



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

Processo nº	12466.722113/2014-85
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	3301-005.127 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de	25 de setembro de 2018
Matéria	IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II
Recorrente	MULTIMEX S/A
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013, 2014

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)
Winderley Moraes Pereira - Presidente

(assinado digitalmente)
Liziane Angelotti Meira - Relatora

Participaram da presente sessão de julgamento os conselheiros Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques D'Oliveira, Antonio Carlos da Costa Cavalcanti

Filho, Salvador Cândido Brandão Junior, Ari Vendramini, Semiramis de Oliveira Duro, Valcir Gassen e Winderley Moraes Pereira.

Relatório

Visando à elucidação do caso e a economia processual adoto e cito o relatório do constante do Acórdão nº 12466.722113/2014-85 (fls. 11.833/11.881):

Dos lançamentos

Trata o presente processo de impugnação ao auto de infração de fls. 2-74, constituído pela Alfândega da Receita Federal do Brasil no Porto de Vitória/ES, em face do contribuinte MULTIMEX S/A, para cobrança da multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, conforme previsto no art. 23, incisos IV e V, §2º e §3º, do Decreto-lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, com redação dada pela Lei nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010, no valor de R\$ 161.334.626,60, em decorrência de fiscalização realizada na empresa para apuração do cumprimento das obrigações tributárias, cujas conclusões são a seguir sinteticamente explanadas, a fim de se obter uma fiel compreensão dos fatos mencionados.

Em síntese, a acusação é a de que, após o procedimento especial de combate à interposição fraudulenta de pessoas no comércio exterior, baseado na verificação da origem dos recursos aplicados nas operações, e da ocultação de terceiro, mediante aplicação do rito definido na Instrução Normativa SRF nº 228/2002, foi constatado que a empresa MULTIMEX, apesar de ter declarado como próprias as operações formalizadas nas Declarações de Importação (DI) relacionadas no quadro contido às fls. 65 a 71, na verdade atuou como interpresa pessoa para ocultar o real adquirente das mercadorias importadas.

Aduz a fiscalização que a legislação aduaneira admite a atuação dos importadores em três diferentes modalidades de importação, por conta e risco próprio, por conta e ordem de terceiros ou para revenda a encomendante predeterminado, onde se destaca a variação no papel de cada interveniente no comércio exterior, evidenciando ser perfeitamente legal importar mercadoria estrangeira por conta própria ou por meio de um intermediário contratado para esse fim.

Prossegue a fiscalização informando as medidas adotadas no curso do procedimento fiscal, como a diligência realizada no endereço da MULTIMEX, constante do cadastro do sistema CNPJ, em 04/02/2014, quando foi possível constatar que a empresa estava fechada sem qualquer representante ou funcionário no local e que não havia sequer identificação externa indicando a existência de atividade empresarial naquele

endereço, fazendo com que as comunicações se dessem por via postal. Assim se manifestou o Auditor-Fiscal autuante:

Conforme informações obtidas na portaria do edifício, a sala estava em reforma e a empresa ainda não havia se mudado para o endereço. Assim, foi impossível dar prosseguimento à diligência e intimar a fiscalizada no local constante no cadastro do CNPJ.

Devido à impossibilidade de ciência pessoal na sede da empresa, a MULTIMEX foi regularmente intimada em 10/02/2014, por via postal, através do TERMO DE INÍCIO DE FISCALIZAÇÃO Nº 2014-00040-002 (TERMO 2014 00040 002), a apresentar livros, documentos e esclarecimentos, no prazo de 20 (vinte) dias.

Dos documentos solicitados, afirma a fiscalização que poucos foram apresentados pela fiscalizada após a primeira intimação que lhe foi enviada, sob alegação de que o grande volume de declarações de importação (DI) e notas fiscais emitidas no período demandaria um prazo maior para atendimento, a despeito de a fiscalização entender que os documentos solicitados deveriam estar em boa guarda e ordem, conforme determinado pela legislação.

A fiscalização entendeu que a falta de resposta aos quesitos formulados na intimação foi injustificada – assim como o pedido de dilação de prazo formulado pela MULTIMEX para apresentação dos documentos solicitados – e reintimou a empresa, em 27/03/2014, a atender aos itens constantes da intimação anterior, bem como a refazer sua escrituração contábil digital (ECD) dos períodos fiscalizados e reapresentá-la ao Sistema Público de Escrituração Digital (SPED).

Assevera a fiscalização que a MULTIMEX apresentou resposta incompleta à intimação formulada, que não houve apresentação de toda a documentação solicitada e tampouco foi realizada a correção da contabilidade no SPED, justificada pela autuada por problemas com o sistema e com contadores, razão pela qual solicitou um prazo de 180 dias para resposta a este quesito específico, no que foi atendida parcialmente com um prazo de 30 dias para a correção da contabilidade do ano calendário 2010 e de 91 dias para os anos calendário 2011, 2012 e 2013.

Em 17/04/2014 a MULTIMEX apresentou nova resposta às intimações já formuladas pela fiscalização, na qual alega que as movimentações bancárias estariam representadas na contabilidade de empresa, o que entendeu a fiscalização tratar-se de uma negativa de apresentação dos extratos bancários, além de recusar-se a entregar os extratos das DI, devido à necessidade de sua utilização na revisão contábil em andamento. Quanto a esta resposta assim se manifestou a fiscalização (fls. 12):

Considerando as irregularidades na Escrituração Contábil da fiscalizada, onde não foram escrituradas corretamente as operações da empresa, inclusive a movimentação financeira em contas bancárias, propusemos ao Sr. Inspetor-chefe a inclusão da

empresa no procedimento especial de fiscalização previsto na IN SRF 228/2002, que foi acatada, tendo sido assinada a alteração do MPF em 17/04/2014, que também incluiu o ano de 2014 na fiscalização.

A escrituração contábil tem como objetivo controlar o patrimônio da empresa e deve identificar as origens e as aplicações dos recursos empregados nas atividades, permitindo a análise da sua situação econômica e financeira. As omissões de registros contábeis impossibilitam a verificação da capacidade econômica e financeira do contribuinte, destacando-se a inexistência dos lançamentos relativos a movimentações financeiras, inclusive bancárias. Portanto, a contabilidade do contribuinte é imprestável para evidenciar sua capacidade econômica e financeira.

Segundo a autoridade fiscal, a MULTIMEX registrou no período compreendido entre os anos 2010 e 2014 um total aproximado de 2.600 DI, contendo operações nas três modalidades possíveis de importação, em um total CIF de R\$ 333.423.039,79, ressalvando que, as DI objeto do presente auto de infração são aquelas registradas apenas na modalidade por conta própria, que totalizaram R\$ 154.591.519,12, o que deixaria evidenciado a incompatibilidade entre os volumes transacionados no comércio exterior e a capacidade econômica e financeira da empresa.

A MULTIMEX foi cientificada em 23/04/2014 da sua inclusão no procedimento especial de fiscalização, previsto na IN SRF nº 228, de 2002, por meio de diligência realizada no endereço da empresa na cidade de Vila Velha/ES, quando foi intimada, na pessoa da procuradora da empresa, Sra. Talita Mendes Gonzalez, a apresentar documentação complementar referente ao ano 2014 e informar, no prazo de 24 horas, onde seriam disponibilizados os documentos instrutivos das importações realizadas pela empresa.

Somente em 25/04/2014 a empresa se manifestou, por intermédio de seu advogado, que os extratos das declarações de importação e os respectivos documentos de instrução seriam disponibilizados no escritório de advocacia, a partir do dia 29/04/2014. Nesta última data apresentou resposta à fiscalização alegando não ter condições nem conhecimentos técnicos para corrigir os leiautes dos arquivos da IN 86/2001 e não possuir os Documentos Auxiliares (DANFE) das Notas Fiscais Eletrônicas emitidas, não tendo condições de apresentálos.

Também informou nesta última comunicação que a empresa estaria mudando a sede para o estado do Rio de Janeiro, devido à diminuição de incentivos à importação no Estado do Espírito Santo, apresentando, para fins de comprovação, a ata da assembléia protocolada na junta comercial em 28/02/2014 e registrada em 03/04/2014.

A fiscalização intimou novamente a MULTIMEX, em 06/05/2014, com correspondência enviada ao endereço da empresa no CNPJ, quando foi comunicada pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (EBCT) que havia indicação

de mudança de endereço, conforme transcrição do auto de infração (fls.14):

A correspondência foi devolvida pelos correios em 07/05/2014, com indicação de mudança de endereço. Assim, encaminhamos o referido termo de intimação para o novo endereço constante da alteração do ato constitutivo entregue. A MULTIMEX recebeu sua correspondência no novo endereço em 15/05/2014. Nesse termo, intimamos a MULTIMEX a apresentar, em relação às importações por conta própria, os extratos originais das DIs e as vias originais dos documentos de instrução, no prazo de 5 (cinco) dias úteis. Também cientificamos a empresa do indeferimento da prorrogação de prazo para entrega dos arquivos digitais, solicitada na resposta de 29/04/2014.

Importante destacar que, em 16/05/2014, compareceu perante a fiscalização procurador com poderes substabelecidos, que tomou ciência do TERMO DE INTIMAÇÃO Nº 2 014-00040-006, conforme TERMO DE CIÊNCIA PESSOAL (CIÊNCIA PESSOAL 2014 00040 006).

Em 14/05/2014, a MULTIMEX apresentou resposta (RESPOSTA 14 05 2014) ao TERMO DE DILIGÊNCIA E INTIMAÇÃO 2014-00 04 0-005, que foi aquele que serviu de comunicação à empresa da sua inclusão no procedimento previsto na IN SRF nº 228, de 2002, e de intimação para apresentação de livros, documentos e informações relativas ao período de 2014 incluído na fiscalização.

Na resposta apresentada, afirma a fiscalização que a autuada se limitou a fazer solicitações diversas de prorrogação de prazos, além de informar que não apresentaria planilhas de formação de preço e nem os extratos bancários. Nos dias subsequentes, a MULTIMEX apresentou uma série de respostas e petições, contendo alguns documentos solicitados pela fiscalização, informando que demitiu seus funcionários e que não tem condições operacionais para separar os documentos, além de solicitar a decretação da nulidade do procedimento fiscal.

Aduz a fiscalização que, em 03/06/2014, foi lavrado Termo de Intimação nº 2014-00040-008, cuja ciência ocorreu em 05/06/2014, por via postal, onde foi intimada a empresa a apresentar, em relação às importações por encomenda, os extratos originais das DI e as vias originais dos documentos de instrução, no prazo de 5 (cinco) dias úteis. Também foi cientificada do indeferimento da prorrogação de prazo para entrega dos arquivos digitais, solicitada na resposta de 14/05/2014, mas, decorrido o prazo para apresentação de resposta, a empresa nada apresentou nem prestou qualquer esclarecimento.

A fiscalização apresentou (fls. 15 a 29) um resumo com as principais informações relativas à fase de apuração das informações da empresa MULTIMEX, contendo as perguntas formuladas, as respostas apresentadas, aquilo que deixou de ser respondido e comentários acerca de tudo que pode ser constatado

a partir destes dados coletados, destacando-se que os arquivos digitais apresentados, relativos à contabilidade da empresa, não atenderam a forma de apresentação exigida pela legislação, o que redundou na atuação da empresa, conforme processo nº 12466.721649/2014-83. Conforme afirma a fiscalização (fls. 21), [...] a contabilidade da MULTIMEX estava em situação totalmente irregular, imprestável para comprovar a origem, a efetiva transferência e a disponibilidade dos recursos empregados nas suas atividades. Houve, portanto, descumprimento da obrigação acessória de manter a escrituração contábil de acordo com a legislação comercial e fiscal, que já deveria estar disponível, independente de qualquer prazo adicional.

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

Intimada a apresentar todos os demonstrativos e as informações de que dispunha em seus controles gerenciais, em 17/04/2014 informou que não possui planilhas de formação de preço das Notas Fiscais de Saída e que sua confecção é impraticável, informando que possui em arquivo os documentos comprobatórios das despesas nas importações, podendo a fiscalização fazer as verificações que entender necessárias.

No entender da fiscalização, a inexistência desses controles gerenciais é claro indício de interposição fraudulenta, onde a empresa que registra a Declaração de Importação em seu nome não é o verdadeiro responsável pela operação, mas uma mera mandatária, que não tem o total controle das operações e não pretende expor ao Fisco a forma que as operações são realizadas, para não revelar a fraude.

A fiscalização conclui o resumo afirmando que a MULTIMEX não atendeu ao Termo de Início de Fiscalização e respectivas reintimações de forma satisfatória, atendendo 13 quesitos (1, 2, 6, 7, 8, 10, 15, 16, 18, 20, 21, 22 e 23), não atendendo satisfatoriamente 4 quesitos (3, 4, 5 e 11) e não atendendo a 7 quesitos (9, 12, 13, 14, 17, 19 e 24), dos 24 quesitos. No decorrer do procedimento fiscal, solicitou prorrogações de prazo, deferidas pela fiscalização dentro do que considerou razoável.

Seguem abaixo algumas transcrições do auto de infração, a fim de melhor esclarecer as questões levantadas pela fiscalização:

Em 28/05/2014, a MULTIMEX apresentou requerimento (REQUERIMENTO 28 05 2014) onde solicitou informações sobre o procedimento fiscal, suspensão e declaração de nulidade do procedimento fiscal, sob argumento de mudança do domicílio civil antes do início da fiscalização, alegando que a competência territorial seria da IRF – Rio de Janeiro (RJ) na data da ciência da primeira intimação, em 10/02/2014 (fls.29).

Cumpre destacar que os trabalhos fiscais foram iniciados em 04/02/2014, com diligência ao estabelecimento matriz do contribuinte (RELATÓRIO DILIGÊNCIA 2014 00040 001). Na diligência, constatamos que a sala estava fechada, sem ninguém no local para atender a fiscalização e, conforme informações obtidas na portaria do prédio, a empresa ainda não havia mudado para o local. Assim, o relatório de diligência foi lavrado na sede da Alfândega (fls.29).

Quanto às alegações de nulidade do procedimento fiscal, em relação à mudança do endereço da sede da empresa, são infundadas. O domicílio tributário do contribuinte é aquele fornecido à administração tributária para fins de cadastro, nos termos do art. 23, § 4º, do Decreto nº 70.235/1972. (fls.29).

Na data do início do procedimento fiscal e da inclusão em procedimento especial o contribuinte ainda estava sob jurisdição fiscal da Alfândega do Porto de Vitória, pois ainda não havia alterado o domicílio tributário no CNPJ, o que só ocorreu em 19/05/2014. Importante destacar que na diligência realizada em 23/04/2014, os fiscais compareceram a sede da empresa no endereço Rua Prof. Telmo de Souza Torres, Nº 40, Sala 507, Praia da Costa, Vila Velha/ES.

Encontraram a empresa lá estabelecida, onde foram atendidos pela procuradora Sra Talita Mendes Gonzalez, CPF nº 106.951.677-58. Inclusive foram tiradas fotos no local (fls. 31).

Assim, na diligência de 23/04/2014 e demais respostas apresentadas pela MULTIMEX, não se constatava nenhuma evidência que a empresa pretendia estabelecer-se em outro local com ânimo definitivo e informação nesse sentido só foi apresentada na resposta de 29/04/2014 (RESPOSTA 29 04 2014). (fls. 31/32)

Ademais, ainda que se considere outro o domicílio tributário do contribuinte no início do procedimento fiscal e na inclusão em procedimento especial, tal fato não eivaria o procedimento fiscal do vício de nulidade, conforme se depreende da leitura do § 2º do art. 9º do Decreto nº 70.235/1972. No mesmo sentido, conforme o § 3º do mesmo artigo, o início do procedimento fiscal previne a jurisdição e prorroga a competência, deixando claro que o procedimento fiscal de qualquer forma deve ser desenvolvido na Alfândega do Porto de Vitória.(fls.32).

Vale dizer que a Portaria RFB nº 2.466/2010, citada pela MULTIMEX como fundamento para alegar a incompetência da Alfândega do Porto de Vitória, é ato administrativo que deve ser entendido como de caráter meramente gerencial.

Visa apenas uma divisão a priori dos contribuintes por unidade descentralizada, para facilitar o planejamento das atividades fiscais e a divisão do trabalho interna corporis RFB.(fls.33).

A atividade fiscal não pode ser obstruída por força de atos dessa natureza. Tal instituto, por ser medida disciplinadora, visa o

gerenciamento dos trabalhos de fiscalização, e não pode se sobrepor ao que dispõe o Código Tributário Nacional acerca do lançamento tributário, e a dispositivo da Lei nº 10.593/2002, que trata da competência funcional para a lavratura do auto de infração e atividades de fiscalização.(fls.33).

A MULTIMEX registrou importações, nas modalidades por conta própria, por conta e ordem e por encomenda, no período de 2010 a 2014, no valor total CIF de R\$ 343.382.124,60, num total de aproximadamente 2.620 DI. Só na modalidade por conta própria, foram registradas importações num valor total CIF de R\$ 161.334.626,60. Já na modalidade por encomenda, foram registradas importações num valor total CIF de R\$ 44.857.353,89. (fls.34).

Tanto o importador quanto o adquirente de mercadoria importada por encomenda ou por sua conta e ordem são estabelecimentos equiparados a industrial, conforme o Decreto Nº 7.212/2010 (Regulamento do IPI - RIPI) (fls.34). A saída da mercadoria dos estabelecimentos equiparados a industrial é fato gerador do imposto, sendo devido o IPI. Assim, se uma empresa contratar uma importadora para registrar uma operação de importação “por encomenda” ou “por conta e ordem”, será contribuinte do IPI e estará sujeita a recolher o imposto e ao cumprimento das obrigações acessórias. (fls.35).

Porém, se o verdadeiro importador, o real adquirente ou encomendante se ocultar do Fisco, uma “empresa de fachada” figurará na declaração de importação e será equiparado a estabelecimento industrial e contribuinte do IPI.

Após a nacionalização das mercadorias, a “empresa de fachada” acatará as ordens do verdadeiro responsável pela operação e “venderá” (remeterá) as mercadorias a quem ele determinar. Assim, o verdadeiro destinatário final das mercadorias de procedência estrangeira, fugirá da equiparação à indústria, dissimulando a condição de contribuinte do IPI.(fls.35).

Também se deve considerar o interesse de se beneficiar dos incentivos concedidos às empresas fundapeanas. O FUNDAP (Fundo para o Desenvolvimento das Atividades Portuárias) é um benefício concedido às empresas de comércio exterior que se estabelecem no Espírito Santo e são autorizadas pelo BANDES (Banco de Desenvolvimento do ES) a operar nosistema. Trata-se de um incentivo financeiro sob o aspecto formal, mas, sob o aspecto material, configura um verdadeiro subsídio às importações.(fls.36).

Observe-se que a inserção de empresa interposta na cadeia de importação proporciona aos destinatários finais das mercadorias o crédito de tributos (não cumulatividade) que muitas vezes sequer foram recolhidos, pois é característica comum das empresas interpostas o baixo índice de arrecadação, pois essas empresas não costumam cumprir suas obrigações tributárias, principais ou acessórias. Esse é o caso da MULTIMEX, que

recolheu desde 2010 tributos internos irrisórios em relação ao montante transacionado no comércio exterior.(fls.37).

Desse modo, a ocultação do real sujeito passivo é método de se eximir da responsabilização pelos atos praticados. Tal ação ou omissão, mediante simulação ou fraude, atinge, excluindo ou modificando, a obrigação tributária em uma das suas características essenciais: a sujeição passiva. A ocultação do sujeito passivo, como modo de fugir da obrigação tributária, é caso típico de elusão fiscal (fls. 39).

Resumindo, a interposição fraudulenta ocorre quando uma pessoa, física ou jurídica, aparenta ser o responsável por uma operação de comércio exterior que não realizou ou da qual não participou, interpondo-se entre uma parte (o Fisco) e outra (o real beneficiário ou responsável pela operação), para ocultar o sujeito passivo. A crescente incidência desse expediente fraudulento provocou o legislador a editar normas específicas para viabilizar o seu combate por parte do Fisco (fls.40).

É cediço que a interposição fraudulenta não se resume ao prejuízo financeiro pelo não recolhimento de tributos, entre eles o IPI (quebra da cadeia), ou seja, não se faz necessário, sequer, que o produto seja alcançado pelo IPI, visto que o que importa é a conduta, a tentativa de ocultar fatos relevantes da Administração Aduaneira, atividade essencial à defesa dos interesses fazendários nacionais, conforme determina a Magna Carta. (fls. 42).

Prossegue a autoridade fiscal com sua argumentação, desta feita para analisar a contabilidade da empresa, que a seu ver é imprestável, uma vez que as contas do ativo circulante não foram divididas no plano de contas, a conta “Caixa” e “Bancos Conta Movimento” apresentam apenas dois lançamentos no ano 2010, no primeiro e último dia do ano, e não há histórico ou contrapartida do lançamento, não sendo possível identificar a natureza de tais lançamentos. O mesmo ocorre em relação às contas “Aplicações Financeiras”, que só possuem lançamentos no último dia do ano e igualmente sem histórico.

Ocorrências semelhantes foram detectadas nos anos 2011 e 2012, quando a MULTIMEX deixou de escriturar suas contas do Ativo Circulante, ou foram sumariamente sintetizadas em uma conta genérica, enquanto que a conta “Caixa”, no ano 2012, apresentou apenas um lançamento no valor de R\$ 0,01, com histórico informando que não houve movimento.

Informa a fiscalização que a MULTIMEX foi autuada pela DRF/Vitória, em 2013, por falta de entrega dos arquivos ao SPED, ou seja, a empresa já estaria ciente que sua escrita contábil continha problemas, mas nunca tentou corrigi-los, limitando-se, quando intimado, a solicitar prazos cada vez mais dilatados para regularizar algo que seria sua obrigação fazer de forma escorreita e no momento adequado. Neste ponto assim se manifesta a fiscalização (fls. 48):

Ora, não se constata, de forma objetiva, o empenho da empresa em regularizar sua escrituração contábil e atender a fiscalização, conforme alegou. Pelo contrário. A empresa informou já conhecer essas irregularidades desde 2012 e até agora nada foi regularizado.

Também o diário da empresa, relativo ao ano 2010, apresenta apenas 136 lançamentos, a maior parte deles concentrados no primeiro e no último dia do ano, enquanto que o diário de 2011 e o de 2012 contêm apenas um lançamento cada, quando é consabido que a empresa registrou grande quantidade de DI, emitiu grande quantidade de notas fiscais e efetuou grande quantidade de operações de câmbio neste período.

Mesmo após o início da fiscalização, e estando sendo questionada acerca da sua escrituração contábil, a MULTIMEX apresentou a sua ECD ao SPED, relativa ao ano calendário 2013, contendo apenas um lançamento no diário. Conclui a fiscalização que este expediente serviu para encobrir a forma como as operações são realizadas, indicando a interposição fraudulenta da empresa nas importações realizadas.

Segundo a autoridade fiscal, o procedimento especial com base na IN SRF nº 228, de 2002, tem como finalidade identificar e coibir a ação fraudulenta de interpostas pessoas em operações de comércio exterior, como meio de dificultar a verificação da origem dos recursos aplicados, ou dos responsáveis por infração à legislação em vigor, sendo fundamental a análise da escrituração contábil da empresa fiscalizada, para se conhecer a origem e as aplicações dos recursos envolvidos na atividade.

A escrituração contábil é dever da empresa, conforme previsto na legislação, e deve refletir rigorosamente os fatos ocorridos, de forma a possibilitar a auditoria da Receita Federal, o que não ocorreu no presente caso. A fiscalização assim se manifesta em relação a este ponto (fls. 59):

Assim, para que a fiscalização possa auditar a origem lícita, a efetiva

transferência e a disponibilidade dos recursos empregados nas atividades da empresa, é óbvio que as contas devem ser escriturados (sic) refletindo rigorosamente o que de fato ocorreu, representando a forma como a empresa de fato realizou as operações.

Entretanto, examinando a escrituração contábil apresentada, verifica-se que a mesma é incapaz de demonstrar a origem e aplicação de recursos da empresa.

Com efeito, nem é possível identificar documentos a serem apresentados ou transferências a serem comprovadas. A MULTIMEX sequer escriturou a movimentação financeira das contas bancárias de sua titularidade. Assim, a escrituração contábil da MULTIMEX é incapaz de comprovar a origem lícita,

a efetiva transferência e disponibilidade dos recursos empregados nas atividades da empresa.

Importante ainda destacar que, na averiguação da disponibilidade de recursos para efetivar suas operações, não basta considerar apenas as entradas no disponível da empresa. É fundamental também levar em conta as saídas, caso contrário, não será possível comprovar se a empresa tinha à disposição recursos suficientes para arcar com suas operações. Conforme evidenciado, a MULTIMEX não apresentou de forma confiável nem as entradas nem as saídas de recursos.

Diante disto, conclui a fiscalização, a contabilidade da MULTIMEX é incapaz de comprovar a origem lícita, a efetiva transferência e a disponibilidade dos recursos empregados em suas atividades, evidenciando a interposição fraudulenta, por presunção legal, conforme determina o § 2º, do art. 23, do Decreto-lei nº 1.455, de 1976.

Na esteira dos fatos apurados, a fiscalização também concluiu que houve falsidade dos documentos apresentados nos despachos de importação realizados pela MULTIMEX, uma vez que, não comprovada a origem dos recursos necessários para a realização das operações de importação, evidencia-se também que as mercadorias importadas não foram adquiridas pela autuada, caracterizando a simulação e a falsidade ideológica das próprias DI, das faturas comerciais e dos conhecimentos de transporte apresentados, caracterizando outra infração punível com a pena de perdimento, nos termos do art. 689, inciso VI, do Decreto nº 6.759, de 2009.

Por fim, a fiscalização discorre sobre a ocorrência do dano ao Erário no presente caso, decorrente da interposição fraudulenta de terceiros e da falsidade ideológica dos documentos apresentados nos despachos de importação relacionados no auto de infração (fls. 65 a 71), razão pela qual se aplica a multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias e a formalização da representação fiscal para fins penais, bem como da representação para inaptidão do CNPJ.

Da impugnação

A empresa MULTIMEX S.A. foi cientificada dos lançamentos em 18/09/2014 (fls. 5.467) e, irresignada com as penalidades que lhe foram infligidas, apresentou Peça Impugnativa, às fls. 5.487 a 5.602, em 20/10/2014, contendo, em síntese, as alegações a seguir:

- Que o presente Auto de Infração comprehende lançamento de ofício para fins de aplicação da pena de perdimento em virtude da presunção do cometimento da infração de interposição fraudulenta, pela não comprovação da origem, disponibilidade e transferência de recursos para as operações de comércio exterior que realizou, por conta própria, utilização de documentos falsos necessários ao embarque ou para fins de instrução do despacho aduaneiro de importação de mercadorias estrangeiras.

- Devido a entendimento equivocado da fiscalização, a defendant consta como sujeito passivo no Auto de Infração por estar em tese envolvida nos procedimentos tidos como irregulares pela fiscalização aduaneira, quais sejam, a presunção de ocultação do sujeito passivo, do comprador ou do responsável pela operação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros, na importação de mercadorias estrangeiras, em razão da não comprovação da origem, transferência e disponibilidade de recursos empregados nas operações de comércio exterior e a presunção de uso de documento falso ou adulterado necessário ao embarque ou desembarço das mercadorias.

- A fiscalização sustenta que, da análise dos documentos apresentados pela defendant, em atendimento às diversas intimações fiscais, teria sido apurado que a contabilidade seria imprestável para o registro de suas operações e, por essa singela razão, entende que todos os processos de importação por conta própria foram declarados de forma simulada, mediante a prática da infração de interposição fraudulenta de terceiros, ocultando assim de forma dolosa o real adquirente ou responsável pela importação.

- Não obstante os argumentos lançados pela fiscalização, com os quais a Impugnante não concorda, pois lastreados em premissas absolutamente falsas, e considerando que a Impugnante sempre agiu dentro da legalidade, no estrito exercício de sua atividade econômica, em observância ao ordenamento jurídico pátrio, não pode o referido Auto de Infração prevalecer como lavrado.

- A intimação decorrente do Procedimento Fiscal foi enviada à Impugnante em 10 de fevereiro de 2014 no seu endereço anterior, ou seja, no endereço onde não mais se localizava. A Impugnante teve conhecimento, apenas, porque teve a diligência de verificar porcorrespondências extemporâneas eventualmente recebidas no prédio de seu antigo estabelecimento, haja vista ter transferido seu estabelecimento de Vila Velha/ES para o Rio de Janeiro/RJ.

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

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

Comercial do RJ. Novamente, esse não é um procedimento criado ou estipulado pela Impugnante, mas pela própria Receita Federal em conjunto com a Junta Comercial.

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

- Quem define o momento, o prazo e a forma de protocolar e de apresentar a mudança de endereço no cadastro fiscal da Receita Federal é a própria Receita Federal. Se o contribuinte cumpre com os prazos, a forma e as condições impostas pela Receita Federal, não pode ser considerado irregular ou em falta, nem pode ser submetido a uma fiscalização irregular - e nesse sentido arbitrária, ilegal e abusiva - por conta disso. É a DBE o meio e forma legal da Impugnante informar para a Receita Federal a sua mudança de sede.

- Dessa forma, tem-se que, quando da primeira intimação, a empresa já não mais estava na circunscrição da Alfândega de Vitória/ES, uma vez que a transferência da sede produziu efeitos desde o dia 30 de janeiro passado. A primeira intimação consistiu, assim, em ato praticado por autoridade administrativa incompetente. É importante notar que a ata e a deliberação de mudança de endereço é anterior a essa data e tem reconhecimento de firma anterior a sua ciência de que haveria qualquer procedimento fiscal.

- A Receita Federal do Brasil - RFB não permite o exercício da fiscalização sem o controle do MPF, agora TDFF. Não se cuida de mera formalidade, mas diz respeito à organização interna da RFB e do regular e eficiente exercício das atividades a cargo do órgão público e das competências legais dos AFRFB. Por essa razão a RFB vale-se de instrumentos como a descentralização administrativa, delegação de competências e do planejamento das atividades de fiscalização dos tributos e contribuições federais. Tais instrumentos, longe de impedir a ação fiscal, tem por escopo justamente tomá-la eficaz e impedir eventuais prejuízos à Fazenda Nacional, conforme disposto no Decreto nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001.

- Outro ponto importante é a competência para desenvolver a ação fiscal.

Evidentemente, a competência recai sobre o AFRFB. Mas ainda que o Auditor detenha essa competência, as normas administrativas devem ser seguidas e os servidores lotados e em exercício em determinado centro de competência ali exercem o seu múnus, ressalvadas as hipóteses em que não seria recomendável a regra geral. Porém, essas normas tem por

pressupostos os diversos princípios que regem a Administração Pública, estatuindo critérios técnicos, impessoais e objetivos, para desenvolver ações fiscalizatórias almejando sempre o fim público, regra maior de qualquer ato administrativo.

- Registre-se que os agentes do Fisco estão adstritos às normas administrativas e tributárias, precípuamente aquelas que têm por escopo preservar a segurança dos administrados, a impessoalidade, isonomia e a legalidade das atividades da Fiscalização. Portanto, descumprir tais normas constitui ofensa aos princípios da impessoalidade, moralidade administrativa, eficiência, publicidade, isonomia, segurança jurídica e da legalidade, pois do contrário estaria explícita a permissão de, sem critérios técnicos, impessoais e objetivos, proceder à fiscalização indiscriminada de contribuintes, realizada de forma aleatória e sem critérios e submetendo os mesmos a toda sorte de discriminação e arbítrio.

- Assim, a fiscalização é atividade especializada e complexa, baseada em critérios objetivos, adstritos aos princípios mencionados aliás, em relevo o princípio da impessoalidade, não podendo ser realizada selecionando aleatoriamente e injustificadamente contribuintes, ou por qualquer outro meio que evidencie falta de critério para fins de início da fiscalização, sob pena de nulidade de todo o processo administrativo fiscal ab initio.

- De fato, a não observância desses princípios é causa de nulidade do procedimento fiscal, conforme assentado no artigo 4º, da Portaria RFB nº 1.687, de 17 de setembro de 2014. A delimitação da competência está no Regimento Interno da RFB, instituído por portaria ministerial, mas pode ser encontrado mais especificamente em portarias e instruções normativas da RFB.

- Verifica-se que os TDPF emitidos pelo Inspetor-Chefe só se referem às respectivas áreas de sua competência e jurisdição. Assim, não poderia autorizar ação fiscal fora da área de sua competência e jurisdição sem autorização superior, o que torna o procedimento fiscal nulo. No que tange a atos específicos para a área aduaneira, o entendimento acima fica sedimentado, a teor do disposto no artigo 14, da IN RFB nº 1.169, de 29 de junho de 2011.

- In casu, constatado no curso da ação fiscal a necessidade de emissão do TDPF-E, ou ainda de novo TDPF, a Fiscalização não pode esquivar-se, devendo o contribuinte ser cientificado, mas tal não ocorreu. Mais, cuida-se de nova ação fiscal, mormente quando a nova situação do contribuinte no que tange a domicílio tributário encontra-se modificada e deve ser assentada no TDPF, devendo ser aferidos novamente os critérios de competência e jurisdição, que em caso de descumprimento tem o condão de anular o processo administrativo fiscal, como sói acontecer no caso em tela.

- A contrario sensu, qualquer AFRFB tem competência legal para desenvolver a fiscalização de quaisquer contribuintes e/ou

tributos administrados pela RFB, mas em razão dos princípios da impessoalidade, moralidade, eficiência, além da finalidade e necessária motivação do ato administrativo, a atuação fora de sua unidade de lotação deve ser justificada e considerada imprescindível, bem como assim reconhecida pelas autoridades competentes em face da organização administrativa e da execução eficiente das atividades sob responsabilidade da própria fiscalização.

- Indo mais além, a organização das atividades circunscritas às diversas unidades da RFB tem por escopo o regular e eficaz exercício das competências dos AFRFB.

Sob essa ótica, não se justifica que AFRFB lotados em repartição aduaneira exerça fiscalização de tributos internos. Isso é assim porque há todo um aparato muito bem organizado, com divisão de atribuições como seleção de contribuintes, programa de fiscalização e todo o preparo que antecede à deflagração de uma fiscalização, visando unicamente o exercício competente do trabalho fiscal.

- No caso em tela, a contribuinte em epígrafe foi selecionada, possivelmente mediante critérios objetivos e técnicos, para ser fiscalizada pela Alfândega do Porto de Vitória/ES quanto a tributos administrados pela RFB no âmbito da circunscrição dessa repartição aduaneira. Antes do início da ação fiscal a contribuinte alterou o domicílio fiscal para Estado do Rio de Janeiro, fora da jurisdição da Alfândega da Receita Federal no Porto de Vitória/ES.

- Ademais, a douta Fiscalização poderia solicitar uma designação (TDFF ou MPF) da Superintendência Regional para prosseguir com a ação fiscal. De fato, consta às fls. 76 a mencionada autorização, que todavia não é válida por duas razões. A uma, porque se refere a fiscalização tributária e não ao rito da IN RFB nº 228, de 2002, que é específico e deve ser comunicado à contribuinte após a autorização competente para o início do procedimento especial, autorização essa que não existiu em abril de 2014, época em que a contribuinte foi arbitrariamente submetida a procedimento especial aduaneiro sem a autorização da autoridade competente.

- A duas, porque a autorização foi emitida apenas em 20 de agosto de 2014, praticamente à época do encerramento da ação fiscal em 02 de setembro de 2014, data da protocolização do feito fiscal, e não pode convalidar atos praticados anteriormente, mormente quando tais atos circunscrevem-se ao rito especial da IN RFB nº 228, de 2002, não mencionado no MPF e não autorizado em nenhum momento pelo Superintendente Regional da Receita Federal do Brasil na 7ª RF/RJ.

- Esse procedimento especial instituído através do referido instrumento normativo não é mera ação fiscal, não é mera fiscalização tributária. Trata-se de procedimento que atinge de imediato o contribuinte, ficando as mercadorias, todas elas, retidas, somente sendo liberadas mediante prestação de garantia

no valor aduaneiro. Ademais, a subsunção às regras da IN SRF nº 228, de 2002, inflige ao contribuinte imensuráveis prejuízos de ordem econômica e à imagem, via de regra levando à extinção da pessoa jurídica, incapaz de prosseguir com suas atividades.

- A intimação inicia o procedimento, com a contribuinte sendo notificada para, no prazo de 20 dias, comprovar o seu efetivo funcionamento e a condição de real adquirente ou vendedor das mercadorias, mediante o comparecimento de sócio com poder de gerência ou diretor, acompanhado da pessoa responsável pelas transações internacionais e comerciais; e comprovar a origem lícita, a disponibilidade e a efetiva transferência, se for o caso, dos recursos necessários à prática das operações.

- Continuando, o artigo 3º estabelece que "cabe ao titular da unidade da SRF de fiscalização aduaneira com jurisdição sobre o domicílio fiscal do estabelecimento matriz da empresa determinar o início da ação fiscalizadora, mediante expedição de Mandado de Procedimento Fiscal (MPF)". Portanto, é nulo o procedimento específico se autoridade incompetente der início ao procedimento específico instituído pela IN SRF nº 228, de 2002.

- Concluindo, verifica-se que a fiscalização de forma arbitrária e abusiva alterou o escopo da ação fiscal e iniciou ação fiscal diversa, não autorizada, cuja competência para AUTORIZAR não se circunscreve ao rol de competências legais dos AFRFB, consistente em investigar a origem e aplicação de recursos empregados nas atividades de comércio exterior, com rigorosíssimas restrições às atividades empresariais, consubstanciadas na imposição do canal cinza, garantia para liberação de mercadorias nacionalizadas e outras restrições, tudo nos termos da IN SRF nº 228, de 2002.

- Essa nova linha investigatória, arbitrariamente engendrada pela doura Fiscalização, somente poderia ser intentada mediante autorização da autoridade administrativa competente, in casu o Superintendente Regional. Não obtendo a referida autorização os atos praticados estão eivados de vício insanável, sendo que a Fiscalização Aduaneira desbordou do trilho legal, agiu de forma abusiva e arbitrária e invadiu competência e jurisdição de outra Repartição Aduaneira e outros AFRFB sem justa causa.

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

- A referida Fiscalização, caso se deparasse com indícios concernentes à não comprovação de origem de recursos empregados em atividades do comércio exterior, deveria

representar os fatos à unidade competente para proceder à ação fiscal.

- Finalizando, a contribuinte foi prejudicada pelo descumprimento das normas de legais e administrativas de regência no que respeita a competência e jurisdição, sendo fiscalizada por servidores que não motivaram sua atuação, qual seja a razão pela qual tais normas não foram observadas, servidores que ao arreio da lei impuseram à Impugnante restrições e exigências extremamente rigorosas, que lhe causaram prejuízos irreparáveis, o que de per si fulmina o procedimento fiscal.

- Outrossim, a contribuinte expressamente afirma que não buscou alterar o seu domicílio tributário com vistas a esquivar-se de eventual fiscalização, já faz tempo que não utiliza incentivos fiscais do Espírito Santo, e a decisão de mudar a sede para a região que concentra a maioria de suas atividades já estava tomada.

- O lançamento tributário tem a função de dar certeza, liquidez e exigibilidade ao crédito tributário, o que não aconteceu com a lavratura do Auto de Infração agora impugnado. O contencioso administrativo é a oportunidade para elucidações e esclarecimentos pelo contribuinte e pela Administração para que o lançamento espelhe fidedignamente seus componentes.

- Isso porque a decisão final administrativa, como derradeiro ato do lançamento, tem como substrato o exato fornecimento do fato ocorrido no passado que se expressa por intermédio da prova. Deve-se buscar a identificação entre o ocorrido e o relatado pelos sujeitos competentes, sabendo-se que referida identificação será limitada às possibilidades de conhecimento que serão colocadas pela norma.

- Sabemos que na instância administrativa, diversamente da judicial, prevalece a verdade real ou material, na qual o Estado tem o dever legal de buscar a realidade dos fatos, no tempo certo e com a forma certa, sob pena de ter frustrada sua pretensão arrecadatória ou sancionatória. Na esfera administrativa fiscal é pressuposto lógico a instrução e motivação do lançamento sob pena de nulidade absoluta.

- O Auto de Infração ora impugnado está sedimentado em presunções que como bem definiu o ilustre Doutrinador Alfredo Augusto Becker seriam "o resultado lógico mediante o qual o fato conhecido cuja existência é certa se infere o fato desconhecido cuja existência é provável".

- Se são basicamente as presunções, carregadas de subjetividade, associadas aos indícios que sustentam a penalidade aplicada à MULTIMEX, passamos para o campo do provável e nesse campo também devem ser analisados os argumentos da Impugnante lançados nessa impugnação, sempre em estrita obediência aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade

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

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

- A importação implica, necessariamente, a transmissão de titularidade. A característica fundamental da incidência dos tributos na importação é que se transfere a titularidade de quem exporta para quem importa, nisto estando o fato gerador do tributo. A aquisição é seu elemento essencial e sem transferência de titularidade, não haveria importação. Ora, quem não importou, não adquiriu e não pode ser sujeito da aplicação da penalidade de perdimento, pois nem sequer teria adquirido a propriedade das mercadorias estrangeiras para que a perdesse.

- Na desconsideração dos atos praticados pela Impugnante para impor a aplicação da pena de perdimento que incidiria na ausência destes atos, denominado "critério econômico de interpretação do direito tributário" é que acaba por nortear as decisões do Conselho de Contribuintes nos casos de julgamento de planejamentos tributários.

- Apesar de ter sua aplicação criticada, o respaldo jurisprudencial tem demonstrado a busca daquele Tribunal pela verdade material, ou seja, as motivações para que o interessado agisse, a forma como agiu, o benefício que teve e que não teria se de outra forma tivesse operado. E sob esse prisma, a contribuinte não apresenta algum dos matizes que autorizam concluir pela interposição fraudulenta presumida.

- Na autuação que ora se impugna, estamos diante de uma situação na qual a fiscalização presume, em face da suposta não comprovação da origem, transferência e disponibilidade de recursos financeiros utilizados em operações de comércio exterior, a existência de simulação de negócio jurídico (interposição fraudulenta de terceiros) e falsidade ideológica nos documentos que instruem o despacho aduaneiro de importação e nas declarações de importação que compõem o Auto de Infração. Assim, afirma que, por presunção legal, a contribuinte cometeu a infração denominada interposição fraudulenta de terceiros na modalidade presumida. Ato contínuo, sem a menor prova, registre-se, conclui pela simulação que resulta na falsidade ideológica dos documentos e uso de documentos falsos.

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

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

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

- Mera presunção não estribada em quaisquer provas, pois na verdade a contribuinte apresentou os documentos, apenas não os apresentou na forma requerida, nos formatos digitais requeridos. Releva considerar que não apresentar na forma requerida não autoriza a dnota Fiscalização antecipadamente, e sem provas, a concluir, primeiro, pela não aceitação das provas, segundo, que o único meio de prova seria a demonstração contábil e, terceiro, pela interposição fraudulenta presumida.

- Não há a mínima demonstração do iter procedural do(s) ato(s) infrutivo(s), sequer qual a economia fiscal que a MULTIMEX teria tido como importadora por conta própria.

- A Impugnante importa mercadorias isentas de IPI na sua quase totalidade. Assim, a dnota Fiscalização não sabe qual o benefício que a Impugnante teria aferido por assim agir, e que não conseguiria atuando da forma como a fiscalização entenderia correta, qual seja, importando por conta e ordem, já que suportou todo o ônus da importação, da contratação do câmbio, tributos e despesas incidentes, até as despesas aduaneiras e de transporte.

- A autoridade lançadora se limita a desqualificar a Impugnante como importadora de fato e afirmar que a mesma simulou ser a verdadeira adquirente e importadora, mantendo ocultos os verdadeiros importadores, mas não prova nada, somente presume, esquecendo-se que deveria demonstrar os fatos antecedentes que a autorizaria a presumir a prática delitiva.

- Também não esclarece e nem justifica por qual razão a Impugnante se sujeitaria a uma situação que poderia lhe trazer prejuízos irreparáveis, pondo em risco seu nome comercial e suas

atividades, sem se beneficiar de toda a suposta confabulação e metodologia que, segundo a fiscalização, teria caracterizado uma simulação punível com a pena de perdimento, pena máxima no direito aduaneiro, com consequências na esfera criminal.

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

- Não pode a Autoridade Administrativa eleger um único meio de prova ao seu talante, impondo à contribuinte o pesado ônus de uma ilibada demonstração contábil, sob pena de ver todos os seus esforços para provar o fato antecedente desmoronarem ante a intransigência da Autoridade Administrativa. Ao não admitir todos os meios admitidos em direito para se provar a origem lícita, a disponibilidade e transferência dos recursos empregados, a Autoridade Administrativa fere de morte o princípio da verdade material.

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

- Há também claro cerceamento do direito de defesa, pois a Impugnante só pode se defender nos exatos termos em que a Fiscalização reconhecer como válidos, qual seja a apresentação de uma demonstração contábil ilibada, não sendo admitidos outros meios de prova, ao arreio da lei.

- Assim, há nulidade porque não há descrição específica das condutas típicas, tidas como infrações, supostamente praticadas nos processos de importação. A não comprovação de origem, conduta típica, está maculada pela exigência ilegal da Fiscalização de somente admitir a comprovação mediante assentamentos contábeis. Tem-se então ilegalidade, atipicidade e cerceamento do direito de defesa. Assim, há flagrante violação ao disposto no artigo 10, do Decreto nº 70.235/1972.

- Se à Impugnante cabe provar que possui origem lícita de recursos e o emprego em suas operações, à Fiscalização cabe o ônus de demonstrar que as provas não podem ser aceitas, justificando sua posição com base em normas legais. Como determinou ao seu talante o único meio possível de prova, a individualização das condutas que levariam a interposição fraudulenta presumida, à falsificação e uso de documentos falsos estão todas prejudicadas.

- Assim, não há disposição legal infringida, a descrição dos fatos está manchada pela interpretação discricionária não autorizada pela norma legal, interpretação essa abusiva e ilegal, o que leva à nulidade da ação fiscal.

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

- A contribuinte traz a lume elementos que comprovam exaustivamente que ao longo dos anos vem exercendo suas atividades empresariais em conformidade com as práticas tidas como lícitas pelo mercado, cumprindo ainda com suas obrigações fiscais e trabalhistas e vem demonstrar que possuía, sim, recursos financeiros com origem certa e reconhecida pela própria RFB, os quais eram suficientes para suprir os dispêndios com suas atividades pertinentes ao comércio exterior.- Apresenta diversos documentos como comprovação do que alega.

- Com relação ao Demonstrativo de Fluxo de Caixa, período compreendido entre 2010 e 2014, verifica-se que a Impugnante possuía, no ano de 2010, saldo mensal positivo de origem de receitas e de recursos proveniente de descontos de duplicatas, empréstimo bancário para capital de giro, valores recebidos de operações próprias e de encomenda e por créditos concedidos pelos exportadores, seja nas operações próprias, seja nas operações de encomenda, do valor anual total de R\$ 89.537.008,96, o que corresponde a uma média mensal de receitas e origens de recursos no valor de R\$ 7.461.418,00, repetindo-se nos anos subsequentes o fluxo de caixa em patamares semelhantes.

- Isso é clara evidência que a empresa possuía recursos suficientes a sustentar suas atividades, Todos os DOCUMENTOS COMPROBATÓRIOS estão acostados em anexo a essa defesa, com a plena demonstração de origem lícita de recursos pela Impugnante.

- Com relação à origem lícita de recursos, convém registrar que o balanço patrimonial de 2009 já foi devidamente auditado e analisado pela própria Receita Federal, sendo considerado perfeitamente hábil em relação às regras e normas contábeis. Esses dados constam do Processo Administrativo nº 15586.720288/2013-07, da Delegacia da Receita Federal em Vitória/ES, citado no relatório que acompanha o auto de infração, peça inicial deste processo.

- a MULTIMEX possuía cerca de R\$ 1.303.439,75 em disponibilidade no final do ano de 2009, e cerca de R\$ 59.966,013,64 de saldo devedor na conta clientes, valores suficientes para suportar o volume de operações para o ano de 2010, Da análise das disponibilidades, do estoque declarado, do capital social e da reserva de lucro, bem como da capacidade de financiamento das operações, verifica-se facilmente a capacidade econômica e financeira da Impugnante, Ou seja, a referida demonstração contábil faz prova a favor da Impugnante, conforme disposto no art. 923, do Decreto nº 3.000/1999.

- Alguns dados que comprovam a capacidade econômica e financeira da contribuinte, como os livros fiscais, constam da Escrituração Fiscal Digital - EFD e foram acessados pela Fiscalização Aduaneira.
- Ainda com relação à origem lícita de recursos, saliente-se que recentemente a contribuinte logrou êxito na defesa do processo administrativo fiscal nº 11128.001870/2010-66, demonstrando que vale-se da legislação vigente e das normas e procedimentos comerciais consuetudinários para concretizar o objeto social e suas finalidades. Inclusive o Parecer Conclusivo exarado naqueles autos atesta a capacidade econômica e financeira da Impugnante.
- A contribuinte tanto vale-se de recursos próprios para importar mercadorias e nacionalizá-las, como importa por conta e ordem de terceiros. O rol de atividades da contribuinte é vastíssimo, inclusive exercendo atividades de industrialização, remanufatura e diversas exportações.
- Muito embora não tenha apresentado as demonstrações contábeis referentes aos exercícios abrangidos pela ação fiscal, nos exatos termos requeridos pela Fiscalização, os documentos acima colacionados constituem provas de que a contribuinte desenvolve atividades empresariais de forma lícita, bem como que dispunha de recursos próprios para empregar nas atividades de comércio exterior, empréstimos e financiamentos bancários e de fornecedores estrangeiros.
- Finalizando, importa considerar ainda que o volume das operações praticado pela Impugnante por mais de uma década não permite que sem qualquer critério a Fiscalização Aduaneira simplesmente declare que não houve comprovação de origem de recursos.
- No presente caso tem-se a hipótese de interposição fraudulenta presumida, haja vista a descrição dos fatos e enquadramento legal que constam do Auto de infração, peça inicial deste processo.
- Importante, pois, percorrer a demonstração do iter procedural do(s) ato(s) infrativo(s) utilizada pela Fiscalização para concluir pela não comprovação de origem, disponibilidade e transferência de recursos empregados em operações de comércio exterior, afinal o Auto de Infração está lastreado em presunções.
- A presunção legal admite um fato por outro, como se fossem um só ou o mesmo. Assim o fato presuntivo pode não ser infrutivo, mas será tido, para o universo do direito, como se fosse. Todavia, o fato presuntivo deve ser provado, pois do contrário não vale a presunção legal e nada se pode afirmar do fato presumido.
- Como o ônus da prova pertence à Impugnante, cabe a ela demonstrar a origem lícita e emprego dos recursos, pois a não comprovação vem a ser o fato presuntivo, que uma vez existente determina a existência do fato presumido. Mas à Fiscalização

cabe verificar, com base nas normas legais de regência, que as provas são ou não aptas a comprovar a origem e emprego dos recursos.

- Convém ressaltar que nessa parte estão os maiores problemas para o seguimento da ação fiscal, pois a Fiscalização em verdade construiu uma tese, não restando ao final fatos provados que demonstrem a existência possível do fato presumido, isto é, a interposição fraudulenta presumida.
- Em outras palavras, a não comprovação de origem, transferência e disponibilidade de recursos empregados nas atividades de comércio exterior, que dá azo à presunção de interposição fraudulenta de terceiros, deve estar demonstrada, sob pena de nulidade do auto de infração.
- afirma a dnota Fiscalização que a contabilidade é imprestável, e que por essa razão a contribuinte foi incluída em procedimento especial.
- a Fiscalização conclui que por ser o único meio hábil a comprovar a origem, disponibilidade e transferência de recursos empregados em operações de comércio exterior, a contabilidade imprestável é a prova da não comprovação desses itens, concluindo pela presunção legal de interposição fraudulenta de terceiros.
- A Impugnante apresentou notas fiscais de entrada e de saída, contratos de câmbio, arquivos de importação e exportação, tabela de mercadorias/serviços, documentação técnica dos sistemas de processamento de dados utilizados, livros fiscais digitais e outros dados. Tais documentos gozam de presunção de veracidade, competindo ao Auditor Fiscal desconstituir-lhos, comprovando que a Impugnante agiu de forma simulada.
- Todavia, para concluir pela imprestabilidade da contabilidade, a Fiscalização recorreu a informações que possuía acesso, registradas no SPED. A Fiscalização sabia que a MULTIMEX não tinha apresentado os demonstrativos contábeis de forma adequada no referido sistema, mas mesmo assim vale-se desse sistema para concluir pela imprestabilidade da contabilidade, quando poderia concluir pela existência de indícios de atividade lícita.
- Mais, desconsidera todas as informações prestadas pela contribuinte e, na conclusão pela imprestabilidade da contabilidade, considera as informações constantes do SPED desfavoráveis à contribuinte, desconsiderando aquelas que sabia fazerem prova a favor da contribuinte.
- Resta, porém, verificar se a imprestabilidade da contabilidade, poderia ser óbice insuperável, como quer a dnota Fiscalização, à constatação que a contribuinte possuía condições econômicas, financeiras e operacionais para exercer suas atividades e realizar as operações de comércio exterior a que se propôs.

-
- Existem provas de que a Impugnante possuía recursos com origem lícita capazes de lastrear as operações de comércio exterior.
 - Apenas afirma a fiscalização que a contabilidade da Impugnante é imprestável para comprovar a origem, disponibilidade e transferência de recursos empregados em operações de comércio exterior, quando na verdade dispunha de provas capazes de infirmar essa conclusão, como aqui se demonstra.
 - Admitindo-se, porém, que na fase litigiosa do processo administrativo fiscal a Impugnante pode juntar provas que infirmem o lançamento de ofício, tais provas, se apresentadas, devem ser consideradas pela autoridade julgadora, vinculada principalmente aos princípios da legalidade, busca da verdade material e do devido processo legal. E por essa ótica resta provado que a impugnante possuía recursos suficientes para lastrear suas operações comerciais, devendo ser julgada improcedente, no mérito, a pretensão da fiscalização.
 - Verifica-se, com a devida vênia, que, sem qualquer base legal, o AFRFB concluiu que inconsistências na escrituração contábil de uma empresa seriam sinônimo de ausência de comprovação de recursos utilizados nas operações de importação.
 - O descumprimento de obrigação acessória não se confunde, ou não deveria se confundir, por ausência de previsão legal, com a infração de interposição fraudulenta. Tampouco o fato de a contabilidade de uma empresa se mostrar imprestável evidencia que ela não possui capacidade econômica e financeira, conforme pretende levar a crer o Fisco em sua autuação.
 - Em momento algum, a Impugnante visou se eximir de sua responsabilidade, sendo pertinente destacar que a documentação solicitada pela Fiscalização diz respeito a milhares de Declarações de Importação, devendo ter sido concedido prazo compatível com o volume de informações solicitadas.
 - A jurisprudência administrativa do Ministério da Fazenda possui firme posicionamento no sentido de que a hipótese de interposição narrada nos dos autos configura uma presunção legal juris tantum, que, portanto, admite prova em contrário.
 - Tendo em vista que estamos diante de uma presunção relativa, o contribuinte pode provar sua condição de real adquirente de outras formas, e não apenas pela via extenuante e exaustiva da escrituração contábil traçada pelo AFRFB, como se fosse aquela a única forma de refutar a presunção. Com a devida vênia, as inconsistências na escrituração contábil de uma empresa não implicam necessariamente na conclusão de que existe uma interpresa pessoa, se outras circunstâncias demonstrarem de forma inequívoca que a empresa importadora é, de fato a real adquirente.

- As provas ora colacionadas aos autos demonstram que a impugnante não é uma empresa de "fachada" ou "fantasma", que supostamente cederia seu nome para ocultar "os reais adquirentes" das mercadorias por ela importadas, sendo, portanto, a adquirente dos bens importados.

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

- Em que pese o artigo 23, § 2º, do Decreto -Lei nº 1.455/976 prever uma presunção legal de interposição fraudulenta, o Auto de Infração deve ser instruído com elementos concretos que demonstrem uma atuação fraudulenta da importadora e não por meras elucubrações do agente fiscal desprovidas de provas.

- Repise-se que, no caso concreto, os livros contábeis da empresa foram considerados pelo AFRFB como a única prova capaz de demonstrar a origem dos recursos dos processos de importação. Data máxima vénia, tal atitude extremamente formalista não se coaduna com as diretrizes de fiscalização em matéria tributária, conforme se verifica pela leitura do artigo 512, do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010.

- Considerando os livros da Impugnante imprestáveis, era dever do Auditor Fiscal aprofundar sua fiscalização por meio de outros elementos de provas e diligências complementares em nome da verdade material, consoante preconiza o artigo 512, do Decreto n.a 7.212, de 15 de junho de 2010, mormente diante de diversos elementos comprobatórios da capacidade econômica da Impugnante.

- Não é demasiado destacar que a lei estabelece que o Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil poderá analisar, além da escrita fiscal, mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores.

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

- Deveras, em cristalina afronta aos princípios da verdade material e da ampla defesa, o AFRFB concluiu que a condição financeira da autuada não se encontrava lastreada em documentos hábeis e idôneos, em total desrespeito com o disposto no art 149, VIII, do CTN, c/c art 65 e parágrafo único da Lei nº 9.784/1999.

- Conforme demonstrado, as despesas incorridas nos processos de importação foram arcadas exclusivamente pela Impugnante,

sendo esta a responsável jurídica e financeiramente pelas operações, consoante demonstrado nos livros diário ora acostados.

- Os recursos utilizados para o pagamento das despesas com o fechamento do câmbio e com os tributos aduaneiros possuem como origem vendas de mercadorias no mercado interno.
- Frise-se que as Notas Fiscais são consideradas documentos idôneos para comprovar a origem de receita.
- Demonstrado que o contribuinte possui capacidade econômica e financeira própria para arcar com as despesas dos processos de importação, deve ser afastada qualquer presunção de interposição fraudulenta, em homenagem ao princípio da verdade material.
- A falsidade ideológica, mesmo que pela via da simulação, não enseja a aplicação da pena de perdimento nos termos do artigo 105, VI, do DL 37/66 (art. 689, VI, do RA). A legislação aduaneira pende pela multa nos casos de dolo, fraude ou simulação, nunca pela perda das mercadorias importadas, ou então deve o Regulamento Aduaneiro ser totalmente refeito, corrigido, sendo retiradas todas as infrações qualificadas e mantido apenas o artigo 689.
- Em nenhum momento há prova de falsidade ideológica em documento necessário ao embarque ou desembarço, como parece acreditar a Fiscalização. Em nenhum momento restou demonstrada simulação de negócio jurídico.
- A Fiscalização, mediante tortuoso raciocínio, quer fazer crer que, uma vez presumida a interposição fraudulenta, estaria provada a simulação e a falsidade ideológica. Uma infração presumida, in casu a interposição fraudulenta presumida, seria causa das outras. Uma vez presumida a interposição estaria caracterizada a simulação e a falsidade ideológica. Não pode haver absurdo maior, em que a presunção da prática de uma infração serve de prova para a existência de outra.
- A presunção de interposição fraudulenta por não comprovação de origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas operações de comércio exterior, por óbvio, não constitui corolário, ou prova, de falsidade ideológica ou simulação.
- Com efeito, falsidade ideológica seria a dolosa inserção (ou omissão) de informação falsa em documento necessário ao desembarço aduaneiro de mercadoria importada. No caso em tela, a informação falsa possível seria a omissão do real comprador no exterior, e isso não ocorreu porque o real importador foi a MULTIMEX, utilizando recursos próprios. De outra banda, somente caberia simulação de negócio jurídico se houvesse, igualmente, a presença do dolo como elemento subjetivo do tipo.

-
- A MULTIMEX é de fato a compradora no exterior, com recursos próprios, devendo figurar como tal na fatura comercial e na declaração de importação. A MULTIMEX é a vendedora de fato e de direito, não se prestando a simular a venda de mercadorias no mercado interno.
 - Portanto, se ao administrado é lícito fazer o que a lei não proíbe, não pode a sua atuação ser entendida como simulação ou falsidade ideológica sem que haja provas suficientes que demonstrem autoria e materialidade.
 - Com efeito, tendo em vista que estamos diante de uma alegação de fraude, o ônus da prova recaí em relação ao Fisco, que deverá demonstrar a ocorrência da mesma, mediante farta documentação comprobatoria, o que não ocorreu in casu.
 - E não poderia deixar de ser diferente, pois as declarações da autoridade fiscal não gozam de presunção de legalidade, só possuindo fé pública aqueles atos em que a lei não determinar que ele produza provas do que declarou ou naqueles em que a lei declare expressamente a existência dessa fé pública.
 - Em casos como o dos autos onde o Fisco não se desincumbe de seu ônus probatorio a medida que se impõe é a improcedência do lançamento devido à ausencia de provas dos fatos constituintes de seu direito.
 - Por todo o exposto, pretende a Impugnante também nessa parte o cancelamento do Auto de Infração pela ausência de provas da prática de fraude, simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros, bem como a falsificação e uso de documentos falsos nas operações de importação.
 - A interposição fraudulenta exige a comprovação da fraude ou simulação, cujo dolo não pode ser presumido, mas provado por elementos seguros de prova que não permitam qualquer dúvida, indagação ou divergência, pois não é possível abstrair o elemento subjetivo, nem desprezar a boa-fé.
 - No caso dos autos, no entanto, não há qualquer demonstração de fraude ou simulação pela Impugnante, até mesmo por impossibilidade material.
 - Como consta da vasta argumentação da Impugnante em sua impugnação, que demonstra a inexistência de provas que constatassem o cometimento de fraude, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros, falsificação e uso de documentos falsos, não estão presentes os requisitos para a aplicação da penalidade de perdimento, devendo a mesma ser afastada, sob pena de ofensa aos princípios da legalidade, da proporcionalidade e da razoabilidade.
 - O entendimento exposto é consequência da observância do Princípio da presunção de inocência - princípio que se irradia por todo o ordenamento, inclusive na ordem tributária - por fazermos

parte de um Estado Democrático de Direito, onde são garantidas a liberdade e a propriedade.

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

- Assim, não havendo provas da prática de interposição fraudulenta, e não sendo possível presumir a interposição fraudulenta pela não comprovação de origem, transferência e disponibilidade de recursos empregados nas operações de comércio exterior, deve ser presumida a inocência da contribuinte.

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

- O legislador faz uma única exceção ao ônus da prova da Fiscalização na hipótese de interposição fraudulenta, que é presumida caso não seja comprovada a origem, disponibilidade e transferência de recursos empregados (§ 2º, inc, V, do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976).

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

- A suposta simulação levada a efeito pela Impugnante teria como fim evitar o recolhimento do IPI que seria devido pelo real importador. Todavia, a autoridade fiscal não se atentou para o fato de que não há incidência do imposto sobre produtos industrializados (IPI) para as mercadorias em questão, conforme se verifica da planilha e documentos anexos e relacionados nesta Impugnação.

- Portanto, ainda que se admita exclusivamente para fins de argumentação, a prática da suposta fraude imputada à Impugnante não gera qualquer lesão aos cofres públicos.

- Ocorre que o dano ao erário é condição sine qua non para a aplicação da pena máxima administrativa de perdimento de bens e sua conversão em multa, ante a comercialização dos bens.

- Na remota hipótese de restarem afastados os argumentos acima esposados e se considerar correta a imputação da prática de

interposição fraudulenta, ainda assim o lançamento deve ser julgado improcedente, haja vista a inobservância do disposto na Lei nº 11.488/2007.

- Se a MULTIMEX é interposta pessoa, se não adquiriu as mercadorias, como cobrar-lhe a devolução das mesmas (perdimento) ou impor-lhe multa de 100% do valor.
- Diante das razões exaustivamente demonstradas nessa impugnação, requer a Impugnante que seja cancelado o presente Auto de Infração ora impugnado e declarada sua nulidade, ou, alternativamente, no mérito seja julgada improcedente a ação fiscal em face da ausência de provas da prática das infrações apontadas, cancelando-se a pena de perdimento que lhe foi Imposta, extinguindo-se assim o respectivo processo administrativo.

Do pedido de diligência

Em 12/03/2015, por meio da Resolução nº 08-002.896 (fls. 11.765 a 11.769), a 7ª Turma da DRJ/FOR decidiu solicitar esclarecimentos à unidade de origem, em função das informações trazidas aos autos pela defendant que indicavam a possibilidade de haver inconsistência nos dados dos lançamentos, com os seguintes pedidos:

1. Sejam analisados os documentos acostados aos autos por ocasião da impugnação, a fim de que seja atestada a sua viabilidade para as comprovações que requer a defendant, caso isto ainda não tenha sido realizado, uma vez que da análise podem surgir novas verificações da fiscalização, relevantes para a ação fiscal;
2. Seja informado se há, dentre os documentos apresentados, antes ou após a fiscalização, algum que seja capaz de comprovar integralmente a regularidade de uma ou mais importações realizadas no período fiscalizado;
3. Informar se há ou não conteúdo analisável no Arquivo Não paginável - ARQUIVOS ADE COFIS 07 04 2014 (fls. 412), explicitando quais arquivos são estes, ou, se for o caso, esclarecer o motivo pelo qual os arquivos não permitem visualização de seu conteúdo;
4. Caso possuam conteúdo analisável, sejam convertidos os arquivos constantes do Termo de Anexação de Arquivo Não-paginável - ARQUIVOS ADE COFIS 07 04 2014 (fls. 412) em pdf ou excel, a fim de que possam ser analisados pela DRJ/FOR quanto à sua relevância.

Em atendimento à Resolução, a fiscalização realizou as análises necessárias, redundando na Informação Fiscal de fls. 11.778 a 11.787, em que fez as seguintes considerações acerca do contido no pedido de diligência:

Durante o procedimento fiscal, a MULTIMEX não comprovou ter utilizado recursos próprios frente às importações que realizou. Conforme demonstrado da descrição dos fatos, tópico 2, fls. 8 a 29, a MULTIMEX não atendeu de forma satisfatória o Termo de Início de Fiscalização (fls. 80 a 84) e respectivas reintimações(SIC). A MULTIMEX não atendeu satisfatoriamente os quesitos 3, 4, 5 e 11 e não atendeu os quesitos 9, 12, 13, 14, 17, 19 e 24.

Dentre os itens não atendidos satisfatoriamente, quanto ao quesito 11, a MULTIMEX não apresentou escrituração contábil capaz de comprovar a origem lícita, a efetiva transferência e a disponibilidade dos recursos empregadas em suas operações de comércio exterior.

Quanto aos arquivos digitais solicitados através do quesito 9 do termo de início de fiscalização, o não atendimento pela empresa foi relatada às fls 18 a 19 da descrição dos fatos. Em resumo, a empresa não apresentou os arquivos solicitados nos itens “a” e “i”, respectivamente o arquivo de registros contábeis e de plano de contas. Ou seja, também não apresentou a escrituração contábil nesse formato. Apresentou em formato incorreto os arquivos solicitados nos itens “b”, “c”, “d”, “e”, “f”, “g”, “h” e “j”, referentes às notas fiscais e arquivos de importações e exportações, sendo que esses dois últimos apenas relacionariam as DI e DE às notas fiscais.

Portanto, a MULTIMEX não apresentou a contabilidade à fiscalização, seja em papel ou em arquivo digital. Os arquivos de contabilidade analisados foram baixados diretamente do SPED, conforme as Requisições de Cópia de Escrituração Contábil Digital (fls. 365 e 609). Tais arquivos se mostraram totalmente imprestáveis, conforme demonstrado na descrição dos fatos, tópico 5, fls 45 a 60. Intimada a refazer a contabilidade, a MULTIMEX não o fez. Ou seja, a apresentação à fiscalização não foi intempestiva, ela sequer ocorreu. Esse quesito não foi atendido nas intimações e reintimações. Portanto, a não apreciação da contabilidade não teve qualquer relação com formato impróprio.

[...]

Os documentos entregues na impugnação não foram apresentados no decorrer da fiscalização, portanto, não foram analisados naquela oportunidade. Todos os documentos apresentados em resposta às intimações foram juntados ao processo.

[...]

Não foram apresentados arquivos de escrituração contábil diretamente à fiscalização. Os arquivos referentes aos anos calendário 2010, 2011, 2012 e 2013 foram obtidos diretamente no SPED e, considerando que foram recepcionados pelo SPED quando a empresa os transmitiu, ao que tudo indica estavam no formato físico exigido, ou pelo menos quaisquer erros não

impediram a recepção. Entretanto, o conteúdo dos arquivos, a informação que eles contém, eram totalmente imprestáveis, conforme já exposto. Importante esclarecer que a transmissão ao SPED ocorreu como uma obrigação acessória à parte, em cumprimento à IN RFB nº 787/2007, independente do procedimento fiscal.

[...]

Os arquivos não pagináveis juntados ao processo foram entregues pelo fiscalizado e, ao nosso entender, devem permanecer juntados ao processo de forma inseparável, assim como todas as outras provas colhidas no decorrer do procedimento fiscal e mencionadas na descrição dos fatos, prevenindo alegação de cerceamento de direito de defesa, possibilitando a realização de perícias e/ou diligências.

Em seguida, a fiscalização teceu diversas considerações acerca da documentação apresentada pela impugnante, conforme solicitação contida na Resolução nº 08-002.896 – 7ª Turma da DRJ/FOR, conforme excertos a seguir:

Foram analisados os documentos juntados na impugnação, para verificar se os mesmos são hábeis para comprovar a origem lícita, a efetiva transferência e a disponibilidade dos recursos empregados nas operações de comércio exterior, conforme enquadramento legal que embasou o auto de infração, o art. 23, § 3º do Decreto-Lei nº 1.455/76, com a redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637/02.

Como veremos, não foi afastada a presunção legal de interposição fraudulenta, pois a MULTIMEX manteve-se reticente em cumprir sua obrigação de elaborar a escrituração contábil, apresentou apenas documentos e extratos esparsos, numa tentativa inócuia de comprovar de forma indireta capacidade econômica.

Documentos relativos à obtenção de recursos junto a instituições financeiras, como financiamentos bancários, desconto de títulos e crédito rotativo (fls 5.625 a 5.928)

Tais documentos, por si só e isoladamente, não comprovam a origem, efetiva

transferência e disponibilidade de recursos empregados na operação de comércio exterior. Todos os recursos financeiros da empresa devem ser analisados em conjunto para verificação do disponível frente às despesas e custos das operações de comércio exterior.

[...]

No caso de financiamentos bancários, a empresa se vale de recursos obtidos junto a instituições financeiras para pagamento das mercadorias importadas e/ou demais despesas [...] a apresentação do contrato de financiamento é insuficiente. Os

contratos devem ser corretamente contabilizados, registrando inclusive os lançamentos referentes às entradas de recursos na conta bancária das empresas, se for o caso.

É comum o importador exibir o saldo em extrato bancário na tentativa de demonstrar que possuía numerário suficiente para honrar suas transações. Esse tipo de prova evidência apenas que naquele momento existia na conta bancária do importador aquele numerário e que despesas de importação foram pagas.

Entretanto, ao se falar em origem se quer saber o que ocasionou o surgimento do recurso na conta bancária do importador. Sua causa. De onde e quando adveio.

Qual sua efetiva contrapartida lícita. Quais são os documentos idôneos e coincidentes em datas e valores que lastreiam aquela entrada.

[...]

Ademais, alguns dos contratos são relativos a desconto de títulos e crédito rotativo, que na verdade disponibilizam um limite de crédito, que é irrelevante para a comprovação da origem, efetiva transferência e disponibilidades dos recursos. O que é relevante é a efetiva utilização da linha de crédito, que deve constar na contabilidade e em conjunto com as demais entradas de recursos, devidamente comprovadas, devem fazer frente às operações de comércio exterior.

Parecer conclusivo relativo a perdimento de mercadorias importadas em 2009 (fls 5.929 a 5.935)

Autuação referente a uma única Declaração de Importação, registrada em 2009, portanto fora do período abrangido pelo procedimento fiscal.[...] Observe-se que a modalidade de importação foi por encomenda, e não por conta própria, como é o caso das importações autuadas neste processo. A razão daquela autuação foi o adquirente da mercadoria não ter comprovado a origem, efetiva transferência e disponibilidade de recursos, e não a Multimex, que aparentemente não foi intimada nesse sentido.

Algumas invoices (fls 5.936 a 6.053) São cópias de faturas, em pequena quantidade frente ao total de Declarações de Importação autuadas, que teriam sido emitidas pelos exportadores. Não comprovam a origem lícita, efetiva transferência e disponibilidade dos recursos empregados no comércio exterior.

Algumas planilhas sobre capital de giro e empréstimos (fls 6.054 a 6.057) Isoladamente, não comprovam origem, efetiva transferência e disponibilidade de recursos para as operações de comércio exterior[...].

Relatório Relação DI's - PIS/COFINS, aparentemente é o cálculo dessas contribuições (fls 6.058 a 6.094).

Relatório de sistema de informações interno da MULTIMEX apresentando contribuições sociais incidentes no registro das DI.

É ainda necessária à contabilidade completa para comprovar a origem lícita, efetiva transferência e disponibilidade dos recursos empregados nas operações de comércio exterior, inclusive para recolhimento dos tributos incidentes no registro da DI.

Alguns extratos bancários esparsos, alguns de 2009, sem identificação de terceiros remetentes de recursos para a maioria dos lançamentos (fls 6.095 a 6.132)

Foram apresentados extratos esparsos, sem continuidade dos lançamentos, sem abranger todo o período fiscalizado e todas as contas bancárias da empresa.

Relatórios do Banco Central - Sistema de Informações de Crédito (fls 6.133 a 6.169)

Apresenta valores agregados de operações de crédito realizadas e limites de crédito concedidos por instituições financeiras. Novamente, não substitui a contabilidade e não comprova a origem lícita, efetiva transferência e disponibilidade de recursos empregados no comércio exterior.

Relatórios de desconto de títulos e extratos bancários (fls 6.170 a 6.309) Novamente, não substitui a contabilidade, pois mera entrada de recursos evidenciada em extrato bancário, através de um lançamento totalizando vários títulos descontados, não é suficiente para comprovar a origem, efetiva transferência e disponibilidade dos recursos.

Balanço patrimonial, DRE e recibo de entrega ECD 2009, referentes a período anterior à fiscalização (fls 6.310 a 6.319) Demonstrativos contábeis anteriores ao período da fiscalização.

SINTEGRA, recibos de entrega e espelhos dos arquivos entregues (fls 6.347 a 10.328), totalizando 3.982 páginas São informações exigidas pelos fiscos estaduais através do sistema SINTEGRA.[...] Cumpre destacar que se trata de Escrituração Fiscal Estadual, que não substitui nem supre a necessidade da Escrituração Contábil.

Folha de pagamento MUNDVIX DEPOSITO DE MERCADORIAS PARATERCEIROS, outra empresa do mesmo grupo (fls 10.332 a 10.489, fl 10.743, fls 11.184 a 11.273 (parte é de 2009), fls 11.526 a 11.550, fls 11.558 a 11.609)

Além de se referir a outra pessoa jurídica, não comprova origem lícita, efetiva transferência e disponibilidade de recursos empregados no comércio exterior.

Notas Fiscais de Terceiros e TEDs referente à representação comercial, assessoria e outros serviços no mercado interno, inclusive de operações de 2008 e 2009, fora do período fiscalizado (fls 10.490 a 10.570, fls 11.516 a 11.525)

Não comprova origem lícita, efetiva transferência e disponibilidade de recursos empregados no comércio exterior.

Alguns contratos de garantia, especificações, compra e venda e prestação de serviços de máquinas pesadas no mercado interno (fls 10.571 a 10.716, fls 10.793 a 10.814)

Não comprova origem lícita, efetiva transferência e disponibilidade de recursos empregados no comércio exterior. Todas as prestações de serviços devem estar devidamente contabilizadas para permitir auditar essas entradas de recursos na empresa em conjunto com todas as demais entradas.

Fotos da filial MULTIMAC e de participações em eventos (fls 10.717 a 10.742, fls 11.610 a 11.621)

Não comprova origem lícita, efetiva transferência e disponibilidade de recursos empregados no comércio exterior.

Notas fiscais de serviços no mercado interno emitidas pela filial MULTIMAC, manutenção de equipamentos pesados (fls 10.744 a 10.792, fls 11.102 a 11.183)

Não comprova origem lícita, efetiva transferência e disponibilidade de recursos empregados no comércio exterior. Todas as prestações de serviços devem estar devidamente contabilizadas para permitir auditar essas entradas de recursos na empresa em conjunto com todas as demais entradas.

Folha de pagamento da MULTIMEX (fls 10.815 a 11.018) Não comprova origem lícita, efetiva transferência e disponibilidade de recursos empregados no comércio exterior.

DANFE de algumas NFe emitidas pela MULTIMEX (fls 11.019 a 11.101) Não comprova origem lícita, efetiva transferência e disponibilidade de recursos empregados no comércio exterior. Todas as vendas devem estar devidamente contabilizadas para permitir auditar essas entradas de recursos na empresa em conjunto com todas as demais entradas.

Contratos de compra e venda ou de locação da MULTIMEX com clientes no mercado interno (fls 11.274 a 11.285, fls 11.352 a 11.512)

Não comprova origem lícita, efetiva transferência e disponibilidade de recursos empregados no comércio exterior.

Documentos diversos, como Atos constitutivos, comprovantes de inscrição CNPJ, Notas fiscais de serviços, comprovantes de residência, cópias de documentos de identidade, certidões, etc, todos referentes a clientes da Multimex no mercado interno (fls 11.286 a 11.351)

Não comprovam origem lícita, efetiva transferência e disponibilidade de recursos empregados no comércio exterior.

Contrato de industrialização por encomenda de máquinas copiadoras no mercado interno (fls 11.513 a 11.515)

Não comprova origem lícita, efetiva transferência e disponibilidade de recursos empregados no comércio exterior.

Contratos de representação comercial no mercado interno para artigos relacionados a Poliol/Polieter (fls 11.551 a 11.557)

Não comprova origem lícita, efetiva transferência e disponibilidade de recursos empregados no comércio exterior.

Traduções juramentadas de apólices de crédito de exportação de curto prazo para comprador múltiple (sic) (fls 11.622 a 11.645)

Não comprovam origem lícita, efetiva transferência e disponibilidade de recursos empregados no comércio exterior.

[...]

Diante do exposto em resposta ao quesito anterior e na introdução deste relatório, resta claro que a documentação apresentada é incapaz de comprovar integralmente a regularidade de qualquer uma das importações realizadas no período fiscalizado.

Quanto ao conteúdo do arquivo Não paginável -ARQUIVOS ADE COFIS 07 04 2014 (fls. 412), instada a se manifestar sobre seu conteúdo, ou, se for o caso, esclarecer o motivo pelo qual os arquivos não permitem visualização de seu conteúdo, assim respondeu a fiscalização:

Conforme exposto na introdução deste relatório, na apresentação de arquivos digitais solicitados através do quesito 9 do termo de início de fiscalização (fl 81), o não atendimento foi relatada às fls 18 a 19 da descrição dos fatos. Em resumo, a empresa não apresentou os arquivos solicitados nos itens “a” e “i”, relativos à escrituração contábil, e apresentou em formato incorreto os arquivos solicitados nos itens “b”, “c”, “d”, “e”, “f”, “g”, “h” e “j”, referentes às notas fiscais e arquivos de importação e exportação[...].

[...]

Os arquivos apresentados não atenderam o formato exigido na legislação e a empresa não apresentou arquivos corrigidos. Conforme consta no Termo de Intimação e Reintimação nº 2014-00040-004 (fls 419 a 422), os arquivos não foram validados pela MULTIMEX antes da entrega, e por ocasião da validação efetuada pela fiscalização, identificou-se que os arquivos estavam em formato incorreto, conforme tela do sistema SVA à fl 420.

[...]

A MULTIMEX foi reintimada, através do Termo de Intimação e Reintimação Nº 2014-00040-004, quanto ao quesito 9 (fls 419 a 421), a reapresentar os arquivos, validados e autenticados no formato correto, o que não foi atendido. Os formatos de arquivo digital são especificações técnicas que determinam quais devem

ser as características físicas do arquivo, ou seja, como os dados devem ser organizados no arquivo digital para apresentação ao Fisco. Tais especificações são necessárias para que seja possível transferir os dados para os sistemas de informação do Fisco, que estão preparados para ler e tratar arquivos compatíveis com as especificações previstas na legislação. Arquivos com formato incorreto não são reconhecidos por esses sistemas e, obviamente, não podem ser utilizados.

Assim, por não terem seguido o formato previsto na legislação, não há conteúdo analisável no Arquivo Não paginável - ARQUIVOS ADE COFIS 07 04 2014 (fl. 412) para o fim a que se dispõe, qual seja, atender às exigências do art. 11 da Lei nº 8.218/1991, regulamentado pela IN SRF nº 86/2001 e pelo ADE COFIS nº 15/2001.

Após o cumprimento dos termos contidos na Resolução nº 08-002.896, a defendante foi intimada para ciência (fls. 11.789) tanto da própria decisão da DRJ, quanto dos termos da Informação Fiscal, conforme Edital de fls. 11.790, ocorrida em 05/08/2015.

Apresentou manifestação de inconformidade (fls. 11.799 a 11.810) de forma tempestiva em 02/09/2015 (fls. 11.826), contendo as alegações a seguir sintetizadas:

- Que houve nulidade da intimação para ciência da Resolução nº 08- 002.896 e da Informação Fiscal que lhe deu cumprimento, por ter sido realizada por edital;

- Que possui endereço certo e conhecido, razão pela qual a intimação

deveria ter sido enviada para tal endereço, causando prejuízo à defesa o conhecimento do edital no final do prazo para apresentação de manifestação, devendo o prazo ser devolvido integralmente à defendante;

- Que houve ilegalidade na presunção utilizada pela fiscalização, uma vez que provas indiciárias e presunções não são provas diretas e inquestionáveis. Para a prova

indiciária ser utilizada é necessário que esteja presente uma premissa maior válida;

- A fiscalização abriu mão da análise dos documentos apresentados pela defendante e se prendeu à aplicação de uma presunção, sem que estivesse presente o indício que a fundamenta e motiva;

- A fiscalização não realizou a análise da origem lícita dos recursos, cuja comprovação foi demonstrada pela defendante de forma coerente, robusta e consistente, baseada em diversos documentos apresentados nos autos;

- A defendente assevera ser inútil apresentar provas da origem lícita dos recursos, quando a autoridade fiscal elegeu como única forma de comprovação a contabilidade da defendant;
- Se todos os meios de prova são admissíveis no processo administrativo fiscal, a eleição da contabilidade como único meio de prova contraria expressa disposição de lei;
- Cita os artigos 4º e 6º, da IN SRF nº 228, de 2002, como fundamentação para a alegação de que a contabilidade não é o único meio de comprovação da origem dos recursos;
- A presunção aplicável ao caso é relativa e não é inquestionável, devendo ser sustentada em sua premissa fática anterior;
- Quanto ao cumprimento da Resolução nº 08-002.896, a autoridade fiscal apenas reitera sua posição de que o único meio de prova apto a comprovar a origem lícita dos recursos é a contabilidade da defendant, contrariando o disposto no art. 6º da IN SRF nº 228, de 2002;
- A autoridade fiscal sequer analisou a documentação apresentada, quando o alto endividamento bancário da defendant, descontos de duplicatas e financiamentos, comprovam a origem lícita dos recursos;
- A acusação é específica da falta de comprovação de origem lícita dos recursos;
- O trabalho do fiscal seria comprovar a aplicação, transferência e disponibilidade do recurso lícito, mas não realizou esta análise;
- Requer a nulidade do procedimento realizado por autoridade fiscal incompetente, a improcedência da ação fiscal por ausência de provas da prática das infrações apontadas, cancelando a pena de perdimento imposta e extinguindo o processo administrativo, em face da apresentação por parte da defendant de comprovação da origem lícita dos recursos.

A DRJ considerou improcedente a impugnação com a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013, 2014

ALTERAÇÃO DE ENDEREÇO. TERMO DE INTIMAÇÃO. ENDEREÇO CONSTANTE DA BASE CADASTRAL. PREJUÍZO À DEFESA. INOCORRÊNCIA.

O Termo de Intimação, enviado para o endereço da empresa, no período em que a alteração cadastral ainda não fora processada, não representa prejuízo à defesa caso a autuada tenha sido cientificada por outros meios do início da fiscalização e tenha sido devidamente intimada a apresentar impugnação ao auto de infração.

DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO. UNIDADE DE JURISDIÇÃO DIVERSA DO ENDEREÇO DO CONTRIBUINTE. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

É valido o lançamento formalizado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo, eis que não há, propriamente, um direito do contribuinte em ser fiscalizado somente por membros de determinada Alfândega, já que a formalização do procedimento previne a jurisdição e prorroga a competência da autoridade fiscal que primeiro conhecer da infração.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. FASE INQUISITÓRIA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Os procedimentos da autoridade fiscalizadora têm natureza inquisitória, não se sujeitando, necessariamente, ao contraditório os atos lavrados nessa fase. Somente depois de lavrado o auto de infração e instaurado o litígio administrativo é que se pode falar em obediência aos ditames do princípio do contraditório e da ampla defesa.

PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE E DA PROPORCIONALIDADE. APRECIAÇÃO PELAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS. REDUÇÃO DE MULTA. IMPOSSIBILIDADE.

No âmbito do processo administrativo fiscal, é vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação de lei, sob fundamento de inconstitucionalidade ou ilegalidade. O emprego dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade não autoriza o julgador administrativo a dispensar ou reduzir multas, sem que exista expressa previsão legal.

INTIMAÇÃO POR EDITAL. NULIDADE. INAPTIDÃO CADASTRAL. PREVISÃO LEGAL. INOCORRÊNCIA.

A intimação para ciência dos atos processuais de interesse do contribuinte segue a ordem disposta no art. 23, do Decreto nº 70.235, de 1972, sendo permitida a intimação por edital quando improfícuos os meios previstos na lei processual ou quando o sujeito passivo tiver sua inscrição declarada inapta perante o cadastro fiscal, como é o caso da autuada, não configurando a nulidade arguida.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013, 2014

INEXISTÊNCIA DE ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. NÃO COMPROVAÇÃO DA ORIGEM, DISPONIBILIDADE OU TRANSFERÊNCIA DOS RECURSOS. PRESUNÇÃO LEGAL. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA.

A total inexistência da escrituração contábil, relativa a todos os anos fiscalizados, é suficiente para caracterizar a presunção legal contida no §2º, do art. 23, do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, e

inverter o ônus da prova a favor do Fisco. A apresentação de documentos esparsos, desacompanhados da contabilidade da empresa, não comprovam a origem, disponibilidade ou transferência dos recursos concernentes às operações de comércio exterior praticadas.

**INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. DANO AO ERÁRIO.
PENA DE PERDIMENTO. MERCADORIA NÃO
LOCALIZADA, CONSUMIDA OU REVENDIDA. MULTA
EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO.
PROCEDÊNCIA.**

Considera-se dano ao Erário, punível com a pena de perdimento, a infração relativa a mercadorias 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. Nas hipóteses de não ser possível a aplicação da pena de perdimento, aplica-se a multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida ou revendida.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

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

Cumpre consignar que no Processo 12466.720114/2015-76, na análise do Recurso Voluntário pela 3^a Câmara / 1^a Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento deste CARF, decidiu-se por unanimidade de votos, por meio da Resolução nº 3301-000.304 (fls. 36.076 e seguintes), converter o julgamento da lide em diligência, com a determinação e que fosse estabelecida a conexão com o presente processo. OS processos nº 12466.720114/2015-76, 12466.721649/2014-83 e 12466.722113/2014-85 serão julgados conjuntamente na mesma sessão desta turma do CARF.

É o relatório.

Voto

Conselheira Liziane Angelotti Meira

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

Foi apresentada alegação preliminar no sentido da nulidade da intimação do Auto de Infração por edital, uma vez que a recorrente possuía endereço certo e sabido. Ocorre que a intimação do Auto de Infração fora realizada por via postal com aviso de recebimento, conforme fl. 5467, no qual consta o recebimento do AR em 18/09/2014.

Assim, a alegação é estranha a este processo e mantém-se o entendimento da decisão recorrida nessa preliminar.

Alega adiante (item III.1) a preliminar de nulidade do procedimento de fiscalização porque o Fiscal teria aplicado o procedimento especial da IN 228/2002 sem prévia autorização do inspetor da Alfândega ou da Coana.

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

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

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

I - no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal

do Brasil e em caráter privativo:

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

[...]

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

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

1.192 do Código Civil e observado o disposto no art. 1.193 do mesmo diploma legal;

Ainda em preliminar, a recorrente alegou que a fiscalização não provou a imprestabilidade da contabilidade, nem a falta de origem lícita e disponibilidade dos recursos e presumiu que todas as importações foram fraudulentas. Neste ponto, adotamos o entendimento da decisão recorrida, no sentido de que as alegações de falta de prova por parte da fiscalização a validar a presunção do §2º do artigo 23 do Decreto nº 1.455/1976, e as alegações de ilegalidade, atipicidade e cerceamento de defesa estão ligadas à produção probatória confundem-se com o mérito.

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

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

[...]

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

[...]

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

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

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

O litígio, portanto, concentra-se na comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos e será analisado adiante, como um todo, no mérito .

Neste ponto, a recorrente a arguiu que a fiscalização não provou que a contribuinte não possuía capacidade financeira, mas apenas presumiu, a partir da imprestabilidade da contabilidade mercantil, tal incapacidade.

Alega a Recorrente que comprovou a origem lícita de recursos; demonstrando que obteve (fl. 7269):

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

A fiscalização concluiu que (fl. 23):

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

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

De fato, a análise da ECD de 2010, 2011 e 2012 revelou as seguintes incorreções (fl. 46 e seguintes):

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

[...]

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

I - integralização do capital social;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Assim, é o conjunto probatório que deve se mostrar idôneo a comprovar o trinômio, ou seja, a origem lícita, a disponibilidade e a efetiva transferência dos recursos necessários à prática das operações. Tal distinção restou bem explanada no acórdão atacado, cujos fundamentos abaixo transcrevo (fl. 11.833 e seguintes):

Importante destacar que a presunção legal estabelecida no § 2º, do art. 23, do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, é relativa, ou seja, admite prova em contrário. Mas prova em contrário do quê? Do fato desconhecido, o qual a lei dá por existente uma vez demonstrado o fato base. Daí sua relatividade, pois, dado o fato presuntivo, poderá o interessado demonstrar que não ocorreu o fato presumido, mas outro qualquer que lhe seja favorável.

A presunção legal juris tantum inverte o ônus da prova precisamente nestes termos: o fato presumido tem-se como provado; logo, quem alegou e provou o fato presuntivo, não precisa provar o fato presumido. Uma vez que a lei dá por provado o fato, quem o alega e deveria prová-lo está dispensado de fazê-lo. Transfere-se, por isso, o ônus ou encargo ao litigante a quem a presunção não favorece.

A impugnante diz que a fiscalização presumiu a interposição pela não apresentação da contabilidade da empresa, mas que a origem, disponibilidade ou transferência dos recursos da empresa poderiam ser comprovados por outros meios, indicando para tanto que caberia à fiscalização analisar os documentos apresentados em lugar da contabilidade.

Ora, tal procedimento significaria verdadeira “inversão da inversão” do ônus da prova, uma vez que, na ausência da contabilidade da empresa, que é condição necessária e suficiente para demonstrar que não há a origem, disponibilidade ou transferência dos recursos utilizados nas operações realizadas, pretende a defendant que a fiscalização abra mão da presunção legal que milita a seu favor, para comprovar que os documentos apresentados demonstrariam aquilo que já está presumidamente assumido.

A bem da verdade, mesmo ausente o principal instrumento para apuração das ações da defendant, andou bem a fiscalização quando apreciou, um a um, os documentos apresentados em sede de impugnação e não lhes deu credibilidade diante da ausência do principal – e obrigatório – instrumento de controle para comprovação da regularidade das operações de qualquer empresa, a sua contabilidade.

(...)

Nota-se, portanto, que é farta a legislação que trata da obrigatoriedade da escrituração contábil das sociedades empresárias, inexistindo previsão legal que possa suprir a sua ausência com a apresentação de quaisquer documentos, como pretende a defendant, obviamente por não ser possível fazer qualquer tipo de análise de documentos fora do contexto global que representa a contabilidade da empresa.

Em respeito aos mais basilares princípios do Direito, principalmente em respeito à ampla defesa, este julgador entendeu que deveria ser conferido à impugnante a possibilidade de ter a documentação, apresentada por ocasião da impugnação, analisada pela autoridade autuante, de modo a evitar o prosseguimento da cobrança de crédito tributário porventura inexistente.

(...)

Neste ponto, cabe esclarecer que, mesmo que a escrituração contábil fosse apresentada, restaria à defendant a obrigação de comprovar os fatos contábeis lançados, de tal sorte que não bastaria que a ECD fosse transmitida com dados válidos para o SPED, mas que também tais informações fossem respaldadas por

documentos que comprovassem todas as transações econômicas que tomou parte no período fiscalizado.

Na impugnação a defendante apresentou uma série de documentos que tentou fazer crer que seriam capazes de comprovar estes fatos patrimoniais e que a falta da escrita contábil seria apenas o descumprimento de uma obrigação acessória. Mas a apresentação seletiva de documentos não foi capaz de desconstituir aquilo que assevera a fiscalização, nem tampouco de comprovar aquilo que alega a defendante. Presta-se mais, para se dizer o mínimo, a uma tergiversação para encobrir a realidade.

Para garantir o direito de ampla defesa da impugnante, os documentos apresentados, além de terem sido enviados para a fiscalização, com a recomendação de serem apreciados pela autoridade autuante, também foram analisados por esta DRJ, mesmo entendendo que a falta da escrita contábil inviabilizaria qualquer esforço para aproveitá-los, mas de modo a rechaçar qualquer argumentação posterior de cerceamento do direito de defesa.

Todos os extratos bancários apresentados (fls.6.095/6.132) possuem grande aporte de empréstimos e há poucos lançamentos de crédito com a indicação de provirem de terceiros. Haja vista a quantidade de DI registradas no período e o volume de empréstimos contraídos há de se questionar qual a fonte de receitas da empresa, uma vez que há pouquíssimas entradas nas contas bancárias, sem indicação da origem e não há notas fiscais apresentadas, com exceção de um conjunto de notas fiscais de serviço, além de não existir contabilidade que informe estes lançamentos.

Menção cabe fazer aos lançamentos bancários intitulados “líquido de desconto”, cuja apuração a defendante apresenta como desconto de títulos, em planilhas anexadas aos extratos bancários de fls. 6.170 a 6.190. Estes recursos ingressados na empresa necessitavam ter sua origem indicada, a fim de que a fiscalização pudesse fazer as comprovações necessárias quanto à licitude das operações. Mesmo neste momento, em que a empresa se vê com a necessidade de apontar qual seria esta origem, apresenta apenas extratos consolidados e sem qualquer referência que possibilite o deslinde da questão.

O mesmo ocorre com os extratos de fls. 6.191 a 6.309, onde há a indicação de créditos provenientes de descontos, com a agravante que, no mesmo dia, os valores são quase integralmente enviados a outras contas via transferência eletrônica disponível (TED), sem indicação de estas contas pertencerem à empresa ou a terceiros, ou qual a natureza destas transferências. Enfim, toda parte financeira da empresa é envolta em uma camada espessa de incertezas que corroboram integralmente aquilo que foi apurado pela fiscalização. A presunção legal utilizada não foi desconstruída pelos elementos apresentados, que serviram somente para enevoar ainda mais a conduta da MULTIMEX.

Às fls. 6.054/6.057 constam extratos bancários de pagamento de parcelas de financiamento bancário, mas que não demonstram a origem dos recursos para quitação, nem comprovam que houve ingressos de recursos na empresa que não fossem provenientes de empréstimos. Esta situação não demonstra a capacidade financeira e operacional da empresa, pelo contrário, demonstra que o endividamento foi crescente e que não havia qualquer lastro para cobrir tais despesas, não ficando claro de onde vieram os recursos necessários para quitação.

Às fls. 6.058/6.094 a empresa apresenta uma planilha contendo as DI registradas pela empresa separadas por ano calendário e contendo informações básicas, como valor CIF e os tributos pagos. Esta informação é conhecida da fiscalização e seria necessária a apresentação de informações mais específicas sobre cada importação como as faturas comerciais, as notas fiscais de entrada e saída, os extratos bancários da movimentação financeira referentes ao pagamento dos contratos de câmbio e aos recebimentos dos clientes, etc.

Os arquivos apresentados às fls. 6.310 a 10.328 referem-se ao balanço patrimonial da empresa no ano calendário 2009, relatórios do Sistema Integrado de Informações sobre operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços (SINTEGRA) e relatórios que aparecem conter dados das transações comerciais realizadas pela empresa, mas que não indicam de onde foram extraídos, nem qual a sua utilidade.

As notas fiscais de serviço, apresentadas às fls. 11.110/11.183, não se prestam a qualquer tipo de comprovação da regularidade das importações realizadas pela MULTIMEX ou da origem, disponibilidade ou transferência dos recursos utilizados nas operações de comércio exterior da defendant, uma vez que possuem baixo valor, se comparado ao total das importações, e não se referem às importações realizadas, mas a recebimentos de serviços mecânicos prestados pela filial da empresa.

Da mesma forma, os documentos de fls. 11.184/11.273; fls. 11.526/11.550, e fls. 11.558/11.609, que se referem aparentemente a folhas de pagamentos, não possuem qualquer relação com as comprovações necessárias que se pretenderia da defendant para o caso ora em análise. Ademais, tais documentos sequer se referem à MULTIMEX, mas a uma empresa chamada Mundivix Depósito de Mercadorias para Terceiros, CNPJ nº 09.417.534/0001-92, não sendo possível identificar a razão pela qual tais documentos foram anexados aos autos.

O contrato de compra e venda de mercadorias, estabelecido entre a defendant e a empresa SXS Serviços Especializados Ltda. (fls. 11.274/11.285), teve como objeto a aquisição de máquinas importadas pela MULTIMEX, no valor de R\$ 460.000,00, conforme consta do próprio contrato (fls. 11.285), mas envolveu o pagamento parcial das mercadorias, no valor total de R\$ 245.000,00, divididos em dez parcelas mensais de R\$ 24.500,00, que deveriam ser liquidadas a partir de novembro de 2011,

enquanto que a diferença seria liquidada com a entrega de dois veículos pela compradora à vendedora.

Ocorre que não há qualquer comprovação apresentada pela defendant para a regularidade desta transação. Não há notas fiscais emitidas, não há comprovantes de depósitos bancários, não há escrituração contábil, não há documentos da importação destes bens, enfim, não há qualquer registro que um dia estes bens tenham transitado pelo patrimônio da defendant ou que tenham sido vendidos em data posterior, não sendo cabível a aceitação deste documento como justificativa para a origem dos recursos da empresa.

Quanto ao contrato social referente à empresa Beltec Tanguá Implementos Agrícolas Ltda (fls. 11.286/11.297) e ao comprovante de inscrição no cadastro CNPJ, referente à empresa M&D Pizatto Ltda-ME (fls. 11.296), nada pode ser dito pois não há qualquer relação destas empresas com os fatos narrados no auto de infração, nem foi realizada qualquer alegação por parte da defendant que envolvesse tais empresas.

Notas fiscais de serviço emitidas pela filial da MULTIMEX (fls. 11297/11.345), mesclada com documentos pertencentes a outras empresas sem relação com os fatos narrados no auto de infração, também não são capazes de justificar a origem das disponibilidades da empresa, pelas mesmas razões já apresentadas anteriormente, pois possuem baixo valor, se comparado ao total das importações, e não se referem às importações realizadas, mas a recebimentos de serviços mecânicos prestados pela filial da empresa.

Certidão emitida pelo Cartório do Registro de Imóveis de Barreiras-BA (fls. 11.346/11.347), não possui qualquer relevância para a análise, posto que não foi correlacionado a qualquer dos fatos apurados no auto de infração. O documento de fls. 11.348/11.351 se refere a uma análise cadastral de uma empresa sem qualquer relação com os fatos apurados no auto de infração e sem que a defendant tenha apresentado qualquer informação relevante para a sua inclusão, ficando evidenciado apenas que a empresa possui um risco de 100% de ser inadimplente (fls. 11.350), conforme análise realizada pelo SERASA.

O mesmo ocorre quanto aos vários contratos de fls. 11.352/11.515, que se referem a venda ou locação de equipamentos, inclusive usados, sem que seja apresentada qualquer contrapartida relativa à entrada em estoque, ou saída para o comprador, sem registro contábil, nota fiscal de entrada e saída ou comprovação da regular importação. O contrato apresentado às fls. 11.454/11.457 refere-se à compra e venda de equipamentos entre duas empresas estranhas ao processo administrativo fiscal em análise.

As notas fiscais de serviço (fls. 11.516/ 11.525) referem-se à prestação de serviço de assessoria prestada pela empresa Bramundi Comércio Internacional Ltda. Em que pese o fato de

uma empresa comercial estar prestando serviços de assessoria e que os pagamentos possuem valores expressivos, estas informações passam ao largo da análise realizada por este julgador, que busca somente vínculos entre os fatos narrados no auto de infração e a defesa apresentada, cabendo esclarecer que as notas fiscais apresentadas não têm qualquer relação com aquilo que alega o contribuinte, não sendo capazes de ilidir a presunção legal da interposição fraudulenta.

Contratos de representação firmados entre a defendant e a empresa Vietri Representações Comerciais Ltda (fls. 11.551/11.553) e a empresa Ponte Vecchio Joias Comercio Importação e Exportação Ltda ME (fls. 11.554/11.557) não possuem qualquer significância para o processo, pois não justificam as aquisições ou transferências de recursos das operações de importação realizadas pela empresa.

Fotos (fls.11.610/11.621) aparentemente das instalações da empresa, mas que não comprovam quaisquer das alegações formuladas, e apólices de seguro (fls. 11.622/11645), que estão desacompanhadas dos demais elementos de comprovação e vinculação quanto às operações de importação a que podem se referir, também não possuindo valor probante para desconstituir o auto de infração lavrado.

Boletim de ocorrência (fls. 11.646), referente a um furto ocorrido em 2012, onde foram subtraídos da empresa documentos fiscais relativos aos anos 2007 e 2008, não possuindo, portanto, qualquer relação com os fatos do auto de infração em análise, além de contrato de aluguel referente ao imóvel onde está instalada a filial da empresa (fls. 11.648/11.652).

Nenhuma destas informações sequer tangencia o problema apontado pela fiscalização relativamente à escrita contábil da empresa, que por força normativa está sujeita à escrituração contábil digital (ECD) no Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), instituído pelo Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007. Segundo a Instrução Normativa RFB nº 787/07, estão obrigadas a adotar a ECD, em relação aos fatos contábeis ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2009, as sociedades empresárias sujeitas à tributação do Imposto de Renda com base no Lucro Real, como é o caso da MULTIMEX.

Desta forma, a empresa estaria obrigada, desde 2009, a apresentar a sua ECD ao SPED, mas esta obrigação foi negligenciada em todos os anos. A alegação da empresa, que o descumprimento de obrigações a cessórias não pode ser invocado para presumir a não identificação da origem, disponibilidade e a transferência dos recursos empregados nas operações de comércio exterior, é primária e desconectada da legislação.

A fiscalização está autorizada a utilizar todos os recursos legais necessários para esclarecer fatos que envolvam o cometimento de ilícitos, inclusive as presunções que a lei permite sejam utilizadas quando determinada empresa não consegue demonstrar de onde

provêm, onde estão e para onde vão seus recursos financeiros, como foi o caso observado em relação à defendant.

Todas as chances de apresentar os documentos que poderiam comprovar a licitude de suas operações de comércio exterior foram fornecidas à defendant, que não os apresentou durante a fiscalização, como também não os apresentou em sua defesa. Esta recusa sistemática da defendant milita em seu desfavor, não possibilitando que sejam conhecidas as verdadeiras operações realizadas, nem tampouco possibilitando que seja realizada qualquer análise em sede de defesa administrativa.

Equivoca-se o contribuinte quando alega que a fiscalização deu um salto interpretativo ao declarar a presunção legal da interposição fraudulenta de terceiros baseado tão somente na sua contabilidade imprecisa. Isoladamente, a ausência de um livro fiscal, ou mesmo de toda a contabilidade de um exercício não poderia realmente ser a fonte da presunção, mas não é este o caso que ora se apresenta.

Há um corpo probatório robusto que milita a favor do Fisco, uma vez que todos os documentos solicitados pela fiscalização foram sistematicamente negados pela fiscalizada, ou por ausência absoluta de tais documentos, como é caso da contabilidade, até os documentos instrutivos dos despachos de importação, como as faturas comerciais e os conhecimentos de transporte, passando pela não comprovação da movimentação bancária ou da não apresentação das notas fiscais de entrada e de saída de mercadorias.

De se notar que a defendant não foi capaz de minimamente comprovar qualquer das operações que realizou durante os quase cinco anos apurados pela fiscalização, realizando a construção de uma argumentação sólida, baseada em fatos, ou seja, nas operações de importação realizadas, que não tiveram sua origem, disponibilidade ou transferência de recursos comprovada com a apresentação dos documentos instrutórios.

É que a auditoria realizada pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal se dá a partir do confronto da documentação em posse do contribuinte, com as informações prestadas aos órgãos anuentes, inclusive à própria RFB, grosso modo, por meio de checagens

da origem dos recursos necessários às importações, da própria aquisição das mercadorias, da negociação com terceiros e do recebimento pela alienação ou pelo serviço prestado.

Ao recusar-se a apresentar tais documentos, a fiscalização fica impossibilitada de exercer seu munus, que é auditar as contas do contribuinte e verificar a possível ocorrência de delitos aduaneiros, permitindo a lei, nestes casos, presumir que houve a interposição fraudulenta de terceiros, uma vez que não houve a comprovação da regularidade das importações realizadas.

Para ilidir tal presunção, necessitaria o contribuinte apresentar, em sede de defesa administrativa, um conjunto robusto de

documentos que fosse capaz de desconstruir as alegações formuladas pela Receita Federal, mas não é isso que se vê. As alegações formuladas na peça impugnatória são reclamações genéricas acerca do método utilizado pela fiscalização, mas que **não comprovam efetivamente de onde vieram os recursos necessários às operações** perpetradas pela empresa MULTIMEX.

Os documentos apresentados são quase todos inúteis para fazer tais comprovações, e mesmo aqueles que poderiam servir para justificar o ingresso de recursos na empresa, estão desacompanhados de outros documentos que comprovem a sua regularidade.

Assim, não existindo por parte da defendant qualquer comprovação da origem, disponibilidade ou transferência dos recursos empregados nas operações de comércio exterior no período fiscalizado, restou configurada a infração de interposição fraudulenta da empresa MULTIMEX, não existindo qualquer reparo ao trabalho fiscal relativamente ao mérito da autuação, pelo que deve ser prestigiado e mantido, ainda mais pela não apresentação da escrituração contábil solicitada, o que dá robustez ao procedimento do Fisco. (grifou-se).

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

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

Portanto, é preciso que se demonstre a origem lícita do recurso e sua disponibilidade no momento de se honrar a operação de comércio exterior. O que não se logrou no presente caso.

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

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

É comum que o importador intimado a fazer a comprovação dos recursos empregados em operações do comércio exterior exiba o saldo, ou até mesmo o extrato

bancário, para demonstrar que possuía numerário suficiente para honrar a transação na data do fechamento do câmbio.

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

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

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

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

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

[...]

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

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

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

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

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

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

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

(Redação dada pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

[...]

Art. 689. Aplica-se a pena de perdimento da mercadoria nas seguintes hipóteses, por configurarem dano ao Erário (DecretoLei nº 37, de 1966, art. 105; e Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 23, caput e § 1º, este com a redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002, art. 59):

[...]

VI estrangeira

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

[...]

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

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

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

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

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

Se há comprovação da interposição fraudulenta do responsável pela importação na condição de fornecedor dos recursos necessários à efetivação da importação, então tal ocultação somente é materializada na ausência de referido responsável nos documentos de importação, seja na condição de real importador seja na condição de real

adquirente. Em qualquer dos casos, seu nome deveria constar nas faturas comerciais ou no conhecimento de carga.

Por fim, é preciso esclarecer que para efeitos de tipificação da interposição fraudulenta de terceiros, seja ela a EFETIVA (REAL) ou PRESUMIDA é absolutamente irrelevante que aquele que fornece o recurso seja denominado de importador, pois em nenhum dos dois tipos se exige a presença DO PEDIDO "importador"."

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

V - estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou

simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

VI - (Vide Medida Provisória nº 320, 2006)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Lei nº 11.488/2007:

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

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

Lei nº 9.430/1996:

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

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

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

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

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

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

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

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

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

Recurso de Ofício Não Conhecido.

Recurso Voluntário Negado.

Crédito Tributário Mantido.

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

(assinado digitalmente)
Liziane Angelotti Meira

Processo nº 12466.722113/2014-85
Acórdão n.º **3301-005.127**

S3-C3T1
Fl. 40.766
