Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 12664.000043/2010-41

Processo nº	12664.000043/2010-41
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**3302-007.889 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	17 de dezembro de 2019
Recorrente	BRAIMEX COMÉRCIO IMP E EXP DE EQUIPAMENTOS ELETRÔNICOS
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 23/06/2010

RECURSO VOLUNTÁRIO. ADOÇÃO DA DECISÃO RECORRIDA REPRODUÇÃO. FUNDAMENTAÇÃO.

Registrando o relator que as partes não apresentaram novas razões de mérito perante o Carf e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida, é facultado a transcrição dos termos da decisão de primeira instância, como fundamento para decidir a controvérsia.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. AUSÊNCIA DE NULIDADE DO LANÇAMENTO.

A competência do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil para o lançamento tributário tem origem na lei. O Mandado de Procedimento Fiscal é apenas um instrumento gerencial de controle administrativo da atividade fiscal e eventuais falhas na sua execução não configuram motivo suficiente para abalar a constituição do crédito tributário, se esta se deu conforme os ditames dos arts. 9º e 10 do Decreto nº 70.235/1972 e do art. 142 do CTN.

DEVIDO PROCESSO LEGAL. ARGUIÇÃO DE EXCESSO DE EXAÇÃO, DESVIO DE PODER OU DE FINALIDADE. NULIDADE NÃO COMPROVADA.

Inexistem elementos nos autos que comprovem ter havido irregularidade hábil a macular o procedimento administrativo, sendo que os argumentos aduzidos pela impugnante não são aptos a formar o convencimento de que tenha havido o alegado vício de nulidade.

ARGUIÇÃO DE CERCEAMENTO DE DEFESA. DESCABIMENTO.

Estando o Auto de Infração devidamente motivado, contendo a descrição dos fatos e a fundamentação jurídica referentes à infração, e tendo a empresa tomado conhecimento de todas as imputações e respectivas provas, não há falar em cerceamento de defesa.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 23/06/2010

CESSÃO DE NOME PARA A REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES DE COMÉRCIO EXTERIOR DE TERCEIROS. PENALIDADE.

> 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 ao 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).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar arguida. No mérito, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Walker Araujo - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Gilson Macedo Rosenburg Filho (presidente substituto), Corintho Oliveira Machado, Jorge Lima Abud, Vinicius Guimarães, Raphael Madeira Abad, Walker Araujo, José Renato Pereira de Deus e Denise Madalena Green.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão que julgou improcedente a impugnação apresentada pela Recorrente e, manteve a aplicação da multa de 10% (dez por cento) prevista no artigo 33, da Lei nº 11.488/2007, nos termos da ementa abaixo:

> ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Fato gerador: 23/06/2010 MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. AUSÊNCIA DE NULIDADE DO LANÇAMENTO.
>
> A competência do AuditorFiscal da Receita Federal do Brasil para o lançamento tributário tem origem na lei. O Mandado de Procedimento Fiscal é apenas um instrumento gerencial de controle administrativo da atividade fiscal e eventuais falhas na sua execução não configuram motivo suficiente para abalar a constituição do crédito tributário, se esta se deu conforme os ditames dos arts. 9º e 10 do Decreto nº 70.235/1972 e do art. 142 do CTN.
>
> DEVIDO PROCESSO LEGAL. ARGUIÇÃO DE EXCESSO DE EXAÇÃO, DESVIO DE PODER OU DE FINALIDADE. NULIDADE NÃO COMPROVADA.
>
> Inexistem elementos nos autos que comprovem ter havido irregularidade hábil a macular o procedimento administrativo, sendo que os argumentos aduzidos pela impugnante não são aptos a formar o convencimento de que tenha havido o alegado vício de nulidade.
>
> ARGUIÇÃO DE CERCEAMENTO DE DEFESA. DESCABIMENTO.
>
> Estando o Auto de Infração devidamente motivado, contendo a descrição dos fatos e a fundamentação jurídica referentes à infração, e tendo a empresa tomado

conhecimento de todas as imputações e respectivas provas, não há falar em cerceamento de defesa.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS Fato gerador: 23/06/2010 CESSÃO DE NOME PARA A REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES DE COMÉRCIO EXTERIOR DE TERCEIROS. PENALIDADE.

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 ao 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).

Em seu recurso voluntário, a Recorrente repete *ipis litteris* seus argumentos de defesa, quais sejam:

- preliminarmente, houve nulidade do auto de infração porque está lastreado em processo administrativo de procedimento especial, instaurado pelo MPF nº 01301002008.005999, que visava apurar capacidade econômica e valoração de mercadorias, anos de 2007 e 2008, mas foi encerrado em 05/11/2008, conforme Ficha de Procedimentos Especiais (fl. 31 dos autos);

- conforme essa ficha, o processo nº 12664000087/2008-56, citado no auto de infração, foi encerrado em 05/11/2008, concluindo que a origem dos recursos foi devidamente identificada. Consequentemente, não houve qualquer ocultação do real adquirente; se o processo foi concluído, eis que encerrada a ficha de procedimento especial, o MPF n° 01301002008.005999 encontra-se extinto pelo decurso de prazo, em 05/11/2008, conforme determina o art. 14, I da Portaria SRF n° 11.371/2007. Desse modo, a expedição do MPF nº 01301002009.002403, nomeando para execução o mesmo AFRFB Alexandre Duarte, que constava no MPF anterior, contrariou o art. 15, § único, da Portaria SRF n° 11.371/2007. Por esse motivo, todos os atos subsequentes são nulos, já que assinados pelo referido auditor; também de forma preliminar, há nulidade do auto de infração porque o sócio proprietário da impugnante, Luis Carlos Klein, foi inquirido pelo AFRFB Alexandre Duarte, em 20/01/2009 (fl.86), quando o MPF nº 01301002008.005999 já estava extinto. Da mesma forma, as intimações a terceiros, clientes da impugnante, que se encontram sem número de MPF, encontramse eivadas de vícios, não podendo ser utilizadas como prova, tendo sido rechaçadas pela IRF/SP por esse motivo; podese afirmar que esses atos praticados pelo citado auditor Alexandre Duarte foram executados com desvio de poder, eis que inobservaram o interesse público com objetivo diverso do previsto na lei, podendo inclusive adentrar na seara penal (Lei nº 4.898/1995, art. 4º, "h"); nesse processo está bem claro que a intenção do referido AFRFB não era alcançar os interesses públicos, mas tão somente pessoais, eis que o sócio da empresa impugnante foi obrigado a representar contra o mesmo no Ministério Publico Federal por excesso de exação; esse fato ocasionou a exclusão do referido AFRF do MPF que lastreia o presente auto de infração, porém não impediu de que o mesmo praticasse atos posteriores, inclusive por vingança de tal representação, o que novamente obrigou o sócio Luis Klein a comunicar o fato a Superintendência da Receita Federal; os atos são assinados por outros auditores, porém quem de fato os executa é citado AFRFB Alexandre, bastando citar que em 07/10/2009, (já excluído do MPF) o mesmo invadiu o escritório de contabilidade que presta serviços para impugnante ameaçando verbalmente o contador, e em 14/10/2009, o referido escritório recebeu a intimação n° 0157/09 EFA (fls.168), assinada pelos AFRFB Ênio e Antonio Ferreira, porém entregue pessoalmente pelo AFRFB Alexandre, conforme declaração daquela empresa à fl.167;

- ficam claros a intimidação e o desvio de poder exercido em apoio classista pelos AFRFB no cumprimento de suas funções quando se faz a leitura da resposta de fls. 174 à intimação 0157/09 supracitada, na qual foi destacado: "Quanto à ameaça de denúncia junto ao CRC/MT, vejo como uma forma de intimidação e pressão psicológica para forçar uma situação, lembrando que o poder público também tem código de ética para cumprir, dentre eles: 'Legalidade, Moralidade, Publicidade'"; esse desvio de poder e de finalidade vem causando prejuízos a impugnante já que não consegue cumprir seus contratos e operar com rapidez, já que o referido AFRFB Alexandre inseriu dados no arquivo radar da empresa, na "ficha alerta", de forma leviana, o que ocasionou a abertura de procedimento especial previsto na IN 206/2002 em todos os despachos subsequentes efetuados pela defendente, em todas as unidades da federação em que adentravam as mercadorias importadas; o referido fato corrobora a afirmação de desvio de poder, pois em procedimento especial de fiscalização concluído em 05/11/2008, o resultado da fiscalização exercida pelo mesmo auditor Alexandre Duarte aponta terem sido identificadas e constatadas a origem de todos os recursos utilizados para as transações internacionais (importações) no período fiscalizado (01/03/2005 a 10/07/2007), (fls.31);

-o desvio de poder esta gritante, pois fica clara a pessoalidade" exercida no procedimento, como "vingança" diante da representação da BRAIMEX junto ao Ministério Publico, para apurar o ato praticado pelo AFRF Alexandre; ou seja, a finalidade do procedimento não era fiscalizar a empresa, mas tão somente fazêla ficar inoperante até que ocorresse sua quebra pela paralisação das atividades mercantis; o referido Auditor cometeu vários atos abusivos inclusive procedendo à busca de documentos pessoais de funcionário e na empresa impugnante conforme relato encaminhado à Inspetoria em 03/09/2009 (doc.03);

-grande parte dos princípios contidos no art. 2º e § único, especialmente o inciso VI, da Lei nº 9.784/1999, não foram observados no procedimento de fiscalização, restando viciado o procedimento administrativo que deu origem ao auto de infração pelo desvio de poder, devendo o auto ser anulado e desconstituído o crédito nele apurado; outra nulidade no auto de infração em comento é ter seu enquadramento legal fundamentado em legislação revogada, caso do Decreto nº 4.543/2002, o qual foi revogado pelo Decreto 6.759/2009, impedindo assim que seja feita uma defesa específica aos fatos apontados, o que causa o cerceamento de defesa; se já não bastasse o enquadramento errôneo, a impugnante não possui todos os documentos que instruíram o presente auto de infração, tendo sido obrigada a requerer e pagar pelas cópias que deveriam ter sido fornecidas integralmente e gratuitamente conforme dispõe o art. 9° do Decreto n° 70.235/1972; por não terlhe sido fornecida a cópia integral do processo, inclusive com documentos desentranhados, não há possibilidade de combater as alegações contidas no auto de infração e no relatório elaborado, já que não há como saber de que forma se apurou o credito tributário descrito no auto de infração; salientese que a impugnante requereu novamente o complemento das peças citadas no relatório e as desentranhadas do processo, fato que não foi atendido, impedindo que fosse exercido o direito constitucional previsto no art. 5°, XXXIV, "a" e LV da CF/88, e no art. 3°, II da Lei n° 9.784/1999;

-conforme art. 3º, inciso II, da Lei nº 9.784/1999, o administrado tem o direito de ter ciência da tramitação dos processos administrativos em que tenha a condição de interessado, ter vista dos autos, obter cópias de documentos neles contidos e conhecer as decisões proferidas; desta forma, requer a anulação do auto de infração por cerceamento da defesa do contribuinte, tendo em vista não terem sido fornecidos os documentos requeridos, ou sequer lhe ter sido concedida a reabertura de prazo para suprir tal falha, devendo, de oficio, ser anulado o auto e desconstituído o respectivo

credito tributário apurado; em relação às operações com a empresa Ana P. Cunha, a impugnante tem lucro de 7% na venda de Disco CDR, o que é aceitável dentro de um mercado com concorrência desleal em virtude da pirataria; havendo lucro, há impostos federais, inclusive IPI, diferente do que alega a fiscalização; como a BRAIMEX possui um crédito de US$ 5.000.000,00 junto ao fornecedor LG da Koreia, firmado em 2005 (fls. 17 a 23), bem como um crédito de R$ 6.000.000,00, no Brasil, junto ao Banco Scharin, não necessita utilizar o capital depositado pelos clientes para pagar as importações; apesar de a fiscalização afirmar que a empresa possuía entrada e saída sequenciais, com a neutralização dos lançamentos de débito, pelos lançamentos de crédito, o que importa, é que o dinheiro efetivamente utilizado pela BRAIMEX era proveniente de seus recursos, já que possuía o credito conforme acima mencionado; isso ocorria porque a mercadoria encontravase armazenada em regime de entreposto no Brasil com tributação suspensa aguardando a comercialização pela BRAIMEX, já que esta não possui depósito. Assim, quando nacionalizava um lote para revendêlo, essa operação de venda era feita quase sempre no mesmo dia da liberação ou no máximo na mesma semana, e desta forma deveria haver o pagamento pelos clientes, o que justifica totalmente a neutralização dos débitos pelos créditos oriundos dessas vendas; nos autos não há provas de que os recursos para as compras no exterior eram dos clientes; as DI's citadas pela fiscalização para exemplificar os adiantamentos de clientes (07/00713250 e 07/00777959)

-não são as mesmas a que se referem os depósitos citados; os clientes da BRAIMEX não são adquirentes, pois não possuem qualquer vínculo ou contato como fornecedor estrangeiro; também não há nos autos prova de interposição fraudulenta, sendo que, conforme fl. 31, a origem dos recursos relativos às importações de 2007 foi comprovada; o valor do presente auto sequer é possível ser discutido, pois há apenas uma planilha de importações referente ao ano de 2007 que somadas totalizam CIF R$ 13.654.734,00 (treze milhões seiscentos e cinquenta e quatro mil setecentos e trinta e quatro reais), e sobre esse valor foi aplicada a multa de 10%; por que foram utilizados esses valores? Qual o suporte documental e fático que o respalda? Quais são as pessoas jurídicas que estão sendo colocadas na condição de adquirentes? Não existem documentos nos autos que permitam tal interpretação ou resposta a esses questionamentos; corroborando a existência de capacidade econômica da BRAIMEX, no processo administrativo nº 15165.001232/2010-50 a própria Receita Federal confirma que a BRAIMEX é responsável pela distribuição dos produtos das marcas LG e ACCUREC, reconhecendo o contrato existente e o vínculo com o exportador estrangeiro colocando a impugnante na condição de adquirente, e reconhecendo a origem dos recursos;

-desta forma, requer que sejam acolhidas as preliminares para anulação do presente auto de infração, julgandose seu mérito conforme determina o art. 28 do Decreto 70.235/72, para ao final julgálo improcedente, desconstituindose definitivamente o crédito tributário apurado.

Em 25.07.2018, o processo foi convertido em diligência para que fosse juntado cópia dos processos administrativos 10183.002797/2007-17 e 12664.000087/2008-56 que, deram origem ao lançamento sob análise.

Realizado o procedimento, a Recorrente devidamente intimada acerca dos documentos juntados, deixou de apresentar qualquer manifestação, retornando os autos à este Conselho para julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Walker Araujo, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atender aos demais requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Conforme exposto anteriormente, a Recorrente reiterou perante este colegiado os argumentos de defesa apresentados na impugnação, os quais foram devidamente analisados pela decisão Recorrida.

Nestes casos, é facultado ao julgador acolher integralmente os fundamentos da decisão recorrida, conforme previsto na Portaria MF 343 de 09.06.2015, que aprovou o Ricarf, *verbis*:

> *(...)*
>
> *Art. 57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:*
>
> *I verificação do quórum regimental;*
>
> *II deliberação sobre matéria de expediente; e*
>
> *III relatório, debate e votação dos recursos constantes da pauta.*
>
> *§ 1º A ementa, relatório e voto deverão ser disponibilizados exclusivamente aos conselheiros do colegiado, previamente ao início de cada sessão de julgamento correspondente, em meio eletrônico.*
>
> *§ 2º Os processos para os quais o relator não apresentar, no prazo e forma estabelecidos no § 1º, a ementa, o relatório e o voto, serão retirados de pauta pelo presidente, que fará constar o fato em ata.*
>
> *§ 3º* ***A exigência do § 1º pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida****. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017) (grifei) (...)*

Assim, embasado no permissivo regimental acima reproduzido e por uma questão de praticidade, economicidade e coerência, haja vista que acolho integralmente o entendimento nele expresso, adoto, com a devida licença, como razão de decidir no presente, por seus próprios fundamentos, o voto o acórdão recorrido, da lavra do Relator José Fernando Costa D`Almeida, que transcrevo, *verbis*:

> **Da arguição de nulidade em virtude de vício relacionado ao Mandado de Procedimento Fiscal e por desvio de poder em relação a atos do AFRFB Alexandre Duarte**
>
> A alegação da BRAIMEX no sentido de que o lançamento deve ser declarado nulo, uma vez que a lavratura do Auto de Infração não poderia ocorrer com base em irregularidade quanto a Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) não merece prosperar. Isso porque a obrigatoriedade do lançamento emana da própria Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, o Código Tributário Nacional (CTN), conforme dispõe seu artigo 3º c/c caput e parágrafo único, do art. 142 e a competência que detém o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil para a constituição do crédito tributário tem origem no art. 6º da Lei nº 10.593, de 6 de dezembro de 2002.
>
> Dessa forma, o MPF é um importante elemento da administração tributária, no entanto restrito ao campo gerencial e procedimental, ou melhor, é um elemento de

controle administrativo da fiscalização, tendo como foco, disciplinar a execução dos procedimentos fiscais relativos aos tributos administrados pela RFB.

Assim, eventuais vícios relativos à esfera do MPF estão na órbita de meras irregularidades internas, não podendo, portanto, obstar a atividade regrada e obrigatória do lançamento tributário. As normas a que se referem os procedimentos de fiscalização visam ao delineamento de sua execução, perfazendo, assim, instrumento profícuo para a administração tributária. No entanto, quaisquer irregularidades quanto ao cumprimento de tais disposições não teriam o condão de afetar o correspondente crédito tributário formalizado.

Portanto, torna-se despiciendo investigar a existência das supostas irregularidades arguidas pelo impugnante, relacionadas a mandado de procedimento fiscal, uma vez que carecem de potencial ofensivo a abalar a plena existência do crédito tributário em análise.

Ademais, somente a título de argumentação, não houve encerramento do MPF por decurso de prazo. Assim, nada impedia a instauração de novo procedimento com a inclusão do referido Auditor Fiscal. Além disso, na própria Ficha de Procedimentos Especiais citada pela impugnante, fl. 49, afirma o auditor, claramente, que apenas "a princípio" teria havido a constatação das origens do recursos, mas que o procedimento iria prosseguir. O fato de ter sido, em princípio, encontrada a origem dos recursos, não impedia a continuação do procedimento.

Quanto à alegação de nulidade por desvio de poder relacionada ao AFRFB Alexandre Duarte, embora a impugnante tenha questionado a sua conduta, não há elementos nos autos que comprovem ter havido irregularidade hábil a macular o procedimento administrativo, sendo que os argumentos aduzidos pela impugnante não são aptos a formar o convencimento de que tenha havido o alegado vício.

Ademais, o fato de o citado auditor ter sido substituído, em 18/09/2009, afasta qualquer suposta pecha no resultado do procedimento realizado, não podendo haver suspeita em relação a qualquer ato praticado por ele na ação fiscal anteriormente à sua exclusão do procedimento.

Cabe destacar que o registro do alerta no Radar, citado pela defendente, ocorreu em 07/04/2009 (fl. 337), antes da exclusão do AFRFB Alexandre do MPF nº 0130100-2009.00240-3, levada a efeito em 18/09/2009 (fl. 348). Deve-se notar que o citado registro decorreu de fatos constatados durante o procedimento, não tendo sido ele efetuado sem qualquer base fática, não se vislumbrando qualquer ato ilegal ou arbitrário por ele cometido que tenha maculado o procedimento fiscal. Qualquer ação que tenha cometido fora dos autos deve ser resolvida pelos meios próprios, seja na esfera penal ou na esfera administrativa. Assim, não cabe a alegação de nulidade.

Assim, rejeito as citadas arguições de nulidade relativas a irregularidade quanto a Mandado de Procedimento Fiscal e desvio de poder.

Da ausência de nulidade por cerceamento de defesa (deficiência da fundamentação legal e falta de apresentação de cópias de documentos)

Quanto à alegação de nulidade em virtude de ter sido citado, como fundamento legal, o Regulamento Aduaneiro de 2002 (Decreto nº 4.543/2002), cabe destacar que as importações que deram origem à penalidade são todas de 2007 (fls. 316-320), quando ainda vigia o referido Decreto. O art. 144 do CTN afirma que o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador, e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. Desse modo, não há qualquer reparo à ação da fiscalização ao mencionar o referido Decreto nº 4.543/2002, não tendo havido qualquer prejuízo à defesa da impugnante.

No que pertine à alegação da impugnante no sentido de não lhe ter sido fornecida cópia integral do processo, pode-se evidenciar que, em diversas passagens de sua impugnação, a defendente deixa claro que tomou conhecimento do lançamento e do Relatório de Fiscalização de fls. 321-329. Isso ocorre, por exemplo, à fl. 342, item 42, no qual aduz:

"Em que pese as afirmações efetuadas pelos AFRFs que a empresa possuía entrada e saída sequenciais, com a neutralização dos lançamentos de débito, pelos lançamentos de crédito..." Ora, essa afirmação da fiscalização consta no Relatório Fiscal, à fl. 324. Da mesma forma, a BRAIMEX cita, em sua impugnação, à fl. 341, que: "Prosseguindo na análise dos AFRFs existe a alegação sem qualquer respaldo fático ou documental de que os recursos utilizados pela BRAIMEX para pagamento dos tributos eram adiantados pelos clientes (...)" Isso consta no Relatório Fiscal, também à fl. 324. Assim, fica claro que a BRAIMEX tomou o devido conhecimento de todas as acusações trazidas pela fiscalização e as rebateu, tendo sido preservado o seu direito de defesa.

Quanto aos documentos desentranhados, estes, conforme fls. 269-270, passaram a instruir o processo de Representação Fiscal para fins penais. Ou seja, eles não têm influência alguma quanto às imputações levantadas pela fiscalização relativas à multa por cessão do nome, não tendo sido sequer por ela citados para embasar a acusação, o que faz com que não possuam qualquer relevância para o deslinde das questões discutidas nos autos. Assim, não houve qualquer prejuízo para a defesa da impugnante em virtude de não estarem os citados documentos no processo. A importância deles aparecerá na esfera penal, quando e se houver a apreciação da representação fiscal para fins penais por parte do Ministério Público Federal.

Os citados documentos faziam parte do processo administrativo nº 12664.000087/2008/-56, relativo a procedimento especial de fiscalização, o qual foi quase que totalmente anexado ao processo administrativo nº 12664.000043/2010-41, conforme fls. 18, 271-273 e 330, tendo sido facultada à impugnante vista a este processo, que continha o primeiro, sendo facultada a retirada de cópias, conforme fl. 450. Portanto, descabe a alegação da impugnante no sentido de não ter tido acesso ao processo nº 12664.000087/2008-56, já que todas as provas que dele faziam parte e que interessam à lide, foram anexadas ao processo em debate.

Assim, foi garantida a defesa da impugnante, tendo sido esta intimada a apresentar documentos e esclarecimentos. Ademais, como é cediço, o procedimento fiscal é inquisitório, tal como ocorre com relação ao inquérito policial, e foi perfeitamente facultado o direito de manifestação à impugnante, após a lavratura e ciência do Auto de Infração, verificando-se que a defendente exerceu de forma plena o seu direito, a ela foi possibilitada vista e acesso integral aos autos, havendo a empresa apresentado a devida impugnação ao lançamento, instaurando a fase litigiosa do procedimento.

Portanto, rejeito a alegação de nulidade, por cerceamento de defesa (deficiência da fundamentação legal e falta de apresentação de cópias de documentos)

DO MÉRITO

Das Considerações Iniciais

A questão litigiosa versada nos presentes autos consiste em saber se, em relação às operações de importação relacionadas no auto de infração, ficou demonstrada a ocorrência do ilícito tipificado no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, qual seja:

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).

Nesse passo, antes mesmo de enfrentar a questão jurídica em lide e de compulsar os elementos probatórios carreados aos autos pelas partes, é de máxima relevância para o deslinde da referida questão expor a legislação de regência da matéria com vista à exata compreensão da infração imputada à defendente, o que envolve o conhecimento das modalidades de importação admitidas pelo ordenamento jurídico brasileiro e seus respectivos requisitos legais, fora das quais, a operação se insere no campo da ilicitude.

DA IMPORTAÇÃO DIRETA

Pela forma tradicional de importar, quem tem interesse na aquisição de alguma mercadoria estrangeira, contata o fornecedor (exportador) e negocia diretamente as condições e termos da compra e, após habilitar-se a operar no comércio exterior, perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil, providencia todos os trâmites aduaneiros e cambiais a fim de fazer vir a mercadoria estrangeira para o território nacional. Essa situação se denomina importação por conta própria ou importação direta. Nessa espécie, perante o fisco, o interessado figura tanto como importador quanto real adquirente da mercadoria.

O traço característico dessa modalidade de importação consiste em que o importador é o único interessado direto na operação e, ainda que tenha por objetivo a posterior revenda do bem importado, isso se dará a um comprador indeterminado, sendo tal negócio evento futuro e incerto, razão pela qual a importação é realizada com seus próprios recursos, tanto financeiros quanto operacionais, e por sua conta e risco.

Não há aqui uma garantia de compradores futuros e pré-determinados, no mercado nacional, para as mercadorias importadas, as quais não são trazidas do exterior para atender a interesse específico de alguém, previamente conhecido, mas tão somente o do importador, sendo que, por isso mesmo, este assume todo o risco do negócio.

Como consequência do acentuado desenvolvimento do comércio exterior, empresas especializadas no assessoramento a importadores e exportadores (as chamadas tradings) desenvolveram-se sobremaneira, o que está associado ao fenômeno da terceirização, cada vez mais presente no comércio internacional. Assim, por diversos motivos, as organizações vêm optando por focarem-se no objeto principal do seu próprio negócio (atividade-fim) e terceirizar as atividades-meio do seu empreendimento. Essa tendência ocorre também no comércio exterior, quando, por exemplo, uma ou mais atividades relacionadas à execução e gerenciamento dos aspectos operacionais, logísticos, burocráticos, financeiros, tributários, dentre outros, da importação de mercadorias, são transferidas a uma empresa especializada.

Assim, duas formas de terceirização das operações de comércio exterior são reconhecidas por lei: a importação por conta e ordem de terceiros e a importação por

encomenda. Todavia, para que sejam consideradas regulares, tanto a prestação de serviços de importação, realizada por uma empresa, por conta e ordem de uma outra (chamada adquirente) quanto a importação promovida por pessoa jurídica importadora para revenda a uma outra (dita encomendante predeterminada), devem atender a determinados requisitos, condições e obrigações tributárias acessórias previstas na legislação, e, tanto a empresa importadora quanto a empresa adquirente

ou encomendante dos produtos importados devem observar o tratamento tributário específico dispensado a esse tipo de operação.

DA IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS

O art. 80 da Medida Provisória n° 2.158-35, de 24/08/2001, passou a prever a modalidade de importação por conta e ordem de terceiro, cuja regulamentação veio no bojo da Instrução Normativa (IN) SRF nº 225, de 18/10//2002, que estabelece requisitos e condições para a atuação de pessoas jurídicas importadoras nesse tipo de operação, e da IN SRF nº 247/2002, que estabelece obrigações acessórias, tanto para as empresas importadoras por conta e ordem, quanto para as empresas adquirentes.

Dos citados atos legais, depreende-se que a importação por conta e ordem de terceiros pode variar na sua complexidade, em função da negociação entre as partes, mas tem por essência o interesse prévio de uma terceira pessoa em adquirir as mercadorias negociadas no exterior, sem o que não existiria a motivação do importador para promover a importação. Nesse tipo de operação, uma empresa – a adquirente –, interessada em uma determinada mercadoria, contrata uma prestadora de serviços – a importadora por conta e ordem – para que esta, utilizando os recursos originários da contratante, providencie, entre outros serviços, o despacho de importação da mercadoria em nome da empresa adquirente.

Assim, a importação por conta e ordem de terceiro consiste numa prestação de serviço, 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 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, § 1°, I, da IN SRF nº 247/2002).

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 da mercadoria, 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.

Em última análise, é a adquirente que de fato pactua a compra internacional e faz uso da sua capacidade financeira para o pagamento, pela via cambial, da importação.

Entretanto, a operação cambial para pagamento de uma importação por conta e ordem pode ser realizada em nome da importadora ou da adquirente, conforme estabelece o Regulamento do Mercado de Câmbio e Capitais Internacionais do Banco Central do Brasil (Título 1, Capítulo 12, Seção 2).

Dessa forma, o fato de o importador, na qualidade de mandatário do adquirente, registrar a Declaração de Importação (DI) em seu nome e mesmo que efetue os pagamentos ao fornecedor estrangeiro, não caracteriza uma operação por sua conta própria, mas, sim, por ordem do adquirente, do mandante, que o contratou para tal fim, ou seja, para efeitos aduaneiros e tributários, a operação real se dá entre o exportador estrangeiro e a empresa adquirente, pois dela se originam os recursos financeiros para liquidar a operação de comércio internacional (como adiantamento ou acerto de contas).

Para que uma operação de importação por conta e ordem de terceiro seja realizada de forma regular, é necessário, antes de tudo, que tanto a empresa adquirente

quanto a empresa importadora sejam habilitadas para operar no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex), conforme previu originalmente a IN SRF nº 650/2006, posteriormente substituída pela IN RFB nº 1.288/2012, além da observância de determinados requisitos, condições e obrigações tributárias acessórias.

É importante frisar que, conquanto o importador promova o despacho aduaneiro, efetue o recolhimento dos tributos incidentes na importação e venha a efetuar pagamentos ao fornecedor estrangeiro, com recursos financeiros fornecidos pelo adquirente para a operação, a empresa contratante é a real adquirente das mercadorias importadas e não a empresa contratada, que, nesse caso, é uma mera prestadora de serviços.

A identificação, perante a Aduana, dos intervenientes na operação de importação por conta e ordem de terceiros, tem relevância para o controle do comércio exterior e fiscalização do cumprimento das obrigações tributárias principal e acessórias. À guisa de exemplo, observe-se que, o importador por conta e ordem, sendo um mero prestador de serviço, e a empresa adquirente da mercadoria, a importadora de fato, a esta pessoa jurídica devem ser aplicadas as restrições e determinações previstas na legislação de "valor aduaneiro" e de "preços de transferência" (arts. 15 a 19 da IN SRF nº 327/2003).

Assim, por exemplo, quando empresas brasileiras, subsidiárias ou coligadas de empresas sediadas no exterior, contratam intermediários para promoverem importações por sua conta e ordem para o Brasil, de produtos fornecidos por suas matrizes ou outras subsidiárias ou coligadas estrangeiras, em termos fiscais, a operação se dá entre empresas vinculadas, devendo-se observar, nesse caso, as regras de "preços de transferência" de que tratam os artigos 18 a 24 da Lei nº 9.430/1996 e as regras de valoração aduaneira de mercadorias importadas entre pessoas vinculadas, em especial, aquelas constantes dos artigos 15 a 19 da IN SRF nº 327/2003.

Da mesma forma, quando da apuração do Imposto de Renda sobre as suas operações, a empresa adquirente, no que se refere às importações próprias ou por sua conta e ordem, deve observar as determinações dos artigos 18 a 24 da Lei nº 9.430/1996, do art. 4º da Lei nº 10.451/2002 e da IN RFB 1.037/2010.

O tratamento tributário dado ao importador e ao adquirente nas etapas subsequentes à nacionalização das mercadorias difere daquele aplicável aos casos de importação por conta própria. Embora devam ser contabilizadas tanto as entradas das mercadorias importadas como os recursos financeiros recebidos dos adquirentes – para fazer face às despesas com a importação ou, até mesmo, pagamentos efetuados aos fornecedores estrangeiros –, esses lançamentos não devem ser computados como bens, direitos ou receitas da importadora, pelo contrário, são bens e direitos dos terceiros adquirentes dessas mercadorias.

Consequentemente, a receita bruta da importadora, para efeito de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, corresponde ao valor dos serviços por ela prestados, nos termos do artigo 12 do Decreto nº 4.524/2002 e dos arts. 12 e 86 a 88 da IN SRF nº 247/2002. Por essa razão, não caracteriza operação de compra e venda a emissão de nota fiscal de saída das mercadorias importadas, do estabelecimento do importador para o do adquirente, nem o importador pode descontar eventuais créditos gerados pelo recolhimento dessas contribuições por ocasião da importação realizada, que poderão ser aproveitados, no entanto, pelo adquirente (art. 18 da Lei nº 10.865/2004).

No que se refere à Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e à Cofins-Importação, ainda que seja o importador o contribuinte de direito e que este venha a recolher os valores devidos, o pagamento termina por ser efetuado com recursos

originários do próprio adquirente, logo, por este devem ser aproveitados os créditos porventura utilizados na determinação dessas mesmas contribuições incidentes sobre o seu faturamento mensal (art. 18 da Lei nº 10.865/2004).

Da mesma forma, à receita bruta do adquirente, decorrente da venda da mercadoria importada por sua conta e ordem, aplicam-se as mesmas normas de incidência dessas contribuições, aplicáveis à receita decorrente da venda de mercadorias de sua importação própria (§ 2º do art. 12 do Decreto nº 4.524/2002).

Com relação ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), conforme art. 13 da Lei nº 11.281/2006 (art 9º, inciso IX, do Decreto nº 7.212/2010), o adquirente é equiparado a estabelecimento industrial e, portanto, é contribuinte desse imposto, devendo recolher o IPI incidente sobre a comercialização das mercadorias importadas e cumprir as demais obrigações acessórias previstas na legislação desse tributo. 1 Da mesma forma que ocorre com a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e a Cofins-Importação, o adquirente poderá aproveitar, se houver, o crédito de IPI originário da operação de importação, que tenha sido informado na nota fiscal de saída emitida pelo importador, tendo o adquirente como destinatário, na forma estabelecida no artigo 87 da IN SRF nº 247/2002.

DA IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA

A Lei n° 11.281, de 20 de fevereiro de 2006, criou a figura do "encomendante predeterminado" nas importações, submetendo esta modalidade de operação à regulamentação da Secretaria da Receita Federal, o que foi feito por meio da IN SRF n° 634, de 24 de março de 2006, que estabelece requisitos e condições para a atuação de pessoas jurídicas importadoras em operações realizadas por encomenda de terceiros.

Na importação por encomenda, uma empresa – a encomendante predeterminada –, interessada em determinada mercadoria estrangeira, contrata outra empresa – a importadora – para que esta, com seus próprios recursos, adquira a mercadoria no exterior e promova o seu despacho aduaneiro de importação a fim de revendê-la, posteriormente, à empresa encomendante previamente determinada, em razão de contrato entre a importadora e a encomendante (art. 2º, § 1º, I, da IN SRF nº 634/2006).

Do mesmo modo que ocorre em relação à importação por conta e ordem de terceiros, é necessário que tanto a empresa encomendante quanto a empresa importadora sejam habilitadas para operar no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex), nos termos da IN SRF nº 650, de 2006 (vigente à época dos fatos), substituída pela IN RFB nº 1.288/2012.

Esse tipo de operação tem, para o importador contratado, os mesmos efeitos fiscais de uma importação própria. Em que pese a 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. Ressalte-se ainda que, diferentemente da importação por conta e ordem, no caso da importação por encomenda, a operação cambial para pagamento da importação deve ser realizada exclusivamente em nome do importador, de acordo com o Regulamento do Mercado de Câmbio e Capitais Internacionais do Banco Central do Brasil (Título 1, Capítulo 12, Seção 2).

De forma idêntica à importação por conta e ordem de terceiros, a identificação, perante a Aduana, dos intervenientes na operação de importação por encomenda, tem relevância para o controle do comércio exterior e fiscalização do cumprimento das obrigações tributárias principal e acessórias. Conforme determina o artigo 3º da IN

SRF nº 634/2006, ao elaborar a DI, o importador contratado, deve indicar, em campo próprio, o número de inscrição do encomendante no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ).

A pessoa jurídica que encomenda mercadorias importadas a outra empresa deve apresentar, à unidade da RFB com jurisdição para fiscalização aduaneira sobre o seu estabelecimento matriz, cópia do contrato firmado entre as duas empresas (encomendante e importadora), caracterizando a natureza de sua vinculação, a fim de que a contratada seja vinculada à encomendante no Siscomex, pelo prazo ou operações previstos no contrato.

O encomendante deve sempre se fazer identificar nas declarações de importação, cujas mercadorias tenham sido por ele encomendadas para importação no exterior, visto que, dentre outros motivos, a operação tem implicações perante a legislação de valoração aduaneira e do Imposto de Renda. Com efeito, conforme art. 14 da Lei nº 11.281/2006, aplicam-se ao importador e ao encomendante as regras de preços de transferência de que tratam os artigos 18 a 24 da Lei nº 9.430/1996, quando da apuração do imposto de renda sobre as suas operações.

Além de contabilizar tanto as entradas das mercadorias importadas como os recursos recebidos da encomendante pela revenda dos produtos, a empresa importadora deve apurar e recolher normalmente – como qualquer outro importador – todos os tributos incidentes sobre a revenda das mercadorias importadas, tais como: o IPI (por ser equiparada a estabelecimento industrial), a Contribuição para o PIS/Pasep-Faturamento, a Cofins- Faturamento e a CIDE combustíveis.

Como qualquer outro comerciante no País, a empresa encomendante deve apurar e recolher os tributos que normalmente incidem sobre a comercialização de mercadorias importadas, tais como, a Contribuição para o PIS/Pasep-Faturamento e Cofins-Faturamento, assim como cumprir as demais obrigações acessórias previstas na legislação dos tributos.

Com relação ao IPI, conforme estabelece o artigo 13 da Lei nº 11.281/2006, a empresa encomendante é equiparada a estabelecimento industrial e, portanto, é contribuinte do IPI, devendo ainda cumprir as demais obrigações acessórias previstas na legislação desse tributo, podendo aproveitar o crédito de IPI originário da operação de aquisição das mercadorias do importador.

DA INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS NA IMPORTAÇÃO MEDIANTE FRAUDE OU SIMULAÇÃO E DA CONSEQUENTE CESSÃO DO NOME

A escolha entre importar mercadoria estrangeira por conta própria (importação direta) ou por meio de um intermediário contratado para esse fim é livre e perfeitamente legal, seja esse intermediário um prestador de serviço (importação por conta e ordem) ou um revendedor (importação por encomenda). Entretanto, tanto o importador quanto o adquirente ou encomendante devem ser devidamente identificados perante o Fisco, cumprirem as obrigações acessórias previstas na legislação e, conforme o caso, observar o tratamento tributário específico dessas operações, as quais devem ser expressamente informadas à Aduana por meio da DI.

Assim, a interposição de pessoas na importação pode ser feita de forma legal, seja utilizando-se a importação por conta e ordem de terceiros, seja a importação para revenda a encomendante, conforme acima sintetizado, devendo ser declaradas ao fisco e atendidos os demais requisitos legais, inclusive no tocante ao cumprimento das obrigações tributárias.

Contrariamente, a interposição pode ser realizada de forma ilícita, não declarada, com ocultação dos reais interessados na operação (adquirente ou encomendante), ou seja, mediante fraude ou simulação.

Quando a importação é feita com a finalidade de atender um interesse específico de terceiro, em determinada mercadoria, previamente manifestado, está-se diante de uma interposição de pessoas na importação, a qual deve ser formalizada mediante o cumprimento dos requisitos regulamentares, sob pena de caracterizar-se como ilícita.

A interposição fraudulenta é o ato em que uma pessoa aparenta formalmente ser a responsável por um negócio que, de fato, não realizou nem dele participou para atender seu exclusivo interesse, interpondo-se entre as partes diretamente interessadas, de modo a ocultar uma destas, simulando ser a real e exclusiva interessada direta na transação.

Na perspectiva negocial e em se tratando de importação, a interposição ocorre entre o exportador e o real responsável pela operação de comércio exterior, seja na qualidade de adquirente ou encomendante. Na ótica fiscal, vislumbra-se a interposição entre o real interessado e o ente estatal que regula e fiscaliza o comércio exterior, no tocante ao processamento da importação e às obrigações tributárias principais e acessórias.

Do exposto nos tópicos precedentes se infere que a interposição ilícita de pessoas na importação, em especial por ocultação do adquirente ou do encomendante predeterminado, acarreta dano ao controle aduaneiro na importação, em razão de prejudicar a fiscalização aduaneira, afetando a avaliação do risco da operação, mensurada em função do perfil e histórico cadastral dos reais intervenientes envolvidos na operação, os quais fogem ao controle aduaneiro, porque não figuram ostensivamente perante o fisco, por ocasião da importação, impossibilitando o exame do cumprimento da obrigatoriedade de se submeterem à habilitação para atuar no comércio exterior, dos limites estabelecidos para as operações, das obrigações principais e acessórias, o exame da eventual vinculação entre as partes, dentre outros aspectos (art. 21 da IN SRF nº 680/2006).

Portanto, o ilícito não atinge a esfera de interesse exclusivamente tributário, pelo que, mesmo quando não há prejuízo financeiro em decorrência da falta de recolhimento de algum tributo, ainda assim, perpetra-se dano ao Estado, em sua atividade de controle do comércio exterior.

Além disso, a interposição mediante fraude ou simulação propicia indevidas vantagens aos "clientes" do "importador" ostensivo, que, assim, acabam se esquivando de obrigações tributárias principais e acessórias, principalmente, por não figurarem como contribuinte "equiparado a industrial", furtando-se assim ao recolhimento do Imposto sobre Produtos Industrializados nas operações subsequentes à importação, acarretando repercussão ainda em outros tributos.

Ademais, é com base nas informações vindas dos contribuintes, por meio do cumprimento de obrigações tributárias acessórias, que o fisco vai acompanhar o efetivo cumprimento da obrigação principal. Informações omitidas ou mesmo inexatas ou imprecisas, dolosamente prestadas com a finalidade de acobertar o verdadeiro interessado dificultam a arrecadação dos tributos, até mesmo na fase de execução fiscal, quando é o caso, visto que um dos intervenientes fica oculto perante o fisco.

O art. 23, inciso V e § 3º, do Decreto-lei nº 1.455/1976, com redação dada pelas Leis nos 10.637/2002 e 12.350/2010, passou a tipificar, como ilícito, a interposição de terceiros na importação, mediante fraude ou simulação, considerando-a dano ao Erário, que se concretiza pela ocultação do sujeito passivo, do real vendedor,

comprador ou de responsável pela operação, punível com a pena de perdimento dos bens ou com multa equivalente ao seu valor aduaneiro, caso as mercadorias não sejam localizadas ou tenham sido consumidas ou revendidas.

Por sua vez, a Lei nº 11.488/2007 passou a prever que pessoa jurídica que cedesse 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 ficaria sujeita a multa de 10% do valor da operação acobertada, não podendo ser inferior a R$ 5.000,00.

De acordo com o art. 167, incisos I e II, do Código Civil (Lei nº 10.406/2002), a que se recorre por analogia, há simulação nos negócios jurídicos quando aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem ou transmitem ou ainda quando contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira.

Alberto Xavier ensina que:

"A simulação é um caso de divergência entre a vontade (vontade real) e a declaração (vontade declarada) procedente de acordo entre o declarante e o declaratário e determinada pelo intuito de enganar terceiros.

Os seus elementos essências são, pois, (i) a intencionalidade da divergência entre a vontade e a declaração; (ii) o acordo simulatório (pactum simulationis); (iii) o intuito de enganar terceiros. [...]

A simulação fiscal é aquela que ocorre quando a finalidade consiste em prejudicar o Fisco, enquanto terceiro na operação.

A mais importante classificação das espécies de simulação é a que distingue a simulação absoluta da simulação relativa: na simulação absoluta aparenta-se celebrar um negócio jurídico quando, na realidade, não se pretende realizar negócio algum; na simulação relativa, as partes celebram, efetivamente, um contrato, mas, para enganar terceiros, o ocultam com um contrato aparente distinto do primeiro pela sua natureza ou pelas suas cláusulas e condições. E daí que, enquanto na simulação absoluta existe apenas um negócio jurídico correspondente à vontade declarada – o contrato simulado- na simulação relativa existem dois negócios jurídicos: o negócio simulado, correspondente à vontade declarada enganadora e o contrato, por baixo dele oculto ou encoberto – o negócio dissimulado, correspondente à vontade real de seus autores."

Logo, configura-se a simulação quando a operação de importação é formalmente declarada ao Fisco como sendo por conta própria ou por encomenda, mas de fato foi realizada mediante interposição de uma empresa, que promoveu a importação por conta e ordem de terceiros, com ocultação do verdadeiro adquirente, perante a Aduana.

À vista do art. 23, inciso V, do Decreto-lei nº 1.455/1976, incluído pela Lei nº 10.637/2002, verifica-se que o tipo legal não restringe a caracterização da infração apenas à situação em que haja emprego de recursos cuja origem lícita não tenha sido comprovada ou ainda aos casos de sonegação de tributos, com o objetivo de transferir o risco fiscal para terceiros.

Enfim, havendo um terceiro responsável, vinculado à aquisição das mercadorias do exterior, sem que seja consignada sua identificação na DI e nos documentos de instrução, limitando-se, a função do importador, a constar apenas nominalmente nos documentos necessários ao despacho aduaneiro, resta evidenciada a ocultação do real responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, e, consequentemente, passa

a ser cabível, ao citado importador ostensivo, a multa prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007 por ter cedido seu nome para a realização de operações de terceiros.

Feitos esses esclarecimentos, cumpre examinar a aptidão dos argumentos e das provas trazidas pela fiscalização para demonstrar a interposição na importação, mediante ocultação de terceiros interessados nas operações, e consequente cessão do nome por parte da impugnante, relativamente às DIs objeto de investigação, cotejando-se com os elementos trazidos por esta.

DO EXAME DAS PROVAS APRESENTADAS PELAS PARTES

Da ocultação dos reais adquirentes

De acordo com o Relatório de Ação Fiscal anexo ao auto de infração (fls. 321-329) e com as provas contidas nos autos, há, no meu entender, diversos indícios de ocultação, por parte da BRAIMEX, dos reais adquirentes nas importações objeto de autuação (fls. 316- 320). Tome-se abaixo, como exemplo, o quadro de fls. 323, elaborado pela fiscalização com base nas notas fiscais de entrada e de saída da BRAIMEX, apreendidas conforme Termo de Apreensão de fls. 191, observando que, das duas notas fiscais de saída nº 005122, que apareciam, por equívoco, em duplicidade, uma delas foi por mim excluída da tabela.

NF	TIPO	DATA	QTE.	NF	TIPO	DATA	QTE.
005111	ENTRADA	18/01/2007	2.184.000	005125	SAÍDA	19/01/2007	96.000
005112	SAÍDA	19/01/2007	200.400	005126	SAÍDA	19/01/2007	96.000
005113	SAÍDA	19/01/2007	37.800	005127	SAÍDA	19/01/2007	96.000
005115	SAÍDA	19/01/2007	36.000	005128	SAÍDA	19/01/2007	63.000
005116	SAÍDA	19/01/2007	96.000	005133	SAÍDA	19/01/2007	69.000
005117	SAÍDA	19/01/2007	96.000	005134	SAÍDA	19/01/2007	69.000
005118	SAÍDA	19/01/2007	96.000	005135	SAÍDA	19/01/2007	69.000
005119	SAÍDA	19/01/2007	96.000	005136	SAÍDA	19/01/2007	69.000
005120	SAÍDA	19/01/2007	96.000	005137	SAÍDA	19/01/2007	69.000
005121	SAÍDA	19/01/2007	96.000	005138	SAÍDA	19/01/2007	69.000
005122	SAÍDA	19/01/2007	60.000	005139	SAÍDA	19/01/2007	69.000
005123	SAÍDA	19/01/2007	96.000	005140	SAÍDA	19/01/2007	247.800
005124	SAÍDA	19/01/2007	96.000				

A nota fiscal de entrada número 005111 (fl. 293), datada de 18/01/2007, refere-se à DI nº 07/0077795-9, citada à fl. 261, registrada na mesma data. Observa-se que as notas fiscais de saída são todas datadas de 19/01/2007, ou seja, um dia depois da data da nota de entrada e do registro da DI.

Comparando-se esse quadro com o livro Razão, à fl. 303, conta "Receita de Venda de Mercadorias", pode-se verificar que a nota de saída nº 005112 tem como destinatária a empresa DVG (200.400 unidades); as notas de saída nºs 005113 a 005121, e 005123 a 005127 teriam sido destinadas para a empresa ANA M. P. CUNHA (1.129.800 unidades); a nota fiscal nº 005122 foi para a empresa DATSAN (60.000 unidades); as notas fiscais nºs 005128, e 005133 a 005139 foram para FAYAD HABIB (546.000 unidades) e a nota fiscal nº 005140 foi para a empresa ADV (247.800 unidades).

Além disso, cabe destacar que, conforme fl. 326 do Relatório Fiscal, algumas notas fiscais de saída emitidas pela BRAIMEX tendo como destinatária a empresa ANA M. P. CUNHA não foram reconhecidas por esta empresa, a qual declarou isso (fl. 172), tendo a fiscalização anexado às fls. 278-284 planilha com a relação das notas fiscais emitidas, assim como cópia do livro Registro de Entradas da empresa ANA M. P. CUNHA. Esse fato não foi contestado pela BRAIMEX em sua impugnação.

Outrossim, cabe mencionar que, conforme o Relatório Fiscal, à fl. 326, as empresas DVG e ADV, que adquiriram 39,67% dos produtos citados no quadro acima, possuíam como sócios, na época dos fatos, o cunhado e a esposa do sócio administrador da BRAIMEX, senhor Luis Carlos Klein, sendo por ele efetivamente controladas, conforme procurações de fls. 218-224, fato este que também não foi mencionado pela empresa em sua impugnação.

Destaque-se, ainda, que a conta "Estoques" apresenta, no fechamento do balanço do ano de 2007, saldo muito baixo (R$ 176.964,79) se comparado com o valor total das entradas de mercadorias, o qual superou os R$ 18.000.000,00.

Essas irregularidades, assim como **o fato de esses produtos importados saírem quase que imediatamente da BRAIMEX para uns poucos adquirentes** são fortes indícios de que as mercadorias, quando internadas, já tinham endereço certo para entrega.

Outro fato que aponta na direção de ter havido interposição é que, conforme pode ser asseverado pela folha 0103 do livro Razão, fl. 275, o total de lançamentos a débito, ou seja, depósitos, na conta "Banco do Brasil C/C 10723-9" resultou, no ano de 2007, em R$ 23.887.892,25, e o de lançamentos a crédito, ou seja, transferências ou saques, foi de R$ 23.862.530,53. A empresa possui uma movimentação de recursos monetários atípica; isto é, os valores sacados são praticamente iguais aos valores depositados. Os saques são, em sua grande parte, para fechamento de câmbio e pagamento de tributos devidos no desembaraço.

Não há conta "Clientes" ou qualquer outra que denote vendas a prazo. Conforme pode ser observado pelo contido nas fls. 0311 a 0323 do livro Razão, fls. 303-315, todas as contrapartidas da conta de receita "Venda de Mercadorias" são "Adiantamento de Clientes"; ou seja, não se referem a recebimentos de duplicatas, mas sim à baixa de uma conta do "passivo" chamada "Adiantamento de Clientes", a exemplo do que consta no livro Razão da BRAIMEX, à fl. 301, o que comprova que os recursos entraram na conta da fiscalizada antes mesmo da empresa ter adquirido as mercadorias.

Exemplo da prática recorrente na empresa, de ter movimentos sequenciais de entradas e saídas, pode ser observado no livro Razão da BRAIMEX, à fl. 300, na conta "Banco do Brasil C/C 10723-9:

	TARIFA DOC			30,00	47.671,
17012007 1131012	DEBITO REF.				
	CTO.CAMBIO 07/000996 LG			295.142,40	-247.470,
17012007 4231001	DEBITO REF.				
	TAXA CAMBIO			454,88	-247.925,
17012007 2118001	CREDITO REFERENTE				
	TED.ADTO.CLIENTE		29.500,00		-218.425,
17012007 2118001	CREDITO REFERENTE				
	TED.ADTO.CLIENTE		75.000,00		-143.425,
17012007 2118001	DEBITO REF.				
	TED.ADTO.CLIENTE		9.000,00		-134.425,
17012007 2118001	CREDITO REFERENTE				
	TED.ADTO.CLIENTE		45.000,00		-89.425,
17012007 2118001	CREDITO REFERENTE				
	TED.ADTO.CLIENTE		50.500,00		-38.925,
17012007 2118001	DEBITO REF.				
	TED.ADTO.CLIENTE		5.000,00		-33.925,
17012007 2118001	CREDITO REFERENTE				
	TED.ADTO.CLIENTE		300.000,00		266.074,
17012007 1131005	DEBITO REF.				
	ADTO.PAG.IMPOSTOS			117.985,82	148.088,
18012007 1131005	DEBITO REF.				
	ADTO.PAG.IMPOSTOS			238.964,89	-90.876,
18012007 2118001	CREDITO REFERENTE				
	TED.ADTO.CLIENTE		50.000,00		-40.876,
18012007 2118001	CREDITO REFERENTE				
	TED.ADTO.CLIENTE		40.000,00		-876,
	A TRANSPORTAR.....	1.147.675,11		1.148.551,50	-876,

As últimas transferências acima (valores creditados, de R$ 117.985,82 e 238.964,89) dizem respeito exatamente à quitação dos tributos, realizada por ocasião dos registros da DI 07/0071325-0, ocorrido em 17/01/2007, e da 07/0077795-9, registrada em 18/01/2007. Todos os grandes lançamentos a débito (aumento do saldo) na conta "Banco do Brasil C/C 10723-9" são imediatamente "neutralizados" pelos lançamentos a crédito (diminuição do saldo) de mesma grandeza.

Interessante, também, notar que estes grandes lançamentos referem-se a adiantamentos tanto para fechamento de câmbio quanto para pagamento dos tributos incidentes na importação e demais despesas aduaneiras; ou seja, a empresa não desembolsa nenhum recurso próprio, apenas recursos de terceiros, **o que também indicia operações por conta e ordem de terceiros**.

Essa necessidade da BRAIMEX de receber adiantamentos dos clientes para efetuar os pagamentos relativos às importações deixa claro que ela **não possui capacidade financeira**. Apesar de, conforme alteração contratual de fls. 97-98, de setembro de 2005, haver a impressão de que a empresa detinha um capital social de R$ 6.100.000,00, sendo a participação do sócio Luis Carlos Klein de R$ 6.039.000,00, este não detinha os recursos para integralizar esse capital. Para justificar utilizou um contrato de mútuo (fls. 145-146), em 29/09/2005, segundo o qual teria obtido recursos (R$ 5.940.000,00) com a própria BRAIMEX.

O recurso que teria propiciado à BRAIMEX emprestar o citado valor ao sócio teria sido uma cédula de crédito do Banco Scharin (fls. 32-34), o qual teria aberto um crédito de R$ 6.000.000,00. Entretanto, conforme informação extraída da fl. 103 do Livro Razão, em relação à conta "Banco Scharin (fl. 275), o valor de R$ 6.000.000,00, a título de linha de crédito concedida pelo citado banco, não foi utilizado, ou seja, a empresa jamais utilizou efetivamente esse crédito, pois essa conta continua com um saldo devedor de R$ 6.000.000,00.

Apesar de a empresa ter criado a conta "juros Bco Scharin" fl. 304 do livro Razão, fl. 276, para fazer crer que a empresa tinha efetivamente utilizado os recursos disponibilizados pelo banco.

Na verdade, ao que tudo indica, tal transação foi realmente apenas escritural e, portanto, o sócio Luis Carlos Klein não efetivou a integralização do capital social subscrito, não houve nenhum aporte financeiro efetivo, mas apenas a criação de papéis com o único objetivo de iludir o Fisco, devendo ser desconsiderado o lançamento constante na fl. 306 do livro Razão, fl. 277, na conta “Capital Social Integralizado”.

No caso, a empresa não dispunha do recurso para emprestar ao sócio e este não capitalizou a BRAIMEX como aparentou fazer. É de se ressaltar que, em sua defesa, a impugnante nada comenta acerca das inconsistências citadas, limitando-se a afirmar que detém o citado crédito junto ao Banco Scharin.

Assim, não tendo capacidade financeira para fazer face aos pagamentos relativos às importações, a BRAIMEX se vê obrigada a receber adiantamento dos clientes como acima demonstrado, **o que leva à conclusão de estar ocultando os reais adquirentes**.

Observe-se que, apesar de a BRAIMEX afirmar que possuía, em 2005, um crédito de U$ 5.000.000,00 (fl. 35) junto ao fornecedor LG da Koreia, o referido valor refere-se, ao que tudo indica, a um Acordo de Distribuição (fls. 36-41). Ou seja, esse valor não amplia em nada a capacidade financeira da BRAIMEX; ou seja, não há qualquer ingresso de recursos na conta corrente da empresa.

Isso porque a distribuição mercantil de produtos é apenas o contrato pelo qual uma das partes (o distribuidor) adquire com habitualidade os produtos fabricados por outra (o fabricante), com a obrigação de revendê-los em um determinado território. Tanto isso é verdade que nada consta sobre isso no livro Razão da empresa. Se a empresa detivesse mesmo esses recursos, ou os relativos ao Banco Scharin, porque teria a necessidade de receber os adiantamentos dos clientes logo antes do registro das importações, conforme, por exemplo, o que está registrado no livro Razão, à fl. 300?

Nesse ponto, impõe-se distinguir entre capacidade financeira e capacidade econômica. Para esse fim, recorre-se ao elucidativo ensinamento de José Maurício Conti, citando Agostinho Toffoli, segundo o qual, capacidade financeira consiste na *"disponibilidade para liquidação de suas obrigações no tempo e forma contratados"*.

A definição de capacidade financeira dada por Toffoli é acertada, pois tal conceito deriva dos conceitos econômicos e contábeis, de onde se constata que a capacidade financeira vem a ser as disponibilidades do contribuinte, o constante do seu Ativo Disponível, ou seja, o existente nas contas "Caixa" e "Bancos". Há casos em que as pessoas físicas ou jurídicas são sólidas economicamente (bens e direitos em confronto com suas obrigações) mas fracas financeiramente, pois seus valores constantes de "Caixa" e "Bancos", ou seja, seu disponível, estão em limites muito baixos, que não lhes propiciem o pagamento das suas obrigações vencidas ou vincendas.

Destarte, torna-se fácil diferenciar a capacidade econômica da capacidade financeira das pessoas, uma vez que a primeira significa o total do patrimônio líquido do contribuinte, e a segunda, o total de valores líquidos do contribuinte, tal como dinheiro e depósitos bancários. Assim, é possível que uma pessoa tenha capacidade econômica e não tenha capacidade financeira, sendo possível também o inverso. No primeiro caso, a pessoa pode ter capacidade econômica alta (patrimônio líquido positivo) e sua capacidade financeira ser tão fraca que não lhe propicie efetuar suas obrigações vincendas. No segundo caso, a pessoa pode ter ótima situação financeira e ter uma situação econômica negativa (patrimônio líquido negativo), em razão de seu patrimônio total ser menor do que suas dívidas.

Ressalte-se que, para efeito de averiguar a existência de interposição fraudulenta, e consequente cessão do nome, é relevante perquirir se a empresa tinha condições da "pagar" pelas importações e despesas correlatas, o que requer a aferição de sua capacidade financeira, e não da sua capacidade econômica.

Sob essa ótica, o que interessa à presente análise é solvabilidade e liquidez da empresa, ou seja, a existência de meios para fazer face aos seus compromissos, em especial os relacionados a importações e respectivas obrigações assumidas e prestações fiscais decorrentes.

Examina-se aqui a capacidade da empresa para honrar os seus compromissos financeiros no prazo determinado, analisando-se em que medida a empresa estava em condições de cumprir as obrigações de natureza financeira, o que é reflexo da capacidade de pagamento da pessoa jurídica utilizando seus próprios recursos disponíveis em caixa ou bancos.

Nessa perspectiva, nota-se que o índice de disponibilidade da empresa manteve-se baixo em todo o período fiscalizado, devido ao saldo disponível de bancos/caixa ser insatisfatório para pagamento das dívidas no tempo aprazado, tendo a BRAIMEX que recorrer a adiantamentos de clientes.

Assim, ao contrário do que aventa a BRAIMEX, o que deflui das provas dos autos é que a ela não tinha condições financeiras de arcar com as despesas relativas à importação; **assim, a conclusão que se impõe é que tais gastos foram suportadas por terceiros.**

A BRAIMEX argumentou que possuía capacidade financeira, baseando-se apenas no suposto acordo com a LG Koreia e no suposto crédito com o Banco Scharin, os quais, como acima aventado, não podem ser aceitos, nada acrescentando à capacidade financeira no período fiscalizado. No que se refere à menção do processo administrativo nº 15165.001232/2010-50, feita pela BRAIMEX para alegar a

existência de capacidade financeira, cabe dizer que o referido processo se refere a procedimento relativo a outras DI's, e de período diverso (2009).

É de se ressaltar que a impugnante nem capacidade econômica possuía, uma vez que seu capital social dependia do crédito junto ao Banco Scharin, que, como já mencionado, era apenas escritural. Além disso, **o que é mais um indício de interposição, a empresa registrou sucessivos prejuízos em anos anteriores e no ano fiscalizado (2007), sendo que apresentou prejuízo nos quatro trimestres desse ano, ficando com resultado negativo anual de R$ 979.702,93 e prejuízo acumulado de R$ 1.400.926,98** (fls. 285-289).

Realmente, é difícil acreditar que uma empresa comercial possa sistematicamente revender seus produtos pelo preço de custo ou muito próximo a este, operando sempre no vermelho, se o principal objetivo de uma empresa comercial é obter lucro.

Esse comportamento indica que a existência dessa empresa servia apenas aos interesses de seus "clientes" que adquirem as mercadorias quase a preço de custo na importação, sem contudo se tornarem contribuintes do IPI.

Além disso, a empresa, em geral, se limitava a recolher apenas os tributos aduaneiros, mediante adiantamentos de clientes, **não recolhendo os tributos federais devidos nas operações de revenda no mercado interno**, a exemplo do que consta no extrato do SINAL09, sistema da Receita Federal do Brasil que recupera todos pagamentos de tributos federais feitos na 9ª Região Fiscal (fl. 217), o qual indica não haver pagamentos de PIS e COFINS-faturamento no período de 01/01/2007 a 31/03/2008. Assim, os tributos, inclusive o IPI interno, que deveria ser suportado pelas adquirentes, fica a cargo da BRAIMEX, que não os recolhe, havendo quebra da cadeia do IPI.

Conforme quadro que consta no Relatório Fiscal, à fl. 326, os adquirentes dos produtos da BRAIMEX, no ano de 2007, foram as seguintes empresas:

CLIENTE	VLR. NF SAÍDA	CLIENTE	VLR. NF SAÍDA
DVG	R$ 5.903.205,90	FRANCISCO EDIM ME	R$ 15.679,70
ADV	R$ 5.616.618,28	A G M E	R$ 15.969,60
ANA CUNHA	R$ 2.879.415,49	STAR MIL	R$ 13.906,05
BRAMAZ	R$ 2.423.962,94	RODRIGO AJAJ ME	R$ 9.489,00
DOD DREAM	R$ 264.135,42	MGA SOUVENIRS	R$ 9.174,00
FAYAD ME	R$ 194.564,28	OMER SALAH ME	R$ 8.472,00
PARPAR TEC	R$ 172.395,60	A & A GAMES	R$ 7.135,50
GISELE DANTAS	R$ 157.245,65	A ALVES ME	R$ 7.135,50
EDUARDO ME	R$ 135.605,12	ANTONIO ME	R$ 6.815,64
R 20 ME	R$ 108.996,88	IRMÃOS BONFIM	R$ 5.890,20
COMERCIAL AYUMI	R$ 96.792,96	MÁRCIA BARRTETO	R$ 2.535,82
AUZYKLE	R$ 95.703,60	JOSE TACISIO	R$ 2.305,29
RIDHA & ZEDAN	R$ 75.596,00	NERI MELGAREJO	R$ 2.305,29
COMERCIAL FLOP	R$ 72.366,06	MARTA ME	R$ 2.004,60
MOHAMMAD ME	R$ 71.369,67	NÚBIA ME	R$ 2.004,60
MANIX	R$ 58.047,36	PEDRO EPP	R$ 2.004,60
MARIA SILVA ME	R$ 29.943,00	JEFERSON OLIV ME	R$ 1.897,80
LOMANACO E SAL ME	R$ 26.203,68	PEDRO CAMPOS ME	R$ 1.897,80
CD LAC EPP	R$ 26.098,12	LAÉRCIO MAREC ME	R$ 1.328,46
IVANILDO ME	R$ 23.097,95	RF SUPRIMENTOS	R$ 1.328,46
ADIR JOSE ME	R$ 49.196,07	ANDREA ROSAN ME	R$ 948,90
TELESA	R$ 20.046,00	CAMILA BONFIM ME	R$ 948,90
WAARAFEH ME	R$ 19.408,56	JMJ ME	R$ 948,90
SECURITY SYSTEM	R$ 17.224,90	M R INFORMÁTICA	R$ 948,90
J NUNES	R$ 17.016,00	MARIA CLAUDEN ME	R$ 948,90
LER E RELER	R$ 15.969,60	**TOTAL**	**R$ 18.694.249,50**

Conforme este quadro, os quatro maiores clientes respondem, no período analisado, por 90% das vendas realizadas pela BRAIMEX, sendo que as duas primeiras empresas, ADV e DVG, que, como já mencionado, possuem o mesmo quadro societário, o cunhado e a esposa do sr. Luis Carlos Klein, respondem por 61% das vendas e são empresas efetivamente controladas pelo sr. Luis Carlos Klein, conforme demonstra as procurações de fls. 218 a 224.

Todas as importações realizadas pela empresa foram em regime de entreposto aduaneiro, regime especial com suspensão dos tributos até a nacionalização da mercadoria.

Essas mercadorias eram entrepostadas em nome da permissionária do Porto Seco de Cuiabá, e desembaraçadas em nome da BRAIMEX, que as distribuía aos seus "clientes". Assim a LG exportava as mercadorias que ficavam em regime de entreposto aduaneiro.

Essas operações seriam regulares não fosse o fato de a BRAIMEX receber o pagamento de seus "clientes" a título de adiantamento de vendas, e, em seguida, nacionalizar os produtos, recolhendo apenas os tributos referentes ao desembaraço (PIS/COFINS-importação e IPI - vinculado), repassando as mercadorias aos "clientes". **Ou seja, a BRAIMEX nunca operava com recursos próprios, caracterizando "importação por conta e ordem de terceiros", sem declará-las à Administração Tributária, o que por si só, caracteriza interposição fraudulenta e, como consequência, cessão do nome**.

Além de todo o exposto, também corrobora a existência de ocultação o fato de a empresa **não ter capacidade operacional** para suportar uma movimentação de produtos, só em 2007, em montante superior a R$ 18.000.000,00**, uma vez que sequer dispõe de local para armazenagem de estoques, funcionando em pequena loja, em terreno contíguo ao Porto Seco de Cuiabá e possuindo apenas um funcionário**, Fábio Carnelutti, conforme fotografia de fl. 25, Termo de Constatação de fl. 26, e ficha de empregado de fl. 152.

Cabe destacar que, ao mencionar, à fl. 324, no Relatório Fiscal, as DI's nºs 07/0071325-0 e 07/0077795-9, a fiscalização, de forma diversa do que aduz a defendente, não está se referindo ao fechamento do câmbio dessas DI's, mas ao pagamento dos tributos aduaneiros relativos às citadas importações, exemplificando o fato de que estes são pagos com os recursos oriundos de adiantamentos de clientes, conforme deixam claros os lançamentos que constam à fl. 300, no livro Razão da BRAIMEX.

A respeito da falta de recolhimento de tributos internos, a BRAIMEX, em sua impugnação, questiona essa afirmação aduzindo apenas, à fl. 41, que, tendo sido a venda aos adquirentes feita com lucro de 7%, haveria incidência de tributos federais internos, sem, porém, apresentar qualquer prova de recolhimento desses tributos.

É de se ressaltar que, de forma diversa do que defende a impugnante, o fato de serem as mercadorias entrepostadas não leva automaticamente à conclusão de que os clientes, por esse fato, tinham necessariamente que adiantar o valor dos produtos e dos tributos aduaneiros.

Isso não impediria a BRAIMEX de arcar com os pagamentos relativos às importações e tributos, se tivesse recursos; porém, esta empresa não procedia desta forma porque, como citado, necessitava dos adiantamentos dos clientes em virtude de não possuir capacidade financeira.

De todas essas evidências, entendo estar claro que, embora a BRAIMEX tenha se declarado como importadora por conta e risco próprios, a sua atuação se deu como prestadora de serviços em importações por conta e ordem das empresas citadas no quadro acima, reais beneficiárias e interessadas nas importações. Mediante tal prática, a importadora ocultou as verdadeiras interessadas nas mercadorias estrangeiras objeto das operações de importação em questão, simulando ser estas meras adquirentes de mercadorias já nacionalizadas, o que, como decorrência lógica, leva à conclusão de que cedeu seu nome, 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, havendo a incidência do art. 33 da Lei nº 11.488/2007.

Nessa etapa de apreciação, urge não confundir prova indiciária ou presunção com mera "suposição". Como premissa conceitual, tem-se que, segundo a doutrina8, os meios de prova são as técnicas desenvolvidas para se extrair prova de onde ela jorra (ou seja, da fonte). São fontes de prova as coisas, as pessoas e os fenômenos. Os meios de prova são pontes através dos quais os fatos passam para chegar, primeiro, aos sentidos, depois à mente do julgador.

Doutrinariamente, com base na teoria geral da prova, pode-se classificar a prova, quanto ao objeto, em direta e indireta. Prova direta consiste na demonstração do próprio fato que se quer provar (*factum probandum*). Prova indireta, por sua vez, não tem por objeto o fato probando, mas outros fatos a ele relacionados, de modo que, pelo raciocínio, chega-se ao fato que se quer provar. A presunção, assim, é o resultado do processo lógico (raciocínio) mediante o qual, da existência de um fato reconhecido como certo (provas indiciárias), infere-se outro fato cuja existência é provável (fato desconhecido).

Assim, quando não chegar a ser obtida prova capaz de demonstrar de modo direto um fato (prova direta), pode-se eventualmente demonstrá-lo a partir de elementos indiciários, cuja força probante não reside em cada um deles de per si, mas na convergência resultante da consideração conjunta e da sua subsistência diante das contra-razões oferecidas pela defesa. Advém, a força probante, enfim, da consistência e da coerência da unidade lógica que aponta para o fato que se quer provar. Trata-se da prova indireta, plenamente admitida no direito brasileiro.

A conclusão acerca da existência de ocultação, e da decorrente cessão do nome, nas operações de importação em análise, está assentada em elementos convergentes, relativos às datas das notas fiscais de entrada e de saída; existência de antecipação de pagamentos das reais adquirente para a BRAMEX, falta de capacidade financeira e operacional da empresa.

Tem-se por persuasiva a prova indireta quando esta é reforçada por elementos convergentes de convicção que apontam para o fato probando, por meio de raciocínio fundado em informações demonstráveis de outros fatos capazes, por sua vez, de convencer acerca da existência daquele que se quer provar. Esse processo cognitivo representa um liame lógico, fundado na presunção *hominis*, o qual conduz à ilação de que as informações apresentadas nas DI´s não correspondem à verdade, tendo havido ocultação, corroborada pelas declarações prestadas pelos envolvidos nas operações.

As presunções podem ser classificadas em **legais** e **simples** (*hominis*). As **presunções legais** decorrem do raciocínio do legislador que as expressa na lei, podendo ainda ser divididas em presunções absolutas (*iuris et de iure*), que não admitem prova em contrário, e relativas (*iuris tantum*), nas quais o fato presumido é tido por verdadeiro até que se prove em contrário. O efeito prático da presunção legal relativa é inverter o ônus da prova.

Configurando-se os requisitos indicados na lei, tem-se como provado o fato nela previsto, cabendo à parte interessada, para afastar a presunção, provar que tal fato não existe. Nesse sentido preceitua o art. 334 do CPC, a que se recorre por analogia. O caso em exame não se enquadra no conceito de presunções legais.

As **presunções simples**, por sua vez, resultam do raciocínio do juiz que as estabelece, extraindo-as dos fatos da causa, nas quais assenta o seu convencimento.

MOACYR AMARAL SANTOS reconhece que vastíssimo é o campo de aplicação das presunções simples, asseverando que:

"Por meio delas se provam fatos das mais variadas espécies, não só como prova subsidiária ou complementar mas também como prova principal e única. Mas, onde se manifesta, em toda a sua plenitude, a importância das presunções simples, é quando se cura de provar estados de espírito – a ciência ou ignorância de certo fato, a boa-fé, a má-fé etc. – e, especialmente, de provar as intenções, nem sempre claras e não raramente suspeitas, ocultas nos negócios jurídicos.

Tratando-se de intenções suspeitas, ou melhor, ***nos casos de dolo, fraude, simulação e atos de má-fé em geral, as presunções assumem papel de prova privilegiada****, ou, sem que nisso vá qualquer exagero, de prova específica."* (**Primeiras Linhas de Direito Processual Civil**, 2º volume, 19ª edição, Ed. Saraiva, São Paulo, 1998, p. 501-502) (destaquei)

O processo administrativo, assim como o judicial, admite todos os meios de prova em direito permitidos, inclusive o uso de presunções simples, desde que assentados em raciocínio lógico e fundamentado, capaz de demonstrar o fato que se quer provar, o que se coaduna com o princípio da verdade material. Tal meio de prova não deve ser confundido com mera conjectura ou suposição, porquanto calcado em sólida base jurídica.

Nesse passo, cumpre recordar o magistral entendimento de Aliomar Baleeiro, manifestado quando Ministro da Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal, o qual assentara, em induvidosa lição de sua relatoria, com vigentes efeitos interpretativos, que *"Indícios vários e concordantes são prova"* (Recurso Extraordinário nº 68006/MG, DJ 14/11/1969, Primeira Turma do STF).

Impende, então, atentar para o sistema de apreciação das provas adotado no diploma que rege o processo administrativo fiscal, consubstanciado no art. 29 do Decreto nº 70.235/1972:

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

Assim, vigora no nosso ordenamento jurídico, o sistema da persuasão racional na apreciação das provas, segundo o qual o julgador:

"É livre porque, como investigador da verdade, não está sujeito de forma absoluta a seguir regras que atribuam valor qualitativo aos meios de prova, mas, ao contrário, tem a faculdade de atribuir-lhes a eficácia que resultar da influência que exercem em sua consciência." (SANTOS, Moacyr Amaral, obra citada, pág. 381)

Assim, não se pode assentir que o libelo fiscal esteja desguarnecido de comprovação. Pelo contrário, a autuação oferece elementos vários que convergem para a conclusão acerca da ocultação e da prestação de informações inverídicas nas DI´s, assim como da correspondente cessão do nome, não retratando a realidade das operações de importação relacionadas neste processo.

Esse conjunto probatório, é óbvio, deve ser cotejado com elementos contrários eventualmente trazidos pela impugnante e, dessa contraposição, no presente caso, resulta que a prova produzida pela fiscalização se inclina favoravelmente ao direito reclamado pelo Fisco devendo, assim, prevalecer, uma vez que nenhuma outra prova a veio ilidir.

Com efeito, os documentos trazidos pela impugnante, em nada alteram as conclusões sobre o quadro probatório produzido pela fiscalização. A BRAIMEX somente apresentou, além de sua defesa, uma procuração ao causídico (fl. 346), cópia

de Mandado de Procedimento Fiscal (fl. 348), recibos de protocolo (fl. 351), DARF´s relativos a pedidos de cópia de processo (fl. 352), petição de requerimento de cópias e resposta (fls. 353-355), declaração sobre fato ocorrido (fl. 357), contrato social e alterações (fls. 367-435).

Assim, nada foi apresentado de concreto de modo a desconstituir a infração. Os indícios convergentes acima apontados são, no meu entender, suficientes para caracterizar a ocultação e a cessão do nome. Com efeito, os documentos trazidos pelas impugnantes, não chegaram a alterar as conclusões sobre o quadro probatório produzido pela fiscalização. Os dados trazidos não têm o condão de desconstituir a convicção acerca da simulação e da interposição, assim como do fato de ter a impugnante cedido o nome, trazida pelos diversos indícios já destacados anteriormente.

Em verdade, **a defesa não logrou apresentar nenhuma contraprova que conseguisse atestar a veracidade das informações prestadas nas DI´s objeto de autuação e desconstituísse a conclusão do relatório fiscal acerca da existência de ocultação e consequentemente da cessão do nome por parte da BRAIMEX**. Assim, subsiste o vigor da prova trazida aos autos pela fiscalização, que não cedeu diante dos argumentos aduzidos pela litigante.

Portanto, diante dos fatos descritos, arrimados no conjunto probatório anexado aos autos, **conclui-se pela existência de ocultação, e, consequentemente, de cessão do nome pela BRAIMEX,** para a realização de **operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento dos reais adquirentes,** em relação às DI´s objeto de autuação, incidindo, portanto, a multa prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007.

Quanto ao questionamento da impugnante a respeito do valor da multa (R$ 1.365.473,40), a fiscalização deixa claro que esta foi calculada com base nos valores aduaneiros indicados na planilha de fls. 316-320, a qual cita os números das DI's, os números das adições, e os correspondentes valores aduaneiros. Ora, tendo sido as DI´s emitidas pela própria BRAIMEX, não pode esta alegar o desconhecimento dos valores e demais dados por ela mesma declarados. O suporte documental e fático que respalda o valor da multa está justamente nas DI's registradas pela própria BRAIMEX.

Diante do exposto, voto por rejeitar a preliminares e, no mérito, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Walker Araujo