



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	12466.720305/2021-86
ACÓRDÃO	3002-004.263 – 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: 08/11/2019 a 13/12/2019

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 ao recurso voluntário, vencidos os conselheiros Neiva Aparecida Baylon (relatora), Adriano Monte Pessoa e Gisela Pimenta Gadelha, que lhe 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, Jose 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:

O presente processo versa sobre o auto de infração, às fls. 2/66, lavrado para a exigência da multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias importadas, no valor de R\$ 1.233.854,41, face à ocultação de sujeito passivo, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros, infração prevista no art. 23, inciso V, § 3º do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, com a redação dada pelo art. 41 da Lei nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010. Conforme o Termo de Verificação Fiscal, às fls. 6/66, UNIROUPAS UNIÃO INDUSTRIAL DE ROUPAS LTDA, CNPJ 28.431.450/0001-58, doravante denominada UNIROUPAS, figurou como real adquirente nas Declarações de Importação (DI), às fls. 63, registradas pelos importadores ICARO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA, CNPJ 30.107.812/0002-82, ELLO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO EIRELI, CNPJ 23.645.692/0002-01, e PREMIERE, IMPORTACAO E EXPORTACAO EIRELI, CNPJ 07.282.422/0002-27, relativas a importações de vestuários e tecidos procedentes da China. Relata a autoridade fiscal que UNIROUPAS 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 CHIC COMÉRCIO DA MODA E CONFECCAO EIRELI, CNPJ 27.646.885/0001-57, doravante denominada CHIC COMÉRCIO. A fiscalização apurou que 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. Registra a fiscalização que as solicitações de documentos, esclarecimentos e as respectivas respostas de UNIROUPAS ocorreram através do dossiê digital de comunicação com a contribuinte nº 13031.042646/2021-81. Consta ainda que 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 importadas (Anexo 2), todos os itens foram revendidos poucos dias após a emissão da nota fiscal de saída do importador para UNIROUPAS. Além disso, as notas fiscais de saída foram emitidas por UNIROUPAS na mesma data ou em datas bem próximas para todos os clientes de uma mesma operação de importação. Um giro alto de estoque indica a ocorrência de interposição. Nocaso, nem existe estoque, pois não existe sobra de mercadorias. A totalidade da carga é revendida imediatamente para seus clientes. Com vistas a aferir como foram realizadas as negociações com o fornecedor estrangeiro, a fiscalização intimou UNIROUPAS 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 intimada para tal. 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 UNIROUPAS não apresentou qualquer documento, sob a alegação de 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 em seus arquivos. Considerando que nada foi apresentado (nem troca de e-mails, indicação de terceiros, viagens para conhecer o fornecedor, catálogo de mercadorias, endereço do site da empresa na Internet ou outros), a autoridade fiscal concluiu que UNIROUPAS não conseguiu comprovar que as negociações e os encaminhamentos dos pedidos de compras das mercadorias das DI, 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.), UNIROUPAS apenas informou que a documentação exigida não é de guarda obrigatória e que não teria localizado em seus arquivos, não havendo formalização. Tal fato evidencia que UNIROUPAS não conseguiu comprovar que executou qualquer procedimento destinado à venda das mercadorias. Quanto à logística adotada, a fiscalização registra que, embora UNIROUPAS tenha informado que na vasta maioria das vezes operava com galpão próprio (Cidade de Baixo Guandú/ES), nenhuma das cargas destas importações, após seu desembarço, foi transferida para o galpão mencionado e nem mesmo foi desembarçada nos portos localizados no estado do Espírito Santo. A planilha1 (Anexo 3) apresenta os locais de entrada das mercadorias no país e o local onde foi realizado o desembarço. Nesta 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 destas importações foram desembarçadas 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 planilha2 (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 destas seria realizada por orientação da UNIROUPAS. Por sua vez, UNIROUPAS, intimada a prestar esclarecimentos, não respondeu o questionamento. Frente ao silêncio, conclui a fiscalização que UNIROUPAS não participou da logística de entrega destas mercadorias aos clientes e sequer sabe informar como esta ocorreu. Observa ainda a fiscalização que as notas fiscais de vendas das mercadorias importadas não foram integralmente pagas pelos clientes, pois serviram apenas para o transporte destas mercadorias dos recintos alfandegados diretamente para estes clientes. É o que se verifica da tabela, às fls. 35, contendo os valores a receber, pelas vendas de mercadorias efetuadas pela UNIROUPAS para CHIC COMÉRCIO, ao final do ano de 2019 e de 2020, conforme informações extraídas da sua Escrituração Contábil Digital (ECD). Mesmo sem a realização de novas vendas da UNIROUPAS no ano de 2020, o saldo a receber permaneceu elevado em 31/12/2020. UNIROUPAS, intimada a informar se esses valores teriam sido quitados e, em caso negativo, quais providências teriam sido adotadas para a cobrança, 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. O objetivo destes lançamentos foi de simular que as notas fiscais mais antigas teriam sido integralmente quitadas. Caso assim não procedesse, ficaria evidente na contabilidade que a UNIROUPAS continuou vendendo para seus clientes sem o recebimento total de vendas anteriores. Finalmente, quanto ao pagamento do fornecedor, UNIROUPAS informou ter um prazo de carência de 180 dias e nada foi informado em relação a eventual garantia prestada. Na análise dos contratos de câmbio referentes as importações realizadas como adquirente das mercadorias no período fiscalizado, apresentados por UNIROUPAS, a fiscalização constatou as seguintes irregularidades: existem importações sem pagamento ao fornecedor estrangeiro; houve remessa de recursos a países e empresas diversos do contratado; foram encontrados contratos de câmbio sem conexão com DI; e ainda divergência entre os valores dos contratos de câmbio e das DI. Para cada uma destas divergências, UNIROUPAS foi intimada a apresentar justificativa acompanhada de documentação comprobatória, sendo que, em resposta, apenas alegou estar inadimplente. Das importações de mercadorias realizadas no segundo semestre de 2019, aproximadamente a metade não teria sido paga ao fornecedor estrangeiro. A conclusão da autoridade fiscal é que o pagamento destas mercadorias já foi efetuado por terceiros ocultos nas operações de importação. Intimada e reintimada a esclarecer sobre a irregularidade observada na remessa de recursos a países e empresas no exterior divergentes do fornecedor estrangeiro, UNIROUPAS declarou que se reserva o direito de não contribuir sobre o tema. Ainda sobre os pagamentos ao fornecedor estrangeiro, UNIROUPAS informou que estes teriam sido realizados na sistemática de conta corrente (pelo saldo devedor), com pagamentos parciais. Concluiu a fiscalização

que os pagamentos ao fornecedor estrangeiro apresentam graves irregularidades, que demonstram que a UNIROUPAS 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, muitas vezes, em espécie, em acordo com a necessidade de transferir valores em dado momento. Simula-se que seriam pagamentos de vendas, quando na realidade se trata de adiantamentos de recursos de terceiros, destinados ao pagamento de despesas com importação de mercadorias. Sobre o tema, cabe ressaltar a vedação imposta às instituições financeiras em relação ao recebimento de boleto de pagamento de valor igual ou superior a R\$ 10.000,00 com a utilização de recursos em espécie, conforme Resolução nº 4.648, de 28 de março de 2018 do Conselho Monetário Nacional. 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, nas correspondências apresentadas (e-mails), ninguém da UNIROUPAS e das empresas importadoras constou nestas comunicações. Pelo contrário, se verificou que pessoas sem qualquer relação formal com as operações de importação participaram das comunicações com os recintos, como OSNI PREMOLI da empresa 2J CONSULTORIA E GESTÃO. A autoridade fiscal 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 DI no Siscomex, vendidas e transportadas para entrega aos clientes, sem que as empresas envolvidas nessas operações, e principalmente a UNIROUPAS possuam registro das comunicações escritas de nenhuma dessas etapas. Quanto à CHIC COMÉRCIO, a fiscalização verificou que não possuía habilitação para importar, pelo que, recorreu à UNIROUPAS para que esta constasse como adquirente das mercadorias nas DI. Sem este artifício não seria possível que as DI fossem registradas no Siscomex, pois sem a habilitação prévia o sistema impediria que a CHIC COMÉRCIO figurasse como adquirente das mercadorias. Esta prática teve o objetivo de burlar o controle aduaneiro, mediante a simulação de que as importações ocorreram por conta e ordem da UNIROUPAS. Dadas as irregularidades praticadas pela UNIROUPAS, apuradas neste procedimento de fiscalização, a autoridade fiscal impôs a penalidade da multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias, nos termos do art. 23, inciso V, § 3º do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, com a redação dada pelo art. 41 da Lei nº 12.350, de 2010. Considerando que CHIC COMÉRCIO concorreu para a prática e se beneficiou da infração, foi atribuída a ela a responsabilidade tributária com lastro no art. 95, inciso I do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, e no art. 124 do Código Tributário Nacional3 (CTN). Devidamente cientificada, UNIROUPAS apresentou impugnação tempestiva, às fls. 212/240, na qual, alega 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; 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; 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, o inglês é o idioma padrão, a que todos os que exercem ofícios relacionados devem ter domínio, inclusive os fiscais da Receita Federal; 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; 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 à fiscalização provar a ocorrência de vínculo entre o suposto sujeito oculto e o fornecedor/exportador no exterior; Quanto às negociações com os clientes no mercado interno, os registros não são de guarda obrigatória; 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; Sobre o não recebimento integral das notas fiscais de venda, a fiscalização faz pretensas análises com base em documentos não colacionados aos autos, o que não pode ser admitido, sob pena de afronta ao direito de ampla defesa; A fiscalização ignorou que foi dito que havia equívoco nos registros contábeis; não há 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; 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; A ausência de comunicação entre as empresas envolvidas na importação não pode tornar suspeita a impugnante; 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; 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; 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; 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; UNIROUPAS pode responder, tão somente, pela regularidade da própria habilitação, a qual não foi objeto de questionamento pela autoridade em nenhum momento; É preciso reconhecer a ausência de dano ao Erário e não há nos autos a alegação de dolo por parte da UNIROUPAS, tampouco sua comprovação; Requer seja reconhecida a nulidade do auto de infração e, no mérito, seja julgado insubsistente. Devidamente cientificada, CHIC COMÉRCIO não apresentou impugnação, tendo sido lavrado o Termo de Revelia, às fls. 241.

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:

- * não há provas diretas, apenas presunções;
- * fraude não pode ser presumida, deve ser comprovada;
- * os fatos apontados são práticas comerciais lícitas;

* não houve comprovação de adiantamento de recursos nem vínculo com fornecedor estrangeiro;

* ausência de documentos não implica irregularidade e possui tratamento legal próprio;

* a fiscalização não apresentou provas suficientes nem documentação completa.

Pedido

Requer a nulidade do auto por falta de provas ou seu cancelamento.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Neiva Aparecida Baylon**, Relator

Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, portanto deve ser admitido.

A empresa Uniroupas União Industrial de Roupas Ltda. interpõe recurso contra decisão da DRJ que manteve auto de infração por suposta ocultação do real sujeito passivo nas importações (interposição fraudulenta), com aplicação de multa.

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

A Recorrente argui 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.

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.

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.

CONCLUSÃO

Diante de todo o exposto, e 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.

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*:

“(…) Inicialmente, destaco que a ausência de impugnação, por parte do responsável solidário, CHIC COMÉRCIO, declarado revel pela unidade preparadora, conforme termos às fls. 241, IMPEDE A INSTAURAÇÃO DA FASE LITIGIOSA do processo administrativo fiscal em relação a esta pessoa, como prevê o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 (grifei):

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

(...)

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

(...)

Art. 21. Não sendo cumprida nem impugnada a exigência, a autoridade preparadora declarará a revelia, permanecendo o processo no órgão preparador, pelo prazo de trinta dias, para cobrança amigável.

Registro que, por força do art. 5º da Instrução Normativa RFB nº 1.862, de 27 de dezembro de 2018, apesar da ausência de impugnação por parte de CHIC COMÉRCIO, não se operam os efeitos da revelia, no tocante à exigibilidade do crédito tributário. Isso porque a impugnação tempestiva apresentada pela UNIROUPAS contesta o mérito do auto de infração, suspendendo a exigibilidade do crédito tributário também em relação ao solidário.

Art. 5º A impugnação tempestiva apresentada por um dos autuados suspende a exigibilidade do crédito tributário em relação aos demais.

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica à hipótese em que a impugnação versar exclusivamente sobre o vínculo de responsabilidade, caso em que produzirá efeitos somente em relação ao impugnante.

(...)

O litígio versa sobre a ocultação do sujeito passivo, mediante fraude ou simulação, infração considerada como dano ao Erário, capitulada no art. 23, inciso V, do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, que assim dispõe (grifei):

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

(...)

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

(...)

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

(...)

*§ 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)*

A pena prevista para essa infração é o perdimento das mercadorias importadas, porém, em razão de as mercadorias importadas terem sido revendidas, a fiscalização lavrou auto de infração para exigência de multa equivalente ao valor aduaneiro.

Preliminarmente, em face dos argumentos apresentados, é preciso esclarecer que, como se depreende do Termo de Verificação Fiscal, às fls. 6/66, a autuação não está centrada na hipótese de “não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados”, prevista no § 2º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, mas sim na hipótese de **ocultação do sujeito passivo, que seria o real comprador ou responsável pela operação, mediante simulação**.

Desta forma, não modifica a essência da autuação a hipótese de UNIROUPAS possuir ou não recursos financeiros suficientes para as importações, o que não foi considerado pela autoridade fiscal. Repiso que o lançamento não está fundado na interposição fraudulenta presumida, mas na constatação de que UNIROUPAS ocultou, mediante simulação, a empresa CHIC COMÉRCIO.

Em sua defesa, UNIROUPAS aduz inicialmente que a autuação é imotivada, lastreada em indícios, com substrato probatório insuficiente à autuação, o que implicaria a nulidade do auto de infração. No entanto, esta alegação não procede. O fato de a interessada discordar dos fundamentos da autuação não se confunde com a hipótese de ausência de motivação. No Termo de Verificação Fiscal, às fls. 6/66, a autoridade fiscal apresenta, de forma detalhada e minuciosa, 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 das informações relacionadas e agrega uma série de planilhas (Anexos 2, 3 e 4) com a compilação de dados extraídos do Siscomex e Sped. Além destes documentos serem diretamente relacionados à

UNIROUPAS, as respostas às intimações constam no dossiê digital de comunicação com a contribuinte nº 13031.042646/2021-81, sendo desprovido de razoabilidade alegar, no âmbito do presente processo administrativo, qualquer prejuízo advindo da ausência de cópia das notas fiscais, lançamentos contábeis ou DI, quando estes documentos foram emitidos pela própria interessada. Destaco ainda que a impugnante não alega que as transcrições dos dados estão equivocadas ou que apresentam informação errônea. Neste sentido, noto que 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 anexadas aos autos. O que a impugnante pretende é discutir o mérito do auto de infração, especialmente a instrução probatória. Desta forma, não há como acolher o protesto da impugnante pela nulidade do auto de infração em razão de vício material, pelo que, **rejeito a preliminar de nulidade.**

No mérito, no que concerne à alegada insuficiência probatória, apresento aspectos relevantes relativos ao ônus da prova no processo administrativo fiscal, à luz da legislação de regência.

De certo que a presunção de legitimidade dos atos administrativos não serve como meio de supressão de lacunas probatórias. Este 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 art. 9º do Decreto nº 70.235, de 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*”.

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 art. 5º de o contribuinte, na fase litigiosa do procedimento fiscal, contraditar os argumentos e meios utilizados pela fiscalização para embasar o lançamento.

No âmbito do Código do Processo Civil¹ (CPC), encontra-se 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.

¹ Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015.

(...)

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 art. 9º do Decreto nº 70.235, de 1972, quanto ao contribuinte que contesta o lançamento, nos termos do art. 16, inciso III deste 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 art. 369 do CPC assim dispõe (grifei):

*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.*

Assim, excetuado o uso das provas ilícitas, vedado pelo inciso LVI do art. 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 **provas diretas** (por exemplo, um documento que, por si só, ateste a verdade dos fatos), quanto por meio de **provas indiretas** (indícios, presunções, etc.). Esta ampla abertura à produção de provas homenageia o princípio do livre convencimento do julgador, insculpido no art. 29 do Decreto nº 70.235, de 1972 (grifei): “Na apreciação da prova, **a autoridade julgadora formará livremente sua convicção**, podendo determinar as diligências que entender necessárias”.

De fato, no âmbito do processo administrativo fiscal, permite-se a prova por 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. Em sede de processo administrativo, não há 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 prova indiciária, de largo uso no Direito, mormente em se tratando de simulação e fraude.

Por bem esclarecer o uso dos indícios como provas, transcrevo Ferragut²:

Indício é todo vestígio, indicação, sinal, circunstância e fato conhecido apto a nos levar, por meio de raciocínio indutivo, ao conhecimento de outro fato, não conhecido diretamente. É, segundo Pontes de Miranda, “o fato ou parte do fato

² FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2009. p. 136.

certo, que se liga a outro fato que se tem de provar, ou a fato que, provado, dá ao indício valor relevante na convicção do juiz, como homem”.

(...)

Quando tratamos de presunções, referimo-nos à prova indiciária, espécie de prova indireta que visa demonstrar, a partir da comprovação da ocorrência de fatos secundários, indiciários, a existência do fato principal. Para que ela exista, faz-se necessária a presença de indícios, a combinação deles, a realização de inferências indiciárias e, finalmente, a conclusão dessas inferências.

No caso concreto, noto que a autoridade fiscal carreu 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 caráter de prova indireta, evidente era a necessidade de que a autuada, ao contraditar, demonstrasse 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 apresentadas. No entanto, a autuada não carreu aos autos quaisquer documentos ou elementos de prova aptos a sustentar suas alegações.

Caberia à impugnante 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 à própria autuada e intervenientes, e 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.

Por ocasião dos registros das DI no Siscomex, UNIROUPAS foi declarada pelo importador como a 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), como prevê a Instrução Normativa RFB nº 1.861, de 27 de dezembro de 2018 (grifei):

*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.*

(...)

Com vistas a ratificar que as operações de importação em apreço teriam sido realizadas em conformidade com o estabelecido na norma de regência, a autoridade procurou no curso do procedimento fiscal, esclarecer junto à própria adquirente indicada nas DI, ora autuada, UNIROUPAS, 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 UNIROUPAS da oportunidade de demonstrar para a fiscalização que as operações teriam sido realizadas em acordo com o que preconiza a norma.

Neste ponto, destaco o disposto nos arts. 18, 19 e 21 do Regulamento Aduaneiro³, com os grifos que destaquei:

*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.*

³ Decreto nº 6.759, 5 de fevereiro de 2009.

(...)

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 exibi-los.

Ao contrário do alegado pela UNIROUPAS, 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 art. 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 art. 18 se trata de documentos de guarda obrigatória. Ademais, o sigilo fiscal 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.

Vejamos o Termo de Intimação nº 2021-002, às fls. 100/101 (grifei):

(...)

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;

(...)

Embora UNIROUPAS 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 de guarda obrigatória, conforme art. 18 do Regulamento Aduaneiro. Observo ainda que eventual perda por deterioração deveria ter sido comunicada por escrito, como determinado no §2º deste dispositivo normativo.

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 UNIROUPAS deixa de apresentar os documentos que poderiam dar substância à tese de que não houve a ocultação do real interessado na operação de importação, CHIC COMÉRCIO.

Permanece um vácuo: não existem correspondências comerciais, ordens de compra, identificação do representante do fornecedor, nada. Tal circunstância, de fato leva a crer que UNIROUPAS 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.

Quanto à formalização de documentos junto ao fornecedor, a cláusula do contrato apresentado pela UNIROUPAS, reproduzida em língua inglesa, às fls. 27, já que se negou a apresentar a sua tradução juramentada, prevê que sejam formalizadas ordens de compra, e que seria vedado o pedido oral: *"Any oral understandings are expressly excluded"*. É inequívoca a conclusão de que devem 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 UNIROUPAS, mas por terceiros, reais adquirentes das mercadorias no exterior.

1 - APPLICABILITY.

The Buyer may place orders ("Order(s)") with Seller for Seller products and all such Orders will be governed solely by the terms and conditions contained in this Sales Contract, unless otherwise mutually agreed. Any oral understandings are expressly excluded. Seller shall not be deemed to have waived the terms and conditions contained herein if it fails to object to provisions appearing on, Incorporated by reference in, or attached to any Buyer order form, and those provisions are hereby

expressly rejected. No contrary or additional terms or conditions contained in any Buyer order form shall apply unless agreed to in writing and signed by an authorized representative of Seller. Additionally, Seller reserves the right to reject any Order submitted to it by Buyer.

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, bem como as listas ou romaneios de embarque (*Packing list*). 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.

Ademais, a obrigatoriedade de tradução para o vernáculo foi abrandada quando se trata de comércio exterior, haja vista o largo emprego do inglês e outros idiomas oficiais da OMC – GATT⁴, 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. Cito, por exemplo, o disposto no inciso III, do art. 557, do Regulamento Aduaneiro, que faculta à autoridade aduaneira a eventual exigência de tradução da *invoice* (fatura comercial), em não se tratando de idioma oficial do GATT (grifei):

Art. 557. 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;*

⁴ Organização Mundial do Comércio - Acordo Geral de Tarifas e Comércio (em inglês, *General Agreement on Tariffs and Trade*).

(...)

Assim, a exemplo do disposto no art. 162, do CPC, 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 (grifei):

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

I - traduzir documento redigido em língua estrangeira;

(...)

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 inglês e estarem desacompanhados de tradução juramentada, ainda mais quando a própria 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. Noto que a própria impugnante alegou que, em se tratando de importação, o inglês é o idioma padrão, e que um contrato de compra e venda internacional é documento corriqueiro no labor da autoridade, pelo que, a exigência de apresentação de tradução juramentada seria irrazoável.

De se registrar que não vislumbro do relato da autoridade fiscal que ela tenha afastado o contrato (em inglês) 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, já que os termos definidos previam a formalização de documentos para a aquisição de mercadorias junto ao fornecedor estrangeiro, sendo que estes pedidos não foram apresentados pela impugnante.

Noutra linha de argumentação, UNIROUPAS 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. A questão é que analisado o contexto da alegada eficiência de gestão de estoque, esta 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, no entanto, nenhuma das mercadorias importadas transitou por este estabelecimento, cidade ou Estado; b) se trata de 5 operações de importações seguidas que foram “repartidas” entre a CHIC COMÉRCIO e outros clientes, em nenhuma delas as mercadorias efetivamente passaram por qualquer depósito ou estabelecimento da UNIROUPAS; 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, imputando à autuada a responsabilidade pela tarefa; questionada sobre este fato através do Termo nº 2021-004, às fls. 121/124, UNIROUPAS nada respondeu sobre o tema; d) na prática, UNIROUPAS 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, UNIROUPAS 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, sendo que 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 os valores das operações) envolve detalhado estudo, abrangendo a cotação de preços, estilos e modelos de roupas, tipos de tecidos, variação de tons, cores, materiais, etc.

No entanto, intimada a esclarecer como se deu o processo de aquisição das mercadorias e a concretização do negócio com o fornecedor estrangeiro, a interessada nada apresentou em sua resposta (fls. 106, grifos do original):

(...)

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;

Queira a fiscalização indicar com precisão quais documentos devem ser apresentados.

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;

Trata-se de informação negocial cuja apresentação não está prevista em lei.

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;

A documentação exigida neste item não foi localizada nos arquivos da empresa.

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;

A documentação exigida neste item não foi localizada nos arquivos da empresa.

(...)

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). Mesmo estando UNIROUPAS “inadimplente”, o fornecedor estrangeiro teria mantido o envio de novas mercadorias, situação extremamente incompatível com a prática usual de comércio.

A tabela, às fls. 83, com dados referentes aos contratos de câmbio revela que das 5 operações de importação, 3 não foram objeto de pagamento por meio oficial, outras 2 operações se referem a transferências realizadas para terceiro diverso do exportador indicado na respectiva DI, o que também revela ausência de pagamento para o fornecedor pelos meios oficiais, além de apresentar divergência entre o valor declarado na respectiva DI e o efetivamente enviado no contrato de câmbio.

(...) Em resumo, a considerar os documentos apresentados no curso do procedimento fiscal pela UNIROUPAS, 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 DI, fato que revela a ocultação de terceiros.

Portanto, para além da inexistência de documentos que atestem o real interesse da UNIROUPAS 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. Registro 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 aduz a impugnante, a ausência dos documentos requeridos no procedimento de fiscalização não é causa de aplicação da “pena de perdimento”, nem 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 à não apresentação de documentos é diversa do 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 possa lavrar referida autuação nos termos do § 2º, do art. 107 do Decreto-Lei nº 37, de 1966 (citado na peça de defesa), que segue com os grifos que destaquei:

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

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

(...)

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

(...)

*§ 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.***

Portanto, rejeito a tese da impugnante de que haveria consequências diversas para a infração praticada. Eventualmente, UNIROUPAS pode 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 as notas fiscais de vendas realizadas pela UNIROUPAS para CHIC COMÉRCIO não foram totalmente quitadas, conforme informações extraídas da sua ECD:

(...) Sobre o fluxo de pagamentos, UNIROUPAS alega que a relação com seus clientes seria de “conta-corrente” (fls. 230):

86. 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.

87. 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.

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 CHIC COMÉRCIO. 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 CHIC COMÉRCIO e não da atuada UNIROUPAS, que apenas administrava o conta-corrente, tanto financeiro (sempre deficitário) quanto de estoque (sempre inexistente face ao repasse integral e imediato das mercadorias após a operação de importação).

Ainda sobre as vendas no mercado interno, considerando que a própria UNIROUPAS 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-corrente” 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 CHIC COMÉRCIO.

Por fim, a fiscalização apurou o mecanismo engendrado por UNIROUPAS de fracionamento dos recebimentos das notas fiscais de venda em valores inferiores a R\$ 10.000,00 mediante a emissão de diversos boletos bancários, com o objetivo de dificultar a identificação das pessoas responsáveis pelos pagamentos.

Registro 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 (2J CONSULTORIA E GESTÃO). Tal fato ratifica a tese que em verdade UNIROUPAS se tratou apenas de interposta pessoa.

Ressalto que UNIROUPAS não demonstrou que os dados apresentados pela fiscalização e que foram extraídos, dentre outros, da sua contabilidade e notas fiscais, consignados nas planilhas que instruem o auto de infração possuem 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. A bem da verdade, ao impugnar o auto de infração, UNIROUPAS não juntou aos autos quaisquer documentos.

Neste sentido, ao que consta dos autos, é impossível que as mercadorias tenham sido adquiridas de um fornecedor estrangeiro, transportadas da China para o Brasil, movimentadas de um recinto alfandegado para outro, submetidas a despacho aduaneiro através do registro das DI 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, UNIROUPAS, 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 autuada UNIROUPAS, tratando-se apenas de pessoa interposta formalmente nos documentos formalizados junto à autoridade aduaneira com vistas ao acobertamento de terceiros.

Considerando que o lançamento foi fundamentado no inciso V do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, com a redação alterada pela Lei nº 10.637, de 2002, que prevê como infração a ocultação do sujeito passivo, do real adquirente

e do real responsável pela operação, não há que se falar em insubsistência do auto de infração.

Se isoladamente cada um dos indícios poderia 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 ao 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 a adquirente, ora atuada, informada nas DI.

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, CHIC COMÉRCIO. Infere-se que a verdadeira adquirente se utilizou de outra pessoa jurídica como forma de esquivar-se do controle aduaneiro. Desta forma, 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 alegada ausência de dano ao Erário, o *caput* do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, claramente determina que a hipótese em apreço caracteriza, por si só, o dano ao Erário, sendo prescindível qualquer espécie de comprovação neste sentido. O próprio Regulamento Aduaneiro definiu, igualmente, a ocorrência da hipótese como ato danoso ao Erário (grifei):

*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.

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 UNIROUPAS aparentavam situação divergente daquela efetivamente ocorrida. A fiscalização demonstrou que UNIROUPAS não foi a real adquirente das mercadorias estrangeiras, como foi declarado por ocasião da apresentação da documentação à autoridade aduaneira, e agiu como interposta pessoa. Já a apresentação de documentos perante a autoridade aduaneira com a indicação de real interessado diverso daquele que efetivamente seria caracteriza o dolo e a intenção de esquivar o respectivo controle aduaneiro da real interessada nas importações, CHIC COMÉRCIO.

Por todo o exposto, voto no sentido de julgar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.”

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 pela Recorrente.

Assim, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário, para manter integralmente a autuação e a decisão de piso por seus próprios e jurídicos fundamentos.

Assinado Digitalmente

Renata Casorla Mascareñas