



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

Processo n° 12466.720114/2015-76
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3301-005.088 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de setembro de 2018
Matéria IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II
Recorrente MULTIMEX S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Data do fato gerador: 12/02/2015

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA PRESUMIDA. DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. MULTA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO.

A falta de comprovação da origem lícita, disponibilidade e transferência dos recursos empregados na operação de importação configura interposição fraudulenta presumida na importação consistindo em dano ao erário, sancionada com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, se impossibilitada a aplicação da pena de perdimento da mercadoria.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)
Winderley Moraes Pereira - Presidente

(assinado digitalmente)
Liziane Angelotti Meira - Relatora

Participaram da presente sessão de julgamento os conselheiros Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques D'Oliveira, Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Salvador Candido Brandão Junior, Ari Vendramini, Semiramis de Oliveira Duro, Valcir Gassen e Winderley Morais Pereira.

Relatório

Visando à elucidação do caso e a economia processual adoto e cito o relatório do constante do Acórdão nº **16-070.190 - 23ª Turma da DRJ/SPO** (fls. 7179/7252 seguintes):

Trata o presente processo de auto de infração, lavrado em 12/02/2015, em face do contribuinte em epígrafe, formalizando a exigência de multa equivalente ao valor aduaneiro, no valor de R\$ 3.369.950,16, em virtude dos fatos a seguir escritos.

A empresa em epígrafe não apresentou documentação que possibilite comprovar a origem lícita, a disponibilidade e a efetiva transferência dos recursos que demonstre o financiamento de suas importações, o que configura a presunção legal tipificada no §2º, do artigo 23, do Decreto Lei nº 1.455/76 e por consequência a incidência da pena de perdimento.

Devido a impossibilidade de apreensão das mercadorias passíveis de perdimento, incidiu o disposto no §3º, do Decreto-Lei nº 1.455, de 07 de abril de 1976. Assim, foi lavrado o presente Auto de Infração para a exigência da multa equivalente ao valor aduaneiro.

A empresa EMPORIUM IMPORTADORA E DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS LTDA, CNPJ nº 13.396.399/000113,1, foi autuada como responsável solidária.

A empresa EMPORIUM IMPORTADORA E DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS LTDA foi intimada, via eletrônica, em 12/03/2015 (fls. 775).

Em 10/06/2015, foi lavrado TERMO DE REVELIA contra a empresa EMPORIUM IMPORTADORA E DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS LTDA. (fls. 7.176).

A empresa MULTIMEX foi cientificada do auto de infração, Via Aviso de Recebimento, em 27/04/2015 (fls. 785).

A empresa MULTIMEX protocolizou impugnação, tempestivamente em 21/05/2015, na forma do artigo 56 do Decreto nº 7.574/2011, de fls. 792 à 904 instaurando assim a fase litigiosa do procedimento.

O impugnante alegou que:

DO AUTO DE INFRAÇÃO O presente Auto de Infração compreende lançamento de ofício para fins de aplicação da pena

de perdimento em virtude da presunção do cometimento da infração de interposição fraudulenta, de forma presumida, pela não comprovação da origem, disponibilidade e transferência de recursos para as operações de comércio exterior que realizou, por conta própria, utilização de documentos falsos necessários ao embarque ou para fins de instrução do despacho aduaneiro de importação de mercadorias estrangeiras.

Devido a esse entendimento equivocado da fiscalização, a ora Impugnante, doravante denominada MULTMEX SA, consta como SUJEITO PASSIVO no Auto de Infração por estar em tese envolvida nos procedimentos tidos como irregulares pela fiscalização aduaneira. A suposta interposição fraudulenta de terceiros teria se materializado em razão da não comprovação de origem, transferência e disponibilidade de recursos empregados nas operações de comércio exterior realizadas pela impugnante, haveria então interposição fraudulenta presumida.

Uma vez ocorrida, por presunção, a interposição fraudulenta de terceiros, a douta Fiscalização Aduaneira entende que os documentos necessários ao embarque ou desembarque de mercadorias importadas são ideologicamente falsos, o que enquadraria a conduta da contribuinte em mais um tipo infracional cuja consequência é a pena de perdimento, qual seja a falsificação e utilização de documentos ideologicamente falsos necessários ao embarque ou desembarque de mercadorias importadas.

Sendo assim, as infrações apuradas pela fiscalização, segundo o termo de autuação ora impugnado foram identificadas como:

1. ocultação do sujeito passivo, do comprador ou do responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros, na importação de mercadorias estrangeiras, por presunção, em razão da não comprovação da origem, transferência e disponibilidade de recursos empregados tais operações de comércio exterior;
2. uso de documento falso ou adulterado necessário ao embarque ou desembarque das mercadorias;

No Auto de Infração, essa Fiscalização sustenta que, da análise dos documentos apresentados pela contribuinte em atendimento às diversas intimações fiscais, teria sido apurado que a contabilidade da mesma seria imprestável para o registro de suas operações. Por essa singela razão, a douta Fiscalização entende que todos os processos de importação por conta própria foram declarados de forma simulada, mediante a prática da infração nominada de interposição fraudulenta de terceiros, ocultando assim de forma dolosa o real adquirente ou responsável pela importação.

DAS PRELIMINARES DA NULIDADE DO
PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO VÍCIO NO
MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL

Conforme se depreende do Termo de Início de Fiscalização 0727600201400040, este datado nas assinaturas dos respectivos Auditores Fiscais signatários em 05/02/2014. A intimação decorrente do Procedimento Fiscal mencionado foi enviada à Impugnante em 10 de fevereiro de 2014 no seu endereço anterior, ou seja, no endereço onde a Impugnante não mais se localizava.

A Impugnante teve conhecimento, apenas, porque teve a diligência de verificar por correspondências extemporâneas eventualmente recebidas no prédio de seu antigo estabelecimento, haja vista ter transferido seu estabelecimento de Vila Velha/ES para o Rio de Janeiro/RJ.

Todavia, já naquela data (10/02/2014) a Impugnante havia alterado sua matriz/sede e domicílio fiscal para a cidade do Rio de Janeiro/RJ, conforme a ata da Assembléia Geral Extraordinária ocorrida no dia 30 de janeiro de 2014. Saliente-se que foi preciso em primeiro lugar promover o registro do ato na Junta do Estado do Espírito Santo (Estado local de sua sede anterior) para apenas em ato subsequente dar entrada na Junta Comercial do Rio de Janeiro (Estado local de sua sede atual). Esse é o procedimento legal adotado pelas Juntas Comerciais e a Impugnante não tem o poder de alterar a burocracia legal e muito menos de ter atitude diversa.

É sabido que o ato do registro do DBE (que é ato vinculado ao registro da ata na Junta Comercial) e que informa para a Receita Federal o ato em andamento na Junta Comercial somente é admitido para protocolo no caso de transferência de sede de um Estado para outro na Junta de destino, qual seja, na Junta Comercial do RJ.

Novamente, esse não é um procedimento estipulado pela Impugnante, mas pela própria Receita Federal em conjunto com a Junta Comercial. O Auditor não pode fazer de conta que nada aconteceu, que a ata de alteração de endereço e da sede da sociedade não valem nada para o fisco porque no cadastro fiscal "ainda constava" seu endereço anterior, como se não existisse um procedimento estabelecido pela própria RFB com a Junta Comercial para sua atualização cadastral que ele próprio, como auditor, deve respeitar e fazer cumprir (e não imputar tal ato estabelecido pela Receita como uma pretensa falta ou penalidade ao contribuinte).

Ora, quem define o momento, o prazo e a forma de protocolar e de apresentar a mudança de endereço no cadastro fiscal da Receita Federal é a própria Receita Federal.

Se o contribuinte cumpre com os prazos, a forma e as condições impostas pela Receita Federal, não pode ser considerado irregular ou em falta, nem pode ser submetido a uma fiscalização irregular e nesse sentido arbitrária, ilegal e abusiva por conta disso. E é a DBE o meio e forma legal da Impugnante informar para a Receita Federal a sua mudança de sede.

Dessa forma, tem-se que, quando da primeira intimação, a empresa já não mais estava na circunscrição da Alfândega de Vitória/ES, uma vez que a transferência da sede produziu efeitos desde o dia 30 de janeiro passado. A primeira intimação consistiu, assim, em ato praticado por autoridade administrativa incompetente. Na defesa de sua competência, o digno AFRFB frisa que: "Cumpra destaca-se que os trabalhos fiscais foram iniciados em 04/02/2014, com diligência ao estabelecimento matriz da empresa [RELATÓRIO DILIGÊNCIA 2014 0040 001]. Na diligência, constatamos que a sala estava fechada, sem ninguém no local para atender a fiscalização e, conforme informações obtidas na portaria do prédio, a empresa ainda não havia mudado para o local. Assim, o relatório de diligência foi lavrado na sede da alfândega.

Por todo o exposto, o procedimento fiscal é nulo. A iníquo em razão de ofensa aos princípios da legalidade, impessoalidade, isonomia, publicidade, quanto aos critérios norteadores da seleção para a nova fiscalização a ser desenvolvida, dentre outros princípios. Além do vício formal consistente na ausência de autorização da autoridade competente para deflagrar o procedimento especial, há vícios materiais em razão da imposição de restrições e exigências à contribuinte ao arripio da lei.

Ademais, as normas que regem a seleção para ação fiscal e competência e jurisdição para desenvolvimento das atividades de fiscalização foram todas descumpridas pela douda Fiscalização da Alfândega da Receita Federal de Vitória/ES.

A referida Fiscalização, caso se deparasse com indícios concernentes à não comprovação de origem de recursos empregados em atividades do comércio exterior, deveria representar os fatos à unidade competente e aos AFRFBs competentes para proceder à ação fiscal competente.

DO LANÇAMENTO - IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO TÍPICIDADE - INFRAÇÃO PRESUMIDA - ÔNUS DA PROVA DE FATOS - ANTECEDENTES

Transcreve o artigo 142 do Código Tributário Nacional.

Junta textos da doutrina de Sacha Calmon Navarro Coelho: Curso de Direito Tributário Brasileiro Rio de Janeiro: Florense, 6.ed., 2003 (p.651).

Sabemos que na instância administrativa, diversamente da judicial, é pressuposto lógico a instrução e motivação do lançamento sob pena da nulidade absoluta.

O Auto de Infração ora impugnado está sedimentado em presunções. Se são basicamente as presunções, carregadas de subjetividade, associadas aos indícios que sustentam a penalidade aplicada à MULTIMEX passamos para o campo do provável e nesse campo também devem ser usados os argumentos da Impugnante lançados nessa impugnação, sempre em estrita

obediência aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade admitida em direito.

Tudo com o intuito de buscar a "certeza" imprescindível nas cobranças tributárias.

Mas o mínimo que se deve exigir de uma presunção é que o Fisco comprove o fato originário, que parta de fatos que guardem relação com a verdade que se pretende demonstrar. O que não se pode admitir é que a Fiscalização firme premissas sem mostrar o caminho percorrido para nelas chegar. Nesse contexto, o ato de presumir que a MULTIMEX possuía contabilidade imprestável, presumir que não possuía recursos próprios e financiamentos bancários, presumir que todas as importações da contribuinte não passam de supostas fraude, simulação e interposição fraudulenta, deveria estar estribado, de forma primordial, em indícios veementes.

Ora, quem não importou, não adquiriu e não pode ser sujeito da aplicação da penalidade de perdimento, pois nem sequer teria adquirido a propriedade das mercadorias estrangeiras para que a perdesse.

Junta textos da doutrina de Ives Gandra da Silva Martins. É de se analisar que há uma situação estabelecida no campo jurídico. Tem-se uma contribuinte, importadora, com capacidade econômica e financeira, que promoveu a importação de mercadorias estrangeiras por conta própria. Essa foi a situação encontrada pela Fiscalização, desconstituí-la só é possível mediante prova, ainda assim com plena observância do princípio da verdade material.

Mas a Fiscalização, como se verá, alega que a única forma de se provar que a contribuinte possuía condições de suportar os encargos e despesas decorrentes das importações que realizou são os demonstrativos contábeis. Por essa razão, e por considerar que a contabilidade da contribuinte é imprestável para comprovar a origem, disponibilidade e transferência de recursos empregados em operações de comércio exterior, concluiu que ocorreu a interposição fraudulenta presumida.

Nada disso é verdadeiro.

A única verdade que existe é que a douta Fiscalização, apenas por considerar que a contribuinte não possuía, na sua visão, demonstrativos contábeis aptos a prova, a origem e emprego dos recursos nas operações de comércio exterior, DECLAROU que a contribuinte não comprovou a origem, transferência e disponibilidade de recursos empregados nas suas atividades de comércio exterior.

Mera presunção não estribada em quaisquer provas, pois na verdade a contribuinte apresentou os documentos, apenas não os apresentou na forma requerida, nos formatos digitais requeridos. Releva considerar que não apresentar na forma requerida a douta Fiscalização antecipadamente, e sem provas, a concluir,

primeiro, pela não aceitação das provas, segundo, que o único meio de prova seria a demonstração contábil e, terceiro, pela interposição fraudulenta presumida.

Ao assim fazer, não impõe, nem demonstra ou aponta os indícios que minimamente autorizariam presumir da prática de interposição fraudulenta, ou Simulação em operações de comércio exterior.

Não há a mínima demonstração do iter procedimental do(s) ato(s) infrativo(s), sequer qual a economia fiscal que a MULTIMEX feria tido como IMPORTADORA POR CONTA PRÓPRIA. Na verdade, a douda Fiscalização apenas presumiu despreziosamente, e irresponsavelmente (diga-se), sem sequer verificar se incidiria IPI sobre a importação das mercadorias nacionalizadas pela contribuinte, ou qual o eventual lucro auferido de forma irregular, ou qual o eventual prejuízo causado (minimamente estimado, claro). Na verdade, a Impugnante importa mercadorias isentas de IPI na sua quase totalidade.

Diante do exposto, quadra destacar que tratar como verdadeiras as presunções apresentadas pela Fiscalização no Auto de Infração deveria requerer exaustiva demonstração dos fatos provados em efetiva correlação com os fatos presumidos, o que não ocorreu.

Frise-se, a presunção legal tem como pressuposto a PROVA do fato antecedente, qual seja "não comprovação da origem lícita, disponibilidade e transferência de recursos". Isso porque a conduta infracional é a interposição fraudulenta de terceiros, que não necessita ser provada, pois provando-se o fato antecedente (fato presuntivo), a norma legal autoriza presumir que ocorreu a interposição fraudulenta de terceiros (fato presumido).

Todavia, o ônus da prova passou, por expressa disposição legal, para a contribuinte. Então a contribuinte deve provar que detinha recursos e os empregou em suas operações de comércio exterior, demonstrando assim a inexistência do fato presuntivo. Caso não prove, está configurada a interposição fraudulenta presumida.

Em outras palavras, a comprovação da origem e emprego dos recursos nas operações de comércio exterior é ônus da contribuinte, mas a constatação da não comprovação da origem é ônus da Fiscalização, o veredicto consistente no julgamento favorável à comprovação da origem, ou não e da Autoridade Administrativa, que deve estribar-se em lei para concluir pela aceitação ou não das provas apresentadas pela Impugnante.

Na verdade, a norma administrativa admite a utilização de todos os meios de prova aptos a demonstrar a origem lícita, disponibilidade e transferência dos recursos empregados no comércio exterior.

Transcreve o artigo 512, do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010.

Conforme o artigo 300 do CPC, compete ao réu alegar na contestação, toda matéria de defesa, expondo as razões de fato e de direito, com que impugna o pedido do autor e especificando as provas que pretende produzir. Portanto, não compete à Fiscalização impor limitações aos meios de prova onde a lei não o fez, sob pena de incorrer em flagrante ilegalidade.

Ao exigir como única forma de comprovar a origem, disponibilidade e transferência de recursos os demonstrativos contábeis, a Fiscalização desborda do trilho legal, Fica comprometida a descrição dos fatos e a indicação da disposição legal infringida, há ofensa ao princípio da legalidade.

Transcreve o artigo 10 do Decreto 70.235/1972.

Postos em relevo os incisos m e IV, verifica-se que a douda Fiscalização não descreve qualquer conduta típica, pois a não comprovação de origem nos moldes determinados pela douda Fiscalização não encontra supedâneo em norma legal. Não há, pois, materialidade e tampouco autora. Inexiste concretude, fatos concretos que se amoldem à hipótese de interposição fraudulenta em quaisquer dos processos de importação relacionados nesses autos. Prosseguindo, trata-se a autuado de conclusões não alicerçadas em provas, não havendo demonstração dos fatos que ensejariam a aplicação das penalidades propostas.

Junta textos da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: (Acórdão nº 240101.358).

Junta textos da doutrina de Alberto Xavier.

Por todo o exposto, a impugnante requer o cancelamento do Auto de infração por não restar caracterizada a tipicidade da conduta necessária à aplicação de tão gravosa penalidade, por ofensa ao princípio da legalidade e por cerceamento do direito de defesa.

DO MÉRITO REGULARIDADE DA EMPRESA COMO IMPORTADORA LICITUDE E LEGALIDADE DAS IMPORTAÇÕES COMO REALIZADAS O princípio da liberdade fiscal possui dupla face: é ao mesmo tempo um direito fundamental e um dever fundamental. Como dever fundamental, submete-se a uma ética de conduta que norteia o cidadão-contribuinte em direção ao dever fundamental de pagar tributos segundo sua capacidade contributiva. Por outro lado, como direito fundamental, o princípio da liberdade fiscal subordina constitucionalmente o Estado a reconhecê-lo, aceitando mediante o devido processo legal a opção fiscal adotada pelo contribuinte quando no limite de sua capacidade contributiva e negocial.

Junta textos da doutrina de Heleno Taveira Torres: (Direito Tributário e Direito Privado. São o Paulo: Revista dos Tribunais, 2003).

Com relação à origem lícita de recursos, convém registrar que o balanço patrimonial de 2009 já foi devidamente auditado e analisado pela própria Receita Federal, sendo considerado

perfeitamente hábil em relação às regras e normas contábeis. Esses dados constam do Processo Administrativo na 15586.720288/201307 da Delegada da Receita Federal em Vitória/ES, citado no relatório que acompanha o auto de infração, peça inicial deste processo.

Portanto, a Fiscalização sabia, ou deveria saber, que a Impugnante dispunha de recursos e origem lícita. Mais, a MULTIMEX possuía cerca de R\$ 1.303.439,75 em disponibilidades no final do ano de 2009, e cerca de R\$ 59.966.013,64 de saldo devedor na conta clientes, valores suficientes para suportar o volume de operações para o ano de 2010.

Da análise das disponibilidades, do estoque declarado, do capital social e da reserva de lucro, bem como da capacidade de financiamento das operações, verifica-se facilmente a capacidade econômica e financeira da Impugnante.

Ainda com relação à origem lícita de recursos, saliente-se que recentemente a contribuinte logrou êxito na defesa do processo administrativo fiscal nº 11128.001870/2010-66, demonstrando que vale-se da legislação vigente e das normas e procedimentos comerciais consuetudinários para concretizar o objeto social e suas finalidades.

Transcreve trechos do Parecer Conclusivo do processo administrativo fiscal nº 11128.001870/2010-66.

Muito embora não tenha apresentado as demonstrações contábeis referentes aos exercícios abrangidos pela ação fiscal, nos exatos termos requeridos pela Fiscalização, os documentos acima colacionados constituem provas de que a contribuinte desenvolve atividades empresariais de forma lícita, bem como que dispunha de recursos próprios para empregar nas atividades de comércio exterior, empréstimos e fundamentos bancários e de fornecedores estrangeiros. Finalizando, importa considerar ainda que o volume das operações praticado pela Impugnante por mais de uma década não permite que sem qualquer critério a Fiscalização Aduaneira simplesmente declare que não houve comprovação de origem de recursos. Junta textos da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: (Acórdão 403003.188).

Elucidando em outras palavras, a presunção legal admite um fato por outro, como se fossem um só ou o mesmo. Assim o fato presuntivo pode não ser infrativo, mas será tido, para o universo do direito, como se fosse. Todavia, o fato presuntivo DEVE SER PROVADO, pois do contrário não vale a presunção legal e nada se pode afirmar do fato presumido. Como o ônus da prova pertence à Impugnante, cabe a ela demonstrar a origem lícita e emprego dos recursos, pois a não comprovação vem a ser o fato presuntivo, QUE UMA VEZ EXISTENTE DETERMINA A EXISTÊNCIA DO FATO PRESUMIDO. Mas à Fiscalização cabe verificar, com base nas normas legais de regência, que as provas são ou não aptas a comprovar a origem e emprego dos recursos.

Convém ressaltar que nessa parte estão os maiores problemas para o seguimento da ação fiscal, pois a Fiscalização em verdade construiu uma tese, não restando ao final fatos provados que demonstrem a existência possível do fato presumido, isto é, a interposição fraudulenta presumida. Em outras palavras, A NÃO COMPROVAÇÃO DE ORIGEM, transferência e disponibilidade de recursos empregados nas atividades de comércio exterior, que dá azo à presunção de interposição fraudulenta de terceiros, DEVE ESTAR DEMONSTRADA, SOB PENA DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO.

Até aqui nenhuma prova de fato presuntivo, apenas a declaração da douta Fiscalização, que não goza de presunção de veracidade alguma quando a lei não lhe atribui essa qualificação. Assim, o Inspetor não autorizou o início do procedimento especial da IN RFB nº 228/2002, e se o tivesse feito seria ato administrativo nulo, praticado por autoridade incompetente.

Na resposta apresentada, a MULTIMEX se limitou a: solicitar o mesmo prazo solicitado anteriormente para entrega dos arquivos digitais; solicitar, para o período de 2014, o mesmo prazo concedido para entrega da contabilidade de 2011 a 2013; solicitou 5 dias para entrega dos arquivos xml das notas fiscais; apresentou contratos de câmbio de 2014, e contratos de câmbio de períodos anteriores (2011 e 2012); informou que não apresentaria planilhas de formação de preço e nem os extratos bancários; requereu prazo até 6 de julho para apresentar dados sobre as operações de importação; e informou que os documentos estão disponíveis juntamente aos anos anteriores no escritório dos procuradores.

Assim, resta demonstrada a indevida inclusão em procedimento especial. Porém, a Fiscalização atesta que a contribuinte apresentou os contratos de câmbio referentes aos anos de 2011 e 2012 e parte de 2014.

A Impugnante apresentou notas fiscais de entrada e de saída, contratos de câmbio, arquivos de Importação e exportação, tabela de mercadorias/serviços, documentação técnica dos sistemas de processamento de dados utilizados, livros fiscais digitais e outros dados. Tais documentos gozam de presunção de veracidade, competindo ao Auditor Fiscal desconstituí-los, comprovando que a Impugnante agiu de forma simulada, o que não correu no caso concreto, até mesmo por impossibilidade material, eis que fraude não há.

Em relação às Declarações de Importação autuadas registradas a partir de dezembro de 2008 como já dito, a fiscalização parte da premissa de que os recursos registrados na contabilidade da interessada como sendo provenientes de pagamentos de vendas anteriores seriam em verdade, adiantamentos de recursos que seriam utilizados nas importações.

Ocorre que não há nos autos demonstração de que ditos lançamentos contábeis não correspondam aos fatos a que se referem. Nesse sentido, os lançamentos que se referem ao

pagamento de antas fiscais de venda são presumidamente corretos cabendo à fiscalização demonstrar sua acusada utilização simulada. Ao que consta dos autos, as notas fiscais se referem a vendas anteriores de mercadorias, cuja entrega foi realizada ou, ao menos, não foi contestada pela fiscalização. Assim, não se pode afastar os efeitos financeiros que referidos lançamentos contábeis demonstram.

Todavia, para concluir pela imprestabilidade da contabilidade, a Fiscalização recorreu a informações que possuía acesso, registradas no SPED. A Fiscalização sabia que a MULTIMEX não tinha apresentado os demonstrativos contábeis de forma adequada no referido sistema, mas mesmo assim vale-se desse sistema para concluir pela imprestabilidade da contabilidade, quando poderia concluir pela existência de indícios de atividade lícita. Mais, desconsidera todas as informações prestadas pela contribuinte e, na conclusão pela imprestabilidade da contabilidade, considera as informações constantes do SPED desfavoráveis à contribuinte, desconsiderando aquelas que sabia fazerem prova a favor da contribuinte.

Transcreve trecho do auto de infração.

Por fim, estabelece, de forma arbitrária e ilegal como já demonstrado, como único meio de prova para comprovar a origem lícita, disponibilidade e uso de recursos no comércio exterior os demonstrativos contábeis.

Na verdade, não poderia. Não poderia porque, como demonstrado, não há na legislação de regência norma jurídica que determine que somente os demonstrativos contábeis podem ser utilizados para fins de comprovar a origem, disponibilidade e transferência de recursos empregados em operações de comércio exterior. Na verdade, todos os meios admitidos em direito são válidos para se fazer a prova, ao contrário do que de forma subjetiva, discricionária, abusiva e arbitrária estabeleceu a Fiscalização.

Conforme demonstrado, a douta Fiscalização teve acesso aos dados de um auto de infração lavrado pela Delegacia da Receita Federal em Vitória/ES, onde consta o balanço patrimonial de 2009 da MULTIMEX.

Nesse balanço há provas suficientes que a Impugnante possuía recursos com origem lícita capaz de fazer frente às suas operações de comércio exterior (doc.2). Da análise das disponibilidades, do estoque declarado, do capital social e da reserva de lucro, bem como da capacidade de financiamento das operações, verifica-se facilmente a capacidade econômica e financeira da Impugnante. Ou seja, a referida demonstração contábil faz prova a favor da Impugnante.

Transcreve o artigo 923 do Decreto 3000/1999.

A Fiscalização também poderia ter tido acesso à sentença prolatada pela Alfândega de Santos/SP no processo

administrativo nº 11128.001870/2010-66, onde consta que a Impugnante possuía recursos com origem lícita capazes de permitir as operações de comércio exterior que praticava. Assim, na verdade a Fiscalização Aduaneira, muito embora pudesse considerar imprestável a contabilidade da Impugnante, não poderia jamais afirmar que a mesma não tinha capacidade econômica e financeira, origem lícita de recursos, que justificassem as transações comerciais internacionais e importadas.

Admitindo-se, porém, que na fase litigiosa do processo administrativo fiscal a Impugnante pode juntar provas que instruem o lançamento de ofício, tais provas, se apresentadas, devem ser consideradas pela autoridade julgadora, vinculada principalmente aos princípios da legalidade, busca da verdade material e do devido processo legal. E por essa ótica resta provado que a Impugnante possuía recursos suficientes para lastrear suas operações comerciais, devendo ser julgada improcedente, no mérito, a pretensão da fiscalização.

A OFENSA AO PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. IMPROPRIEDADE DA ALEGAÇÃO DE INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA PRESUMIDA

Em apertada síntese, por meio do presente Auto de Infração o AFRFB imputa a prática da infração de interposição fraudulenta, sob a alegação de que a Impugnante não teria comprovado a origem dos recursos empregado, em seu processos de importação.

Transcreve trecho do auto de infração.

Verifica-se, com a devida vênia, que, sem qualquer base legal o AFRFB concluiu que inconsistências na escrituração contábil de uma empresa seriam sinônimo de ausência de comprovação de recursos utilizados nas operações de importação.

Portanto, a tese fiscal de que haveria interposição fraudulenta no caso concreto está calcada na indevida extensão dos efeitos decorrentes de inconsistências na escrituração fiscal de uma empresa.

Transcreve trecho do auto de infração.

Ocorre que, data máxima vênia, o descumprimento de obrigação acessória não se confunde, ou não deveria se confundir, por ausência de previsão legal, com a infração de interposição fraudulenta.

Tampouco o fato de a contabilidade de uma empresa se mostrar imprestável evidencia que ela não possui capacidade econômica e financeira, conforme pretende levar a crer o Fisco em sua autuação.

Todavia, as informações e os documentos apresentados pela Impugnante não foram considerados pela Fiscalização, pois o

AFRFB insistiu que os lançamentos contábeis da empresa deveriam ser corrigidos para que fosse possível verificar a origem de seus recursos.

Esclarece-se que durante a fiscalização a Impugnante foi surpreendida pelo fato de o escritório de contabilidade contratado pela empresa não estar escriturando devidamente seus livros fiscais.

Como prova de sua boa-fé, a Contribuinte informou tal fato ao AFRFB autuante, solicitando prazo para regularizar sua escrituração.

Transcreve trecho do Auto de Infração.

Em momento algum, a Impugnante visou se eximir de sua responsabilidade, sendo pertinente destacar que a documentação solicitada pela Fiscalização diz respeito a milhares de Declarações de Importação, devendo ter sido concedido prazo compatível com o volume de informações solicitadas.

No caso concreto, diante das inconsistências verificadas na escrituração contábil da empresa (e que estavam sendo solucionadas), o Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil encerrou a fiscalização e presumiu que a importadora não teria capacidade econômica e financeira para honrar com seus compromissos.

Junta textos da jurisprudência administrativa: (acórdão nº 0814655 de 14 de Janeiro de 2009).

Transcreve o inciso V, do artigo 23 do Decreto Lei nº 1.455/76.

Tendo em vista que estamos diante de uma presunção relativa, o contribuinte pode provar sua condição de real adquirente de outras formas, e não apenas pela via extenuante e exaustiva da escrituração contábil traçada pelo AFRFB, como se fosse aquela a única forma de refutai a presunção.

Com a devida vária, as inconsistências na escrituração contábil de uma empresa não implicam necessariamente na conclusão de que existe uma interposta pessoa, se circunstância demonstrarem de forma inequívoca que a empresa Importadora á, de fato, a real adquirente.

A delimitação do entendimento de que o artigo 23, §2, do Decreto-lei 1,455/76 prevê uma presunção relativa é extremamente relevante, pois demonstra que uma empresa que tenha falhas na sua contabilidade não é necessariamente "laranja", nem interposta pessoa, de ninguém.

Em que pese as falhas destacadas pela Fiscalização, a Impugnante possui origem lícita para seus recursos que decorrem da receita operacional bruta resultante de vendas de mercadorias, além de empréstimos bancários e até mesmo créditos concedidos por seus exportadores, conforme os anexos documentos no item 73 desta Impugnação.

Tal fato já foi reconhecido pela própria Secretaria da Receita Federal do Brasil, por meio da Alfândega do Porto de Santos, nos autos do processo nº 11128.001870/2010-66, ao analisar a operação de importação por encomenda registrada por meio da DI nº 09/12039404.

Transcreve trecho do processo nº 11128.001870/2010-66.

Ademais, os números declarados à RFB denotem uma robustez financeira suficiente para suportar com folga uma operação de importação da ordem de cento e cinquenta mil reais, como é o caso presente.

Assim posto, não vemos como prosperar a pena de perdimento proposta pela fiscalização.

Considerando os livros da Impugnante imprestáveis, era dever do Auditor Fiscal aprofundar sua fiscalização por meio de outros elementos de provas e diligências complementares em nome da verdade material.

Transcreve o artigo 512, do Decreto n.a 7.212, de 15 de junho de 2010.

Competiria ao Auditor Fiscal, portanto, buscar e analisar os elementos que se encontravam à sua disposição, a fim de apurar se a importadora possuía ou não capacidade econômica e não concluir pela prática de uma infração, sem qualquer indício da prática de fraude.

Transcreve o artigo 149 do Código Tributário Nacional.

Junta textos da doutrina de Aurélio Pitanga Seixas Filho: (Princípios Fundamentais do direito administrativo tributário: a função fiscal Rio de Janeiro: Forense, 2001 Páginas 4546).

Destaca-se que, para o AFRFB, bastaria a verificação de problemas na escrituração contábil da empresa para restar caracterizada a suposta interposição fraudulenta presumida. Ocorre que o CARF já decidiu que a não apresentação dos livros fiscais configura descumprimento de obrigação acessória e não a caracterização,

por si só, de interposição fraudulenta: (Acórdão nº 240101.864).

Comenta o Acórdão 0735.071, proferido, por unanimidade pela 1ª Turma, da DRJ/FNS.

Afastando o entendimento de que apenas a escrituração contábil de uma empresa é elemento hábil a demonstrar a origem de seus recursos, a DRJ/FNS destaca que, a origem dos recursos deve ser considerada lícita, ainda que tenham divergências em sua escrituração fiscal.

Os recursos utilizados para o pagamento das despesas com o fechamento do câmbio e com os tributos aduaneiros possuem como origem vendas de mercadorias no mercado interno.

Frise-se que as Notas Fiscais são consideradas documento idôneo para comprovar a origem de receita.

Transcreve os Acórdãos nº 1221389 e nº 0723981.

Os recursos utilizados para as despesas aduaneiras também possuem origem em empréstimos bancários, conforme se verifica dos contratos anexos no item 73 desta Impugnação.

Demonstrado que o contribuinte possui capacidade econômica e financeira própria para arcar com as despesas dos processos de importação, deve ser afastada qualquer presunção de interposição fraudulenta, em homenagem ao princípio da verdade material.

INEXISTÊNCIA DE FALSIDADE IDEOLÓGICA, INEXISTÊNCIA DE SIMULAÇÃO DE NEGÓCIO JURÍDICO

Utilizando o recurso da integração das normas e da analogia, é de se verificar se a falsidade ideológica está abarcada pelo tipo legal aduaneiro acima, e se deve ser (dever-ser) aplicada, in casu, a pena de perdimento. Nesse Ser, por diversas razões é possível afirmar que a falsidade ideológica na fatura comercial está presente no subfaturamento, na fraude de valor, nas divisas fraudes relacionadas a infrações qualificadas, todas punidas com multas e não com a pena de perdimento.

Sempre que há dolo em alguma infração administrativa decorrente de falsa declaração ou documento com conteúdo falso, a falsidade é ideológica, e as penalidades erigidas pelas diversas normas legais sempre referem-se a multas, administrativas ou tributárias. Ou seja, numa análise sistemática do ordenamento jurídico pátrio, impõe-se, em casos de falsidade ideológica com reflexos na seara tributária e/ou aduaneira, apenas aplicação de pena de multa, seja sobre o valor da mercadoria, seja tributária, como comumente é efetuado pela aduana nacional. Reprise-se, falsidade ideológica, mesmo que pela via da simulação, não enseja a aplicação da pena de perdimento nos termos do artigo 105, VI, do DL 37/66 (art. 689, VI, do RA).

Com efeito, falsidade ideológica seria a dolosa inserção (ou omissão) de informação falsa em documento necessário ao desembaraço aduaneiro de mercadoria importada. No caso em tela, a informação falsa possível seria a omissão do real comprador no exterior, e isso não ocorreu porque o real importador foi a MULTIMEX, utilizando recursos próprios.

Finalizando, para se constatar um negócio aparente (simulado ou fraudulento) faz-se necessário a comprovação da dolosa intenção que tenha resultado em vantagem.

A Impugnante em nenhum momento abusou dos meios jurídicos para sofrer carga tributária inferior à sua capacidade econômica, não podendo ser desconsiderado, na forma da lei, o revestimento dado ao seu negócio.

Fica claro que no caso em análise houve precipitada e descuidada alegação de simulação e de falsidade de documentos pela fiscalização.

O artigo 9º do Decreto n.70.235/1972 determina que a autoridade fiscal produza provas para exigir crédito tributário ou para penalizá-lo.

Junta textos da jurisprudência administrativa: (Acórdão nº 07-12919). AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DO DOLO ESPECÍFICO DE FRAUDAR IMPOSSIBILIDADE DE CARACTERIZAÇÃO DA INFRAÇÃO DE INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA.

A Fiscalização acusa a Impugnante de ter supostamente cedido seu nome para ocultar o real importador das mercadorias e lavrou Auto de Infração exigindo multa equivalente ao valor aduaneiro dos bens.

Transcreve trecho do voto do Cons. João Carlos Cassuli: (Acórdão nº 3402002.2275).

Não há qualquer demonstração de fraude ou simulação pela Impugnante, até mesmo por impossibilidade material.

Considerando ser dementar do tipo o dolo de fraudar, inexistente no objeto dos autos, é de se concluir que tal infração não foi praticada.

Junta textos da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: (Acórdão nº 30239.026).

Consoante já reconhecido pelo CARF, se não há prova da existência de ato dissimulado, não há simulação e deverá ser cancelado o lançamento fiscal, pois não havendo prova de simulação ou fraude, a hipótese legal prevista no artigo 23, V, do Decreto-Lei n.s 1.455/76 não se realiza: (Acórdão 3402002.277 4a Câmara/2Turma Ordinária).

Frise-se que as declarações da autoridade fiscal não gozam de presunção de legalidade, só possuindo fé pública aqueles atos em que a lei não determinar que ele produza provas do que declarou ou naqueles em que a lei declare expressamente a existência dessa fé pública.

Junta textos da jurisprudência administrativa: (Acórdão nº 0712.597).

AUSÊNCIA DE DANO AO ERÁRIO EM RAZÃO DO NÃO COMETIMENTO DAS ALEGADAS INFRAÇÕES. PRESUNÇÃO DE INOCÊNCIA.

O entendimento exposto é consequência da observância do Princípio da presunção de inocência princípio que se irradia por todo o ordenamento, inclusive na ordem tributária por fazermos parte de um Estado Democrático de Direito, onde são garantidas a liberdade e a propriedade. Esse princípio fundamental

encontra-se expresso no art. 5º, LVII, da Constituição Federal e determina que os cidadãos desse a qual pertencem os contribuintes só podem ser considerados violadores do ordenamento Jurídico em que estão inseridos o sistema constitucional tributário se contra eles existirem fatos consistentes que demonstrem, de forma incontroversa, a ofensa praticada.

Resta evidenciado que na descrição detalhada constante da autuação não restou demonstrada a participação da Impugnante na prática de qualquer ilícito administrativo ou tributário. Assim como não ficou demonstrado que a Impugnante intencionalmente simulou operações de comércio exterior, ocultou o real importador ou adquirente, ou incorreu em falsidade ideológica.

Nada disso restou provado.

Também não está demonstrada a vantagem em atuar da maneira como descrita pela fiscalização ou de simular qualquer operação, já que constava dos documentos de importação e efetuou o pagamento pelas mercadorias importadas, como demonstram os contratos de fechamento de câmbio em seu nome no Banco Central.

Para que seja caracterizado o dano ao erário e, por consequência, seja aplicada a pena de perdimento, pressupõe-se, que seja comprovada a ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou responsável pela operação e que esta ocultação tenha ocorrido mediante fraude ou simulação, que autorizam concluir que ha falsidade ideológica em documento necessário ao embarque ou desembarço e mercadoria importada.

O legislador faz uma única exceção ao ônus da prova da Fiscalização na hipótese de interposição fraudulenta de terceiros presumida caso não comprovada a origem, disponibilidade e transferência de recursos empregados (§ 2º, inc. V, do art 23 do Dec. Lei 1.435/76).

Ocorre que demonstram não ser o caso de não comprovação de origem disponibilidade e transferência de recursos empregados em operações de comércio exterior, haja vista que a Impugnante demonstrou ter utilizado recursos próprios frente às importações que realizou.

Ademais, para que haja a fraude há que existir dolo, o elemento subjetivo do tipo que não restou identificado. Outrossim, é imperioso que se, a demonstrada cabalmente e que houve simulação, a qual redunde em falsidade ideológica e uso de documentos falsos no despacho aduaneiro de importação. Se todos os tributos foram pagos na importação e na revenda, não ao ha irregularidades dementais nos processos de importação e as mercadorias conferem com as que foram declaradas, onde poderia estar a possibilidade e fraudar e lesar os cofres públicos por parte da Impugnante? Convém ressaltar que não basta alegar, é preciso provar, e prova contra a Impugnante é tudo o que não existe nesses autos.

A Impugnante jamais agiu com dolo ou intenção de ocultar qualquer documento ou operação comercial da qual tenha feito parte.

AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE DANO AO ERÁRIO EM FACE DO RECOLHIMENTO DOS TRIBUTOS INCIDENTES.

A autoridade fiscal não se atentou para o fato de que não há incidência do imposto sobre produtos industrializados para as mercadorias em questão.

Deveras, a mercadoria importada situa-se fora do campo de incidência do IPI (ou alíquota zero), de forma que a suposta fraude narrada nos autos não possui qualquer potencialidade lesiva ao erário.

Com a devida vênia, afigura-se impossível imaginar uma conduta dolosa por parte da Impugnante visando ao cometimento de alguma fraude para reduzir a carga tributária, pois as mercadorias não sofrem a incidência do IPI. Portanto, ainda que se admita exclusivamente para fins de argumentação, a prática da suposta fraude imputada pela Impugnante não gera qualquer lesão aos cofres públicos.

Junta textos da jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 4ª Região.

Demonstrado que as mercadorias objeto dos autos não sofrem a incidência do IPI e, conseqüentemente, não há qualquer conduta dolosa visando a sua supressão, manifestamente improcedente o presente Auto de Infração, pois a conduta não se coaduna com a hipótese de dano ao erário prevista no artigo 23 do Decreto 1.455/76.

A LEI Nº 11.488/2007 E A MULTA DE 10% Na remota hipótese de restarem afastados os argumentos esposados e se considerar correta a imputação da prática de interposição fraudulenta, ainda assim o lançamento deve ser julgado improcedente, haja vista a inobservância do disposto na Lei 11.488/2007.

Com efeito, o Fisco jamais deveria ter aplicado à importadora a sanção de perdimento das mercadorias e muito menos a conversão do perdimento em pecúnia, pois a Lei 11.448/07 é clara ao determinar que as pessoas jurídicas que praticam interposição fraudulenta devem ser sancionadas com multa de 10% do valor da operação acobertada.

Transcreve o artigo 33 da Lei nº 11.488/2007.

Portanto, afigura-se incongruente aduzir que a Impugnante não seria a real adquirente das mercadorias e, ao mesmo tempo, exigir dela crédito relativo à conversão da penalidade de perdimento em multa (pena aplicável ao adquirente dos bens), sob pena de bis in idem.

Se a Impugnante é interposta pessoa, se não adquiriu as mercadorias, como cobrar-lhe a devolução das mesmas (perdimento) ou impor-lhe multa de 100% do valor dos bens?

Data máxima vênia, tanto o artigo 33, da Lei 11.488/07 quanto o inciso V, do artigo 23, do Decreto-lei nº 1.475/76 tratem de uma única conduta ("ocultação dos reais intervenientes da operação de importação") e, desta forma, dever ser aplicada a norma mais específica para o caso (princípio da especialidade).

A aplicação cumulativa dessas sanções sobre a importadora ostensiva não somente viola o princípio da especialidade, como constitui um bis in idem.

Junta textos da jurisprudência administrativa: (Acórdão 3402002.362).

Dessa forma, mesmo que se admitisse a prática de "interposição fraudulenta" (o que não ocorreu no presente caso), o lançamento deve ser julgado improcedente, haja vista que, nesta hipótese, aplicar-se-ia o disposto na Lei 11.488/2007 com a incidência de multa de 10% àquele que supostamente teria "cedido seu nome" para ocultar o real sujeito passivo da obrigação tributária.

DO PEDIDO Diante das razões exaustivamente demonstradas nessa impugnação, requer a Impugnante que seja cancelado o presente Auto de infração ora impugnado e declarada sua nulidade, ou, alternativamente, no mérito seja julgada improcedente a ação fiscal em face da ausência de provas da prática das infrações apontadas, cancelando-se a pena de perdimento que lhe foi imposta, extinguindo-se assim o respectivo processo administrativo.

A DRJ considerou improcedente a impugnação com a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO II

Data do fato gerador: 12/02/2015

Dano ao erário por infração de não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas importações. Pena de perdimento das mercadorias, comutada em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria.

A presunção decorre de lei e implica na inversão do ônus da prova, atribuindo ao importador a responsabilidade da demonstração da forma de financiamento de suas importações.

A incidência do artigo 33 da Lei 11.488/2007 é específica para a prática EFETIVA da interposição fraudulenta de terceiros onde o importador de fato (SUJEITO PASSIVO OCULTO / REAL COMPRADOR) está identificado.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A recorrente apresentou recurso voluntário tempestivo onde retomou os argumentos da sua impugnação, que são devidamente analisados no voto deste acórdão.

Na análise do Recurso Voluntário pela 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento deste CARF, decidiu-se por unanimidade de votos, por meio da Resolução nº 3301-000.304 (fls. 36.076/36.093), converter o julgamento da lide em diligência. A determinação foi no sentido de que fosse estabelecida a conexão com o processo no. 12466.722113/20145-85. Cumpre consignar que ambos processos serão julgados na mesma sessão desta turma do CARF.

Cumpre consignar que os processos nº 12466.720114/2015-76, 12466.721649/2014-83 e 12466.722113/2014-85 serão julgados conjuntamente na mesma sessão desta turma do CARF.

É o relatório.

Voto

Conselheira Liziane Angelotti Meira

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais pressupostos legais de admissibilidade e deve ser conhecido.

A primeira alegação preliminar feita pela recorrente foi quanto à nulidade da intimação do Auto de Infração por edital, uma vez que a recorrente possuía endereço certo e sabido. Conforme se consignou na decisão recorrida, houve mudança de endereço da Recorrente, mas a Fiscalização envidou esforços e logrou a efetiva intimação da contribuinte, conforme excerto abaixo (fl. 7201):

A MULTIMEX recebeu sua correspondência no novo endereço em 15/05/2014. Nesse termo, intimou-se a MULTIMEX a apresentar, em relação às importações por conta própria, os extratos originais das DIs e as vias originais dos documentos de instrução, no prazo de 5 (cinco) dias úteis. Também a empresa foi cientificada do indeferimento da prorrogação de prazo para entrega dos arquivos digitais, solicitada na resposta de 29/04/2014.

Importante destacar que, em 16/05/2014, compareceu perante a fiscalização procurador com poderes substabelecidos, que tomou ciência do TERMO DE INTIMAÇÃO Nº 2014-00040-006, conforme TERMO DE CIÊNCIA PESSOAL (CIÊNCIA PESSOAL 2014 00040 006).

Em 14/05/2014, a MULTIMEX apresentou resposta (RESPOSTA 14 05 2014) ao TERMO DE DILIGÊNCIA E INTIMAÇÃO 2014-00040-005. Foi através desse termo que a fiscalização comunicou à MULTIMEX sua inclusão no

procedimento previsto na 228/2002, e a intimamos a apresentar livros, documentos e informações relativas ao período de 2014 incluído na fiscalização.

Portanto, a fiscalização observou à legislação aplicável.

Dessa forma, mantém-se o entendimento da decisão recorrida nessa preliminar.

Alega adiante (item III.1) a preliminar de nulidade do procedimento de fiscalização porque o Fiscal teria aplicado o procedimento especial da IN 228/02 sem prévia autorização do inspetor da Alfândega ou da Coana.

Cumpre anotar que o Mandado de Procedimento Fiscal é um instrumento administrativo, cujo eventual descumprimento poderia levar a efeitos administrativo-funcionais, mas não é requisito essencial do lançamento, nem altera a competência do auditor fiscal para a realização da fiscalização, nem para a lavratura do Auto de Infração, cuja atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, nos termos do parágrafo único do artigo 142 do CTN.

Destaca-se ainda que a Lei nº 10.593/2002, em seu artigo 6º, dispõe sobre a competência do auditor fiscal, estabelecendo que o Poder Executivo poderia regulamentar as atribuições, o que foi efetivado pelo Decreto nº 6.641/2008, que em seu artigo 2º dispôs sobre a competência para constituir o crédito tributário e praticar os atos relacionados ao controle aduaneiro etc, abaixo transcrito:

Art. 2º São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil:

I - no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil e em caráter privativo:

a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário e de contribuições

[...]

c) executar procedimentos de fiscalização, praticando os atos definidos na legislação específica, inclusive os relacionados com o controle aduaneiro, apreensão de mercadorias, livros, documentos, materiais, equipamentos e assemelhados

d) examinar a contabilidade de sociedades empresariais, empresários, órgãos, entidades, fundos e demais contribuintes, não se lhes aplicando as restrições previstas nos arts. 1.190 a

1,192 do Código Civil e observado o disposto no art. 1.193 do mesmo diploma legal;

A recorrente alegou que a fiscalização não provou a imprestabilidade da contabilidade, nem a falta de origem lícita e disponibilidade dos recursos e presumiu que todas

as importações foram fraudulentas. Neste ponto, conforme já informado na decisão recorrida, as alegações de falta de prova por parte da fiscalização a validar a presunção do §2º do artigo 23 do Decreto nº 1.455/1976, e as alegações de ilegalidade, atipicidade e cerceamento de defesa estão ligadas à produção probatória confundem-se com o mérito.

Salienta-se que a descrição dos fatos foi clara no sentido de aplicação da multa prevista no §3º do artigo 23 do Decreto nº 1.455/1976, transcrito abaixo, por presunção de interposição fraudulenta prevista em seu §2º, abaixo transcrito, em decorrência da não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados na importação.

Art 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias:

[...]

V - estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

[...]

§ 1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

§ 2º Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

§ 3º As infrações previstas no **caput** serão punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, observados o rito e as competências estabelecidos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010)

O mérito do litígio se concentra na comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos.

Neste ponto, a recorrente a arguiu que a fiscalização não provou que a contribuinte não possuía capacidade financeira, mas apenas presumiu, a partir da imprestabilidade da contabilidade mercantil, tal incapacidade. Alega a Recorrente que comprovou a origem lícita de recursos; demonstrando que obteve (fl. 7269):

- financiamento bancário efetivo, reiterado e contínuo ao longo dos anos para seu capital de giro;
- desconto de duplicatas em bancos de suas vendas no mercado nacional, gerando capital de giro;

- financiamento especial (FINIMP) na importação de máquinas e equipamentos para seu capital de giro;
- concessão de linha de crédito por seus fornecedores, de seus principais e maiores produtos, o que lhe permitiu fluxo de caixa com a origem de recursos dos seus próprios fornecedores no exterior.
- fluxo de caixa decorrente de suas vendas realizadas no mercado interno;
- fluxo de caixa decorrente dos recursos auferidos por meio das subvenções para investimento e/ou benefícios fiscais concedidas pelos Estados, especialmente de Rondônia e Espírito Santo, relativo ao ICMS;

Ressalte-se que a acusação fiscal é de que o importador MULTIMEX não comprovou a origem lícita, a disponibilidade e a efetiva transferência dos recursos empregados no comércio exterior.

Tratando-se de importação por encomenda, é o importador o responsável pela aquisição da mercadoria no exterior, efetuando o pacto de compra e venda e sendo o responsável pelo pagamento do preço da mercadoria e das despesas de sua nacionalização. Assim, deve dispor de capacidade econômico-financeira para tanto.

A partir de indícios de incompatibilidade entre o volume transacionado e a capacidade econômico-financeira da recorrente, a fiscalização deu início ao procedimento especial da IN SRF 228/2002 tendente à verificação da comprovação da origem lícita, a disponibilidade e a efetiva transferência, se for o caso, dos recursos necessários à prática das operações. Das intimações, restou evidenciado que a contabilidade era imprestável, pois não apresentava os lançamentos relativos às movimentações financeiras, inclusive bancárias.

Após intimações e reintimações, a recorrente também não entregou os extratos bancários, informando que estariam representados nos demonstrativos contábeis, as planilhas de formação de preços que identificam os custos e despesas incorridos nas importações, alegou não possuir os DANFES das notas fiscais emitidas, conforme consta do Auto de Infração (fl. 12):

Em 29/04/2014, a MULTIMEX apresentou nova resposta (RESPOSTA 29 04 2014), onde informou, em resumo: alegou não ter condições nem conhecimentos técnicos para corrigir os leiautes dos arquivos da IN 86/2001, e solicitou mais 30 dias de prazo, que indeferimos, haja vista a constante demora no atendimento às intimações; alegou não possuir os DANFES das NFe emitidas, e que não tem condições de apresentá-los; apresentou uma caixa de arquivo morto contendo contratos de câmbio e, posteriormente, em 05/05/2014, complementou o atendimento apresentando mais duas caixas de arquivo morto com outros contratos de câmbio.

Em relação ao pedido do extrato original das DI relativas às importações por conta própria, a Recorrente respondeu, conforme fl. 26/27 do Auto de Infração:

que, devido à instauração do procedimento especial previsto na IN SRF 228/2002, não tem condições de gerar faturamento e manter uma estrutura operacional mínima; que demitiu seus funcionários; e que não tem condições operacionais para separar os documentos e entregá-los na forma solicitada, ou seja, agrupados por DI e em ordem cronológica. Requereu prorrogação de prazo até dia 06/06/2014.

(...)

Em 05/06/2014, intimamos a MULTIMEX a apresentar, em relação às importações por encomenda, os extratos originais das DIs e as vias originais dos documentos de instrução. A empresa não apresentou resposta e não prestou qualquer esclarecimento, razão pela qual foi autuada também em relação a esses documentos, através do Auto de Infração nº 0727600/00401/14, consubstanciado no Processo Digital nº 12466.722001/2014-24.

Assim, ao longo dos trabalhos não foram disponibilizados os documentos solicitados ou o foram em desordem, com pedidos de prorrogação de prazos por vezes sem justificativa, pois que se referiam a documentos e arquivos aos quais a recorrente estava, legalmente, obrigada a mantê-los em perfeita ordem. Alegou, a recorrente, a falta de funcionários e conhecimentos técnicos para proceder ao atendimento de algumas entregas de documentos e arquivos digitais da contabilidade.

A fiscalização concluiu que (fl. 22):

A empresa não apresentou os documentos de instrução das DI, e nem dispõe de contabilidade idônea. Os documentos citados pela MULTIMEX nem sempre identificam a operação de importação, e a empresa sequer foi capaz de apresentar os documentos de instrução por DI, quanto mais os comprovantes de despesas e custos.

A inexistência desses controles gerenciais é claro indício de **interposição fraudulenta**, onde a empresa que registra a Declaração de Importação em seu nome não é o verdadeiro responsável pela operação, mas uma mera mandatária, que não tem o total controle das operações e não pretende expor ao Fisco a forma que as operações são realizadas, para não revelar a fraude. (grifou-se)

De fato, a análise da ECD de 2010, 2011 e 2012 revelou as seguintes incorreções (fl. 45 e seguintes):

1. Com relação à escrituração de 2010, as contas do ativo circulante não foram adequadamente divididas no plano de contas, bem como não foram corretamente escrituradas, conforme explicitado abaixo:

a. Todas as contas do ativo circulante, inclusive “Duplicatas a receber” (11104) e “Estoques” (11107), foram reunidas na conta sintética “Disponível” (111), sendo que apenas as contas de disponibilidades, como “Caixa” (111010001) e “Bancos Conta Movimento” (11102), devem estar nesse agrupamento;

b. A conta “Caixa” (111010001) e “Bancos Conta Movimento” (111020025) só possuem dois lançamentos, no primeiro e último dia do ano, sem históricos ou contra partidas que evidenciem a natureza econômica do lançamento ou façam referência ao documento probante, conforme abaixo:

Data	Cód.Conta	Conta	D/C	Valor	Saldo	D/C	Histórico
01/01/10	231030002	Prejuízo Acumulado	D	4.651,35	0		Valor Ref.
01/01/10	111010001	Caixa	C	4.651,35	0		Valor Ref.
31/12/10	111010001	Caixa	D	4.651,35	4.651,35	D	Valor Ref.
31/12/10	211090001	Outras Obrigações a Pagar	C	4.651,35	4.651,35	D	Valor Ref.

Data	Cód.Conta	Conta	D/C	Valor	Saldo	D/C	Histórico
01/01/10	231030002	Prejuízo Acumulado	D	486.558,75	0		Valor Ref.
01/01/10	111020025	Bancos Conta Movimento	C	486.558,75	0		Valor Ref.
31/12/10	111020025	Bancos Conta Movimento	D	2.248.790,00	2.248.790,00	D	Valor Ref.
31/12/10	211090001	Outras Obrigações a Pagar	C	2.248.790,00	2.248.790,00	D	Valor Ref.

c. As contas de “Aplicações Financeiras” (11103) só possuem lançamentos no último dia do ano, sem históricos ou contra partidas que evidenciem a natureza econômica do lançamento ou façam referência ao documento probante, conforme abaixo:

Data	Cód.Conta	Conta	D/C	Valor	Saldo	D/C	Histórico
31/12/10	111030005	Aplicações Banco do Brasil ref. DL LP	D	306.849,23	306.849,23	D	Valor Ref.
31/12/10	111040002	Cientes IPCOT	C	306.849,23	306.849,23	D	Valor Ref.
31/12/10	111030004	Aplicações Banco do Brasil CDB/RDB	D	146.877,98	453.727,21	D	Valor Ref.
31/12/10	111040002	Cientes IPCOT	C	146.877,98	453.727,21	D	Valor Ref.
31/12/10	111030003	Aplicações Bandes	D	21.930,37	475.657,58	D	Valor Ref.
31/12/10	111040002	Cientes IPCOT	C	21.930,37	475.657,58	D	Valor Ref.
31/12/10	111030006	Consórcio Rodobens	D	25.360,37	501.017,95	D	Valor Ref.
31/12/10	111040002	Cientes IPCOT	C	25.360,37	501.017,95	D	Valor Ref.
31/12/10	111030007	Fundo de Reserva	D	1.661,48	502.679,43	D	Valor Ref.
31/12/10	111040002	Cientes IPCOT	C	1.661,48	502.679,43	D	Valor Ref.
31/12/10	111030008	Honda Leasing	D	105.437,66	608.117,09	D	Valor Ref.

31/12/10	111040002	Cientes IPCOT	C	105.437,66	608.117,09	D	Valor Ref.
31/12/10	111030009	Itau Leasing	D	105.168,96	713.286,05	D	Valor Ref.
31/12/10	111040002	Cientes IPCOT	C	105.168,96	713.286,05	D	Valor Ref.
31/12/10	111030010	Bradesco Leasing	D	84.962,20	798.248,25	D	Valor Ref.
31/12/10	111040002	Cientes IPCOT	C	84.962,20	798.248,25	D	Valor Ref.

2. Com relação à escrituração do ano-calendário 2011, as contas do Ativo Circulante não foram escrituradas. Há apenas um lançamento na conta “Caixa” (1.1.01.001.5), no primeiro dia do ano, conforme abaixo:

Data	Cód.Conta	Conta	D/C	Valor	Saldo	D/C	Histórico
01/01/11	1.1.01.001.5	Caixa	D	100.000,00	100.000,00	D	Valor Referente Capital Social
01/01/11	2.4.01.001.2348	Capital Social	C	100.000,00	100.000,00	D	Valor Referente Capital Social

Data Cód.Conta Conta D/C Valor Saldo D/C Histórico

3. Com relação à escrituração de 2012, as contas do ativo circulante não foram adequadamente divididas no plano de contas, bem como não foram corretamente escrituradas, conforme explicitado abaixo:

a. Todas as contas do ativo circulante, inclusive “Duplicatas a receber” (1.11.04.0000) e “Estoques” (1.11.07.0000), foram reunidas na conta sintética “Disponível” (1.11.00.0000), sendo que apenas as contas de disponibilidades, como “Caixa” (1.11.01.0001) e “Bancos Conta Movimento” (1.11.02.0000), devem estar nesse agrupamento;

b. As contas do ativo circulante não foram escrituradas. Há apenas um lançamento na conta “Caixa” (1.11.01.0001), no primeiro dia do ano, cujo histórico aponta que não houve movimento, conforme abaixo:

Data	Cód.Conta	Conta	D/C	Valor	Saldo	D/C	Histórico
01/01/12	1.11.01.0001	Caixa	D	0,01	0,01	D	SEM MOVIMENTO
01/01/12	2.11.01.0001	Fornecedores	C	0,01	0,01	D	SEM MOVIMENTO

Verificou-se que a contabilidade de fato era imprestável para comprovar a origem lícita, a transferência e a disponibilidade dos recursos utilizados nas operações de importação, pois não refletia as movimentações financeiras, especialmente as bancárias, efetuadas pela recorrente. Em resposta, a recorrente informou que tivera problemas com a contabilidade, que estaria empenhada em corrigi-la e solicitou prorrogações de prazo de 180 dias, embora tais problemas já eram de conhecimento da recorrente desde meados de 2012,

quando já estava sendo fiscalizada em relação ao ano de 2008, cuja apresentação de ECD não fora cumprida.

A fiscalização demonstrou que o Diário de 2010 possuía apenas 136 lançamentos, quase todos no primeiro e último dia do ano, sem qualquer vinculação com as operações efetuadas em cada DI, de modo a comprovar a disponibilidade dos recursos por ocasião do pagamento do preço e das despesas de tributos e outras aduaneiras. O Diário de 2011 possuía apenas um lançamento de Caixa a Capital Social e o de 2012, também um único lançamento de Caixa A Fornecedores.

A fiscalização concedeu prazo até 28/05/2014 para apresentar a ECD de 2010 e até 28/07/2014 para apresentar as ECD de 2011, 2012 e 2013, mas a recorrente não cumpriu tais prazos e não prestou outros esclarecimentos. Posteriormente, apresentou a ECD de 2013, mas com apenas um lançamento de Caixa a Assistência Contábil de valor R\$ 1,00 (cf. fl. 56).

Está plenamente comprovada a imprestabilidade da contabilidade para comprovar a origem lícita, a transferência e a disponibilidade dos recursos utilizados nas operações de importação que giraram em torno de 2600 DI's e R\$ 33.423.039,79 no período de 2010 a 2014, sendo que deste montante, R\$ 154.591.519,12 eram importações por conta própria.

Sobre a exigência de se manter a escrituração contábil nas operações de importação e exportação está expressamente prevista no artigo 18 do Decreto nº 6.759/2009, assim como, de forma genérica, no artigo 251 do Decreto 3.000/1999 (RIR/99) e no artigo 509 do Decreto nº 7.212/2010 (RIPI/2010):

Art. 18. O importador, o exportador ou o adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem têm a obrigação de manter, em boa guarda e ordem, os documentos relativos às transações que realizarem, pelo prazo decadencial estabelecido na legislação tributária a que estão submetidos, e de apresentá-los à fiscalização aduaneira quando exigidos (Lei nº 10.833, de 2003, art. 70, caput):

§ 1º Os documentos de que trata o caput compreendem os documentos de instrução das declarações aduaneiras, a correspondência comercial, incluídos os documentos de negociação e cotação de preços, os instrumentos de contrato comercial, financeiro e cambial, de transporte e seguro das mercadorias, **os registros contábeis e os correspondentes documentos fiscais**, bem como outros que a Secretaria da Receita Federal do Brasil venha a exigir em ato normativo (Lei no 10.833, de 2003, art. 70, § 1º).(Grifo nossos)

Por seu turno, a recorrente juntou em impugnação contratos de empréstimo e financiamento à importação com diversos bancos, às fls. 911 e seguintes (BICBANCO, Banco do Brasil, Banco Santander, Banco Real, Banco Itaú); relação de faturas comerciais de importação (invoices), relação de DI's, saldos de aplicação e empréstimos em 31/12/2010, 31/12/2011, 31/12/2012, relatório do Banco Central do Brasil indicando as operações com os bancos referidos, relação de extratos de descontos de títulos liquidados com extratos bancários, cópia dos termos de entrega dos arquivos SINTEGRA de 2012, 2013 e 2014; contratos de venda de máquinas, lubrificantes e outros produtos, notas fiscais de serviços tomados, notas

fiscais de prestação de serviços de manutenção de máquinas, extratos de folhas de pagamento, contrato de representação comercial dos produtos da MULTIMEX, relação de clientes.

As origens foram resumidas nas planilhas de fls. 1604/1605, e seriam decorrentes de descontos de duplicatas, empréstimos e capital de giro, financiamento de importações, recebimento de operações próprias e por encomenda, créditos de subvenções e créditos concedidos por exportadores.

Segundo a Recorrente, os referidos documentos comprovariam a capacidade econômico-financeira da recorrente e que o registro contábil não é o único meio de prova, conforme artigo 6º da IN SRF nº 228/2002.

Realmente, referidos documentos são indicativos da origem de recursos lícita, conforme dispõe o artigo 4º e 6º da IN SRF nº 228/2002, abaixo reproduzidos:

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

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

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

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

[...]

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

I - integralização do capital social;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Porém, deve-se ter em mente que a comprovação deve ser da origem lícita, da transferência e da disponibilidade dos recursos empregados nas operações de importação.

Como bem esclarecido na decisão recorrida, é um trinômio que se deve comprovar e não apenas a origem ou a transferência ou a disponibilidade. Se os contratos apresentados podem servir de comprovação de origem, certamente não são suficientes para comprovar a transferência ou a disponibilidade. Se os extratos comprovam a transferência da liquidação dos descontos de títulos, certamente não são suficientes para comprovar a disponibilidade para execução das operações. Do mesmo modo, apenas a escrituração contábil, desacompanhada dos referidos documentos, também não é suficiente para comprovar a origem lícita, a transferência e a disponibilidade dos recursos.

Assim, é o conjunto probatório que deve se mostrar idôneo a comprovar o trinômio, ou seja, a origem lícita, a disponibilidade e a efetiva transferência dos recursos necessários à prática das operações. Tal distinção restou bem explanada no acórdão atacado, cujos fundamentos abaixo transcrevo (fl. 7397/7398):

Há que se ter em mente que para fins de comprovação do financiamento de operações de comércio exterior o trinômio origem, disponibilidade e transferência deve ser interpretado como um critério indivisível. A comprovação da origem, da disponibilidade ou da transferência de recursos utilizados em operações de comércio exterior tomados de forma isolada, não atende o preceito da norma: possibilitar a completa ciência do fluxo de dinheiro de que se vale o importador.

De outra forma, em não se adotando essa postura rígida, corre-se o sério risco de se deixar uma brecha que viabilize a utilização de transações com o exterior para operações destinadas à “lavagem de dinheiro”.

Para a demonstração do grau desse risco, que é elevado, procede-se primeiramente com a conceituação em separado de cada um dos três termos:

- Origem

Diz respeito à gênese lícita do recurso. Deve ser demonstrada de onde o recurso provém – se decorrente de atividades lícitas ou não e se em sua obtenção foram observadas as normas de incidência tributária, quando for o caso.

É muito comum que o importador intimado a fazer a comprovação dos recursos empregados em operações do comércio exterior exiba o saldo, ou até mesmo o extrato bancário, para demonstrar que possuía numerário suficiente para honrar a transação na data do fechamento do câmbio.

Esse tipo de prova evidência apenas que no momento de honrar a transação o importador possuía aquela disponibilidade e que de fato a importação foi paga.

Mas a fiscalização nunca põe em dúvida a existência do recurso para adimplemento da transação. Se não houvesse o recurso o contrato de câmbio não seria fechado. O depósito em conta corrente limita-se a demonstrar que ocorreu o pagamento da mercadoria importada na data avençada. Nada mais.

Outros se limitam a alegar a integração do Contrato Social. Mas a questão perdura: O recurso que integralizou o Contrato Social é de origem lícita?

Ao se falar em origem se quer saber **o que ocasionou o surgimento do recurso na conta bancária do importador.** O que propiciou o depósito. Sua causa. De onde e quando adveio. Qual sua efetiva contrapartida lícita.

Portanto, a comprovação origem lícita não é suficiente. É preciso que se demonstre a origem lícita do recurso e sua disponibilidade no momento de se honrar a operação de comércio exterior, coincidente em datas e valores, não só para fins de fechamento de câmbio, como também para suportar todo o encargo decorrente da nacionalização, circulação, distribuição e venda de bens importados.

- Disponibilidade

É a demonstração que o importador possuía esse recurso disponível no exato momento de honrar a transação com o fornecedor externo (fechamento do câmbio). É a paridade entre a posse do numerário e o pagamento da obrigação na data em que ela ocorre.

O importador intimado a fazer a comprovação dos recursos empregados em operações do comércio exterior demonstra que vendeu um imóvel registrado em seu nome e que com aquele dinheiro iniciou suas operações de comércio exterior. A origem lícita do recurso resta demonstrada, mas quem garante que efetivamente aquele recurso foi utilizado para honrar a transação com o exterior? É necessário que se demonstre a posse desse recurso no momento do pagamento da obrigação.

De nada vale se demonstrar que a origem do recurso é lícita se no momento de honrar a transação não se prova que de fato se possuía aquele mesmo recurso. Ao se satisfazer com a origem lícita proveniente da venda de um imóvel, por exemplo, corre-se o sério risco de se permitir que recursos de origem ilícita financiem as operações de comércio exterior, tendo apenas por limite o valor da venda do imóvel. Quanto maior for o valor dessa venda, que serve para referendar a origem, mais quantidade de dinheiro se poderá “lavar”.

Portanto, a comprovação origem lícita não é suficiente. É preciso que se demonstre a origem lícita do recurso e sua disponibilidade no momento de se honrar a operação de comércio exterior.

- Transferência

É justamente a ligação entre a gênese e o destino do recurso. A demonstração de que o recurso permaneceu e migrou pelas vias regulares (legais) desde sua origem lícita até o adimplemento da obrigação com o fornecedor externo. É o que se denominou até então de seu “oferecimento a regular tributação”. Em outros termos, o recurso contabilizado à disposição da empresa para adimplir suas obrigações.

Um exemplo que ilustra bem a interação dessas três condições é a situação em que determinada pessoa jurídica foi constituída com um capital totalmente integralizado em dinheiro. Para que esse valor seja admitido em operações de comércio exterior, é necessário:

- que os sócios possuam disponibilidade para realizar a integralização (rendimentos declarados tributáveis, isentos ou não tributados). Se o valor integralizado pelos sócios está justificado em suas declarações de imposto de renda, presume-se tanto a origem lícita quanto sua disponibilidade; e

- comprovar a efetiva transferência, que nesse caso se faz por meio de crédito em conta-corrente da empresa, coincidindo em data e valor com a integralização de capital. Admite-se também como prova o saque do valor correspondente nas contas correntes bancárias dos sócios. Ou seja, em pelo menos "uma das pontas" da cadeia, deve ficar demonstrada a movimentação do recurso.

Se o importador não consegue efetuar a comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados na importação, isso implica na sua impossibilidade de **demonstrar o trânsito dos recursos pelas vias legais**.

De nada vale exibir o saldo em conta corrente, o volume de receitas, a quantidade de vendas, a margem de lucro praticada, se o importador nenhum demonstrar **o trânsito regular do recurso**, assim compreendido: A origem do recurso, sua disponibilidade no momento do fechamento do câmbio, e sobretudo, o seu trânsito pelas vias contábeis para honrar cada importação praticada.

O impugnante empresa MULTMEX alega no item (74) da impugnação:

74. Com relação ao Demonstrativo de Fluxo Financeiro, período compreendido entre 2010 e 2014, verifica-se que a Impugnante possuía, no ano de 2010, saldo mensal positivo em média superior a R\$ 1.500.000,00. No ano, perfazia um fluxo de caixa positivo de R\$ 17.000.000,00 considerando apenas receitas e despesas operacionais e empréstimos contraídos. Descontadas as despesas administrativas, o resultado continua positivo, em torno de R\$ 4.330.287,89. Nos anos posteriores do período submetido à fiscalização, o fluxo de caixa situa-se na faixa de R\$ 20.000.000,00 sem considerar as despesas administrativas. Isso é clara evidência que a empresa possuía recursos suficientes a sustentar suas atividades.

Como dito, é comum que o importador intimado a fazer a comprovação dos recursos empregados em operações do comércio exterior exiba o saldo, ou até mesmo o extrato bancário, para demonstrar que possuía numerário suficiente para honrar a transação na data do fechamento do câmbio.

É preciso que se demonstre a triangulação do recurso: **origem lícita do recurso e sua disponibilidade no momento de se honrar a operação de comércio exterior**, coincidente em datas e valores, não só para fins de fechamento de câmbio, como também para suportar todo o encargo decorrente da nacionalização, circulação, distribuição e venda de bens importados.

De nada vale se demonstrar que a origem do recurso é lastreada no volume de transações da empresa importadora se no momento de honrar a transação não se prova que de fato se possuía o recurso.

Quanto maior for esse volume, que serviria em princípio para referendar a origem, mais quantidade de dinheiro se poderá “lavar”.

E é onde a argumentação do impugnante nos remete: apresenta

como origem um capital de giro **anual** da ordem de anual total de R\$ 89.537.008,96, o que corresponde a **uma média mensal** de R\$ 7.461.418,00, **mas é incapaz de demonstrar** a triangulação do recurso: **origem lícita do recurso e sua disponibilidade no momento de se honrar a operação de comércio exterior**, dada que sua contabilidade é imprestável como será visto a seguir.

Sem a demonstração da triangulação do recurso, ou em outros termos, a não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados na importação, **fica caracterizada a prática presumida de interposição fraudulenta de terceiros**, nos moldes do §2º, do artigo 23 do Decreto Lei nº 1.455/76.

O impugnante empresa MULTMEX alega nos itens (78) e (79) da impugnação:

78. Assim, a contribuinte tanto vale-se de recursos próprios para importar mercadorias e nacionalizá-las, como importa por conta e ordem de terceiros. O rol de atividades da contribuinte é vastíssimo, inclusive exercendo atividades de industrialização, remanufatura e diversas exportações.

*79. **Muito embora não tenha apresentado as demonstrações contábeis referentes aos exercidos abrangidos pela ação fiscal, nos exatos termos requeridos pela Fiscalização, os documentos acima colacionados constituem provas de que a contribuinte desenvolve atividades empresariais de forma lícita, bem como que dispunha de recursos próprios para empregar nas atividades de comércio exterior, empréstimos e financiamentos bancários e de fornecedores estrangeiros. Finalizando, importa considerar ainda que o volume das operações praticado pela Impugnante por mais de uma década não permite que sem qualquer critério a Fiscalização Aduaneira simplesmente declare que não houve comprovação de origem de recursos.***

De modo algum, pois sem a apresentação das demonstrações contábeis é inviável a demonstração da triangulação do recurso, ou em outros termos, a não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados na importação, **o que implica na prática presumida de interposição fraudulenta de terceiros**, nos moldes do §2º, do artigo 23 do Decreto Lei nº 1.455/76.

O impugnante empresa MULTMEX aborda esse assunto nos itens (97), (98) e (99) da impugnação:

97. Resta, porém, verificar se a imprestabilidade da contabilidade, poderia ser óbice insuperável, como quer a douta Fiscalização, à constatação que a contribuinte possuía condições econômicas, financeiras e operacionais para exercer suas atividades e realizar as operações de comércio exterior a que se propôs.

98. Na verdade, não poderia. Não poderia porque, como demonstrado, não há na legislação de regência norma jurídica que determine que somente os demonstrativos contábeis podem ser utilizados para fins de comprovar a origem, disponibilidade e transferência de recursos empregados em operações de comércio exterior. Na verdade, todos os meios admitidos em direito são válidos para se fazer a prova, ao contrário do que de forma subjetiva, discricionária, abusiva e arbitrária estabeleceu a Fiscalização.

*99. Conforme demonstrado, a douta Fiscalização teve acesso aos dados de um auto de infração lavrado pela Delegada da Receita Federal em Vitória/ES, onde consta o balanço patrimonial de 2009 da MULTIMEX. **Nesse balanço há provas suficientes que***

a Impugnante possuía recursos com origem lícita capaz de fazer frente às suas operações de comércio exterior (doc.2).

Da análise das disponibilidades, do estoque declarado, do capital social e da reserva de lucro, bem como da capacidade de financiamento das operações, verifica-se facilmente a capacidade econômica e financeira da Impugnante. Ou seja, a referida demonstração contábil faz prova a favor da Impugnante.

Não é possível atender o trinômio ORIGEM – DISPONIBILIDADE – TRANSFERÊNCIA a partir de um balanço patrimonial. Eventualmente, e vamos frisar que é uma situação bastante eventual, o importador até poderia identificar a origem dos recursos, **mas jamais sua DISPONIBILIDADE e TRANSFERÊNCIA**, pois como se sabe o balanço patrimonial reproduz **uma situação estática**, enquanto que as operações de importação **são transações dinâmicas**.

De nada vale demonstrar que a empresa possuía o recurso no início do ano se não for comprovado que esse mesmo recurso financiou uma operação de importação em meados de setembro.

Tal qual reproduzido no ‘ (74) da impugnação, é afirmado que ... a Impugnante possuía, no ano de 2010, saldo mensal positivo de origem de receitas e de recursos proveniente de descontos de duplicatas, empréstimos bancários para capital de giro, Finimp, valores recebidos de operações próprias e de encomenda e por créditos concedidos pelos exportadores, seja nas operações próprias, seja nas operações de encomenda,...

E ainda destaque para o alegado pela empresa MULTMEX nos itens (148) e (149) da impugnação:

148. OS recursos utilizados para o pagamento das despesas com o fechamento do câmbio e com os tributos aduaneiros possuem como origem vendas de mercadorias no mercado interno.

149. Frise-se que as Notas Fiscais são consideradas documento idôneo para comprovar a origem de receita, consoante o posicionamento oficial do próprio Fisco, exemplificado pela seguinte decisão UNÂNIME proferida pela Delegada da Receita Federal de Julgamento no TJ, Acórdão nº 12-21389, de 15/10/2008:

O único modo de se demonstrar que esses recursos ingressaram na empresa e serviram para financiar as operações de importação objeto do presente Auto de Infração, dentro do trinômio ORIGEM – DISPONIBILIDADE – TRANSFERÊNCIA, é através do registro das demonstrações contábeis.

A ausência dos registros contábeis, além de não fazer prova que tais recursos ingressaram regularmente na empresa, implica na prática presumida de interposição fraudulenta de terceiros, nos moldes do §2º, do artigo 23 do Decreto Lei nº 1.455/76.

Quanto à decisão UNÂNIME proferida pela Delegada da Receita Federal de Julgamento no TJ, Acórdão nº 12-21389, de 15/10/2008, diz respeito a um outro contexto que não guarda relação com a prática presumida de interposição fraudulenta de terceiros em operações em comércio exterior."

A contabilidade regular, suportada em documentos, é que faz a prova regular das operações e sua ausência impede que se confirme a comprovação do trinômio origem lícita, transferência e disponibilidade. A contabilidade, como os demais documentos apresentados, são necessários, mas não suficientes, isoladamente, para comprovação do que aqui se pretendeu.

Assim, conclui-se que a recorrente não comprovou a origem lícita, a disponibilidade e a efetiva transferência dos recursos necessários à prática das operações, incidindo na presunção de que trata o §2º do artigo 23 do Decreto nº 1.455/1976, configurando a interposição fraudulenta na operação de comércio exterior, apenada com a multa equivalente ao valor aduaneiro, em razão de as mercadorias não terem localizadas ou terem sido consumidas ou revendidas.

Em relação à argumentação de que a falsidade ideológica não está contemplada no inciso VI do artigo 105 do Decreto-lei nº 37/1966, sem razão a recorrente. A redação é a seguinte:

Art.105 Aplica-se a pena de perda da mercadoria:

[...]

VI - estrangeira ou nacional, na importação ou na exportação, se qualquer documento necessário ao seu embarque ou desembaraço tiver sido falsificado ou adulterado;

Por sua vez o Decreto nº 6.759/2009 dispõe que:

Art. 553. A declaração de importação será obrigatoriamente instruída com (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 46, **caput**, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 2º):(Redação dada pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

I - a via original do conhecimento de carga ou documento de efeito equivalente;

II - a via original da fatura comercial, assinada pelo exportador;

e (Redação dada pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

III - o comprovante de pagamento dos tributos, se exigível.

(Redação dada pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

[...]

Art. 689. Aplica-se a pena de perdimento da mercadoria nas seguintes hipóteses, por configurarem dano ao Erário (DecretoLei nº 37, de 1966, art. 105; e Decreto-Lei nº 1.455, de

1976, art. 23, caput e § 1º, este com a redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002, art. 59):

[...]

VI estrangeira

ou nacional, na importação ou na exportação, se qualquer documento necessário ao seu embarque ou desembarço tiver sido falsificado ou adulterado;

[...]

§ 3ºA. O disposto no inciso VI do **caput** inclui os casos de falsidade material ou ideológica. (Redação dada pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

§ 3ºB. Para os efeitos do inciso VI do **caput**, são necessários ao desembarço aduaneiro, na importação, os documentos relacionados nos incisos I a III do **caput** do art. 553. (Incluído pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

Assim, a falsidade a que se refere o inciso VI do artigo 105 do Decreto-lei nº 37/1966 é dos documentos de instrução da DI, ou seja, do conhecimento de carga, da fatura comercial e dos comprovantes de pagamento dos tributos.

A acusação da fiscalização recaiu na ocultação do responsável pela operação, a qual, uma vez comprovada, ainda que por presunção legal, torna os documentos emitidos para instrução da DI ideologicamente falsos. Tal conclusão está exposta no artigo 13 da IN SRF nº 228/2002:

Art. 13. A prestação de informação ou a apresentação de documentos que não traduzam a realidade das operações comerciais ou dos verdadeiros vínculos das pessoas com a empresa caracteriza simulação e falsidade ideológica ou material dos documentos de instrução das declarações aduaneiras, sujeitando os responsáveis às sanções penais cabíveis, nos termos do Código Penal (Decreto-lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940) ou da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, além da aplicação da pena de perdimento das mercadorias, nos termos do art. 105 do Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966.

Se há comprovação da interposição fraudulenta do responsável pela importação na condição de fornecedor dos recursos necessários à efetivação da importação, então tal ocultação somente é materializada na ausência de referido responsável nos documentos de importação, seja na condição de real importador seja na condição de real adquirente. Em qualquer dos casos, seu nome deveria constar nas faturas comerciais ou no conhecimento de carga.

Por fim, é preciso esclarecer que para efeitos de tipificação da interposição fraudulenta de terceiros, seja ela a EFETIVA (REAL) ou PRESUMIDA é absolutamente

irrelevante que aquele que fornece o recurso seja denominado de importador, pois em nenhum dos dois tipos se exige a presença DO PEDIDO “importador”.”

No que tange à ausência de demonstração do dolo específico, não há que se exigir tal neste caso, pois estamos diante de uma presunção legal de interposição fraudulenta. Basta a não comprovação da origem lícita, transferência e disponibilidade dos recursos empregados na importação para se caracterizar a interposição fraudulenta nos termos do §2º do artigo 23 do Decreto nº 1.455/1976. Uma vez presumida, não há que se falar em demonstração de dolo por parte da fiscalização.

Quanto ao dano ao erário, os artigos 23 e 24 do Decreto nº 1.455/1976 estipulam o que se considera dano ao erário:

Art 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias:

I - importadas, ao desamparo de guia de importação ou documento de efeito equivalente, quando a sua emissão estiver vedada ou suspensa na forma da legislação específica em vigor;

II - importadas e que forem consideradas abandonadas pelo decurso do prazo de permanência em recintos alfandegados nas seguintes condições:

a) 90 (noventa) dias após a descarga, sem que tenham sido iniciado o seu despacho; ou

b) 60 (sessenta) dias da data da interrupção do despacho por ação ou omissão do importador ou seu representante; ou

c) 60 (sessenta) dias da data da notificação a que se refere o artigo 56 do Decreto-Lei número 37, de 18 de novembro de 1966, nos casos previstos no artigo 55 do mesmo Decreto-lei; ou

d) 45 (quarenta e cinco) dias após esgotar-se o prazo fixado para permanência em entreposto aduaneiro ou recinto alfandegado situado na zona secundária.

III - trazidas do exterior como bagagem, acompanhada ou desacompanhada e que permanecerem nos recintos alfandegados por prazo superior a 45 (quarenta e cinco) dias, sem que o passageiro inicie a promoção, do seu desembarço;

IV - enquadradas nas hipóteses previstas nas alíneas " a " e " b " do parágrafo único do artigo 104 e nos incisos I a XIX do artigo 105, do Decreto-lei número 37, de 18 de novembro de 1966.

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. [\(Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002\)](#)

VI - [\(Vide Medida Provisória nº 320, 2006\)](#)

§ 1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias. [\(Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002\)](#)

§ 2º Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados. [\(Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002\)](#)

§ 3º As infrações previstas no **caput** serão punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, observados o rito e as competências estabelecidos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. [\(Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010\)](#)

§ 4º O disposto no § 3º não impede a apreensão da mercadoria nos casos previstos no inciso I ou quando for proibida sua importação, consumo ou circulação no território nacional. [\(Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002\)](#)

Art 24. Consideram-se igualmente dano ao Erário, punido com a pena prevista no parágrafo único do artigo 23, as infrações definidas nos incisos I a VI do artigo 104 do Decreto-lei numero 37, de 18 de novembro de 1966.

Percebe-se que o dano ao erário configura-se por uma determinação específica legal, trata-se de uma presunção legal ou absoluta de dano ao erário nos casos enumerados.

Embora a própria conduta configura o dano ao erário, pode-se enumerar vantagens em tese almejadas, mediante a interposição ilícita de pessoas como: burla ao controles da habilitação para operar no comércio exterior; blindagem do patrimônio do real adquirente ou encomendante, no caso de eventual lançamento de tributos ou infrações; quebra da cadeia do IPI; sonegação de PIS e Cofins, relativamente ao real adquirente, lavagem de dinheiro e ocultação da origem de bens e valores, aproveitamento indevido de incentivos fiscais do ICMS.

Portanto, a alegação de que não houve dano efetivo ao erário, simplesmente pelo fato de não haver tributo a ser recolhido, não procede.

Concernente à aplicação da multa de 10% por cessão de nome de que trata o artigo 33 da Lei nº 11.488/2007, salienta-se que sua aplicação é cabível no caso de interposição real e não no caso de interposição presumida de que trata o presente processo. Tal situação restou esclarecida na IN SRF 228/2002 em seu artigo 11:

Art. 11. Concluído o procedimento especial, aplicar-se-á a pena de perdimento das mercadorias objeto das operações correspondentes, nos termos do art. 23, V do Decreto-lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, na hipótese de:

I - ocultação do verdadeiro responsável pelas operações, caso descaracterizada a condição de real adquirente ou vendedor das mercadorias;

II - interposição fraudulenta, nos termos do § 2º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, com a redação dada pela Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, em decorrência da não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados, inclusive na hipótese do art. 10.

1º Na hipótese prevista no inciso I do caput, será aplicada, além da pena de perdimento das mercadorias, a multa de que trata o art. 33 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1678, de 22 de dezembro de 2016)

§ 2º Na hipótese prevista no inciso II do caput, além da aplicação da pena de perdimento das mercadorias, será instaurado procedimento para declaração de inaptidão da inscrição da empresa no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ). (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1678, de 22 de dezembro de 2016) .

De fato, com a edição do artigo 33 da Lei nº 11.488/2007, à hipótese de aplicação da multa por cessão de nome não se aplica a declaração de inaptidão de que trata o artigo 81 da Lei nº 9.430/1996, hipótese de que tratam estes autos:

Lei nº 11.488/2007:

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).

Parágrafo único. À hipótese prevista no caput deste artigo não se aplica o disposto no art. 81 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Lei nº 9.430/1996:

Art. 81. Poderá ser declarada inapta, nos termos e condições definidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, a inscrição no CNPJ da pessoa jurídica que, estando obrigada, deixar de apresentar declarações e demonstrativos em 2 (dois) exercícios consecutivos. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 1º Será também declarada inapta a inscrição da pessoa jurídica que não comprove a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência, se for o caso, dos recursos empregados em operações de comércio exterior. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

Destaca-se, ainda que esse entendimento é consolidado, inclusive nesta turma:

APLICAÇÃO DA MULTA POR CESSÃO DE NOME.
SUBSTITUIÇÃO DA MULTA DO PERDIMENTO DA

MERCADORIA PELA MULTA DO ART. 33 DA LEI Nº 11.488/07. A multa do art. 33 da Lei nº 11.488/07 veio para substituir a pena de inaptidão do CNPJ da pessoa jurídica, quando houver cessão de nome para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários, e não prejudica e nem substitui a incidência da hipótese de dano ao erário, por ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, prevista no art. 23, V, do DL nº 1.455/76, apenada com perdimento da mercadoria (Acórdão nº 3301003.086 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária)

Cumpre, por fim, citar decisão, cujos entendimentos foram adotados nesta decisão, com a mesma Recorrente, já decidido por este CARF, de relatoria do Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède (Acórdão Acórdão nº 3302005.468 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária):

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 06/07/2011 a 24/10/2012

Ementa: INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA PRESUMIDA. DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. MULTA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO.

A falta de comprovação da origem lícita, disponibilidade e transferência dos recursos empregados na operação de importação configura interposição fraudulenta presumida na importação consistindo em dano ao erário, sancionada com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, se impossibilitada a aplicação da pena de perdimento da mercadoria.

Recurso de Ofício Não Conhecido.

Recurso Voluntário Negado.

Crédito Tributário Mantido.

Por todo o exposto, voto no sentido de manter integralmente a decisão recorrida e negar provimento ao Recurso Voluntário

(assinado digitalmente)
Liziane Angelotti Meira

Processo nº 12466.720114/2015-76
Acórdão n.º **3301-005.088**

S3-C3T1
Fl. 36.145
