MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

DOCUMENTO VALIDADO

PROCESSO	**12466.720306/2021-21**
ACÓRDÃO	3002-004.262 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	30 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	UNIROUPAS UNIAO INDUSTRIAL DE ROUPAS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Importação - II

Período de apuração: 17/07/2019 a 14/11/2019

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS POR OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE. SIMULAÇÃO COMPROVADA POR CONJUNTO INDICIÁRIO HARMÔNICO. PROVA INDICIÁRIA E ADMISSIBILIDADE.

No processo administrativo fiscal, a demonstração de fraude ou simulação não se restringe à existência de provas diretas, sendo plenamente legítimo o uso de indícios e presunções. Se estes elementos, quando analisados em conjunto, se mostrarem convergentes, harmônicos e apontarem para a materialidade do ilícito, consideram-se suficientes para sustentar o lançamento fiscal.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares, e, no mérito, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os conselheiros Neiva Aparecida Baylon (relatora), Adriano Monte Pessoa e Gisela Pimenta Gadelha, que lhe deram provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Renata Casorla Mascareñas.

Assinado Digitalmente

Neiva Aparecida Baylon – Relator

Assinado Digitalmente

Renata Casorla Mascareñas – Redatora Designada

Assinado Digitalmente

Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Adriano Monte Pessoa, Gisela Pimenta Gadelha, Jose de Assis Ferraz Neto (substituto[a] integral), Neiva Aparecida Baylon, Renata Casorla Mascareñas, Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha (Presidente).

RELATÓRIO

Conselheiro **Neiva Aparecida Baylon**, Relator

Para fins de economia processual adoto o relatório da decisão recorrida a fim de elucidar os fatos que motivaram a autuação, vejamos:

> O presente processo versa sobre auto de infração lavrado às fls. 2/73, para exigência de multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias importadas, no montante de R$ 2.137.140,78, em razão da suposta ocultação do sujeito passivo, mediante fraude ou simulação, inclusive por interposição fraudulenta de terceiros, infração prevista no art. 23, inciso V, § 3º, do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, com a redação dada pelo art. 41 da Lei nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010.
>
> Consoante o Termo de Verificação Fiscal (fls. 6/73), a fiscalização apurou que a empresa UNIROUPAS UNIÃO INDUSTRIAL DE ROUPAS LTDA., CNPJ nº 28.431.450/0001-58 (doravante UNIROUPAS), figurou como real adquirente nas Declarações de Importação registradas pelos importadores ICARO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA. e ELLO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO EIRELI, relativas a importações de vestuários e tecidos procedentes da China. Após procedimento fiscal, concluiu a autoridade que as operações teriam sido realizadas no interesse de terceiros ocultos, tendo sido identificado, a partir de um conjunto de indícios, que a real beneficiária de parte das mercadorias seria a empresa DAZHUANG JIN, CNPJ nº 14.739.903/0001-01.
>
> A fiscalização consignou que tanto as operações de compra no exterior quanto as de venda no mercado interno teriam sido realizadas mediante operações simuladas, com ocultação do verdadeiro adquirente. As intimações, solicitações de documentos e respostas ocorreram por meio do dossiê digital nº 13031.042646/2021-81, tendo sido realizadas, ainda, diligências junto aos demais intervenientes das operações de comércio exterior.
>
> A análise das notas fiscais de entrada e saída demonstrou que as mercadorias importadas foram revendidas poucos dias após a sua entrada, sem formação de estoque, sendo a totalidade da carga destinada imediatamente aos clientes,

DOCUMENTO VALIDADO

circunstância que, segundo a fiscalização, indicaria interposição fraudulenta. Ademais, as notas fiscais de saída teriam sido emitidas na mesma data ou em datas muito próximas para clientes vinculados a uma mesma operação de importação.

No tocante às negociações com o fornecedor estrangeiro, a UNIROUPAS não apresentou documentos que comprovassem tratativas comerciais, contratos adequadamente formalizados, comunicações escritas ou pedidos de compra. Também não comprovou a realização de procedimentos relacionados à venda das mercadorias no mercado interno, limitando-se a alegar inexistência de obrigação legal de guarda de tais documentos.

Quanto à logística, a fiscalização observou que, embora a UNIROUPAS tenha informado operar com galpão próprio no Espírito Santo, nenhuma das mercadorias foi desembaraçada ou destinada a tal local, tendo ingressado no país, majoritariamente, pelo porto de Itaguaí/RJ e sido entregue diretamente a clientes localizados no Estado de São Paulo. Diante da ausência de esclarecimentos satisfatórios, concluiu-se que a UNIROUPAS não participou efetivamente da logística de distribuição das mercadorias.

No que se refere aos fluxos financeiros, a autoridade fiscal constatou que os clientes da UNIROUPAS transferiram recursos para sua conta bancária, supostamente como pagamento de vendas anteriores, mas em valores e datas compatíveis com o pagamento dos tributos incidentes no registro das Declarações de Importação. Também foi identificado que parte significativa das notas fiscais de venda não teria sido integralmente quitada, com registros contábeis que, segundo a fiscalização, não refletiriam a realidade dos fatos, simulando liquidações inexistentes.

Apuraram-se, ainda, irregularidades nos pagamentos ao fornecedor estrangeiro, tais como ausência de pagamento em diversas importações, remessas de recursos a países e empresas diversas do contratado, contratos de câmbio sem vínculo com as respectivas Declarações de Importação e divergências de valores. Concluiu a fiscalização que os pagamentos teriam sido realizados por terceiros ocultos.

Foi também registrado o fracionamento de pagamentos por meio de boletos de cobrança em valores inferiores a R$ 10.000,00, com indícios de utilização de recursos em espécie, prática que, segundo a autoridade fiscal, visaria simular pagamentos por vendas internas, quando, na realidade, se trataria de adiantamentos de recursos para custeio das importações.

Adicionalmente, verificou-se ausência de comunicações formais entre a UNIROUPAS e os demais intervenientes das operações, bem como a participação de pessoas sem vínculo formal com as importações. Durante a conferência física de determinadas Declarações de Importação, constatou-se que parte das mercadorias já ingressou no país etiquetada com marcas vinculadas à empresa DAZHUANG JIN, reforçando, no entendimento fiscal, a tese de ocultação do real adquirente.

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> Diante desses elementos, a fiscalização concluiu que a UNIROUPAS atuou como interposta pessoa em favor da DAZHUANG JIN, a qual não possuía habilitação para operar no comércio exterior, aplicando-se a penalidade prevista no art. 23, inciso V, § 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976. A DAZHUANG JIN foi apontada como responsável solidária, com fundamento no art. 95, inciso I, do Decreto-Lei nº 37/1966, e no art. 124 do Código Tributário Nacional.
>
> Devidamente cientificada, a UNIROUPAS apresentou impugnação tempestiva, na qual sustenta, em síntese, a nulidade do auto de infração por ausência de provas suficientes, afirmando que a autuação se baseia em meros indícios e interpretações subjetivas. Defende a licitude de suas operações comerciais, a inexistência de obrigação de guarda dos documentos exigidos, a regularidade dos fluxos financeiros e contábeis, bem como a ausência de dolo, fraude ou prejuízo ao Erário. Requer, ao final, o reconhecimento da nulidade do auto de infração e, no mérito, sua total improcedência.
>
> Também devidamente cientificada, a empresa DAZHUANG JIN apresentou impugnação tempestiva, arguindo, preliminarmente, nulidade do lançamento por ausência de intimação no curso do procedimento fiscal. No mérito, sustenta que adquiriu as mercadorias no mercado interno, inexistindo vínculo com as importações questionadas, e que não restou comprovada qualquer conduta fraudulenta apta a ensejar sua responsabilização solidária. Requer, ao final, a nulidade do auto de infração ou, subsidiariamente, o afastamento da penalidade aplicada.

A Impugnação foi julgada improcedente, tendo sido proferido o Acórdão, assim ementado:

> DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. MERCADORIA REVENDIDA. MULTA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO DA MERCADORIA. Considera-se dano ao Erário a ocultação do real responsável pela operação de importação, infração punível com a pena de perdimento, que é substituída por multa equivalente ao valor aduaneiro, caso as mercadorias tenham sido revendidas.

A Recorrente, em seu Recurso Voluntário, alega, em síntese, os seguintes pontos:

- Nulidade por vício material: a fiscalização baseou-se apenas em indícios e presunções, sem prova cabal da fraude.

- Ônus da prova: cabe ao fisco provar a interposição fraudulenta (Art. 373 CPC).

- Inaplicabilidade da presunção do §2º do art. 23 do DL 1.455/76, pois não houve falta de comprovação de origem/disponibilidade de recursos.

- Mérito: rebate os indícios (giro de estoque é característica do negócio; entrega direta é logística comum; pagamentos são regulares).

- Pedido: provimento do recurso para anular o auto de infração.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, portanto deve ser admitido.

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por UNIROUPAS UNIÃO INDUSTRIAL DE ROUPAS LTDA. contra o Acórdão nº 109-020.602 da 11ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ09), que manteve o Auto de Infração lavrado para exigência de multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias importadas, no montante de R$ 2.137.140,78, em razão da suposta ocultação de sujeito passivo, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros, infração prevista no art. 23, inciso V, § 3º do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976.

A fiscalização aduaneira imputou à Recorrente a prática de interposição fraudulenta, fundamentada em um conjunto de indícios, tais como alto giro de estoque, ausência de comprovação de negociações com o fornecedor estrangeiro, logística de entrega direta aos clientes e movimentação financeira atípica.

1. DA NULIDADE POR VÍCIO MATERIAL E DO ÔNUS DA PROVA

A Recorrente argui a nulidade do Auto de Infração por vício material, sustentando que a fiscalização se baseou em meros indícios e presunções, sem a devida comprovação da interposição fraudulenta. Alega que o ônus da prova de tal interposição recai sobre o Fisco, conforme o Art. 373 do Código de Processo Civil (CPC), aplicado subsidiariamente ao processo administrativo fiscal.

Conforme o entendimento consolidado no CARF, a caracterização da interposição fraudulenta de terceiros, prevista no Art. 23, V, do Decreto-Lei nº 1.455/76, exige a comprovação inequívoca da ocultação do real adquirente. Embora indícios possam ser considerados, a presunção de fraude não pode ser absoluta, devendo ser corroborada por provas robustas que demonstrem a efetiva participação do interposto na operação com o intuito de fraudar o Fisco.

No presente caso, a fiscalização apontou diversos indícios, tais como alto giro de estoque, ausência de comprovação de negociações com fornecedores estrangeiros, entrega direta de mercadorias a clientes e supostos adiantamentos de recursos financeiros. Contudo, a análise da suficiência desses indícios para configurar a interposição fraudulenta deve ser feita com cautela, considerando a necessidade de prova cabal por parte da autoridade fiscal.

A jurisprudência do CARF tem se posicionado no sentido de que a presunção de ocultação do sujeito passivo, prevista no § 2º do Art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76, somente se aplica quando o real adquirente não comprova a origem, disponibilidade e efetiva transferência

DOCUMENTO VALIDADO

dos recursos empregados na operação. No entanto, a Recorrente alega ter comprovado a regularidade de seus pagamentos e a natureza de suas operações, o que demandaria uma análise aprofundada dos documentos comprobatórios apresentados.

2. DO MÉRITO DA INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA

No mérito, a Recorrente contesta os indícios apresentados pela fiscalização, argumentando que o alto giro de estoque é uma característica de seu modelo de negócio e que a entrega direta de mercadorias aos clientes é uma prática logística comum no setor. Quanto aos supostos adiantamentos e fracionamento de recebimentos, a defesa sustenta a regularidade e a comprovação de tais transações.

É fundamental examinar se os elementos apresentados pela fiscalização, em conjunto, são suficientes para descaracterizar a boa-fé da Recorrente e comprovar a fraude. A mera existência de indícios, sem a demonstração de um nexo causal claro e irrefutável com a intenção de ocultar o real adquirente, pode não ser suficiente para sustentar a autuação.

A análise das Declarações de Importação (DIs) e das planilhas de entrada e saída de mercadorias (Anexo 1 e Anexo 2) é crucial para verificar a consistência das alegações da fiscalização e da defesa. É necessário confrontar os dados apresentados com os argumentos da Recorrente para determinar se as operações de importação foram, de fato, realizadas com interposição fraudulenta.

3. DA APLICABILIDADE DA MULTA

A multa de 100% aplicada pela fiscalização, com base no Art. 23, V, § 3º do Decreto-Lei nº 1.455/76, é uma penalidade severa que pressupõe a comprovação da interposição fraudulenta. Caso se conclua pela ausência de prova cabal da fraude, a multa deverá ser afastada ou, no mínimo, revista, considerando os princípios da razoabilidade e proporcionalidade.

É importante ressaltar que a aplicação de penalidades deve estar sempre pautada na legalidade e na existência de provas concretas que justifiquem a sanção. A ausência de elementos probatórios suficientes para configurar a interposição fraudulenta pode levar à desconstituição total ou parcial do crédito tributário.

Diante do exposto, a análise deve se concentrar na robustez das provas apresentadas pela fiscalização em face dos argumentos e documentos acostados pela Recorrente, a fim de determinar se houve, de fato, a ocultação do sujeito passivo nas operações de importação.

CONCLUSÃO

Diante de todo o exposto, e considerando a análise pormenorizada dos autos, verifica-se que a fiscalização não logrou êxito em comprovar, de forma inequívoca, a ocorrência da interposição fraudulenta de terceiros. Embora tenham sido apresentados indícios, estes não se mostraram suficientes para descaracterizar a boa-fé da Recorrente e afastar as justificativas apresentadas em seu Recurso Voluntário.

DOCUMENTO VALIDADO

A presunção de ocultação do sujeito passivo, nos termos do § 2º do Art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76, não se aplica de forma automática, exigindo a demonstração de que o real adquirente não comprovou a origem, disponibilidade e efetiva transferência dos recursos. No presente caso, a Recorrente apresentou elementos que questionam a solidez dos indícios apontados, como a natureza de seu negócio e as práticas logísticas e financeiras adotadas.

Assim, em observância aos princípios do devido processo legal, da ampla defesa e da segurança jurídica, e considerando que o ônus da prova da interposição fraudulenta recai sobre o Fisco, entende-se que não há elementos suficientes para manter a autuação.

Diante do exposto, voto por rejeitar as preliminares e, no mérito, por dar provimento ao Recurso Voluntário, para anular o Auto de Infração.

Assinado Digitalmente

Neiva Aparecida Baylon

VOTO VENCEDOR

Renata Casorla Mascareñas, redatora designada

Peço vênia à ilustre Relatora para divergir quanto ao mérito, por entender que os elementos constantes nos autos convergem para a manutenção integral da decisão recorrida. A meu juízo, o julgado proferido pela instância inferior analisou com o necessário rigor as minúcias fáticas deste processo, enfrentando com densidade técnica os argumentos apresentados pelas impugnantes e conferindo o correto enquadramento jurídico à infração apurada.

Diante da higidez técnica daquela decisão, adoto seus fundamentos como razões do voto divergente, técnica esta expressamente amparada pelo ordenamento jurídico, em especial pelos seguintes dispositivos:

> ***Lei nº 9.784/1999, art. 50, § 1º***
>
> Permite que a motivação de atos administrativos consista na declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres ou decisões.
>
> ***Decreto nº 9.830/2019, art. 2º, § 3º***
>
> Estabelece que a motivação pode ser suprida pela justificativa que acompanha a proposta de decisão, sendo desnecessária a repetição de argumentos já expostos.
>
> ***RICARF, art. 114, § 12, inciso I***
>
> Autoriza explicitamente que a fundamentação do acórdão seja atendida mediante a declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida.

DOCUMENTO VALIDADO

Compulsando o voto condutor, observo que não foram destacados elementos fáticos ou jurídicos inéditos capazes de demover as conclusões alcançadas na instância de origem. Assim, diante da ausência de novos elementos aptos a reformar o entendimento anterior, manifesto meu voto pela preservação do julgado de piso, cujos fundamentos incorporo à presente divergência e transcrevo abaixo, *verbis*:

> "(...) O litígio versa sobre a ocultação do sujeito passivo, mediante fraude ou simulação, infração considerada como dano ao Erário, capitulada no art. 23, inciso V, do Decreto-lei n° 1.455, de 1976, que assim dispõe (grifei):
>
> *Art 23. Consideram-se **dano ao Erário** as infrações relativas às mercadorias:*
>
> *(...)*
>
> *V - estrangeiras ou nacionais, na **importação** ou na exportação, na hipótese de **ocultação do sujeito passivo, do real** vendedor, **comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação**, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)*
>
> *(...)*
>
> *§ 1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)*
>
> *(...)*
>
> *§ 3º As infrações previstas no caput serão punidas com **multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação**, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, observados o rito e as competências estabelecidos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010)*
>
> A pena prevista para essa infração é o perdimento das mercadorias importadas, porém, em razão de as mercadorias importadas terem sido revendidas, a fiscalização lavrou auto de infração para exigência de multa equivalente ao valor aduaneiro.
>
> Preliminarmente, em face dos argumentos apresentados, é preciso esclarecer que, como se depreende do Termo de Verificação Fiscal, às fls. 6/73, a autuação não está centrada na hipótese de "não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados", prevista no § 2º do art. 23 do Decreto-lei n° 1.455, de 1976, mas sim na hipótese de **ocultação do sujeito passivo, que seria o real comprador ou responsável pela operação, mediante simulação**.
>
> Desta forma, não modifica a essência da autuação a hipótese de UNIROUPAS possuir ou não recursos financeiros suficientes para as importações, o que não foi considerado pela autoridade fiscal. Repiso que o lançamento não está fundado na

DOCUMENTO VALIDADO

interposição fraudulenta presumida, mas na constatação de que UNIROUPAS ocultou, mediante simulação, a empresa DAZHUANG JIN.

Em sua defesa, UNIROUPAS aduz inicialmente que a autuação é imotivada, lastreada em indícios, com substrato probatório insuficiente à autuação, o que implicaria a nulidade do auto de infração. No entanto, esta alegação não procede. O fato de a interessada discordar dos fundamentos da autuação não se confunde com a hipótese de ausência de motivação. No Termo de Verificação Fiscal, às fls. 6/73, a autoridade fiscal apresenta, de forma detalhada e minuciosa, os fatos, atos normativos, leis e regulamentação conexa ao tema central da infração em apreço. Reproduz ao longo do texto cópias de documentos e tabelas que permitem aferir com precisão o contexto das informações relacionadas e agrega uma série de planilhas (Anexos 2, 3 e 4) com a compilação de dados extraídos do Siscomex e Sped. Além destes documentos serem diretamente relacionados à UNIROUPAS, as respostas às intimações constam no dossiê digital de comunicação com a contribuinte n° 13031.042646/2021-81, sendo desprovido de razoabilidade alegar, no âmbito do presente processo administrativo, qualquer prejuízo advindo da ausência de cópia das notas fiscais, lançamentos contábeis ou DI, quando estes documentos foram emitidos pela própria interessada. Destaco ainda que a impugnante não alega que as transcrições dos dados estão equivocadas ou que apresentam informação errônea. Neste sentido, noto que a impugnante não apresentou qualquer alegação com força suficiente para desqualificar qualquer um dos dados extraídos dos documentos indicados na autuação e compilados nas planilhas anexadas aos autos. O que a impugnante UNIROUPAS pretende é discutir o mérito do auto de infração, especialmente a instrução probatória.

Por sua vez, DAZHUANG JIN aduz que a autuação seria nula em razão de não ter sido intimada no curso do procedimento de fiscalização. No entanto, razão não lhe assiste. Cumpre esclarecer que o procedimento de fiscalização teve início com o direcionamento do procedimento para a empresa UNIROUPAS já que esta era, formalmente, a pessoa indicada como real adquirente das mercadorias nas DI. Contudo, como visto no Termo de Verificação Fiscal, às fls. 6/73, a fiscalização constatou que havia ocultação de terceiros.

Ressalto que o Decreto n° 70.235, de 6 de março de 1972, define que o início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade dos demais envolvidos nas infrações verificadas, não havendo que se ventilar a nulidade da autuação como pretendido (grifei):

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

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;

III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

DOCUMENTO VALIDADO

§ 1° O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a ***dos demais envolvidos nas infrações verificadas****.*

(...)

Neste sentido, no decorrer do procedimento, constatado que outras empresas estavam envolvidas na importação examinada, seja como provedor de recursos, interposta pessoa, importadora de direito, adquirente ou interveniente, a ação fiscal pode alcançar tais responsáveis em ato de revisão aduaneira, nos termos do art. 638 do Regulamento Aduaneiro[1].

Os demais autuados, que não a UNIROUPAS, foram alcançados pelo procedimento fiscal em razão de fatos conexos à fiscalização direta daquela empresa.

Ademais, a Súmula Carf n° 162 determina que: *"O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento."* (Vinculante, conforme Portaria ME n° 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Desta forma, não há como acolher o protesto das impugnantes pela nulidade do auto de infração, pelo que, **rejeito a preliminar de nulidade**.

No mérito, no que concerne à alegada insuficiência probatória, apresento aspectos relevantes relativos ao ônus da prova no processo administrativo fiscal, à luz da legislação de regência.

De certo que a presunção de legitimidade dos atos administrativos não serve como meio de supressão de lacunas probatórias. Este entendimento, antes de ser resultado de qualquer formulação doutrinária ou jurisprudencial, nasce diretamente da lei, posto que, como se depreende da parte final do *caput* do art. 9º do Decreto n° 70.235, de 1972, os autos de infração e notificações de lançamento *"deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito".*

As ações fiscais, por estarem submetidas ao princípio inquisitivo, circunstância, por vezes, indispensável aos procedimentos de caráter investigativo, podem até ser conduzidas unilateralmente por parte da autoridade fiscal; entretanto, os resultados desta conduta unilateral devem ficar devidamente consubstanciados por provas, nos termos do direito, sob pena de, em assim não sendo, restar comprometida a possibilidade concreta e assegurada pela Constituição Federal no inciso LV do art. 5º de o contribuinte, na fase litigiosa do procedimento fiscal, contraditar os argumentos e meios utilizados pela fiscalização para embasar o lançamento.

[1] Decreto n° 6.759, 5 de fevereiro de 2009.

DOCUMENTO VALIDADO

No âmbito do Código do Processo Civil[2] (CPC), encontra-se importante preceito que define uma regra fundamental para a compreensão do sistema adotado pelo legislador nacional:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

(...)

Tal dispositivo é a tradução do princípio de que o ônus da prova cabe a quem dela se aproveita. E esta formulação também foi, com as devidas adaptações, trazida para o processo administrativo fiscal, posto que a obrigação de provar está expressamente atribuída tanto ao autor do procedimento, a autoridade fiscal, consoante o art. 9º do Decreto n° 70.235, de 1972, quanto ao contribuinte que contesta o lançamento, nos termos do art. 16, inciso III deste diploma legal.

Por outro lado, vale lembrar que o direito processual brasileiro adotou, em termos de prova, um sistema bastante aberto, fundado em poucas restrições à atividade probatória. Assim é que o art. 369 do CPC assim dispõe (grifei):

*Art. 369. As partes têm o direito de empregar **todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos**, ainda que não especificados neste Código, **para provar a verdade dos fatos** em que se funda o pedido ou a defesa e influir eficazmente na convicção do juiz.*

Assim, excetuado o uso das provas ilícitas, vedado pelo inciso LVI do art. 5º da Constituição Federal, pode-se provar qualquer situação de fato por qualquer via, ou seja, pode-se demonstrar a veracidade de uma dada assertiva tanto por meio de **provas diretas** (por exemplo, um documento que, por si só, ateste a verdade dos fatos), quanto por meio de **provas indiretas** (indícios, presunções, etc.). Esta ampla abertura à produção de provas homenageia o princípio do livre convencimento do julgador, insculpido no art. 29 do Decreto n° 70.235, de 1972 (grifei): *"Na apreciação da prova, **a autoridade julgadora formará livremente sua convicção**, podendo determinar as diligências que entender necessárias"*.

De fato, no âmbito do processo administrativo fiscal, permite-se a prova por todos os meios de prova em direito admitidos, inclusive a presunção *hominis* (presunção simples), desde que corroborada por indícios convergentes. Em suma, na busca pela verdade material, que é um princípio do processo administrativo fiscal, a comprovação de uma dada situação fática pode ser feita, em regra, por uma de duas vias: ou por uma prova direta, concludente por si só, ou por um conjunto de elementos/indícios que, se isoladamente pouco podem atestar, agrupados têm o condão de estabelecer a certeza daquela matéria de fato. Em sede de processo administrativo, não há hierarquização dos meios de prova, sendo perfeitamente

[2] Lei n° 13.105, de 16 de março de 2015.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

regular a formação da convicção a partir do cotejamento de subsídios de variada ordem. É a consagração da prova indiciária, de largo uso no Direito, mormente em se tratando de simulação e fraude.

Por bem esclarecer o uso dos indícios como provas, transcrevo Ferragut[3]:

Indício é todo vestígio, indicação, sinal, circunstância e fato conhecido apto a nos levar, por meio de raciocínio indutivo, ao conhecimento de outro fato, não conhecido diretamente. É, segundo Pontes de Miranda, "o fato ou parte do fato certo, que se liga a outro fato que se tem de provar, ou a fato que, provado, dá ao indício valor relevante na convicção do juiz, como homem".

(...)

Quando tratamos de presunções, referimo-nos à prova indiciária, espécie de prova indireta que visa demonstrar, a partir da comprovação da ocorrência de fatos secundários, indiciários, a existência do fato principal. Para que ela exista, faz-se necessária a presença de indícios, a combinação deles, a realização de inferências indiciárias e, finalmente, a conclusão dessas inferências.

No caso concreto, noto que a autoridade fiscal carreou aos autos elementos que demonstram, de forma insofismável, um *modus operandi* de prática de ocultação do real adquirente, mediante simulação nas operações de importação declaradas, e que não representam os negócios efetivamente praticados entre as empresas formalmente intervenientes.

Ainda que parte dos referidos elementos apresentem caráter de prova indireta, evidente era a necessidade de que as impugnantes, ao contraditar, demonstrasse de forma inequívoca a inexistência da prática de ocultação com interposição fraudulenta nas operações de comércio exterior em análise, isto por meio das razões e provas apresentadas. No entanto, a autuada UNIROUPAS não carreou aos autos quaisquer documentos ou elementos de prova aptos a sustentar suas alegações. Já a solidária DAZHUANG JIN juntou aos autos notas fiscais e comprovantes de pagamentos, sem demonstrar a relação entre estes documentos, tampouco a pertinência aos fatos apurados pela fiscalização.

Caberia às impugnantes demonstrar que os dados das planilhas e de outros documentos acostados aos autos não condizem com a realidade dos fatos, vez que a imensa maioria dos materiais decorrem de intimações e diligências realizadas junto à própria autuada e intervenientes, e contém informações coerentes com os fundamentos adotados pela fiscalização. Analisados como um todo refletem um *modus operandi* consistente da conduta desenvolvida no trato das operações de comércio exterior, como se observa mais adiante.

Por ocasião dos registros das DI no Siscomex, UNIROUPAS foi declarada pelo importador como a real adquirente das mercadorias, isto é, que as operações de importação estavam sendo realizadas por sua conta e ordem e com seus próprios

[3] FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2009. p. 136.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

recursos (ainda que o pagamento do fornecedor venha a ser realizado pelo importador), como prevê a Instrução Normativa RFB n° 1.861, de 27 de dezembro de 2018 (grifei):

*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.*

*§ 1º Considera-se **adquirente de mercadoria** de procedência estrangeira importada por sua conta e ordem a pessoa, física ou jurídica, **que realiza transação comercial de compra e venda da mercadoria no exterior, em seu nome e com recursos próprios**, e contrata o importador por conta e ordem referido no caput para promover o despacho aduaneiro de importação.*

(...)

Com vistas a ratificar que as operações de importação em apreço teriam sido realizadas em conformidade com o estabelecido na norma de regência, a autoridade procurou no curso do procedimento fiscal, esclarecer junto à própria adquirente indicada nas DI, ora autuada, UNIROUPAS, os detalhes de cada uma das transações comerciais realizadas, oportunizando à interessada que apresentasse os documentos aptos a ratificarem que de fato era a real adquirente. Contudo, em razão da omissão ou das mais diversas respostas evasivas, o que se observou foi verdadeiro desperdício por parte da UNIROUPAS da oportunidade de demonstrar para a fiscalização que as operações teriam sido realizadas em acordo com o que preconiza a norma.

Neste ponto, destaco o disposto nos arts. 18, 19 e 21 do Regulamento Aduaneiro, com os grifos que destaquei:

*Art. 18. O importador, o exportador ou **o adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem** têm a obrigação de manter, em boa guarda e ordem, **os documentos relativos às transações que realizarem**, pelo prazo decadencial estabelecido na legislação tributária a que estão submetidos, e de **apresentá-los à fiscalização** aduaneira quando exigidos:*

*§ 1º Os **documentos** de que trata o caput **compreendem** os documentos de instrução das declarações aduaneiras, **a correspondência comercial, incluídos os documentos de negociação e cotação de preços, os instrumentos de contrato comercial, financeiro e cambial, de transporte e seguro das mercadorias, os registros contábeis e os correspondentes documentos fiscais**, bem como outros que a Secretaria da Receita Federal do Brasil venha a exigir em ato normativo.*

*§ 2º **Nas hipóteses** de incêndio, furto, roubo, extravio ou qualquer outro sinistro que provoque a perda **ou deterioração dos documentos** a que se refere o caput, deverá ser feita comunicação, por escrito, no prazo de quarenta e oito horas do sinistro, à unidade de fiscalização aduaneira da Secretaria da Receita Federal do Brasil que jurisdicione o domicílio matriz do sujeito passivo, instruída com os*

DOCUMENTO VALIDADO

documentos que comprovem o registro da ocorrência junto à autoridade competente para apurar o fato.

(...)

*Art. 19. **As pessoas** físicas ou jurídicas **exibirão aos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil**, sempre que exigidos, as mercadorias, livros das escritas fiscal e geral, **documentos mantidos em arquivos magnéticos ou assemelhados, e todos os documentos, em uso ou já arquivados, que forem julgados necessários à fiscalização**, e lhes franquearão os seus estabelecimentos, depósitos e dependências, bem assim veículos, cofres e outros móveis, a qualquer hora do dia, ou da noite, se à noite os estabelecimentos estiverem funcionando.*

(...)

*Art. 21. **Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar** mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis de efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes, industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los.*

Ao contrário do alegado pela UNIROUPAS, todos os documentos relativos às transações comerciais relacionados as mercadorias importadas (tanto da transação com o fornecedor estrangeiro, quanto com os seus clientes – aquisição e revenda) devem ser apresentados à autoridade, em especial a correspondência comercial, incluídos os documentos de negociação e cotação de preços, os instrumentos de contrato comercial, financeiro e cambial, de transporte e seguro das mercadorias. Nos termos do art. 21 acima citado, não têm aplicação qualquer disposição legal excludente ou limitativa do direito de examinar os documentos, arquivos, papéis de efeitos comerciais, portanto o caso não se tratava de direito acobertado por sigilo comercial da impugnante, já que nos termos do art. 18 se trata de documentos de guarda obrigatória. Ademais, o sigilo fiscal é requisito essencial e sempre deve ser preservado pela autoridade, na medida em que existem normas que regulam a matéria e permitem punir o eventual desvio de conduta.

Vejamos o Termo de Intimação n° 2021-002, às fls. 115/116 (grifei):

(...)

6. Apresentar as cópias das comunicações escritas referentes as negociações com o fornecedor estrangeiro antes do encaminhamento do pedido de compra, contendo o dia, mês e ano em que ocorreram, em relação as mercadorias das Declarações de Importação identificadas no Anexo I;

7. Apresentar os pedidos de compra aos fornecedores estrangeiros e a cópia do e-mail ou outro meio utilizado para o encaminhamento desses pedidos, contendo o dia, mês e ano em que ocorreram, em relação as mercadorias das Declarações de Importação identificadas no Anexo I;

DOCUMENTO VALIDADO

8. Apresentar as cópias das comunicações escritas referentes as negociações com os clientes da Uniroupas no país antes da conclusão da venda, contendo o dia, mês e ano em que ocorreram, em relação as mercadorias das Declarações de Importação identificadas no Anexo I;

9. Informar para cada um dos clientes da Uniroupas o nome da pessoa física responsável pelas transações comerciais realizadas, com indicação do respectivo telefone e endereço eletrônico, em relação as mercadorias das Declarações de Importação identificadas no Anexo I;

10. Apresentar os pedidos para compra das mercadorias da Uniroupas enviados pelos clientes e a cópia do e-mail com o recebimento desses pedidos, contendo o dia, mês e ano em que ocorreram, em relação as Declarações de Importação identificadas no Anexo I;

11. Apresentar as cópias dos e-mails ou outro meio utilizado para o encaminhamento dos boletos de cobrança aos seus clientes, em relação as mercadorias importadas através das Declarações de Importação identificadas no Anexo I;

(...)

Embora UNIROUPAS alegue não entender quais documentos a autoridade desejava obter ou que tais documentos não seriam de guarda obrigatória, o fato é que os termos da intimação são claros, e a guarda destes documentos (correspondência comercial e documentos de negociação), ao contrário do alegado, é de guarda obrigatória, conforme art. 18 do Regulamento Aduaneiro. Observo ainda que eventual perda por deterioração deveria ter sido comunicada por escrito, como determinado no §2º deste dispositivo normativo.

Não bastasse o desperdício da oportunidade de comprovar a regularidade das operações de importação no curso do procedimento fiscal, novamente, agora por ocasião da apresentação da peça de defesa UNIROUPAS deixa de apresentar os documentos que poderiam dar substância à tese de que não houve a ocultação do real interessado na operação de importação, DAZHUANG JIN.

Permanece um vácuo: não existem correspondências comerciais, ordens de compra, identificação do representante do fornecedor, nada. Tal circunstância, de fato leva a crer que UNIROUPAS desconhece totalmente o fornecedor, já que inexistem provas de que foi a responsável, direta ou indiretamente, pela aquisição das mercadorias junto ao fornecedor no exterior.

Portanto, ainda que tenha sido constatado o adiantamento de recursos em parcela das operações realizadas e o uso de "espécie" de conta corrente entre as empresas autuadas para viabilizar o repasse de recursos para concretizar as operações de importação mediante engenhosa estrutura de emissão de "boletos", certo é que a fiscalização considerou estes fatos como apenas um dos indícios que caracterizam a ocultação da empresa DAZHUANG JIN. Desta forma,

DOCUMENTO VALIDADO

não procede a alegação de que deveria a fiscalização ter apresentado o detalhamento dos adiantamentos para cada uma das operações de importação.

Quanto à formalização de documentos junto ao fornecedor, a cláusula do contrato apresentado pela UNIROUPAS, reproduzida em língua inglesa, às fls. 27, já que se negou a apresentar a sua tradução juramentada, prevê que sejam formalizadas ordens de compra, e que seria vedado o pedido oral: *"Any oral understandings are expressly excluded"*. É inequívoca a conclusão de que devem existir documentos aptos a atestar a retidão da operação comercial junto ao fornecedor, mas tais documentos não foram apresentados no curso da fiscalização, nem agora na formalização da defesa. Logo, a única explicação plausível é que as ordens de compra não foram realizadas pela UNIROUPAS, mas por terceiros, reais adquirentes das mercadorias no exterior.

1 - APPLICABILITY.

The Buyer may place orders ("Order(s)") with Seller for Seller products and all such Orders will be governed solely by the terms and conditions contained in this Sales Contract, unless otherwise mutually agreed. Any oral understandings are expressly excluded. Seller shall not be deemed to have waived the terms and conditions contained herein if it fails to object to provisions appearing on, Incorporated by reference in, or attached to any Buyer order form, and those provisions are hereby expressly rejected. No contrary or additional terms or conditions contained in any Buyer order form shall apply unless agreed to in writing and signed by an authorized representative of Seller. Additionally, Seller reserves the right to reject any Order submitted to it by Buyer.

Neste ponto é importante registrar que, ao contrário do aventado na peça de defesa, o contrato, mesmo em língua estrangeira, deve ser aceito como prova.

Não se trata de provas ilegais, ilegítimas ou ilícitas; quando muito demandariam a realização de diligência para a juntada aos autos da respectiva tradução juramentada, o que é dispensável, já que a própria UNIROUPAS considera irrelevante e não questiona o entendimento exarado pela autoridade fiscal em relação ao texto reproduzido no auto, ou seja, inexistem dúvidas quanto ao teor.

Em que pese a existência de um formalismo moderado no âmbito do processo administrativo tributário, a exigência de tradução juramentada para todo e qualquer documento pertinente às operações de comércio exterior acabaria por inviabilizar a própria existência de comércio entre as nações, posto que a imensa maioria dos documentos necessários à sua realização encontram-se redigidos em língua estrangeira. Dado que as faturas comerciais emitidas no estrangeiro aqui chegam sem qualquer tradução (*invoice*), os conhecimentos de embarque ou transporte (*Bill of lading*) de modo idêntico, bem como as listas ou romaneios de embarque (*Packing list*). A exigência de tradução juramentada destes documentos só pode ser considerada e exigida na hipótese de existirem dúvidas motivadas relacionadas ao conteúdo dos documentos, sob pena de simplesmente tornar-se em mera exigência burocrática.

DOCUMENTO VALIDADO

Ademais, a obrigatoriedade de tradução para o vernáculo foi abrandada quando se trata de comércio exterior, haja vista o largo emprego do inglês e outros idiomas oficiais da OMC – GATT[4], ou do espanhol no caso do Mercosul. Tais acordos, por vias indiretas, acabaram por flexibilizar a exigência de somente terem validade, nas repartições da União, documentos traduzidos para o vernáculo. Cito, por exemplo, o disposto no inciso III, do art. 557, do Regulamento Aduaneiro, que faculta à autoridade aduaneira a eventual exigência de tradução da *invoice* (fatura comercial), em não se tratando de idioma oficial do GATT (grifei):

Art. 557. A fatura comercial deverá conter as seguintes indicações:

(...)

III - especificação das mercadorias em português ou em idioma oficial do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio, ou, ***se em outro idioma, acompanhada de tradução em língua portuguesa, a critério da autoridade aduaneira****, contendo as denominações próprias e comerciais, com a indicação dos elementos indispensáveis a sua perfeita identificação;*

(...)

Assim, a exemplo do disposto no art. 162, do CPC, no âmbito do comércio exterior, a tradução juramentada deve ser exigida no curso do processo administrativo fiscal com a devida dose de razoabilidade, sob pena de tornar morosa e sem sentido a decisão administrativa final (grifei):

Art. 162. O juiz nomeará intérprete ou tradutor ***quando necessário*** *para:*

I - traduzir documento redigido em língua estrangeira;

(...)

Desta forma, é inócuo em sede de julgamento de processo administrativo fiscal, de matéria pertinente à área aduaneira, alegar a ausência de provas em razão de ilegitimidade de parte dos documentos por serem redigidos em inglês e estarem desacompanhados de tradução juramentada, ainda mais quando a própria impugnante se negou a providenciar a tradução no curso do procedimento fiscal. O que se pode requerer é sua tradução que será ou não efetivada a critério da autoridade julgadora, mas não a sua exclusão do rol de provas ou indícios pela mera ausência da formalidade (que a impugnante deu causa).

A Solução de Consulta Interna Cosit n° 33/04 tratou do tema:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Obrigatoriedade de tradução juramentada de documentos obtidos no exterior, escritos em idioma estrangeiro, na instrução de processo administrativo fiscal.

[4] Organização Mundial do Comércio - Acordo Geral de Tarifas e Comércio (em inglês, *General Agreement on Tariffs and Trade*).

DOCUMENTO VALIDADO

A tradução prévia, por tradutor juramentado, de documento comprobatório da infração tributária produzido em idioma estrangeiro não é condição indispensável ao lançamento.

Portanto, embora ausente a tradução juramentada do contrato citado no auto de infração, a interessada não logrou demonstrar que referida ausência tenha causado prejuízo ao entendimento dos fatos ou à compreensão das provas acostadas aos autos, do que se conclui que a alegação de impossibilidade de uso da prova não pode prosperar. Noto que a própria UNIROUPAS alegou que, em se tratando de importação, o inglês é o idioma padrão, e que um contrato de compra e venda internacional é documento corriqueiro no labor da autoridade, pelo que, a exigência de apresentação de tradução juramentada seria irrazoável.

De se registrar que não vislumbro do relato da autoridade fiscal que ela tenha afastado o contrato (em inglês) como prova. Ao contrário, a citação expressa de parte do texto no corpo da autuação indica que o documento apresentado é prova de que a conduta esperada seria uma, mas que não pôde ser ratificada pela própria empresa UNIROUPAS, já que os termos definidos previam a formalização de documentos para a aquisição de mercadorias junto ao fornecedor estrangeiro, sendo que estes pedidos não foram apresentados pela impugnante.

Noutra linha de argumentação, UNIROUPAS aduz que a entrega rápida e eficiente das mercadorias aos clientes não caracteriza indício de fraude, mas sim excelência na gestão de seu estoque. De fato, observada isoladamente esta circunstância poderia até ser interpretada como agilidade logística na entrega das mercadorias, não sendo possível afirmar categoricamente apenas com lastro nesta caraterística que há algo de errado. Contudo, como se observa do Termo de Verificação Fiscal, este é apenas um dos indícios levantados no curso do procedimento fiscal pela autoridade. A questão é que analisado o contexto da alegada eficiência de gestão de estoque, esta tese acaba por não ter sucesso: a) a interessada afirmou possuir um galpão na cidade de Baixo Guandú/ES e que na vasta maioria das vezes operava com este galpão, no entanto, nenhuma das mercadorias importadas transitou por este estabelecimento, cidade ou Estado; b) se trata de 11 operações de importações seguidas que foram “repartidas” entre a DAZHUANG JIN e outros clientes, em nenhuma delas as mercadorias efetivamente passaram por qualquer depósito ou estabelecimento da UNIROUPAS; c) o transportador que realizou a entrega simultânea das diversas mercadorias aos diversos clientes, que estavam acondicionadas num mesmo contêiner e por vezes numa mesma caixa, não soube explicar com exatidão como teria sido realizada separação das mercadorias no curso do transporte, imputando à autuada a responsabilidade pela tarefa; questionada sobre este fato através do Termo n° 2021-004, às fls. 136/139, UNIROUPAS nada respondeu sobre o tema; d) na prática, UNIROUPAS não possuía estoque físico das mercadorias objeto de autuação, era apenas contábil, já que as mercadorias jamais passaram por qualquer estabelecimento seu, portanto não se trata de gerenciamento eficiente de estoque, mas exatamente ausência de estoque.

DOCUMENTO VALIDADO

Em outra frente, UNIROUPAS alega que a apresentação do contrato com o fornecedor estrangeiro comprovaria a negociação das mercadorias. Ocorre que, como já explanado anteriormente, referido contrato determinava a formalização de ordens de compra para a aquisição das mercadorias, sendo que tais ordens não foram apresentadas pela impugnante, nem no curso da fiscalização, nem agora com a peça de defesa. Como se sabe, uma negociação de compra (ainda mais se considerada a espécie de mercadoria e os valores das operações) envolve detalhado estudo, abrangendo a cotação de preços, estilos e modelos de roupas, tipos de tecidos, variação de tons, cores, materiais, etc.

No entanto, intimada a esclarecer como se deu o processo de aquisição das mercadorias e a concretização do negócio com o fornecedor estrangeiro, a interessada nada apresentou em sua resposta (fls. 120/121, grifos do original):

(...)

4. Apresentar toda a documentação do exportador HK NUOYI IMPORT & EXPORT LIMITED obtida antes do início da compra de suas mercadorias, com o intuito de diminuir o risco do negócio;

Queira a fiscalização indicar com precisão quais documentos devem ser apresentados.

5. Informar o nome da pessoa física responsável pelas transações comerciais realizadas em nome do exportador HK NUOYI IMPORT & EXPORT LIMITED com a Uniroupas, com indicação do respectivo telefone e endereço eletrônico;

Trata-se de informação negocial cuja apresentação não está prevista em lei.

6. Apresentar as cópias das comunicações escritas referentes as negociações com o fornecedor estrangeiro antes do encaminhamento do pedido de compra, contendo o dia, mês e ano em que ocorreram, em relação as mercadorias das Declarações de Importação identificadas no Anexo I;

A documentação exigida neste item não foi localizada nos arquivos da empresa.

7. Apresentar os pedidos de compra aos fornecedores estrangeiros e a cópia do email ou outro meio utilizado para o encaminhamento desses pedidos, contendo o dia, mês e ano em que ocorreram, em relação as mercadorias das Declarações de Importação identificadas no Anexo I;

A documentação exigida neste item não foi localizada nos arquivos da empresa.

(...)

Sem indicar qualquer outro documento (ordens de compra, correspondências comerciais, etc.) que ateste a efetiva aplicação do contrato apresentado, correta a conclusão da autoridade fiscal no sentido de que referido contrato se trata de mero documento formalizado para dar aparência a negócio que efetivamente não ocorreu.

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

Reforça este entendimento o fato de a interessada ter apresentado cópias de contratos de câmbio que indicam a remessa de recursos a empresas e países divergentes do fornecedor, a existência de contratos de câmbio sem vinculação a qualquer operação de importação e, a divergência entre os valores contratados e as declarações de importação. Some-se a isto tudo, a existência de operações de importação que não foram objeto de pagamento ao fornecedor estrangeiro (aproximadamente metade das operações realizadas no segundo semestre de 2019, conforme consignado pela autoridade fiscal). Mesmo estando UNIROUPAS "inadimplente", o fornecedor estrangeiro teria mantido o envio de novas mercadorias, situação extremamente incompatível com a prática usual de comércio.

A tabela, às fls. 98, com dados referentes aos contratos de câmbio revela que das 11 operações de importação, 6 não foram objeto de pagamento por meio oficial, outras 3 operações se referem a transferências realizadas para terceiro diverso do exportador indicado na respectiva DI, o que também revela ausência de pagamento para o fornecedor pelos meios oficiais, além de 5 operações apresentarem divergência entre o valor declarado na respectiva DI e o efetivamente enviado no contrato de câmbio.

(...) Em resumo, a considerar os documentos apresentados no curso do procedimento fiscal pela UNIROUPAS, incrivelmente o exportador e fornecedor da mercadoria parece enviar toneladas de mercadorias continuamente por, ao menos 6 meses, sem que os pagamentos se resolvam; nem o mais ingênuo dos comerciantes aceitaria tamanho prejuízo. A ausência de pagamentos por meios oficiais ao fornecedor, sem que haja qualquer fato jurídico compatível com esta realidade (financiamentos, atos para cobrança da dívida, etc.), somada à continuidade do fornecimento de mercadorias permite presumir sem maiores dificuldades que, a despeito da ausência de comprovantes oficiais dos pagamentos, o exportador ou fornecedor recebeu o valor correspondente às mercadorias por ele enviadas, mas por meios diversos daquele que seria o esperado para as DI, fato que revela a ocultação de terceiros.

Portanto, para além da inexistência de documentos que atestem o real interesse da UNIROUPAS na consecução das operações de importação, os contratos de câmbio (ou sua inexistência) ratificam a incompatibilidade entre as operações realizadas em seu nome e os pagamentos parciais realizados. Registro que a alegação de uma suposta "conta corrente" com o fornecedor carece de amparo e sustentação em documentos aptos a atestar esta tese, já que não existem evidências de financiamentos, contratos, empréstimos ou outros documentos relacionados ao fornecedor estrangeiro, documentos básicos em qualquer relação comercial entre pessoas jurídicas diversas, ainda mais quando situados em países diferentes.

Neste ponto cumpre esclarecer que, como aduz a impugnante UNIROUPAS, a ausência dos documentos requeridos no procedimento de fiscalização não é

causa de aplicação da "pena de perdimento", nem foi este o fundamento da autuação. Como bem se depreende dos autos, a autuação está lastreada na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real interessado na operação de importação, mediante simulação. A infração relacionada à não apresentação de documentos é diversa do objeto da presente autuação, seu fato gerador é outro e não é o discutido no presente processo administrativo fiscal. O que, evidentemente, não impede que a autoridade fiscal possa lavrar referida autuação nos termos do § 2°, do art. 107 do Decreto-Lei n° 37, de 1966 (citado na peça de defesa), que segue com os grifos que destaquei:

Art. 107. Aplicam-se ainda as seguintes multas:

IV - de R$ 5.000,00 (cinco mil reais):

(...)

b) por mês-calendário, a quem não apresentar à fiscalização os documentos relativos à operação que realizar ou em que intervier, bem como outros documentos exigidos pela Secretaria da Receita Federal, ou não mantiver os correspondentes arquivos em boa guarda e ordem;

(...)

*§ 2º **As multas previstas neste artigo não prejudicam** a exigência dos impostos incidentes, **a aplicação de outras penalidades cabíveis** e a representação fiscal para fins penais, quando for o caso.*

Portanto, rejeito a tese da impugnante UNIROUPAS de que haveria consequências diversas para a infração praticada. Eventualmente, UNIROUPAS pode ter praticado infração diversa, para além daquela relacionada à ocultação discutida no presente processo administrativo fiscal, o que é irrelevante para o deslinde do presente processo.

Já quanto à revenda das mercadorias no mercado interno, a despeito de UNIROUPAS alegar não ter formalizado qualquer documento relacionado às operações (ordens de compra, correspondências comerciais, contratos, etc.) e de que as operações seriam acobertadas por sigilo comercial, a fiscalização constatou que as notas fiscais de vendas realizadas pela UNIROUPAS para DAZHUANG JIN não foram totalmente quitadas, conforme informações extraídas da sua ECD:

(...) Sobre o fluxo de pagamentos, UNIROUPAS alega que a relação com seus clientes seria de "conta-corrente" (fls. 247):

114. Nesse ponto, é relevante trazer uma avaliação dos extratos da contabilidade ora trazidos aos autos. O razão analítico revela que a relação entre a Uniroupas e seus clientes sempre foi de conta corrente. Não há, portanto, que se falar em adiantamento, posto que esse termo significa a entrega de recursos anteriormente ao surgimento da obrigação de pagamento, ou anteriormente à compra das mercadorias o que não é o que ocorre neste caso.

DOCUMENTO VALIDADO

115. É dizer que, sendo a Uniroupas credora, incumbe ao cliente pagar o saldo devedor, seja total ou parcialmente. Esses pagamentos não necessariamente devem corresponder a notas fiscais específicas. Sob o ponto de vista de fluxo financeiro, para a empresa, esse vínculo é irrelevante, posto que o que há de ser considerado nessa relação é o saldo devedor.

Contudo, ainda que fosse possível crer na tese defendida (de que não se tratava de adiantamentos para as operações de importação), a adoção do sistema "conta-corrente" tem como premissa (além do financiamento da operação por uma das partes) a regularidade de comercialização (repetição), isto é, ao assumir a sistemática de conta-corrente as empresas, para além do fluxo financeiro, estabelecem um fluxo físico contínuo das mercadorias objeto de comercialização. O que significa que necessariamente as operações de importação sempre eram realizadas no interesse da DAZHUANG JIN. Desta forma, para além dos recursos financeiros, as mercadorias objeto de autuação eram importadas especificamente para atender esse fluxo, e se a mercadoria comercializada era importada, é certo que a importação deveria ser realizada no interesse da DAZHUANG JIN e não da autuada UNIROUPAS, que apenas administrava o conta-corrente, tanto financeiro (sempre deficitário) quanto de estoque (sempre inexistente face ao repasse integral e imediato das mercadorias após a operação de importação).

Ainda sobre as revendas no mercado interno, considerando que a própria UNIROUPAS afirma a existência de um fluxo contínuo de recursos e mercadorias entre ela e seus clientes, considerando que os valores envolvidos atingem a casa dos milhares de reais, e que os fins regulares de qualquer empresa estão atrelados ao seu lucro, não se vislumbra a efetiva existência de um "conta-corrente" nos moldes suscitados sem que as empresas envolvidas estabeleçam formalmente os termos e limites, já que pressupõem a transferência de mercadorias e financiamentos de valores elevados (cuja inadimplência leva a prejuízos de alta monta no caso dos autos). Não é plausível que tudo esteja apenas lastreado em acertos informais. Desta forma, considerando os argumentos ofertados, o que se vislumbra é que de fato, as mercadorias têm por real interessado a empresa DAZHUANG JIN.

Por fim, repiso que a fiscalização apurou o mecanismo engendrado por UNIROUPAS de fracionamento dos recebimentos das notas fiscais de venda em valores inferiores a R$ 10.000,00 mediante a emissão de diversos boletos bancários, com o objetivo de dificultar a identificação das pessoas responsáveis pelos pagamentos.

Quanto à constatação de que parte das mercadorias apresentavam a identificação com o nome "ATRATIVA MODAS DZY', pertencente à empresa DAZHUANG JIN, conforme demonstrado pela fiscalização, não é possível crer na alegação da UNIROUPAS de que tais etiquetas revelariam apenas uma intenção de compra. A inserção desta identificação nas mercadorias pelo fornecedor estrangeiro tem custos e só pode ser levada a efeito se a ele forem repassados todos os detalhes

DOCUMENTO VALIDADO

da informação a serem agregadas a cada uma das mercadorias. Considerando que as identificações foram constatadas no curso do despacho, resta evidente que tais elementos só podem ter sido agregados pelo próprio fabricante no exterior, o que revela que antes do despacho, transporte e produção no estabelecimento do exportador as mercadorias já haviam sido negociadas no interesse da empresa DAZHUANG JIN, pelo que, há que se concluir que tal empresa era a real adquirente das mercadorias.

Registro ainda que a fiscalização constatou ainda a participação de terceiros, sem qualquer relação formal com o adquirente ou o importador das operações de importação. Os recintos aduaneiros apresentaram correspondência comercial do Sr. OSNI PREMOLI (2J CONSULTORIA E GESTÃO). Tal fato ratifica a tese que em verdade UNIROUPAS se tratou apenas de interposta pessoa.

Ressalto que UNIROUPAS não demonstrou que os dados apresentados pela fiscalização e que foram extraídos, dentre outros, da sua contabilidade e notas fiscais, consignados nas planilhas que instruem o auto de infração possuem qualquer equívoco. Como já dito, se trata de documentos emitidos pela interessada, e que poderiam ser facilmente repelidos com a apresentação da defesa, o que não ocorreu. A bem da verdade, ao impugnar o auto de infração, UNIROUPAS não juntou aos autos quaisquer documentos. Já DAZHUANG JIN juntou aos autos notas fiscais e alguns comprovantes de pagamento, sem demonstrar qualquer relação entre estes documentos, tampouco a eventual relevância quanto aos fatos apurados pela fiscalização.

Neste sentido, ao que consta dos autos, é impossível que as mercadorias tenham sido adquiridas de um fornecedor estrangeiro, transportadas da China para o Brasil, movimentadas de um recinto alfandegado para outro, submetidas a despacho aduaneiro através do registro das DI no Siscomex, vendidas e transportadas para entrega aos clientes, sem que as empresas formalmente envolvidas nessas operações, e principalmente aquela indicada como real adquirente das mercadorias, UNIROUPAS, possua qualquer registro das negociações, correspondências comerciais, ordens de compra, tratativas ou documentos similares nessas etapas. Tal fato evidencia com clareza a ausência de total interesse da autuada UNIROUPAS, tratando-se apenas de pessoa interposta formalmente nos documentos formalizados junto à autoridade aduaneira com vistas ao acobertamento de terceiros.

Considerando que o lançamento foi fundamentado no inciso V do art. 23 do Decreto-Lei n° 1.455, de 1976, com a redação alterada pela Lei n° 10.637, de 2002, que prevê como infração a ocultação do sujeito passivo, do real adquirente e do real responsável pela operação, não há que se falar em insubsistência do auto de infração.

Se isoladamente cada um dos indícios poderia ser atacado com argumentos superficiais e desprovidos de qualquer amparo em fatos jurídicos, certo é que quando considerados em conjunto apresentam um grau de consistência,

DOCUMENTO VALIDADO

coerência e conexão que permitem ao julgador concluir com convicção que os fatos se amoldam ao enquadramento legal adotado pela autoridade fiscal.

Como se sabe, a preocupação e o cuidado na aparência e emissão dos documentos formais perante as autoridades fiscais é característica notória da simulação, contudo tal preocupação acaba por não espelhar a realidade das transações que efetivamente ocorrem, restando em não raros casos incoerência entre as formalidades perpetradas e os negócios efetivamente ocorridos no mundo fático, de modo que tais registros acabam apresentando incongruências.

Este foi exatamente o caso dos autos, onde se observa uma série de documentos formalizados, mas cujos atos praticados estão totalmente desalinhados com seu conteúdo: inexistência de qualquer pedido de compra no exterior, quando o contrato assim o determina; operações de revenda no país lastreadas em notas fiscais, cujos clientes jamais quitam integralmente a dívida, apenas parcialmente quando há interesse em realizar nova importação; registros contábeis incompatíveis com os documentos correspondentes; "financiamentos" mediante conta correntes sem lastro em qualquer documento; participação de terceiros (2J CONSULTORIA E GESTÃO) sem qualquer vínculo aparente com a adquirente, ora autuada, informada nas DI.

É indubitável, portanto, que o resultado da efetivação das irregularidades apontadas é a ocultação, mediante simulação, do vínculo existente entre as mercadorias importadas e a real interessada na operação de importação, DAZHUANG JIN. Infere-se que a verdadeira adquirente se utilizou de outra pessoa jurídica como forma de esquivar-se do controle aduaneiro. Desta forma, correta a conclusão da autoridade fiscal quando afirma que as operações de "compras" no mercado externo e de "vendas" do mercado interno das mercadorias importadas com ocultação do verdadeiro adquirente são operações simuladas.

Quanto à alegada ausência de dano ao Erário, o *caput* do art. 23 do Decreto-Lei n° 1.455, de 1976, claramente determina que a hipótese em apreço caracteriza, por si só, o dano ao Erário, sendo prescindível qualquer espécie de comprovação neste sentido. O próprio Regulamento Aduaneiro definiu, igualmente, a ocorrência da hipótese como ato danoso ao Erário (grifei):

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

(...)

XXII - estrangeira ou nacional, 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.

DOCUMENTO VALIDADO

Portanto, é inócuo no âmbito do processo administrativo tributário em apreço discutir a existência ou magnitude do "dano ao Erário" decorrente dos fatos, já que a administração não pode se desvincular do preceituado na legislação que rege a matéria.

A simulação restou demonstrada na medida em que os atos formais praticados pela UNIROUPAS aparentavam situação divergente daquela efetivamente ocorrida. A fiscalização demonstrou que UNIROUPAS não foi a real adquirente das mercadorias estrangeiras, como foi declarado por ocasião da apresentação da documentação à autoridade aduaneira, e agiu como interposta pessoa. Já a apresentação de documentos perante a autoridade aduaneira com a indicação de real interessado diverso daquele que efetivamente seria caracteriza o dolo e a intenção de esquivar o respectivo controle aduaneiro da real interessada nas importações, DAZHUANG JIN.

Por fim, no que concerne à solidariedade, destacada no art. 124 do CTN, são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal e as pessoas expressamente designadas por lei.

Como se vê, o inciso I do art. 24 do CTN é claro ao estabelecer que existindo interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal (reitere-se, que esta pode estar relacionada tanto a tributo quanto a penalidade pecuniária) haverá obrigação solidária. O inciso II estabelece que, independentemente do interesse comum, a lei poderá designar pessoas que serão solidárias. De outra sorte, uma vez estabelecida a solidariedade, seja por interesse comum, seja por lei, não haverá benefício de ordem.

Não obstante a determinação emanada do CTN, a legislação pertinente às relações tributárias inerentes ao comércio exterior traz disposições aplicáveis ao caso concreto em análise, como expressamente indicado no Termo de Verificação Fiscal. No caso, o art. 95 do Decreto-Lei n° 37, de 1966, assim estabelece (grifei):

*Art.95 - **Respondem pela infração:***

*I - conjunta ou isoladamente, **quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática, ou dela se beneficie;***

(...)

V - conjunta ou isoladamente, o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.

VI - conjunta ou isoladamente, o encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora.

Embora o inciso I do comando regulamentar já fosse suficiente para a inclusão no polo passivo de todos os envolvidos na prática da infração, houve por bem o legislador evidenciar, nos incisos V e VI, o notório envolvimento tanto do

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

importador quanto do adquirente/encomendante no caso de infrações relacionadas às operações de importação em que se constata a participação de ambos na prática da infração.

Embora tenha permanecido oculta em todos os procedimentos de importação, a empresa DAZHUANG JIN possuía claro interesse na perfectibilização dos fatos geradores (entrada das mercadorias estrangeiras no país), visto que era a real interessada na aquisição das mercadorias estrangeiras. Portanto, seja em razão do fato de ter se beneficiado ou concorrido para a prática da infração a empresa DAZHUANG JIN ainda se enquadra na condição de real adquirente das mercadorias objeto das operações de importação em análise, situação que implica na caracterização de importação por sua conta e ordem, responsabilidade formalmente determinada no Decreto-Lei n° 37, de 1966.

Quanto aos aspectos da intimação, cumpre esclarecer à impugnante DAZHUANG JIN que as regras se encontram definidas no art. 23 do Decreto n° 70.235, de 1972, cabendo à unidade de origem proceder conforme estabelecido no Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil. As Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil não possuem competência para modificar a forma determinada na legislação que rege a matéria. Cabe ainda ressaltar a Súmula Carf n° 110: *"No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo"*. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Por todo o exposto, voto no sentido de julgar improcedentes as impugnações, mantendo o crédito tributário exigido."

Pelo exposto, ainda que reconheça o esforço da Relatora em buscar uma interpretação baseada na dúvida probatória, entendo que a pecha de interposição fraudulenta não se baseou em presunções isoladas, mas em um conjunto indiciário harmônico e convergente que não foi desconstituído pela Recorrente.

Assim, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário, para manter integralmente a autuação e a decisão de piso por seus próprios e jurídicos fundamentos.

Assinado Digitalmente

Renata Casorla Mascareñas