



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

Processo n° 12466.722116/2014-19
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 3302-005.468 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de maio de 2018
Matéria Multa por Interposição Fraudulenta
Recorrentes MULTIMEX S/A e FAZENDA NACIONAL
MULTIMEX S/A e FAZENDA NACIONAL

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso de ofício e em negar provimento ao recurso voluntário. Os Conselheiros Walker Araújo, Vinícius Guimarães, José Renato Pereira de Deus, Jorge Jorge Lima Abud, Diego Weis Junior, Raphael Madeira Abad, votaram pela conclusões. Designado o Conselheiro Jorge Lima Abud para redigir as razões das conclusões.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Paulo Guilherme Déroulède (Presidente), Fenelon Moscoso de Almeida, Walker Araujo, Vinicius Guimaraes, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Diego Weis Junior, Raphael Madeira Abad.

Relatório

Trata o presente de Auto de Infração para aplicação da multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria não localizada, ou que tiver sido consumida, ou revendida, por não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas operações de importação, bem como pelo uso de documento falso no despacho aduaneiro.

As importações aqui tratadas foram registradas pela Multimex como importações por encomenda de G5 COMERCIAL IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA - ME, no período de 07/01/2010 a 11/03/2011 (e-fl. 63/64).

A fiscalização iniciou o procedimento fiscal, efetuando vários termos de intimação e reintimação, cujo descumprimento parcial e reiterado ensejou a inclusão da recorrente no procedimento especial previsto na IN SRF 228/2002. Da análise da escrituração, a fiscalização concluiu pela imprestabilidade da escrituração contábil, uma vez que havia omissão de registros contábeis, especialmente a inexistência de lançamentos relativos às movimentações bancárias.

O lançamento foi efetuado em face da MULTIMEX S/A e de MARCIA MARIA TOMANIK e IONE APARECIDA PINTO, ex-sócios da encomendante G5 COMERCIAL IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA - ME e, ao final, elaborada representação fiscal para fins penais.

A MULTIMEX S/A apresentou impugnação, alegando, preliminarmente, a nulidade do procedimento fiscal por vício no Mandado de Procedimento Fiscal e a não comprovação dos fatos indiciários da presunção de interposição fraudulenta de terceiros por não comprovação do origem, disponibilidade e transferência dos recursos. No mérito, alega a licitude das operações e sua capacidade financeira, a ausência de provas do fato presuntivo, a ofensa ao princípio da verdade material, a inexistência da falsidade ideológica e a inexistência da simulação de negócio jurídico, a ausência de demonstração do dolo específico de fraudar, a ausência de dano ao erário em razão do não cometimento das infrações imputadas, ausência de dano ao erário em face do recolhimento dos tributos incidentes, a aplicação de penalidade equivocada em vista do artigo 33 da Lei nº 11.488/2007.

A responsável solidária IONE APARECIDA PINTO apresentou impugnação alegando inaplicabilidade da multa prevista no §3º do artigo 23 do Decreto nº 1.455/1976, mas sim a multa prevista no artigo 33 da Lei nº 11.488/2007, da natureza confiscatória da multa aplicada, a incompetência das autoridades tributárias da RFB para intimar os responsáveis solidários, pois que a competência seria exclusiva dos Procuradores da Fazenda Nacional no âmbito do processo de execução judicial, que não houve demonstração de dano ao erário e que não houve prova da falsidade dos documentos que instruíram as DI's.

Já a responsável solidária MARCIA MARIA TOMANIK não apresentou impugnação, tendo sido lavrado termo de revelia, conforme e-fl. 7078.

A Vigésima Terceira Turma da DRJ/SP1 em São Paulo proferiu o Acórdão nº 16-069.592, julgando procedente a impugnação de IONE APARECIDA PINTO, excluindo a solidária G5 COMERCIAL IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA - ME do polo passivo e, conseqüentemente, as ex-sócias administradoras, cuja ementa transcreve-se:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Data do fato gerador: 09/09/2014

Dano ao erário por infração de não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas importações.

Pena de perdimento das mercadorias, comutada em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria.

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

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

Dado princípio da PERSONALIDADE, a o importador e o encomendante são entidades distintas. Logo, não é plausível exigir que o encomendante tenha conhecimento e muito menos qualquer gerência sobre o fato da contabilidade do importador ser imprestável.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido.

Por ter ultrapassado o limite de alçada vigente à DRJ recorreu de ofício.

Inconformada, a MULTIMEX interpôs recurso voluntário, reprisando as alegações efetuadas em sua impugnação.

Por sua vez, a solidária IONE APARECIDA PINTO não se manifestou após ter sido cientificada da decisão que a excluía do polo passivo.

Em 18/12/2017, mediante petição juntada às e-fls. 7349, a MULTIMEX pediu a distribuição por dependência com o processo 12466.722113/2014-85.

Na forma regimental, o processo foi distribuído a este relator.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède, Relator.

Inicialmente, analisa-se a petição de distribuição por dependência ao processo nº 12466.722113/2014-85. A recorrente alegou que este último processo seria o principal e o processo em julgamento seria reflexo daquele.

O referido processo 12466.722113/2014-85 tratou, segundo a recorrente, do mesmo fundamento da autuação aqui realizada, ou seja, não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas operações de importação, porém, referindo-se a importações por conta própria, enquanto estes autos tratam de importações por encomenda.

Não localizei a peça acusatória do alegado processo principal, mas admitindo tratar-se do mesmo fundamento fático e jurídico, constata-se que não se trata de processos principal e reflexo, mas de processos conexos que tratariam de exigência de multa fundamentada em fatos idênticos, nos termos do artigo 6º do Anexo II do RICARF, abaixo reproduzido:

Art. 6º Os processos vinculados poderão ser distribuídos e julgados observando-se a seguinte disciplina:

§1º Os processos podem ser vinculados por:

I - conexão, constatada entre processos que tratam de exigência de crédito tributário ou pedido do contribuinte fundamentados em fato idêntico, incluindo aqueles formalizados em face de diferentes sujeitos passivos;

II - decorrência, constatada a partir de processos formalizados em razão de procedimento fiscal anterior ou de atos do sujeito passivo acerca de direito creditório ou de benefício fiscal, ainda que veiculem outras matérias autônomas; e

III - reflexo, constatado entre processos formalizados em um mesmo procedimento fiscal, com base nos mesmos elementos de prova, mas referentes a tributos distintos.

Não há uma obrigatoriedade de se realizar a conexão, embora seja desejável para se evitar decisões conflitantes. Porém, o processo alegado como principal estava na carga do Conselheiro Luiz Augusto do Couto Chagas, o qual não mais compõe o quadro de conselheiros do CARF, o que resultou na devolução de todos os processos para nova distribuição, não havendo, pois, prevenção em relação a este relator.

Portanto, afasto o pedido da recorrente.

Recurso de Ofício

O conhecimento de recurso de ofício deve ser realizado tendo como limite de alçada o vigente na data de sua apreciação, nos termos da Súmula CARF nº 103, a seguir reproduzida:

Súmula CARF nº 103: Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

O recurso foi interposto em razão de exoneração de sujeito passivo da multa no valor de R\$ 1.236.800,86, superando o limite de alçada de que tratava a Portaria MF nº 3/2008. Porém, referida portaria foi revogada pela Portaria MF nº 63/2017, que estabeleceu novo limite, conforme transcrito abaixo:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

§ 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.

§ 2º Aplica-se o disposto no caput quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário.

Art. 2º Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União.

Art. 3º Fica revogada a Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008.

O novo limite deve ser observado para efeito de conhecimento do recurso de ofício. Portanto, sendo o crédito relativo à multa lançado inferior ao novo limite de alçada, não conheço do recurso de ofício, tornando-se definitiva a exclusão dos sujeitos passivos IONE APARECIDA PINTO e G5 COMERCIAL IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA.

Recurso Voluntário

A primeira alegação preliminar feita pela recorrente foi quanto à nulidade da intimação do Auto de Infração por edital, uma vez que a recorrente possuía endereço certo e sabido. Ocorre que a intimação do Auto de Infração fora realizada por via postal com aviso de recebimento, conforme e-fls. 7039/7041, no qual consta o recebimento do AR em 18/09/2014. Assim, a alegação é estranha a este processo.

Continuando em preliminares, a recorrente pugna pela nulidade do procedimento de fiscalização por vício no Mandado de Procedimento Fiscal, na instauração do procedimento especial previsto no artigo 3º da IN SRF nº 228/2002. A recorrente alegou que a intimação fora realizado por auditor incompetente, por estar lotado supostamente em repartição distinta da do domicílio da recorrente.

A respeito da alegação de incompetência em razão de lotação do auditor em unidade da RFB distinta da jurisdição da recorrente, o §2º do artigo 9º do Decreto nº 70.235/1972 dispõe:

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

[...]

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou

notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

§ 2º Os procedimentos de que tratam este artigo e o art. 7º, serão válidos, mesmo que formalizados por servidor competente de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993).

Assim, o fato de auditor pertencer a outra unidade da RFB que não a de jurisdição do contribuinte, não invalida as intimações realizadas nem a lavratura do auto de infração. No mesmo sentido, a Súmula CARF nº 27:

Súmula CARF nº 27: É válido o lançamento formalizado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo.

Quanto a supostas irregularidades na emissão de Mandado de Procedimento Fiscal, salienta-se que o MPF é um instrumento administrativo, cujo 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;

Neste sentido, cita-se Acórdão nº 9101-001.798, proferido em 19/11/2013, pela Câmara Superior de Recurso Fiscais, cuja ementa, parcialmente, transcreve-se:

NORMAS PROCESSUAIS MPF MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL NULIDADE DO LANÇAMENTO.

O MPF é instrumento de controle administrativo e eventual irregularidade em sua emissão não tem o condão de trazer nulidade ao lançamento. Não pode se sobrepor ao que dispõe o Código Tributário Nacional acerca do lançamento tributário, e aos dispositivos da Lei nº 10.593/2002, que trata da competência funcional para a lavratura do auto de infração.

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

Apesar de 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 se concentra na comprovação, ou não, da origem, disponibilidade e transferência dos recursos e será analisado adiante, como um todo, no mérito

Neste ponto, a recorrente continuou a arguir que a fiscalização não provou que a contribuinte não possuía capacidade financeira, mas apenas presumiu, a partir da imprestabilidade da contabilidade mercantil, tal incapacidade, não verificando se haveria IPI incidente, ou qual o lucro auferido de forma irregular, que a fiscalização não buscou a prova dentre a documentação apresentada, seguindo apenas afirmando que a contabilidade era imprestável, elegendo-a como único meio de prova a comprovar a capacidade financeira da recorrente.

Ressalta-se que a acusação fiscal é de que o importador MULTIMEX não comprovou a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados, em operações na modalidade por encomenda, pelo encomendante G5 COMERCIAL IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA, tendo sido aplicada a multa equivalente ao valor aduaneiro, em razão de as mercadorias não terem sido localizadas, conforme §§2º e 3º do artigo 23 do Decreto nº 1.455/1976.

Antes de adentrarmos na análise do conjunto probatório, destaca-se que a legislação prevê três modalidades de importação: importação direta, importação por "conta e ordem" e importação por encomenda.

Na importação direta, o destinatário da mercadoria é o próprio importador que a utilizará para consumo próprio ou para revenda, possuindo a característica de não haver um destinatário pré-determinado e atualmente normatizada pela IN SRF nº 680/2006. O excerto abaixo extraído do artigo publicado na obra "Tributação Aduaneira à luz da jurisprudência do CARF"¹ esclarece:

"1.1. Importação por conta própria

A importação por conta própria é a tradicional modalidade de importação. É aquela modalidade de importação em que o importador adquire a mercadoria do exportador no exterior, fecha o câmbio em nome próprio, com recursos próprios, paga os tributos e a utiliza ou a venda no mercado interno para diversos compradores"

Quanto às outras duas modalidades, o *site* da Receita Federal esclarece seus contornos²:

Importação por conta e ordem:

*A importação por conta e ordem de terceiro é um serviço prestado por uma empresa - a importadora -, a qual promove, em seu nome, o **Despacho Aduaneiro de Importação** de mercadorias adquiridas por outra empresa - a adquirente - em*

¹ Tributação Aduaneira: à luz da jurisprudência do CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais/Ana Clarissa M. dos Santos Araújo...[et al.]; coordenação Marcelo Magalhães Peixoto, Ângela Sartori, Luiz Roberto Domingo. 1º ed. São Paulo; MP Editora, 2013. Artigo: "Dano ao Erário pela Ocultação Mediante Fraude - a Interposição Fraudulenta de Terceiros nas Operações de Comércio Exterio", página 53.

² <http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/aduaneira/manuais/despacho-de-importacao/topicos-1/importacao-por-conta-e-ordem-e-importacao-por-encomenda-1/importacao-por-conta-e-ordem/o-que-e-a-importacao-por-conta-e-ordem>

razão de contrato previamente firmado, que pode compreender ainda a prestação de outros serviços relacionados com a transação comercial, como a realização de cotação de preços e a intermediação comercial (art. 1º da IN SRF nº 225/2002 e art. 12, § 1º, I, da IN SRF nº 247/2002).

*Assim, na importação por conta e ordem, embora a atuação da empresa importadora possa abranger desde a simples execução do despacho de importação até a intermediação da negociação no exterior, contratação do transporte, seguro, entre outros, o **importador de fato é a adquirente**, a mandante da importação, aquela que efetivamente faz vir a mercadoria de outro país, em razão da compra internacional; embora, nesse caso, o faça por via de interposta pessoa - a importadora por conta e ordem -, que é uma mera mandatária da adquirente.*

Dessa forma, mesmo que a importadora por conta e ordem efetue os pagamentos ao fornecedor estrangeiro, antecipados ou não, não se caracteriza uma operação por sua conta própria, mas, sim, entre o exportador estrangeiro e a empresa adquirente, pois dela se originam os recursos financeiros.

Importação por encomenda:

*A importação por encomenda é aquela em que uma empresa adquire mercadorias no exterior com recursos próprios e promove o seu **despacho aduaneiro de importação**, a fim de revendê-las, posteriormente, a uma empresa encomendante previamente determinada, em razão de contrato entre a importadora e a encomendante, cujo objeto deve compreender, pelo menos, o prazo ou as operações pactuadas (art. 2º, § 1º, II, da IN SRF nº 634/2006).*

Assim, como na importação por encomenda o importador adquire a mercadoria junto ao exportador no exterior, providencia sua nacionalização e a revende ao encomendante, tal operação tem, para o importador contratado, os mesmos efeitos fiscais de uma importação própria.

Em última análise, em que pese à obrigação do importador de revender as mercadorias importadas ao encomendante predeterminado, é aquele e não este que pactua a compra internacional e deve dispor de capacidade econômica para o pagamento da importação, pela via cambial. Da mesma forma, o encomendante também deve ter capacidade econômica para adquirir, no mercado interno, as mercadorias revendidas pelo importador contratado.

No caso, 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 re-intimações, 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, informou em 07/04/2014 não ter havido integralização de capital nos últimos cinco anos, não apresentou os extratos originais das DI's e as vias originais dos documentos das operações por encomenda.

Além disso, ao longo dos trabalhos, houve disponibilização de documentos em desordem, 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:

"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 indicio 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."*

De fato, a análise da ECD de 2010, 2011 e 2012 revelou as seguintes incorreções (e-fls. 44 a 59):

"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,....;

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:

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:

[...]

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:

Constata-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.

Está sobejamente 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\$ 333.423.039,79 no período de 2010 a 2014, sendo que deste montante, R\$ 154.591.519,12 eram importações por conta própria.

A respeito, a necessidade 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 não original)*

Por seu turno, a recorrente juntou em impugnação contratos de empréstimo e financiamento à importação com diversos bancos (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 janeiro a setembro/2014; contratos de venda de máquinas, lubrificantes e outros produtos, notas fiscais de serviços tomados, notas fiscais de prestação de serviços de manutenção de máquinas, extratos de folhas de pagamento, contrato de representação comercial dos produtos da MULTIMEX, relação de clientes (e-fls. 835 a 7032).

As origens foram resumidas nas planilhas de e-fls. 1520/1525, 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.

Alegou que referidos documentos comprovam 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.

De fato, 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:

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

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

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

- Origem

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

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

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

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

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

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

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

- Disponibilidade

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

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

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

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

- Transferência

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Impugnante por mais de uma década não permite que sem qualquer critério a Fiscalização Aduaneira simplesmente declare que não houve comprovação de origem de recursos. (Grifo e negrito nossos)

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

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

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

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

99. Conforme demonstrado, a douta Fiscalização teve acesso aos dados de um auto de infração lavrado pela Delegada da Receita Federal em Vitória/ES, onde consta o balanço patrimonial de 2009 da MULTIMEX. **Nesse balanço há provas suficientes que a Impugnante possuía recursos com origem lícita capaz de fazer frente às suas operações de comércio exterior (doc.2).** Da análise das disponibilidades, do estoque declarado, do capital soda! e da reserva de lucro, bem como da capacidade de financiamento das operações, verifica-se facilmente a capacidade econômica e financeira da Impugnante. Ou seja, a referida demonstração contábil faz prova a favor da Impugnante.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Assim, entendendo que a recorrente não comprovou a origem lícita, a disponibilidade e a efetiva transferência dos recursos necessários à prática das operações, incidindo na presunção de que trata o §2º do artigo 23 do Decreto nº 1.455/1976, configurando a interposição fraudulenta na operação de comércio exterior, apenada com a multa equivalente

ao valor aduaneiro, em razão de as mercadorias não terem localizadas ou terem sido consumidas ou revendidas.

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

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

[...]

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

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

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

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

II - a via original da fatura comercial, assinada pelo exportador; e (Redação dada pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

III - o comprovante de pagamento dos tributos, se exigível. (Redação dada pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

[...]

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

[...]

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

[...]

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

*§ 3º-B. Para os efeitos do inciso VI do **caput**, são necessários ao desembaraço 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.

Todavia, quanto à ocorrência de falsidade ideológica nos documentos necessários ao desembaraço, o colegiado, por maioria de votos, afastou esta acusação, votando pelo desprovimento do recurso voluntário pelas conclusões. Assim, nos termos do §8^{o3} do artigo 63 do Anexo II do RICARF, seguem abaixo as razões adotadas pela maioria do colegiado, para afastar a acusação de falsidade ideológica nos documentos necessários ao desembaraço:

"A identificação do importador pelos órgãos responsáveis pelos controles aduaneiros se submete, necessariamente, há três aspectos:

- Aspecto Jurídico:

O artigo 31 do Decreto Lei nº 37/66 conceitua importador como "qualquer pessoa que promova a entrada de mercadoria estrangeira no Território Nacional".

O Direito Tributário formata, dentre outras, a seguinte figura para desempenhar a função de importador: Aquele que tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador (CTN, artigo 21, I) - qualquer pessoa

³ § 8º Na hipótese em que a decisão por maioria dos conselheiros ou por voto de qualidade acolher apenas a conclusão do relator, caberá ao relator reproduzir, no voto e na ementa do acórdão, os fundamentos adotados pela maioria dos conselheiros.

que promova a entrada da mercadoria estrangeira no território nacional (DL 37/66, Artigo 31, inciso I).

Pela legislação brasileira, entrada da mercadoria estrangeira no território nacional só ocorre no momento do registro da declaração de importação.

- Aspecto Operacional:

Para o registro da Declaração de Importação é imprescindível a habilitação no Sistema RADAR.

O governo brasileiro exige que todas as pessoas jurídicas e físicas se cadastrem no Siscomex para realizar operações de comércio exterior.

São órgãos intervenientes no comércio exterior que operam através desse sistema: Receita Federal, Secretaria de Comércio Exterior e Banco Central.

Dentro do Siscomex está o Radar, uma ferramenta que permite a fiscalização aduaneira licenciar e monitorar a atuação dos agentes que operam no comércio exterior.

Para a habilitação no RADAR será feita uma análise prévia. Uma vez aprovada, a interessada estará apta para usar o Siscomex.

Após a habilitação do responsável legal pela pessoa jurídica junto à Receita Federal do Brasil, este poderá credenciar no Siscomex as pessoas físicas que atuarão como seus representantes para a prática dos atos relacionados com o despacho aduaneiro.

- Aspecto Documental:

São os seguintes documentos que instruem uma Declaração de Importação:

CONHECIMENTO DE CARGA - também conhecido como conhecimento de transporte emitido pelo transportador, define a contratação da operação de transporte internacional, comprova o recebimento da mercadoria na origem e a obrigação de entregá-la no lugar de destino, constitui prova de posse ou propriedade da mercadoria e é um documento que ampara a mercadoria e descreve a operação de transporte.

A Declaração de Importação deve ser registrada em nome do consignatário do conhecimento, ressalvados os casos de nacionalização em determinados regimes aduaneiros especiais.

FATURA COMERCIAL: é o documento de natureza contratual que espelha a operação de compra e venda entre o importador brasileiro e o exportador estrangeiro.

A Declaração de Importação (DI) deverá ser obrigatoriamente instruída com a via original da fatura

comercial, assinada pelo exportador (art. 553, inciso II do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 6.759/2009).

A fatura deve conter, dentre outras, a indicação do nome e endereço, completos, do importador (art. 557 do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 6.759/2009).

A legislação pátria define critérios jurídicos, operacionais e documentais para identificar a pessoa que promove a entrada de mercadoria estrangeira no Território Nacional. Portanto, aquele que quer exercer a função de importador deve observar a risca tais critérios.

Órgãos responsáveis pelos controles aduaneiros, em especial a Receita Federal do Brasil, tem por função precípua a fiscalização e o monitoramento desses critérios.

O Motivo dessa explanação é justamente demonstrar a incongruência da argumentação, até certo ponto corriqueira, de desconsiderar a figura do importador quando este recebe recursos de terceiros, não sendo esse habilitado como adquirente.

É importante que se faça a seguinte ressalva antes de prosseguir com a presente análise: Em nenhum momento, a intenção aqui é desconstruir a figura da PRÁTICA EFETIVA DE INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS, tipificada no inciso V, do artigo 23 do Decreto Lei nº 1.455/76, até mesmo porque o sábio legislador não se valeu da expressão “importador” na descrição desse tipo infracional. São eleitas as seguintes figuras: sujeito passivo oculto, real comprador e responsável pela importação, mas não menciona a figura do “importador”.

E fez isso propositadamente, pois de outro modo o tipo infracional em comento colidiria com os critérios jurídicos, operacionais e documentais usados pela legislação para identificar a pessoa que promove a entrada de mercadoria estrangeira no Território Nacional, ou seja, o importador.

É, no mínimo, um grande contra senso para o órgão responsável por fiscalizar e monitorar as operações de importação, no caso a Receita Federal do Brasil, que aplica pessoal e recursos para tanto, não reconhecer como importador aquele que atende os critérios jurídicos, operacionais e documentais. Mais, paradoxalmente, isso acontece.

Embora não seja unânime esse posicionamento, é motivo deste arrazoado é justamente se contrapor a uma corrente majoritária, demonstrando seu despropósito.

Para tanto, um singelo exemplo: Importador se vale de financiamento bancário para promover determinada importação,

dando o bem como garantia. Isso não faz do Banco, fonte dos recursos, o importador.

Raciocínio análogo deve ser aplicado para qualquer outra situação. A origem dos recursos para pagar a importação, seja lícita ou não, não autoriza denominá-la de importador. O importador, para efeitos legais, continua sendo aquele que promove a entrada de mercadoria estrangeira no Território Nacional, ainda que com recursos de terceiros. Nessa situação, na FATURA COMERCIAL e/ou no CONHECIMENTO DE CARGA (BL) conste o nome do importador – o mesmo nome que consta na Declaração de Importação – não se pode ter esses documentos como falsos, seja materialmente ou ideologicamente, pelo fato dos recursos advirem de terceiros, uma vez que a legislação pátria não permite essa transposição.

Por fim, é preciso esclarecer – mais uma vez - 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 desembarço;

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

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

VI - (Vide Medida Provisória nº 320, 2006)

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

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

~~§ 3º A pena prevista no § 1º converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002) (Vide)~~

~~§ 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 Medida Provisória nº 497, de 2010)~~

§ 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 não diz respeito apenas à proteção da arrecadação de tributos, mas ao próprio controle aduaneiro. Neste sentido, a interposição fraudulenta em si, ou seja, a própria conduta é considerada dano ao erário, como expressamente disposta no artigo 23 acima transcrito.

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.

Neste diapasão, citam-se acórdãos deste Conselho:

Acórdão n.º 3403-003.188, proferido em 20/08/2014:

DANO AO ERÁRIO. PERDIMENTO. DISPOSIÇÃO LEGAL.

Nos arts. 23 e 24 do Decreto-Lei no 1.455/1976 enumeram-se as infrações que, por constituírem dano ao Erário, são punidas com a pena de perdimento das mercadorias. É inócua, assim, a discussão sobre a existência de dano ao Erário nos dispositivos citados, visto que o dano ao Erário decorre do texto da própria lei.

Acórdão 3202-000.635, proferido em 26/02/2013:

OCULTAÇÃO DO REAL IMPORTADOR. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS. DANO AO ERÁRIO.

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

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

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

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

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

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

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

No mesmo sentido, a A Orientação Coana/Cofia/Difia s/n, datada de 11 de julho de 2007, que trata da aplicação de multa na cessão de nome a terceiro, em operações de comércio exterior, chega à seguinte conclusão.

"Em resumo, conclui-se que se aplicam as seguintes disposições legais, às hipóteses abaixo enumeradas:

Interposição fraudulenta presumida pela não comprovação da origem dos recursos:

- Pena de perdimento da mercadoria, com base no art. 23, inciso V do Decreto-lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, com redação dada pela Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002;

- Proposição de inaptidão da inscrição do CNPJ da pessoa jurídica (art. 81, § 1º, da Lei nº 9.430/96, e art. 41, caput e parágrafo único, da IN RFB nº 748/2007);

Interposição fraudulenta comprovada, seja pela identificação da origem do recurso de terceiro, seja pela constatação da ocultação por outros meios de prova:

- Pena de perdimento da mercadoria, com base no art. 23, inciso V do Decreto-lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, com redação dada pela Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002;

- Multa de 10% do valor da operação acobertada, aplicada sobre o importador, conforme dispõe o art. 33 da Lei nº 11.488/2007."

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

Lei nº 11.488/2007:

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

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

Lei nº 9.430/1996:

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

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

Destaca-se, ainda, que esta turma já apreciou referida não-comprovação da origem, disponibilidade e aplicação dos recursos aqui tratados no Acórdão nº 3302-003.371, no processo 12466.722114/2014-20, em figura a ora recorrente, cujo resultado foi o seguinte:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 09/09/2014

RECURSO DE OFÍCIO. EXCLUSÃO DA EMPRESA ABC BRASIL DA EXIGÊNCIA FISCAL. INEXISTÊNCIA DE PROVAS CONTRA A SOLIDÁRIA.

É inconteste que o importador e o encomendante são pessoas jurídicas distintas. Logo, não é plausível exigir que o encomendante tenha responsabilidade sobre a contabilidade do importador.

ARGÜIÇÃO DE NULIDADE. INTIMAÇÃO VIA EDITAL. DEVOLUÇÃO DO PRAZO RECURSAL.

Diante da expressa previsão contida no Decreto n. 70.235/1972, não há se falar em nulidade da intimação feita por edital, desde que cumpridos os requisitos elencados no próprio artigo 23.

ARGÜIÇÃO DE NULIDADE. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. JURISDIÇÃO DIVERSA. INCOMPETÊNCIA DA AUTORIDADE EXPEDIDORA. INOCORRÊNCIA.

Alteração do domicílio fiscal do contribuinte após o início do procedimento de fiscalização. IN RFB 748/2002. Delegação possível. Previsão IN SRF 228/2002.

*INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA PRESUMIDA.
IMPORTAÇÕES POR ENCOMENDA.*

A legislação que tipifica a prática da interposição fraudulenta na modalidade presumida expressamente prevê que para a constatação dessa infração basta a inexistência de provas. Para elidir os indícios é de responsabilidade do importador que atue por encomenda fazer provas sobre a existência de recursos próprios na data de fechamento das operações.

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA PRESUMIDA. INFRAÇÃO ADUANEIRA SUI GENERIS. INDEPENDENTE DE COMPROVAÇÃO DE DOLO OU DE RESULTADO.

A interposição fraudulenta presumida é caracterizada, apenas, pela não comprovação da origem, disponibilidade e transferências dos recursos empregados nas operações de comércio exterior. Art. 23 do Decreto-Lei n. 1.455/1976.

Diante do exposto, voto para negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède