



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15165.721961/2021-89
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 3201-011.603 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de março de 2024
Recorrentes KG INTER COMERCIO DE UTENSILIOS DOMESTICOS, BRINQUEDOS E TEXTEIS IMPORTACAO E EXPORTACAO LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2019 a 31/03/2021

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. REQUISITOS. MOTIVAÇÃO. TIPIFICAÇÃO. DESCABIMENTO.

Não há que se cogitar de nulidade do lançamento lavrado por autoridade competente e com a observância do artigo 142 do Código Tributário Nacional e artigos 11 e 59 do Decreto nº 70.235/72, contendo a descrição dos fatos e enquadramentos legais, de modo a permitir ao contribuinte o pleno exercício do direito de defesa.

NÃO COMPROVAÇÃO DA ORIGEM, DISPONIBILIDADE E TRANSFERÊNCIA DE RECURSOS NAS OPERAÇÕES DE COMÉRCIO EXTERIOR. PRESUNÇÃO LEGAL. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS. INFRAÇÃO. PENA DE PERDIMENTO. MULTA SUBSTITUTIVA.

A não comprovação da origem, disponibilidade e transferências dos recursos empregados nas operações de comércio exterior estabelece a presunção de ocorrência de interposição fraudulenta de terceiros, infração punível com a pena de perdimento da mercadoria importada ou com a multa equivalente a seu valor aduaneiro, no caso de seu consumo, não localização ou revenda.

COMÉRCIO EXTERIOR. MULTA POR CESSÃO DE NOME. PENA DE PERDIMENTO.

A multa prevista no art.33 da Lei nº 11.488/2011 não prejudica a aplicação da pena de perdimento das mercadorias em operações de comércio exterior, mesmo que a pena de perdimento seja substituída por multa pela não localização, consumo ou revenda das mercadorias.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e em negar provimento ao Recurso de Ofício, e, quanto ao mérito do Recurso Voluntário, por maioria de votos, em lhe negar provimento, vencidos os conselheiros Mateus Soares de Oliveira (Relator) e Joana Maria de Oliveira Guimarães, que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Márcio Robson Costa.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mateus Soares Oliveira - Relator

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Hélcio Lafetá Reis (Presidente), Márcio Robson Costa, Marcos Antônio Borges (substituto integral), Mateus Soares de Oliveira, Joana Maria de Oliveira Guimarães e Ana Paula Pedrosa Giglio. Ausente o conselheiro Ricardo Sierra Fernandes, substituído pelo conselheiro Marcos Antônio Borges.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto as fls. em face da r. decisão de fls, pugnando por sua reforma, sustentando, em síntese que:

- muito embora tenha a decisão interpretado como sendo o enquadramento da capitulação da interposição fraudulenta como presumida, a documentação acostada aos autos comprova a origem, a disponibilidade e a transferência do capital investido nas operações de importação;

- o laudo pericial é cristalino no sentido de se comprovar a origem e a disponibilidade do capital da empresa recorrente.

- caso a fiscalização entendesse pela efetiva ocorrência da interposição e venda para terceiros, que lhe fosse aplicada a sanção prevista no artigo 3º da Lei nº 11.488/2007 consistente na multa de 10% do valor aduaneiro por supostamente enquadrar-se na figura do importador ostensivo.

- Apresentou-se junto com a Impugnação, o contrato de importação por conta e ordem entre a KG INTER e a CAPITAL TRADE, do qual se pode extrair que desde janeiro de 2008 esta empresa vem prestando serviços à Recorrente .

- Algumas das mercadorias importadas para revenda pela Recorrente, quando ainda não estão vendidas por demanda prévia, e sendo necessário armazená-las, assim o são utilizando-se de 04 (QUATRO) armazéns terceirizados, a saber: OSRI LOGISTICA S/A. (2012); CONTRANS TRANSPORTE E LOGÍSTICA LTDA. (2016); TAC ARMAZENS GERAIS (2017); PLATINUM LOG ARMAZENS GERAIS LTDA. (2018)

- Na grande maioria dos fornecedores, e em especial aqueles cujas compras originaram as vendas objeto desta autuação, há contrato expressamente firmado (contratos já apresentados no curso da fiscalização, integrantes do PAF em epígrafe), o que demonstra que as partes já vinham exercendo relação comercial há tempos.

- Sobre os fechamentos de câmbio, nota-se que nenhum apontamento foi realizado pela fiscalização, como por exemplo falsificação dos contratos, simulação de valores ou subfaturamento dos valores, enfim, nenhuma irregularidade com os mesmos foi apontada.

- Nesse particular, aliás, se faz importante registrar que a fiscalização não demonstrou, pelos extratos e movimentações financeiras da Recorrente apresentados ao longo de toda fiscalização, que, subtraídos os valores dos pagamentos feitos pelos clientes, a Recorrente não teria capacidade financeira. Isto não procede e não pode, em hipótese alguma, ser presumido. Caberia à fiscalização correlacionar de forma precisa a ausência de recursos e capacidade financeira em todos os casos, o que não fez.

- Não fosse suficiente a tentativa de transferir à Recorrente a responsabilidade de investigação fiscal de seus clientes, a Fiscal também busca imputar-lhe o ônus da atualização cadastral e da intimação. Contudo, há de se convir que tal obrigação foge da alçada da Recorrente, que não tem como dar conta ou certificar-se acerca da existência ou não de tais empresas, bem como da atualização cadastral de clientes que negociou nos anos de 2019 à 2021.

- Requer-se a nulidade do Auto de Infração por ausência da interposição fraudulenta e, no mérito, requer-se a substituição da penalidade da pena de perdimento pela de 10% por suposta cessão de nome;

Em sede da decisão recorrida, julgou-se improcedente a Impugnação apresentada pelo Recorrente, nos seguintes termos:

- restou configurada a interposição fraudulenta de terceiros na modalidade presumida, §2º, V do art. 23 do Dec. 14.55/1976, motivo pelo qual deve ser mantida a pena de perdimento prevista no §§ 1º e 3º, substituída pela multa do valor aduaneiro dos produtos, posto que já consumidos;

- o relatório fiscal é claro ao dispor que os compradores dos produtos importados e revendidos pela recorrente não tinham condições financeiras para as respectivas compras, sendo todos informais e, inclusive, alguns jamais emitiram notas fiscais de vendas dos produtos supostamente adquiridos do recorrente;

- na medida em que as vendas realizadas pelo recorrente deixaram de ser consideradas como reais, aliado ao fato de que todo o lastro financeiro do contribuinte decorreria das vendas, tem-se que a origem do capital teria deixado de existir.

- explica-se isto em razão da suposta simulação. Considerando as vendas simuladas, deixa-se de existir o lastro e a origem do capital pautado dessas operações. E assim sendo, naturalmente que se atrai a incidência da falta de demonstração da origem e disponibilidade financeira prevista no § 2º do V do art. 23 do Dec. 1455/1976.

- Entendeu-se ainda não ser aplicável a multa do importador ostensivo, posto que as vendas de seus clientes foram entendidas como simuladas.

-Registra-se por fim que a impugnação apresentada pela responsável solidária CAPITAL TRADE foi julgada procedente, por unanimidade pelo fato de que no relatório fiscal

não há uma única linha de referência a esta empresa no tocante as condutas tipificadas em face da KG COMÉRCIO DE BRINQUEDOS.

- Em razão disto e, considerando o valor do crédito em discussão, há necessidade de se analisar o Recurso de Ofício, especificamente sobre a ilegitimidade da parte da empresa CAPITAL TRADE.

Eis o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Mateus Soares Oliveira, Relator.

1 Do Conhecimento.

O recurso é tempestivo e reúne as demais condições de admissibilidade, motivo pelo qual dele tomo conhecimento.

2 Do Direito.

a) Da Inexistência de Nulidade.

Pela leitura dos fatos e argumentos apresentados em sede de impugnação e Recurso Voluntário, nota-se que o Recorrente exerceu seu direito de defesa na sua plenitude e, diga-se de passagem, com notável argumentação. Observa-se que foram impugnados absolutamente todos os pontos que por bem entendeu fazer.

Para que haja adequação ao disposto no artigo 59, I e II do Decreto nº 70.235/72, o Auto de Infração deve estar viciado de tal monta que prive, seja por fatos inexistentes insubsistentes, seja por fundamentação jurídica inadequada e incompatível para com o Recorrente, de tal sorte que os atos administrativos tributários de lançamento ou do próprio Auto de Infração, situados na origem sejam nulos de pleno direito com efetivo prejuízo à parte. Não é o caso dos autos.

b) Das Modalidades de Importação.

Uma vez portador da licença para operar no comércio exterior o empresário pode promover importações em três modalidades básicas.

A primeira é a direta, regulamentada pela IN da SRFB nº 680/2006. A segunda é a por conta e ordem de terceiros e a terceira é a modalidade por encomenda, encontrando-se as duas últimas regulamentadas atualmente pela IN da SRFB nº 2101/2022.

Operação direta não contempla maiores dúvidas, restando caracterizada pela compra de um produto de um fornecedor estrangeiro por ocasião da transposição e ingresso desta mercadoria em território nacional.

Em relação a operação por conta e ordem, o artigo 2º da referida IN estabelece que:

Art. 2º Considera-se operação de importação por conta e ordem de terceiro aquela em que a pessoa jurídica importadora é contratada para promover, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria de procedência estrangeira adquirida no exterior por outra pessoa, física ou jurídica.

No tocante a operação de importação por encomenda, segue o artigo 3º:

Art. 3º Considera-se operação de importação por encomenda aquela em que a pessoa jurídica importadora é contratada para promover, em seu nome e com recursos próprios, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria de procedência estrangeira por ela adquirida no exterior para revenda a encomendante predeterminado.

São várias as diferenças entre estas modalidades. Inclusive, a respeito deste tema, sugere-se a leitura do excelente Voto Vencedor proferido pela Conselheira Cynthia Elena Campos no Acórdão nº 3402-009.984.

Dentre as peculiaridades de cada modalidade e, relacionando-se com o presente caso, chama-se atenção ao fato de que na por conta e ordem os recursos utilizados são do próprio destinatário do produto, ao passo que na modalidade encomenda são do importador.

c) Das Modalidades de Interposição Fraudulenta de Terceiros e Sanções:

A interposição fraudulenta de terceiros consiste na ocultação do real destinatário da mercadoria importada, cuja operação utiliza-se de uma empresa ‘interposta’ que figura entre o exportador e a chamada ‘empresa oculta’.

Discorrendo em excelente voto a respeito, o Conselheiro TREVISAN assim se pronunciou acerca dos motivos que levaram o legislador estabelecer dois tipos legais de interposição fraudulenta (Acórdão 3403002.865):

A questão referente ao IPI é uma, mas não a motivação de todo o arcabouço legislativo disciplinando as importações por conta e ordem e encomenda, prática que pode ser prestar a propiciar subfaturamento, sonegação na tributação interna, burla a controles administrativos e à habilitação, e fuga a parâmetros de seletividade aduaneiros (canais de conferência mais rigorosos). Assim, a construção jurídica desenvolvida apenas com o perdimento, *v.g.*, uma empresa que recolhe todos os tributos devidos (inclusive o IPI), mas ainda assim oculta terceiro de forma fraudulenta em operação de comércio exterior. A visão exclusivamente tributária do comércio exterior é míope, e ignora os contornos aduaneiros das operações. Veja-se que o fisco aponta, na autuação, possíveis benefícios obtidos com a fraude, sendo a “quebra da cadeia do IPI” um deles.

Ou a interposição fraudulenta ocorre na forma comprovada, ocasião em que a fiscalização demonstra de forma inequívoca que a operação da importação foi realizada para repassar a mercadoria para o real proprietário que tenha se utilizado da empresa interposta por motivos diversos, dentre os quais acima mencionados pelo Ilustre Conselheiro em julgado de interposição. Seu fundamento legal é o artigo 23, V do Decreto nº 1455/1976.

Mas em determinadas circunstâncias a fiscalização não detém de todos os elementos de prova necessários para enquadrar a operação na modalidade comprovada. Diante disto e, considerando vasto conjunto de indícios de irregularidades na importação, com fulcro no V, § 2º do artigo 23 do Dec. 1455/1976, a autoridade fiscal intima o contribuinte para apresentar prova da origem, disponibilidade e transferência do capital utilizado na operação de importação.

Veja-se a redação de cada dispositivo em comento:

COMPROVADA: 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)

PRESUMIDA: § 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)

O ônus da prova é invertido em ambas as modalidades. Na comprovada há necessidade de se demonstrar o DOLO. E esse ônus é do FISCO. Não há como praticar a FRAUDE ou a SIMULAÇÃO sem a respectiva intenção. Por isso a exigência desta prova. Sem ela o Auto de Infração deve ser cancelado. A propósito esta Egrégia Corte é pacífica neste sentido, onde se destacam brilhantes votos, a ex do Conselheiro Leonardo Branco:

(Acórdão 3201-008.237).

MULTA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO DA MERCADORIA, NA IMPORTAÇÃO. OCULTAÇÃO DOS REAIS INTERVENIENTES NA OPERAÇÃO DE IMPORTAÇÃO MEDIANTE SIMULAÇÃO. ART.23, DO DECRETO-LEI 1455/76. PRESUNÇÃO LEGAL. ART. 27 DA LEI Nº 10.637/2002. ÔNUS PROBATÓRIO.

A interposição fraudulenta na operação de comércio exterior perfaz-se quando houver a ocultação do sujeito passivo da operação de importação, mediante fraude ou simulação. As demonstrações feitas pela fiscalização devem ser amparadas por documentação que atestam a ocorrência da conduta tal qual tipificada em lei. Ônus probatório da simulação é do fisco.

Nos termos do art. 23, da Lei nº 10.637/2002, a operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste. A presunção somente resta autorizada mediante a comprovação de que o recursos utilizados na operação não pertenciam ao importador que formalizou a declaração de importação.

No caso da modalidade presumida o ônus da prova é invertido. Intima-se o contribuinte a demonstrar a origem, disponibilidade e transferência dos recursos. Não há necessidade de se comprovar a real intenção do contribuinte em fraudar. Basta a falta da demonstração efetiva e clara dos pressupostos acima indicados.

Em ambos os casos o objeto tutelado pelo Estado é o controle aduaneiro que, diga-se de passagem, vai muito além da mera fiscalização tributária. Não por acaso foi citado trecho do Acórdão nº 3403002.865 que elenca várias situações que se encaixam no contexto ora em comento.

A sanção básica para os casos de interposição é o perdimento, consoante V, §1º do art. 23 do referido Decreto. Diga-se de passagem a mais gravosa do ordenamento jurídico nacional, motivo pelo qual deve ser analisada com a devida cautela.

Nos casos em que a mercadoria não é encontrada por ter sido revendida ou consumida, no próprio V, § 3º do artigo 23, consta a solução, qual seja, conversão do perdimento para a aplicação da multa no percentual de 100% do valor aduaneiro do produto.

§ 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.

No mesmo sentido e com a mesmíssima redação, dispõe o § 1º do art. 689 do Regulamento Aduaneiro:

Art. 689, § 1º do Regulamento Aduaneiro:

§1ºAs 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 1972(Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 23, §3º, com a redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010, art. 41).(Redação dada pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

Registra-se que no caso da modalidade presumida, o importador ostensivo, responsável pela cessão do nome é submetido a sanção pecuniária prevista no artigo 33 da Lei nº 11.488/2007. Eis a sua redação:

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.

Esta penalidade também encontra-se prevista no Regulamento Aduaneiro, a saber:

Art.727.Aplica-se a multa de dez por cento do valor da operação à 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 (Lei nº 11.488, de 2007, art. 33, caput).

§1ºA multa de que trata o caput não poderá ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais)(Lei nº 11.488, de 2007, art. 33, caput).

§2ºEntende-se por valor da operação aquele utilizado como base de cálculo do imposto de importação ou do imposto de exportação, de acordo com a legislação específica, para a operação em que tenha ocorrido o acobertamento.

§3ºA multa de que trata este artigo não prejudica a aplicação da pena de perdimento às mercadorias importadas ou exportadas.

Neste aspecto, é importante colacionar e refletir acerca da redação do artigo 81 da Lei nº 9430/1996, especificamente §§ 1º e 2º.

Art. 81 da Lei nº 9.430/1996:

§ 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.

§ 2º Para fins do disposto no § 1º, a comprovação da origem de recursos provenientes do exterior dar-se-á mediante, cumulativamente:

I - prova do regular fechamento da operação de câmbio, inclusive com a identificação da instituição financeira no exterior encarregada da remessa dos recursos para o País;

II - identificação do remetente dos recursos, assim entendido como a pessoa física ou jurídica titular dos recursos remetidos.

§ 3º No caso de o remetente referido no inciso II do § 2º ser pessoa jurídica deverão ser também identificados os integrantes de seus quadros societário e gerencial.

A abordagem deste dispositivo é importantíssima por vários motivos. A começar porque é citado no artigo 33 da Lei nº 11.488/2007, de onde se extrai que a multa de 10% do importador ostensivo não é aplicável quando o importador não demonstrar origem, disponibilidade e efetiva transferência dos recursos aplicados na operação de comércio exterior.

Em segundo pois os incisos I e II do parágrafo segundo estabelecem, com redação cristalina, os parâmetros a serem seguidos para se comprovar origem de recursos por parte do contribuinte.

Considerando que na modalidade presumida este é um dos pilares da tipificação e justificador da própria inversão do ônus da prova, uma vez apresentados o contrato de câmbio, a disponibilidade financeira para liquidação dos mesmos e a efetiva prova de que o valor do foi efetivamente deslocado da conta bancária do importador para o exportador, o ônus da prova retorna para o FISCO.

d) Das Conclusões do Auto de Infração:

A fiscalização desenvolveu importante e profundo Relatório Fiscal com mais de 200 páginas. Após a leitura do mesmo, observa-se que o foco principal da auditoria residiu na investigação das operações de venda da empresa recorrente para os seus clientes.

Dentre as conclusões a que a fiscalização chegou, destacam-se:

Fls. 24:

3. DA FALTA DA COMPROVAÇÃO DAS NEGOCIAÇÕES ESTABELECIDAS COM SEUS PRINCIPAIS COMPRADORES

Considerando a suspeita exposta no ato da instauração do procedimento fiscal e considerando as constatações trazidas pela circularização de seus principais compradores apontadas no tópico precedente era de extrema relevância que KG INTER lograsse êxito em comprovar que não simulou operações de venda de mercadorias emitindo NF-e de venda para “compradores” meramente formais, que as NF-e de venda

eram documentos decorrentes de negócios jurídicos válidos que davam a eles lastro de veracidade.

Ou seja, nesse contexto, imprescindível era que KG INTER lograsse êxito em provar que as vendas documentadas em suas NF-e não eram negócios jurídicos simulados e sim negócios jurídicos existentes, pois seu lucro empresarial é a origem dos recursos que ela emprega em suas operações de importação.

Porém, como será detalhado nos subitens a seguir, KG INTER se furtou de apresentar à Fiscalização as comunicações usuais com seus clientes, em especial aquelas que fazem registro da efetiva negociação e das partes negociantes que precedem o fechamento de um pedido de venda de mercadorias.

Fls. 52-53

5. DA NULIDADE DAS VENDAS DE MERCADORIAS EFETUADAS POR KG INTER

De tudo o que até aqui foi exposto, comprovado está que as vendas das mercadorias importadas por KG INTER, registradas em suas NF-e de venda, não correspondem à verdade são simulações de negócios jurídicos que nunca foram firmados entre ela e os compradores por ela indicados nos documentos fiscais.

Nesse contexto vale destacar outra estratégia para que essa simulação seja possível. Trazemos abaixo declaração da própria KG INTER que atesta que o recebimento por suas vendas é feito através de boletos bancários....

Aqui vale destacar o que já constou da análise detalhada dos clientes de KG INTER exposta no Termo de Início do procedimento fiscal, quer seja, o fato de que diversos clientes de KG INTER, segundo informações prestadas pelas instituições financeiras nacionais através da e-Financeira, sequer tiveram movimentação financeira em conta bancária de sua titularidade e/ou de seus sócios/titulares. O que comprova que os pagamentos dos boletos emitidos em razão “das compras de mercadorias” não foram efetuados com recursos desses clientes.

Muito conveniente a cobrança exclusivamente por boletos, os quais podem ser pagos com recursos provenientes de terceiros que não o “devedor” neles indicados. À luz do artigo 167, §1º, inciso I, do Código Civil Brasileiro as vendas de KG INTER são negócios jurídicos nulos por serem negócios simulados que aparentam conferir direitos (direito de propriedade das mercadorias importadas por KG INTER) a pessoas que não aquelas que são neles indicados.

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

De igual modo de tudo o que até aqui foi exposto conclui-se que é de pleno conhecimento de KG INTER a simulação contida nos documentos fiscais que emite, que age de forma dolosa.

Fls. 54

6. DA ORIGEM DOS RECURSOS EMPREGADOS POR KG INTER EM SUAS OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO

Conforme consta dos registros contábeis apresentados por KG INTER através de suas Escrituração Contábil Digital (ECD) dos anos-calendário 2019 e 2020, transmitidas ao portal Sped, e os registros do ano-calendário 2021 apresentados no curso desta Fiscalização, entre janeiro de 2019 e abril de 2021 suas receitas são basicamente receitas de vendas de mercadorias no mercado interno e receitas financeiras. As receitas financeiras decorrem do investimento dos recursos provenientes das vendas de mercadorias ou de eventos a elas ligados.

Logo, os recursos empregados por KG INTER para custear suas operações de importação dos anos de 2019 a 2021 teriam origem nos recebimentos decorrentes dos negócios jurídicos de venda de mercadorias por ela pactuados com seus clientes.

Sendo nulos os negócios jurídicos de venda de mercadorias supostamente pactuados entre KG INTER e seus clientes, RESTA NÃO COMPROVADA a VERDADEIRA origem dos recursos por ela empregados nas suas operações de importação.

Fls. 56-

Importa aqui deixar registrado que havendo ocultação do comprador, mediante fraude ou simulação, não se faz necessário comprovar que esse comportamento resultou em pagamento a menor de tributo ou contribuição, uma vez que a ocorrência do dano ao erário decorre simplesmente da ocultação. E essa é conduta punida com a aplicação da pena de perdimento à mercadoria.

Fls 58-59:

Ao longo do presente procedimento fiscal de combate às fraudes aduaneiras as mercadorias objeto das Declarações de Importação DI Nº 21/1288371-1 e 21/1418528-0 foram desembaraçadas antes da conclusão do procedimento por ter o autuado feito uso da prerrogativa prevista no art. 12 da IN RFB nº 1.986/2020, quer seja, prestado garantia em valor fixado pela Fiscalização.

As Declarações de Importação DI Nº 21/1288371-1 e 21/1418528-0 foram desembaraçadas mediante garantia que foi prestada por KG INTER na modalidade de depósito em moeda corrente os quais se encontram acostados no processo nº 15165.721615/2021-09 o qual está apensado ao presente processo administrativo fiscal.

Porém, essas mercadorias foram totalmente revendidas por KG INTER. Vejamos: A mercadoria nacionalizada através da DI nº 21/1288371-1 foi totalmente revendida, conforme NF-e emitidas por KG INTER em 16/07/2021:

Ao longo do ano-calendário 2019 KG INTER figurou em 61 Declarações de Importação (Consumo ou Nacionalização de entreposto aduaneiro) nas quais foi declarado tratarem de operações próprias dela, estas operações contemplaram mercadorias cujo valor aduaneiro declarado foi de R\$ 18.339.940,53.

Ao longo do ano-calendário 2020 KG INTER figurou em 378 Declarações de Importação (Consumo ou Nacionalização de entreposto aduaneiro) nas quais foi declarado tratarem de operações próprias dela, estas operações contemplaram mercadorias cujo valor aduaneiro declarado foi de R\$ 175.349.162,64.

Ao longo do ano-calendário 2021 KG INTER figurou em 114 Declarações de Importação (Consumo ou Nacionalização de entreposto aduaneiro) nas quais foi declarado tratarem de operações próprias dela, estas operações contemplaram mercadorias cujo valor aduaneiro declarado foi de R\$ 52.027.197,07.

Fls. 59- Assim sendo, considerando que as mercadorias nacionalizadas foram revendidas por KG INTER, no presente auto de infração, à luz da determinação do art. 23, §3º, do Decreto- Lei nº 1.455/76, lavra-se multa equivalente ao valor aduaneiro das

553 mercadorias nacionalizadas por KG INTER entre 01/01/2019 e 27/07/2021 em declarações de importação nas quais alegou tratar de operações próprias e que foram por esta revendidas.

Fls. 60:

Como resta demonstrado no Anexo Único do presente Relatório o somatório do valor aduaneiro das 553 operações de importação nas quais KG INTER declarou tratar de operações próprias é de R\$ 245.716.300,24 e corresponde ao valor da multa lançada como penalidade pela prática de interposição fraudulenta em operações de importação objeto do crédito tributário constituído no presente auto de infração.

e) Das Conclusões da Decisão Recorrida:

A decisão recorrida julgou improcedente a impugnação apresentada pelo recorrente, posto ter entendido que o contribuinte não demonstrou a legalidade e realidade das operações de venda no mercado interno.

Diante disso as vendas no mercado interno foram consideradas simuladas. E considerando que a fiscalização entendeu que a origem do capital empregado pelo contribuinte nas importações decorre das vendas internas, concluiu-se pela ausência da origem deste capital por parte do recorrente.

E esta conclusão decorre da capitulação da interposição fraudulenta presumida. Eis a capitulação do Auto de Infração sito as fls. 61:

ENQUADRAMENTO LEGAL: artigos 94, 95, incisos I e IV e 96, inciso III, do Decreto-Lei nº 37/66, art. 23, inciso V, e §§ 1º, 2º e 3º do Decreto-Lei nº 1.455/76, art. 10 do Decreto nº 70.235/72 e art. 81, inciso III, da Lei nº 10.833/2003 e art. 167 do Código Civil Brasileiro (Lei nº 10.406/2002).

Tendo em vista a que o ônus da prova é invertido nesta modalidade de procedimento da interposição fraudulenta de terceiros, entendeu-se que o recorrente não demonstrou que as operações de venda no mercado interno eram reais, motivo pelo qual concluiu-se mediante presunção, que o contribuinte não teria demonstrado a origem do capital empregado nas operações de importações.

Em razão disto, pede-se vênha para transcrever os seguintes trechos da decisão:

Fls. 09- Dos indícios de hipossuficiência dos clientes.

A fiscalização analisou detalhadamente o fluxo comercial das mercadorias importadas pela interessada. Verificou que os clientes constantes das notas fiscais de venda das mercadorias no mercado interno são entidades:

- 1) que não gozam de capacidade financeira e/ou estrutural compatível com o volume das supostas aquisições,
- (2) que não efetuam vendas dos bens supostamente adquiridos da interessada,
- (3) que em sua grande parte nunca emitiu uma única nota fiscal de venda de produtos e nunca efetuou pagamento de tributo incidente sobre faturamento,
- (4) cujos proprietários são pessoas em situação de hipossuficiência econômica em gozo de benefícios sociais de distribuição de renda, presidiários, trabalhadores assalariados de

baixa remuneração, pessoas que sequer possuem registro de movimentação financeira em conta bancária de sua titularidade etc.

Fls. 10- Da conclusão referente as operações de venda no mercado interno como sendo simuladas:

Ao analisar os registros contábeis da interessada, a fiscalização constatou que seus recursos provieram sobretudo das alegadas vendas aos clientes antes analisados. No mesmo sentido os recursos de investimentos que tiveram a mesma origem.

Assim, considerando as constatações relativas às alegadas vendas de mercadorias, que levaram à conclusão de que foram operações simuladas, ou seja, fraudulentas, a fiscalização concluiu que a interessada não comprovou a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas operações de importação, fato que faz presumir se tratar de interposição fraudulenta.

Cumprе salientar que, como já visto, a acusação em tela é a de interposição fraudulenta presumida, prevista no § 2º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976. Essa presunção tem caráter *juris tantum*, ou seja, é uma presunção relativa que admite a apresentação de prova em contrário. Assim, estabelecida a presunção legalmente prevista, mediante a comprovação da ocorrência dos elementos que a determinam, para seu desfazimento ao acusado cabe a apresentação de provas que possibilitem comprovar a inoccorrência desses elementos.

No presente caso, a fiscalização demonstrou que os recursos empregados nas importações tiveram origem em operações de vendas das mercadorias importadas no mercado interno que, todavia, eram fraudulentas, ou seja, não condiziam com a realidade. Assim, não se prestaram a comprovar a origem dos recursos empregados nas importações. De acordo com a contabilidade da impugnante seus recursos provinham dessas vendas, portanto, sendo fraudulentas, a impugnante, da mesma forma, não comprovou a disponibilidade e transferência dos recursos utilizados nas importações.

Nota-se claramente que a origem de todo o processo fiscalizatório encontra-se vinculado a existência, ou não, da SIMULAÇÃO das vendas no mercado interno. A capitulação legal da interposição na modalidade presumida em razão da não comprovação da origem e disponibilidade do capital é consequência da conclusão que a fiscalização teve acerca da efetiva simulação. E isto se deve a presunção, diante da ausência do contribuinte em comprovar, segundo as autoridades fiscais e da própria decisão recorrida, a efetiva realização dessas vendas no mercado interno.

Em razão disto, deve-se discurrir no tocante a presunção na fiscalização de interposição fraudulenta e do ato simulatório e do seu respectivo ônus da prova.

A decisão recorrida debruçou-se ainda sobre a questão da possibilidade de aplicação conjunta da multa de 10% do valor aduaneiro ao importador ostensivo de forma cumulada com a pena substitutiva do perdimento, de 100% do valor do produto.

f) Da Multa prevista no artigo 33 da Lei 11.488/2007 (inexistência de litígio):

Sobre esta sanção, é preciso consignar que NÃO houve o enquadramento legal no Auto de Infração. Manifesta-se sobre este tema uma vez que a decisão recorrida fez clara referência a ela. Assim como o próprio Recurso Voluntário.

Todavia, na medida em que não consta como multa lançada no Auto de Infração, observa-se que não cabe ao julgador, em sede deste Conselho, analisar esta sanção por um

motivo simples: jamais formou-se um litígio sobre esta multa de 10% sobre o valor aduaneiro do produto.

De modo a reforçar o que se afirma, segue a transcrição do enquadramento legal presente no Auto de Infração, especificamente as fls. 61 do mesmo:

ENQUADRAMENTO LEGAL: artigos 94, 95, incisos IV e V e 96, inciso III, do Decreto Lei nº 37/66, art. 23, inciso V, e §§ 1º, 2º e 3º do Decreto-Lei nº 1.455/76, art. 10 do Decreto nº 70.235/72 e art. 81, inciso III, da Lei nº 10.833/2003 e art. 167 do Código Civil Brasileiro (Lei nº 10.406/2002).

g) Da Presunção de Irregularidades no Processo Aduaneiro:

Tomando-se por base a segurança jurídica, reflexo do princípio da tipicidade fechada, nobre pilar constitucional, quando do lançamento ou da lavratura do auto de infração fiscal aduaneiro, cabe aos Auditores Fiscais buscar a verdade material na investigação a respeito do objeto das Instruções Normativas a que se aborda neste trabalho.

A presunção quanto a suspeita de fraude vinculada à origem do capital ou produto envolvido na operação de comex, assim como na identificação do verdadeiro importador ou exportador, deve ser analisada com limitações.

Por presunção, entende-se que se trata do exercício de se extrair, de uma lógica ou fatos corriqueiros na realidade aduaneira, uma verdade. Legalmente, não é proibida sua utilização, inclusive por parte do FISCO, motivo pelo qual a legislação prevê a presunção absoluta – *iuris et de iuris*- e relativa- *iuris tantum*-. Trabalha-se em algo inexistente, supondo sê-lo existente, diante de outros fatos conhecidos¹.

Tarefa árdua esta de se presumir uma simulação, fraude, indícios de quaisquer irregularidades e, sem o devido processo legal, contraditório e ampla defesa, submeter uma empresa aos procedimentos especiais que poderão, inclusive, resultar em perda de CNPJ, perdimento da mercadoria, representação fiscal para apuração de sonegação e também representação ao Ministério Público Federal para averiguação de práticas criminosas.

É preciso parcimônia nesta tarefa. Entende-se que ao exercer o controle aduaneiro através do Poder de Polícia, mesmo na interposição presumida, o agente fiscal deve encontrar um equilíbrio entre os indícios de irregularidades e o respeito ao direito de propriedade do contribuinte e do devido processo legal. A partir do momento, porém, em que as conjecturas da autoridade administrativa começam a materializar-se em atos concretos contra o contribuinte, é mister venham observados alguns pressupostos e requisitos, de modo a não lhe violentar direitos subjetivos fundamentais.

Noutros falares:

o Estado deve comprovar a culpabilidade do contribuinte, que é constitucionalmente presumido inocente. Esta é uma *presunção iuris tantum*, que só pode ceder passo com mínimo de provas produzidas, já na órbita administrativa, por meio do devido processo legal e com a garantia da ampla defesa. A pretexto de combater a fraude ou agilizar a arrecadação, à Fazenda Pública não é dado presumir fatos para compelir os

¹ VIDE valiosíssimos comentários de CARRAZA, ROQUE ANTÔNIO. **CURSO DE DIREITO CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO**. 28ª ed. São Paulo: Ed. MALHEIROS, 2012, p. 525.

contribuintes a pagar tributos ou a suportar multas fiscais” (CARRAZA, ROQUE ANTÔNIO. **CURSO DE DIREITO CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO**. 28ª ed. São Paulo: Ed. MALHEIROS, 2012, p. 527-528).

Neste sentido:

TRIBUTÁRIO. LIBERAÇÃO DE MERCADORIAS IMPORTADAS. PENA DE PERDIMENTO. DECLARAÇÃO ERRÔNEA QUANTO À PROCEDÊNCIA DAS MERCADORIAS. ERRO SUSCETÍVEL DE REGULARIZAÇÃO. 1. Caso em que, por não constar nas DIs a correta procedência das mercadorias, a autoridade competente entendeu ter ocorrido infração consistente na "falsificação de característica essencial de mercadoria importada, capaz de dificultar a sua identificação", insuscetível de regularização. 2. Não há confundir errônea declaração de procedência com mercadorias falsas. Havendo divergência a respeito da correta identificação ou classificação das mercadorias importadas, deve ser concedido ao importador a possibilidade de regularizar essa situação, não podendo a autoridade fiscal, desde logo, decretar a pena de perdimento, porquanto, implicando aqueles atos interpretação da legislação aduaneira, não se pode exigir do empresário que conheça a adotada pelo Fisco. (TRF-4 - AG: 63640 PR 1999.04.01.063640-3, Relator: TÂNIA TEREZINHA CARDOSO ESCOBAR, Data de Julgamento: 18/11/1999, SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJ 02/02/2000 PÁGINA: 24).

Diante disto, é de fundamental importância identificar corretamente quais as atitudes configuradoras da fraude e simulação aduaneira, de forma a ilidir quaisquer irregularidades nas operações financeiras de comex, bem como a interposição fraudulenta de pessoas para fins de sonegação fiscal, o que se fará no tópico a seguir.

h) Da Simulação na Prática de Ilícitos Aduaneiros: responsabilidade objetiva, subjetiva, infração, sonegação e fraude fiscal.

A responsabilidade sempre vai ser de natureza objetiva. Seja pelos pagamentos dos impostos, ou mesmo em razão dos questionamentos em processos administrativos de eventuais sanções aduaneiras. Como exceção, existem casos de inversão de ônus da prova, pontualmente.

De início vale reportar-se a regra prevista no artigo 110 do CTN que prega o respeito aos institutos, conceitos, efeitos, formas e regras de Direito Privado. Eis sua redação:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

A importância deste artigo em relação ao ato simulatório justifica-se na medida em que o sistema tributário e aduaneiro adota o mesmo conceito de simulação, posta, estudada e legislada no Código Civil, especificamente, artigo 167 e 169.

Sob a vigência atual, inexistente a antiga divisão entre simulação absoluta ou maliciosa e a relativa ou inocente. Prevaleceu o entendimento de que o ato simulado deve ser banido das relações sociais, diante dos inúmeros prejuízos causados a todos interessados, inclusive, ao Fisco. Desta feita, a ineficácia total dos efeitos do ato simulatório tornou-se medida imperativa e, no entender deste trabalho, corretamente.

O ato simulado inexistente, motivo pelo qual não se convalesce pelo tempo, nos termos do artigo 169 do C.C., assim como não pode ser confirmado por lapsos temporais. Suas características centrais podem ser assim elencadas:

Discrepância entre a vontade convencionada pelas partes originárias, daquela manifestada em documento escrito;

Intenção de prejudicar terceiros, pessoas privadas ou públicas;

Objetivo de esconder a real situação de forma a fraudar a legislação pública.

Resta evidente, destarte, que o ato simulado não produz nenhum efeito, até porque ele inexistente quanto a sua substância, motivo pelo qual, importadores e exportadores que porventura se sujeitarem a esta prática, deverão responder civilmente e criminalmente.

O devido processo legal, tanto na órbita administrativa quanto judiciária se mostra de vital importância. No caso, tendo em vista a gravidade do fato e de suas consequências, há que se preservar amplo direito de defesa e, a partir daí, uma vez constatada e comprovada esta conduta maliciosa, que sejam aplicadas as sanções correspondentes.

O Regulamento Aduaneiro, através do artigo 673, conceitua a infração. Eis sua redação:

Constitui infração toda ação ou omissão, voluntária ou involuntária, que importe inobservância, por parte de pessoa física ou jurídica, de norma estabelecida ou disciplinada neste Decreto ou em ato administrativo de caráter normativo destinado a completá-lo (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 94, *caput*).

Discorrendo a respeito, PAULO CESAR ALVES ROCHA, entende que:

É muito comum a confusão entre indício de infração e infração propriamente dita. A primeira serve como orientação para apuração de uma possível infração. A segunda deve ser provada com elementos consistentes, não sendo cansativo lembrar que deve haver necessariamente um processo. Este processo deve seguir os preceitos do artigo quinto da Constituição Federal no tocante a existência de processo formal, do direito ao contraditório e ao direito de defesa. Deve ser cumprido também o item IV do art. 150 da Constituição Federal que proíbe a existência de penas de confisco, ou seja, a aplicação de pena de perdimento de mercadoria só pode ser aplicada a mercadoria abandonada, pois enquanto existir um sujeito passivo da obrigação tributária e este não abandonar a mercadoria, a Fiscalização deve aplicar penas pecuniárias” (ROCHA, Paulo Cesar Alves. **Regulamento Aduaneiro Anotado**. 14 ed. São Paulo: Aduaneiras, 2009, p. 666).

O Regulamento Aduaneiro não conceitua a diferença entre simulação, fraude e mera infração aduaneira no texto do artigo em comento. De todo modo, não foi por acaso a anterior menção ao artigo 110 do CTN. Uma vez respeitados os institutos de Direito Privado, os artigos 167 e sgs do Código Civil respondem a questão da simulação.

Em relação a infração aduaneira, o dispositivo 673 do R.A., mesmo que de forma genérica, estabelece os requisitos básicos para sua configuração. Resta abordar a temática da sonegação e da fraude aduaneira a fim de compreender o seu real significado, posto que também não é conceituada pelo R.A. Todavia, ditos conceitos mereceram atenção especial nos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

A diferença básica entre a infração e a fraude fiscal é notada que, na primeira, basta o não pagamento do tributo, independente de dolo, para fins de sua configuração, ao passo que, na segunda, a intenção de não pagar mediante artifícios simulados é essencial².

Dito isto, anota-se que a fraude aduaneira antecede a sonegação, posto que busca evitar ou retardar a realização do próprio fato impositivo, ao passo que na sonegação evita-se, dolosamente, o seu conhecimento por parte das autoridades fazendárias.

Persistindo dúvidas quanto a prática, perfilha-se do entendimento de que o auditor fiscal, necessitará interpretar a legislação de maneira favorável ao contribuinte, pois, assim o fazendo, nos moldes do art. 112 do CTN, estará lhe garantindo a ampla defesa e o contraditório e, após a devida comprovação de irregularidades, terá liberdade e segurança para aplicar as sanções e promover as representações às autoridades competentes.

As atividades de comércio exterior demandam extrema agilidade por parte de todos os envolvidos, especialmente no Brasil onde o custo das atividades envolvidas em operação de comex é um dos mais altos do mundo. As normas são inúmeras e, não raro, confusas e contraditórias entre elas e com outras leis e princípios.

Consequência desta realidade é a necessidade que o auditor fiscal tem de recorrer a uma margem de liberalidade na solução dos casos normatizados pelas Instruções Normativas ora abordadas, desde que previsto em lei³. E este recurso será pautado no seu poder discricionário que, nos dizeres de CARLUCI pode ser entendido como:

O poder discricionário tem como seu pressuposto uma lei que o plasma. Daí surge a possibilidade legal de avaliar, dentro de uma margem determinada no texto da lei, a oportunidade de soluções possíveis a fim de realizar a eficácia da lei. Avaliada a

²“Na infração tributária prevalece o elemento objetivo pelo que, basta o fato externo do não-pagamento tempestivo do tributo para que se tenha por configurada. Já, a fraude fiscal requer, para configurar-se subjetivamente, a intenção deliberada de lesar o Fisco, e objetivamente, a realização de expedientes enganosos cujo propósito é induzi-lo em erro, visando subtrair-se ao pagamento do tributo” (CARLUCI, José Lence. **Uma Introdução ao Direito Aduaneiro**. 2 ed. São Paulo: Aduaneiras, 2000, p. 220).

³ “Na discricionariedade administrativa existe, nos termos da norma de competência, uma pluralidade de decisões legítimas. Tanto faz, em princípio, acolher-se esta ou aquela diretriz desde que o caso concreto revele que ambas atendem ao interesse público....é a liberdade de escolher uma diante da pluralidade de opções legítimas” (PIRES, Luis Manuel Fonseca. **Controle judicial da discricionariedade administrativa: dos conceitos indeterminados às políticas públicas**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, 146).

oportunidade de todas, escolhe-se uma, que se constitui no ato discricionário, exercendo-se o poder discricionário”⁴.

Este Poder Discricionário pode ser ilustrado na capitulação que o auditor faz no ato de formalizar o Auto de Infração e o Lançamento (posto que pode entender tratar-se de interposição presumida ou comprovada).

Entende-se que fora deste contexto, o auditor estará vinculado no desempenho de seus atos, posto inexistir margem de liberdade de atuação. A propósito, por poder vinculado, tem-se que:

Sendo a competência sempre vinculada, pois cuida de estabelecer atribuições, estas atribuições, por sua vez, podem ou franquear a possibilidade de a Administração Pública optar por uma dentre duas ou mais opções igualmente legítimas, ou podem definir, previamente, uma única opção possível. No primeiro caso, trata-se da competência discricionária, no segundo, da competência vinculada”⁵.

Dito isto, conclui-se que a presunção da simulação das operações internas do recorrente NÃO devem se confundir com aquela prevista no § 2º do V do artigo 23 do Decreto 1455/1976, referente as operações DE COMÉRCIO EXTERIOR, sendo que as primeiras DEVEM ser COMPROVADAS.

Compulsando-se os autos, especialmente no período auditado entre 2019 a 2022, observam-se que o contribuinte apresentou contratos de câmbio, extratos bancários, livro razão, livro diário, balancetes, cópias de pedidos, boletos de pagamentos e, inclusive, Laudo Pericial assinado por perito judicial federal.

Neste momento, importante retomar as regras e parâmetros estabelecidos para comprovação da origem do capital, presentes no disposto nos incisos I e II do § 2º do Art. 81 da Lei 9430/1996, a saber:

Art. 81 da Lei nº 9.430/1996:

§ 2º Para fins do disposto no § 1º, a comprovação da origem de recursos provenientes do exterior dar-se-á mediante, cumulativamente:

I - prova do regular fechamento da operação de câmbio, inclusive com a identificação da instituição financeira no exterior encarregada da remessa dos recursos para o País;

II - identificação do remetente dos recursos, assim entendido como a pessoa física ou jurídica titular dos recursos remetidos.

Nunca é demais lembrar e reforçar que o objeto deste processo é a suposta prática de OPERAÇÃO DE IMPORTAÇÃO IRREGULAR. Não se julga, ao menos neste processo e respectivo Auto de Infração, as operações internas da empresa e suas eventuais irregularidades fiscais. Existe legislação específica para isso. Tratam-se de situações distintas.

E no campo dos pressupostos dos incisos I e II do § 2º do art. 81 acima referido, tem-se que o contribuinte demonstrou plenamente o fechamento das operações de câmbio e das

⁴ CARLUCI, José Lence. **Uma Introdução ao Sistema Aduaneiro**. São Paulo: Aduaneiras, 1996, p. 133.

⁵ PIRES, Luis Manuel Fonseca. **Controle judicial da discricionariedade administrativa: dos conceitos indeterminados às políticas públicas**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, 150.

partes envolvidas. Portanto, não há como acolher a tese de ausência de comprovação da origem e disponibilidade do capital envolvido.

Sendo assim, de rigor a procedência do presente Recurso Voluntário.

i) Do Recurso de Ofício:

No tocante ao Recurso de Ofício é preciso salientar que a matéria em apreço diz respeito a ilegitimidade passiva da empresa CAPITAL TRADE, posto ter sido utilizada como prestadora de serviços para fazer determinadas importações para a empresa KG COMÉRCIO DE BRINQUEDOS.

Trata-se de fato incontroverso na doutrina e na legislação a necessidade de se individualizar a conduta, supostamente contrária a lei, de determinada pessoa jurídica ou física para fins, até mesmo, do próprio enquadramento legal para fins de formalização do Auto de Infração ou lançamento tributário.

Quando ausente este pressuposto, não há como prosperar quaisquer processos administrativos em face do contribuinte. Neste sentido, de rigor manter a decisão de primeiro grau, motivo pelo qual nego provimento ao Recurso de Ofício.

3 Do Dispositivo.

Isto posto, conheço do recurso voluntário, rejeito a preliminar de nulidade e, no mérito, dou-lhe provimento para cancelar o lançamento promovido no Auto de Infração.

Em relação ao recurso de ofício, conheço e nego provimento.

(documento assinado digitalmente)

Mateus Soares Oliveira

Voto Vencedor

Conselheiro Márcio Robson Costa, Redator designado.

Tendo sido designado pelo Presidente para redigir o voto vencedor, no qual prevaleceu no julgamento, pela negativa de provimento ao Recurso Voluntário, reconhecendo que o processo fiscalizatório, corroborado pela decisão *a quo*, caminharam bem no sentido de clarear os fatos afim de se constatar a interposição na modalidade presumida, quanto a suposta prática de “operação de importação irregular”, essencialmente em razão da ausência do contribuinte em comprovar, a efetiva realização das vendas no mercado interno, sendo os

negócios jurídicos invocados por KG INTER considerados como negócios jurídicos nulos em razão da simulação nele contempladas, o que impactou diretamente na não comprovação da origem e disponibilidade do capital empregado, ora muito bem demonstrado em minúcias, no qual se pode extrair do Relatório Fiscal.

Vejamos a decisão deste colegiado que constou na Ata de Julgamento:

Decisão: Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencidos os conselheiros Mateus Soares de Oliveira (Relator) e Joana Maria de Oliveira Guimarães, que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Márcio Robson Costa.

Com todas as vênias ao ilustre Conselheiro-Relator Original deste processo, que reconheceu em seu voto que “*a fiscalização desenvolveu importante e profundo Relatório Fiscal com mais de 200 páginas*”, entretanto claramente buscou fazer um *distinguishing*, já em suas conclusões, quanto a capitulação (legislação específica), separando o que resultou no *modus operandi* referente as operações internas da empresa, da suposta prática de “operação de importação irregular”, no período auditado entre 2019 a 2022.

O ilustre Conselheiro-Relator, discorre em seu voto todo o conhecimento doutrinário acerca do tema, “interposição fraudulenta de terceiros”, com muita maestria, além de firmar sua posição, com parcimônia, em lastros probatórios que ao seu sentir, seriam balizadores para validar e dar um tom de segurança e garantia as operações, quer sejam: contratos de câmbio, extratos bancários, livro razão, livro diário, balancetes, cópias de pedidos, boletos de pagamentos e, inclusive, Laudo Pericial assinado por perito judicial federal.

Ocorre que a menção de tais documentos, em nada sensibilizou o colegiado que de forma contundente se filiou as minúcias retratadas no Relatório Fiscal, que não carece aqui maiores digressões, pois de uma simples leitura do seu teor, se pode aferir várias presunções e por vezes fatos reais não combatidos pela ora recorrente, que assim como buscou a fiscalização demonstrar, deveria enfrentar as mazelas apresentadas para o que foi alvo da capitulação da infração cometida. Dentre elas destaca-se:

Ou seja, nesse contexto, imprescindível era que KG INTER lograsse êxito em provar que as vendas documentadas em suas NF-e não eram negócios jurídicos simulados e sim negócios jurídicos existentes, pois seu lucro empresarial é a origem dos recursos que ela emprega em suas operações de importação.

Para não ficar apenas na citação genérica do Relatório Fiscal, destaco o excerto abaixo, que saltou os olhos dos julgadores que divergiram do posicionamento do ilustre Conselheiro-Relator:

Entre 01/01/2021 e 31/03/2021 KG INTER emitiu notas fiscais (NF-e) de vendas de mercadorias no total de R\$ 75.778.044,40, sendo que seus 9 (nove) principais compradores desse período foram destinatários de 78,91% de suas vendas, o que corresponde a receita bruta de venda (somatório do valor total das NF-e) de R\$ 59.797.492,71.

O quadro a seguir elenca os 9 principais “compradores” de KG INTER de 01/01/2021 a 31/03/2021. Estão destacados de laranja os compradores acerca dos quais não consta registro de operação financeira em conta de sua titularidade. Estão destacados de amarelo aqueles compradores cuja(s) pessoa(s) física(s) proprietária(s) e responsável(ies) expresse(em) sinais de hipossuficiência econômica. E estão destacados de vermelho os compradores que acumulam as duas situações anteriores.

Principais compradores de mercadorias de KG INTER 2021		Valor das NF (R\$)	% no valor total das NF
CNPJ	Nome		
32156723	DISTRIBUIDORA TEXTIL TZP MOURA LTDA	17.518.800,93	23,12
08929533	DISTRIBUIDORA LSNA LTDA	14.742.559,62	19,45
13876598	MATEUS DENOBIE MALHARIA EIRELI	5.032.065,02	6,64
35445355	JEAN VIEIRA DE PAULA MALHARIA EIRELI	4.999.493,64	6,60
40063104	CATHERINE LIMA BILE 43483198806	4.803.785,82	6,34
28841731	HIRA TRANDING IMPORTACAO E EXPORTACAO LTDA	4.280.837,90	5,65
40647170	EMERSON SILVA SALGADO 48818044800	3.254.853,96	4,30
40457185	KAIQUE OLIVEIRA DANTAS 49812197842	2.613.778,93	3,45
39893545	FABIANA ALVES DA SILVA 36596686809	2.551.316,89	3,37
		59.797.492,71	78,91

A análise detalhada dos principais compradores de KG INTER no ano de 2021 consta no ANEXO XII do TERMO DE INÍCIO DE FISCALIZAÇÃO Nº 0917900-2021-00218- 1/001 c/c Termo de Retenção de Mercadorias e Termo de Intimação Fiscal e sua leitura é imprescindível para compreensão dos fatos analisados no presente relatório.

De modo que a análise preliminar das vendas dos anos de 2019 a 2021 suscitou suspeita de falta de simulação nas operações de venda de mercadorias as quais corresponderiam a 75% de sua receita bruta do ano-calendário 2019, 86% de sua receita bruta do ano-calendário 2020 e 78% de sua receita bruta do 1º trimestre-calendário de 2021. Ou seja, suspeita acerca da validade dos negócios jurídicos apresentados como responsáveis pela origem dos recursos dos quais KG INTER disporia para custear toda e qualquer operação de importação na qual ela figurasse como a adquirente das mercadorias importadas, nas quais é dela a responsabilidade integral pelo custeio.

Olhando para esses dados, seria lógico afirmar que a decisão recorrida teria desconsiderado a capilaridade de cliente que a Recorrente tem, em prol da garantia plena de sua capacidade operacional? Estes percentuais se mostram frágeis para caracterizar ocultação de terceiros? Por certo que não! Pois no trabalho realizado pela fiscalização, outros tantos dados são reportados no Relatório Fiscal.

Dentre outros pontos ressaltados no Relatório Fiscal, soma-se o “fato de que diversos clientes de KG INTER, segundo informações prestadas pelas instituições financeiras nacionais através da e-Financeira, sequer tiveram movimentação financeira em conta bancária de sua titularidade e/ou de seus sócios/titulares”. Ora, o que não seria forçoso, minimamente presumir, o conveniente mecanismo de cobrança adotado pela KG INTER, via boletos, “os quais podem ser pagos com recursos provenientes de terceiros que não o “devedor” neles indicados”.

Não há nenhuma vedação em lei, quanto a prática do mecanismo de cobrança via boleto bancário, contudo, data máxima vênia, não há fragilidade nos argumentos levantados pela fiscalização para configurar uma suposta simulação, pelo contrário, tão pouco “os fins justificam os meios”, como busca defender a recorrente sobre sua boa-fé, posto que a tradição (pagamento e

entrega do produto) sempre foi realizada, em que pese tais pagamentos fiquem a margem de quem de fato importava.

Dentro desse contexto fático e com arrimo ao entendimento proferido pela maioria da turma, em observância a evolução das normas que disciplinaram o assunto ao longo do tempo, em estrita observância aos ditames legais, ancorando-se sobretudo em vastos argumentos bem fundamentados, que se pôde extrair do Relatório Fiscal, não há força probatória por parte da KG INTER, em desconstituir as faltas apontadas, essencialmente, ou melhor dizendo, “minimamente” por não dispor de uma estrutura de contingenciamento de riscos e *compliance*, haja vista se tratar de uma empresa de porte considerável.

Multa da Lei nº 11.488/2007, art.33

Por fim, registra-se que no caso da modalidade presumida, o importador ostensivo, responsável pela cessão do nome é submetido a sanção pecuniária prevista no artigo 33 da Lei nº 11.488/2007, como bem exposto pelo Conselheiro-Relator em seu voto condutor.

Nesse sentido, prevalecendo a interposição fraudulenta presumida devido à não comprovação da origem dos recursos empregados no comércio exterior, significa a cessão do nome a terceiros, que, conforme a norma legal citada, tem como penalidade uma multa de 10% do valor da mercadoria.

Portanto, irretocável os termos que pautaram a decisão *a quo*.

Conclusão

Diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa