



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

**Processo n°** 12466.722507/2014-33  
**Recurso n°** 1 Voluntário  
**Acórdão n°** 3301-005.114 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 25 de setembro de 2018  
**Matéria** MULTA SUBSTITUTIVA DA PENA DE PERDIMENTO  
**Recorrente** MULTIMEX S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS**

Data do fato gerador: 09/09/2014

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, em negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Winderley Moraes Pereira - Presidente e Relator

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

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão de primeira instância que julgou improcedente a Impugnação apresentada, mantendo a exigência da multa substitutiva da pena de perdimento em razão da falta de comprovação da origem lícita, da disponibilidade e da transferência dos recursos empregados na operação de importação, tendo-se por configurado dano ao Erário em razão da interposição fraudulenta presumida na importação.

Em sua Impugnação, o contribuinte requereu a declaração de nulidade do auto de infração ou, alternativamente, o cancelamento da ação fiscal, em razão da ausência de provas da prática das infrações apontadas, cancelando-se a pena de perdimento imposta e extinguindo-se, por conseguinte, o respectivo processo administrativo.

Foram apresentados os seguintes argumentos de defesa (ora descritos de forma sintética);

a) nulidade da autuação por vício no Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), em razão de ofensa aos princípios da legalidade, impessoalidade, isonomia, publicidade e quanto aos critérios norteadores da seleção para a nova fiscalização, bem como vício formal consistente na falta de autorização da autoridade competente para deflagrar o procedimento especial e vícios materiais decorrentes da imposição de restrições e exigências ao arripio da lei;

b) o auto de infração encontra-se sedimentado em presunções, carregadas de subjetividade, devendo ser também no campo do provável que deveriam ser usados os argumentos da Impugnante, sempre em estrita obediência aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade admitidas em direito;

c) quem não importou nem adquiriu mercadorias estrangeiras não pode ser sujeito da aplicação da penalidade de perdimento;

d) foram apresentados os documentos requeridos pela Fiscalização, ainda que não na forma e nos formatos digitais requeridos, o que por si só não configura interposição fraudulenta presumida;

e) regularidade da empresa como importadora, licitude e legalidade das importações da forma realizadas;

f) ofensa ao princípio da verdade material, dada a impropriedade da alegação de interposição fraudulenta presumida;

g) inexistência de falsidade ideológica e inexistência de simulação de negócio jurídico;

h) ausência de demonstração do dolo específico de fraudar e impossibilidade de caracterização da infração de interposição fraudulenta;

i) ausência de dano ao erário em razão do não cometimento das alegadas infrações (presunção de inocência) e em face do recolhimento dos tributos incidentes.

A Delegacia de Julgamento (DRJ), por meio do acórdão nº 16-069.595, julgou improcedente a Impugnação, considerando configurado o dano ao erário e aplicável a pena de perdimento das mercadorias, comutada em multa equivalente ao seu valor aduaneiro.

Afirmou, ainda, a autoridade julgadora que a presunção decorre de lei e implica na inversão do ônus da prova, atribuindo-se ao importador a responsabilidade da demonstração da forma de financiamento de suas importações; e que a incidência do art. 33 da Lei nº 11.488/2007 é específica para a prática efetiva da interposição fraudulenta de terceiros onde o importador de fato (sujeito passivo oculto/real comprador) encontra-se identificado.

Cientificado da decisão de primeira instância, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário, repisando os argumentos da Impugnação.

Na análise do Recurso Voluntário, a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção do CARF decidiu converter o julgamento da lide em diligência, com vistas a se verificar a existência de conexão entre este processo e outros processos administrativos.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Winderley Moraes Pereira, Relator.

O julgamento deste processo segue a sistemática dos recursos repetitivos, regulamentada pelo art. 47, §§ 1º e 2º, do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF 343, de 9 de junho de 2015, aplicando-se, portanto, ao presente litígio o decidido no Acórdão nº 3301-005.088, de 25/09/2018, proferida no julgamento do processo nº 12466.720114/2015-76, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Transcreve-se, nos termos regimentais, o entendimento que prevaleceu naquela decisão (Acórdão nº 3301-005.088):

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

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

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

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

Em 14/05/2014, a MULTIMEX apresentou resposta (RESPOSTA 14 05 2014) ao TERMO DE DILIGÊNCIA E INTIMAÇÃO 2014-00040-005. Foi através desse termo que a fiscalização comunicou à MULTIMEX sua inclusão no procedimento previsto na 228/2002, e a intimamos a apresentar livros, documentos e informações relativas ao período de 2014 incluído na fiscalização.

Portanto, a fiscalização observou à legislação aplicável.

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

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

*Cumpre anotar que o Mandado de Procedimento Fiscal é um instrumento administrativo, cujo eventual descumprimento poderia levar a efeitos administrativo-funcionais, mas não é requisito essencial do lançamento, nem altera a competência do auditor fiscal para a realização da fiscalização, nem*

*para a lavratura do Auto de Infração, cuja atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, nos termos do parágrafo único do artigo 142 do CTN.*

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

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

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

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

[...]

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

d) examinar a contabilidade de sociedades empresariais, empresários, órgãos, entidades, fundos e demais contribuintes, não se lhes aplicando as restrições previstas nos arts. 1.190 a 1.192 do Código Civil e observado o disposto no art. 1.193 do mesmo diploma legal;

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

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

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

[...]

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

[...]

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

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

§ 3º As infrações previstas no **caput** serão punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação, quando a mercadoria não for

localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, observados o rito e as competências estabelecidos no Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010)

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

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

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

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

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

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

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

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

e, posteriormente, em 05/05/2014, complementou o atendimento apresentando mais duas caixas de arquivo morto com outros contratos de câmbio.

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

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

(...)

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

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

*A fiscalização concluiu que (fl. 22):*

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

A inexistência desses controles gerenciais é claro 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. (grifou-se)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*Verificou-se que a contabilidade de fato era imprestável para comprovar a origem lícita, a transferência e a disponibilidade dos recursos utilizados nas operações de importação, pois não refletia as movimentações financeiras, especialmente as bancárias, efetuadas pela recorrente. Em resposta, a recorrente informou que tivera problemas com a contabilidade, que estaria empenhada em corrigi-la e solicitou prorrogações de prazo de 180 dias, embora tais problemas já eram de conhecimento da recorrente desde meados de 2012, quando já estava sendo fiscalizada em relação ao ano de 2008, cuja apresentação de ECD não fora cumprida.*

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

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

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

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

Art. 18. O importador, o exportador ou o adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem têm a obrigação de manter, em boa guarda e ordem, os documentos relativos às transações que realizarem, pelo prazo decadencial

estabelecido na legislação tributária a que estão submetidos, e de apresentá-los à fiscalização aduaneira quando exigidos (Lei nº 10.833, de 2003, art. 70, caput):

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

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

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

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

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

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

I - o seu efetivo funcionamento e a condição de real adquirente ou vendedor das mercadorias, mediante o comparecimento de sócio com poder de gerência ou diretor, acompanhado da pessoa responsável pelas transações internacionais e comerciais; e(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1678, de 22 de dezembro de 2016)

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

[...]

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

I - integralização do capital social;

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

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

- a) identificação dos participantes da operação: devedor, fornecedor, financiador, garantidor e assemelhados;
- b) descrição das condições de financiamento: prazo de pagamento do principal, juros e encargos, margem adicional, valor de garantia, respectivos valores-base para cálculo, e parcelas não financiadas; e
- c) forma de prestação e identificação dos bens oferecidos em garantia.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- Origem

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

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

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

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

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

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

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

- Disponibilidade

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

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

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

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

- Transferência

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*79. Muito embora não tenha apresentado as demonstrações contábeis referentes aos exercidos abrangidos pela ação fiscal, nos exatos termos*

*requeridos pela Fiscalização, os documentos acima colacionados constituem provas de que a contribuinte desenvolve atividades empresariais de forma lícita, bem como que dispunha de recursos próprios para empregar nas atividades de comércio exterior, empréstimos e financiamentos bancários e de fornecedores estrangeiros. Finalizando, importa considerar ainda que o volume das operações praticado pela Impugnante por mais de uma década não permite que sem qualquer critério a Fiscalização Aduaneira simplesmente declare que não houve comprovação de origem de recursos.*

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

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

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

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

*99. Conforme demonstrado, a douta Fiscalização teve acesso aos dados de um auto de infração lavrado pela Delegada da Receita Federal em Vitória/ES, onde consta o balanço patrimonial de 2009 da MULTIMEX. Nesse balanço há provas suficientes que a Impugnante possuía recursos com origem lícita capaz de fazer frente às suas operações de comércio exterior (doc.2).*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

[...]

VI - estrangeira ou nacional, na importação ou na exportação, se qualquer documento necessário ao seu embarque ou 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 (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 desembarque 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 desembarque 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 desembarço;

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

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

VI - (Vide Medida Provisória nº 320, 2006)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Lei nº 11.488/2007:

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

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

Lei nº 9.430/1996:

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

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

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

APLICAÇÃO DA MULTA POR CESSÃO DE NOME. SUBSTITUIÇÃO DA MULTA DO PERDIMENTO DA MERCADORIA PELA MULTA DO ART. 33 DA LEI Nº 11.488/07. A multa do art. 33 da Lei nº 11.488/07 veio para substituir a pena de inaptidão do CNPJ da pessoa jurídica, quando houver cessão de nome para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários, e não prejudica e nem substitui a incidência da hipótese de dano ao erário, por ocultação do sujeito passivo,

do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, prevista no art. 23, V, do DL nº 1.455/76, apenada com perdimento da mercadoria (Acórdão nº 3301-003.086 – 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*

Importa registrar que, nos presentes autos, as situações fática e jurídica encontram correspondência com as verificadas no paradigma, de tal sorte que o entendimento lá esposado pode ser perfeitamente aqui aplicado.

Portanto, aplicando-se a decisão do paradigma ao presente processo, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do Anexo II do RICARF, o colegiado decidiu negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Winderley Morais Pereira