprobatórios. Todos esses elementos convergem para fundamentar

a acusação de ocorrência de interposição fraudulenta, conforme antes explicitado, nas suas duas modalidades: presumida e comprovada.

A presunção simples também é amplamente aceita neste Colegiado, desde que o quadro indiciário como um todo convirja para a comprovação do cometimento da infração que se quer provar. Embora a eventual existência de somente um só fato possa não ser suficiente para a configuração da infração, o que importa é que o conjunto probatório, considerado como um todo, aponte na direção do cometimento da infração, que no presente caso foi também a modalidade de interposição fraudulenta comprovada, prevista pelo art. 23, inciso V e §1º e 3º do Decreto-lei nº 1.455/76 e art.33 da Lei nº11.488/2007.

Nessa condição, entendo estar caracterizado que, embora a BRASALES tenha se declarado como importadora por conta e risco próprios, a sua atuação se deu, em relação às DI's objetos de autuação na modalidade comprovada, como mera prestadora de serviço de importação acobertando as empresas reais beneficiárias e interessadas nas importações.

Da mesma forma, entendo que a Recorrente não juntou aos autos elementos de provas suficientes e capazes de infirmar a presunção legal operada pela Autoridade Tributária de ocorrência de interposição fraudulenta presumida, decorrente da falta de comprovação da origem e disponibilidade dos recursos utilizados nas importações, nos termos do § 2º do artigo 23 do Decreto-lei nº1455/1976.

Portanto, diante dos fatos descritos, sustentado no conjunto probatório juntado aos autos, conclui-se pela existência de ocultação dos reais adquirentes, em relação às DI's objetos de autuação listadas no item 5.3 e subitens seguintes do TVF (Anexo 1), infração punível com a pena de multa por "cessão de nome" prevista no art.33 da Lei nº11.488/2007, bem como a pena de perdimento das mercadorias, devendo, no caso, ser substituída pela multa equivalente ao valor aduaneiro, nos termos dos §§ 2º e 3º do artigo 23 do Decreto-lei nº1455/1976 naqueles casos em que restou caracterizada a interposição fraudulenta presumida, em relação às DI's objetos de autuação listadas nas fls.13.150 a 13.156.

### **Dispositivo**

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Relator