



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	12466.720303/2021-97
ACÓRDÃO	3002-004.259 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	30 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	UNIROUPAS UNIAO INDUSTRIAL DE ROUPAS LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Importação - II

Período de apuração: 29/07/2019 a 23/12/2019

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS POR OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE. SIMULAÇÃO COMPROVADA POR CONJUNTO INDICIÁRIO HARMÔNICO. PROVA INDICIÁRIA E ADMISSIBILIDADE.

No processo administrativo fiscal, a demonstração de fraude ou simulação não se restringe à existência de provas diretas, sendo plenamente legítimo o uso de indícios e presunções. Se estes elementos, quando analisados em conjunto, se mostrarem convergentes, harmônicos e apontarem para a materialidade do ilícito, consideram-se suficientes para sustentar o lançamento fiscal.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares, e, no mérito, por voto de qualidade, em negar provimento aos recursos voluntários, vencidos os conselheiros Neiva Aparecida Baylon (relatora), Adriano Monte Pessoa e Gisela Pimenta Gadelha, que lhes deram provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Renata Casorla Mascareñas.

Assinado Digitalmente

Neiva Aparecida Baylon – Relator

Assinado Digitalmente

Renata Casorla Mascareñas – Redatora designada

Assinado Digitalmente

Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Adriano Monte Pessoa, Gisela Pimenta Gadelha, José de Assis Ferraz Neto (substituto[a] integral), Neiva Aparecida Baylon, Renata Casorla Mascareñas, Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha (Presidente).

RELATÓRIO

Para fins de economia processual adoto o relatório da decisão recorrida a fim de elucidar os fatos que motivaram a autuação, vejamos:

Trata o presente processo de auto de infração lavrado para constituição de crédito tributário no valor de R\$ 2.752.747,83 referente a multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias, em substituição à pena de perdimento, pela impossibilidade de sua apreensão (mercadorias revendidas). DOCUMENTO VALIDADO EM 16/11/2023 13:30:17 Depreende-se do “Termo de Verificação Fiscal” do auto de infração (fls. 06 a 70) que a Empresa UNIROUPAS UNIÃO INDUSTRIAL DE ROUPAS LTDA. (CNPJ 28.431.450/0001-58) figurou como real adquirente em diversas operações de importação (declarações de importação listadas a folhas 94 e 95) registradas pelos importadores Empresas ICARO IMPORTACAO E EXPORTACAO LTDA. (CNPJ 30.107.812/0002-82) ou ELLO IMPORTACAO E EXPORTACAO EIRELI (CNPJ 23.645.692/0002-01). As mercadorias declaradas foram vestuários e tecidos procedentes da China. Relata a autoridade fiscal que a Empresa UNIROUPAS UNIÃO INDUSTRIAL DE ROUPAS LTDA. foi submetida a procedimento de fiscalização, restando constatado que as operações de importação levadas a cabo com a indicação de seu nome foram concretizadas em razão do interesse de pessoas ocultas, cuja identificação, no caso das mercadorias em apreço, pôde ser comprovada em razão de um consistente conjunto de indícios, e que levaram à conclusão de que a real beneficiária de parte das mercadorias das operações de importação é a Empresa XU WANGJIE (CNPJ 06.081.000/0001-40). Prossegue a fiscalização, informando que para conseguir executar o feito, tanto as operações de “compras” no mercado externo como de “vendas” do mercado interno das mercadorias importadas foram realizadas com ocultação do verdadeiro adquirente mediante operações simuladas. Informa a autoridade que as solicitações de documentos, esclarecimentos e as respectivas respostas ocorreram através do dossiê digital de comunicação com o contribuinte nº 13031.042646/2021-81. Também foram realizadas diligências junto aos demais intervenientes nas operações de comércio exterior (transportadores, depositários e despachantes). Conforme demonstrado

na planilha de notas fiscais de entrada e saída das mercadorias objeto de declaração de importação (Anexo 2), todos os itens foram revendidos poucos dias após a emissão da nota fiscal de saída do importador para a Empresa UNIROUPAS UNIÃO INDUSTRIAL DE ROUPAS LTDA. Além disso, as notas fiscais de saída foram emitidas pela Empresa UNIROUPAS UNIÃO INDUSTRIAL DE ROUPAS LTDA. na mesma data ou em datas bem próximas para todos os clientes de uma mesma operação de importação. Há um alto giro de estoque (em verdade não há formação de estoque), a totalidade da carga é revendida imediatamente para seus clientes. DOCUMENTO VALIDADO EM 16/11/2023 13:30:17 Com vistas a aferir como foram realizadas as negociações com o fornecedor estrangeiro a fiscalização intimou a Empresa UNIROUPAS UNIÃO INDUSTRIAL DE ROUPAS LTDA. a apresentar os contratos. Em resposta foi apresentado o contrato em língua inglesa, cuja tradução juramentada com a identificação do signatário não foi realizada, mesmo após ter sido a Empresa intimada. Sequer houve a identificação do nome da pessoa física responsável por sua assinatura. Foi solicitado ainda a apresentação de documentos obtidos do exportador antes do início da compra das mercadorias (qualquer tipo de documento), contudo a Empresa não apresentou qualquer documento alegando não estar claro que tipo de documento se tratava. Também foi intimada a apresentar cópias das comunicações escritas com o fornecedor e pedidos de compra, contudo alegou que estes documentos não foram encontrados no arquivo da Empresa. Assim, considerando que nada foi apresentado (nem troca de e-mails, indicação de terceiros, viagens para conhecer o fornecedor, catálogo de mercadorias, endereço do sítio da empresa na Internet ou outros), a autoridade concluiu que a Empresa UNIROUPAS UNIÃO INDUSTRIAL DE ROUPAS LTDA. não conseguiu comprovar que as negociações e os encaminhamentos dos pedidos de compras das mercadorias das Declarações de Importação, com o fornecedor no exterior, foram por ela efetuados, contrariando o próprio teor do contrato por ela apresentado. Questionada sobre as negociações de venda aos seus clientes no País (registros das negociações, contratos, comunicações por escrito, pedidos de compra, etc.), a Empresa UNIROUPAS UNIÃO INDUSTRIAL DE ROUPAS LTDA. Apenas informou que a documentação exigida não é de guarda obrigatório e não foi localizada em seus arquivos, não havendo formalização. Tal fato evidencia que a Empresa não conseguiu comprovar que executou qualquer procedimento destinado a venda de suas mercadorias. Quanto à logística adotada, a fiscalização registra que muito embora a Empresa UNIROUPAS UNIÃO INDUSTRIAL DE ROUPAS LTDA. tenha informado que na vasta maioria das vezes operava com galpão próprio (Cidade de Baixo Guandú/ES), nenhuma das cargas dessas importações, após seu desembarço, foi transferida para o galpão mencionado e nem mesmo foi desembarçada nos portos localizados no estado do Espírito Santo. A planilha (Anexo 3) apresenta os locais de entrada das mercadorias no País e o local onde foi realizado o desembarço. Nessa planilha se observa que todas as mercadorias chegaram ao país pelo porto de Itaguaí/RJ, com exceção de duas declarações que entraram pelo porto de São Francisco do Sul (SC). E que a maioria dessas

importações foram desembaraçadas pelo próprio porto de Itaguaí/RJ e as restantes pelo recinto aduaneiro localizado na cidade de Taubaté/SP e pelo porto de São Francisco do Sul (SC). Já a planilha (Anexo 4) demonstra que as mercadorias saíram dos recintos alfandegados, nos quais as cargas foram desembaraçadas, diretamente para os clientes localizados no estado de São Paulo. Questionado o transportador das mercadorias no mercado interno, este informou que a separação das mesmas é realizada por orientação da Empresa UNIROUPAS UNIÃO INDUSTRIAL DE ROUPAS LTDA. Intimada a prestar esclarecimentos, a Empresa UNIROUPAS UNIÃO INDUSTRIAL DE ROUPAS LTDA. não respondeu o questionamento. Frente ao silêncio, conclui a fiscalização que a Empresa não participou da logística de entrega dessas mercadorias aos clientes e sequer sabe informar como ela ocorreu. DOCUMENTO VALIDADO EM 16/11/2023 13:30:17 Quanto aos recursos financeiros utilizados nas operações de importação, a autoridade informa que constatou que os clientes da Empresa UNIROUPAS UNIÃO INDUSTRIAL DE ROUPAS LTDA. transferiram recursos para sua conta bancária supostamente como pagamentos por vendas anteriores realizadas, quando na realidade se trata de adiantamentos para o pagamento dos tributos incidentes no registro das Declarações de Importação. Na data do pagamento desses tributos, que corresponde a data do registro de cada Declaração de Importação, ou em data anterior, a Empresa XU WANGJIE e outros clientes efetuaram transferência para sua conta bancária, na maioria das vezes através de TED e em outras vezes por meio do pagamento de boletos de cobrança, de valores suficientes para suportar o total de tributos pagos. A planilha (Anexo 5) traz as datas e valores dos pagamentos dos tributos debitados na conta bancária dos importadores, das transferências efetuadas pela Empresa UNIROUPAS UNIÃO INDUSTRIAL DE ROUPAS LTDA. para esses importadores e das transferências efetuadas pelos clientes para a Empresa UNIROUPAS UNIÃO INDUSTRIAL DE ROUPAS LTDA. As notas fiscais de vendas não foram integralmente pagas pelos clientes, serviram apenas para o transporte das mercadorias dos recintos alfandegados diretamente para esses clientes e para dissimular o adiantamento de recursos por eles efetuados para suportar o pagamento dos tributos aduaneiros. Intimada a respeito dos fatos, nada foi respondido. Também os registros contábeis apresentam lançamentos que não correspondem à realidade dos fatos, nem se amoldam aos documentos que, em tese, lhes dariam suporte. Finalmente, quanto ao pagamento do fornecedor, a Empresa informou ter um prazo de carência de 180 dias, a análise dos contratos de câmbio permitiu concluir que: existem importações sem pagamentos ao fornecedor, houve remessa de recursos a países e empresas diversos do contratado, foram encontrados contratos de câmbio sem conexão com qualquer declaração de importação, e ainda divergência entre valores. Intimada, a Empresa apenas alegou estar inadimplente. Portanto, a conclusão da autoridade é que o pagamento dessas mercadorias já foi efetuado por terceiros ocultos nas operações de importação. Questionada a respeito da remessa para terceiros, a Empresa declarou que não iria contribuir sobre o tema. A Empresa informou ainda que os pagamentos foram

realizados na sistemática de conta corrente (pelo saldo devedor), com pagamentos parciais. Desta feita, concluir a fiscalização que os pagamentos ao fornecedor apresentam graves irregularidades, que demonstram que a Empresa UNIROUPAS UNIÃO INDUSTRIAL DE ROUPAS LTDA. não foi a real adquirente das mercadorias, figurando apenas como interposta pessoa. Finalmente, a fiscalização registra que detectou o fracionamento do pagamento das notas fiscais de venda em boletos de cobrança abaixo de R\$ 10.000,00, possibilitando “pagamentos” de vários boletos na mesma data e antes do vencimento, em acordo com a necessidade de transferir valores em dado momento, simulando pagamentos quando na realidade se trata de adiantamento de recursos para as despesas com a operação de importação. Questionados os intervenientes (despachantes, transportadores, depositários, etc.) das operações de importação em análise a respeito da comunicação entre si, constatou-se uma ausência de formalização dos contatos, apenas os recintos alfandegados Sepetiba Tecon S/A e ZL Log Logística Ltda. apresentaram resposta, contudo ao contrário do que se esperava, foram apresentadas correspondências (e-mails) com a identificação de terceiros (Sr. OSNI PREMOLI da Empresa 2J CONSULTORIA E GESTÃO). A autoridade concluiu que as mercadorias foram adquiridas de um fornecedor estrangeiro, transportadas da China para o país, movimentadas de um recinto alfandegado para outro, submetidas a despacho aduaneiro através do registro das Declarações de Importação no Siscomex, vendidas e transportadas para entrega aos clientes, sem que as empresas envolvidas nessas operações, e principalmente a Empresa UNIROUPAS UNIÃO INDUSTRIAL DE ROUPAS LTDA., possuam registro das comunicações escritas de nenhuma dessas etapas DOCUMENTO VALIDADO EM 16/11/2023 13:30:17 Por ocasião da conferência física das Declarações de Importação (exemplo da declaração de importação nº 19/1439399-8) foi constatado que as mercadorias receberam no exterior uma etiqueta com a marca “XZ-OU LUSHA”, nome fantasia da Empresa XU WANGJIE, o que implica concluir que parte das mercadorias foram previamente adquiridas pela Empresa XU WANGJIE (que não possuía habilitação para operar no comércio exterior), contudo ela permaneceu oculta em todas as operações de importação. Considerando que a Empresa XU WANGJIE concorreu para a prática e se beneficiou da infração, foi atribuída a ela a responsabilidade tributária com lastro no artigo 95, inciso I do Decreto-Lei nº 37/66 e 124 da Lei nº 5.172/66. Em razão dos fatos anteriormente citados a fiscalização considerou então ocorrida a infração tipificada no artigo 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/76, porém em razão da revenda das mercadorias, foi aplicada a multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias em substituição à aplicação da pena de perdimento, conforme estabelecido no § 3º do mesmo dispositivo legal. Intimada, a Empresa UNIROUPAS UNIÃO INDUSTRIAL DE ROUPAS LTDA. apresentou impugnação de folhas 228 a 261, anexando os documentos de folhas 262 a 265. Em síntese apresenta os seguintes argumentos: Que, a autuação é imotivada, lastreada em indícios, e ante o substrato probatório insuficiente à autuação, é de se concluir que o presente auto de infração é nulo por vício material e não pode subsistir;

Que, a fiscalização busca criminalizar uma conduta de gestão lícita e eficiente dos estoques, caracterizando-a, indevidamente, como indício de infração. A entrega rápida e eficiente decorre de uma ótima gestão e revela ingenuidade e total desconhecimento por parte da autoridade fiscal. O giro de estoque, se alto ou se baixo, em nada deve influenciar no juízo da autoridade, tampouco do julgador, para fins de caracterização da infração aduaneira. As alegações foram lastreadas em notas fiscais e conhecimentos de transporte, os quais não foram juntados aos autos; Que, tomar a ausência de tradução juramentada e o fato de que a identificação do fornecedor chinês se dá a partir de caracteres chineses como indícios de fraude é, não somente irrazoável, mas também absurda. Se estamos tratando de importação, operações de comércio exterior, o inglês é o idioma padrão, a que todos os que exercem ofícios relacionados devem ter domínio, inclusive os fiscais da Receita Federal. Além disso, um contrato de compra e venda internacional é documento corriqueiro no labor da autoridade, de modo que a exigência de apresentação de tradução juramentada, que representa um custo a mais à autuada, é irrazoável. Se o documento não é admissível como prova, não pode a fiscalização usar parte desse documento para construir uma narrativa contra a fiscalizada; DOCUMENTO VALIDADO EM 16/11/2023 13:30:17 Que, a fiscalização lançou mão de subjetividade e termos abstratos ao exigir a apresentação de documentos e informações no curso do procedimento, mesmo questionando sobre o documento exato, a resposta veio, tão somente, no auto de infração. Fica claro, na condução do procedimento especial de fiscalização, o intento de dificultar o atendimento das intimações pela fiscalizada. A eventual ausência dos documentos supostamente requeridos no procedimento especial, conforme conclusão da autuação, não é causa de aplicação da pena de perdimento, posto que pelos princípios da especialidade e da tipicidade, há de se considerar que a lei atribui consequências diversas a essa hipótese. A falta de apresentação de comunicações não implica a sua inexistência. Cabe, então, à fiscalização provar a ocorrência de vínculo entre o suposto sujeito oculto e o fornecedor/exportador no exterior; Que, quanto às negociações com os clientes no mercado interno, os registros não são de guarda obrigatória. Logo, não pode a ausência de apresentação de documentos de guarda não obrigatória e sigilosos ser considerada indício de fraude, razão pela qual o auto de infração não merece subsistir; Que, quanto aos recursos, a autoridade ignorou o esclarecimento prestado pela fiscalizada, no curso do procedimento especial de fiscalização, de que a entrega de tais recursos se deu a título de pagamento do preço de vendas anteriores (que se encontravam em aberto), a impugnante sempre se manteve na condição de credora de seus clientes. A autoridade se limita a fazer referência à planilha do Anexo 5, em que são relacionadas apenas seis das dezessete Declarações de Importação, objeto da fiscalização, pelo que devem ser afastadas as demais operações em razão de que a fiscalização não apontou a existência de adiantamentos. A planilha do Anexo 5, elaborada pela autoridade, revela que os recursos recebidos pela Uniroupas provinham de mais de uma empresa, e não apenas do suposto sujeito oculto, o que impede a presunção de que se tratava de

adiantamento de recursos específicos para certa importação. O não recebimento integral das notas fiscais de venda (aqui registra afronta ao direito de defesa em face de a fiscalização não ter juntado aos autos as notas fiscais e escrituração contábil digital) corresponde a 9,3% do total a receber como demonstra a sua documentação contábil, o que não é uma parcela significativa. A fiscalização ignorou que foi dito que havia equívoco nos registros contábeis. O razão analítico revela que a relação entre a Uniroupas e seus clientes sempre foi de conta-corrente. Não há, portanto, que se falar em adiantamento, posto que esse termo significa a entrega de recursos anteriormente ao surgimento da obrigação de pagamento, ou anteriormente à compra das mercadorias o que não é o que ocorre neste caso. Quanto ao fracionamento em boletos, sequer foi comprovado que os pagamentos tenham sido realizados em espécie, mera suposição, poderia a autoridade ter identificado conforme preconizado nas normas; Que, quanto ao pagamento do fornecedor, foram apresentados diversos contratos de câmbio que a autoridade convenientemente deixou de juntar aos autos. Essa deslealdade implica a violação do dever de prova da autoridade. Eventual inadimplência em uma ou outra operação, não implica a interposição alegada pela fiscalização. Trata-se de uma mera inadimplência gerada por circunstâncias conjunturais; DOCUMENTO VALIDADO EM 16/11/2023 13:30:17 Que, a ausência de comunicação entre as empresas envolvidas na importação não pode tornar suspeita a impugnante. É certo que ela não tem ingerência na gestão documental dessas empresas. E o fato de elas não possuírem tais documentos, não quer dizer que as comunicações não ocorreram. Se, no curso da relação obrigacional, as empresas acharam mais conveniente tratar as informações por telefone ou pessoalmente, não há qualquer problema. De todo modo, as comunicações entre adquirente, importador, comissária de despacho aduaneiro, transportadoras, armazéns e, até mesmo, com os clientes do mercado interno não são de guarda obrigatória. Em verdade, são até mesmo acobertadas pelo sigilo comercial, direito da Uniroupas, cujo livre exercício não lhe pode trazer punições. De qualquer forma, pode-se dizer que esse tipo de comunicação se dá mediante o uso de aplicativos, de forma não estruturada. Na modalidade de importação por conta e ordem, quando o adquirente contrata um importador, ele não tem controle sobre toda essa cadeia. Justamente para isso que ele contrata uma empresa importadora, a quem incumbe estabelecer, inclusive, prepostos para praticar os atos necessários à importação, como é o caso; Que, quanto ao fato de parte das mercadorias possuírem etiquetas de identificação, é necessário esclarecer que encomendar mercadorias é diferente de encomendar a importação de mercadorias. Não há que se falar em vinculação do cliente da Uniroupas com a operação a partir da existência de etiqueta. Inclusive, a espécie da etiqueta, a saber, de papel fixada à peça com uma espécie de barbante – revela uma intenção de compra e não um compromisso; Que, a ausência de habilitação do suposto sujeito passivo oculto é irrelevante. Ao cliente no mercado interno, destinatário da revenda interna, não é exigível que se habilite para atuar no comércio exterior, o que torna a habilitação desnecessária. A Uniroupas pode responder, tão

somente, pela regularidade da própria habilitação, a qual não foi objeto de questionamento pela autoridade em nenhum momento; Que, há ausência de Dano ao Erário ou dolo; Requer seja reconhecida a nulidade do auto de infração e, no mérito julgado 7 insubsistente. Intimada, a Empresa XU WANGJIE apresentou impugnação de folhas 269 a 288, anexando os documentos de folhas 289 a 340. Em síntese apresenta os seguintes argumentos: Que, a Impugnante sequer foi intimada para apresentar esclarecimentos sobre a suposta violação da norma. Ante a ausência de intimação da Impugnante, na fase de procedimento fiscal, bem como, a ausência de documentação comprobatória de ato ilícito praticado pela Impugnante, requer a nulidade do presente Auto de Infração; Que, os contratos de câmbio realizados e as declarações de importação, onde constam o nome da empresa importadora e o nome da empresa adquirente das mercadorias, já são suficientes a comprovar que a Impugnante não guarda relação com a comercialização dos produtos no exterior, ao contrário, adquiriu os produtos em solo nacional, através do mercado interno. Junta as notas fiscais que demonstram a aquisição no mercado interno. Também anexa os comprovantes de pagamentos, demonstrando a comercialização realizada exclusivamente com a Empresa UNIROUPAS UNIÃO INDUSTRIAL DE ROUPAS LTDA.; Que, o único fundamento que levou o Auditor Fiscal a concluir que a comercialização nacional realizada pela Impugnante foi fraudulenta: antecipação de recursos pela empresa XU WANGJIE. Os documentos anexos, demonstram as diversas transações realizadas, configurando uma relação de confiança e clientela. A Impugnante mantém vínculo comercial com a importadora mediante demanda de seu estoque, sendo a última responsável pelos recolhimentos dos tributos incidentes no momento do desembaraço aduaneiro; Que, não deve prevalecer a imputação de responsabilidade tributária por solidariedade, uma vez que XU WANGJIE, não participou diretamente da constituição do fato gerador. O interesse comum descrito no art. 124, inciso I do CTN não pode ser considerado em relação ao negócio jurídico realizado entre XU WANGJIE pelo simples fato de ser cliente de importadora cujas práticas comerciais são suspeitas, mas sim pelo resultado considerado ilícito, ou seja, o suposto benefício em decorrência da ausência de entrega de documentação. Meros vínculos comerciais entre as partes são insuficientes para caracterizar o interesse comum; Que, não há no Auto de Infração a identificação de provas de que os agentes envolvidos na prática da infração se utilizaram de um meio ardiloso, um recurso fraudulento ou simulado para alcançar o objetivo, qual seja, ocultar pessoas. Diante da ausência de atividade fraudulenta realizada pela Impugnante, requer o afastamento da multa; Requer seja reconhecida a nulidade do auto de infração e, no mérito o provimento da impugnação. Protesta pelo direito de anexar posteriormente documentos e que sejam realizadas as intimações em nome de ANGÉLICA TATIANE REIS DO NASCIMENTO.

A Impugnação foi julgada improcedente, tendo sido proferido o Acórdão, assim ementado:

DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. MERCADORIA REVENDIDA. MULTA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO DA MERCADORIA. Considera-se dano ao Erário a ocultação do real responsável pela operação de importação, infração punível com a pena de perdimento, que é substituída por multa equivalente ao valor aduaneiro, caso as mercadorias tenham sido revendidas.

Em sede de Recurso Voluntário, a recorrente requer:

- * nulidade da autuação por ausência de provas;
- * que não participou das importações, apenas adquiriu mercadorias no mercado interno;
- * inexistência de fraude ou simulação;
- * indevida responsabilidade solidária, por falta de interesse comum no fato gerador;
- * ilegalidade da multa, por ausência de dolo e desproporcionalidade.

Pedido: cancelamento do auto de infração e exclusão das penalidades.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Neiva Aparecida Baylon**, Relator

Recursos Voluntários são tempestivos e preenchem os demais pressupostos de admissibilidade, portanto devem ser admitidos.

Trata-se de recurso voluntário interposto por XU WANGJIE e por UNIROUPAS UNIÃO INDUSTRIAL DE ROUPAS LTDA contra decisão da DRJ que manteve auto de infração decorrente de suposta interposição fraudulenta em importações realizadas formalmente pela empresa UNIROUPAS.

A fiscalização entendeu que a recorrente XU WANGJIE seria a real adquirente das mercadorias importadas, tendo ocultado sua participação nas declarações de importação, o que ensejou multa de aproximadamente R\$ 2,75 milhões e sua responsabilização solidária.

Assim como no acórdão recorrido, cumpre esclarecer que naquilo em que as peças de defesa apresentadas pelas interessadas comungam, isto é, têm em comum os mesmos argumentos, a análise será feita em conjunto, respeitando, evidentemente, as eventuais especificidades de cada impugnação, quando for o caso.

1. DA NULIDADE POR VÍCIO MATERIAL E DO ÔNUS DA PROVA

Alega-se a nulidade do Auto de Infração por vício material, sustentando que a fiscalização se baseou em meros indícios e presunções, sem a devida comprovação da interposição fraudulenta. Alega que o ônus da prova de tal interposição recai sobre o Fisco, conforme o Art. 373 do Código de Processo Civil (CPC), aplicado subsidiariamente ao processo administrativo fiscal.

Conforme o entendimento consolidado no CARF, a caracterização da interposição fraudulenta de terceiros, prevista no Art. 23, V, do Decreto-Lei nº 1.455/76, exige a comprovação inequívoca da ocultação do real adquirente. Embora indícios possam ser considerados, a presunção de fraude não pode ser absoluta, devendo ser corroborada por provas robustas que demonstrem a efetiva participação do interposto na operação com o intuito de fraudar o Fisco.

No presente caso, a fiscalização apontou diversos indícios, tais como alto giro de estoque, ausência de comprovação de negociações com fornecedores estrangeiros, entrega direta de mercadorias a clientes e supostos adiantamentos de recursos financeiros. Contudo, a análise da suficiência desses indícios para configurar a interposição fraudulenta deve ser feita com cautela, considerando a necessidade de prova cabal por parte da autoridade fiscal.

A jurisprudência do CARF tem se posicionado no sentido de que a presunção de ocultação do sujeito passivo, prevista no § 2º do Art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76, somente se aplica quando o real adquirente não comprova a origem, disponibilidade e efetiva transferência dos recursos empregados na operação. No entanto, a Recorrente alega ter comprovado a regularidade de seus pagamentos e a natureza de suas operações, o que demandaria uma análise aprofundada dos documentos comprobatórios apresentados, confundindo-se, portanto, com o mérito.

2. DO MÉRITO DA INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA

No mérito, a Recorrente contesta os indícios apresentados pela fiscalização, argumentando que o alto giro de estoque é uma característica de seu modelo de negócio e que a entrega direta de mercadorias aos clientes é uma prática logística comum no setor. Quanto aos supostos adiantamentos e fracionamento de recebimentos, a defesa sustenta a regularidade e a comprovação de tais transações.

É fundamental examinar se os elementos apresentados pela fiscalização, em conjunto, são suficientes para descaracterizar a boa-fé da Recorrente e comprovar a fraude. A mera existência de indícios, sem a demonstração de um nexo causal claro e irrefutável com a intenção de ocultar o real adquirente, pode não ser suficiente para sustentar a autuação.

A análise das Declarações de Importação (DIs) e das planilhas de entrada e saída de mercadorias (Anexo 1 e Anexo 2) é crucial para verificar a consistência das alegações da fiscalização e da defesa. É necessário confrontar os dados apresentados com os argumentos da Recorrente para determinar se as operações de importação foram, de fato, realizadas com interposição fraudulenta.

Considerando a análise pormenorizada dos autos, verifica-se que a fiscalização não logrou êxito em comprovar, de forma inequívoca, a ocorrência da interposição fraudulenta de terceiros. Embora tenham sido apresentados indícios, estes não se mostraram suficientes para descaracterizar a boa-fé da Recorrente e afastar as justificativas apresentadas em seu Recurso Voluntário.

A presunção de ocultação do sujeito passivo, nos termos do § 2º do Art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76, não se aplica de forma automática, exigindo a demonstração de que o real adquirente não comprovou a origem, disponibilidade e efetiva transferência dos recursos. No presente caso, a Recorrente apresentou elementos que questionam a solidez dos indícios apontados, como a natureza de seu negócio e as práticas logísticas e financeiras adotadas.

Assim, em observância aos princípios do devido processo legal, da ampla defesa e da segurança jurídica, e considerando que o ônus da prova da interposição fraudulenta recai sobre o Fisco, entende-se que não há elementos suficientes para manter a autuação.

3. DA APLICABILIDADE DA MULTA

A multa de 100% aplicada pela fiscalização, com base no Art. 23, V, § 3º do Decreto-Lei nº 1.455/76, é uma penalidade severa que pressupõe a comprovação da interposição fraudulenta. Caso se conclua pela ausência de prova cabal da fraude, a multa deverá ser afastada ou, no mínimo, revista, considerando os princípios da razoabilidade e proporcionalidade.

É importante ressaltar que a aplicação de penalidades deve estar sempre pautada na legalidade e na existência de provas concretas que justifiquem a sanção. A ausência de elementos probatórios suficientes para configurar a interposição fraudulenta pode levar à desconstituição total ou parcial do crédito tributário.

Diante do exposto, a análise deve se concentrar na robustez das provas apresentadas pela fiscalização em face dos argumentos e documentos acostados pela Recorrente, a fim de determinar se houve, de fato, a ocultação do sujeito passivo nas operações de importação.

No caso, tendo afastado a acusação de ocultação, deve ser cancelada a multa e a responsabilidade imputada.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por rejeitar as preliminares e, no mérito, por dar provimento ao Recurso Voluntário, para anular o Auto de Infração.

Assinado Digitalmente

Neiva Aparecida Baylon

VOTO VENCEDOR

Renata Casorla Mascareñas, Redatora designada

Peço vênia à ilustre Relatora para divergir quanto ao mérito, por entender que os elementos constantes nos autos convergem para a manutenção integral da decisão recorrida. A meu juízo, o julgado proferido pela instância inferior analisou com o necessário rigor as minúcias fáticas deste processo, enfrentando com densidade técnica os argumentos apresentados pelas impugnantes e conferindo o correto enquadramento jurídico à infração apurada.

Diante da higidez técnica daquela decisão, adoto seus fundamentos como razões do voto divergente, técnica esta expressamente amparada pelo ordenamento jurídico, em especial pelos seguintes dispositivos:

Lei nº 9.784/1999, art. 50, § 1º

Permite que a motivação de atos administrativos consista na declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres ou decisões.

Decreto nº 9.830/2019, art. 2º, § 3º

Estabelece que a motivação pode ser suprida pela justificativa que acompanha a proposta de decisão, sendo desnecessária a repetição de argumentos já expostos.

RICARF, art. 114, § 12, inciso I

Autoriza explicitamente que a fundamentação do acórdão seja atendida mediante a declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida.

Compulsando o voto condutor, observo que não foram destacados elementos fáticos ou jurídicos inéditos capazes de demover as conclusões alcançadas na instância de origem. Assim, diante da ausência de novos elementos aptos a reformar o entendimento anterior, manifesto meu voto pela preservação do julgado de piso, cujos fundamentos incorporo à presente divergência e transcrevo abaixo, *verbis*:

“(…) A exigência promovida por meio do auto de infração do presente processo decorre de infração considerada como dano ao Erário, capitulada no artigo 23, inciso V, do Decreto-lei nº 1.455/1976 (com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002), que assim dispõe:

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

...

*V - estrangeiras ou nacionais, na **importação** ou na exportação, na hipótese de **ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.***

...

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

...

§ 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)

... (Grifos acrescentados)

A pena prevista para a infração antes descrita é o perdimento das mercadorias importadas conforme § 1º do mesmo artigo, porém, em razão de as mercadorias importadas terem sido revendidas, a fiscalização lavrou auto de infração para exigência de multa equivalente ao valor aduaneiro das mesmas, conforme determinado no § 3º do mesmo artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976 (conforme redação dada pela Lei nº 12.350/10).

Preliminarmente, em face dos argumentos apresentados, é preciso esclarecer que, como se depreende do “Termo de Verificação Fiscal” (fls. 06 a 70), a autuação não está centrada na hipótese de “não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados”, prevista no § 2º do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976, mas sim na hipótese de ocultação do sujeito passivo, que seria o real comprador ou responsável pela operação, mediante simulação. Não modifica a essência da autuação a hipótese de que a Empresa UNIROUPAS UNIÃO INDUSTRIAL DE ROUPAS LTDA. possuía recursos financeiros e que tal fato não foi considerado pela autoridade fiscal. Como dito anteriormente, a autuação não está fincada nesta presunção, mas na constatação de que a Empresa UNIROUPAS UNIÃO INDUSTRIAL DE ROUPAS LTDA. ocultou, mediante simulação, a Empresa XU WANGJIE.

A Empresa UNIROUPAS UNIÃO INDUSTRIAL DE ROUPAS LTDA. aduz inicialmente que a autuação é imotivada, lastreada em indícios, com substrato probatório insuficiente à autuação. Tal alegação não procede.

O fato de a interessada discordar dos fundamentos da autuação não se confunde com a hipótese de ausência de motivação. A autoridade apresenta “Termo de Verificação Fiscal” do auto de infração (fls. 06 a 70) com mais de sessenta páginas, apresentando os fatos, atos normativos, leis e regulamentação conexa ao tema central da infração em apreço. Reproduz ao longo do texto cópias de documentos e tabelas que permitem aferir com precisão o contexto da informação relacionada, também agrega uma série de planilhas (Anexos de folhas 94 a 101) com a compilação de dados extraídos das declarações de importação, notas fiscais, dados bancários e contratos de câmbio. Documentos diretamente relacionados à interessada, decorrentes de respostas às intimações através do

dossiê digital de comunicação com o contribuinte nº 13031.042646/2021-81 (fl. 16), sendo absolutamente desprovido de qualquer razoabilidade alegar, no âmbito do presente processo administrativo, a ausência de cópia das notas fiscais, lançamentos contábeis ou declarações de importação quando estes documentos foram emitidos pela interessada. Registre-se que a impugnante não alega que as transcrições dos dados estejam equivocadas ou que apresentem informação errônea, neste sentido, a impugnante não apresentou qualquer alegação com força suficiente para desqualificar qualquer um dos dados extraídos dos documentos indicados na autuação e compilados nas planilhas que foram anexadas aos autos.

Também a Empresa XU WANGJIE, embora alegue ausência de responsabilidade em relação aos fatos apurados, nada apresenta frente aos fundamentos, dados e documentos apresentados pela autoridade fiscal. Não demonstra que os dados estejam errados, que não tenha ocorrido a transferência de recursos para fins de viabilizar parte das operações nas datas consignadas pela autoridade fiscal, nem apresenta os motivos pelos quais as mercadorias já possuíam a sua identificação quando da chegada no País, isto é, em momento anterior à “revenda” no mercado interno.

Tendo em vista a pertinência do tema e a legislação de regência, faz-se necessário apresentar algumas considerações a respeito da questão concernente ao ônus da prova no processo administrativo fiscal, aspecto também aventado nas peças de impugnação.

De certo que a presunção de legitimidade dos atos administrativos não serve como meio de supressão de lacunas probatórias. Tal entendimento, antes de ser resultado de qualquer formulação doutrinária ou jurisprudencial, nasce diretamente da lei, posto que, como se depreende da parte final do *caput* do artigo 9º do Decreto nº 70.235/1972, os autos de infração e notificações de lançamento *“deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito”*.

Justificada resta hoje a disposição legal, em razão de que, no âmbito de um procedimento obrigatoriamente informado por princípios como o do contraditório e o da ampla defesa, inadmissível se torna o desequilíbrio na repartição do ônus probatório.

As ações fiscais, por estarem submetidas ao princípio inquisitivo - circunstância, por vezes, indispensável aos procedimentos de caráter investigativo -, podem até ser conduzidas unilateralmente por parte da autoridade fiscal; entretanto, os resultados desta conduta unilateral devem ficar devidamente consubstanciados por provas - nos termos do direito -, sob pena de, em assim não sendo, restar comprometida a possibilidade concreta (e assegurada pela Constituição Federal no inciso LV do artigo 5º) de o contribuinte, na fase litigiosa do procedimento fiscal, contraditar os argumentos e meios utilizados pelo fisco para embasar o lançamento.

No âmbito do Código do Processo Civil (CPC) – Lei nº 13.105/15, encontra-se no artigo 373 um importante preceito que define uma regra fundamental para a compreensão do sistema adotado pelo legislador nacional:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

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

... (Grifos acrescidos)

Tal dispositivo é a tradução do princípio de que o ônus da prova cabe a quem dela se aproveita. E esta formulação também foi, com as devidas adaptações, trazida para o processo administrativo fiscal, posto que a obrigação de provar está expressamente atribuída tanto ao autor do procedimento, a autoridade fiscal (consoante o artigo 9º do Decreto nº 70.235/1972), quanto ao contribuinte que contesta o lançamento (artigo 16, inciso III do mesmo diploma legal).

Por outro lado, vale lembrar que o direito processual brasileiro adotou, em termos de prova, um sistema bastante aberto, fundado em poucas restrições à atividade probatória. Assim é que o artigo 369 do citado CPC assim dispõe:

Art. 369. As partes têm o direito de empregar todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, para provar a verdade dos fatos em que se funda o pedido ou a defesa e influir eficazmente na convicção do juiz.

(Grifos acrescidos)

Assim, excetuado o uso das provas ilícitas (inciso LVI do artigo 5º da Constituição Federal), pode-se provar qualquer situação de fato por qualquer via, ou seja, pode-se demonstrar a veracidade de uma dada assertiva tanto por meio de uma prova direta (por exemplo, um documento que, por si só, ateste a verdade dos fatos), quanto por meio de provas indiretas (indícios, presunções, ficções legais, etc.).

A esse respeito, dispõe Paulo Celso B. Bonilha em seu livro “Da Prova no Processo Administrativo Tributário”, 2ª edição, Editora Dialética, São Paulo, 1997, páginas 68 e 81 respectivamente:

“Fazer justiça, em princípio, é aplicar a lei ao fato. Indispensáveis, portanto, à administração da justiça o conhecimento da lei e da verdade do fato. A descoberta dessa verdade como elemento essencial ao julgamento, impõe a exigência da prova.

Em suma, como enuncia Chiovenda, ‘provar significa formar o convencimento do juiz sobre a existência ou inexistência dos fatos relevantes do processo’.

[...]

O objeto da prova, como já vimos, é o fato de provar-se. Sob esse aspecto, as provas dividem-se em diretas e indiretas. A prova direta refere-se ou consiste no próprio fato probando. A prova indireta não se refere ao fato que se quer provar, mas a outro, por via do qual se chega, de forma mediata, ao fato probando – são provas indiretas as presunções e indícios. [...]”

Esta ampla abertura à produção de provas homenageia o princípio do livre convencimento do julgador, insculpido no artigo 29 do Decreto nº 70.235/1972:

Art. 29 – Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, ... (Grifos acrescentados)

Destarte, constata-se que no âmbito do processo administrativo fiscal são admitidos todos os meios de prova em direito admitidos, inclusive a presunção *hominis* (presunção simples), desde que corroborada por indícios convergentes.

Em suma, na busca pela verdade material, que é um princípio do processo administrativo fiscal, a comprovação de uma dada situação fática pode ser feita, em regra, por uma de duas vias: ou por uma prova direta, concludente por si só, ou por um conjunto de elementos/indícios que, se isoladamente pouco podem atestar, agrupados têm o condão de estabelecer a certeza daquela matéria de fato. Não há, em sede de processo administrativo, uma pré-estabelecida hierarquização dos meios de prova, sendo perfeitamente regular a formação da convicção a partir do cotejamento de subsídios de variada ordem. É a consagração da chamada prova indiciária, de largo uso no Direito.

Nesse sentido, no caso concreto, impende notar que a autoridade fiscal carregou aos autos elementos que demonstram, de forma insofismável, um *modus operandi* de prática de ocultação do real adquirente, mediante simulação nas operações de importação declaradas, e que não representam os negócios efetivamente praticados entre as empresas formalmente intervenientes.

Ainda que parte dos referidos elementos apresentem um caráter de prova indireta, evidente era a necessidade de que os autuados, ao contraditar, demonstrassem de forma inequívoca a inexistência da prática de ocultação com interposição fraudulenta nas operações de comércio exterior em análise, isto por meio das razões e provas que possuísem.

Cabe aos impugnantes demonstrar que os dados das planilhas e de outros documentos acostados aos autos não condizem com a realidade dos fatos, vez que a imensa maioria dos materiais decorrem de intimações e diligências realizadas junto aos próprios autuados e intervenientes, e que inequivocamente contém informações coerentes com os fundamentos adotados pela fiscalização. Analisados como um todo refletem um *modus operandi* consistente da conduta desenvolvida no trato das operações de comércio exterior, como se observa mais adiante.

A Empresa XU WANGJIE, responsável solidário, aduz que a autuação seria nula em razão de não ter sido intimada no curso do procedimento de fiscalização.

Cumprе esclarecer que o procedimento de fiscalização teve início com o direcionamento do procedimento para a Empresa UNIROUPAS UNIÃO INDUSTRIAL DE ROUPAS LTDA. já que esta era, formalmente, a pessoa indicada como real adquirente das mercadorias nas declarações de importação. Contudo, como visto no “Termo de Verificação Fiscal” do auto de infração (fls. 06 a 70), se constatou que havia ocultação de terceiros.

Por sua vez, o Decreto nº 70.235/72 define que o início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade dos demais envolvidos nas infrações verificadas, não havendo que se ventilar a nulidade da autuação como pretendido:

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com: (Vide Decreto nº 3.724, de 2001)

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;

III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

... (Grifos acrescidos)

Assim, cumpre esclarecer que no decorrer do procedimento, constatado que outras empresas estavam envolvidas na importação examinada, seja como provedor de recursos, interposta pessoa, importadora de direito, adquirente ou interveniente, a ação fiscal pode alcançar tais responsáveis em ato de revisão aduaneira, nos termos do artigo 638 do Decreto nº 6.759/09.

Os demais autuados, que não a Empresa UNIROUPAS UNIÃO INDUSTRIAL DE ROUPAS LTDA., foram alcançados pelo procedimento fiscal em razão de fatos conexos à fiscalização direta daquela empresa.

Portanto rejeita-se a tese de nulidade defendida pelas autuadas.

Por ocasião das apresentações das declarações de importação, a Empresa UNIROUPAS UNIÃO INDUSTRIAL DE ROUPAS LTDA. foi declarada pelo importador como o real adquirente das mercadorias, isto é, que as operações de importação estavam sendo realizadas por sua conta e ordem e com seus próprios recursos (ainda que o pagamento do fornecedor venha a ser realizado pelo importador).

Não obstante, o importador pode ser contratado para prestar outros serviços relacionados com a operação de importação, como prevê a Instrução Normativa RFB nº 1.861/18 em seu artigo 2º, §2º:

Art. 2º Considera-se operação de importação por conta e ordem de terceiro aquela em que a pessoa jurídica importadora é contratada para promover, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria de procedência estrangeira adquirida no exterior por outra pessoa, física ou jurídica.

§ 1º Considera-se adquirente de mercadoria de procedência estrangeira importada por sua conta e ordem a pessoa, física ou jurídica, que realiza transação comercial de compra e venda da mercadoria no exterior, em seu nome e com recursos próprios, e contrata o importador por conta e ordem referido no caput para promover o despacho aduaneiro de importação.

§ 2º O objeto principal da relação jurídica de que trata este artigo é a prestação do serviço de promoção do despacho aduaneiro de importação, realizada pelo importador por conta e ordem de terceiro a pedido do adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem, em razão de contrato previamente firmado, que poderá compreender, ainda, outros serviços relacionados com a operação de importação, como a realização de cotação de preços, a intermediação comercial e o pagamento ao fornecedor estrangeiro.

... (Grifos acrescidos)

Com vistas a ratificar que as operações de importação em apreço foram realizadas em conformidade com o estabelecido na norma de regência, a autoridade procurou no curso do procedimento fiscal, esclarecer junto ao próprio adquirente indicado nas declarações de importação, Empresa UNIROUPAS UNIÃO INDUSTRIAL DE ROUPAS LTDA., os detalhes de cada uma das transações comerciais realizadas, oportunizando à interessada que apresentasse os documentos aptos a ratificarem que de fato era a real adquirente. Contudo, em razão da omissão ou das mais diversas respostas evasivas, o que se observou foi verdadeiro desperdício por parte da Empresa de uma oportunidade de demonstrar para a fiscalização que as operações foram realizadas em acordo com o que preconiza a norma.

Neste ponto é salutar trazer o disposto nos artigos 18, 19 e 21 do Decreto nº 6.759/09:

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:

§ 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.

§ 2º Nas hipóteses de incêndio, furto, roubo, extravio ou qualquer outro sinistro que provoque a perda ou deterioração dos documentos a que se refere o caput, deverá ser feita comunicação, por escrito, no prazo de quarenta e oito horas do sinistro, à unidade de fiscalização aduaneira da Secretaria da Receita Federal do

Brasil que jurisdicione o domicílio matriz do sujeito passivo, instruída com os documentos que comprovem o registro da ocorrência junto à autoridade competente para apurar o fato.

...

Art. 19. As pessoas físicas ou jurídicas exibirão aos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, sempre que exigidos, as mercadorias, livros das escritas fiscal e geral, documentos mantidos em arquivos magnéticos ou assemelhados, e todos os documentos, em uso ou já arquivados, que forem julgados necessários à fiscalização, e lhes franquearão os seus estabelecimentos, depósitos e dependências, bem assim veículos, cofres e outros móveis, a qualquer hora do dia, ou da noite, se à noite os estabelecimentos estiverem funcionando.

...

Art. 21. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis de efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes, industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exhibi-los.

... (Grifos acrescidos)

Ao contrário do alegado pela Empresa UNIROUPAS UNIÃO INDUSTRIAL DE ROUPAS LTDA., todos os documentos relativos às transações comerciais relacionados as mercadorias importadas (tanto da transação com o fornecedor estrangeiro, quanto com os seus clientes – aquisição e revenda) devem ser apresentados à autoridade, em especial 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. Nos termos do artigo 21 acima citado, não têm aplicação qualquer disposição legal excludente ou limitativa do direito de examinar os documentos, arquivos, papéis de efeitos comerciais, portanto o caso não se tratava de direito acobertado por sigilo comercial da impugnante, já que nos termos do artigo 18 se trata de documentos de guarda obrigatória. Ademais o sigilo é requisito essencial e sempre deve ser preservado pela autoridade, na medida em que existem normas que regulam a matéria e permitem punir o eventual desvio de conduta.

Termo de Intimação nº 2021-002 (fls. 118 e 119):

...

6. Apresentar as cópias das comunicações escritas referentes as negociações com o fornecedor estrangeiro antes do encaminhamento do pedido de compra, contendo o dia, mês e ano em que ocorreram, em relação as mercadorias das Declarações de Importação identificadas no Anexo I;

7. Apresentar os pedidos de compra aos fornecedores estrangeiros e a cópia do e-mail ou outro meio utilizado para o encaminhamento desses pedidos, contendo o

dia, mês e ano em que ocorreram, em relação as mercadorias das Declarações de Importação identificadas no Anexo I;

8. Apresentar as cópias das comunicações escritas referentes as negociações com os clientes da Uniroupas no país antes da conclusão da venda, contendo o dia, mês e ano em que ocorreram, em relação as mercadorias das Declarações de Importação identificadas no Anexo I;

9. Informar para cada um dos clientes da Uniroupas o nome da pessoa física responsável pelas transações comerciais realizadas, com indicação do respectivo telefone e endereço eletrônico, em relação as mercadorias das Declarações de Importação identificadas no Anexo I;

10. Apresentar os pedidos para compra das mercadorias da Uniroupas enviados pelos clientes e a cópia do e-mail com o recebimento desses pedidos, contendo o dia, mês e ano em que ocorreram, em relação as Declarações de Importação identificadas no Anexo I;

11. Apresentar as cópias dos e-mails ou outro meio utilizado para o encaminhamento dos boletos de cobrança aos seus clientes, em relação as mercadorias importadas através das Declarações de Importação identificadas no Anexo I;

... (Grifos acrescidos)

Registre-se que embora alegue não entender quais documentos a autoridade desejava obter ou que tais documentos não seriam de guarda obrigatória, o fato é que os termos da intimação são claros, e a guarda destes documentos (correspondência comercial e documentos de negociação), ao contrário do alegado, é sim de guarda obrigatória conforme artigo 18 do Decreto nº 6.759/09. Sendo que eventual perda por deterioração deveria ter sido comunicada por escrito, como determinado no §2º.

Não bastasse o desperdício da oportunidade de comprovar a regularidade das operações de importação no curso do procedimento fiscal, novamente, agora por ocasião da apresentação da peça de defesa a Empresa UNIROUPAS UNIÃO INDUSTRIAL DE ROUPAS LTDA. deixa de apresentar os documentos que poderiam dar substância à tese de que não houve a ocultação do real interessado na operação de importação, Empresa XU WANGJIE.

Permanece um vácuo: não existem correspondências comerciais, ordens de compra, identificação do representante do fornecedor, nada. Tal circunstância, de fato leva a crer que a Empresa UNIROUPAS UNIÃO INDUSTRIAL DE ROUPAS LTDA. desconhece totalmente o fornecedor, já que inexistem provas de que foi a responsável, direta ou indiretamente, pela aquisição das mercadorias junto ao fornecedor no exterior.

Portanto, ainda que tenha sido constatado o adiantamento de recursos em parcela das operações realizadas e também o uso de “espécie” de conta corrente

entre as empresas autuadas para viabilizar o repasse de recursos para concretizar as operações de importação mediante engenhosa estrutura de emissão de “boletos”, certo é que a fiscalização considerou estes fatos como apenas um dos indícios que caracterizam a ocultação da Empresa XU WANGJIE. Desta forma não procede a alegação que a autuação seria nula em razão de inexistir detalhamento dos adiantamentos para cada uma das operações de importação.

Quanto à formalização de documentos junto ao fornecedor, a cláusula do contrato apresentado pela Empresa UNIROUPAS UNIÃO INDUSTRIAL DE ROUPAS LTDA. e reproduzida em língua inglesa (fl. 27), já que a Empresa se negou a apresentar a sua tradução juramentada, prevê que sejam formalizadas ordens de compra, e que seria vedado o pedido “oral”, portanto o que se presume é que deveriam existir documentos aptos a atestar a retidão da operação comercial junto ao fornecedor, mas tais documentos não foram apresentados no curso da fiscalização, nem agora na formalização da defesa. Logo, a única explicação plausível é que as ordens de compra não foram realizadas pela Empresa UNIROUPAS UNIÃO INDUSTRIAL DE ROUPAS LTDA., mas por terceiros, reais adquirentes das mercadorias no exterior.

Neste ponto é importante registrar que, ao contrário do aventado na peça de defesa, o contrato, mesmo em língua estrangeira, deve ser aceito como prova.

Não se trata de provas ilegais, ilegítimas ou ilícitas; quando muito demandariam a realização de diligência para a juntada aos autos da respectiva tradução juramentada, o que é dispensável, já que a própria impugnante considera irrelevante e não questiona o entendimento exarado pela autoridade fiscal em relação ao texto reproduzido no auto, ou seja inexistem dúvidas quanto ao teor.

Em que pese a existência de um formalismo moderado no âmbito do processo administrativo tributário, a exigência de tradução juramentada para todo e qualquer documento pertinente às operações de comércio exterior acabaria por inviabilizar a própria existência de comércio entre as nações, posto que a imensa maioria dos documentos necessários à sua realização encontram-se redigidos em língua estrangeira. Dado que as faturas comerciais emitidas no estrangeiro aqui chegam sem qualquer tradução (*invoice*), os conhecimentos de embarque ou transporte (*Bill of lading*) de modo idêntico, as listas ou romaneios de embarque (*Packing list*) da mesma forma, etc. A exigência de tradução juramentada destes documentos só pode ser considerada e exigida na hipótese de existirem dúvidas motivadas relacionadas ao conteúdo dos documentos, sob pena de simplesmente tornar-se em mera exigência burocrática e desprovida de sentidos, o que evidentemente em determinadas situações pode não ser o caso de documentos mais complexos como contratos e correspondências comerciais.

A obrigatoriedade de tradução para o vernáculo foi, portanto, abrandada quando se trata de comércio exterior, haja vista o largo emprego do inglês e outros idiomas oficiais da OMC – GATT, ou do espanhol no caso do MERCOSUL. Tais acordos, por vias indiretas, acabaram por flexibilizar a exigência de somente

terem validade, nas repartições da União, documentos traduzidos para o vernáculo. Note-se, por exemplo, o disposto na alínea “e”, do inciso VIII, do artigo 107, do Decreto-Lei nº 37/66, ao exigir o *packing-list* (romaneio de carga) como documento instrutivo da declaração de importação, e mais explicitamente o disposto no inciso III, do artigo 557, do Decreto nº 6.759/09, que faculta à autoridade aduaneira a eventual exigência de tradução da *invoice* (fatura comercial):

Art. 497. **A fatura comercial** deverá conter as seguintes indicações:

...

III - especificação das mercadorias em português ou em idioma oficial do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio, ou, **se em outro idioma, acompanhada de tradução em língua portuguesa, a critério da autoridade aduaneira**, contendo as denominações próprias e comerciais, com a indicação dos elementos indispensáveis a sua perfeita identificação;

... (Grifos acrescidos)

Assim, o que se vislumbra, é que a exemplo do disposto no artigo 162, da Lei nº 13.105/15, no âmbito do comércio exterior, a tradução juramentada deve ser exigida no curso do processo administrativo fiscal com a devida dose de razoabilidade, sob pena de tornar morosa e sem sentido a decisão administrativa final:

Art. 162. O juiz nomeará intérprete ou tradutor **quando necessário** para:

I - traduzir documento redigido em língua estrangeira;

... (Grifos acrescidos)

Desta forma, é inócuo em sede de julgamento de processo administrativo fiscal, de matéria pertinente à área aduaneira, alegar a ausência de provas em razão de ilegitimidade de parte dos documentos por serem redigidos em língua estrangeira e estarem desacompanhados de tradução juramentada (ainda mais quando o próprio impugnante se negou a providenciar a tradução no curso do procedimento fiscal). O que se pode requerer é sua tradução que será ou não efetivada a critério da autoridade julgadora, mas não a sua exclusão do rol de provas ou indícios pela mera ausência da formalidade (que a impugnante deu causa).

A Solução de Consulta Interna Cosit nº 33/04 tratou do tema:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Obrigatoriedade de tradução juramentada de documentos obtidos no exterior, escritos em idioma estrangeiro, na instrução de processo administrativo fiscal.

A tradução prévia, por tradutor juramentado, de documento comprobatório da infração tributária produzido em idioma estrangeiro não é condição indispensável ao lançamento.

Portanto, embora ausente a tradução juramentada do contrato citado no auto de infração, a interessada não logrou demonstrar que referida ausência tenha causado prejuízo ao entendimento dos fatos ou à compreensão das provas acostadas aos autos, do que se conclui que a alegação de impossibilidade de uso da prova não pode prosperar.

Inclusive este entendimento está em consonância com o exarado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento dos Recursos Especiais (RESP) nº 291.099–PR (2000/0128106-2) e nº 616103-SC (2003/0219916-1), cujas ementas se transcreve:

RESP nº 291.099–PR

Ementa – Processo Civil. Execução. Exceção de Pré-executividade. Cártula em língua estrangeira. Falta de tradução juramentada. Saneamento. Abertura de prazo. CPC art. 616.

I – Em vista da instrumentalidade das formas, cumpre ao juiz abrir prazo para sanar a falta de tradução juramentada que deveria acompanhar o título apresentado à execução. Ofensa ao art. 616 do CPC caracterizada.

II – Recurso especial conhecido e provido.

...

RESP nº 616103-SC

Ementa – Processo Civil. Documento redigido em língua estrangeira, desacompanhado da respectiva tradução juramentada (art. 157, CPC). Admissibilidade. Dissídio Jurisprudencial não comprovado.

I. Em se tratando de documento redigido em língua estrangeira, cuja validade não se contesta e cuja tradução não é indispensável para a sua compreensão, não é razoável negar-lhe eficácia de prova. O art. 157 do CPC, como toda regra instrumental, deve ser interpretado sistematicamente, levando em consideração, inclusive, os princípios que regem as nulidades, nomeadamente o de que nenhum ato será declarado nulo, se da nulidade não resultar prejuízo para acusação ou para a defesa (pas de nullité sans grief). Não havendo prejuízo, não se pode dizer que a falta de tradução, no caso, tenha importado violação ao art. 157 do CPC.

2. Recurso especial que se nega provimento.

Vale lembrar que no julgamento administrativo, assim como no judicial, o julgador deve apreciar todas as provas apresentadas com vistas a formar sua livre convicção. É o que prescreve o artigo 29 do Decreto nº 70.235/1972:

*Art. 29. Na apreciação da prova, a **autoridade julgadora formará livremente sua convicção** podendo determinar as diligências que **entender necessárias**.*

(Grifos acrescidos)

De se registrar que não se vislumbra do relato da autoridade fiscal que ela tenha afastado o contrato (em língua estrangeira) como prova. Ao contrário, a citação

expressa de parte do texto no corpo da autuação indica que o documento apresentado é prova de que a conduta esperada seria uma, mas que não pôde ser ratificada pela própria Empresa UNIROUPAS UNIÃO INDUSTRIAL DE ROUPAS LTDA., já que os termos definidos previam a formalização de documentos para a aquisição de mercadorias junto ao fornecedor estrangeiro.

A Empresa UNIROUPAS UNIÃO INDUSTRIAL DE ROUPAS LTDA. aduz que a entrega rápida e eficiente das mercadorias aos clientes não caracteriza indício de fraude, mas sim excelência na gestão de seu estoque. De fato, observada isoladamente esta circunstância poderia até ser interpretada como agilidade logística na entrega das mercadorias, não sendo possível afirmar categoricamente apenas com lastro nesta característica que há algo de errado. Contudo, como se observa do Termo de Verificação Fiscal, este é apenas um dos indícios levantados no curso do procedimento fiscal pela autoridade fiscal. A questão é que analisado o contexto da alegada eficiência de gestão de estoque, essa tese acaba por não ter sucesso: a) a interessada afirmou possuir um galpão na cidade de Baixo Guandú/ES e que na vasta maioria das vezes operava com este galpão (fl. 30), ocorre que nenhuma das mercadorias importadas transitou por este estabelecimento, Cidade ou Estado; b) se trata de 17 operações de importações seguidas que foram “repartidas” entre a Empresa XU WANGJIE e outros clientes, em nenhuma delas as mercadorias efetivamente passaram por qualquer depósito ou estabelecimento da Empresa UNIROUPAS UNIÃO INDUSTRIAL DE ROUPAS LTDA. (fls. 97 a 99); c) o transportador que realizou a entrega simultânea das diversas mercadorias aos diversos clientes, que estavam acondicionadas num mesmo contêiner e por vezes numa mesma caixa, não soube explicar com exatidão como teria sido realizada separação das mercadorias no curso do transporte (fl. 187), imputando à autuada a responsabilidade pela tarefa; questionada sobre este fato através do Termo nº 2021-004 (fl. 34), a Empresa UNIROUPAS UNIÃO INDUSTRIAL DE ROUPAS LTDA. nada respondeu sobre o tema; d) na prática a Empresa UNIROUPAS UNIÃO INDUSTRIAL DE ROUPAS LTDA. não possuía estoque físico das mercadorias objeto de autuação, era apenas contábil, já que as mercadorias jamais passaram por qualquer estabelecimento seu, portanto não se trata de gerenciamento eficiente de estoque, mas exatamente ausência de estoque.

Em outra frente, a Empresa UNIROUPAS UNIÃO INDUSTRIAL DE ROUPAS LTDA. alega que a apresentação do contrato com o fornecedor estrangeiro comprovaria a negociação das mercadorias. Ocorre que, como já explanado anteriormente, referido contrato determinava a formalização de ordens de compra para a aquisição das mercadorias, tais ordens não foram apresentadas pela impugnante, nem no curso da fiscalização, nem agora com a peça de defesa. Como se sabe, uma negociação de compra (ainda mais se considerada a espécie de mercadoria e o volume de milhões de reais envolvidos no caso da impugnante) envolve detalhado estudo: cotação de preços, estilos e modelos de roupas, tipos de tecidos, variação de tons, cores, materiais, etc. Intimada a esclarecer como se deu

o processo de aquisição das mercadorias e a concretização do negócio com o fornecedor, a interessada nada apresentou em sua resposta de folha 123 e 124 (fl. 118):

...

4. **Apresentar toda a documentação do exportador** HK NUOYI IMPORT & EXPORT LIMITED obtida antes do início da compra de suas mercadorias, com o intuito de diminuir o risco do negócio;

5. **Informar o nome da pessoa física responsável pelas transações comerciais realizadas em nome do exportador** HK NUOYI IMPORT & EXPORT LIMITED com a Uniroupas, com indicação do respectivo telefone e endereço eletrônico

6. **Apresentar as cópias das comunicações escritas referentes as negociações com o fornecedor estrangeiro antes do encaminhamento do pedido de compra**, contendo o dia, mês e ano em que ocorreram, em relação as mercadorias das Declarações de Importação identificadas no Anexo I;

7. **Apresentar os pedidos de compra aos fornecedores estrangeiros e a cópia do e-mail ou outro meio utilizado para o encaminhamento desses pedidos**, contendo o dia, mês e ano em que ocorreram, em relação as mercadorias das Declarações de Importação identificadas no Anexo I;

... (Grifos acrescidos)

Sem indicar qualquer outro documento (ordens de compra, correspondências comerciais, etc.) que ateste a efetiva aplicação do contrato apresentado, correta a conclusão da autoridade fiscal no sentido de que referido contrato se trata de mero documento formalizado para dar aparência a negócio que efetivamente não ocorreu.

Reforça este entendimento o fato de a interessada ter apresentado cópias de contratos de câmbio que indicam a remessa de recursos a empresas e países divergentes do fornecedor, a existência de contratos de câmbio sem vinculação a qualquer operação de importação e, a divergência entre os valores contratados e as declarações de importação. Some-se a isto tudo, a existência de operações de importação que não foram objeto de pagamento ao fornecedor estrangeiro (aproximadamente metade das operações realizadas no segundo semestre de 2019, conforme consignado pela autoridade fiscal – fl. 41). Mesmo “inadimplente” o fornecedor permaneceu enviando as mercadorias, situação extremamente incompatível com a prática usual de comércio.

A tabela de folhas 101, com dados referentes aos contratos de câmbio revela que das 17 operações de importação, 7 não foram objeto de pagamento por meio oficial, outras 8 operações se referem a transferências realizadas para terceiro diverso do exportador indicado na respectiva declaração de importação, o que também revela ausência de pagamento para o fornecedor pelos meios oficiais. As 2 declarações restantes apresentam divergência entre o valor declarado na

respectiva declaração de importação e o efetivamente enviado no contrato de câmbio. Em resumo, a considerar os documentos apresentados no curso do procedimento fiscal pela Empresa UNIROUPAS UNIÃO INDUSTRIAL DE ROUPAS LTDA., incrivelmente o exportador e fornecedor da mercadoria parece enviar toneladas de mercadorias continuamente por, ao menos 6 meses, sem que os pagamentos se resolvam; nem o mais ingênuo dos comerciantes aceitaria tamanho prejuízo. A ausência de pagamentos por meios oficiais ao fornecedor, sem que haja qualquer fato jurídico compatível com esta realidade (financiamentos, atos para cobrança da dívida, etc.), somada à continuidade do fornecimento de mercadorias permite presumir sem maiores dificuldades que, a despeito da ausência de comprovantes oficiais dos pagamentos, o exportador ou fornecedor recebeu o valor correspondente às mercadorias por ele enviadas, mas por meios diversos daquele que seria o esperado para as declarações de importação, fato que revela a ocultação de terceiros.

Portanto, para além da inexistência de documentos que atestem o real interesse da Empresa UNIROUPAS UNIÃO INDUSTRIAL DE ROUPAS LTDA. na consecução das operações de importação, os contratos de câmbio (ou sua inexistência) ratificam a incompatibilidade entre as operações realizadas em seu nome e os pagamentos parciais realizados. Registre-se que a alegação de uma suposta “conta corrente” com o fornecedor carece de amparo e sustentação em documentos aptos a atestar esta tese, já que não existem evidências de financiamentos, contratos, empréstimos ou outros documentos relacionados ao fornecedor estrangeiro, documentos básicos em qualquer relação comercial entre pessoas jurídicas diversas, ainda mais quando situados em países diferentes.

Neste ponto cumpre esclarecer que, como bem aduz a impugnante Empresa UNIROUPAS UNIÃO INDUSTRIAL DE ROUPAS LTDA., a ausência dos documentos requeridos no procedimento de fiscalização não é causa de aplicação “pena de perdimento”. E não foi este o fundamento da autuação. Como bem se depreende dos autos, a autuação está lastreada na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real interessado na operação de importação, mediante simulação. A infração relacionada a não apresentação de documentos é diversa daquela objeto da presente autuação, seu fato gerador é outro e não é o discutido no presente processo administrativo fiscal. O que, evidentemente, não impede que a autoridade fiscal venha a lavrar referida autuação nos termos do § 2º, do artigo 107 do Decreto-Lei nº 37/66 (citado na peça de defesa):

Art. 107. Aplicam-se ainda as seguintes multas:

...

IV - de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais):

...

§ 2º As multas previstas neste artigo não prejudicam a exigência dos impostos incidentes, a aplicação de outras penalidades cabíveis e a representação fiscal para fins penais, quando for o caso.

(Grifos acrescidos)

Portanto, rejeita-se a tese de que há consequências diversas para a infração praticada. Eventualmente, pode a interessada ter praticado infração diversa, para além daquela relacionada à ocultação discutida no presente processo administrativo fiscal, o que é irrelevante para o deslinde do presente processo.

Já quanto à revenda das mercadorias no mercado interno, a despeito de alegar não ter formalizado qualquer documento relacionado às operações (ordens de compra, correspondências comerciais, contratos, etc.) e de que as operações seriam acobertadas por sigilo comercial, a fiscalização constatou que os clientes da interessada possuíam, ao menos nos registros contábeis formalizados, saldo devedor, de modo que os recursos repassados para o desembaraço aduaneiro das mercadorias aparentavam o pagamento de operações realizadas anteriormente. A interessada afirma em sua defesa (fl. 246 e 247):

...

87. No presente caso, a Uniroupas esclareceu à fiscalização que os valores se tratavam de pagamentos de vendas anteriores que ainda se encontravam “em aberto”. Ainda que fossem adiantamentos, à título de garantia, não haveria qualquer ilicitude como reconhecido pelo CARF.

88. Inclusive, na análise da contabilidade, depreende-se que a Uniroupas sempre se manteve na condição de credora de seus clientes. Logo, impossível tomar como adiantamento um recurso que corresponde a obrigação de saldar uma obrigação anterior.

89. Por outro lado, é natural que recebesse, com frequência, os pagamentos por eles realizados, ainda que parcialmente.

... (Grifos acrescidos)

A Empresa UNIROUPAS UNIÃO INDUSTRIAL DE ROUPAS LTDA. anexou com sua defesa cópia do livro razão analítico relacionado ao cliente Empresa XU WANGJIE (fls. 262 a 265). Como se observa, desde o primeiro mês (agosto de 2019), o saldo devedor do cliente é de R\$ 565.560,37, chegando a R\$ 843.514,70 em dezembro de 2019. Assim, ao contrário do afirmado na peça de defesa, a parcela não paga é significativa sim, corresponde a valores médios superiores às próprias notas fiscais emitidas isoladamente em cada operação de revenda e correspondem a valor muito superior ao valor aduaneiro médio das declarações de importação dessas mesmas mercadorias ($R\$ 2.752.747,83 / 17 = R\$ 161.926,34$). Por sua vez a soma dos valores correspondentes a pagamentos realizados pela Empresa XU WANGJIE neste mesmo período (R\$ 2.855.419,06) se aproxima em muito do valor aduaneiro total das mercadorias, podendo esta diferença ser facilmente

justificada quando associada aos custos existentes entre o recinto aduaneiro e a entrega ao real adquirente. Portanto, considerando que os valores efetivamente repassados pela Empresa XU WANGJIE se adequam aos custos da operação de importação e que, concomitantemente, inexistem documentos que justifiquem tamanha inadimplência por parte do cliente da Empresa UNIROUPAS UNIÃO INDUSTRIAL DE ROUPAS LTDA., este Relator entende que há substância na tese defendida pela autoridade fiscal, as parcelas pagas tem relação direta com as operações de importação.

Em relação aos recursos financeiros, o que a fiscalização constatou é que os pagamentos dos valores em “aberto” coincidem (pelo menos em 6 operações de importação) com a data de registro das declarações de importação. Considerando o tamanho da dívida, não é razoável que os pagamentos ocorram apenas em datas relacionadas com as declarações de importação e que sejam apenas em valor suficiente para a satisfação daquela operação, e não da dívida contraída.

A Empresa UNIROUPAS UNIÃO INDUSTRIAL DE ROUPAS LTDA. alega que a relação com seus clientes sempre foi de “conta-corrente” (fl. 244):

...

*111. Nesse ponto, é relevante trazer uma avaliação dos extratos da contabilidade ora trazidos aos autos. **O razão analítico revela que a relação entre a Uniroupas e seus clientes sempre foi de conta-corrente.** Não há, portanto, que se falar em adiantamento, posto que esse termo significa a entrega de recursos anteriormente ao surgimento da obrigação de pagamento, ou anteriormente à compra das mercadorias o que não é o que ocorre neste caso.*

*112. É dizer que, sendo a Uniroupas credora, incumbe ao cliente pagar o saldo devedor, seja total ou parcialmente. Esses pagamentos não necessariamente devem corresponder a notas fiscais específicas. **Sob o ponto de vista de fluxo financeiro, para a empresa, esse vínculo é irrelevante, posto que o que há de ser considerado nessa relação é o saldo devedor.***

... (Grifos acrescentados)

Contudo, ainda que fosse possível crer na tese defendida (de que não se tratava de adiantamentos para as operações de importação), a adoção do sistema “conta-corrente” tem como premissa (além do financiamento da operação por uma das partes) a regularidade de comercialização (repetição), isto é, ao assumir a sistemática de conta-corrente as empresas, para além do fluxo financeiro, estabelecem um fluxo físico contínuo das mercadorias objeto de comercialização. O que significa que necessariamente as operações de importação sempre eram realizadas no interesse da Empresa XU WANGJIE. Desta forma, para além dos recursos financeiros, as mercadorias objeto de autuação eram importadas especificamente para atender esse fluxo, e se a mercadoria comercializada era importada, é certo que a importação deveria ser realizada no interesse da Empresa XU WANGJIE e não da Empresa UNIROUPAS UNIÃO INDUSTRIAL DE

ROUPAS LTDA., que apenas administrava o conta-corrente, tanto financeiro (sempre deficitário) quanto de estoque (sempre inexistente face ao repasse integral e imediato após a operação de importação).

Ainda que a primeira operação pudesse ser afastada, fato é que se sucederam outras dezesseis operações de importação, o que revela um *modus operandis* consistente.

Ainda sobre as vendas no mercado interno, considerando que a própria Empresa UNIROUPAS UNIÃO INDUSTRIAL DE ROUPAS LTDA. afirma a existência de um fluxo contínuo de recursos e mercadorias entre ela e seus clientes, considerando que os valores envolvidos atingem a casa dos milhares de reais, e que os fins regulares de qualquer empresa estão atrelados ao seu lucro, não se vislumbra a efetiva existência de um “conta-correntes” nos moldes suscitados sem que as empresas envolvidas estabeleçam formalmente os termos e limites, já que pressupõem a transferência de mercadorias e financiamentos de valores elevados (cuja inadimplência leva a prejuízos de alta monta no caso dos autos). Não é plausível que tudo esteja apenas lastreado em acertos informais. Desta forma, considerando os argumentos ofertados, o que se vislumbra é que de fato, as mercadorias têm por real interessado a Empresa XU WANGJIE.

Em sua defesa a Empresa UNIROUPAS UNIÃO INDUSTRIAL DE ROUPAS LTDA. não demonstra que os dados apresentados pela fiscalização e que foram extraídos da sua contabilidade, notas fiscais ou extratos bancários e consignados nas planilhas que instruem o auto de infração possuam qualquer equívoco. Como já dito, se trata de documentos emitidos pela interessada, e que poderiam ser facilmente repelidos com a apresentação da defesa, o que não ocorreu. O único documento que a autuada trouxe com sua defesa (cópia do livro razão analítico da Empresa XU WANGJIE) ratificou a exatidão dos dados apresentados pela fiscalização. De sorte que não se vislumbra qualquer nulidade apta a causar o cerceamento do direito de defesa.

Quanto à constatação de que parte das mercadorias apresentavam a identificação com o nome fantasia “XZ-OULUSHA” (foto fl. 63) da Empresa XU WANGJIE, não é possível crer na alegação de que tais etiquetas revelam apenas intenção de compra. A inserção do logotipo e identificação na mercadoria pelo fornecedor tem um custo e, só pode ser levada a efeito se a ele forem repassados todos os detalhes da informação a serem agregadas a cada uma das mercadorias. Considerando que as identificações foram constatadas no curso do despacho, resta evidente que tais elementos só podem ter sido agregados pelo próprio fabricante no exterior, o que revela que antes do despacho, transporte e produção no estabelecimento do exportador as mercadorias já haviam sido negociadas no interesse da Empresa XU WANGJIE. Neste ponto é importante registrar que em nenhum momento a Empresa UNIROUPAS UNIÃO INDUSTRIAL DE ROUPAS LTDA. apresentou qualquer documento que indicasse ter ordenado a produção de roupas com a referida identificação. Considerando que ao cabo e ao

fim as mercadorias eram destinadas a Empresa XU WANGJIE, há que se concluir que é correta a presunção de que tal empresa era a real adquirente das mercadorias.

Finalmente, há que se registrar que a fiscalização constatou ainda a participação de terceiros, sem qualquer relação formal com o adquirente ou o importador das operações de importação. Os recintos aduaneiros apresentaram correspondência comercial do Sr. OSNI PREMOLI (Empresa 2J CONSULTORIA E GESTÃO). Tal fato ratifica a tese que em verdade a Empresa UNIROUPAS UNIÃO INDUSTRIAL DE ROUPAS LTDA. se tratou apenas de interposta pessoa.

É impossível que as mercadorias tenham sido adquiridas de um fornecedor estrangeiro, transportadas da China para o País, movimentadas de um recinto alfandegado para outro, submetidas a despacho aduaneiro através do registro das Declarações de Importação no Siscomex, vendidas e transportadas para entrega aos clientes, sem que as empresas formalmente envolvidas nessas operações, e principalmente aquela indicada como real adquirente das mercadorias, Empresa UNIROUPAS UNIÃO INDUSTRIAL DE ROUPAS LTDA., possua qualquer registro das negociações, correspondências comerciais, ordens de compra, tratativas ou documentos similares nessas etapas. Tal fato evidencia com clareza a ausência de total interesse da Empresa UNIROUPAS UNIÃO INDUSTRIAL DE ROUPAS LTDA., tratando-se apenas de pessoa interposta formalmente nos documentos formalizados junto à autoridade aduaneira com vistas ao acobertamento de terceiros.

Tendo, portanto, o inciso V do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, com a redação alterada pela Lei nº 10.637/2002 - que prevê como infração a ocultação do sujeito passivo, do real adquirente e do real responsável pela operação, trancando todas as portas para a ocultação de terceiro vinculado a qualquer título à importação - expressamente fundamentado a autuação em questão, não há que se falar em sua insubsistência.

Se isoladamente cada um dos indícios pode ser atacado com argumentos superficiais e desprovidos de qualquer amparo em fatos jurídicos, certo é que quando considerados em conjunto apresentam um grau de consistência, coerência e conexão que permitem o julgador concluir com convicção que os fatos se amoldam ao enquadramento legal adotado pela autoridade fiscal.

Como se sabe, a preocupação e o cuidado na aparência e emissão dos documentos formais perante as autoridades fiscais é característica notória da simulação, contudo tal preocupação acaba por não espelhar a realidade das transações que efetivamente ocorrem, restando em não raros casos incoerência entre as formalidades perpetradas e os negócios efetivamente ocorridos no mundo fático, de modo que tais registros acabam apresentando incongruências.

Este foi exatamente o caso dos autos, onde se observa uma série de documentos formalizados, mas cujos atos praticados estão totalmente desalinhados com seu conteúdo: inexistência de qualquer pedido de compra no exterior, quando o

contrato assim o determina; operações de revenda no País lastreadas em notas fiscais, cujos clientes jamais quitam integralmente a dívida, apenas parcialmente quando há interesse em realizar nova importação; registros contábeis incompatíveis com os documentos correspondentes; “financiamentos” mediante conta correntes sem lastro em qualquer documento; participação de terceiros (2J CONSULTORIA E GESTÃO) sem qualquer vínculo aparente com o adquirente informado nas declarações de importação, etc.

É indubitável, portanto, que o resultado da efetivação das irregularidades apontadas é a ocultação, mediante simulação, do vínculo existente entre as mercadorias importadas e a real interessada na operação de importação, sujeito passivo Empresa XU WANGJIE. Infere-se, portanto, que a verdadeira adquirente se utilizou de outra pessoa jurídica como forma de esquivar-se do controle aduaneiro.

Correta a conclusão da autoridade fiscal quando afirma que as operações de “compras” no mercado externo e de “vendas” do mercado interno das mercadorias importadas com ocultação do verdadeiro adquirente são operações simuladas.

Quanto à existência de dano ao Erário, o disposto no *caput* do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976 claramente determina que a hipótese em apreço caracteriza o dano ao Erário, sendo prescindível qualquer espécie de comprovação neste sentido; o próprio Decreto nº 6.759/09, artigo 689, inciso XXII, ao regulamentar a matéria definiu, igualmente, a ocorrência da hipótese como ato danoso ao Erário:

*Art. 689. Aplica-se a pena de perdimento da mercadoria nas seguintes hipóteses, **por configurarem dano ao Erário** (Decreto-Lei 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):*

...

XXII - estrangeira ou nacional, 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.

... (Grifos acrescidos)

Portanto, é inócuo no âmbito do processo administrativo tributário em apreço discutir a existência ou magnitude do “dano ao Erário” decorrente dos fatos, já que a administração não pode se desvincular do preceituado na legislação que rege a matéria.

A simulação restou demonstrada na medida em que os atos formais praticados pela Empresa UNIROUPAS UNIÃO INDUSTRIAL DE ROUPAS LTDA. aparentavam situação divergente daquela efetivamente ocorrida. A Empresa UNIROUPAS

UNIÃO INDUSTRIAL DE ROUPAS LTDA. não foi a real adquirente das mercadorias estrangeiras como foi declarado por ocasião da apresentação da documentação à autoridade aduaneira, agiu como interposta pessoa. Já a apresentação de documentos perante a autoridade aduaneira com a indicação do real interessado diverso daquele que efetivamente seria caracteriza o dolo e a intenção de esquivar o respectivo controle aduaneiro do real interessado na operação de importação, Empresa XU WANGJIE.

Quanto à existência do boa-fé, por parte dos impugnantes, cumpre esclarecer que a responsabilidade pela prática da infração em apreço tem caráter objetivo, conforme preceitua o artigo 673 do Decreto nº 6.759/09:

*Art. 673. **Constitui infração** toda ação ou omissão, voluntária ou **involuntária**, que importe inobservância, por parte de pessoa física ou jurídica, de norma estabelecida ou disciplinada neste Decreto ou em ato administrativo de caráter normativo destinado a completá-lo (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 94, caput).*

*Parágrafo único. Salvo disposição expressa em contrário, **a responsabilidade por infração independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, da natureza e da extensão dos efeitos do ato** (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 94, § 2º).*

(Grifos acrescidos)

Como se sabe, a administração pública rege-se pelo princípio da estrita legalidade (CF, artigo 37, caput), especialmente em matéria de administração tributária, que é uma atividade administrativa plenamente vinculada (CTN, artigos 3º e 142, parágrafo único).

Neste ponto é necessário lembrar que a presente infração (ocultação do real adquirente das mercadorias) decorre da prestação inexata de informação na declaração de importação, obrigação acessória relacionada aos tributos incidentes nas operações de comércio exterior, no caso, importação.

Os artigos 121 e 122 da Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional – CTN) definem o conceito de “sujeito passivo”, “contribuinte” e “responsável”:

*Art. 121. Sujeito **passivo da obrigação principal** é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou **penalidade pecuniária**.*

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

*I - **contribuinte**, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;*

*II - **responsável**, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.*

*Art. 122. **Sujeito passivo da obrigação acessória** é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.*

(Grifos acrescidos)

Por sua vez o artigo 113 do Código Tributário Nacional assim estabelece:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

*§ 1º A **obrigação principal** surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo **ou penalidade pecuniária** e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.*

*§ 2º A **obrigação acessória** decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas **no interesse** da arrecadação **ou da fiscalização dos tributos**.*

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

(Grifos acrescidos)

Conclui-se, portanto, que ainda que decorrente do descumprimento de obrigação acessória, a penalidade pecuniária em apreço converteu-se em obrigação principal, tratando-se inequivocamente de crédito tributário.

Outra questão, não menos importante, é aquela relacionada à solidariedade, destacada no artigo 124 do Código Tributário Nacional:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

*I - as **peessoas que tenham interesse comum** na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;*

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

(Grifos acrescidos)

O inciso I é claro ao estabelecer que existindo interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal (reitere-se, que esta pode estar relacionada tanto a tributo quanto a penalidade pecuniária) haverá obrigação solidária. O inciso II estabelece que, independentemente do interesse comum, a lei poderá designar pessoas que serão solidárias. De outra sorte, uma vez estabelecida a solidariedade, seja por interesse comum, seja por lei, não haverá benefício de ordem.

Não obstante a determinação emanada da Lei Complementar, a legislação pertinente às relações tributárias inerentes ao comércio exterior traz disposições aplicáveis ao caso concreto em análise, como expressamente indicado na folha 69 do Termo de Verificação Fiscal. O disposto no artigo 95 do Decreto-Lei nº 37/66, assim estabeleceu:

*Art.95 - **Respondem pela infração** :*

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

...

V – conjunta ou isoladamente, o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora. (Incluído pela Medida Provisória n' 2.158-35, de 2001)

VI - conjunta ou isoladamente, o encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora. (Incluído pela Lei n' 11.281, de 2006)

... (Grifos acrescidos)

Embora o inciso I do comando regulamentar já fosse suficiente para a inclusão no polo passivo de todos os envolvidos na prática da infração, houve por bem o legislador evidenciar, nos incisos V e VI, o notório envolvimento tanto do importador quanto do adquirente/encomendante no caso de infrações relacionadas às operações de importação em que se constata a participação de ambos na prática da infração.

A Empresa XU WANGJIE, real interessada nas mercadorias estrangeiras, que embora tenha permanecido oculta em todos os procedimentos de importação, possuía claro interesse na perfectibilização dos fatos geradores (entrada das mercadorias estrangeiras no País). Era a real interessada na aquisição das mercadorias estrangeiras.

Portanto seja em razão do fato de ter se beneficiado ou concorrido para a prática da infração a Empresa XU WANGJIE ainda se enquadra na condição de real adquirente das mercadorias objeto das operações de importação em análise, situação que implica na caracterização de importação por sua conta e ordem, responsabilidade formalmente determinada no Decreto-Lei nº 37/66, artigo 95, incisos I e V.

Finalmente, quanto aos aspectos da intimação, cumpre esclarecer à interessada Empresa XU WANGJIE que as regras se encontram estampadas no artigo 23 do Decreto nº 70.235/72, cabendo à unidade de origem proceder, ainda, conforme estabelecido no Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil. As Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil não possuem competência para modificar a forma determinada na legislação que rege a matéria.

Assim, em virtude de todos os motivos apresentados e dos fatos presentes no caso concreto, voto no sentido de JULGAR IMPROCEDENTE A IMPUGNAÇÃO, mantendo o crédito tributário exigido.

É o voto.”

Pelo exposto, ainda que reconheça o esforço da Relatora em buscar uma interpretação baseada na dúvida probatória, entendo que a pecha de interposição fraudulenta não se baseou em presunções isoladas, mas em um conjunto indiciário harmônico e convergente que não foi desconstituído pelas Recorrentes.

Assim, voto por negar provimento aos Recursos Voluntários, para manter integralmente a autuação e a decisão de piso por seus próprios e jurídicos fundamentos.

Assinado Digitalmente

Renata Casorla Mascareñas