



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

Processo n° 10909.005942/2007-99
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3201-003.694 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de maio de 2018
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO II
Recorrente GAMA SERVIÇOS E NEGÓCIOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Data do fato gerador: 18/05/2006, 11/08/2006

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. NÃO COMPROVAÇÃO DE RECURSOS.

A origem, disponibilidade e transferência dos recursos financeiros utilizados em operações de importação devem ser comprovados. Não obstante, a caracterização da insuficiência de comprovação deve ser sólida. Quando os elementos coligidos pelo Fisco são frágeis para caracterizar a insuficiência de recursos, não há como manter o lançamento.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 18/05/2006, 11/08/2006

ATOS ADMINISTRATIVOS. AUTONOMIA

Os atos administrativos de gestão de CNPJ e de lançamento fiscal são autônomos e não há vinculação entre decisões proferidas sobre atos diversos.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso, vencido o conselheiro Winderley Morais Pereira, que lhe negou provimento. Nos termos do Art. 58, §5º, Anexo II do RICARF, o conselheiro Leonardo Correia Lima Macedo não votou nesse julgamento, por se tratar de questão já votada pelo conselheiro Winderley Morais Pereira na reunião anterior.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente

(assinado digitalmente)

Marcelo Giovani Vieira - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Charles Mayer de Castro Souza (Presidente), Paulo Roberto Duarte Moreira, Tatiana Josefovicz Belisário, Marcelo Giovani Vieira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Correia Lima Macedo, Leonardo Vinícius Toledo de Andrade, Laércio Cruz Uliana Júnior.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração para constituição de multa em substituição a pena de perdimento, relativa às mercadorias registradas nas DI's 06/05706594 e 05/09491690, de 18/05/2006 e 11/08/2006, respectivamente.

O Auditor Fiscal acusa a recorrente de fraude na importação, por ocultação do real adquirente das mercadorias, ocasionando o perdimento das mercadorias, cf. art. 23, V do DL 1.455/76. Aponta diversos elementos que indicaram e levaram à conclusão da ocultação, conforme consta no Relatório Fiscal, especialmente às fls. 6 a 8. Tais elementos indiciários foram coletados no âmbito do processo 12466.000172/2007-70, . que tratou da representação para inaptidão do CNPJ da recorrente, cujo Relatório Fiscal está também inserido no presente processo, fls. 75 a 84.

O perdimento foi convertido em multa, pois a autuada, tendo sido intimada, não apresentou as mercadorias, e as garantias prestadas no desembaraço não puderam ser exercidas. A empresa alegou, para a não apresentação das mercadorias, que o procedimento de inaptidão, no processo 12466.000172/2007-70, não tinha sido concluído.

A empresa impugnou o lançamento e arguiu que o único fundamento do lançamento fora o relatório da Alfândega de Itajaí, no processo 12466.000172/2007-70, e que no referido processo a IRF/Vitória anulara a acusação.

A DRJ/Florianópolis/SC – 2ª Turma, por meio do Acórdão 07-23.745, de 1º/04/2011, manteve o lançamento. Transcrevo a ementa:

ÔNUS DA PROVA.

Constitui ônus do impugnante trazer ao processo a prova dos fatos alegados na impugnação.

A empresa então apresenta Recurso Voluntário, onde reitera os termos da Impugnação. Aduz que a prova exigida pela decisão recorrida, a anulação da representação para inaptidão do CNPJ, tem como fonte a própria Receita Federal, isto é, o Parecer 991/07, no processo 12466.000172/2007-70, razão pela qual entende injustificada sua exigência.

Em sessão de 18/03/2015, o julgamento no Carf foi convertido em diligência, por meio do Acórdão 3202-000.352, no seguinte sentido (voto vencedor, fls. 216 e ss.):

Com a devida vênia, divirjo do ilustre Relator. Nossa Turma, em casos da mesma empresa e referente à mesma fiscalização, decidiu converter o julgamento em diligência por unanimidade. Naquela oportunidade, decidimos nesse sentido, porque, como se

lê do Parecer nº 991/07, elaborado pelo SEORT/Alfândega/Porto de Vitória também juntado aos presentes autos, o Relatório Fiscal em que se baseou a autuação teria se equivocado, quando considerou irrelevante a existência da conta "Câmbio Exterior Próprio", na qual se demonstraria expressivos pagamentos, em razão de empréstimos realizados no exterior, demonstrados pela recorrente através de contratos de câmbio, na forma do artigo 46 da IN/RFB nº 748/2007.

(...)

Forte nas razões acima transcritas, voto para CONVERTER O JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA para que seja:

a) juntada aos autos a cópia integral do Processo de nº12466.000172/2007-70, especialmente a documentação de fls.1.287 a 1.680 deste, onde consta os contratos de câmbio que comprovariam a capacidade econômica da recorrente, Gama Comercial Importadora e Exportadora Ltda., de acordo com o Parecer nº 991/07;

b) intimada a unidade preparadora para analisar se a documentação de fls.1.287 a 1.680 do Processo de nº 12466.000172/200770, onde consta os contratos de câmbio a que alude a conta contábil "Câmbio Exterior Próprio", comprovariam ou não a capacidade econômica da recorrente, Gama Comercial Importadora e Exportadora Ltda.

À fls. 3.197/3.198 consta Despacho de Diligência, para cumprimento da Resolução, onde se manifesta que os contratos de câmbio não seriam suficientes para comprovar a origem dos recursos, pois via de regra o contrato de câmbio é mesmo em nome do importador, mas a origem, disponibilidade e transferência dos recursos é que devem ser comprovados; reafirma a presunção relativa *juris tantum* do art. 23, §2º do DL 1.455/76, que exige do importador a comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos utilizados nas operações de importação.

O sujeito passivo foi cientificado do Despacho de Diligência e não se manifestou.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Giovani Vieira, Relator

O recurso é tempestivo e deve ser conhecido.

Preliminar de nulidade

A recorrente suscita a nulidade do lançamento porque o relatório que o fundamentou teria sido anulado em decisão posterior.

Inicialmente, cumpre distinguir a função dos relatórios divergentes.

O Relatório Fiscal de fls. 75 e ss., originado de investigações na DRF/Chuí/RS, noticia diversos elementos que levaram à conclusão da ocultação dos reais importadores das operações realizadas pela recorrente. Tal relatório deu origem a diversos outros procedimentos. Um desses procedimentos derivados é o presente lançamento da multa substitutiva do perdimento das mercadorias das DI's já referidas. Outro procedimento foi a representação para inaptdão do CNPJ da recorrente, no processo 12466.000172/2007-70, onde o Parecer 991/07 (cópia às fls. 176 a 196), concluiu por não aplicar a inaptdão do CNPJ.

O Parecer 991/07 conduz sua argumentação no sentido de apontar como **possível** fonte de recursos os fechamentos de contratos de câmbio. Numa análise integral do Parecer, verifico que ele se preocupa em não considerar a recorrente como **inexistente de fato**, e por este motivo é que encaminha pela rejeição da inaptdão do CNPJ. **Em nenhum momento o referido Parecer afirma que os recursos foram comprovados.** Apenas não entende correto considerar a recorrente como inexistente de fato.

Desse modo, as peças comparadas (o Relatório Fiscal que fundamenta o presente lançamento e o Parecer 991/97, que encaminha pela rejeição da inaptdão do CNPJ), têm funções e motivações diferentes para as respectivas conclusões.

Inclusive, no próprio processo de inaptdão do CNPJ, 12466.000172/2007-70, consta despacho, às fls. 1.723 (numeração manual), que diz:

De imediato é de se ressaltar que aquela decisão [do Parecer 991/07] refere-se aos fatos e elementos de que cuida o presente processo, limitando-se a sua abrangência fática e jurídica.

Assim, reza aquele despacho decisão que declarou insubsistente a representação para Inaptdão do CNPJ da empresa interessada, tão somente.

Não obstante, outras irregularidades ou quadraturas porventuras vislumbradas pela fiscalização que possam ensejar infrações legislação, interposição, p.ex, deverão ser autuadas e serem submetidas ao rito processual próprio. O fato de não haver configuração de fatos que ensejaram a Inaptdão da empresa não a isenta de se configurarem outras irregularidades.

Ademais, a decisão acerca da inaptdão não vincula o lançamento presente, nem seu julgamento, posto que são atos administrativos diferentes e lavrados por autoridades distintas e competentes para tanto, cumprindo plenamente, cada um *per se*, os requisitos de validade, não se podendo aplicar imediatamente, sem apreciação própria, as conclusões de um sobre o outro.

Desse modo, afasto a preliminar.

Mérito

Preâmbulo teórico

A ocultação fraudulenta de intervenientes em operação de comércio exterior é considerada “dano ao erário” e punida com o perdimento das mercadorias, cf. DL 1.455/76, art. 23, V, e §1º, ou com multa equivalente ao valor aduaneiro, cf. §3º¹:

A **ocultação fraudulenta** pode ser **provada diretamente**, pela coleta de provas ou indícios convergentes da fraude ou simulação, ou por **presunção legal**, pela demonstração da “*não-comprovação da origem disponibilidade e transferência dos recursos empregados*” na operação, cf §2º²:

Desse modo, e por imposição legal, **a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos** empregados na operação enseja o perdimento ou multa substitutiva. Com efeito, em vista da infinidade de fraudes e interesses nas fraudes em comércio exterior³, e ainda, a impossibilidade de regulação de intervenientes estrangeiros, é que a legislação impõe transparência plena nas operações.

Devemos, em seguida, caracterizar a não-comprovação, e eventuais fraudes ou simulações, para todos os tipos de intervenientes no comércio exterior.

São três tipos de **operadores no comércio exterior, na importação: Importador direto, importador por conta e ordem e encomendante predeterminado**. Todos esses tipos de operadores devem ser habilitados e identificados na operação, sob pena de presunção legal, cf. o art. 11 da Lei 11.281/2006⁴, e inclusive respondem solidariamente pelos

¹ 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.](#)

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

³ , tais como lavagem de dinheiro, operações fictícias para auferimento de benefícios à exportação, ocultação de intervenientes para ludibrirar controles e cotas, ocultação de interveniente para evasão tributária, blindagem patrimonial do real interveniente, e muitos outros

⁴ Art. 11. A importação promovida por pessoa jurídica importadora que adquire mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado não configura importação por conta e ordem de terceiros.

tributos (art 32, III do DL 37/66), equiparam-se a estabelecimento industrial para fins de IPI (Lei 11.281/2006, art. 14), dentre outras exigências.

Por outro lado, o **encomendante não-predeterminado, isto é, o cliente de mercado interno**, não se configura como operador de comércio exterior na importação, ainda que possa, eventualmente, comprar a mercadoria como encomenda. Trata-se, nessa situação, de pessoa física ou jurídica que encomenda mercadoria no mercado interno, sendo atendido por empresa que **atue no mercado interno como varejista/atacadista**. O atendimento da encomenda pode se dar por mercadoria em estoque, aquisição no mercado interno ou aquisição no mercado externo. Ainda, o cliente de mercado interno não se responsabiliza por eventuais problemas na importação, e muitas vezes sequer sabe se a mercadoria é importada, sendo de total responsabilidade do encomendado o fornecimento das mercadorias, seja em estoque, seja por aquisição no mercado interno, seja por importação. Em suma, diferencia-se o encomendante de mercadoria do encomendante de importação, que irá remunerar os serviços de importação, e não comprar, em ambiente de mercado, a mercadoria encomendada. E é somente este último encomendante que se subsume ao conceito legal de “encomendante predeterminado”.

Nesta situação, há uma operação comercial interna normal, sem que o encomendante se caracterize como operador de comércio exterior, posto que aí não se revelam os contextos das finalidades da legislação aduaneira, observando o art. 5º da Lei de Introdução ao Direito Brasileiro:

*Art. 5º Na aplicação da lei, o juiz atenderá aos **fins** sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum.*

(ressaltei)

Isto porque a finalidade da legislação aduaneira, nesse aspecto, é obter equanimidade tributária entre a indústria nacional e o atacadista de mercadorias estrangeiras.

§ 1º A Secretaria da Receita Federal:

I - estabelecerá os requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora na forma do caput deste artigo; e

II - poderá exigir prestação de garantia como condição para a entrega de mercadorias quando o valor das importações for incompatível com o capital social ou o patrimônio líquido do importador ou do encomendante.

§ 2º A operação de comércio exterior realizada em desacordo com os requisitos e condições estabelecidos na forma do § 1º deste artigo presume-se por conta e ordem de terceiros, para fins de aplicação do disposto nos [arts. 77 a 81 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001](#).

*§ 3º Considera-se promovida na forma do **caput** deste artigo a importação realizada com recursos próprios da pessoa jurídica importadora, participando ou não o encomendante das operações comerciais relativas à aquisição dos produtos no exterior. [\(Incluído pela Lei nº 11.452, de 2007\)](#)*

Observo ainda que a utilização de recursos de terceiros enseja a presunção da importação por conta e ordem do financiador, cf. art. 27 da Lei 10.637/2002⁵. Porém os meros adiantamento de recursos em operação de mercado interno não configuram “ a importação com recursos de terceiros”, tendo em vista as finalidades da Lei, posto que aí, há adiantamento para compra de mercadoria em ambiente de mercado interno, e não adiantamento de recurso para importação de mercadoria externa, em que a importadora ostensiva estivesse atuando como mera prestadora de serviços de importação, isto é, remunerada por comissão.

Segue quadro resumo:

	Importador Direto	Importador por Conta e Ordem	Encomendante predeterminado interveniente de comércio exterior	Cliente de mercado interno
Conceito simplificado	Contribuinte que consta como importador ostensivo na DI	Contribuinte que solicita importação e fornece os recursos financeiros.	Contribuinte que solicita importação sem adiantar os recursos financeiros.	Contribuinte/cliente de empresa atacadista/varejista, que solicita mercadoria via de regra como usuário final, sem vincular a importação.
Responsabilidade tributária	art. 31 DL 37/66 - sujeito passivo	art 32, III,"c" DL 37/66 - solidário	art 32, III,"d" DL 37/66 - solidário	Não
Responsabilidade por infrações	DL 37/66, art. 95, IV	DL 37/66, art. 95, V	DL 37/66, art. 95, VI	Não
Equiparação a Industrial	Lei 4.502/64, art. 4º, I	Lei 11.281/2006, art. 13	Lei 11.281/2006, art. 13	Não
Necessidade de habilitação no comércio exterior	Sim - IN SRF 650/06, art. 1º, IN SRF 1.288/12, art. 1º	Sim - IN SRF 650/06, art. 26, caput, IN SRF 1.288/12, art. 24, caput, combinados com Lei 11.281/2006, art. 11, §1º	Sim - IN SRF 650/06, art. 26, §único, IN SRF 1.288/12, art. 24, § único, combinados com Lei 11.281/2006, art. 11, §1º	Não
Submete-se a regras de preços de transferência	Sim, Lei 9.430/96, Seção V	Sim - Lei 11.281/2006, art. 14	Sim - Lei 11.281/2006, art. 14	Não

O importador ostensivo consta na DI. O importador por conta e ordem e o encomendante predeterminado devem habilitar-se perante as autoridades aduaneiras e **também devem constar na DI**, dentre outras formalidades previstas (IN's RFB 237/2002 e 634/2006), senão estará se ocultando.

⁵ 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](#).

Amiúde os importadores por conta e ordem e os encomendantes predeterminados buscam se apresentar como meros clientes, de mercado interno, do importador, porém, alguns indícios apontam sua verdadeira natureza:

- a remuneração do importador é por comissão fixa ou proporcional, ao revés de lucro em ambiente de mercado;

- há estreita correlação entre pagamento, importação e tradição das mercadorias;

- o importador ostensivo não atua no mercado interno, como atacadista ou varejista das mercadorias em foco;

- o importador por conta e ordem ou encomendante predeterminado conhece a mercadoria como importada e conhece os trâmites de importação, e às vezes atua na negociação com os fornecedores estrangeiros;

O conjunto factual desses contextos permite distinguir a natureza do comprador da mercadoria, como importador por conta e ordem, encomendante predeterminado ou cliente de mercado interno.

Em resumo, o que se busca é caracterizar, a partir todos os elementos fáticos possível, se se está diante de uma prestadora de serviços de importação ou de uma atacadista de mercadorias no mercado interno.

Análise do caso

Portanto, no presente processo, devem-se apreciar as razões de mérito, isto é, se os fatos relatados ensejam a conclusão da existência ou não de interposição fraudulenta de terceiros.

As razões de mérito da defesa, isto é, de que a recorrente seja efetivamente adquirente real das mercadorias importadas, foram apresentadas no âmbito do processo 12466.000172/2007-70, e invocadas neste presente processo. Às fls. 1.114 (numeração manual) consta sua manifestação, por apensação do referido processo a este, e que foram assim resumidas no Parecer 991/07:

- que é empresa regularmente constituída, elencando às fls. 1.114 a 1.117 breve histórico da mesma, assim como, questiona as fls. 1.117 sobre a quadratura da presente representação;

- que a fiscalização teria se baseado em presunções não comprovadas e suas compras eram realizadas diretamente pelos sócios, que posteriormente os vendia no mercado nacional com apuração de lucros, rechaçando a afirmação da fiscalização, de que a mesma não apurava os referidos lucros, fls. 1.121;

- que a empresa possui diversos contratos de compra e venda com exportadores e registro da marca de seus principais produtos, e, desta forma, não se poderia falar em interposição de pessoas;

- as fls. 1.121 e 1.123 faz breve interpretação da artigo 23 do DL n° 1.455/76, concluindo que o fiscal não havia considerado os resultados obtidos com o faturamento e distribuição de lucros, ressaíndo daí a conclusão sobre a interposição fraudulenta;

- a seguir, as fls. 1.124 a 1.130 a parte reporta-se às correspondências recebidas nesta Alfândega, tecendo suas considerações acerca da motivação de cada uma;

- em prosseguimento, passa a apresentar suas considerações acerca do Relatório de Ação Fiscal, desenvolvido pela fiscalização, assim discriminado:

a) Sobre o item 2.

- que a mercadoria foi desembaraçada sem nenhuma ressalva, que o IRPJ está contabilizado conforme declaração apresentada e que não havia incompatibilidade financeira, remetendo-se para um gráfico;

b) Sobre o item 3.

- que a 1ª DI liberada após apresentação da documentação requerida e que a 2ª encontra-se em litígio instaurado na esfera judicial, não devendo prosperar a transferência de infração apontada.;

c) Sobre o item 4.

- que no momento da constituição não houve questionamento sobre o endereço dos sócios e que o aumento do capital, assim como, a respectiva integralização foi registrada na JUCES e submetidos à apreciação da SRF, cuja regularidade está demonstrada em seus livros fiscais e declaração de IRPF dos sócios, demonstrando que a defendente sempre teve capacidade econômico/financeira;

d) Sobre o item 5.

- que o capital foi integralizado através da conta lucros e que o auditor não esteve em suas dependências em fevereiro de 2006;

e) Sobre o item 6.

- que a origem dos R\$800.000,00 encontra-se devidamente comprovada, da mesma forma procura demonstrar às fls. 1.137 a 1.140 a regularidade dos R\$ 740.000,00 utilizados para a elevação de capital ocorrida em 2005.

f) Sobre o item 7.

- concorda com a fiscalização no que pertine fornecedores internos, no entanto, alerta sobre a existência de conta representativa de fornecedores no exterior, cujos saldos são demonstrados as fls. 1.141, mais uma vez rechaçando a falta de capacidade financeira levantada;

g) Sobre o item 8.

- afirma que não possui, mas também já possuiu mercadorias em estoque, fls 1.141 ;

h) Sobre os itens 9 a 13.

- colaciona razões que buscam refutar as constatações fiscalização sobre os lançamentos contábeis efetuados, fls. 1.141 a 1.154;

Sobre o item 14.

- que não há que se falar que contabilidade não está espelhando com fidedignidade as operações lançadas, tendo havido equívoco da fiscalização, uma vez que todos os depósitos foram esclarecidos e comprovados, fls. 1.154;

j) Sobre o item 15.

- que justificou todos os depósitos requeridos pela fiscalização, que não foi encontrado nada irregular e que o contrato registrado é de venda, e desta forma busca justificar os adiantamentos recebidos, fls. 1.155;

k) Sobre o item 16.

- que o percentual de sinais que recebeu é insignificante em relação ao volume importado e que as irregularidades apontadas decorreram de ações tendentes a inadimplência apontada às fls. 1.157;

l) Sobre os itens 17 e 18.

- que a fiscalização não teria considerado lançamentos constantes na conta própria valores, e rechaça a afirmação de a empresa é uma prestadora de serviços, fls. 1.159;

m) Sobre os itens 19 e 20.

- refuta a simulação apontada, uma vez que efetivara o recolhimento de cerca de R\$ 13.000.000,00 de impostos desde a sua constituição, que a origem de seus recursos advém dos lucros apurados e contabilizados e que o volume de seu faturamento torna irrisórios os adiantamentos elencados pelo fisco, sendo prova de toda a capacidade econômico, operacional e financeira da empresa, fls. 1.160a 1.161;

n) Sobre o item 21

- informa que empresa faturou R\$ 57.000.000,00 em dois anos, sendo que desta forma não se poderia falar em incapacidade financeira e ainda, que repete que a origem do capital provém dos resultados operacionais da empresa, fls. 1.164;

o) Sobre o item 22.

- discorre às fls. 1.165 a 1.167 sobre as razões que considera excludentes de sua responsabilidade, apontando pretensa permissão legal para instalação de seu negócio em Estado que confira benefício de ordem fiscal;

p) Sobre os itens 23, 24 e 25.

- não há simulação e que não poderia ter registrado suas operações na modalidade por conta de terceiros, uma vez que as mesmas são suas;

q) Sobre o item 26.

- que trabalha com a apuração pelo lucro real, que recolheu R\$ 720.000,00 de imposto sobre o lucro líquido o que por si • só já afastaria a simulação apontada;

r) Sobre os itens 27, 28, 29 e 30.

- aduz argumentações no sentido de afastar as afirmações do fisco, que teria agido em consonância com a legislação, erigindo o princípio da boa-fé, fls. 1.173; e,

s) Sobre o item 31.

- sobre a caracterização de que a representada não é a real adquirente das mercadorias, alega que os fatos expostos pela fiscalização não se sustentam, que a fiscalização não levou em consideração regras contábeis, não também considerado os fatos registrados na documentação colocada a sua disposição.

Por derradeiro, colaciona às fls. 1.175 a 1.177 os pontos que considera relevantes na apreciação do presente recurso, culminando com o pedido de fls. 1.177 em que requer a nulidade e insubsistência do feito fiscal sob exame.

Portanto, em resumo, o que se exige é a apreciação contábil, a fim de verificar o *modus operandi* e a existência, disponibilidade e transferência de recursos utilizados nas operações referentes às DI's em foco.

No presente caso, trata-se de duas DI's de 2006, para amparo da importação de diversos tipos de utilidades domésticas, como bolsas, pulseiras, álbuns de fotos, calculadoras, etc. Não há a identificação dos reais adquirentes dessas mercadorias. As acusações fiscais centram-se em uma dinâmica contábil que não permitiria à empresa auferir os recursos utilizados nas importações. E por não existir a comprovação da origem dos recursos, conforme entendeu o Fisco, restaria caracterizada a presunção legal da interposição fraudulenta de terceiros na importação, cf. art. 23, §2º do DL 1.455/76.

Aponta, ainda irregularidades havidas em outras importações da recorrente, que restaram caracterizadas com existência de ocultação dos reais adquirentes.

Com efeito, há vários casos em que a recorrente atuou efetivamente como intermediária para importação por conta e ordem. Por exemplo, no caso narrado pela própria recorrente nos autos, fls. 1.253 e ss., as gravatas importadas tinham a etiqueta do cliente, o que, sem dúvida, caracteriza uma importação por conta e ordem ou por encomenda.

Outro exemplo também consta nos autos. O contrato de fls. 899 e ss. tem características de encomenda de importação, e o adquirente deveria constar na DI como interveniente no comércio exterior:

“Cláusula 1ª - O presente contrato, tem como OBJETO, a venda de mercadorias pela VENDEDORA, constantes do pedido nº 0015/04 em anexo, parte integrante do presente, mediante adiantamento a ser pago pela COMPRADORA para garantia de entrega e exclusividade da Coleção Verão/2005 das confecções

diversas a serem importadas pela VENDEDORA no valor aproximado de R\$ 3.000.000,00 (três milhões de reais)”

Tipicamente, trata-se de um contrato de prestação de serviços de importação, e não de compra e venda. Como contrato de prestação de serviços, caracteriza a compradora como importadora por conta e ordem, conforme assentado no preâmbulo teórico.

Verifico ainda que existem numerosos acórdãos, do Carf, condenando esta mesma recorrente em casos de interposição fraudulenta de terceiros. Cito, por exemplo, Acórdãos 3201-002.868, 3301-003.242, 3402-003.659, dentre muitos outros.

Porém, não decorre daí que em **todos os casos** de importações feitas pela recorrente, o mesmo se dê. **Cada caso deverá conter sua própria comprovação.** A recorrente pode, efetivamente, atuar tanto como intermediária, como importadora e atacadista das mercadorias que importa. Com efeito, não há impedimento nesse tipo de atuação.

A Legislação não impede que a recorrente exerça essa função de prestadora de serviços de importação, mas exige que os importadores por conta e ordem sejam identificados na DI, e desse modo, assumam as responsabilidades tributárias decorrentes.

Nos casos em que atue como atadista de mercadorias importadas, como visto no preâmbulo teórico, não há decorrência inescapável de existência de encomendante predeterminado ou importador por conta e ordem

No presente caso, **a comprovação** de que, para as DI's em foco, a recorrente estivesse atuando como prestadora de serviços de importação **é frágil**. A dinâmica contábil não ampara as conclusões do Fisco para as mercadorias em foco. O Fisco preparou um Demonstrativo de Fluxo Financeiro, fls. 1.078 e ss. (numeração manual), que consolida as irregularidades contábeis apontadas, no sentido da insuficiência de recursos. O Demonstrativo abrange o período de **29/06/2004 a 28/04/2006**. As DI's no presente processo foram registradas em **maio de 2006 e agosto de 2006**, portanto, fora do período analisado. Além disso, o Demonstrativo revela que, em diversos períodos, há aumento dos recursos disponíveis, embora, no período completo, o saldo tenha direção de insuficiência. Isso significa que, no âmbito geral, haveria insuficiência de recursos para o período completo, mas para determinados períodos, haveria saldos credores de recursos. Assim, esse Demonstrativo, por si só, não pode amparar a acusação referente a DI's específicas de períodos em que haja aumento de saldos disponíveis.

Também não há acusação específica, no caso das DI's deste processo, de elementos caracterizadores de encomendas, posto que a acusação centrou-se na insuficiência de recursos.

Observo, apenas para registro, que concordo com o Relatório Fiscal de diligência, no sentido de que contratos de fechamento de câmbio, em nome da recorrente, não têm o condão de comprovar origens de recursos, inobstante tal fato não interferir nos fundamentos deste voto. É que os contratos de fechamento de câmbio não são instrumentos de financiamento externo, mas instrumentos de cobertura cambial.

Em resumo, embora, em muitos casos, a recorrente tenha atuado como prestadora de serviços de importação, sem identificar os reais adquirentes, não há como assegurar que o tenha feito em todos os casos. No presente caso, as provas e indícios não são suficientes para amparar o fundamento utilizado para o lançamento, posto que os elementos coletados atingem outros períodos e outras DI's.

Processo nº 10909.005942/2007-99
Acórdão n.º **3201-003.694**

S3-C2T1
Fl. 8

Pelo exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Marcelo Giovani Vieira - Relator