



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

**Processo n°** 10074.000899/2010-31  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3402-003.077 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 18 de maio de 2016  
**Matéria** Multa aduaneira  
**Recorrente** MOBILITÁ COMÉRCIO INDÚSTRIA E REPRESENTAÇÕES LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 06/09/2002 a 24/11/2008

Ementa:

DECADÊNCIA. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. CONVERSÃO DE PENA DE PERDIMENTO EM MULTA.

Em se tratando de Auto de Infração para apurar a aplicação de pena de perdimento convertido em multa, a legislação de regência é a aduaneira e não a tributária, uma vez que a exigência não tem natureza de tributo. Assim, o prazo decadencial é estabelecido pelos arts. 139 do Decreto-lei n. 37/66 e 753 do Regulamento Aduaneiro, os quais estabelecem que o prazo para a constituição da sanção é de 05 (cinco) anos e tem como termo inicial a data da infração, o que, em matéria aduaneira, ocorre com o registro da Declaração de Importação. Precedentes do CARF.

IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. MULTA EQUIVALENTE.

Caracteriza dano ao Erário a importação de mercadoria com ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.

Aplica-se a multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria na importação, quando essa não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, por ocasião da apuração da infração por dano ao Erário, punível originalmente com a pena de perdimento.

Recurso Voluntário provido em parte.

Acordam os membros do colegiado, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, na seguinte forma: (i) por unanimidade de votos, para excluir do lançamento os fatos geradores ocorridos no período compreendido entre 06/09/2002 e 29/09/2005, em razão da decadência; (ii) pelo voto de qualidade, para negar provimento quanto ao mérito. Vencidos os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro, Valdete Aparecida Marinheiro, Thais de Laurentiis Galkowicz e Carlos Augusto Daniel Neto. Designada a Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula para redigir o voto vencedor. Esteve presente ao julgamento o Dr. Eduardo de Lima Oleari, OAB/ES nº 21.540.

(assinado digitalmente)

Antonio Carlos Atulim - Presidente

(assinado digitalmente)

Diego Diniz Ribeiro - Relator

(assinado digitalmente)

Maria Aparecida Martins de Paula - Redatora Designada

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Antonio Carlos Atulim (presidente), Carlos Augusto Daniel Neto (vice-presidente), Jorge Lock Freire, Valdete Aparecida Marinheiro, Waldir Navarro Bezerra, Thais de Laurentiis Galkowicz, Maria Aparecida Martins de Paula e Diego Diniz Ribeiro.

## Relatório

1. Trata-se de Auto de Infração fundamentado no art. 23, inciso V, §§ 1 e 3º do Decreto-lei n. 1.455/76 que implicou a conversão de pena de perdimento em multa no valor de R\$ 16.610.674,91. Referida autuação foi lavrada contra a Recorrente e contempla importações ocorridas entre 06/09/2002 e 24/11/2008 e que referem-se à 552 Declarações de Importação ("DIs").

2. Segundo consta do Relatório que integra o Auto de Infração (fls. 56/114) a fiscalização em apreço decorreria de um trabalho conjunto entre a Receita Federal do Brasil e a Polícia Federal (operação *Negócio da China*) e que teve por escopo apurar supostos ilícitos praticados no âmbito do comércio exterior. Referido trabalho redundou em diferentes processos criminais, dentre os quais destaca-se processo-crime com trâmite pela 2a. Vara da Justiça Federal do Rio de Janeiro/RJ, do qual se extraiu expressa autorização judicial (retratada no ofício n. 0013.002155-0/2008) para o empréstimo das provas lá produzidas para fins fiscais.

3. Um dos principais alvos da sobredita investigação foi a empresa *Asian Center Import Export Ltda.* ("*Asian Center*"), da qual a Recorrente comprava com frequência mercadorias importadas; daí o motivo da presente fiscalização: apurar a existência ou não de irregularidades nas operações perpetradas entre a Recorrente e a empresa *Asian Center*.

4. Seguindo adiante e ainda segundo a fiscalização, as operações entre a Recorrente e a empresa *Asian Center* configurariam interposição fraudulenta, isso porque, embora a *Asian Center* indicasse como próprias as importações fiscalizadas, em verdade,

estaria atuando no comércio exterior por conta e ordem da Recorrente. Para provar tais fatos a fiscalização se valeu das provas a seguir sumarizadas:

- que todas as DI's registradas pela *Asian Center* no período de interesse tiveram como posterior destinatário (notas fiscais de saída) à Recorrente. Nesse sentido, das Declarações de Imposto de Renda da empresa *Asian Center* juntadas aos autos se extrai a informação de que esta somente realizou vendas de produtos importados à Recorrente (cujo nome fantasia é CASA & VÍDEO);
- em resposta a intimação fiscal que lhe foi dirigida, a empresa *Asian Center* teria confirmado que a Recorrente controlava o que e quando seria importado, o que se depreenderia do seguinte trecho da resposta ofertada pela empresa *Asian Center*: (...)quando a mercadoria chegava no Brasil, a *Asian*, negociava com a *Mobilitá* a venda do produto. Pelo acompanhamento que fazíamos das vendas da *Mobilitá*, com pesquisa em suas lojas e seu Departamento de Compras, sabíamos de suas necessidades, e assim, na grande maioria das vezes, conseguíamos concretizar a venda sem grande demora do container no porto. (...).";
- que ao comparar as notas fiscais de entrada com as notas fiscais de saída das mercadorias fiscalizadas na empresa *Asian Center*, constatou-se que o hiato de tempo entre tais operações (entrada e saída) nunca era superior a 1 (um) dia;
- a respeito da origem dos recursos utilizados pela *Asian Center*, aduz a fiscalização que a importadora apresentou extratos bancários que revelaram o aporte contínuo e quinzenais de valores egressos da Recorrente, nos moldes de uma conta corrente; e, ainda
- que os fatos narrados pela fiscalização estariam devidamente provados por uma análise detalhada das 25 maiores DIs tratadas pela fiscalização por amostragem, o que seria suficiente para provar a interposição fraudulenta para as 552 DIs fiscalizadas.

5. Devidamente notificada, a Recorrente apresentou Impugnação, alegando, em síntese:

- decadência da parte da multa referente às importações compreendidas entre 06/09/2002 e 29/06/2005, uma vez que a Recorrente só foi intimada do Auto de Infração gerado em 30/06/2010; e, ainda
- a ausência de prova suficiente para caracterizar a interposição fraudulenta.

6. Devidamente processada a Impugnação foi julgada improcedente pela DRJ de Recife/PE, conforme se observa da ementa abaixo transcrita:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO II**

**Período de apuração: 01/01/2002 a 31/12/2008**

*Imposto sobre a Importação II*

*IMPORTAÇÃO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE DE TERCEIROS. DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. CONVERSÃO EM MULTA. A lei prevê a presunção de INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE de terceiros nas operações do comércio exterior quando a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados na importação de mercadorias estrangeiras não sejam comprovadas. Considera-se dano ao erário a INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE de terceiros, infração punível com a pena de perdimento, que é convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro, caso as mercadorias não sejam localizadas ou tenham sido consumidas.*

*Impugnação Improcedente.*

*Crédito Tributário Mantido.*

7. Diante deste quadro, a Recorrente interpôs o presente recurso voluntário, oportunidade em que repisou os fundamentos desenvolvidos em Impugnação e acresceu os seguintes tópicos subsidiários:

- não se poderia falar em interposição fraudulenta em razão de ocultação de importação por conta e ordem em período anterior à edição da Instrução Normativa nº 634, de 24 de março de 2006, uma vez que somente com o advento desta IN é que passou a existir regulação normativa a respeito da importação por conta e ordem; e
- necessidade de recomposição da base de cálculo da autuação para excluir do montante os valores relativos aos autos de infração nos quais houve a aplicação da pena de perdimento das mercadorias constantes dos estoques da Recorrente para o período fiscalizado (PAs n.s 18203.000997/2009-23; 18203.001459/2009-56; 18203.000721/2010-89; 18203.000752/2010-30; 18203.000540/2010-52; 18203.000500/2010-19; 18203.000603/2010-71; 18203.000617/2010-94; e 18203.000966/2009-72).

8. Uma vez processado, o presente caso foi distribuído neste Tribunal Administrativo sob minha responsabilidade.

9. É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheiro Relator Diego Diniz Ribeiro

10. O recurso voluntário é tempestivo e atende as demais exigências formais de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento, o que passo a fazer nos seguintes termos.

### **I. Da Decadência**

11. Antes de tratar da aventada decadência dos valores aqui exigidos, mister se faz realçar um fato que é fundamental para o deslinde deste tópico: o importe exigido no

presente Auto de Infração não tem natureza tributária, uma vez que trata-se de conversão de pena de perdimento em multa em razão de pretensa infração aduaneira.

12. Logo, as normas de regência referentes à decadência da exigência aqui tratada não são aquelas positivadas no Código Tributário Nacional, mas sim as disposições previstas nas específicas legislações aduaneiras.

13. Assim, convém destacar que tanto o art. 139 do Decreto-lei n. 37/66<sup>1</sup> quanto o art. 753 do Regulamento Aduaneiro<sup>2</sup> estabelecem que, na hipótese de imposição de penalidades (exatamente como ocorre no caso em tela), o prazo para a constituição desta sanção negativa é de 05 (cinco) anos e tem como termo inicial *a data da infração*, o que, em matéria aduaneira ocorre com o registro da Declaração de Importação. Neste mesmo sentido é a uníssona jurisprudência deste Tribunal Administrativo, conforme se observa das ementas exemplarmente colacionadas abaixo:

*Ementa*

*Assunto: Regimes Aduaneiros*

*Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005*

*DECADÊNCIA. OCORRÊNCIA DA INFRAÇÃO NA IMPORTAÇÃO. DATA REGISTRO DA DI.*

*O direito de impor penalidade se extingue no prazo de 05 anos a contar da infração. A infração de dano ao erário em face de interposição fraudulenta de terceiro, na operação de importação, ocorre na data de registro da DI, ocasião em que o importador fornece as informações pertinentes.*

(...).

(Número do Processo: 10783.720470/2010-67; Data da Sessão: 11/11/2014; Relatora: MARIA DA CONCEIÇÃO ARNALDO JACO; Acórdão n. 3302-002.759).

*Ementa*

*Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário*

*Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2011*

*AUTO DE INFRAÇÃO. IMPORTAÇÃO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. APLICAÇÃO DE PENALIDADE. DECADÊNCIA.*

*O direito de aplicação de penalidade relacionada à interposição fraudulenta de pessoa em operações de importação extingue-se em cinco anos contados da data do registro da Declaração de Importação.*

<sup>1</sup> "Art.139 - No mesmo prazo do artigo anterior se extingue o direito de impor penalidade, a contar da data da infração."

<sup>2</sup> "Art. 753: O direito de impor penalidade extingue-se em cinco anos, contados da data da infração."

(...).

(Número do Processo: 12466.724301/2011-03; Data da Sessão: 16/09/2014; Relatora: ALEXANDRE KERN; Acórdão n. 3403-003.225).

14. Ressalte-se, ainda, que nenhum dos diplomas legais alhures citados trazem qualquer causa de suspensão ou interrupção do referido prazo decadencial<sup>3</sup>.

15. Dito isso, resta claro que parte da exigência aqui tratada está decaída. Conforme se observa do Auto de Infração em comento, as importações fiscalizadas e que ensejaram a conversão do perdimento da mercadoria em multa ocorreram no período compreendido entre 06/09/2002 e 24/11/2008. Por sua vez, o contribuinte foi notificado pessoalmente da autuação em destaque no dia 30 (trinta) de setembro de 2010 (fl. 54). Logo, está decaída a parcela da multa imposta e que diz respeito as DIs registradas entre 06/09/2002 e 29/09/2005.

## II. Da Interposição Fraudulenta

16. Não obstante, em relação aos fatos que não foram abrangidos pela decadência (DIs registradas entre 30/09/2005 e 24/11/2008), mister se faz analisar se realmente houve ou não a suscitada interposição fraudulenta que implicou a conversão da pena de perdimento em multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias importadas.

17. Para se chegar a uma conclusão, insta repisar que a fiscalização pautou a sua ação com base em alguns aspectos fáticos que serão aqui revistos.

18. O primeiro deles sobre o qual nos debruçaremos diz respeito ao fato de todas as DIs registradas pela *Asian Center* apresentar como destinatário final (notas fiscais de saída) a pessoa da Recorrente. Tal fato estaria devidamente positivado nas Declarações de Imposto de Renda da empresa *Asian Center* pela qual se constata esta informação.

19. Pois bem. Ainda que sob uma perspectiva econômica esta conduta possa ser classificada como arriscada, uma vez que estaria a empresa *Asian Center* à mercê de um único comprador, sob uma perspectiva jurídica tal fato, por si só, não depõe contra a Recorrente. Um dos reflexos da realização do princípio da legalidade no âmbito das relações jurídicas de natureza cível é no sentido de que o que não está proibido é permitido.

20. Ademais, em momento algum essa realidade foi acobertada para o Fisco, uma vez que, conforme constatado pela própria fiscalização, a empresa *Asian Center* sempre informou em seus documentos fiscais pertinentes que **todos** os bens por ela adquiridos no mercado externo foram revendidos, **exclusivamente**, para a Recorrente.

21. Tal fato é reforçado pelo "documento A" anexado ao Recurso Voluntário, que nada mais é do que a autorização emitida pela Receita Federal do Brasil em 05/03/2007

<sup>3</sup> Em verdade, as duas únicas causas de suspensão existentes na legislação aduaneira se referem ao prazo prescricional (art. 140 do Decreto-lei n. 37/66), conforme se observa do art. 141 do citado veículo normativo, "in verbis":

" Art.141 - O prazo a que se refere o artigo anterior não corre:

I - enquanto o processo de cobrança depender de exigência a ser satisfeita pelo contribuinte;

II - até que a autoridade aduaneira seja diretamente informada pelo Juízo de Direito, Tribunal ou órgão do Ministério Público, da revogação de ordem ou decisão judicial que haja suspenso, anulado ou modificado exigência, inclusive no caso de sobrestamento do processo."

para que a empresa *Asian Center* tivesse majorado no sistema RADAR o valor máximo das suas importações. Para que referida majoração fosse autorizada, a empresa *Asian Center* teve que apresentar documentos fiscais, em especial seus livros de registro de entrada e de saída, além de extratos bancários, exatamente como previa a Instrução Normativa SRF n. 650/06, vigente à época.

22. Importante lembrar que a presente autuação se refere a 552 DIs registradas entre 06/09/2002 e 24/11/2008 e que, em março de 2007, a RFB do Brasil, de posse da documentação fiscal da empresa *Asian Center*, entendeu como normal o fato desta empresa realizar vendas no mercado interno apenas para a Recorrente, o que, em princípio, me parece acertado, já que tal fato, por si só, não é capaz de provar uma pretensa interposição fraudulenta.

23. Outro marco importante e que é utilizado pela fiscalização para sustentar a suposta submissão da empresa *Asian Center* à vontade da Recorrente, o que caracterizaria, por conseguinte, a infração aqui tratada, se deve ao disposto na cláusula segunda do "instrumento particular de aquisição de produtos" firmado entre a Recorrente e a empresa *Asian Center* (fls. 229/240) que assim prevê:

(...).

#### *CLÁUSULA SEGUNDA - ÉTICA*

*As partes deverão proceder sempre com honestidade, lisura e boa-fé em todas as fases da negociação dos produtos e serviços, sob pena de falta grave a ensejar o rompimento deste contrato.*

#### **Parágrafo Primeiro:**

***O FORNECEDOR, bem como a CASA & VÍDEO, deverão fazer todas suas promessas por escrito e assumir o compromisso de cumpri-las. O não cumprimento de uma promessa escrita será considerado como falta de integridade de qualquer das partes contratantes E PODERÁ ensejar o rompimento deste contrato.***

#### *Parágrafo Segundo:*

*Ambas as partes devem ser encaradas como parceiras mutuamente, e como tal, serão feitos esforços conjuntos para o melhor desempenho desta parceria e cumprimento deste contrato.*

#### *Parágrafo Terceiro:*

*O FORNECEDOR se compromete, antes de contatar um associado da CASA & VÍDEO com fins de contratação como funcionário ou prestador de serviços pelo FORNECEDOR, de pedir a liberação do mesmo do quadro de associados da CASA & VÍDEO. A não observância deste parágrafo será considerada como falta de ética e poderá ensejar, o rompimento deste contrato.*

#### *Parágrafo Quarto:*

*O FORNECEDOR! se compromete a oferecer à CASA & VÍDEO os seus produtos a preço igual, ou menor que a melhor condição que ele ofereça aos seus outros clientes. Caso isto não seja cumprido será considerado como uma falta de integridade do FORNECEDOR e poderá ensejar o rompimento deste contrato e/ou o pagamento pelo FORNECEDOR da diferença apurada em todo o estoque da CASA & VÍDEO do mesmo produto na data da oferta pior para a CASA & VÍDEO.*

(...) (grifos nosso).

24. Sob a ótica da fiscalização a referida cláusula, em especial seu parágrafo primeiro, serviria para corroborar a acusação de interposição fraudulenta. Vejamos o que afirma a fiscalização a respeito:

(...).

*O contrato apresentado possui ato cartorário de reconhecimento de firma datado de dezembro de 2006, fixando sua data para efeitos civis. O parágrafo primeiro da cláusula segunda do contrato estipulou a exigência de que as promessas fossem feitas por escrito, assumindo as partes o compromisso de cumpri-las. O descumprimento desta formalidade poderia ensejar no rompimento integral do ajuste. Desta maneira, uma promessa de compra emanada de Mobilitá vincularia a empresa com a efetiva compra posterior do que fosse importado por Asian, mais uma vez se amoldando perfeitamente à hipótese de importação com interposição, por determinação de terceiros.*

25. Com a devida vênia, parece que a interpretação fiscal está contaminada por uma predisposição em "justificar" a ocorrência da suposta interposição fraudulenta, distante, portanto, de uma perspectiva que analise os fatos com a frieza e distanciamento necessários para a sua adequada elucidação. Isso porque, a meu ver, o que se depreende da referida cláusula é que **todas** as tratativas negociais travadas entre a Recorrente e a *Asian Center* (e não só pedidos de produtos), uma vez formalizadas por escrito (o que eventualmente contemplaria e-mails e outros tipos de mensagens eletrônicas), teriam força contratual entre as partes, de modo a evitar surpresas e, por conseguinte, prejuízos a um dos contraentes.

26. No mesmo diapasão são as conversas telefônicas e e-mail trocados entre o departamento de compras da Recorrente e a empresa *Asian Center*. Em nosso sentir, o que se vê ali nada mais são do que conversas típicas de parceiros comerciais, mas não de um encomendante de produtos que ingressariam no país por meio de uma articulada operação de interposição fraudulenta.

27. Da mesma forma, o curto espaço de tempo entre o registro das notas fiscais de entrada e das notas fiscais de saída não é motivo suficiente para comprovar uma eventual interposição fraudulenta. Aliás, neste sentido convém destacar que nas 25 DIs avaliadas por amostragem pela fiscalização, é possível constatar um prazo que, em regra, varia de 04 (quatro) a 07 (sete) dias entre o registro da DI e emissão da correlata nota de entrada. Vejamos o seguinte exemplo trazido pela fiscalização:

(...).

*A D.I. no. 07/1185118-7 foi registrada em 03/09/07 e recebeu o no. de controle interno de Asian Mercol3A, e fatura no. 0429. O comprovante de importação foi emitido em 05/09/2007 e as*

*notas fiscais de entrada, com números 011806 a 011813, foram emitidas no dia 11/09/2007, mesmo dia em que foram emitidas as notas fiscais de saída no. 011301 a 011308.*

(...).

28. Levando em consideração que a única cliente da empresa *Asian Center* era a Recorrente, parece razoável que, neste curto espaço de tempo entre o registro da DI e a emissão da nota fiscal de entrada, a empresa *Asian Center* negociasse comercialmente a venda do produto importado com a Recorrente, o que, por sua vez, implicava a célere emissão da nota de saída.

29. Assim, me parece que o único fundamento fático a eventualmente dar um caráter fraudulento às operações aqui tratadas seria a inexistência de comprovação de origem e disponibilidade de recursos financeiros para que a *Asian Center* fizesse as citadas importações em nome próprio, exatamente como prevê o art. 23, § 2º do Decreto-lei nº 1.455/1976<sup>4</sup>, c.c. o art. 27 da lei n. 10.637/02<sup>5</sup>.

30. Em relação à origem, esta é inconteste. Se a Recorrente era a única cliente da empresa *Asian Center* (premissa firmada pela fiscalização), é decorrência lógica que os valores percebidos e utilizados na importação de mercadorias decorressem das vendas efetuadas pela *Asian Center* para a Recorrente. A questão que cumpre esclarecer, portanto, diz respeito à existência de disponibilidade financeira própria da *Asian Center* para realizar as importações em comento e, ademais, que tal disponibilidade seria anterior a entrada das mercadorias no país.

31. Nesse sentido, insta novamente ressaltar que, das 552 Declarações de Importação compreendidas no período em cobro, a fiscalização achou por bem analisar de forma um pouco mais aprofundada apenas 25 delas, ou seja, menos do que 6%/(seis por cento) do total de operações fiscalizadas. Para essas DIs analisadas mais detalhadamente, a fiscalização apurou as datas dos seus registros, das emissões dos comprovantes de importação, dos registros das notas fiscais de entrada e saída emitidas pela empresa *Asian Center* e, ainda, os débitos da conta bancária da importadora referentes ao respectivos fechamentos do câmbio. É o que se observa dos seguintes exemplos colacionados pela fiscalização:

*A D.I. no. 08/1419128-7 foi registrada em 10/09/08 e recebeu o número de controle interno de Asian ACT-1187, e fatura número SPD-10062/08. O comprovante de importação foi emitido em 12/09/2008 e as notas fiscais de entrada, com números de 012179 a 012197, foram todas emitidas no dia 22/09/2008. Neste mesmo dia e no dia seguinte todas as mercadorias foram objeto de notas fiscais de saída, 012650 a 012655, para Mobilitá. Não houve menção à Mobilitá nos documentos de instrução do despacho, como exigido pela legislação.*

<sup>4</sup> "Art. 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias:  
(...)

§ 2º Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados."

<sup>5</sup> "Art. 27. A operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001."

*O contrato de câmbio 08/577 incluiu a operação supra, tendo sido debitado à conta de Asian em 18/08/2008, no valor de R\$ 481.523,75, mais taxa operacional.*

*A D.I. no. 07/1562024-4 foi registrada em 12/11/07 e recebeu o no. de controle interno de Asian ACT-1106A, e fatura no. SPD-10085/07. O comprovante de importação foi emitido em 14/11/2007 e as notas fiscais de entrada, com números 011938 a 011951, foram emitidas no dia 16/11/2007, mesmo dia em que foram emitidas as notas fiscais de saída no. 011416 a 011419, com todas as mercadorias, para Mobilitá. Não houve menção à Mobilitá nos documentos de instrução do despacho, como exigido pela legislação.*

*O contrato de câmbio 07/0769 incluiu a operação supra, tendo sido debitado à conta de Asian em 02/10/2007, no valor de R\$ 282.967,22, mais taxa operacional.*

32. O que se observa das transcrições acima e de grande parte dos exemplos trazidos pela fiscalização é que o câmbio para as operações de importação realizadas pela *Asian Center* foram sempre debitados de suas contas bancárias, conforme demonstrado por meio de extratos bancários, o que sempre se deu antes do registro da DI e da emissão da correlata nota fiscal de saída.

33. Nesse sentido, competia à fiscalização, haja vista tratar-se de ônus probatório seu (art. 333, inciso I do CPC<sup>6</sup>), ao menos provar para essas operações indicadas por amostragem que os valores para o fechamento do câmbio eram previamente pagos pela Recorrente em favor da empresa *Asian Center*. Referida prova poderia ser realizada em concreto mediante a demonstração de um vínculo entre os depósitos perpetrados pela Recorrente e o correlato contrato de câmbio. Outro caminho possível seria provar que os valores pagos mensalmente pela Recorrente em favor da *Asian Center* superava o importe mensal indicado nas notas fiscais de saída emitidas em nome da Recorrente, o que aí sim demonstraria a existência de um efetivo sistema de "conta corrente", como alegado genericamente pela fiscalização.

34. Acontece que a fiscalização não logrou êxito nessa empreita nem mesmo para as 25 DIs fiscalizadas, as quais equivaliam a um pouco menos de 6% (seis por cento) do total de operações de importação fiscalizadas. Em verdade, limitou-se a - repita-se - genericamente aduzir que *na maioria dos meses havia uma ou mais TEDs para cada quinzena do mês. Aparentemente seus quantitativos não se associavam à liquidações de câmbio ou à DARFs específicos*, e, por se tratar de relacionamento continuado, apontavam para a existência de um sistema de conta corrente entre as empresas.

35. Não é demais frisar que o que se apura no presente processo administrativo é a existência de uma **infração** passível de sanção com o perdimento da mercadoria importada ou, como ocorrido em concreto, com a conversão da referida sanção em uma multa equivalente ao valor aduaneiro dos bens. Trata-se, portanto, de apuração de uma grave **infração**, razão pela qual compete àquele que acusa provar pormenorizadamente a

<sup>6</sup> "Art. 333. O ônus da prova incumbe:

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

existência fática da infração o que, em última *ratio*, converge para o respeito ao princípio da legalidade e seu desdobramento lógico, qual seja, o princípio da tipicidade cerrada.

36. Em um plano normativo o princípio da tipicidade cerrada implica ao legislador o dever de precisar com máxima clareza possível a descrição do fato previsto no antecedente normativo, bem como a relação jurídica dele decorrente e prevista no consequente da norma. Com isso se tutela os valores previsibilidade e certeza e, por conseguinte, o sobrevalor segurança jurídica, os quais são tão caros em um efetivo Estado Democrático de Direito.

37. Por sua vez, no âmbito da realização prática do direito, referido princípio impõe que o fato social a ser juridicizado seja exaustivamente provado em concreto, de modo a permitir a sua subsunção à descrição normativa convocada<sup>7</sup>. E, por óbvio, que referido dever probatório passa longe de acusações genéricas, calcadas em dados colhidos por amostragem e sem que haja uma vinculação analítica entre tais dados e aquilo que se pretende provar.

38. Ao deixar de realizar esse mister, a fiscalização foi incapaz de suportar o ônus probatório que lhe era próprio, razão pela qual não resta alternativa além de prover o Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte.

### Disposição

39. Ante o exposto, **voto** para reconhecer a decadência da parcela da multa referente as DIs registradas entre 06/09/2002 e 29/09/2005 e, no que diz respeito às DIs remanescentes (DIs registradas entre 30/09/2005 e 24/11/2008), para dar provimento ao

---

<sup>7</sup> Ressalte-se que tais assertivas não visam propor um retrocesso a um modelo normativo-legalista do direito, cujo apogeu seu deu na Modernidade, com a hegemonia do movimento codificador no mundo jurídico ocidental. Não se propõe, portanto, uma volta da superada Escola da Exegese e sua metodologia mecanicista de uma racionalidade lógico-subsuntiva de caráter físico-matemático. Para que não restem dúvidas, não se olvida que "a exigência de determinação não pode estabelecer nenhuma determinação absoluta do conteúdo da norma jurídica. A chamada tipicidade estrita não pode ser compreendida como predeterminação conceitual absoluta das leis (...)" (ÁVILA, Humberto. "Sistema constitucional tributário". 3a. ed. São Paulo, 2008. p. 320.

O que é aqui proposto é sim um respeito a uma visão moderna do princípio da tipicidade cerrada, que tem sido tratado pela melhor doutrina como sinônimo do "princípio da determinabilidade fática" ("Op. cit." p. 323.).

Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte com o conseqüente cancelamento do presente Auto de Infração.

40. É como voto.

Relator Diego Diniz Ribeiro - Relator

CÓPIA

## Voto Vencedor

### Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, Redatora Designada

Na sessão de julgamento deste processo usei divergir do Ilustre Relator, no que fui acompanhada por outros conselheiros, eis que entendo que restou, sim, caracterizada a infração veiculada pelo art. 23, inciso V e §1º e 3º do Decreto-lei nº 1.455/76 para as Declarações de Importação registradas pela recorrente **a partir de 30/09/2005**, fora do período de decadência apurado pelo Ilustre Relator, com a qual concordo:

*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 A pena prevista no § 1o converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002) [redação vigente à época dos fatos geradores]*

A meu ver, a fiscalização não utilizou diretamente, para a caracterização da infração, a tese de que a empresa ASIAN não tivesse comprovado a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas importações. Conforme demonstram os trechos abaixo do relatório fiscal, a fiscalização utilizou a análise de recursos da importadora ASIAN com intuito de melhor entender a relação comercial desta com a MOBILITÁ, ora recorrente:

(...)

*O contribuinte [ASIAN] apresentou então extratos bancários que revelam o ingresso periódico de valores originados de Mobilitá, em conta bancária de Asian. Associado ao fato de que todas as saídas de Asian foram direcionadas para Mobilitá, restou identificada a maneira de operar quanto aos valores utilizados, a saber, os recursos para realização das operações em comércio exterior eram originados de Mobilitá, que remunerava Asian periodicamente pela prestação de serviços em comércio exterior, nos moldes de uma conta corrente, com depósitos aproximadamente quinzenais. **Os extratos, fl.261 a 1202, Anexo I, naturalmente comprovam a disponibilidade e efetiva transferência.***

(...)

*As provas documentais revelaram-se consistentes, apontando em uma mesma direção, e significativas, caracterizando tratar-se de relacionamento biunívoco, continuado e pré-arranjado. O cotejo entre as 25 D.I.s selecionadas e as respectivas notas fiscais de entrada e saída da mercadoria revelou que a entrada e a saída de Asian ocorriam sempre no mesmo dia (exceto para 1 D.I.), e havia uma elevação de preços entre o valor unitário da D.I. (VUCV) e o valor unitário na nota de saída (VUNf), fixo (tolerância de 10%), estável, independentemente da mercadoria ou do ano da importação.*

(...)

Nesse ponto, cabe esclarecer à recorrente que a questão da análise dos recursos para as importações da ASIAN, relativamente a 25 declarações de importação, é apenas mais um fato que, aliado aos demais indícios relativos a todas operações de importação, abaixo destacados, convergem à verificação do cometimento da infração. De forma que não procede o argumento de que a ausência de análise dos recursos em todas as importações da ASIAN descaracterizaria o cometimento da infração.

Inicialmente, em relação à decretação de ilicitude das provas nas interceptações telefônicas e telemáticas prévias à Ação Penal nº 2006.51.01.523722-9 da 2ª Vara Federal Criminal da Seção Judiciária do Rio de Janeiro, e trancamento dessa ação penal, que apura o crime de descaminho, determinados pelo STJ nos *Habeas Corpus* nºs 160.662-RJ e 137.628-RJ<sup>8</sup>, alertadas pelo patrono da recorrente em memoriais, entendo que elas não obstam ao regular prosseguimento do presente feito, conforme exposto abaixo.

No presente caso, o procedimento fiscal teve origem em representação formulada por Auditor-Fiscal que apurou, em outra ação fiscal, a ocorrência de fatos que evidenciavam a ocultação do sujeito passivo na importação:

O SEPEL desta IRF-RJO selecionou o contribuinte em questão para a execução da presente ação fiscal, a partir de representação formulada pelo Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil Roberto Ahouagi Azevedo, que, em procedimento especial de fiscalização lastreado na IN SRF 228/2002, realizado em face de ASIAN CENTER IMPORT EXPORT LTDA, CNPJ 35.750.512/0001-50, apurou a ocorrência de fatos que evidenciam a ocultação da pessoa jurídica fiscalizada nas operações de importação de produtos de diversas marcas, realizadas pela pessoa jurídica importadora, ASIAN CENTER, a partir de setembro de 2002, restando,

INCRETÓRIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL - RIO DE JANEIRO

10

<sup>8</sup> HABEAS CORPUS Nº 160.662 - RJ (2010/0015360-8)

RELATORA : MINISTRA ASSUSETE MAGALHÃES

IMPETRANTE : FERNANDO AUGUSTO FERNANDES E OUTROS

IMPETRADO : TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 2A REGIÃO

PACIENTE : LUIS CARLOS BEDIN

PACIENTE : REBECA DAYLAC

HABEAS CORPUS Nº 137.628 - RJ (2009/0103503-9)

RELATOR : MINISTRO HAROLDO RODRIGUES (DESEMBARGADOR CONVOCADO DO TJ/CE)

IMPETRANTE : FERNANDO AUGUSTO FERNANDES E OUTROS

IMPETRADO : TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 2A REGIÃO

PACIENTE : REBECA DAYLAC

Como se sabe, todos os contribuintes estão potencialmente sujeitos a um procedimento fiscal dentro do prazo decadencial dos tributos objeto de lançamento por homologação. Tendo em vista que, na prática da Administração, não há pessoal ou recursos disponíveis na Administração para a fiscalização de todos os contribuintes, adota-se o método de seleção de contribuintes para serem fiscalizados, segundo procedimentos internos previamente estabelecidos na Receita Federal, com observância dos princípios constitucionais de impessoalidade, interesse público, imparcialidade e eficiência. No presente caso, a recorrente foi selecionada para fiscalização pelo Serviço de Seleção de Contribuinte da Inspeção da Receita Federal, com base principalmente em legítima representação de Auditor-Fiscal no exercício de suas atribuições, que apurou, em outro procedimento fiscal, elementos que poderiam caracterizar a infração que ora se julga.

Anteriormente à ação fiscal que deu origem a presente, o Juiz Federal da 2ª Vara Criminal no Rio de Janeiro, mediante o Ofício OFC.0013.002155-0/2008 (fl. 246), de 24/11/2008, havia autorizado a Receita Federal a utilizar todo o material produzido nos procedimentos administrativos e fiscais que fossem instaurados para apurar os crimes de descaminho, sonegação fiscal, entre outros, vinculados às empresas Casa & Video e ASIAN CENTER (processo nº 200851018164192), bem como determinou a instauração de ação fiscal a fim de evitar que as mercadorias fossem comercializadas ou mesmo desaparecessem das lojas e depósitos.

Não obstante isso, as provas levantadas no âmbito da Receita Federal, fora do inquérito criminal, para o presente processo administrativo, são independentes das provas consideradas ilícitas. A fiscalização autuante, em duas oportunidades, nas fls. 63 e 114, no RELATÓRIO DE FISCALIZAÇÃO ANEXO AO AUTO DE INFRAÇÃO, conforme trechos abaixo transcritos, evidenciou essa questão:

O depoimento e as mensagens eletrônicas mencionadas no parágrafo anterior foram objeto de autorização judicial expressa para utilização em feitos administrativos da RFB, ver fls. 69 a 76, Anexo I. Muito embora tenham sido juntadas ao presente por anexação, não foram aqui apreciadas. As provas diretas obtidas ao longo do presente se revelaram suficientes para sustentar as conclusões sobre o ocorrido.

Finalmente, é importante frisar que as provas oriundas dos feitos judiciais, e objeto das autorizações para utilização em feitos administrativos situadas às fls. 69 a 76, Anexo I do presente, não negam o que foi aqui constatado, muito pelo contrário, mas o fato é que as conclusões aqui obtidas em nada se modificariam se estas provas não fossem utilizáveis.

Sobre as provas ilícitas, assim dispõe o art. 157 do Código de Processo Penal:

*Art.157. São inadmissíveis, devendo ser desentranhadas do processo, as provas ilícitas, assim entendidas as obtidas em violação a normas constitucionais ou legais. (Redação dada pela Lei nº 11.690, de 2008)*

*§1º São também inadmissíveis as provas derivadas das ilícitas, salvo quando não evidenciado o nexo de causalidade entre umas e outras, ou quando as derivadas puderem ser obtidas por uma fonte independente das primeiras. (Incluído pela Lei nº 11.690, de 2008)*

§2º *Considera-se fonte independente aquela que por si só, seguindo os trâmites típicos e de praxe, próprios da investigação ou instrução criminal, seria capaz de conduzir ao fato objeto da prova. (Incluído pela Lei nº 11.690, de 2008)*

§ 3º *Preclusa a decisão de desentranhamento da prova declarada inadmissível, esta será inutilizada por decisão judicial, facultado às partes acompanhar o incidente. (Incluído pela Lei nº 11.690, de 2008)*

Conforme se depreende do §1º acima, não são admissíveis as provas derivadas das ilícitas, **excepcionando-se** aquelas para as quais: a) não haja nexos de causalidade com as provas ilícitas ou b) aquelas que puderem ser obtidas por uma fonte independente.

No presente caso, não pairam dúvidas de que as provas coletadas no âmbito da Receita Federal são provenientes de uma **fonte independente**, que, por si só, seguindo os trâmites típicos e de praxe conduziu ao fato objeto da prova, sendo, portanto, admissíveis tais provas.

Por analogia ao entendimento exarado no Voto da Relatora Desembargadora Simone Schreiber no processo nº 0802205-14.2011.4.02.5101, colacionado pelo próprio patrono da recorrente, abaixo transcrito, em análise de preliminar de julgamento, acerca da impossibilidade de anulação da investigação policial que precedeu à ação penal, também não seria o caso de anulação do procedimento fiscal que originou o presente lançamento:

(...)

*A decretação da ilicitude da prova produzida pelas interceptações telefônicas e telemáticas, ocorrida em momento muito posterior, não anula a investigação policial que precedeu a esta ação penal, o decorrente oferecimento de denúncia pelo Ministério Público Federal e mesmo seu recebimento pelo Juízo a quo. É que a declaração superveniente da ilicitude da prova não alcança o fato de que, à época, existiam indícios da possível prática de crimes pelos acusados, havendo, destarte, suporte para uma investigação. E o recebimento da exordial acusatória foi calcado na presença, naquela ocasião, de indícios mínimos de materialidade e autoria.*

*A prova ilícita é inadmissível, devendo ser desentranhada do processo, de acordo com o art. 157, caput, do Código de Processo Penal. Em outras palavras, a prova passa a não mais integrar o conjunto probatório formado nos autos, não sendo objeto de ponderação do juiz quando da prolação de sentença. Todavia, a declaração superveniente da ilicitude de uma prova não implica a nulidade automática dos atos processuais anteriores, se praticados com observância às disposições legais e constitucionais.*

(...)

*Prolatada a sentença, entendo que a questão não mais se insere no contexto da nulidade da investigação policial ou da ação penal, mas sim no da existência (ou não) de provas independentes das declaradas ilícitas pelo Superior Tribunal de Justiça que possam sustentar a sentença condenatória prolatada*

*pele Juízo a quo, a ser aferida por este Tribunal quando da análise do mérito das apelações interpostas pelos acusados.*

*Assim, se houver provas ilícitas não derivadas da prova ilegal, suficientes para embasar as condenações, a sentença será mantida. Sob outro giro, não restando prova válida e hábil a sustentar um decreto condenatório, a sentença será reformada, absolvendo-se os acusados.*

(...)

Nessa esteira, importa aqui verificar se o conjunto probatório levantado pela fiscalização, de forma independente do inquérito policial, é suficiente para a caracterização da infração.

A prova indireta é aquela que não tem por objeto o *fato probando*, mas outros a ele relacionados, de modo que, pelo raciocínio, chega-se ao fato que se quer provar, *in casu*, a "ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros" na importação.

A presunção simples é o resultado do processo lógico, mediante o qual, da existência de um fato reconhecido como certo (provas indiciárias), infere-se outro fato cuja existência é provável. Com efeito, em consonância com a doutrina e a jurisprudência administrativa, que considera plenamente aceitável o uso da prova indireta em direito tributário, inclusive em atos fraudulentos, a fiscalização apurou todo um quadro indiciário que, por presunção simples, conduz ao cometimento da infração.

Os elementos indiciários apurados devem ser analisados conjuntamente, embora a eventual existência de somente um só deles pudesse não ser suficiente para a configuração da infração. O que importa é que o conjunto probatório, considerado como um todo, convirja ao cometimento da infração prevista veiculada pelo art. 23, inciso V e §1º e 3º do Decreto-lei nº 1.455/76.

Segundo entendo, sem considerar as provas do inquérito policial, os elementos que constam nos autos, apurados isoladamente pela autoridade fiscal, especialmente, os relacionados abaixo, convergem no sentido de que as importações registradas pela ASIAN foram todas efetuadas no interesse da MOBILITÁ, mas com sua ocultação nas declarações de importação:

- O sócio Sr. Samuel Gorberg, da ASIAN CENTER, era quem controlava e realizava os negócios em comércio exterior da empresa importadora, conforme resposta à intimação dessa empresa.

- Apurou a fiscalização que SAMUEL GORBERG é ex-sócio da LCG ADMINISTRADORA DE IMÓVEIS, CNPJ 01.532.445/0001-85, uma das proprietárias de imóveis onde estão instaladas as lojas da CASA & VÍDEO (nome fantasia da recorrente MOBILITÁ).

- Também constatou-se na ação fiscal que quase todas importações foram provenientes do exportador SPEED, sendo que apenas 17 das 522 operações não o foram, revelando uma certa afinidade comercial, com maior poder de negociação, com o exportador suspeito.

- (...) a utilização de faturas comerciais, cuja numeração segue absolutamente a ordem ao longo do ano, emitidas pela exportadora SPEED DEVELOPMENT COMPANY, constantes das DI registradas por ASIAN CENTER nos últimos cinco anos, que acobertaram as mercadorias repassadas à CASA E VÍDEO, o que nos leva a imaginar que a exportadora só existiria para abastecer o esquema fraudulento arquitetado. Com efeito, em pesquisa à base de dados da RFB não foi encontrada qualquer importação de produtos exportados pela SPEED DEVELOPMENT COMPANY realizada por outra pessoa jurídica. Absolutamente todas as importações de produtos exportados por SPEED foram realizadas por ASIAN CENTER.

- Constatou a fiscalização que a recorrente MOBILITÁ era a única cliente da importadora ASIAN.

- Conforme explicações trazidas na ação fiscal, havia um ajuste prévio da importadora com a recorrente, para saber quais produtos e que quantidade importar - "A Asian trazia amostras de produtos, os apresentava para a Mobilitá e caso esta concordasse com o preço, então a Asian efetuava a importação, por sua conta e risco" e "Para o caso de reposição de estoque dos produtos já anteriormente importados, a Mobilitá informava a quantidade necessária de reposição e a Asian efetuava a importação", revelando características de importações nas modalidades por conta e ordem de terceiro ou a encomendante predeterminado.

- (...) Se o controle do quê e quando será importado não está nas mãos de quem registra a D.I., se sem a atuação do terceiro inexistirá operação em comércio exterior, há operação com interposição, seja na modalidade por conta e ordem, seja na modalidade por encomenda. A atuação de Asian se limitou a ceder o nome e prestar o serviço. (...)

- Ao que tudo indica, as importações eram encaminhadas diretamente à MOBILITÁ, sem passar por estabelecimento da importadora ASIAN, seguindo o padrão típico de operação previamente determinada.

- (...) a entrada e a saída de Asian ocorriam sempre no mesmo dia (exceto para 1 D.I.), e havia uma elevação de preços entre o valor unitário da D.I. (VUCV) e o valor unitário na nota de saída (VUNf), fixo (tolerância de 10%), estável, independentemente da mercadoria ou do ano da importação.

- Em adição, informou que o conteúdo do container era vendido sem nem retirar o mesmo do Porto, indo direto para Mobilitá. (...)

- As provas documentais revelaram-se consistentes, apontando em uma mesma direção, e significativas, caracterizando tratar-se de relacionamento biunívoco, continuado e pré-arranjado. O cotejo entre as 25 D.I.s selecionadas e as respectivas notas fiscais de entrada e saída da mercadoria revelou que a entrada e a saída de Asian ocorriam sempre no mesmo dia (exceto para 1 D.I.), e havia uma elevação de preços entre o valor unitário da D.I. (VUCV) e o valor unitário na nota de saída (VUNf), fixo (tolerância de 10%), estável, independentemente da mercadoria ou do ano da importação.

- Para todas as DI's registradas dentro do período de interesse a ASIAN informou, em campo próprio para a identificação do real adquirente, que a operação se realizava por conta própria, ou seja, que a ASIAN seria a real adquirente das mercadorias que importava.

- a atuação de Mobilitá foi ocultada por Asian ao deliberadamente inserir nas D.I. informação que não correspondia à verdade, eivando o negócio jurídico do defeito da

*simulação, valendo-se deste meio para prejudicar os Cofres Públicos, ao afastar a equiparação de Mobilitá à industrial, com repercussão no recolhimento do IPI, PIS e Cofins. Transcreve-se a seguir os art.s 71 e 72 da Lei 4.502/64.*

Assim, com os elementos acima, sem a utilização das provas que foram consideradas ilícitas no âmbito da Ação Penal nº 2006.51.01.523722-9, entendendo que resta claro o cometimento da infração pela ocultação da recorrente MOBILITÁ mediante simulação, da sua condição de adquirente ou de encomendante, nas importações efetuadas pela ASIAN.

Nesse ponto, é de se ressaltar que, embora os elementos que constam nos autos conduzam ao entendimento inafastável de que se tratavam de importações realizadas pela ASIAN no interesse da recorrente, a fiscalização não obteve êxito em identificar se as operações seriam por conta e ordem da MOBILITÁ ou por encomenda desta. Isso porque, no mundo das provas, não é tão fácil apurar qual seria a modalidade de importação terceirizada.

Nos termos do no art. 1º, parágrafo único da Instrução Normativa SRF nº 225/2002, entende-se por *importador por conta e ordem de terceiro* "a pessoa jurídica que promover, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria adquirida por outra, em razão de contrato previamente firmado, que poderá compreender, ainda, a prestação de outros serviços relacionados com a transação comercial, como a realização de cotação de preços e a intermediação comercial".

No sítio da Receita Federal<sup>9</sup>, consta a seguinte explicação para a *importação na modalidade por conta e ordem de terceiro*:

*A importação por conta e ordem de terceiro é um serviço prestado por uma empresa – a importadora –, a qual promove, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadorias adquiridas por outra empresa – a adquirente –, em razão de contrato previamente firmado, que pode compreender ainda a prestação de outros serviços relacionados com a transação comercial, como a realização de cotação de preços e a intermediação comercial (art. 1º da IN SRF nº 225/02 e art. 12, § 1º, I, da IN SRF nº 247/02).*

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

*Em última análise, é a adquirente que pactua a compra internacional e dispõe de capacidade econômica para o pagamento, pela via cambial, da importação. Entretanto, diferentemente do que ocorre na importação por encomenda, a operação cambial para pagamento de uma importação por conta e ordem pode ser realizada em nome da importadora ou da*

<sup>9</sup> Documento assinado digitalmente em 10/03/2016 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA, Assinado digitalmente em 25/05/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 25/05/2016 por DIEGO DINIZ RIBEIRO

*adquirente, conforme estabelece o Regulamento do Mercado de Câmbio e Capitais Internacionais (RMCCI – Título 1, Capítulo 12, Seção 2) do Banco Central do Brasil (Bacen).*

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

De outra parte, a *importação por encomenda* está definida no art. 11 da Lei nº 11.281/2006 e no art. 1º da Instrução Normativa SRF nº 634/2006. Da leitura desses dispositivos, depreende-se as principais características da modalidade de importação por encomenda.

- Há um encomendante que manifesta previamente ao importador o interesse em adquirir determinada mercadoria estrangeira.

- O importador adquire de fato as mercadorias junto ao exportador, devendo cumprir todas as obrigações contábeis e cambiais decorrentes de uma compra internacional.

- As mercadorias devem ser adquiridas com recursos próprios do importador, o qual, portanto, deve ter capacidade econômica para tal. Não se admite, ainda que parcialmente, a utilização de recursos do encomendante para se efetivar a compra das mercadorias no exterior (parágrafo único do art. 1º da Instrução Normativa SRF nº 634/2006).

- O importador é responsável pela nacionalização das mercadorias, as quais, posteriormente, serão revendidas ao encomendante predeterminado.

- Não há necessidade de efetiva participação do encomendante na negociação internacional para a compra das mercadorias (art. 11, §3º da Lei nº 11.281/2006, incluído pela Lei nº 11.452, de 27 de fevereiro de 2007).

A modalidade de *importação por encomenda* passou a ser regulada somente com a publicação da Lei nº 11.281, em 21.2.2006, e da Instrução Normativa SRF nº 634/2006, em 27.03.2006, a qual dispôs sobre as obrigações acessórias<sup>10</sup> a serem cumpridas pelo importador e pelo encomendante, dentre elas, a informação da identificação da encomendante em campo próprio da Declaração de Importação. Dessa forma, é verdade que antes de

---

<sup>10</sup> Art. 1º O controle aduaneiro relativo à atuação de pessoa jurídica importadora que adquire mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado será exercido conforme o estabelecido nesta Instrução Normativa.

Parágrafo único. Não se considera importação por encomenda a operação realizada com recursos do encomendante, ainda que parcialmente.

Art. 2º O registro da Declaração de Importação (DI) fica condicionado à prévia vinculação do importador por encomenda ao encomendante, no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex).

§ 1º Para fins da vinculação a que se refere o caput, o encomendante deverá apresentar à unidade da Secretaria da Receita Federal (SRF) de fiscalização aduaneira com jurisdição sobre o seu estabelecimento matriz, requerimento indicando:

a) nome empresarial e número de inscrição do importador no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ); e b) prazo ou operações para os quais foi contratado.

§ 2º As modificações das informações referidas no § 1º deverão ser comunicadas pela mesma forma nele prevista.

Art. 3º O importador por encomenda, ao registrar DI, deverá informar, em campo próprio, o número de inscrição do encomendante no CNPJ.

Parágrafo único. Enquanto não estiver disponível o campo próprio da DI a que se refere o caput, o importador por encomenda deverá utilizar o campo destinado à identificação do adquirente por conta e ordem da ficha "Importador" e indicar no campo "Informações Complementares" que se trata de importação por encomenda.

27/03/2006, não se poderia exigir dos importadores ou dos encomendantes o cumprimento das obrigações acessórias trazidas pela Instrução Normativa SRF nº 634/2006.

Ocorre, entretanto, que antes da regulação específica da *importação por encomenda*, esse tipo de operação já estava regulado dentro do conceito genérico da *importação por conta e ordem*, veiculado pelo art. 1º, parágrafo único da Instrução Normativa SRF nº 225/2002, devendo, então, dessa forma observar as obrigações acessórias da Instrução Normativa SRF nº 225/2002, no que a fiscalização muito bem esclareceu, em seu resumo sobre a evolução legislativa da matéria:

(...)

*Neste estágio, não havia distinção na legislação entre operação por conta e ordem com meios próprios ou com meios de terceiros. Com o advento da Lei 11.281, de 20 de fevereiro de 2006, foi concedida à SRF a oportunidade de estabelecer requisitos e condições para a operação de pessoa jurídica que adquire mercadorias no exterior para revender à um encomendante predeterminado.*

(...)

*Então, para haver operação por encomenda, os recursos utilizados devem pertencer àquele que adquire a mercadoria para revender, ou seja, a pessoa jurídica interposta, que registra a D.I.. De outra maneira, se os recursos pertencerem ao encomendante, haverá operação por conta e ordem.*

*Seja na qualidade de adquirente, seja na qualidade de encomendante, a pessoa jurídica estaria, como anteriormente já estava, obrigada a habilitar-se no Siscomex e a equiparar-se à industrial, adimplindo com as obrigações tributárias principais e acessórias do IPI, PIS e Cofins, além de ser titular de responsabilidade solidária e por infrações, estas duas últimas em função das alterações introduzidas pela Lei 11.281/06 nos art.s 32 e 95 do Decreto-lei no.37/66.*

(...)

*Assim, a partir da vigência da Lei 11.281/06, a importação por conta e ordem de terceiro, que inicialmente albergava todos os casos, independentemente da origem dos meios, passou a ser denominada "por conta e ordem" se os recursos se originam de terceiro ou "por encomenda" se o importador assume os riscos do negócio, utilizando meios próprios. Vale dizer que passaram a ser três as possibilidades: operação em nome e por conta própria, operação em nome próprio, por conta e ordem de terceiro (chamado de adquirente) e operação em nome próprio, por encomenda (encomendante).*

*[grifos desta Relatora]*

Dessa forma, não há como ser atendido o pedido subsidiário da recorrente no sentido de exonerar a parcela do lançamento relativa a períodos anteriores à vigência da IN SRF nº 634/2006, eis que, de todo modo, a partir de 4.11.2002, quando começou a produzir

efeitos a IN SRF 225/2002, publicada em 21/10/2002, a importadora e a recorrente deviam cumprir as obrigações acessórias nela dispostas para as operações terceirizadas objeto da presente autuação.

Tendo em vista os períodos já exonerados pelo Ilustre Relator em face da decadência, de 06/09/2002 a 29/09/2005, com o qual concordo, o entendimento de que não caberia lançamento em período anterior a 4.11.2002, resta sem efeito no presente julgamento.

Entendo que também deve ser **indeferido** o pedido subsidiário da recorrente de recomposição da base de cálculo da autuação para excluir do montante os valores relativos aos autos de infração nos quais houve a aplicação da pena de perdimento das mercadorias constantes dos estoques da Recorrente para o período fiscalizado (PAs n.s 18203.000997/2009-23; 18203.001459/2009-56; 18203.000721/2010-89; 18203.000752/2010-30; 18203.000540/2010-52; 18203.000500/2010-19; 18203.000603/2010-71; 18203.000617/2010-94; e 18203.000966/2009-72). Ocorre que não há nos autos elementos que nos permita aferir que as mercadorias apreendidas seriam as mesmas que das importações autuadas no presente processo. Não há que se olvidar que incumbiria à recorrente comprovar a existência de eventual elemento modificativo ou extintivo da autuação, nos termos do art. 16, III do Decreto nº 70.235/72 e art. 36 da Lei nº 9.784/99.

Assim, pelo exposto, entendo que a autuação deve ser mantida para as importações registradas no período de 30/09/2005 a 24/11/2008, ou seja, fora do período no qual a decadência já foi reconhecida pelo Ilustre Relator.

Pelo que voto no sentido de **dar provimento parcial ao recurso voluntário** para exonerar apenas parcialmente o crédito tributário, relativamente às importações realizadas no período de **06/09/2002 a 29/09/2005**, em face da decadência do direito de impor penalidade no âmbito aduaneiro.

É como voto.

Maria Aparecida Martins de Paula - Conselheira