



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

**Processo n°** 12466.004285/2008-25  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3202-001.480 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de fevereiro de 2015  
**Matéria** IMPORTAÇÃO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA.  
**Recorrente** K2 LOGÍSTICA IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA (importador) e  
CLEAMAX - COMÉRCIO REPRESENTAÇÃO E DISTRIBUIÇÃO LTDA  
(responsável solidário)  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 05/04/2005 a 07/03/2006

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS. DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO E POSTERIOR CONVERSÃO EM MULTA.

Não apresentada documentação capaz de comprovar a origem e disponibilidade dos recursos utilizados nas transações, tem-se por reconhecida a interposição fraudulenta de terceiros a causar dano ao erário. Cabível, pois, a pena de perdimento ou posterior substituição por multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria quando esta for consumida ou não localizada.

OCULTAÇÃO DO REAL RESPONSÁVEL PELA IMPORTAÇÃO. FRAUDE OU SIMULAÇÃO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS. DANO AO ERÁRIO.

A ocultação do responsável pela importação de mercadorias, mediante fraude ou simulação, inclusive interposição fraudulenta, é considerada dano ao erário.

LEGITIMIDADE DA AUTUAÇÃO. INFRAÇÃO. RESPONSABILIDADE.

Respondem pela infração conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática ou dela se beneficie, bem como o adquirente da mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.

PROVAS. RELEVÂNCIA. DIREITO A SER EXERCIDO PELAS PARTES.

A prova consiste em um dos elementos mais importantes do processo. A aplicação do direito ao caso concreto para a solução do litígio será efetuada a partir do conhecimento que se tem sobre os fatos ocorridos.

O evento (ocorrido no mundo fenomênico) deve ser relatado em linguagem jurídica competente e demonstrado através das provas, que devem ser submetidas à refutação em atendimento aos princípios do contraditório e da ampla defesa. Cabe às partes em litígio - Fisco e contribuinte, ao fazerem suas alegações e afirmações apresentarem as provas que as estribam, de modo a esclarecer o julgador, proporcionando-lhe o conhecimento dos mesmos.

O julgador, então, a partir da discussão racional no processo (alegação/refutação; provas/contraprovas), aprecia e valora as provas existentes nos autos, formando o juízo de probabilidade da ocorrência dos fatos, para ao fim decidir o litígio com base em sua livre convicção motivada.

Recurso voluntário negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

Irene Souza da Trindade Torres Oliveira – Presidente

Luís Eduardo Garrossino Barbieri – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Irene Souza da Trindade Torres Oliveira, Gilberto de Castro Moreira Junior, Luís Eduardo Garrossino Barbieri, Thiago Moura de Albuquerque Alves, Charles Mayer de Castro Souza e Tatiana Midori Migiyama.

## **Relatório**

O presente litígio decorre de lançamento de ofício, veiculado através de auto de infração lavrado em 17/11/2008 e regulamente cientificado em 03/12/2008 (e-fls. 04/ss), para a cobrança da multa de conversão do perdimento no montante de R\$ 125.148,38.

A fiscalização informou no auto de infração os seguintes sujeitos passivos:

- (i) a empresa "K2 Logística , Importação e Exportação Ltda", como contribuinte;
- (ii) a empresa "Cleamax — Comércio Representação e Distribuição Ltda" e "Márcio Campos Gonçalves", como responsáveis solidários.

Por bem descrever os fatos, transcreve-se o relatório da decisão recorrida:

*Relatório*

*Trata o presente processo de auto de infração lavrado para exigência de crédito tributário no valor de R\$ 125.148,38 referente a multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias importadas, prevista no parágrafo 3º do artigo 23 do Decreto nº 1.455/1976, com a redação dada pelo artigo 59 da Lei nº 10.637/2002.*

*Depreende-se da **descrição dos fatos e enquadramento legal do auto de infração** que este derivou de fiscalização iniciada em razão do seguinte fato:*

*Ao se analisar solicitação da interessada para devolução de mercadorias ao exterior, surgiram indícios de irregularidades que findaram com a pena de perdimento daquelas mercadorias. No curso da verificação física das mercadorias, se constatou que as embalagens traziam informações que denotavam serem diversos os vendedores estrangeiros e que os compradores eram empresas, também estrangeiras, que prestavam serviços equivalentes aos de empresas de carrier. Em verdade, se concluiu que **os reais compradores eram nacionais que adquiriram mercadorias nos EUA, em viagens ou por meio da internet, e que as encaminharam a essas empresas, que coordenam todos os procedimentos de importação, simulando uma exportação para o País, fornecendo documentos e coordenando o transporte, nacionalização, distribuição dessas mercadorias, que são encaminhadas diretamente à residência dos reais adquirentes das mercadorias.** Por essas razões a solicitação de devolução das mercadorias ao exterior foi indeferida, pois se caracterizou a simulação da operação, com o objetivo de ocultar os reais compradores, configurando a interposição fraudulenta, além de utilização de documentos ideológica e/ou materialmente falsos e declarações ideologicamente falsas. Foi aplicada a pena de perdimento das mercadorias e a interessada foi incluída no procedimento especial de fiscalização previsto na Instrução Normativa SRF nº 228/2002.*

*No decorrer do procedimento especial de fiscalização se constatou que:*

*- A interessada é empresa que opera no Sistema Fundap — Fundo para o Desenvolvimento das Atividades Portuárias, que concede a empresas importadoras sediadas no Estado do Espírito Santo benefícios financeiros, tais como, diferimento do pagamento do ICMS devido nas importações, que retorna às mesmas empresas na forma de financiamentos de longo prazo e cujos contratos podem ser quitados com o pagamento de apenas 10% em leilões do Bandes — Banco de Desenvolvimento do Espírito Santo.*

*- A habilitação provisória para operação no Siscomex foi concedida com base na informação de que o capital integralizado era de R\$ 50.000,00 e a estimativa de operações de importação era de US\$ 400.000,00 por semestre ou US\$ 800.000,00 ao ano.*

*- No período compreendido entre janeiro de 2004 e dezembro de 2006 a interessada promoveu importações "por conta própria" na ordem de **R\$ 14.191.726,00**, valor CIF.*

*- A interessada **não detinha capacidade econômico-financeira para realizar importações por conta própria no montante declarado e, portanto, houve simulação***

com o objetivo de encobrir irregularidades, tais como subfaturamento, ocultação de reais adquirentes das mercadorias importadas e interposição fraudulenta de terceiros. A empresa apresentou um **Patrimônio Líquido de R\$ 201.067,53** (2006) e efetuou nos anos de 2004 a 2006 gastos com importações por conta própria num valor total de **R\$ 21.552.753,00**, incluídos os pagamentos dos tributos internos (conforme quadro de fls. 21).

- A integralização do capital social foi comprovada parcialmente, sendo que o aumento do capital para R\$ 200.000,00 com aproveitamento de reservas foi realizado sem esclarecer **a origem das reservas**. Está omissa em relação à entrega da declaração de IRPJ do ano de 2007, ano-base 2006.

- As intimações tiveram respostas parciais depois de várias prorrogações, ou não foram respondidas.

- Análise dos documentos demonstram que a interessada **é interposta pessoa, agindo no interesse da empresa All Trade Logistics Corp**, registrada como exportadora em diversas importações. Essa empresa tem como sócio Marcio Campos Gonçalves e Darcio Campos Gonçalves "e não atua no comércio de mercadorias, nunca exportou qualquer tipo de bens, o comércio e exportação não são seus objetivos sociais, é unicamente uma prestadora de serviços no transporte internacional de cargas, esse entendimento é ratificado em sua página na internet, conforme indica é uma prestadora de serviços em logística e facilitadora de negócios nos EUA." Essa empresa esteve envolvida nas investigações intituladas como operações Narciso e Dilúvio, acusada de importações subfaturadas.

- A All Trade Logistics não é, como quer fazer crer, o exportador das mercadorias em trato, e sim, mero prestador de serviços agindo como facilitador para compras nos EUA.

- Intimada, a empresa "Cleamax — Comércio Representação e Distribuição Ltda" informou que as notas fiscais se referiam a suas importações e que os valores pagos à K2 Logística eram destinados ao fechamento de câmbio das importações.

Foi realizada a revisão aduaneira das Declarações de Importação listadas às fls. 33. Da análise dos documentos se concluiu se tratar de operações por conta e ordem de terceiros, com interposição fraudulenta, e simulação de preço/valor declarado, através de apresentação de faturas comerciais que não refletem a verdadeira transação comercial realizada, ou seja, ideologicamente falsas.

A simulação, com ocultação do real sujeito passivo mediante interposição fraudulenta foi **comprovada por meio da análise das contas bancárias e documentos da interessada**. Foram localizados "depósitos em valores e datas compatíveis com os encargos da importação, com características inequívocas de antecipação de valores para cobrir os custos da importação, visto que o depositante é, em tese, o real interessado e responsável pela operação.

A All Trade Logistics se utilizava da K2 Logística, para efetuar a operação, simulando que as mercadorias pertenciam a K2 Logística, e que seriam posteriormente revendidas à "Cleamax — Comércio Representação e Distribuição Ltda". Toda essa operação era orquestrada pela All Trade, na figura de seu sócio, o Sr. Marcio Campos Gonçalves.

A análise das **notas fiscais de entrada e saída revelaram que tinham datas de emissão coincidentes ou muito próximas umas das outras**, assim como os valores que, em alguns casos, os de saída não cobriam os custos primários das importações (valor aduaneiro, mais tributos). Também revela a fraude, o fato de **a totalidade das mercadorias amparadas pelas Declarações de Importação analisadas serem**

*imediatamente faturadas à Cleamax e depósitos não identificados na conta da K2 Logística, em datas próximas às de cumprimento das obrigações financeiras das importações, demonstram que os recursos provinham da Cleamax, real importadora. A própria Cleamax declarou que os depósitos que realizou eram para fins de fechamento de câmbio das importações.*

*A K2, em nenhum momento informou possuir ou ter alugado depósito para as mercadorias importadas.*

*Não havia identificação contábil dos clientes, apenas contas genéricas de "clientes diversos" no Ativo e Passivo. A fiscalizada não atendeu à intimação de detalhar as contas de clientes.*

*"Pelo que se apresenta a operação de importação de mercadorias em questão, de nacionalização de mercadorias adquiridas nos EUA, por brasileiros, em viagens ou através da internet, ou anteriormente encomendadas para a All Trade, pois como já demonstramos anteriormente, essa empresa oferece esse serviços no seu site na internet. Esse tipo de comércio vem se alastrando devido à rápida evolução tecnológica desse tipo de equipamento, e aos preços praticados nesse país.*

*Conhecedores da evolução do consumo desses equipamentos, empresas oferecem, tanto nos EUA, como no Brasil o serviço típico de carrier, já bastante divulgada na internet, essas empresas coordenam todos os procedimentos, chegam inclusive a fornecer um endereço em Miami/EUA, para que a compra seja feita sem maiores embaraços.*

*Quando recebem essas mercadorias, essas empresas simulam uma exportação, fornecendo documentos e coordenando todo o transporte, nacionalização e distribuição dessas mercadorias, que são encaminhadas diretamente à residência dos reais adquirentes das mercadorias."*

*A ocultação dos reais importadores impediu a caracterização dos ocultos como importadores equiparados a industrial e, por conseguinte, como contribuintes do IPI. Caracterizou-se a interposição fraudulenta de terceiros.*

*A simulação nas operações de importação, com ocultação dos reais adquirentes mediante interposição fraudulenta, determinou a caracterização de uso de documento com falsidade ideológica nas Declarações de Importação autuadas. Essa infração também é punida com a pena de perdimento das mercadorias importadas.*

*Concluiu a fiscalização pela caracterização do disposto no inciso VI do artigo 105 do Decreto-lei nº 37/1966 e no inciso V do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976, com a redação dada pelo artigo 59 da Lei nº 10.637/2002, infrações penalizadas com a pena de perdimento das mercadorias.*

*Considerando a impossibilidade de apreensão das mercadorias, foi proposta, por meio do auto de infração do presente processo, a conversão da penalidade em multa correspondente a seu valor aduaneiro, nos termos do parágrafo 3º do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976, com a redação dada pelo artigo 59 da Lei nº 10.637/2002.*

*Constam como "Contribuinte" a empresa "K2 Logística , Importação e Exportação Ltda" e como "Responsável Solidário" a empresa "Cleamax — Comércio Representação e Distribuição Ltda" e "Márcio Campos Gonçalves".*

*Foi lavrada representação fiscal para fins penais em função da fraude verificada.*

*As interessadas foram cientificadas por via pessoal (ciência da contribuinte às fls. 02) e por via postal (AR às fls. 658-v e 660-v).*

**A contribuinte apresentou a impugnação tempestiva** de folhas 662 a 696, com os documentos de folhas 697 a 799, 802 a 999, 1002 a 1180, anexados.

*A impugnante relata que se tratam de 9 (nove) Autos de Infração nos quais figura como contribuinte responsável e são elencadas outras pessoas jurídicas e físicas na condição de contribuinte solidários. Todos referidos autos de infração iniciam com a narrativa de importação distinta das importações autuadas, na qual solicitou a devolução das mercadorias para o exterior. O pedido foi indeferido e foi aplicada a pena de perdimento daquelas mercadorias. As suposição e presunções adotados naquele processo foram generalizadas para todas as importações do impugnante que tinham como exportador a empresa All Trade, conforme se observa pela descrição dos fatos dos autos de infração. Apesar de se tratar de outro processo, pelo fato de ter sido utilizado como paradigma, contesta as conclusões a que a fiscalização chegou no processo que fez referência.*

*Relativamente ao presente processo, contesta as afirmações da fiscalização de que trabalha "mediante o pagamento conforme o peso e tamanho da encomenda" e que "os serviços envolveriam a entrega de produtos diretamente no estabelecimento e/ou residência dos "viajantes" ou "internautas".*

*Discorda da generalização realizada de que o fato de o exportador All Trade Logistic Corp e seu sócio Márcio Campos Gonçalves terem praticado operações ilícitas investigadas nas operações Narciso e Dilúvio, impliquem em ser participe do mesmo ilícito.*

*Informa que não possui qualquer envolvimento com aquelas operações de comércio exterior e que não pode ser punida em função de relações comerciais que não representam mais do que 8% do total de suas importações. Contesta a forma com que a fiscalização iniciou os autos de infração, narrando um único caso em que foi penalizada com a pena de perdimento, ainda que tenha requerido de boa-fé a devolução ao exterior das mercadorias, para tentar fazer crer o julgador de que se o contribuinte praticou um ilícito em uma oportunidade, certamente o fez em todas as demais.*

*Aponta contradições na tese defendida pela fiscalização que não informa quais seriam realmente as interpostas pessoas, se lojas de departamentos nos EUA, "viajantes" ou "internautas", ou a exportadora Ali Trade Logistics. Argumenta que, no período fiscalizado, as operações desse exportador representam apenas 8% de suas operações e que o leque de seus clientes abrange mais de 100 empresas no período.*

*Alega que, ao que sabe, a empresa All Trade existe de fato e de direito nos EUA, operando regularmente perante as autoridades daquele país, exportando mercadorias que adquire, principalmente no mercado norte-americano. Argumenta que bastaria solicitar informações oficiais às autoridades daquele país ao invés de realizar meras consultas na internet.*

*Defende, assim, a total ausência de provas em relação às suposições e ilações da autoridade fiscal, que tem o ônus da prova.*

***Alega ausência de relação entre o processo relativo à pena de perdimento, as operações Dilúvio e Narciso, e as declarações de importação referidas no auto de infração em trato***

*Discorda da autuação embasada na ausência de sua capacidade financeira, primeiro porque não foi comprovada e, segundo porque estabelecida em razão de relação entre o capital social e o volume de importações em três anos analisados, parâmetro não previsto legalmente.*

*Argumenta que o volume total de importações no período, de acordo com a fiscalização, foi de R\$ 14.191.726,00 e foram autuadas 100% do valor das mercadorias em pauta, em um montante de R\$ 2.033.160,39. Defende, assim, que o fato de não ter sido autuada a totalidade das importações, torna regular o saldo importado. Dessa forma, a capacidade financeira da empresa deveria ter sido analisada em relação apenas às importações autuadas e não sobre o total de importações.*

*Alega irregularidade na aplicação da multa pelo fato de não se ter buscado a localização das mercadorias, como prevê a legislação. Cita o Decreto-lei nº 1.455/1976 e o artigo 73 da Lei nº 10.833/2003, entre outros.*

*Alega ausência de comprovação do cometimento de outras infrações, tais como, subfaturamento, classificação fiscal indevida, declaração falsa ou inexata de mercadorias, falta de licenciamento ou o descumprimento de qualquer outro trâmite legal.*

*Discorda da acusação do cometimento de fraude.*

*Alega que, utilizando-se o próprio critério adotado pela fiscalização ao habilitá-la provisoriamente para operar no Siscomex, a elevação de seu capital social verificada no curso do procedimento fiscal ampararia as importações realizadas pela empresa.*

*Ressalta que o valor total das importações não se refere a poucas DI, mas sim a mais de cem, em sua maioria com valores inferiores a CIF R\$ 50.000,00.*

*Defende que a movimentação e os saldos em suas contas-correntes demonstram com muita folga a existência de recursos próprios para promover as importações em tela, inclusive nas dos depósitos indicados pela fiscalização.*

*Alega que não é empresa de "fachada" e que, ao contrário do que afirma a fiscalização, atendeu às intimações e apresentou ampla documentação contábil, fiscal e financeira. A última resposta a intimação, em 03/12/2008, foi considerada intempestiva e não analisada, pois na mesma data foi cientificada dos autos de infração.*

*Alega que "a pluralidade de pessoas jurídicas elencadas como solidárias nos Autos de Infração em pauta, por si só, já demonstra a fragilidade da argumentação da fiscalização, pois não é razoável crer que uma importadora devidamente estabelecida, que tem imóvel próprio, que paga impostos, que possui sócios com patrimônio, seria empresa "de fachada" de várias outras que não possuem qualquer ligação entre si. Como a autoridade fiscal autuou apenas os casos de mercadorias oriundas do exportador ALL TRADE e encerrou definitivamente a ação fiscal, conclui-se que, nos demais casos, o impugnante agiu corretamente."*

*Discorda da análise da fiscalização sobre sua capacidade financeira, pois de um total de mais de 14 milhões de importações entendeu que não possuía capacidade financeira para importar pouco mais de 2 milhões, mas o mesmo raciocínio não é aplicado para os demais 12 milhões importados.*

*Analisa as alegações feitas pela fiscalização para defender a total falta de provas. Defende que, ao contrário, a análise de suas contas-correntes fazem prova a seu favor, pois demonstram que os recursos utilizados nas importações tinham origem regular de suas operações de compra e venda de mercadorias.*

*Em relação às Declarações de Importação autuadas, defende a exclusão, de plano, dos valores referentes às DI nº 05/1365100-9, por não terem sido sequer relacionados depósitos de recursos a ela referentes, ou qualquer outra prova de vinculação entre os recursos e a DI citada.*

*Defende que as demais (3) três Declarações de Importação autuadas (fls. 33) tiveram o fechamento de câmbio realizado com recursos próprios e que o depósito referido como ocorrido em 20/09/2006 não consta do extrato bancário do Banco do Brasil. Alega que, nas datas dos pagamentos apontados, possuía saldo bancário suficiente para arcar com aquelas despesas, o que demonstra sua capacidade financeira. Defende que não se tratavam de adiantamentos de clientes, pois, nas datas dos fechamentos de câmbio as mercadorias já haviam sido adquiridas pelo cliente. Alega que as operações foram regulares.*

*Aponta incoerências no auto de infração ao relacionar casos diferentes ao da autuação em tela.*

*Declina sua incompreensão do fato de a fiscalização não ter considerado, para fins de avaliação de sua capacidade financeira, os depósitos existentes na conta-corrente do Banestes e o financiamento decorrente do estímulo financeiro criado pela Fundap. A título de "crédito Fundap" foram creditados no período de 2004 a 2006 um total de mais de dois milhões de reais e seu limite de financiamento no Fundap, em 2006, era de um milhão e seiscentos mil reais. Fatos não considerados pela fiscalização em sua análise.*

*Contesta a penalidade aplicada frente à legislação vigente, em especial a questão da sujeição passiva, solidariedade, Decreto-lei nº 37/1966, Decreto-lei nº 1.455/1976 e Lei nº 11.488/2007.*

*Defende que, "mesmo que os fatos apontados pela fiscalização fossem verídicos e estivessem inequivocamente comprovados, o ilícito deveria ter sido enquadrado no artigo 33 da Lei nº 11.488/2007, atendendo os requisitos da pessoalidade, da graduação e da especificidade da pena, bem como o incontestável princípio da retroatividade benigna prevista no inciso II,"c", do artigo 106 do Código Tributário Nacional.*

*A acusação genérica de falsidade documental e/ou ideológica que consta no relatório fiscal também não merece prosperar, uma vez que tais documentos pretensamente falsos (INVOICE, BL e DI) seriam mera decorrência da existência ou não do primeiro ilícito, qual seja, a interposição fraudulenta."*

*Defende haver equívoco ao se confundir a presunção contida no artigo 5º da IN SRF 225/2002 com a prevista no parágrafo 2º do artigo 23 do Decreto-lei 1.455/1976.*

*Alega que "a presunção contida no artigo 27 da Lei nº 10.637/2002 não conduz à aplicação do artigo 23, V, do Decreto-lei nº 1.455/1976, pois a aplicação desse último depende de prova inequívoca do dolo do agente em fraudar o Fisco (..) ou simular situação jurídica inexistente com o verdadeiro objetivo de ocultar o sujeito passivo, protegendo o patrimônio do real beneficiário, via de regra uma grande empresa ou conglomerado."*

*Reconhece que não havia detalhamento das contas "clientes diversos". Atribui o fato à grande quantidade de operações que realizava, mas entende justificável a técnica contábil adotada nas operações por conta e ordem.*

*Alega que a autoridade fiscal, a despeito de deixar claro em diversas passagens do relatório fiscal que a simulação que afirma existir é de difícil comprovação, que não teria prova cabal, que se baseou em provas indiciárias e presuntivas, deixou de aplicar o disposto no artigo 112 do Código Tributário Nacional.*

*Quanto aos valores praticados serem diferentes dos declarados, defende que a fiscalização somente alegou, mas não apresentou nenhuma prova.*

*Com relação à eventual sonegação de IPI defende que, caso tivesse ocorrido, caberia um auto de infração contra o cliente que adiantou pagamentos, que seria o equiparado a industrial, mas sem nenhum vínculo com as hipóteses ensejadoras da penalidade aplicada.*

*Discorda dos quadros apresentados pela fiscalização para comprovar que os valores de venda foram realizadas com baixa margem de lucro, por não terem sido considerados o benefício do Fundap e que há diferimento do ICMS.*

*Alega que não há nada de irregular em não possuir depósito de mercadorias, que podem ficar no armazém alfandegado, e que na maioria dos casos as mercadorias realmente já tinham compradores certos ao finalizar as DI's. Defende que faz parte da estratégia de atendimento a seus clientes conciliar os prazos de entrega das mercadorias com os prazos do transporte.*

*Finaliza reiterando que é o real e efetivo importador das mercadorias, "que contratou a compra de mercadorias estrangeiras diretamente da exportadora ALL TRADE, sem nenhuma intervenção dos clientes que vieram a comprar as mercadorias no Brasil. Se a ALL TRADE adquiria as mercadorias desse ou daquele fabricante, atacadista ou varejista no exterior, isso não diz respeito ao impugnante, e não tornam irregular, de forma alguma, as importações em pauta."*

*Requer seja julgado nulo o auto de infração e declarada extinta a relação jurídico-tributária.*

*A responsável solidária "**Cleamax — Comércio Representação e Distribuição Ltda**" apresentou a **impugnação tempestiva** de folhas 1182 a 1194, com os documentos de folhas 1195 a 1199, 1202 a 1399 e 1402 a 1426, anexados.*

*A impugnante, resumidamente, alega que "(i) que a ora impugnante exerce habitualmente atividades mercantis e possui vida própria e autônoma, (II) vale-se de outras empresas prestadoras de serviço para a realização de suas importações; (iii) não possui nenhuma relação societária ou de subordinação com a empresa K2 LOGÍSTICA (iv) que todos os atos praticados pela CLEAMAX estão pautados na estrita legalidade não havendo infrações quanto ao cumprimento de obrigações tributárias principais." (sic)*

*Alega ainda a impugnante que contratou a "K2 Logística" para atuar em operações de importação por sua conta e ordem e que não houve dolo, fraude ou simulação nas atividades, no máximo equívoco de declaração proferida pela "K2 Logística" no momento da regularização das importações.*

*Defende que não houve respeito à verdade material, pois a análise fria dos documentos encaminhados concluiu de forma equivocada, fato que compromete os princípios constitucionais do contraditório, do devido processo legal e da legalidade.*

*Informa que não é empresa "ficta" e sim "uma sociedade cujo sócio tem nome, endereço, histórico profissional e recursos financeiros que frutificam a 'razão de ser' da CLEAMAX."*

*Alega que é terceira de boa-fé pois contactou a K2 Logística para realizar importações por sua conta e ordem, seguindo então as orientações por ela repassadas, nunca participando de atividades ilícitas ou concordando com artifícios dolosos.*

*Defende que realiza operações de importação por sua conta e ordem com outras empresas, conforme documentos que apresenta, sempre observando os procedimentos regulamentares.*

*Alega que não ode ser responsabilizada solidariamente e que, se houve equívoco, não pode ser a ela atribuído.*

*Requer seja julgado improcedente o auto de infração e concedido prazo de 90 dias para apresentação da documentação restante.*

***O responsável solidário "Márcio Campos Gonçalves" não apresentou impugnação (Termo de Revelia às fls. 1428).***

*É o relatório.*

A 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis proferiu o Acórdão nº 07-17.133, em 7 de agosto de 2009 (e-folhas 1.430/ss), o qual recebeu a seguinte ementa:

***ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS***

*Data do fato gerador: 10/03/2008*

***IMPORTAÇÃO. DANO AO ERÁRIO. OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE. PENA DE PERDIMENTO CONVERTIDA EM MULTA.***

*Considera-se dano ao Erário à ocultação do real sujeito passivo na operação de importação, infração punível com a pena de perdimento, que é convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro, caso as mercadorias não sejam localizadas ou tenham sido consumidas.*

***ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS***

*Período de apuração: 05/04/2005 a 07/03/2006*

***DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. MERCADORIA CONSUMIDA OU NÃO LOCALIZADA. MULTA IGUAL AO VALOR DA MERCADORIA.***

*Considera-se dano ao Erário a ocultação do real sujeito passivo ou adquirente na operação de importação, inclusive mediante interposição fraudulenta de terceiros, infração punível com a pena de perdimento, que é convertida em multa igual ao valor da mercadoria caso tenha sido entregue a consumo ou não seja localizada.*

***IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIRO. RECURSOS FINANCEIROS. PRESUNÇÃO LEGAL.***

*Presume-se por conta e ordem de terceiro, a operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos financeiros daquele.*

*MULTA. LEI Nº 11.488/2007, ARTIGO 33. PENA DE PERDIMENTO.*

*A multa prevista no artigo 33 da Lei nº 11.488/2007, de 15 de junho de 2007, não prejudica a aplicação da pena de perdimento das mercadorias importadas.*

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Período de apuração: 05/04/2005 a 07/03/2006*

*INFRAÇÃO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.*

*O adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora, responde conjunta ou isoladamente pela infração.*

*Impugnação Procedente em Parte*

*Crédito Tributário Mantido em Parte*

A decisão recorrida deu provimento parcial à impugnação, mantendo o crédito tributário no valor de R\$ 85.410,09

Foi feita uma primeira tentativa de dar ciência do acórdão à empresa **K2 Logística, Importação e Exportação Ltda.** via Correios (e-fls. 453/456, 460/461 e 482), contudo esta via mostrou-se improficua. Posteriormente a ciência foi efetivada via Edital (e-fl. 484). Como a empresa não apresentou Recurso foi lavrado o **Termo de Perempção** (e-fl. 485).

O responsável solidário "**Márcio Campos Gonçalves**" não apresentou Impugnação, por isso o contribuinte foi declarado revel (vide Termo de Revelia à e-fl. 432).

O contribuinte **Cleamax – Comércio, Representação e Distribuição Ltda.** foi cientificado do acórdão em 29/08/2009 (e-folhas 457/458) e apresentou Recurso Voluntário em 29/09/2009 (e-folhas 462/ss), onde alega, em apertada síntese:

- que há nos autos apenas Notas Fiscais emitidas pela K2 à Cleamax (fls. 605,625 e 651), assim como, da K2 à ALL TRADE. Assim, a relação jurídica comprovada seria de compra e venda entre cliente e fornecedor, praxe esta que demonstrou se repetir entre a K2 e uma vasta gama de outros clientes, no qual a mesma rotina de compra e venda acontece frequentemente (fl. 1145/1180);

- há nos autos narrativas genéricas que nada têm a ver com as partes envolvidas;

- não há comprovantes de transações na internet, sendo certo que nessas espécies de operações são sempre efetuadas por cartão de crédito e não de fechamento de câmbio

- a Recorrente foi responsabilizada também pela operação proveniente da DI 05/0342128-0, em momento algum mencionada na documentação relativa à Cleamax;

- deve-se buscar a verdade material para caracterização do ilícito tributário;

- não houve o concurso de agentes necessário para a caracterização da responsabilidade solidária. Assim, mesmo que se mantenha o crédito tributário a Recorrente deve ser afastada do polo passivo da obrigação;

- por fim, requer seja provido o presente recurso, por falta de suporte fático da autuação; na hipótese de manutenção da multa, a Recorrente seja excluída do polo passivo; supletivamente, mantida a autuação, seja excluída a parcela da dívida relativa à DI 05/0342128-0

O processo foi distribuído e encaminhado a este Conselheiro Relator, na forma regimental.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Luís Eduardo G. Barbieri, Relator.

O Recurso Voluntário apresentado pela empresa **Cleamax – Comércio, Representação e Distribuição Ltda** é tempestivo e atende os requisitos de admissibilidade devendo, portanto, ser conhecido.

### ***Da caracterização da interposição fraudulenta de pessoas: não comprovação de origem e disponibilidade de recursos***

A controvérsia em discussão nestes autos tem a ver com a acusação fiscal no sentido de que a empresa **K2 Logística, Importação e Exportação Ltda.** não seria real adquirente das mercadorias importadas em seu nome e que a mesma operava como interposta pessoa, notadamente pelo fato de não comprovar a origem e disponibilidade de recursos próprios para fazer frente às operações de importação. Razão pela qual foi aplicada a multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias pela impossibilidade de apreensão das mesmas, conforme determina o art. 23, inciso V, §§ 2 e 3º do Decreto-Lei nº 1.455/76, com a redação dada pelo artigo 59 da Lei nº 10.637/2002, *verbis*:

*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.***

*§ 1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias.*

*§ 2º Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a **não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.***

*§ 3º A pena prevista no § 1º converte-se em **multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida.***

*(destaquei)*

Essa, portanto, é a exigência que se encontra formalizada por meio do auto de infração em julgamento.

Para comprovar a acusação fiscal a fiscalização juntou aos autos extenso rol de elementos probantes (vide documentos anexados às e-fls. 79 e ss) para demonstrar que os recursos utilizados nas operações de importação objeto da autuação provieram dos reais adquirentes das mercadorias.

Compulsando-se os autos do processo, notadamente diante da quantidade de elementos probantes sobejamente juntados pela autoridade fiscal, estou plenamente convencido quanto à conduta infracional praticada pela empresa K2 Logística, Importação e Exportação Ltda., consubstanciada na não-comprovação da origem e disponibilidade dos recursos utilizados nas operações de importação em análise.

Como bem destacou a decisão recorrida, “as transferências de recursos por parte dos reais adquirentes à interessada, ocorreram em datas anteriores à efetivação das importações e próximas ou coincidentes, em valores e datas, do momento de fechamento de câmbio e do pagamento de despesas aduaneiras a elas referentes”.

Por sua vez, a empresa K2 Logística, Importação e Exportação Ltda. não trouxe elementos probantes em sua Impugnação para infirmar as acusações e provas juntadas aos autos pela fiscalização.

Some-se a isso, o fato de a citada empresa nem se dar ao trabalho de recorrer da decisão proferida pela DRJ – Florianópolis.

Destarte, entendo que está suficientemente evidenciado o uso de recursos de terceiros nas operações de importação tratadas nestes autos, o que, por conseguinte, demonstra a **não-comprovação da origem e disponibilidade** dos recursos empregados, prevista art. 23, inciso V, § 2º do Decreto-Lei nº 1.455/76, com a redação dada pelo artigo 59 da Lei nº 10.637/2002.

#### ***Da responsabilidade solidária da empresa Cleamax***

Com relação ao Recurso apresentado pela empresa **Cleamax – Comércio, Representação e Distribuição Ltda**, autuada na condição de sujeito passivo solidário, há que se verificar o contido no artigo 95 do Decreto-Lei nº 37/1966, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472/1988, Medida Provisória nº2.158-35/, *in verbis*:

*Art.95 - Respondem pela infração:*

*I- conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática, ou dela se beneficie;*

*II - conjunta ou isoladamente, o proprietário e o consignatário do veículo, quanto à que decorrer do exercício de atividade própria do veículo, ou de ação ou omissão de seus tripulantes;*

*III - o comandante ou condutor de veículo nos casos do inciso anterior, quando o veículo proceder do exterior sem estar consignada a pessoa natural ou jurídica estabelecida no ponto de destino;*

*IV - a pessoa natural ou jurídica, em razão do despacho que promover, de qualquer mercadoria.*

*V - conjunta ou isoladamente, o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora. (Redação dada pela Medida Provisória nº2.158-35, de 2001)*

*VI - conjunta ou isoladamente, o encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora. (Incluído pela Lei nº11.281, de 2006)*

(destaquei)

No caso em tela, a fiscalização incluiu a **Cleamax** como solidária pelo crédito tributário decorrente da infração cominada, em razão de se verificar que os recursos utilizados nas operações de importação eram originados daquela empresa.

Como detalhado na peça de exação, havia transferências de recursos por parte do real adquirente (Cleamax) ao importador de direito (K2 Logística) nas mesmas datas (ou em data anterior) em que os contratos de câmbio eram liquidados, ou seja, a empresa Cleamax

efetuava depósitos nas contas da K2 Logística para o fechamento dos contratos de câmbio. Confirmam-se os dados extraídos dos autos (e-fl. 43/ss):

**DI nº 05/0342128-0:**

<i>Dispêndios</i>	<i>Data do pagamento</i>	<i>Valor</i>	<i>Depósitos recebidos</i>	<i>Valor</i>	<i>Data</i>	<i>Banco</i>
Contrato de Câmbio 05/015863	<b>26/04/2005</b>	R\$ 9.624,06	Depósito Cleamax	R\$ 9.949,38	<b>26/04/2005</b>	Banco do Brasil

**DI nº 06/0261883-0:**

<i>Dispêndios</i>	<i>Data do pagamento</i>	<i>Valor</i>	<i>Depósitos recebidos</i>	<i>Valor</i>	<i>Data</i>	<i>Banco</i>
Contrato de Câmbio 06/023419	<b>22/09/2006</b>	R\$ 10.013,36	Depósito Cleamax	R\$ 10.225,67	<b>20/09/2006</b>	Banco do Brasil

**DI nº 06/0042309-8:**

<i>Dispêndios</i>	<i>Data do pagamento</i>	<i>Valor</i>	<i>Depósitos recebidos</i>	<i>Valor</i>	<i>Data</i>	<i>Banco</i>
Contrato de Câmbio 06/001879	<b>24/01/2006</b>	R\$ 60.952,56	Depósito Cleamax	R\$ 61.377,95	<b>24/01/2006</b>	Banco do Brasil

Ademais, a própria empresa Cleamax reconheceu em sua Impugnação (ver e-fl. 388 e 393/394) que as importações eram efetuadas por sua conta e ordem, o que corrobora o entendimento de que tal empresa era a real importadora das mercadorias. Confirmam-se os trechos abaixo transcritos:

Trechos transcritos da e-fl. 388:

(...)

*Que a CLEAMAX contratou a K2 LOGÍSTICA IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA para atuar em operações para a importação de **produtos na modalidade "por conta e ordem", tal qual faz com as demais tradings com quem opera;***

(...)

*A CLEAMAX desconhece as demais operações citadas na exposição de motivos do Auto de Infração, bem como todos os agentes diversos da K2 LOGÍSTICA, e ainda assim com quem mantinha, tão e somente, **um relacionamento comercial de prestação de serviços.***

(...)

Trechos transcritos da e-fl. 388:

(...)

*A CLEAMAX desconhece qualquer esquema fraudulento orquestrado pela então prestadora de serviços K2 e a ALL TRADE.*

*Ao procurar a K2 LOGÍSTICA para lhe prestar serviços de despachante aduaneiro a idéia era de que tal **sociedade atuasse por conta e ordem da CLEAMAX.***

*A partir de então, a CLEAMAX atuou de acordo com as orientações que eram **recebidas da K2 LOGÍSTICA, sempre imaginando que a operação que estava sendo perpetrada se tratava verdadeiramente da modalidade de "conta e ordem".***

(...)

Fica, dessa forma, plenamente caracterizado o uso de recursos de terceiros nas operações em análise, isso porque o artigo 27 da Lei nº 10.637/2002 estabelece a seguinte presunção legal, *in verbis*:

*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. (destaquei)*

Com isso, fica demonstrado que as mercadorias foram importadas por conta e ordem da real adquirente – a empresa Cleamax, que permaneceu oculta na operação e recebeu as mercadorias imediatamente depois de desembaraçadas. Caracterizada a infração prevista no inciso V do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976, com redação dada pelo artigo 59 da Lei nº 10.637/2002.

Destarte, a realização de operação de importação por conta e ordem de terceiro, com a utilização de documentos emitidos em seu nome, tais como fatura, *packing list* e conhecimento de carga, deixam evidente o intuito de fraude e a simulação da operação, elementos caracterizadores da infração imputada.

Em outro giro, não se pode acatar a alegação de que a Recorrente tenha agido de boa-fé e que “não participou de nenhuma estrutura fraudulenta, não cabendo, portanto, a pretensa responsabilidade tributária”, especialmente porque estas alegações foram lançadas desacompanhadas de documentos que a comprovem. Não se pode aceitar que operações de importação, que envolvem trâmites legais e altos valores financeiros, sejam contratadas sem um mínimo de formalidade ou garantia das partes.

No processo administrativo fiscal as partes submetem-se à regra geral do ônus da prova, de modo que incumbe à autoridade fiscal o ônus de provar os fatos constitutivos do direito da Fazenda Nacional, vale dizer, provar a ocorrência do fato jurídico tributário e demais circunstâncias necessárias à constituição do crédito tributário. De outro lado, cabe ao acusado provar a não ocorrência do fato jurídico tributário ou eventualmente a improcedência de algum dos seus elementos lançamento tributário.

A autoridade fiscal formulou a exigência tributária a partir de um conjunto probatório extenso e robusto. Caberia aos autuados desconstituírem a exigência refutando os argumentos e apresentando, fundamentalmente, as suas provas. Não basta apresentar meras alegações desacompanhadas ou desconectadas de provas capazes de demonstrar o seu direito.

Assim, o evento (ocorrido no mundo fenomênico) deve ser relatado em linguagem jurídica competente e demonstrado através das provas, que devem ser submetidas à refutação em atendimento aos princípios do contraditório e da ampla defesa. Cabe às partes em litígio - Fisco e contribuintes, ao fazerem suas alegações e afirmações apresentarem as provas que as estribam. Devem demonstrar os fatos que alegam de forma a esclarecer o julgador, proporcionando-lhe o conhecimento dos mesmos. O julgador, então, a partir da discussão racional no processo (alegação/refutação; provas/contraprovas), aprecia e valora as provas existentes nos autos, formando o juízo de probabilidade da ocorrência dos fatos (Calamandrei), para ao fim decidir o litígio com base em sua livre convicção motivada.

**Conclusão**

Em conclusão, a meu ver, a fiscalização demonstrou que efetivamente a **K2 Logística, Importação e Exportação Ltda.** não comprovou a origem e a disponibilidade dos recursos utilizados nas operações de importação, bem como ocultou da fiscalização aduaneira características essenciais dessas operações, notadamente o real importador – a empresa **Cleamax – Comércio, Representação e Distribuição Ltda.**, restando caracterizada a interposição fraudulenta de pessoas punível com a multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias pela impossibilidade de apreensão das mesmas, nos termos do que dispõe o art. 23, inciso V, §§ 2 e 3º do Decreto-Lei nº 1.455/76, com a redação dada pelo artigo 59 da Lei nº 10.637/2002,

Pelo exposto, **voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.**

É como voto.

Lúis Eduardo Garrossino Barbieri