



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

**Processo n°** 10925.000363/2008-32  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3201-003.502 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 02 de março de 2018  
**Matéria** AUTO DE INFRAÇÃO II  
**Recorrente** EMPACOTADORA DE ALIMENTOS SANTOS EXPEDITO LTDA E  
OUTRA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II**

Período de apuração: 07/07/2006 a 12/12/2006

**INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS NA IMPORTAÇÃO.**

A interposição fraudulenta de terceiros na importação é caracterizada quando o importador atua como mero prestador de serviços burocráticos aduaneiros, ocultando o real adquirente. As finalidades da legislação aduaneira, para combate aos diversos ilícitos decorrentes dessa ocultação, não se configuram quando as operações comerciais se revelem como meras compras/vendas de mercado interno, por parte de atacadista/varejista que busque mercadorias no exterior para atendimento a seus clientes, remunerando-se pelo lucro na formação de preços do mercado interno.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário. Fez sustentação oral o patrono Onílio José Rigoni, escritório Rigoni & Castelhana Advogados Associados.

(assinado digitalmente)

Winderley Moraes Pereira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Marcelo Giovani Vieira - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Winderley Moraes Pereira (Presidente), Paulo Roberto Duarte Moreira, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões

(Suplente), Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Vinícius Toledo de Andrade. Ausente a Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário, que foi substituída pela Conselheira Maria Eduarda Alencar Câmara Simões.

## Relatório

Reproduzo o relatório de primeira instância:

*Trata o presente processo de auto de infração de conversão de penalidade de perdimento. Valor total da autuação R\$ 406.230,68.*

*Foi autuada em solidariedade a empresa Cerealista Pereira Ltda (CNPJ 04.883.814/0001-72) por ser a suposta real adquirente das mercadorias.*

*Seguem as alegações da fiscalização aduaneira.*

*Segundo o sistema Radar da SRFB, a empresa Empacotadora de Alimentos Santo Expedito Ltda foi habilitada na modalidade simplificada para operações de pequena monta como comércio exterior (US\$ 150.000,00 no período de seis meses), sendo que o registro de tal habilitação ocorreu no dia 20/06/2006 (fl. 99-102).*

*Mesmo sabendo estar habilitada da modalidade simplificada, a empresa efetuou operações de importação em montante superior ao permitido (fls. 99-101).*

*Diante desse quadro, em fevereiro/2007, de forma automática, o sistema SISCOMEX efetuou a suspensão da empresa em operações de comércio exterior.*

*Iniciou-se também procedimento fiscal de investigação da origem dos recursos utilizados no comércio exterior.*

*Ao final do procedimento fiscal, descobriu-se uma série de irregularidades da empresa*

*1 — Falta de capacidade econômico-financeira dos sócios, conforme (fls. 1302- 1305).*

*2 - Falta de capacidade econômico-financeira da pessoa jurídica (fls. 1305- 1.317)*

*3 — Falta de ativo imobilizado aliada ao fato de que a empresa autuada funciona no mesmo local da empresa Cerealista Santo Expedito, sendo que o escritório e o galpão ali existentes estão em nome da outra empresa (fls. 1317-1318).*

*4 — Remessa direta das mercadorias importadas aos reais adquirentes (fls. 1318- 1310).*

*5 - Não apresentação de garantias aos fornecedores estrangeiros (fl. 1311)*

6 - *Contabilização das importações realizadas em nome da empresa Empacotadora Santo Expedito, em que a fiscalização alega que foram os reais adquirentes que remeteram os recursos que usados nas importações pela empresa Empacotadora (fls. 1311- 1315).*

7 — *Simulação de vendas realizadas a prazo (fls. 1315-1323).*

*Intimada a empresa autuada (fl. 1294), ingressou a mesma com a impugnação de fls. 1390-1436. Seguem as alegações da empresa.*

*Durante os procedimentos de fiscalização, não houve a desclassificação contábil e fiscal da impugnante. Por isto, dúvidas não restam que a escrituração da impugnante foi considerada hígida, boa, firme e valiosa, refletindo a realidade de cada uma das operações mercantis.*

*Não pode prosperar a alegação do Fisco de que os sócios da impugnante em tão reduzido tempo de atividade empresarial estivessem obtendo retornos através de distribuição de lucros e efetuando novos investimentos.*

*Contesta a apuração da totalidade das transações efetuadas no período de 2006- 2007 e cotejadas somente com os números de 2006.*

*A partir da folha 1402, divide a impugnante sua peça de defesa a partir da divisão do relatório fiscal que acompanha o auto de infração.*

*Sobre a incapacidade econômico-financeira da empresa, alega que os recursos advinham de créditos a que a empresa e seu administrador tinham acesso, sendo que os créditos concedidos em favor da impugnante estão estampados nas faturas e declarações de importação homologadas pela Receita Federal.*

*Sobre a alegação acerca da ausência de ativo imobilizado, alega que o sócio Éderson André Azzolini é sócio majoritário da empresa Cerealista Santo Expedito Ltda e decidiu constituir uma nova empresa (empresa autuada) e naturalmente decidiu-se utilizar as instalações já existentes da empresa mediante pagamento de locativos mensais em favor da mesma.*

*Alega que tal fato não faria qualquer diferença ao Fisco, sendo que os ativos utilizados pelas duas empresas são do mesmo sócio. Apresenta foto dos ativos imobilizados.*

*As fichas de entrada e saídas de mercadorias demonstram que, na maioria absoluta das vezes, as mercadorias permaneciam em estoque nas dependências da empresa, sendo que somente em poucas oportunidades elas eram imediatamente remetidas após o desembaraço aduaneiro.*

*Alega que o Fisco conseguiu elencar no auto de infração exatas 34 "remessas diretas" dentro de um universo de mais de 400 operações.*

*Foram 34 "remessas diretas" com 16 empresas destinatárias, sendo que somente 06 dessas empresas destinatárias foram autuadas.*

*Sobre a alegação de não apresentação de garantias aos fornecedores estrangeiros, alega que declarações dos exportadores que acompanham a impugnação demonstram que a impugnante era detentora de crédito e dispunha de prazos razoáveis para liquidação de suas importações.*

*Sobre a alegação de vendas simuladas para a Cerealista Santo Expedito para ocultar os verdadeiros adquirentes, alega que é equivocada a alegação de que tal empresa é somente uma empresa transportadora pois também atua no comércio de cereais e outras mercadorias.*

*Questiona o porque das exigências fiscais serem em valores inferiores às importações?*

*Apresenta questionamentos às folhas 1420-1421.*

*Solicita a reunião dos processos em que a mesma é a autuada.*

*Alega ausência de dano ao erário*

*Solicita a aplicação do artigo 33 da Lei nº 11.488/2007.*

*Alega que a figura delituosa interposição fraudulenta somente pode ser argumentada em casos de recursos de origem ilícita oriunda de um crime antecedente.*

*Pugna a empresa por produção de prova oral, documental e pericial. Apresenta às folhas 1429-1433 quesitos e questões acerca de cada um dos meios probatórios.*

*Solicita a reunião dos processos administrativos e o deferimento das provas postuladas.*

*Solicita igualmente o julgamento da procedência da impugnação e, subsidiariamente, a aplicação do artigo 33 da Lei nº 11.488/2007*

*Impugnação da empresa autuada solidariamente, Cerealista Pereira Ltda, às folhas 1355-1359. Juntada à folha 1353 (12/03/2008). Seguem as alegações da empresa em questão.*

*Afirma a regularidade das operações comerciais.*

*Não pode a empresa ser responsabilizada por atos de terceiros, sendo a mesma mera adquirente de produtos, e nunca intermediou ou autorizou compras no exterior em benefício próprio.*

*A descrição dos autos não imputa qualquer atividade ilícita à empresa.*

*Alega que a responsabilidade solidária do artigo 134, CTN somente é aplicável nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal do contribuinte.*

*Alega boa-fé.*

*À folha 1657, encaminhou-se o processo para julgamento e informou-se a tempestividade da impugnação.*

A DRJ/Florianópolis/SC – 2ª Turma, por meio do Acórdão 07-14.602, de 19/09/2008, decidiu pela improcedência da Impugnação, mantendo o lançamento. Transcrevo a ementa:

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Período de apuração: 07/07/2006 a 12/12/2006*

*MOMENTO DA APRESENTAÇÃO DA PROVA.*

*A impugnação deve ser instruída com os documentos em que se fundamentar, sendo ineficaz pleito de produção extemporânea de provas.*

*PRODUÇÃO DE PROVA. COMPLEMENTAÇÃO.*

*Dispensável a complementar produção de provas, quando os documentos integrantes dos autos revelam-se suficientes para formação de convicção e conseqüente deslinde do feito.*

*SUSTENTAÇÃO ORAL. PRIMEIRA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA.*

*Incabível, por ausência de previsão legal, a sustentação oral em primeira instância de julgamento administrativo.*

*CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO*

*Converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias que foram importadas mediante interposição fraudulenta e/ou com recursos de origem, disponibilidade e transferência não comprovados e que não sejam localizadas ou que tenham sido consumidas.*

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Período de apuração: 07/07/2006 a 12/12/2006*

*INFRAÇÃO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.*

*São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, respondendo pela infração, conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática, ou dela se beneficie.*

A autuada apresenta Recurso Voluntário, onde reitera as razões de defesa. Acrescenta pedido de nulidade da decisão recorrida, por ter indeferido o pedido de perícia e de apresentação de novas provas, apontando o Decreto 70.235/72 como insuficiente para a fundamentação, por que seria norma infralegal.

O caso veio a julgamento no Carf em 02/06/2010, que foi convertido em diligência para saneamento de vício, por meio do Acórdão 3210-00.154, posto que a responsável solidária não havia sido intimada da decisão recorrida.

A responsável solidária também apresentou Recurso Voluntário, onde reitera sua defesa, como terceiro de boa-fé. Acrescenta pedido de nulidade do lançamento por vício na intimação fiscal que lhe exigira apresentação de documentos.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Marcelo Giovani Vieira, relator.

Os recursos foram tempestivos, devendo ser conhecidos.

### **Preliminar de nulidade da decisão da atribuição de sujeição passiva solidária**

A responsável solidária, Cerealista Pereira Ltda, informa que o Termo de Intimação Fiscal nº 244/2007, pelo qual fora intimada a apresentar comprovações das operações com a Empacotadora Santo Expedito, continha erro de data. O referido Termo de Intimação continha a seguinte orientação: “*abrangendo o período que se estendeu de 01/07/200 até 23/02/2007*”. A recorrente alega que esse erro a confundiu, o que levaria a eximí-la da responsabilidade solidária.

Não concordo. Não está inquinado de nulidade o Auto de Infração lavrado por autoridade competente e em consonância com o que preceituam os artigos 142, do CTN, e 10 e 59, do PAF. O Auto de Infração foi claro ao definir o período, e portanto, no prazo de Impugnação, a recorrente poderia apresentar as provas que entendesse necessárias.

Desse modo, afasto a preliminar.

### **Preliminar de nulidade da decisão recorrida**

Não tem razão a recorrente. A necessidade de diligência ou perícia é matéria de apreciação do colegiado, nos termos dos arts. 18 e 29 do PAF:

*Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, **indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis**, observando o disposto no art. 28, in fine. (ressaltei)*

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

O entendimento pela necessidade ou desnecessidade de novas diligências ou perícias depende da avaliação das provas e laudos já juntados aos autos.

A decisão de primeira instância entendeu pela desnecessidade de diligência ou perícia, fundamentando assim (fls 1.941 e seguintes):

*Como se pode observar da prescrição legal acima transcrita, o autuado tem o ônus processual de apresentar suas alegações, e mais importante, de apresentar os seus elementos de prova no momento de sua defesa (impugnação).*

***No tocante à prova documental, o parágrafo §410 do mesmo artigo 16 do Decreto n" 70.235/72 é ainda mais explícito quanto à necessidade de o contribuinte autuado apresentar os seus elementos de prova no momento de sua impugnação, sob pena de preclusão.***

(...)

*Tanto as normas do Processo Administrativo Fiscal quanto as do Código de Processo Civil seguem a máxima jurídica de que a produção da prova cabe a quem dela se aproveita, devendo a parte interessada produzir a prova no momento adequado, notadamente as provas documentais.*

*Deve ser observado, contudo, que o Código de Processo Civil é apenas diploma subsidiário à norma especial: o Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 70.235/72.*

*A razão para isso é que o Decreto nº 70.235/72, apesar de ser um diploma infralegal, tem, na verdade, status de lei.*

(...)

*Por já haver expirado o momento de instrução probatória e por não se referir a nenhuma das exceções previstas no artigo 16, §4º, do Decreto nº 70.235/1972, indefiro a juntada dos documentos solicitados pela empresa em sua peça de defesa.*

*A alegação de que greve dos Correios impediu a empresa de obter o recebimento de documentos (comprovantes) não justifica pedido de juntada de novos documentos uma vez que tais documentos estão em poder da empresa. Aliás, se tais documentos não estiverem em poder da empresa, configuraria mais um indício de ocultação de terceiros, uma vez que tais terceiros controlariam a empresa autuada, o que incluiria o controle dos documentos que dizem respeito à autuada.*

*Mesmo que fosse admissível a juntada extemporânea pelo motivo alegado, não comprova empresa que sofreu prejuízo em razão do fato alegado.*

*Além disso, não demonstra a empresa quais comprovantes seriam estes, o que se torna mais um fator que impede o deferimento do pedido.*

*O julgamento do presente processo se faz basicamente em seus documentos contábeis, ou a falta deles, sendo que tais documentos devem estar em poder da empresa.*

*Solicita a empresa produção de prova pericial sob o argumento do elevado número de documentos, impossíveis de serem*

*acostados aos autos, sendo que tais documentos estariam à disposição desta instância julgadora em escritório contábil.*

*Não obstante o acima posto, de se esclarecer que o pedido deveria ser indeferido mesmo que estivesse revestido das formalidades exigidas, visto o que dispõe o artigo 18 do supra citado diploma legal, com as modificações introduzidas pela Lei no 8.748/93:*

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, **quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerarem prescindíveis ou impraticáveis**, observado o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/93) (grifos acrescidos)

*Como se percebe, o preceito contido na legislação que rege o processo administrativo fiscal é a consagração da idéia de que a diligência deve ser produzida, antes de qualquer outra razão, com o fim de firmar convencimento da autoridade julgadora. Não raro o Julgador tem a necessidade, em face da presença de questões de difícil deslinde, de municiar-se de mais e novos elementos de prova; razão pela qual são algumas vezes solicitadas diligências, caso o Julgador não consiga decidir o litígio com base nos elementos constantes nos autos.*

*Em reforço, o referido preceito, segue a linha adotada pelo nosso direito processual, expresso no art. 420 do Código de Processo Civil (Lei nº 5.869, de 11/01/1973 e demais alterações).*

Art. 420. A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação.

Parágrafo único. O juiz indeferirá a perícia quando:

I- aprova do fato não depender do conhecimento especial de técnico;

II- for desnecessária em vista de outras provas produzidas;

III - a verificação for impraticável.

*O que há de comum nos dois dispositivos é que ambos consagram a idéia de que a **prova pericial** deve ser produzida, antes de qualquer outra razão, com o fim de **firmar o convencimento** do julgador, que pode ter a necessidade, em face da presença de questões de difícil deslinde, de municiar-se de mais elementos de prova. No entanto, não é o caso do presente processo uma vez que será visto que há elementos nos autos que esclarecem completamente a questão do presente processo, sendo que a maioria desses elementos são documentos entregues pela própria empresa atuada durante a auditoria-fiscal.*

**In casu, não pode o juízo administrativo permitir é que matéria que poderia, perfeitamente, ter sido levantada pelas partes no âmbito da ação fiscal, o seja, posteriormente a ela, por meio do deferimento de pedido de perícia. Tal medida, além de**

*representar o desvirtuamento de um instrumento legal, teria o mesmo efeito da reabertura, por vias tortuosas, do procedimento já encerrado com a lavratura do Auto de Infração.*

*Destaque-se, neste ponto, que a contribuinte preclui do direito de apresentar documentos em momento outro que não o da impugnação, a menos que haja fundado motivo para tanto e, se for o caso, existe forma a observar, conforme acima tratado.*

*As alegações da empresa não justificam a juntada extemporânea de vos documentos e realização de perícia.*

Portanto, não há irregularidade na decisão. O que há é a divergência da recorrente com a motivação, o que é matéria de mérito e será tratada na seção própria.

Desse modo, afasto a preliminar argüida.

## 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. §3º<sup>1</sup>:

A **ocultação fraudulenta** pode ser **provada diretamente**, pela coleta de provas ou indícios fortes e 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 §2º, já transcrito.

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

---

<sup>1</sup> 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.

§ 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)

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

§ 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.

comércio exterior<sup>2</sup>, 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 11.281/2006<sup>3</sup>, e inclusive respondem solidariamente pelos 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, de encomendante de mercadoria, 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)*

---

<sup>2</sup> Tais como a lavagem de dinheiro, operações fictícias para auferimento de benefícios à exportação, burla de controles administrativos e cotas em acordos comerciais, evasão tributária, blindagem patrimonial do real interveniente, e muitos outros.

<sup>3</sup> 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.

§ 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)

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

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 10.637/2002<sup>4</sup>. 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
<b>Conceito simplificado</b>	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.
<b>Responsabilidade tributária</b>	art. 31 DL 37/66 - sujeito passivo	art 32, III,"c" DL 37/66 - solidário	art 32, III,"d" DL 37/66 - solidário	Não
<b>Responsabilidade por infrações</b>	DL 37/66, art. 95, IV	DL 37/66, art. 95, V	DL 37/66, art. 95, VI	Não
<b>Equiparação a Industrial</b>	Lei 4.502/64, art. 4º, I	Lei 11.281/2006, art. 13	Lei 11.281/2006, art. 13	Não
<b>Necessidade de habilitação no comércio exterior</b>	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
<b>Submete-se a regras de preços de transferência</b>	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**.

<sup>4</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.

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, como intervenientes no mercado externo:

- 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 possíveis, se se está diante de uma prestadora de serviços de importação ou de uma atacadista de mercadorias no mercado interno.

### **Análise do caso**

A acusação de interposição fraudulenta de terceiros fundou-se em um conjunto de indícios, conforme segue:

1 – Falta de capacidade econômica dos sócios/da pessoa jurídica/ fluxo financeiro

A empresa foi intimada a comprovar a origem, disponibilidade e transferências dos recursos utilizados nas operações. Em resposta, apresentou declarações de ajuste anual do imposto de renda dos sócios, livro de apuração de ICMS, livro de saídas de mercadorias, livro de entradas de mercadorias, contratos de câmbio, demonstrativo de caixa, Livro Diário e Livro Razão. Indica que todas as operações estão devidamente registradas.

As respostas às perguntas, fls. 106 e ss., são coerentes com as alegações da empresa, de que importa e comercializa as mercadorias.

A solidária disse que realiza negociações de compra com o sócio da Empacotadora Santo Expedito, sr. Ederson André Azzoline.

O fisco aponta que o montante de importações movimentado, de cerca de 5 milhões de reais em 2006, seria incompatível com o capital social da empresa, de 100 mil reais.

Entretanto, tal fato não caracteriza insuficiência de recursos, se o fluxo financeiro de compras e vendas, isto é, o fluxo de caixa, permitir a cobertura das operações. Ora, esse fluxo mostra, conforme o próprio Termo de Verificação Fiscal, um lucro bruto de

cerca de 700 mil reais, isto é, uma diferença de preço entre compra e venda de 11,70%. O lucro líquido foi de 1,26%.

Entendo que esses números não são bastantes para assegurar a insuficiência financeira da recorrente, pelo contrário, apontam um operação lucrativa, ainda que de pouco lucro. Portanto, a rigor, as operações perpetradas originam recursos suficientes.

## 2 – Falta de ativo imobilizado

O fato de existirem duas empresas utilizando o mesmo espaço e os mesmos ativos imobilizados pode ser uma irregularidade para outras infrações, mas no caso presente, não fundamenta a acusação de interposição fraudulenta de terceiros na importação, porque os adquirentes das mercadorias não são a empresa que usa o mesmo espaço. As empresas que utilizam o mesmo espaço são empresas ligadas, ambas do sócio majoritário.

O fato de existir empresa ligada com ativo imobilizado e possibilidade de estocagem das mercadorias, na verdade, milita em favor da autuada, no aspecto de caracterizá-la como atacadista de mercadorias no mercado interno, ao revés de importadora por conta e ordem de terceiros.

## 3 – Remessa direta de mercadorias

A remessa direta de mercadorias é um dos fortes indícios de interposição fraudulenta de pessoas no comércio exterior, ao caracterizar, junto com outros elementos, uma operação de mera prestadora de serviços de importação, ao revés de uma atacadista de mercadorias no mercado interno.

No presente caso, no entanto, as remessas diretas permanecem num patamar plausível de uma operação de um atacadista de mercado interno. O Fisco aponta, especificamente, 24 DI's operações em que as datas de entrada são iguais ou próximas das datas de saída. Não obstante, foram realizadas mais de 250 importações no mesmo período, em que, portanto, as remessas não foram em datas próximas, e, logo, permaneceram em estoque.

Portanto, também não vejo aqui elementos suficientes para caracterizar a autuada como prestadora de serviços de importação.

## 4 – Adiantamentos de clientes/simulação de vendas

Como visto no preâmbulo teórico, o adiantamento de recursos para compra de mercadorias, por si só, não configura importação por conta e ordem de terceiros, quando a importadora atue no mercado interno como atacadista das mercadorias importadas, vendendo-as no mercado interno com livre formação de preços, sem que seja remunerada com comissões ou semelhantes.

No presente caso, o Fisco apontou diversos casos de adiantamentos de clientes, porém, não distinguiu esses adiantamentos como pagamentos da mercadoria importada mais comissão, isto é, não se diferenciou uma operação de mercado interno, remunerada com preços de mercado, de uma operação de mercado externo, remunerada com comissões ou semelhantes.

As irregularidades contábeis apuradas ensejaram ao Fisco identificar o que chamou de “simulação de vendas”. O fato é que a empresa registrava os adiantamentos como vendas, e quando entregava as mercadorias, emitia a respectiva nota fiscal. Desse modo, em alguns casos, a conta Duplicatas a Receber, que registrava os adiantamentos, ficava com saldo credor, no ativo, o que é indevido. O Fisco diz que tais registros “*contrariam o princípio da competência*”, e que não refletem a realidade da operação de comércio exterior.

Dirirjo dessa conclusão. A irregularidade contábil apenas mostra que houve adiantamentos de clientes, contabilizada do modo impróprio. O fato relevante é a existência de adiantamentos, que, como visto, sozinhos, não configuram a interposição fraudulenta de pessoas na importação.

O Fisco ainda diz que, “*em alguns casos*”, os débitos e créditos na conta Duplicatas a Receber são muito próximos, o que indicaria a importação por conta e ordem de terceiros. Esse fato contábil reflete as remessas diretas, analisadas em item anterior.

5 – Falta de comprovação da totalidade dos pagamentos da responsável solidária

A responsável solidária foi intimada a comprovar os pagamentos efetuados à autuada. Do total de mais de 620 mil reais de vendas, a intimada logrou comprovar cerca de 370 mil reais.

Tal fato não contribui para a caracterização de interposição fraudulenta de terceiros. Tal como relatado, somente aponta inadimplência do cliente. O cliente alega que pagou posteriormente os valores.

O Fisco deveria ter aprofundado a análise desse caso, a ver se, na contabilidade da responsável solidária, houve registro dessas compras, pagamento direto do câmbio e/ou tributos e despesas aduaneiras, etc. Não se apontou, no caso dessas importações vinculadas a esse responsável solidário, o registro na contabilidade da autuada acerca do fechamento de câmbio, pagamentos dos tributos e despesas aduaneiras, etc.

Se se comprovasse que essa diferença entre vendas e pagamentos derivasse de pagamentos diretos da cliente a fornecedores externos e outras despesas pertinentes, aí sim, haveria elementos convincentes para concluir sua ocultação nas operações.

Sem esses elementos complementares, não há como sustentar a acusação.

### **Conclusão**

Em resumo, de todo o contexto fático do presente caso, isto é, a existência de outra empresa ligada que efetua transporte internacional de mercadorias e que detém ativos imobilizados no mesmo espaço da autuada, o fluxo financeiro suficiente, as declarações dos exportadores, as declarações dos clientes, os eventos contábeis, a remessa direta apenas de parte menor das mercadorias, etc, **não vislumbro prova convincente** de que a autuada atuasse como prestadora burocrática de serviços de importação, mas, pelo contrário, permanece, de todo o exposto, bastante plausível que atuava como atacadista de mercadorias no mercado interno, buscando as mercadorias no mercado externo. Esse contexto extrapola as finalidades da legislação aduaneira quando procura definir a interposição fraudulenta de terceiros na importação.

Processo nº 10925.000363/2008-32  
Acórdão n.º **3201-003.502**

**S3-C2T1**  
Fl. 2.064

---

Pelo exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário.

Marcelo                      Giovani                      Vieira                      -                      Relator