



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº 11128.002344/2006-37
Recurso nº 137.722 Voluntário
Matéria MULTA DIVERSA
Acórdão nº 302-39.540
Sessão de 18 de junho de 2008
Recorrente LEFORT COMERCIAL DE ELETRÔNICOS LTDA.
Recorrida DRJ-SÃO PAULO/SP

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Período de apuração: 17/08/2005 a 23/11/2005

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

O auto de infração não contém nulidade, uma vez que os vícios apontados são para o procedimento fiscal previsto na IN-SRF nº 228/2002, o qual não tem os contornos de um processo fiscal, uma vez que é fase inquisitória e precedente a possível lavratura de auto de infração e/ou declaração de inaptidão de CNPJ, estes dois atos administrativos sim, diversos e autônomos, cada qual possibilitando a existência de um processo administrativo *stricto sensu*, na medida em que contêm sanções, e como tal, devem seguir ritos que observem os postulados do contraditório e da ampla defesa.

DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE.

Afigura-se despicienda a diligência quando as respostas aos quesitos propostos são passíveis de serem respondidos tão somente com a análise da documentação acostada aos autos.

COMÉRCIO EXTERIOR. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS.

Com as presunções legais insertas no art. 23 do DL nº 1.455/76, pela Lei nº 10.637/2002, basta a não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas operações para que o fisco caracterize a interposição fraudulenta na operação de comércio exterior. No caso vertente, isso ficou comprovado na medida em que evidenciou-se a carência de recursos próprios da recorrente para operar. Inclusive a recorrente confessou a falta de origem dos recursos, ao reconhecer que as operações só eram possíveis com os recursos de outras pessoas jurídicas, e note-se que mesmo os terceiros, nas importações por conta e ordem de terceiro, precisam comprovar a origem dos seus recursos. Assim é que alegar o recebimento de adiantamentos de /

Processo nº 11128.002344/2006-37
Acórdão n.º 302-39.540

CC03/C02
Fls. 1.074

clientes não é comprovar origem de recursos econômico-financeiros.

RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da segunda câmara do terceiro conselho de contribuintes, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar argüida pela recorrente e no mérito, pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator. Os Conselheiros Mércia Helena Trajano D'Amorim e Ricardo Paulo Rosa votaram pela conclusão. Vencidos os Conselheiros Luciano Lopes de Almeida Moraes, Marcelo Ribeiro Nogueira, Beatriz Veríssimo de Sena e Rosa Maria de Jesus da Silva Costa de Castro.

JUDITH DO AMARAL MARCONDES ARMANDO - Presidente

CORINTHO OLIVEIRA MACHADO - Relator

Estiveram presentes ao julgamento a Procuradora da Fazenda Nacional Maria Cecília Barbosa e o Advogado Tiago Aum Aguiar, OAB/SP – 273.018.

Relatório

Adoto o relato do órgão julgador de primeira instância até aquela fase:

Trata o presente processo de exigência de Multa Equivalente ao Valor Aduaneiro da Mercadoria, prevista no § 3º do art. 23 do Decreto-Lei 1.455/76, acrescentado pela Medida Provisória nº 66, de 29/08/2002, convertida na Lei 10.637, de 30/12/2002, perfazendo, na data de sua constituição, em 04/04/2006, um crédito tributário no valor de R\$ 1.189.901,20, objeto do Auto de Infração e Relatório de Auditoria Fiscal, de fls. 01 a 19, da ALF/PORTO DE SANTOS.

De acordo com o relato da fiscalização e os documentos acostados aos autos, depreende-se que a ação fiscal objetivou averiguar a origem dos recursos aplicados pela interessada em operações de comércio exterior e de combate à interposição fraudulenta de pessoas, nos termos da Portaria MF nº 350, de 16/10/2002, e da IN SRF nº 228, de 21/10/2002.

Na Descrição dos Fatos do Auto de Infração (fls. 7 a 13) é relatado que a interessada, empresa LEFORT, submeteu a despacho de importação mercadorias diversas, em sua grande maioria brinquedos, tendo sido estas importações parametrizadas para o canal cinza do SISCOMEX, em decorrência de seu titular estar sob procedimento especial de fiscalização, com base na IN SRF 228/02, em curso na IRF/SP, iniciado por força do MPF 08155002005013208, com retenção das mercadorias, havendo sido este procedimento encerrado com proposta de inaptidão, formalizada no processo administrativo 10314.011926/2005-63, motivo pelo qual se impõe a apreensão.

O procedimento especial de fiscalização foi iniciado em 30/08/2005, buscando examinar a regularidade na constituição da importadora, inclusive no tocante à verificação de recursos aplicados em operações de comércio exterior e combate à interposição fraudulenta, tendo sido verificado que:

- a escrituração de um recurso inicial de R\$ 200.000,00 (R\$ 190.000,00 da Sra. Elizabeth e R\$ 10.000,00 do Sr. Nelson), proveniente da integralização do capital social no ato da fundação, não tem comprovação de origem, visto que a renda declarada pelos sócios não comporta esse aporte de capital, bem como não houve a declaração das cotas dessa empresa na relação de bens do IRPF-2004;*
- o pagamento dos tributos na importação e no fechamento de câmbio é efetivado através de adiantamento de clientes, da QGD Coml. Ltda e VFR Com. Bring. Ltda, conforme demonstrado no livro Caixa (fls. 82 a 118) e na declaração da própria empresa (fl. 64), sendo que, sem esses recursos de terceiros não haveria como a LEFORT suportar esses dispêndios com recursos próprios;*

- a VFR Com. Bring. Ltda tem como um dos sócios o Sr. Nelson de Ângelo e a QGD Coml. Ltda a Sra. Elizabeth, tendo esta última o mesmo endereço da interessada;

- as transações comerciais da interessada apresentam valor de entrada por unidade praticamente igual ao valor de saída, diferindo apenas por um centavo, sendo até menor que o de entrada (fls. 125/126), havendo dez transações a título demonstrativo (fls. 119 a 146);

- das quarenta e nove transações comerciais da interessada, trinta e uma são com a QGD Com. Ltda e dez com a VFR Com. Bring. Ltda.

Com o intuito de conceder à importadora a oportunidade de restituir as mercadorias objeto da pena de perdimento à Fazenda Nacional, foi a mesma intimada a apresentar ou indicar a localização das mercadorias objeto das declarações de importação, tendo a interessada afirmado que a intimação deveria ser declarada improcedente e insubstancial, tendo havido nova intimação, desta vez sem resposta.

Regularmente notificada do Auto de Infração, a interessada apresentou a impugnação de fls. 581 a 640, alegando, em síntese, que:

- o procedimento especial de fiscalização impediu-lhe de continuar exercendo regularmente suas atividades sociais, direito que lhe é assegurado pelo art. 170, parágrafo único da Constituição Federal;

- para obter a liberação de suas mercadorias teve de apresentar garantia com depósito em dinheiro do valor aduaneiro dos bens importados e despachados, além de recolher todos os tributos, enfrentando sérias dificuldades financeiras para continuar exercendo suas atividades empresariais;

- por ter comprovado o regular desempenho de suas atividades sociais/empresariais no que diz respeito à importação de mercadorias do exterior, aguardava o arquivamento do procedimento especial de fiscalização; o que não aconteceu, tendo sido, ao contrário, declarada a sua inaptidão e aplicada a pena de perdimento das mercadorias;

- sem que tenha sido julgada a representação fiscal instaurada pela IRF/SP, foi autuada a pretexto de tais mercadorias serem objeto de pena de perdimento;

- houve cerceamento do seu direito de defesa, com flagrante ofensa ao devido processo legal devendo ser declarado nulo o Auto de Infração;

- o procedimento especial de fiscalização não poderia ter seguido o rito sumário imposto pela IRF/SP, tendo sido caracterizado o cerceamento do direito de defesa;

- o art. 10 da IN/SRF 228/2002 somente se aplica às hipóteses em que o contribuinte submetido a procedimento especial de fiscalização deixa de prestar esclarecimentos após regularmente notificado, o que não é o caso, sendo cabível ao caso o art. 11 da mesma IN/SRF;

- o prazo legal de noventa dias, fixado no art. 9º da IN/SRF 228/2002, não foi respeitado pelo Sr. Inspetor da IRF/SP, tendo sido o encerramento em 26/12/05;
- o procedimento especial de fiscalização deve ser anulado, conforme previsão legal contida no art. 59 do Dec. 70235/72;
- pelas razões apresentadas também não deve prosperar a representação fiscal para fins de declaração de inaptidão do seu CNPJ;
- a inaptidão não pode retroagir, devendo seus efeitos atingir os fatos geradores ocorridos após a sua publicação no Diário Oficial da União;
- não é empresa fantasma, seu CNPJ permanece ATIVO, é detentora de certidões negativas, está estabelecida desde a sua constituição no mesmo local, em imóvel de propriedade de sua sócia, efetuou o recolhimento de todos os tributos devidos e mantém cerca de cem empregos diretos e cinqüenta indiretos;
- o capital integralizado da LEFORT, em 27/09/2005, é de R\$ 645.000,00, sendo que o casal de sócios possuía, em 31/12/2004, bens e direitos no valor de R\$ 968.750,00;
- não houve ocultação do sujeito passivo por ter sido citado de quem foram os adiantamentos que possibilitaram as importações;
- na comercialização das mercadorias não houve qualquer irregularidade;
- teve faturamento bruto de R\$ 3.500.000,00 em 2005;
- o que restou caracterizado pela fiscalização foi a importação por conta e ordem de terceiros, o que também é descartado em função do art. 11 da Lei 11281/2006;
- não houve qualquer dano ao erário previsto no art. 23 do Decreto lei 1455/76;
- o Auto de Apreensão das Mercadorias não foi feito, o que vicia o presente Auto de Infração;
- requer diligência junto à IRF/SP e à DERAT/SP, elaborando sete quesitos, requerendo ainda a produção de prova documental;
- de acordo com o art. 151, III do CTN, as impugnações e recursos suspendem a exigibilidade do crédito tributário.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em SÃO PAULO II/SP julgou o lançamento procedente, vazando a ementa do acórdão nos termos seguintes:

Assunto: Imposto sobre a Importação - II

Período de apuração: 17/08/2005 a 23/11/2005

Ementa: IMPORTAÇÃO, INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS, DANO AO ERÁRIO, PENA DE PERDIMENTO, CONVERSÃO EM MULTA.

A lei prevê a presunção de interposição fraudulenta de terceiros na operação de comércio exterior se a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados na importação de mercadorias estrangeiras não for comprovada.

Considera-se Dano ao Erário a interposição fraudulenta 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.

Lançamento Procedente.

Discordando da decisão de primeira instância, a interessada apresentou recurso voluntário, fls. 983 e seguintes, onde, basicamente, reprisa os argumentos alinhavados quando da impugnação (nulidade do auto de infração; pedido de diligência; e no mérito, restou comprovado o regular desempenho de suas atividades sociais/empresariais, no que diz respeito à importação de mercadorias do exterior, quando muito, ficou caracterizada a importação por conta e ordem de terceiros, o que também é descartado em função do art. 11 da Lei nº 11.281/2006¹) e requer o acolhimento da preliminar de nulidade do auto de infração; acaso superada esta, a reforma do *decisum a quo*, para tornar insubstancial a exigência fiscal; e por fim, autorização para levantar os depósitos efetuados junto à CEF, relativos às vinte e oito Declarações de Importação referidas no auto de infração, conjuntamente com os acréscimos legais, depósitos que serviram para a recorrente liberar as mercadorias importadas.

A Repartição de origem, considerando que está presente o depósito de cem por cento da exigência, encaminhou os presentes autos para este Conselho, consoante despacho de fls. 1.046.

É o Relatório.

¹ 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)

Voto

Conselheiro Corintha Oliveira Machado, Relator

O recurso voluntário é tempestivo, e considerando o preenchimento dos requisitos de sua admissibilidade, merece ser apreciado.

Antes de adentrar no mérito da lide, impõe-se examinar a preliminar de nulidade do auto de infração, arrimada em vários vícios apontados (procedimento da IN-SRF nº 228/2002 contraria o devido processo legal, pois em contraste com a Lei nº 9.784/99, arts. 47 a 50 e 68; decisão do Inspetor de SP, fls. 147/151 do processo que trata do procedimento especial de verificação da origem dos recursos aplicados em operações de comércio exterior e combate à interposição fraudulenta de pessoas, tipificou incorretamente a infração, pois indicou o art. 10 da IN 228, em vez do art. 11; o prazo do procedimento ultrapassou os noventa dias previstos; e é necessário o julgamento da representação para fins de inaptidão do CNPJ antes da lavratura do auto de infração), bem como o pedido de diligência, cujos quesitos estão às fls. 1.029/1.030.

DO AUTO DE INFRAÇÃO

Em primeiro plano, releva dizer que o procedimento fiscal previsto na IN-SRF nº 228/2002 não tem os contornos de um processo fiscal, uma vez que é fase inquisitória e precedente a possível lavratura de auto de infração e/ou declaração de inaptidão de CNPJ, estes dois atos administrativos sim, diversos e autônomos, cada qual possibilitando a existência de um processo administrativo *stricto sensu*, na medida em que contêm sanções, e como tal, devem seguir ritos que observem os postulados do contraditório e da ampla defesa.

Busco nas palavras da decisão guerreada apoio para o meu pensamento no que tange à competência para julgamento do presente auto de infração e do julgamento da declaração de inaptidão:

Quanto às questões sobre a declaração de inaptidão da empresa no CNPJ, não cabe a esta DRJ/SPOII manifestar-se, uma vez que não existe tal competência determinada para as Delegacias de Julgamento. Entretanto, cumpre, apenas como medida de boa ordem, transcrever o art. 11 da Instrução Normativa (IN) SRF nº 228/2002:

"Art. 11. Concluído o procedimento especial, aplicar-se-á a pena de perdimento das mercadorias objeto das operações correspondentes, nos termos do art. 23, V do Decreto-lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, na hipótese de:

I – ocultação do verdadeiro responsável pelas operações, caso descaracterizada a condição de real adquirente ou vendedor das mercadorias;

II – interposição fraudulenta, nos termos do § 2º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, com a redação dada pela Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, em decorrência da não comprovação da

origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados, inclusive na hipótese do art. 10.

Parágrafo único. Nas hipóteses previstas nos incisos I e II do caput, será ainda instaurado procedimento para declaração de inaptidão da inscrição da empresa no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ)."

Sobre o dispositivo reproduzido, duas observações são necessárias. Primeira: "concluído" o procedimento "aplicar-se-á" a pena de perdimento nas hipóteses citadas (incisos I e II). Isto quer dizer que aplicação do perdimento (e a sua eventual conversão em multa, na hipótese de mercadoria não localizada ou que tenha sido consumida) prescinde de qualquer outro ato além da conclusão do procedimento especial de verificação da origem dos recursos aplicados em operações de comércio exterior e combate à interposição fraudulenta de pessoas, instituído pela IN SRF nº 228/2002.

Segunda: será instaurado "ainda", isto é, também o procedimento com vistas à inaptidão da inscrição da empresa no CNPJ. A expressão "ainda" não está ali por acaso. Ela significa que, além do processo de perdimento, será promovido igualmente o processo de inaptidão. Logo, o processo de inaptidão é paralelo ao processo de perdimento e não fundamento deste último.

Em outras palavras, os processos de perdimento e de declaração de inaptidão têm uma origem comum, qual seja o procedimento especial no qual se constata a ocultação do verdadeiro responsável pelas operações ou a interposição fraudulenta, em decorrência da não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados, todavia são autônomos entre si.

Enfim, o término do processo de inaptidão não é pressuposto para o início do processo de perdimento. Um independe do outro.

Dessarte, como todos os supostos vícios apontados encontram-se no procedimento fiscal (o qual não identifica-se com processo, como se viu), precedente ao auto de infração, e não no auto de infração em si mesmo, não há que se falar em nulidade do auto de infração, razão por que deve ser rejeitada a preliminar.

Quanto à diligência solicitada, fls. 1.029/1.030, cujo requerimento leio em sessão para os meus pares, creio ser despicienda no caso vertente, pois além de as respostas aos quesitos propostos serem possíveis tão somente com a análise da documentação acostada aos autos, a maioria dos quesitos referem-se ao procedimento fiscal que precede a lavratura do auto de infração, naquela visão superada (e explicitada supra) de que o procedimento é processo administrativo, e não fase inquisitorial e preparatória daquele.

Dito isso, cumpre enfrentar o mérito da lide.

A argumentação da recorrente é de que as IN-SRF nºs 228/2002 e 568/2005 extrapolaram os limites da lei (DL nº 37/66, art. 105, I a XXII; DL nº 1.455/76, art. 23, IV e Lei nº 10.637/2002, art. 27) que trata de perdimento em nosso sistema jurídico; demais disso, não é empresa fantasma, tem CNPJ ativo, possui certidões da Secretaria da Receita Federal, da Receita Previdenciária, da Procuradoria da Fazenda Nacional e outras, que lhe permite operar; entregou as DCTF tempestivamente e não ocultou o real importador das operações, pois parte

dos recursos foram adiantados pelas empresas; teve faturamento anual de R\$ 3.500.000,00 em 2005 e o art. 11 da Lei nº 11.281/2006, superveniente aos fatos, lhe permite fazer as operações que efetuou, sendo aplicável a retroatividade benigna do art. 106, II, do Código Tributário Nacional.

Ab initio, insta observar que o auto de infração discutido tem sua matriz legal ancorada no DL nº 1.455/76, art. 23², com a redação dada pelo art. 58 da Lei nº 10.637/2002, e a menção à IN-SRF nº 228/2002 é apenas para explicitar a origem do procedimento fiscal que desembocou na peça fiscal de que trata o expediente. Assim, s.m.j., não há espaço neste contencioso para discutir a legalidade das Instruções Normativas nº 228/2002 (procedimento especial de verificação da origem dos recursos aplicados em operações de comércio exterior e combate à interposição fraudulenta de pessoas) e nº 568/2005 (CNPJ) porquanto tais diplomas tratam de ritos estranhos ao assunto discutido nestes autos. A primeira, conforme já assentado, trata de rito prévio ao auto de infração aqui focado; a segunda, de procedimento fiscal relativo ao CNPJ, que é totalmente autônomo em relação a este, e por isso mesmo deve ser tratado em outro expediente. Também importa frisar que a recorrente não aponta as ilegalidades plasmadas nas Instruções Normativas hostilizadas, carecendo, assim, de maior precisão o argumento. Na mesma toada, a jurisprudência trazida pela recorrente, com o intuito de robustecer o alegado, não se aplica ao caso dos autos, uma vez que além de não mencionar as indigitadas Instruções Normativas também não dizem respeito às matérias de procedimentos fiscais de verificação de origem de recursos aplicados em operações de comércio exterior e combate à interposição fraudulenta de pessoas ou de perdimento de bens.

Voltando os olhos para a questão central deste contencioso, que vem a ser a existência, ou não, da interposição fraudulenta de terceiros em operações de comércio exterior, imputada pela auditoria-fiscal à recorrente, mediante a colação de provas que sustentam a presunção legal estatuída no art. 23 do DL nº 1.455/76, nota-se que a recorrente, em momento algum das suas peças de defesa, explica porque não constou da relação de bens dos sócios da pessoa jurídica, em suas respectivas Declarações de IRPF 2004, as cotas da empresa ora autuada, e como teriam integralizado o capital social de R\$ 200.000,00, sendo R\$ 190.000,00 a cargo da Sra. Elizabeth e R\$ 10.000,00 a cargo do Sr. Nelson, em fevereiro de 2003, consoante contrato social de fls. 706/709, se o total dos rendimentos dos sócios naquele ano foi de R\$ 18.771,4, sendo R\$ 16.790,00 da Sra. Elizabeth e R\$ 1.981,40 do Sr. Nelson, fls. 718 e 722, respectivamente.

Há míngua de explicação também para o fato de as transações comerciais da recorrente apresentarem valor de entrada, por unidade, praticamente igual ao valor de saída,

² DL nº 1.455/76: 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)

VI - (...)

§ 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.(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)

§ 4º O disposto no § 3º não impede a apreensão da mercadoria nos casos previstos no inciso I ou quando for proibida sua importação, consumo ou circulação no território nacional.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

diferindo apenas por um centavo, sendo até menor que o de entrada (fls. 775/776), havendo dez transações a título demonstrativo (fls. 769 a 708); e das quarenta e nove transações comerciais trazidas pelo fisco (que representam o conjunto das notas fiscais de entrada das mercadorias importadas com a respectiva nota fiscal de saída) trinta e uma são com a QGD Coml. Ltda e dez com a VFR Com. Brinq. Ltda, sendo que a VFR Com. Brinq. Ltda tem como um dos sócios o Sr. Nelson de Ângelo, e a QGD Coml. Ltda, a Sra. Elizabeth, tendo esta última pessoa jurídica o mesmo endereço da ora recorrente.

Quanto ao pagamento dos tributos na importação e os fechamentos de câmbio, os recursos para tanto foram obtidos por meio de adiantamento de clientes, da QGD Coml. Ltda e VFR Com. Brinq. Ltda, conforme demonstrado no Livro Caixa (fls. 732 a 768), e corroborado pela declaração da própria empresa (fl. 714), sendo que sem esses recursos de terceiros, confessadamente, não haveria como a LEFORT suportar esses dispêndios com recursos próprios.

O auto de infração, peça vestibular deste processo, contém uma “Introdução” que apresenta de forma didática o advento das regras, a partir de 2001³, para coibir a prática da interposição de pessoas nas operações de importação, fls. 02 a 06, do arrazoado se infere que as operações por conta e ordem de terceiro passaram a ser bem mais onerosas para o terceiro, que também ficou como responsável pelo imposto de importação, inclusive por infração cometida no curso do despacho aduaneiro; e passou a ser contribuinte do PIS/PASEP, da COFINS e do IPI, por ser equiparado a estabelecimento industrial.

Assim é que a recorrente tinha duas formas para importar suas mercadorias: por conta e ordem de terceiro ou por sua própria conta e risco, sendo que a sua opção foi pela segunda forma, e nesse contexto devia fazê-lo com seus próprios recursos, sob pena de operar às margens da legislação aplicável.

Com as presunções legais insertas no art. 23 do DL nº 1.455/76 pela Lei nº 10.637/2002, basta a não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos

³ Medida Provisória nº 2.158-35/2001: Art. 77. O parágrafo único do art. 32 do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, passa a vigorar com a seguinte redação: "Art. 32.(É responsável pelo imposto:)... Parágrafo único. É responsável solidário:

I - o adquirente ou cessionário de mercadoria beneficiada com isenção ou redução do imposto;

II - o representante, no País, do transportador estrangeiro;

III - o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora." (NR)

Art. 78. O art. 95 do Decreto-Lei nº 37, de 1966, passa a vigorar acrescido do inciso V, com a seguinte redação: (Art. 95. Responde pela infração:)...

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

Art. 79. Equiparam-se a estabelecimento industrial os estabelecimentos, atacadistas ou varejistas, que adquirirem produtos de procedência estrangeira, importados por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.

Art. 80. A Secretaria da Receita Federal poderá:

I - estabelecer requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora por conta e ordem de terceiro; e

II - 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 adquirente.

Art. 81. Aplicam-se à pessoa jurídica adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora, as normas de incidência das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS sobre a receita bruta do importador.

empregados nas operações para que o fisco caracterize a interposição fraudulenta na operação de comércio exterior. Foi exatamente isso que aconteceu, ou seja, o fisco instaurou procedimento especial na recorrente e lastreou sua imputação em fatos que comprovam a carência de recursos próprios da recorrente para operar. Infelizmente, até o momento a recorrente não conseguiu fazer prova em contrário; ao revés, praticamente confessou a falta de origem dos recursos, ao reconhecer que as operações só eram possíveis com os recursos de outras pessoas jurídicas, e note-se que mesmo os terceiros, nas importações por conta e ordem de terceiro, precisam comprovar a origem dos seus recursos⁴. Assim é que alegar o recebimento de adiantamentos de clientes não é comprovar origem de recursos econômico-financeiros.

Por fim, insta observar que o art. 11 da Lei nº 11.281/2006 (importação por encomenda) não socorre à recorrente, uma vez que a importação por encomenda deve ser feita com recursos próprios da pessoa jurídica importadora, e o tratamento tributário dado às essas importações em tudo se assemelha com as importações por conta e ordem de terceiro, tanto que os arts. 12 e seguintes, da Lei nº 11.281/2006 estabeleceram o seguinte:

Art. 12. Os arts. 32 e 95 do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, passam a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 32.

Parágrafo único.

c) o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora;

d) o encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora." (NR)

"Art. 95.

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

Art. 13. Equiparam-se a estabelecimento industrial os estabelecimentos, atacadistas ou varejistas, que adquirirem produtos de procedência estrangeira, importados por encomenda ou por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.

Art. 14. Aplicam-se ao importador e ao encomendante as regras de preço de transferência de que trata a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, nas importações de que trata o art. 11 desta Lei.

E a IN-SRF nº 634/2006, que estabelece requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora em operações procedidas para revenda a encomendante

⁴ Portaria MF nº 350/2002: Art. 2º Os procedimentos especiais a serem estabelecidos pela SRF, para efeito do disposto no art 1º, poderão abranger: (...)

II - a exigência de comprovação, pelo adquirente ou vendedor das mercadorias, da origem lícita dos recursos empregados na operação e da efetiva condução da transação comercial junto ao vendedor ou adquirente das mercadorias no exterior; (...)

predeterminado, já estabelece no seu art. 1º (parágrafo único) - *Não se considera importação por encomenda a operação realizada com recursos do encomendante, ainda que parcialmente.* Além de em seu art. 5º preceituar:

Art. 5º. O importador por encomenda e o encomendante ficarão sujeitos à exigência de garantia para autorização da entrega ou desembaraço aduaneiro de mercadorias, quando o valor das importações for incompatível com o capital social ou patrimônio líquido do importador ou do encomendante.

Parágrafo único. Os intervenientes referidos no caput estarão sujeitos a procedimento especial de fiscalização, nos termos da Instrução Normativa SRF nº 228, de 21 de outubro de 2002, diante de indícios de incompatibilidade entre os volumes transacionados no comércio exterior e a capacidade econômica e financeira.

Nessa moldura, voto por rejeitar a preliminar de nulidade do auto de infração; e no mérito NEGAR PROVIMENTO ao recurso.

Sala das Sessões, em 18 de junho de 2008


CORINTHO OLIVEIRA MACHADO - Relator