



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

<b>Processo nº</b>	12466.003149/2010-32
<b>Recurso nº</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>3302-003.057 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	23 de fevereiro de 2016
<b>Matéria</b>	Multa Aduaneira
<b>Recorrente</b>	GEMAX TRADING COMPANY S/A e PARTS IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA
<b>Recorrida</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 26/01/2005 a 22/12/2005

DECADÊNCIA. PENALIDADE ADUANEIRA.

Em matéria aduaneira, o direito de impor penalidade se extingue no prazo de cinco anos a contar da data da infração, conforme estabelece o artigo 139 do Decreto-Lei nº 37/1966.

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Período de apuração: 07/02/2006 a 23/08/2006

MPF - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. NULIDADE DO LANÇAMENTO.

O MPF é instrumento de controle administrativo e eventual irregularidade em sua emissão não tem o condão de trazer nulidade ao lançamento.

RECURSOS DE TERCEIROS PARA FINANCIAR OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO. PRESUNÇÃO DE OPERAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIRO. LEI Nº 10.637/2002, ARTIGO 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 artigos 77 a 81 da MP nº 2.158-35/2001.

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA NA IMPORTAÇÃO. MULTA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO DA MERCADORIA.CABIMENTO.

A ocultação do sujeito passivo, do real comprador ou do responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros, consistem em infrações puníveis com a pena de perdimento, devendo ser substituída por multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou tenha sido consumida.

DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA POR INFRAÇÕES. DA SUJEIÇÃO PASSIVA.

Respondem de forma conjunta ou isoladamente, o importador e o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por conta e ordem deste, por intermédio de pessoa jurídica importadora, não cabendo benefício de ordem.

CESSÃO DO NOME. MULTA DE 10% DO VALOR DA OPERAÇÃO. LEI Nº 11.488/2007, ARTIGO 33. MULTA DE CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO. CUMULATIVIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA. IMPOSSIBILIDADE.

A multa de 10% por cessão de nome com vistas ao acobertamento dos reais intervenientes ou beneficiários da operação de comércio exterior não prejudica a aplicação da pena de perdimento às mercadorias na importação.

Crédito Tributário Mantido em Parte.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Pelo voto de qualidade, foi decidido dar parcial provimento ao Recurso Voluntário apenas para exonerar o crédito tributário vinculado às Declarações de Importação registradas até 30/12/2005. Vencidos os Conselheiros Domingos de Sá, Paulo Guilherme Déroulède, Relator, Walker Araújo e a Conselheira Lenisa Prado, que também exoneravam o crédito tributário vinculado às Declarações de Importação para as quais não houve adiantamento de recursos. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Maria do Socorro Ferreira Aguiar.

*(assinado digitalmente)*

**Ricardo Paulo Rosa**

Presidente

*(assinado digitalmente)*

**Paulo Guilherme Déroulède**

Relator

*(assinado digitalmente)*

**Maria do Socorro Ferreira Aguiar**

Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ricardo Paulo Rosa (Presidente), Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Domingos de Sá Filho, Walker Araújo, Jose Fernandes do Nascimento, Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza, Paulo Guilherme Déroulède, Lenisa Rodrigues Prado.

## Relatório

Trata o presente de Auto de Infração para aplicação da multa substitutiva de pena de perdimento, pela prática de ocultação do real adquirente mediante fraude ou simulação, inclusive interposição fraudulenta na importação, definida como dano ao erário, lavrado em face de GEMAX TRADING COMPANY S/A como importador e de PARTS IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA, como real adquirente.

A GEMAX registrou declarações de importação - DI - na modalidade direta (por sua própria conta e ordem) no período de 2005 e 2006. Inicialmente, foi aberto procedimento especial de controle aduaneiro e de revisão de habilitação no comércio exterior, tendo a GEMAX não apresentado documentos que demonstrassem a origem e aplicação dos recursos financeiros, razão pela qual foi instaurado o procedimento previsto na IN SRF 228/2002, de acordo com o §3º do artigo 21 da IN SRF nº 650/2006.

Em procedimento especial de verificação da origem dos recursos aplicados em operações de comércio exterior e combate à interposição fraudulenta de pessoas, previsto na IN SRF 228/2002, apurou-se a prática de ocultação do real adquirente - PARTS -, mediante fraude ou simulação, inclusive interposição fraudulenta, em razão do seguinte:

1. A GEMAX não possuía capacidade financeira e econômica para fazer frente ao volume de importações por ela transacionado devido a:

a. movimentação em torno de R\$ 30.000.000,00 de 2005 a 2007, para capital social da ordem de R\$ 50.000,00 (aumentados para R\$ 400.000,00 no quarto trimestre de 2006, decorrentes de lucros acumulados);

b. aumento de capital social por reavaliação de bens, adquiridos por R\$ 45 mil e reavaliados para R\$ 2.774.000, em datas próximas, não havendo qualquer aumento de disponibilidade financeira;

b. lucro líquido auferido no período foi em torno de R\$ 980.000,00, muito inferior ao volume transacionado;

c. Inexistência de quaisquer empréstimos e financiamentos tomadas de terceiros, conforme confirmados pela recorrente;

2. As operações somente puderam ser viabilizadas mediante adiantamentos de caixa recebidos pelos reais adquirentes para liquidação de contratos de câmbio e pagamentos dos tributos pagos no registro da DI, configurando a aplicação do artigo 27 da Lei nº 10.637/2002;

3. Por várias vezes, a emissão das notas fiscais de venda era realizada no mesmo dia da emissão das notas fiscais de entrada, revelando giro imediato do estoque, indicando a encomenda da mercadoria;

4. A GEMAX é uma empresa de pequeno porte que atua, basicamente, como prestadora de serviços de comércio exterior, incluindo logística e financeiros, conforme

informação colhida no próprio *site* da empresa, que jamais importa com ânimo próprio, mas por conta e ordem ou por encomenda;

5. As vantagens financeiras oferecidas pela GEMAX em seu *site* se coadunam com os objetivos pretendidos com a prática da ocultação do real adquirente: ausência de agregação de margem de lucro, implicando redução de carga tributária, redução de 33,3% no ICMS, com menor alavancagem dos tributos subsequentes (PIS, Cofins, ICMS), menor alavancagem do IPI, com recolhimento feito pela GEMAX sobre o custo da mercadoria e não sobre o preço de venda ao consumidor final.

6. Todas as vendas eram realizadas pelo custo das mercadorias pagas ao exportador, acrescido dos tributos pagos na importação e nacionalização e incidentes na venda ao mercado interno;

7. Todo o lucro obtido pela GEMAX decorre do FUNDAP que consiste em diferimento no pagamento do ICMS incidente na importação, financiamento de longo prazo de cerca de 70% do ICMS recolhido, com juros fixos a 1% a.a., com carência de 5 anos e mais 20 anos para amortização e realização de leilões de recompra de dívida, com existência de liquidação de contratos, por 10 a 15% do saldo devedor, em média;

8. A GEMAX vendia à PARTS produtos com alto grau de especificidade e valor agregado, indicando tratar de venda encomendada;

9. A ocultação da PARTS propiciaria: sua não equiparação a industrial; diminuir receitas de vendas sujeitas a PIS/Pasep, Cofins, IRPJ, CSLL e ICMS; usufruir indiretamente dos benefícios do FUNDAP (incentivo fiscal no âmbito do ICMS no Espírito Santo); não se submeter aos procedimentos de habilitação no comércio exterior (IN SRF 650/2006), constatando-se que até 16/03/2007, a PARTS não possuía habilitação para operar no comércio exterior; fugir ao controle da RFB quanto à avaliação dos riscos das operações de importação (parametrização), levando-se em conta o perfil histórico e cadastral - artigo 21 da IN SRF nº 680/2006.

Ao final foi elaborada representação fiscal para fins penais.

Em impugnação, a GEMAX pediu:

"a) DEVOLVA o prazo para a impugnação do presente auto de infração, a ser contado a partir do dia em que a requerente receber de volta todos os seus livros e documentos fiscais, ora em poder da Administração, consoante demonstrado nos itens 16/33 e doc04;

b) Sucessivamente ao pedido (a) acima, RECONHEÇA A DECADÊNCIA das DI's objeto do auto de infração, vez que este foi lavrado nais de 5 (cinco) anos após a ocorrência do fato gerador, no termos do Acórdão nº 17-39091, de 13/01/2010, desta e. DRJ (transcrito no item 81, acima);

d ) Sucessivamente ao pedido (b) acima, ANULE o lançamento do crédito objeto do auto de infração, por impedimento do AFRF, nos termos da Portaria RFB nº 11.371/2007, artigos 2º c/c 12, c/c 14 e 15, parágrafo único (transcritos nos itens 34/36,

acima), nos termos do Acórdão nº 302- 37.093, do 3.º Conselho de Contribuintes (transcrito no item 47, acima)

c2) Alternativamente ao pedido (d) acima, ANULE o lançamento do crédito objeto do auto de infração, em decorrência da impossibilidade de se estender conclusões de outros processos administrativos à todas as importações do contribuinte;

c3) Alternativamente ao pedido (c2) acima, ANULE o lançamento do crédito referente às Dl's em relação às quais o auto de infração não descreve nenhuma irregularidade, considerando o disposto no artigo 10, inciso III e no artigo 59, ambos do Decreto nº 70.235/72, bem como o fato de o Fisco não ter afastado a declaração e comprovação do importador de que obteve financiamento para gerir suas atividades no período em que foram realizadas as importações objeto dos autos, nos termos do Acórdão nº 07-21519, de 15/10/2010, da 2.ª Turma desta e. DRJ (transcrita no item 59, acima) e JULGUE improcedente o auto de infração relativo à Dl nº 05/0384131-0.

d) Sucessivamente ao pedido (c) supra, julgue IMPROCEDENTE o presente auto de infração, uma vez que:

d1) restou comprovado que a Impugnante tinha origem de recursos para suas operações, decorrente de receita financeira líquida de 5,8% mais lucro operacional médio de 3% (does. 14) e que o capital social das S.A. não guarda relação direta com a origem dos recursos utilizados no comércio exterior;

d2) Também porque o presente restou comprovado que a Impugnante tinha origem de recursos para suas operações, decorrente de receita financeira líquida de 5,8% mais lucro operacional médio de 3% (does. 14);

d3) Também porque a Receita não comprovou que houve adiantamentos por parte do destinatário em relação a maior parte das Dl's e, em relação à Dl nº 05/1138670-7, restou comprovado que a Impugnante tinha origem para a operação, decorrente de receita financeira líquida de 5,8% mais lucro operacional médio de 3% (does. 14);

d4) Também porque inexistente o dolo específico de fraudar, nos termos detalhados no item 229, supra e nos termos da solução de consulta nº 05/01/2010 (transcrita no item 231, acima), assim como dos Acórdãos nºs 302-39.026 e 102-48607 do CARF (transcritos no item 278.1, acima)

d5) Também porque as operações foram feitas na modalidade por encomenda, consoante comprovado pelos Relatórios de Margem de Lucro, acostados como doe. 14, e as operações são anteriores à IN SRF nº 634/06, aplicando-se, em consequência, o disposto no artigo 417, 418 e 483 do Código Civil c/c artigo 313 do RIPI; o princípio da irretroatividade da norma penal tributária (Acórdãos DRJ nºs 07-19.952, de 21/05/2010 e 08-14514, de 28/11/2008), bem como o entendimento das Soluções

*de Consulta nº 45, de 05/02/1999 (item 244, acima) e 05/07/01/2010 (item 268, acima), e da exposição de motivos da MP nº 267, convertida na Lei nº 11.281/06 (transcrita no item 245, acima);*

*e) Sucessivamente ao pedido (d) supra, julgue IMPROCEDENTE o presente auto de infração, uma vez que a pena aplicável seria multa diversa (art. 33 da lei nº 11.488/2007), nos termos da Orientação COANA/COFIA/DIFIA (transcrita no item 292, acima) e consoante Acórdãos DRJ nos 17- 25849, de 17/06/2008, e 17-26798, de 13/08/2008 (item 295, acima); e,*

*f) Sucessivamente ao pedido (e) supra, que baixe o feito em diligência solicitando esclarecimentos e/documentos à Impugnante para posterior análise desta impugnação, nos termos do artigo 16, § 4º do Decreto nº 70.235/72, considerando-se em especial o cerceamento do direito de defesa e a impossibilidade de juntar os livros contábeis como prova documental, por estarem de posse do fiscal autuante.*

Por seu turno, a PARTS IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA impugnou o lançamento alegando:

1. Que efetuou aquisição dos produtos da GEMAX, sendo que esta houvera importado por sua conta própria e risco;
2. Que os recursos transferidos relativos à DI nº 05/0384131-0 foram transferidos para quitação de negócios anteriores;
3. Que não possui poder de polícia para fiscalizar as empresas com quem mantém relações comerciais a respeito de sua capacidade financeira e econômica; e que a concessão da autorização para tal empresa só pode ser incompetência de quem a concedeu;
4. Não há prova de que a impugnante tenha cometido qualquer infração, ainda que solidariamente;
5. Não houve prova do intuito doloso por parte do contribuinte em omitir o real adquirente;
6. Que deve ser excluída do polo passivo, pois apenas praticou uma simples operação comercial de compra e venda;
7. Que deve ser aplicada a Lei nº 11.488/2007, pois que a solidariedade prevista no artigo 95 do Decreto-lei nº 37/1966 também se aplica à Lei nº 11.488/2007;

Em 13/01/2012, foi lavrado Termo de Ocorrência, no qual restou consignado a tentativa de devolução integral dos documentos e livros contábeis e fiscais à Sra. Maria Emilia de Almeida e Souza, sócia e responsável pela GEMAX, que recebeu pessoalmente o Sr. Renato Felz de Oliveira, motorista da Alfândega do Porto de Vitória/ES, mas se recusou a receber a documentação após contato telefônico com terceiro, ficando voluntariamente com uma via do Termo de Devolução.

A Vigésima Quarta Turma da DRJ/SP1 em São Paulo proferiu o Acórdão nº 16-49.943, cuja ementa transcreve-se:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO II*

*Ano-calendário: 2005, 2006*

*INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA NA IMPORTAÇÃO.*

*A interposição fraudulenta na importação caracteriza crime contra a ordem tributária, sujeitando a importadora interposta a representação fiscal para fins penais além da penalidade previstas no art. 23, V, § 1º do Decreto-lei nº 1.455/76.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

Cientificada em 09/09/2013, a recorrente interpôs recurso voluntário, tempestivamente, repringindo as alegações já deduzidas em impugnação, com exceção da devolução do prazo de impugnação por cerceamento de defesa, em razão de os livros contábeis e fiscais não terem sido devolvidos.

Por sua vez, a PARTS, responsável solidária, apresentou recurso voluntário, tempestivamente, alegando que a PARTS realizava operação de compra e venda com a GEMAX de mercadorias já nacionalizadas e que já estavam à disposição para retirada; que a PARTS jamais teve seu radar cancelado; que as operações não se tratam de importação por conta e ordem, nem para revenda a encomendante predeterminado; que a PARTS está sendo punida por importações que nunca efetuou; que consta informação de negociação de parcelamento pela própria GEMAX, reconhecendo somente ser a única devedora e não a PARTS.

Na forma regimental, o processo foi distribuído a este relator.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède.

Os recursos atendem aos pressupostos de admissibilidade e deles tomo conhecimento.

Inicialmente, analisar-se-á o recurso da GEMAX.

Preliminarmente, a recorrente pugna pela decadência das infrações relativas às DI's registradas há mais de cinco anos entre o registro da DI e a ciência do Auto de Infração. A decadência para constituição de crédito relativo a multa por infrações aduaneiras é dada pelos artigos 138 e 139 do Decreto-lei nº 37/1966:

*Art.138 - O direito de exigir o tributo extingue-se em 5 (cinco) anos, a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em*

*que poderia ter sido lançado. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)*

*Parágrafo único. Tratando-se de exigência de diferença de tributo, contar-se-á o prazo a partir do pagamento efetuado. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)*

*Art. 139 - No mesmo prazo do artigo anterior se extingue o direito de impor penalidade, a contar da data da infração.*

O Decreto nº 4.543/2002 – RA/2002 - reproduziu a mesma disposição do artigo 139 em seu artigo 669, sem qualquer ressalva:

*Art. 669. O direito de impor penalidade extingue-se em cinco anos, a contar da data da infração (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 139)*

A multa aplicada decorre da conversão da pena de perdimento por não ter sido a mercadoria localizada ou ter sido consumida, nos termos do §1º<sup>1</sup> do artigo 618 do RA/2002, por ocultação do sujeito passivo a ser considerada ocorrida no registro da Declaração de Importação, documento onde são prestadas as informações pertinentes à identificação do adquirente das mercadorias importadas. Portanto, tendo a ciência do Auto de Infração ocorrida em 30/12/2010, os lançamentos referentes às infrações relativas às DI's registradas anteriormente a 30/12/2005 devem ser exonerados por decadência.

Quanto ao pedido de anulação por vício formal na emissão do MPF, a GEMAX alega que foi emitido MPF com indicação de mesmo auditor fiscal responsável que teria sido indicado em MPF já extinto, infringindo o parágrafo único do artigo 15 da Portaria RFB nº 11.371/2007.

Ocorre que o primeiro MPF emitido 07.2.76.00-2007-01189-0 teve validade até 23/03/2008, ao passo que o MPF 07.2.76.00-2008-00148-1 foi emitido em 14/03/2008, portanto, antes da extinção do MPF anterior, não configurando a situação alegada pela recorrente.

Ademais, salienta-se que o MPF é um instrumento administrativo, cujo descumprimento poderia acarretar efeitos administrativo-funcionais, mas não é requisito essencial do lançamento, nem altera a competência do auditor fiscal para a lavratura do Auto de Infração, cuja atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, nos termos do parágrafo único do artigo 142 do CTN.

Destaca-se ainda que a Lei nº 10.593/2002, em seu artigo 6º, dispõe sobre a competência do auditor fiscal, estabelecendo que o Poder Executivo poderia regulamentar as atribuições, o que foi efetivado pelo Decreto nº 6.641/2008, que em seu artigo 2º<sup>2</sup> dispôs sobre

<sup>1</sup> Art. 618. Aplica-se a pena de perdimento da mercadoria nas seguintes hipóteses, por configurarem dano ao Erário (Decreto-lei no 37, de 1966, art. 105, e Decreto-lei no 1.455, de 1976, art. 23 e § 1º, com a redação dada pela Lei no 10.637, de 2002, art. 59): (Redação dada pelo Decreto nº 4.765, de 24.6.2003)

[...]

§ 1º A pena de que trata este artigo converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida (Decreto-lei no 1.455, de 1976, art. 23, § 3º, com a redação dada pela Lei no 10.637, de 2002, art. 59). (Redação dada pelo Decreto nº 4.765, de 24.6.2003)

a competência para constituir o crédito tributário e praticar os atos relacionados ao controle aduaneiro etc.

Já a Portaria RFB nº 11.371/2007, instituidora do MPF, disciplinou apenas a forma como seriam emitidos os procedimentos fiscais, não se imiscuindo na competência legal conferida ao auditor fiscal, nem configurando requisito essencial do lançamento, nos termos do artigo 10 do Decreto nº 70.935/1972.

Neste sentido, cita-se Acórdão nº 9101-001.798, proferido em 19/11/2013, pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, cuja ementa, parcialmente, transcreve-se:

***NORMAS PROCESSUAIS MPF MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL NULIDADE DO LANÇAMENTO.***

*O MPF é instrumento de controle administrativo e eventual irregularidade em sua emissão não tem o condão de trazer nulidade ao lançamento. Não pode se sobrepor ao que dispõe o Código Tributário Nacional acerca do lançamento tributário, e aos dispositivos da Lei nº 10.593/2002, que trata da competência funcional para a lavratura do auto de infração.*

Em outra vertente, a recorrente alega cerceamento de defesa por ausência de descrição específica das irregularidades supostamente praticadas. Neste ponto, a GEMAX se opõe ao lançamento pela falta de descrição específica da irregularidade cometida em cada DI, informando que, apenas na DI 05/0384131-0 houve brevíssimas considerações sobre o suposto adiantamento de recursos.

Entretanto, da análise dos autos, infere-se que não foi o efetivamente ocorrido. O relatório fiscal descreveu todos os procedimentos efetuados desde a instauração de procedimento especial com base na IN SRF 206/2002, passando pela revisão de habilitação de que trata a IN SRF 650/2002, culminando na abertura de nova ação com base na IN SRF 228/2002.

Em seguida, apontou os elementos que caracterizavam a falta de capacidade econômica e financeira, apresentando quadro com a evolução do capital social e do Patrimônio Líquido em comparação com o volume de importações, sobre a reavaliação de ativos para aumento do capital social, sobre a inexistência de empréstimos e financiamentos, exceto o FUNDAP.

Passou então a descrever como seriam os adiantamentos feitos para cada DI, tendo em vista a falta de capacidade financeira para quitar as obrigações relativas às importações. Neste ponto, a fiscalização juntou quatro modelos de planilhas entregues pela recorrente em resposta às intimações, contendo as seguintes informações:

Modelo 1: "Traz informações acerca das correspondentes DIs que estão relacionadas às "vendas" das mercadorias importadas da **GEMAX** para o real adquirente, tais

---

I - no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil e em caráter privativo:

a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário e de contribuições

[...]

c) executar procedimentos de fiscalização, praticando os atos definidos na legislação específica, inclusive os

Documento assinado digitalmente em 02/04/2016 por MARIA DO SOCORRO FERREIRA AGUIAR, Assinado digitalmente e Autenticado digitalmente em 03/03/2016 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 02/04/2016 por RICARDO PAULO RO

SA, Assinado digitalmente em 30/03/2016 por MARIA DO SOCORRO FERREIRA AGUIAR

Impresso em 04/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

como o nº da Dl e o nº das correspondentes Adições, a descrição das mercadorias, suas quantidades e seu posicionamento na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), nome do exportador e valores de tributos vinculados à importação";

Modelo 2: " Traz as informações acerca das liquidações cambiais das obrigações junto a exportadores, relacionadas a cada uma das Dls, tais como o nº do contrato de câmbio, a data e o valor de liquidação do câmbio, o beneficiário do crédito das divisas no exterior e a /identificação do meio pelo qual a liquidação foi efetuada;

Modelo 3: " Traz as informações acerca das "vendas" das mercadorias importadas no mercado interno, relacionadas a cada uma das Dls, tais como o nº e a data das correspondentes Notas Fiscais de "venda" de emissão da **GEMAX**, a descrição e quantidades das mercadorias, a identificação do destinatário (o adquirente), os valores de tributos e as condições de pagamento em foram celebradas as "vendas";

Modelo 4: "Traz as informações acerca dos valores recebidos em função das "vendas", tais como a identificação do autor dos pagamentos, o meio pelo qual este efetuou os pagamentos, junto com a correspondente identificação bancária, assim como as datas e respectivos valores recebidos."

A fiscalização juntou ainda aos autos as notas fiscais de venda de emissão da GEMAX, o Livro Registro de Saídas das mercadorias importadas, o Livro Diário e os extratos bancários da GEMAX. A partir destes elementos, a fiscalização detalhou as operações realizadas concernentes à DI - 05/0384131, não o fazendo para as demais DI's.

É este o ponto rebatido pela recorrente, que entende ser causa de nulidade a falta da demonstração específica para cada DI. Entretanto, a falta de demonstração pode ensejar mais esforço para a recorrente, mas não inviabiliza sua defesa, no sentido de rebater as informações produzidas nas planilhas Modelos 1 a 4, especialmente quanto às datas de liquidação de câmbio e as datas de recebimentos dos valores da PARTS, mesmo porque todas as informações foram obtidas da própria recorrente, como se infere da intimação de e-fls. 87 a 99. O relatório fiscal mencionou a forma de se constatar o adiantamento:

*"Ou seja, este tipo de arranjo consistia numa "venda" previamente entabulada, pela qual a **GEMAX** era remunerada previamente a cada desembolso que necessitava efetuar. Essa constatação fica nítida ao se comparar as datas que a **GEMAX** liquidava os compromissos financeiros das importações (fechamento de câmbio para remessa de divisas ao exportador) com aquelas relacionadas aos recursos creditados a seu favor ("recebimentos das supostas vendas") pelos reais adquirentes."*

Ressalta-se que a recorrente defendeu em toda sua impugnação a necessidade de devolução de prazo para exercer seu direito de defesa, em razão de os livros contábeis e fiscais não terem sido devolvidos, indicando não rebater a acusação de utilizar-se de adiantamentos para quitar as obrigações relativas às importações devido à falta desta documentação, como alegado no excerto da impugnação:

*"28. É de se destacar, outrossim, que a indevida retenção de todos os livros e documentos fiscais da autuada impede que ela apresente todos os elementos probatórios necessários para comprovar, de maneira pormenorizada, a sua capacidade*

*econômica e financeira para atuar no comércio exterior, assim como o lucro decorrente de suas operações.*

29. Portanto, a não devolução dos livros e dos documentos utilizados pela autoridade nos procedimentos de fiscalização, impossibilita que a Impugnante se utilize de todo o material probatório que ela faz juz para refutar as alegações descabidas do Fisco.

Estranhamente, em 13/01/2012, numa tentativa de devolução dos referidos documentos, a sócia da GEMAX decidiu recusar o recebimento de tal documentação, quando enfim poderia rebater a acusação de falta de capacidade financeira e econômica, uma vez que teria o lapso temporal de 21 meses para produzir tal defesa, já que o recurso voluntário fora protocolado em 09/10/2013.

Rejeito, portanto, a preliminar arguida.

Ainda em preliminares, a recorrente defende a nulidade do Auto de Infração, em razão de ter a fiscalização utilizado de conclusões obtidas em outros procedimentos fiscais, sem fazer qualquer juízo crítico neste processo.

Aparentemente, a recorrente está alegando que a ausência de capacidade financeira e econômica foi verificada em outro procedimento fiscal. Entretanto, o relatório fiscal, e-fls. 9 a 80, expôs um histórico dos procedimentos realizados, a fundamentação jurídica quanto às modalidades de importação, o dano ao erário e a interposição fraudulenta, descreveu os efeitos que poderiam ser auferidos com a prática da interposição fraudulenta, analisou a capacidade financeira e econômica, com quadros de evolução patrimonial, no Tópico A) A CAPACIDADE FINANCEIRA E ECONÔMICA DA GEMAX É INCOMPATÍVEL COM O VOLUME DOS NEGÓCIOS, concluindo que o baixo capital social aportado, a inexistência de financiamentos e empréstimos e a baixa margem de lucro seriam insuficientes para fazer frente ao volume de importações.

Em seguida, a partir desta conclusão, partiu para demonstrar que as operações somente foram possíveis de serem realizadas mediante a antecipação de recursos por parte dos clientes da GEMAX, especialmente a liquidação dos contratos de câmbio.

Analisa, ainda, as informações prestadas em sua página na internet quanto ao modelo negocial desenvolvido pela GEMAX, e, terminou por expor o encadeamento de elementos de prova para se concluir pela interposição fraudulenta. Ao final, discorreu sobre os enquadramentos legais relativos à interposição fraudulenta, à solidariedade e responsabilidade tributárias, o valor aduaneiro da mercadoria e a representação fiscal para fins penais.

Enfim, depreende-se que as conclusões foram reproduzidas no próprio procedimento e expostas no próprio relatório fiscal, possibilitando à recorrente o exercício do contraditório e da ampla defesa, não havendo que se falar em empréstimo de conclusões, nem em cerceamento de defesa, razões pelas quais, rejeito preliminar arguida.

Ultrapassadas as preliminares, passa-se à análise do mérito relativo à interposição fraudulenta.

A recorrente defende, em síntese, que possuía recursos próprios para a realização das operações de importação, pois auferiu receitas financeiras provenientes do Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2, de 24/08/2011 Autenticado digitalmente em 30/03/2016 por MARIA DO SOCORRO FERREIRA AGUIAR, Assinado digitalmente em 30/03/2016 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 02/04/2016 por RICARDO PAULO RO SA, Assinado digitalmente em 30/03/2016 por MARIA DO SOCORRO FERREIRA AGUIAR Impresso em 04/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

FUNDAP de 5,8% e mais lucro operacional médio de 3%, que não houve comprovação de adiantamentos na maior parte das DI's, que na DI 06/0534691-1 realizou as operações com recursos próprios, que a GEMAX realizou diretamente as negociações com o exportador, que não houve comprovação do dolo específico e que a pena aplicável seria a do artigo 33 da Lei 11.488/2007.

Inicialmente, destaca-se que a legislação prevê três modalidades de importação: importação direta, importação por "conta e ordem" e importação por encomenda.

Na importação direta, o destinatário da mercadoria é o próprio importador que a utilizará para consumo próprio ou para revenda, possuindo a característica de não haver um destinatário pré-determinado e atualmente normatizada pela IN SRF nº 680/2006. O excerto abaixo extraído do artigo publicado na obra “Tributação Aduaneira à luz da jurisprudência do CARF”<sup>3</sup> esclarece:

#### *“I.1. Importação por conta própria”*

*A importação por conta própria é a tradicional modalidade de importação. É aquela modalidade de importação em que o importador adquire a mercadoria do exportador no exterior, fecha o câmbio em nome próprio, com recursos próprios, paga os tributos e a utiliza ou a vende no mercado interno para diversos compradores”*

Quanto às outras duas modalidades, o site da Receita Federal esclarece seus contornos<sup>4</sup>:

Importação por conta e ordem:

*A importação por conta e ordem de terceiro é um serviço prestado por uma empresa - a importadora -, a qual promove, em seu nome, o Despacho Aduaneiro de Importação de mercadorias adquiridas por outra empresa - a adquirente - em razão de contrato previamente firmado, que pode compreender ainda a prestação de outros serviços relacionados com a transação comercial, como a realização de cotação de preços e a intermediação comercial (art. 1º da IN SRF nº 225/2002 e art. 12, § 1º, I, da IN SRF nº 247/2002).*

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

<sup>3</sup> Tributação Aduaneira: à luz da jurisprudência do CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais/Ana Clarissa M. dos Santos Araújo...[et al.]; coordenação Marcelo Magalhães Peixoto, Ângela Sartori, Luiz Roberto Domingo. 1º ed. São Paulo; MP Editora, 2013. Artigo: "Dano ao Erário pela Ocultação Mediante Fraude - a Interposição Fraudulenta de Terceiros nas Operações de Comércio ExterIOR", página 53.

<sup>4</sup> <http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/aduaneira/manuais/despacho-de-importacao/topicos-1/importacao-por-conta-e-ordem-e-importacao-por-encomenda/1/importacao-por-conta-e-ordem/o-que-e-a-importacao-por-conta-e-ordem>  
Documento assinado digitalmente em 04/04/2016 às 10:27:28, ID: 20160404102728041, Autenticado digitalmente em 04/04/2016 por MARIA DO SOCORRO FERREIRA AGUIAR, Assinado digitalmente em 30/03/2016 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 02/04/2016 por RICARDO PAULO RO SA, Assinado digitalmente em 30/03/2016 por MARIA DO SOCORRO FERREIRA AGUIAR  
Impresso em 04/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*via de interposta pessoa - a importadora por conta e ordem -, que é uma mera mandatária da adquirente.*

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

#### **Importação por encomenda:**

*A importação por encomenda é aquela em que uma empresa adquire mercadorias no exterior com recursos próprios e promove o seu despacho aduaneiro de importação, a fim de revendê-las, posteriormente, a uma empresa encomendante previamente determinada, em razão de contrato entre a importadora e a encomendante, cujo objeto deve compreender, pelo menos, o prazo ou as operações pactuadas (art. 2º, § 1º, II, da IN SRF nº 634/2006).*

*Assim, como na importação por encomenda o importador adquire a mercadoria junto ao exportador no exterior, providencia sua nacionalização e a revende ao encomendante, tal operação tem, para o importador contratado, os mesmos efeitos fiscais de uma importação própria.*

*Em última análise, em que pese à obrigação do importador de revender as mercadorias importadas ao encomendante predeterminado, é aquele e não este que pactua a compra internacional e deve dispor de capacidade econômica para o pagamento da importação, pela via cambial. Da mesma forma, o encomendante também deve ter capacidade econômica para adquirir, no mercado interno, as mercadorias revendidas pelo importador contratado.*

*Outro efeito importante desse tipo de operação é que, conforme determina o artigo 14 da Lei nº 11.281/2006, aplicam-se ao importador e ao encomendante as regras de preço de transferência de que tratam os artigos 18 a 24 da Lei nº 9.430/1996. Em outras palavras, se o exportador estrangeiro, nos termos dos artigos 23 e 24 dessa lei, estiver domiciliado em país ou dependência com tributação favorecida e/ou for vinculado com o importador ou o encomendante, as regras de “preço de transferência” para a apuração do imposto sobre a renda deverão ser observadas.*

Salienta-se, ainda, que a importação por conta e ordem foi regulamentada pela Receita Federal do Brasil mediante a edição da IN SRF 225/2002, conforme autorizado pelo art. 80 da MP nº 2.158-35/2001<sup>5</sup> e impõe ao real adquirente consequências relevantes

<sup>5</sup> Artigo 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;

II - exigir prestação de garantia como condição para a entrega de mercadorias, quando o valor das importações for Documento assinado digitalmente em 30/03/2016 por MARIA DO SOCORRO FERREIRA AGUIAR, Assinado digitalmente em 30/03/2016 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 02/04/2016 por RICARDO PAULO RO

SA, Assinado digitalmente em 30/03/2016 por MARIA DO SOCORRO FERREIRA AGUIAR

Impresso em 04/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

como a prestação de garantia como condição para a entrega de mercadorias, quando o valor das importações for incompatível com seu capital social ou o patrimônio líquido; a sujeição ao procedimento especial previsto na IN SRF 228/2002 (verificação da origem dos recursos aplicados em operações de comércio exterior e combate à interposição fraudulenta de pessoas); a responsabilidade solidária quanto ao imposto de importação; a responsabilidade conjunta ou isolada, quanto às infrações aduaneiras; a sujeição ao pagamento dos tributos relativos ao IPI de sua saída por contribuinte por equiparação; a sujeição aos pagamentos de PIS/Pasep e Cofins sob as normas de incidência sobre a receita bruta do importador.

A acusação fiscal é de que a GEMAX teria simulado importação direta quando na realidade teria importado por conta e ordem da PARTS por presunção do artigo 27 da Lei nº 10.637/2002, em razão de adiantamentos de recursos fornecidos pela PARTS para a liquidação dos contratos de câmbio, uma vez que a GEMAX não possuía capacidade financeira e econômica próprias para suportar os custos das importações:

O artigo 27 da Lei nº 10.637/2002 dispõe que:

*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.*

Por sua vez, os artigos 77 a 81 da MP nº 2.158-35/2001 dispõem:

*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. ....

.....  
*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:*

*" 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.*

*I - estabelecer requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora por conta e ordem de terceiro; e I - estabelecer requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora ou exportadora por conta e ordem de terceiro; e (Redação dada pela Lei nº 12.995, de 18 de junho de 2014)*

*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.

Por outro lado, a partir da Lei nº 11.281/2006, foi disciplinada a figura da importação por encomenda, com regulamentação dada pela IN SRF nº 634/2006, nos seguintes termos:

**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)

**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.*

IN SRF nº 634/2006:

**O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL**, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 230 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF nº 30, de 25 de fevereiro de 2005, e tendo em vista o disposto no art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, e nos incisos I e II do § 1º do art. 11 e nos arts. 12 a 14 da Lei nº 11.281, de 20 de fevereiro de 2006, resolve:

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

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

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

**§ 1º Para fins da vinculação a que se refere o caput, o encomendante deverá apresentar à unidade da Secretaria da Autenticado digitalmente em 30/03/2016 por MARIA DO SOCORRO FERREIRA AGUIAR, Assinado digitalmente em 30/03/2016 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 02/04/2016 por RICARDO PAULO ROSA, Assinado digitalmente em 30/03/2016 por MARIA DO SOCORRO FERREIRA AGUIAR**  
Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001  
Impresso em 04/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*Receita Federal (SRF) de fiscalização aduaneira com jurisdição sobre o seu estabelecimento matriz, requerimento indicando:*

*I - nome empresarial e número de inscrição do importador no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ); e*

*II - prazo ou operações para os quais o importador foi contratado.*

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

*§ 3º Para fins do disposto no caput, o encomendante deverá estar habilitado nos termos da IN SRF nº 455, de 5 de outubro de 2004.*

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

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

*Art. 4º O importador por encomenda e o encomendante são obrigados a manter em boa guarda e ordem, e a apresentar à fiscalização aduaneira, quando exigidos, os documentos e registros relativos às transações em que intervierem, pelo prazo decadencial.*

*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 citada.*

*Art. 6º Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação.*

A caracterização como encomendante predeterminado traz consequências relevantes como o cumprimento das obrigações acessórias previstas na IN SRF 634/2006; a sujeição ao procedimento especial previsto na IN SRF 228/2002 (verificação da origem dos recursos aplicados em operações de comércio exterior e combate à interposição fraudulenta de pessoas); a prestação de garantia como condição para a entrega de mercadorias, quando o valor das importações for incompatível com seu capital social ou o patrimônio líquido; a responsabilidade solidária quanto ao imposto de importação; a responsabilidade conjunta ou

isolada, quanto às infrações aduaneiras; a sujeição ao pagamento dos tributos relativos ao IPI de sua saída por contribuinte por equiparação; a aplicação das regras de preços de transferência de que trata a Lei nº 9.430/96.

A inobservância das condições e requisitos por parte da pessoa jurídica importadora previstos na IN SRF 634/2006 acarreta a presunção de que a operação tenha sido realizada por conta e ordem de terceiros, para fins de aplicação do disposto nos artigos 77 a 81 da MP nº 2.158-35/2001, nos termos do §2º do artigo 11 da Lei nº 11.281/2006.

Outro aspecto que deve ser frisado é que o disposto no §3º do artigo 11 da Lei nº 11.281/2006 - “*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*” - juntamente com a disposição do parágrafo único do artigo 1º da IN SRF nº 643/2006 - “*Não se considera importação por encomenda a operação realizada com recursos do encomendante, ainda que parcialmente*” - implicam a conclusão de que a figura da importação por encomenda não admite a antecipação dos recursos pelo encomendante, ainda que parcialmente.

Em complemento, a antecipação dos recursos torna presumida a operação por conta e ordem, conforme disposto no artigo 27 da Lei nº 10.637/2002.

Deflui-se que a operação por encomenda, na qual o importador realiza toda a transação comercial e revende a mercadoria a um adquirente predeterminado, e este não antecipa qualquer recurso, é sujeita a um controle aduaneiro específico e acarreta todos os efeitos já acima mencionados. Destaca-se que a antecipação de recursos por parte do encomendante retira a figura da importação por encomenda (parágrafo único do artigo 1º da IN SRF 634/2006 e §3º do artigo 11 da Lei nº 11.281/2006) e a desloca para a figura da importação por conta e ordem, por ficção jurídica, representada pelas presunções de que trata o §2º do artigo 11 da Lei 11.281/2006 e o artigo 27 da Lei nº 10.637/2002.

Estabelecido este entendimento, retornam-se às alegações.

Relativamente à sua capacidade financeira, a GEMAX alega que a fiscalização desconsiderou que o financiamento do BANDES, decorrente das operações com o FUNDAP, teria gerado uma receita financeira em torno de R\$ 3.740.000,00, o que, aliado à existência de imóvel e do montante do capital social, no valor de R\$ 400.000,00, comprovaria a origem dos recursos.

Constata-se que o valor de R\$ 400.000 decorreu de integralização de lucros acumulados, passando de R\$ 50.000 para os referidos quatrocentos mil. Já o valor de R\$ 2,374 milhões relativo a imóvel decorreu de reavaliação de custo de aquisição de R\$ 45 mil. Estes montantes não refletem capacidade financeira a suportar o volume de importações.

Na realidade, a fiscalização considerou como recursos financeiros, o lucro líquido acumulado de 2005 a 2007 no valor de 980.000,00 em sua análise da capacidade econômico-financeira da GEMAX, o que incluiu as receitas financeiras auferidas. No quadro 05 do relatório fiscal, constam receitas financeiras consideradas da ordem de R\$ 3.921.000 para 2005 e 2006, e R\$ 5.160.000, incluindo 2007. A questão esquecida pela recorrente é de que existem despesas operacionais, financeiras e não operacionais contabilizadas, que, por certo, absorveram parte das receitas financeiras auferidas.

O fato é que no período de 2005 a 2007, houve aporte financeiro mediante integralização de capital da ordem de R\$ 50.000,00 e lucro líquido da ordem de R\$ 853.923,00 (soma do lucro do exercício do quadro 05), consideradas todas as receitas e despesas contabilizadas, para um volume de importações da ordem de R\$ 30.000.000,00.

Os valores referem-se a receitas auferidas e despesas incorridas por regime de competência, o que, não necessariamente, corresponde ao fluxo financeiro. Entretanto, para fazer frente aos pagamentos das liquidações de câmbio com recursos próprios seria necessária uma engenharia financeira na qual os recebimentos das vendas fossem utilizados em liquidações de outras aquisições a serem posteriormente revendidas, e isto deveria acontecer em volume de R\$ 29.000.000,00 dos R\$ 30.000.000, operados no período de 2005 a 2007.

Tal engenharia não foi provada pela recorrente que se limitou a alegar que o FUNDAP comprovava a origem dos recursos. Ressalta-se que a fiscalização intimou a GEMAX a apresentar o Demonstrativo Sumário das Origens e Aplicações de Recursos referentes aos anos de 2005, 2006 e 2007, de acordo com o modelo do Anexo I-C do Ato Declaratório Executivo Coana nº 3/2006, o qual contém um fluxo de caixa sumário. A recorrente apresentou o quadro com informações inconsistentes com a movimentação financeira de caixa e bancos registrada nos livros contábeis, tendo sido consignado em Termo de Constatação e Reintimação, datado de 11/06/2008. Tal demonstrativo foi reintimado em termo datado de 12/08/2008, não tendo sido apresentado pela recorrente, conforme constatado no relatório fiscal.

Embora reconheça-se que o financiamento proveniente do FUNDAP possa servir como comprovação da origem de recursos para a realização da algumas importações, a recorrente não demonstrou quais importações teriam sido realizadas com tais recursos.

Assim, considero que está devidamente provada a incapacidade financeira e econômica da GEMAX para suportar os custos da importação do volume de R\$ 30 milhões entre 2005 e 2007.

Ainda referente ao procedimento especial da IN SRF nº 228/2002, a GEMAX foi intimada a apresentar a condição de real adquirente, mediante a disponibilização dos instrumentos de negociação, correspondências comerciais entre comprador e vendedor, ordens, pedidos de compra, publicações especializadas, cotações de preço, não tendo sido apresentados tais documentos, corroborando a tese fiscal.

Neste aspecto, a IN SRF 228/2002 dispõe:

*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.*

Quanto aos adiantamentos, a recorrente não os nega, mas defende que os referidos tratam-se de arras previstas nos artigos 417 a 420 do Código Civil. Além disso, defende que as importações eram por encomenda com adiantamento sob a forma de arras e que somente a partir de 24/03/2006, com a vigência da IN SRF nº 634/2006, é que passou a serem exigidos requisitos em relação a este tipo de importação.

Relativamente à IN SRF nº 634/2006, a regulamentação da importação por encomenda determinou que a importação por encomenda não poderia ser assim considerada quando houvesse adiantamento de recursos, ainda que parcialmente (artigo 1º da IN SRF nº 634/2006). Assim, as importações efetuadas pela recorrente não se submetem aos requisitos exigidos pela IN SRF nº 634/2006, pois não se subsumem à definição de "importação por encomenda", razão pela qual a acusação fiscal foi de que a recorrente praticara "importações por conta e ordem" e não "por encomenda".

Por outro lado, a fiscalização acusou que os adiantamentos eram destinados a suportar as liquidações de câmbio e os pagamentos dos tributos devidos na importação. Nestes aspectos, a tabela seguinte demonstra os valores de liquidação e datas com os valores recebidos decorrentes das vendas aos clientes:

DI	Dt. registro	Dt liq. câmbio	Valor	Dt. rec. vendas	Valor	Nota Fiscal	Valor	Dt. emissão
06/0151350	7/2/06	2/2/06	51.792	10/2/06	31.550	769	34.188,12	10/2/06
06/0220176-9	23/2/06	25/1/06	54.155	26/1/06	17.818	865	52.566	10/3/06
				25/1/06	33.430	866	40.702	10/3/06
06/0247398	3/3/06	4/2/05	9.761	3/2/05	9.884	831	19823	9/3/06
		23/2/05	1.986	23/2/05	2.080	831		
06/0247543	3/3/06	11/1/06	41.915	10/1/06	9.682*	867	23.866	10/3/06
				3/3/06	14.183	867		10/3/06
				3/3/06	17.125	868	17.125	10/3/06
06/0294214	14/3/06	13/4/06	34.529	10/3/06	22.996	892	53.083	21/3/06
				13/4/06	34.754	892		
06/0372182	31/3/06	16/4/06	55.547	13/4/06	19.246	920	19.246	4/4/06
				13/4/06	21.627	921	72.201	4/4/06

				29/3/06	35.689	921		
06/0422978	12/4/06	18/4/06	40.670	13/4/06	38.802	952	52.154	17/4/06
06/0554895	15/5/06	29/6/06	17.008	5/5/06	12.193	989	16.211	17/5/06
						990	15.761	17/5/06
06/0672406	8/6/06	11/7/06	10.749	22/6/06	4.285	1049	9.751	16/6/06
				22/6/06 a 11/7/06	todo o valor	1050	10.232	16/6/06
06/0759169	30/6/06	29/6/06	44.831	21/6/06	17.412	1087	82.476	6/7/06
				21/6/06	6.162			
				29/6/06	44.959			
06/0768454	3/7/06	29/6/06	44.824	29/6/06	23.339	1114	52.012	11/7/06
				30/6/06	27.277			
06/0768514	3/7/06	11/7/06	56.470	30/6/06	1.227	1100	20.354	11/7/06
				30/6/06	34.160	1099	75.373	11/7/06
06/0889208	28/7/06	31/7/06	13.285	27/7/06	2.286	1200	2.286	11/8/06
				27/7/06	198	1201	22.204	11/8/06
				27/7/06	931			
				28/7/06	14.033			
06/0889231	28/7/06	28/7/06	2.429	27/7/06	3.176	1170	4.951	1/8/06
06/1005623	23/8/06	24/8/06	14.056	27/7/06	2.228	1238	18.497	29/8/06
				21/8/06	16.965			
				21/8/06	7.687	1239	7.687	29/8/06

Verifica-se que, à exceção das DI's 06/0151350 e 06/0672406, para as demais houve adiantamentos de valores significativos, em alguns casos, idênticos aos valores das notas fiscais de venda, em data anterior à do registro da DI para suportar os custos da liquidação de câmbio e para quitação dos tributos devidos na importação.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2, de 14/08/2001

Autenticado digitalmente em 30/03/2016 por MARIA DO SOCORRO FERREIRA AGUIAR, Assinado digitalmente e  
m 30/03/2016 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 02/04/2016 por RICARDO PAULO RO  
SA, Assinado digitalmente em 30/03/2016 por MARIA DO SOCORRO FERREIRA AGUIAR  
Impresso em 04/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Destaca-se, ainda, que as contabilizações dos lançamentos relativos aos adiantamentos eram registradas em conta de adiantamentos do passivo com históricos vinculando os recebimentos a processos de importação. Exemplificando: "ref. adiant. proc. GBL 304/04 (e-fl. 589)".

Já a quitação do câmbio e demais despesas com importação eram ativadas em contas descritas como "mercadoria p/cta e ordem", revelando que a recorrente, pelo menos em sua contabilidade, registrava as operações como por conta e ordem.

Sob outro prisma, a fiscalização transcreveu no relatório fiscal as informações constantes na página da GEMAX da internet, na qual consta a informação que a empresa atua na área de prestação de serviços na área de comércio exterior, como assessoria de importação e exportação (contratação de frete, pick-up (coleta) da mercadoria na fábrica, em qualquer localidade, logística completa do transporte internacional aéreo, marítimo e rodoviário, registro Siscomex – credenciamento, emissão de licenciamentos ( LI's s no Decex, Ministério da Saúde, Ministério da Agricultura; registro de operação financeira (ROF) no Banco Central - Bacen; contratação de seguro sobre transporte internacional com cobertura ampla porta a porta, com melhores taxas do mercado e outros constantes na página), assessoria especial (importações especiais, admissões temporárias e exportação temporária), serviços relacionados ao fechamento do câmbio (assessoria; conferência e exame da documentação recebida do exterior (Bancos e Exportadores) e devida adequação às normas cambiais no Brasil; orientações nos pedidos de abertura de Carta de Crédito - confirmação, negociação e discrepâncias; contratação do câmbio pré e pós-embarque), serviços de logística (contratação de fretes internacionais e nacionais, seguros e acompanhamento de todo desembarque, desde a saída da mercadoria no exterior; nacionalização e entrega/distribuição para o cliente final).

Além disso, oferece vantagens financeiras como expressamente dispostas na página da internet: custo operacional: ausência de margem de lucro; ICMS interestadual 33,3% menor; menor alavancagem de IPI.

Todas as informações se coadunam com a condição de prestadora de serviços e não de revendedora direta de mercadorias, o que aliado à falta de capacidade financeira, aos adiantamentos recebidos, à confirmação de encomenda feita em impugnação, à forma como são contabilizadas as operações, à não apresentação de instrumentos negociais que comprovassem a condição de real adquirente, revelam que as operações foram por conta e ordem, corroborando a presunção do artigo 27 da Lei nº 10.637/2002.

Frise-se que, embora afastada a presunção do artigo 27 em relação às DI's 06/0151350 e 06/0672406, mantém-se configurada a interposição fraudulenta presumida por não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos, uma vez que a GEMAX não comprovou a origem, disponibilidade e transferências dos recursos empregados na quitação dos tributos e despesas aduaneiros devidos, bem como sua condição de real adquirente, embora tenha registrado as referidas DI's por modalidade direta.

Por fim, quanto à aplicação da Lei nº 11.488/2007, a recorrente propugna que, na hipótese de admitida a imputação fiscal, a multa a ser aplicada seria a prevista no artigo 33 da Lei nº 11.488/2007 e não a multa de 100% do valor aduaneiro resultante da conversão da pena de perdimento.

Nesta matéria, o Decreto nº 6.759/2009 assim dispõe:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 30/03/2016 por MARIA DO SOCORRO FERREIRA AGUIAR, Assinado digitalmente em 30/03/2016 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 02/04/2016 por RICARDO PAULO ROSA, Assinado digitalmente em 30/03/2016 por MARIA DO SOCORRO FERREIRA AGUIAR  
Impresso em 04/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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

[...]

*XXII - estrangeira ou nacional, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.*

~~§ 1º A pena de que trata este artigo converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida (Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 23, § 3º, com a redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002, art. 59).~~

~~§ 1º 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 1972 (Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 23, § 3º, com a redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010, art. 41). (Redação dada pelo Decreto nº 8.010, de 2013)~~

[...]

*Art. 727. Aplica-se a multa de dez por cento do valor da operação à pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas ao acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários (Lei nº 11.488, de 2007, art. 33, **caput**).*

~~§ 1º A multa de que trata o **caput** não poderá ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) (Lei nº 11.488, de 2007, art. 33, **caput**).~~

~~§ 2º Entende-se por valor da operação aquele utilizado como base de cálculo do imposto de importação ou do imposto de exportação, de acordo com a legislação específica, para a operação em que tenha ocorrido o acobertamento.~~

~~§ 3º A multa de que trata este artigo não prejudica a aplicação da pena de perdimento às mercadorias importadas ou exportadas.~~

~~§ 3º A multa de que trata o **caput** não prejudica a aplicação da pena de perdimento às mercadorias na importação ou na exportação. (Redação dada pelo Decreto nº 7.213, de 2010).~~

Observa-se que o §3º do artigo 727 do decreto prevê a hipótese de cumulação entre as duas multas. A respeito da matéria, peço vénia para transcrever voto do ilustre Conselheiro Ricardo Rosa, proferido no Acórdão nº 3102-002.195, cujos fundamentos adoto, na forma do § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784/1999<sup>6</sup>:

*"A multa de dez por cento do valor da operação, aplicável à pessoa jurídica que cede o nome não revogou a multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias aplicada nos casos de infração por interposição fraudulenta.*

*A Orientação Coana/Cofia/Difia s/n, datada de 11 de julho de 2007, que trata da aplicação de multa na cessão de nome a terceiro, em operações de comércio exterior, chega à seguinte conclusão.*

Em resumo, conclui-se que se aplicam as seguintes disposições legais, às hipóteses abaixo enumeradas:

Interposição fraudulenta presumida pela não comprovação da origem dos recursos:

Pena de perdimento da mercadoria, com base no art. 23, inciso V do Decreto-lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, com redação dada pela Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002;

Proposição de inaptidão da inscrição do CNPJ da pessoa jurídica (art. 81, § 1º, da Lei nº 9.430/96, e art. 41, **caput** e parágrafo único, da IN RFB nº 748/2007);

Interposição fraudulenta comprovada, seja pela identificação da origem do recurso de terceiro, seja pela constatação da ocultação por outros meios de prova:

Pena de perdimento da mercadoria, com base no art. 23, inciso V do Decreto-lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, com redação dada pela Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002;

Multa de 10% do valor da operação acobertada, aplicada sobre o importador, conforme dispõe o art. 33 da Lei nº 11.488/2007.

*De fato, não tenho qualquer dúvida de que jamais a intenção do legislador foi no sentido cominar penalidade mais branda nos casos de interposição fraudulenta de pessoas. Basta observar que em nenhum momento se disse que a multa decorrente da conversão da pena de perdimento, especificamente nos casos de interposição fraudulenta, deixaria de ser equivalente ao valor aduaneiro e passaria a ser de dez por cento do valor da operação. Seria de se perguntar por que razão o legislador teria destacado uma das ocorrências tipificadas como dano ao Erário, que sujeitam a mercadoria à pena de perdimento, para, em circunstâncias nas quais a mercadoria não pudesse ser apreendida, o perdimento fosse convertido não em valor*

<sup>6</sup> § 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato; Documento assinado digitalmente em 02/04/2016 por MARIA DO SOCORRO FERREIRA AGUIAR, Assinado digitalmente em 30/03/2016 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 02/04/2016 por RICARDO PAULO RO SA, Assinado digitalmente em 30/03/2016 por MARIA DO SOCORRO FERREIRA AGUIAR Impresso em 04/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*compensatório, mas em inexpressivos dez por cento deste. Creio que, fosse essa a idéia, a primeira medida deveria ter sido no sentido de determinar a exclusão da infração do rol de situações compreendidas no conceito de dano ao Erário, já que a este deve ser necessariamente associado penalidade gravíssima de perdimento das mercadorias, ou, alternativamente, de multa no valor desta.*

*Além do mais, as disposições legais a respeito são claras ao indicar, como consequência da aplicação da multa de dez por cento, a exclusão da hipótese de declaração de inaptidão, a teor do parágrafo único do artigo 33 da Lei nº 11.488/07. Dito dispositivo esclarece que, à hipótese prevista no caput (aplicação da multa de dez por cento pela cessão do nome) não se aplica o disposto no art. 81 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 (declaração de inaptidão).*

*Também não creio que se esteja negligenciando o princípio que protege o apenado da aplicação de mais de uma penalidade à mesma conduta.*

*Primeiro, devemos lembrar que é grande a quantidade de situações para as quais há previsão legal de aplicação de mais do que uma penalidade em vista de uma mesma ocorrência, bastando que as infrações decorrentes sejam de natureza distinta. Veja-se o caso do erro de classificação. Ele sujeita o infrator à multa de um por cento do valor da operação, multa de setenta e cinco por cento da diferença de tributos e, muitas vezes, multa de trinta por cento do valor das mercadorias. E nem se fale dos casos de subfaturamento na importação.*

*Segundo, é preciso compreender que, desde o começo, todas as disposições legais foram sendo concebidas à luz da interpretação jurídica dada às ocorrências identificadas no mundo real, a partir do que forjaram-se instrumentos capazes de alcançar todas as pessoas envolvidas.*

*Um dos pontos de partida deste empreendimento foi a interpretação de lavra da Procuradoria da Fazenda Nacional – Parecer PGFN CAT 1.316/01, por meio da qual ficou assentado que o contribuinte do imposto é sempre a pessoa cujo nome consta no conhecimento de carga, independentemente de quem estiver efetivamente interessado na aquisição das mercadorias ou fizer as negociações prévias. Como consequência, as autuações obrigatoriamente passaram a indicar como contribuinte do Imposto a pessoa informada nas declarações de importação como sendo o importador das mercadorias, restando incluir o adquirente no mercado interno como solidário na operação. Por isso, ao aplicar a multa compensatória nos casos de mercadorias sujeitas à pena de perdimento, forçosamente identifica-se como contribuinte a pessoa que registrou a declaração de importação, embora pretenda-se apenar o verdadeiro proprietário destas mercadorias, que figura como responsável solidário.*

*Finalmente, cumpre destacar que o assunto está hoje claramente regulamentado no Regulamento Aduaneiro em vigor – Decreto 6.759/09.*

*Art. 727. Aplica-se a multa de dez por cento do valor da operação à pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas ao acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários (Lei nº 11.488, de 2007, art. 33, caput).*

(...)

*§ 3º A multa de que trata este artigo não prejudica a aplicação da pena de perdimento às mercadorias importadas ou exportadas."*

Assim, não procede a alegação de aplicação da multa por cessão de nome por retroatividade benigna de que trata o artigo 112 do CTN.

Relativamente ao recurso voluntário da PARTS, a recorrente alegou que todas as operações foram de compra e venda de mercadorias já nacionalizadas. Porém, depreende-se das planilhas Modelos 1 a 4, que houve adiantamentos para liquidação de câmbio em datas anteriores ao registro das DI's e que a recorrente em momento algum produz alguma prova de sua alegação.

Constata-se ainda que durante o procedimento fiscal, a recorrente foi intimada a detalhar os pagamentos efetuados à GEMAX pela quitação das notas fiscais de venda da GEMAX, tendo respondido que "devido ao lapso temporal era humanamente impossível demonstrar de modo detalhado e individualizado os pagamentos efetuados a tal fornecedor".

Assim, a responsabilização da recorrente decorre expressamente da lei, especificamente o artigo 95 do Decreto-lei nº 37/1966 e alcança quem concorre ou se beneficia da infração e ainda o adquirente no caso de importação por conta e ordem, nos termos abaixo:

*Art. 95 - Respondem pela infração:*

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

[...]

*V - conjunta ou isoladamente, o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)*

Restou demonstrado nas razões anteriormente expostas, que a recorrente é a real adquirente das mercadorias, por ter sido a encomendante e ter adiantado todos os recursos necessários à liquidação do câmbio, embora a documentação tenha sido produzida como se fossem importações diretas, escapando assim à equiparação a industrial para efeito de IPI, ao

controle aduaneiro quanto à habilitação no comércio exterior e aos parâmetros de avaliação de risco, à sujeição aos procedimentos especiais para verificação da capacidade financeira.

Neste sentido, citam-se acórdãos deste Conselho:

Acórdão nº 3201-001.876:

*RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE DA MERCADORIA IMPORTADA. ART. 95, INCISO V, DO DL 37/66.*

*Responde pela infração 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 importador, nos termos previstos no art. 95, inciso V, do Decreto-Lei nº 37/66.*

Acórdão nº 3202-001.610:

*LEGITIMIDADE DA AUTUAÇÃO. INFRAÇÃO. RESPONSABILIDADE*

*Respondem pela infração conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática ou dela se beneficie, bem como o adquirente da mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.*

Acórdão nº 3403-002.593:

*RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. IMPORTAÇÃO POR “CONTA E ORDEM” DE TERCEIRO.*

*De acordo com o artigo 27, da Lei nº. 10.637/02, a importação realizada com a utilização de recursos antecipados ao importador por terceiro, presume-se por conta e ordem deste. E se é assim, os artigos 32 e 95, do Decreto-Lei nº. 37/66, atribuem ao adquirente a responsabilidade solidárias pelos tributos e infrações aduaneiras cometidas pelo importador.*

Diante do exposto, voto para dar provimento parcial ao recurso voluntário da GEMAX, exonerando os lançamentos relativos às DI's registradas anteriormente a 30/12/2005, e para dar provimento parcial ao recurso da PARTS, exonerando os lançamentos relativos às DI's registradas anteriormente a 30/12/2005, bem como em relação às DI's 06/0151350 e 06/0672406.

(assinado digitalmente)

**Paulo Guilherme Déroulède**

## Voto Vencedor

***Interposição fraudulenta caracterizada***

É digno de realce que a divergência a seguir delineada prende-se à fundamentação meritória quando o i. Relator excepciona as DI's 06/0151350 e 06/0672406 quanto à caracterização pela fiscalização de interposição fraudulenta por entender que pela cronologia dos fatos não estariam demonstrados para as referidas DI os adiantamentos de recursos para as operações de importação respectivas, conforme excertos do voto:

*Verifica-se que, à exceção das DI's 06/0151350 e 06/0672406, para as demais houve adiantamentos de valores significativos, em alguns casos, idênticos aos valores das notas fiscais de venda, em data anterior à do registro da DI para suportar os custos da liquidação de câmbio e para quitação dos tributos devidos na importação*

Discorrendo o voto do i. Relator de forma minudente sobre as modalidades de importação e as consequências fiscais na adoção de cada modelo, bem como estando demonstrado no referido voto que a questão dos autos não se enquadra como importação por encomenda, abordar-se-á a matéria em debate a partir da fundamentação da fiscalização quanto à situação fática demonstrada:

No relatório do Auto de Infração, fls.09/80, consignou a fiscalização:

*Durante o avançar do referido procedimento fiscal, foram constatados elementos que apontavam para a falta de capacidade econômico-financeira da GEMAX para promover as operações de comércio exterior por sua própria conta e risco, o que, portanto, reforçava a suspeição inicial da prática de interposição fraudulenta. Logo, como medida preliminar, foi dado início à revisão da sua habilitação para operar em comércio exterior, fundamentada no art. 21, V, da Instrução Normativa SRF nº 650, de 12 de maio de 2006.*

*Ao final da revisão da habilitação, verificou-se, dentre outras coisas, que o volume de operações de importação da GEMAX se mostrava incompatível com a sua capacidade econômico-financeira evidenciada, agravado principalmente em razão de a empresa não ter demonstrado, quando dela exigido, a origem, a transferência e a disponibilidade dos recursos por ela utilizados naquelas operações, fato que originou a abertura de nova ação fiscal, desta vez para aplicação de procedimentos especiais de fiscalização sobre a empresa, e não mais sobre esta ou aquela importação, de acordo com as determinações da Instrução Normativa SRF nº 228, de 21 de outubro de 2002, abrangendo os anos de 2005, 2006 e 2007. (grifei).*

*Ao final da aplicação de procedimentos especiais de fiscalização, restou caracterizada a prática de OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE, MEDIANTE FRAUDE OU SIMULAÇÃO, INCLUSIVE INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA, infração punível com a PENA DE PERDIMENTO DAS MERCADORIAS, conforme fundamentação legal vista aqui na parte introdutória, referente*

às operações de importação amparadas pelas Declarações de Importação - DIs relacionadas abaixo:

Conforme será amplamente demonstrado ao longo do presente Auto de Infração, as importações representadas pelas DIs acima foram registradas como que promovidas **por conta e ordem da GEMAX**, na modalidade denominada "**importação direta**", e as mercadorias como que revendidas no mercado interno, como nacionalizadas, à **PARTS**, parte que pretendia se manter recôndita.

Delineada a fundamentação da fiscalização para o caso em tela, verificar-se-á a seguir o suporte legal para a espécie.

- **Decreto-Lei nº 1.455, de 1976**, art. 23, com redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002, que assim dispunha à época das importações em causa:

*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)*

*§ 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). (gn).*

- **Lei nº 10.637, de 2002**, art. 27:

*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.*

Como muito bem ressaltado no voto do i. Relator quanto às modalidades de importação, infere-se que diante das exigências e *modus operandi* estabelecidos na legislação quanto à importação indireta, precisamente quanto às disposições do artigo 23, inciso V, §§ 1º

e 3º, do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, com redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002, **que são elementos essenciais para caracterizar a interposição fraudulenta:**

i) A identificação de um adquirente oculto;

ii) A presença do importador interposto, importador ostensivo, que realiza os trâmites do despacho de importação com se estivesse importando por conta própria;

No presente caso demonstrou a fiscalização através das peças instrutórias carreadas aos autos notadamente os documentos de fls. 82/246 a identificação dos elementos caracterizadores indicados nas alíneas "a" e "b" bem como constatou a falta de capacidade econômica e financeira do importador ostensivo aliada à comprovação do aporte financeiro pelo adquirente oculto ao importador.

Da análise do Relatório Fiscal e das peças instrutórias carreadas aos autos pela fiscalização, documentos de fls. 82/246, referenciadas no corpo do relatório, infere-se que a autoridade lançadora de forma minudente, contextualizou os fatos envolvidos na presente autuação à luz da legislação de regência e demonstrou através de um conjunto probatório convergente e verossímil **a ocultação do real adquirente, mediante fraude ou simulação**, inclusive interposição fraudulenta, **infração punível com a pena de perdimento das mercadorias, em todas as DIs elencadas no Quadro 01 do Relatório Fiscal**, fls.11/12, inclusive em relação às DI's 06/0151350 e 06/0672406.

Note-se que o núcleo infracional conforme caracterizou a fiscalização foi a **ocultação do real adquirente**, mediante fraude ou simulação cujos elementos que robustecem a conclusão em referência estão assim demonstrados no citado relatório da autuação:

a) Importações registradas pela <sup>7</sup>GEMAX como importadora e adquirente das mercadorias:

A GEMAX registrou as Declarações de Importação - DI, elencadas no Quadro 01 do Relatório Fiscal, fls.11/12, entre estas, as DI's 06/0151350 e 06/0672406, em seu nome, *tendo declarado tratar-se de importações efetuadas por sua "própria conta e ordem", assim entendido aquelas em que a empresa negociou e pactuou a compra internacional, adquiriu as mercadorias no exterior com "recursos próprios" e promoveu o seu despacho aduaneiro de importação;*

b) Incompatibilidade entre o volume transacionado no comércio exterior e sua capacidade econômico financeira em decorrência das seguintes constatações:

*após intimação e sucessivas prorrogações de prazo a empresa NÃO cumpriu totalmente as exigências, mais especificamente no que se refere a apresentar os demonstrativos de origem e aplicação de seus recursos*

b.1) a GEMAX não possuía capacidade econômica e financeira, conforme quadro 04, fl.44 para movimentar, por sua própria conta e risco, o volume de cerca de R\$

<sup>7</sup> As mercadorias tiveram como importador a GEMAX, empresa com estabelecimento matriz no Espírito Santo, que opera no sistema FUNDAP - pelo qual o Governo do Estado do Espírito Santo concede benefícios fiscais (diferimento do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços -ICMS) e financeiros (empréstimo subsidiado) àquelas empresas que ali se estabelecem e processam seus despachos aduaneiros (as chamadas "fundapeanas")

30 MILHÕES (trinta milhões de reais) em importações, nos anos de 2005, 2006 e 2007, considerando o capital social da ordem de R\$ 50.000,00 (aumentados para R\$ 400.000,00 no quarto trimestre de 2006, decorrentes de lucros acumulados);

b.2) aumento de capital social por reavaliação de bens, adquiridos por R\$ 45 mil e reavaliados para R\$ 2,774 milhões, em datas próximas, **não havendo qualquer aumento de disponibilidade financeira**;

b.3) os resultados oriundos do giro dos negócios da empresa, **o lucro líquido auferido e registrado contabilmente pela GEMAX**, ao longo dos anos de nos anos de 2005, 2006 e 2007, **em torno de R\$ 980 mil** (novecentos e oitenta mil reais), afigura-se ínfimo e desproporcional entre sua capacidade econômica e financeira evidenciada e o montante das operações que efetuou em importações no mesmo período, **sendo insuficiente para explicar a origem dos recursos aplicados em suas importações**;

b.4) **Inexistência de quaisquer empréstimos e financiamentos** tomadas de terceiros, conforme ratificado pela Recorrente, fl.93, exceto as operações do FUNDAP em valores insuficientes, e em datas discrepantes aos das operações de importação;

b.5) ausência da margem de lucro no preço de "venda" dos produtos ao cliente em decorrência do <sup>8</sup>FUNDAP, uma vez que a empresa **GEMAX** repassava as mercadorias para a **PARTS** **por um preço que equivale unicamente ao custo total de cada operação de importação**.

#### *Da Natureza da Operação*

Da identificação das situações acima destacadas nas alíneas "a" e "b", colhidas do Relatório Fiscal, no qual estão referenciados os documentos de fls. 82/246, constata-se que a movimentação do expressivo volume de cerca de R\$ 30 Milhões (trinta milhões de reais) em importações, nos anos de 2005, 2006 e 2007, **incluídas as operações de importação objeto do Auto de Infração que ora se examina**, associada à comprovada inexistência de capacidade financeira e econômica da **GEMAX** para fazer face ao volume de importações por ela transacionado como acima ressaltado, somente foi possível pelo aporte de recursos efetuados pelos reais interessados na aquisição das mercadorias importadas pela **GEMAX**, as empresas reais adquirentes, dentre as quais a **PARTS**, denominados de adiantamentos pela própria empresa **GEMAX** em sua contabilidade, *modus operandi* revelador do negócio efetivamente pactuado entre a importadora **GEMAX** e a empresa **PARTS**.

Com efeito, da análise do fluxo do aporte de recursos efetuada pela fiscalização através dos documentos de fls. 210 a 355, com relação a cada declaração de importação, cuja relação comercial entre a importadora **GEMAX** e a real adquirente **PARTS** foi exemplificada pela fiscalização através da DI nº 05/0384131-0, constante do Quadro 01 do

<sup>8</sup> Fundo para o Desenvolvimento das Atividades Portuárias - benefício concedido às empresas de comércio exterior que estabelecem seu domicílio fiscal no Estado do Espírito Santo (ainda que a "matriz" no ES tenha 02 empregados e a "filial", no Rio de Janeiro, por exemplo, mais de 100) e que são autorizadas pelo Banco de Desenvolvimento do Espírito Santo - BANDES a operar no sistema, dentro de certos limites operacionais. Essas empresas, denominadas "fundapeanas", obtêm, para os despachos de importação que promovem dentro do estado, diferimento (postergação do prazo) no pagamento do ICMS incidente nas importações e financiamento de longo prazo concedido pelo BANDES, no valor de cerca de 70% (setenta por cento) do ICMS recolhido, com juros fixos de 1% a.a. (um por cento ao ano), carência de 5 (cinco) anos e mais 20 (vinte) anos de prazo para sua amortização,

Relatório Fiscal, pode-se constatar que os pagamentos, via de regra ocorriam imediatamente antes do fechamento do câmbio e antes do registro da DI e do respectivo pagamento dos tributos e que os valores recebidos se aproximavam dos custos da importação considerando o fechamento do câmbio e os tributos pagos.

Note-se que a demonstração pela contabilidade da empresa GEMAX da utilização de recursos de terceiro nas operações de comércio exterior referentes às DI discriminadas no **quadro 01** do Relatório Fiscal, fls.11/12, inclusive as DI's 06/0151350 e 06/0672406, objeto da presente fundamentação, demonstra não apenas a insuficiência da capacidade econômica e financeira da empresa GEMAX, mas sobretudo a ocultação do real adquirente das mercadorias importadas, a empresa PARTS, uma vez que a empresa GEMAX em todas as DIs já referidas constou como importadora e adquirente ostensiva das mercadorias importadas.

Destaca ainda a fiscalização sobre o aporte de recursos promovido pela empresa **PARTS**:

*Desta forma, certamente não tinha problemas em honrar compromissos financeiros (contratos de câmbio liquidados antecipadamente, impostos pagos no ato do registro da DI etc), configurando uma simples questão de "fluxo de caixa" para ela, pois os valores eram prontamente adiantados (ou, em alguns casos, prontamente retornados) pelos reais adquirentes.*

*Esse mecanismo é tão evidente que a própria escrituração contábil da GEMAX não deixa dúvidas quanto à existência do esquema de ADIANTAMENTOS, pois assim denomina os recursos recebidos da PARTS, conforme registros efetuados em seus livros Diário e Razão Contábil, chegando as correspondentes movimentações das mercadorias estrangeiras em seus estoques a serem escrituradas em conta contábil denominada "Mercadoria p/ Cta. e Ordem".*

Observe-se que de acordo com os contornos legais que regem a espécie dos autos, ainda que a GEMAX possuísse capacidade financeira e econômica compatível com o volume de importações no período, seria necessário que ela fosse a real adquirente das mercadorias, uma vez que registrou informações nas DIs respectivas como se fosse importação por conta própria, ou seja como se de fato promovesse a importação das mercadorias com seus próprios recursos, hipótese que não se configurou diante das provas colhidas pela fiscalização.

Note-se ainda que na dicção do artigo 27 da Lei nº 10.637, de 2002 a operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro torna presumida a operação por conta e ordem, aplicando-se ao caso o disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

Nesse sentido, prevê a Instrução Normativa SRF nº 228, de 2002:

*Art. 13. A prestação de informação ou a apresentação de documentos que não traduzam a realidade das operações comerciais ou dos verdadeiros vínculos das pessoas com a empresa caracteriza simulação e falsidade ideológica ou material dos documentos de instrução das declarações aduaneiras, sujeitando os responsáveis às sanções penais*

*cabíveis, nos termos do Código Penal (Decreto lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940) ou da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, além da aplicação da pena de perdimento das mercadorias, nos termos do art. 105 do Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966.(grifei).*

Do cotejo dos dispositivos normativos já referenciados no presente voto, notadamente o art. 23, inciso V, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, com a redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 c/c o art. 27 da Lei nº 10.637, de 2002 e artigo 13 da IN SRF nº 228 de 21/10/2002, com a análise fática das operações de importação de que trata o presente processo verifica-se que efetivamente, o importador, empresa **GEMAX** prestou informações na Declaração de Importação, documento base do despacho aduaneiro (art. 491 do Regulamento Aduaneiro/2002), que não correspondem à realidade dos fatos, visto que pela análise probatória **ficou sobejamente demonstrado que o importador de fato, ou adquirente da mercadoria, aquele que efetivamente promoveu a operação de importação estava oculto na operação de importação respectiva**, ficando assim caracterizada a interposição fraudulenta nas respectivas operações, visto que a GEMAX, além de importadora, uma vez que promoveu o despacho de importação, serviu de INTERPOSTA PESSOA ao verdadeiro responsável pela operação, a empresa PARTS, já que era a adquirente ostensiva nas DI's 06/0151350 e 06/0672406 discriminadas no **quadro 01** do Relatório Fiscal, fls.11/12.

Os fatos assim demonstrados à luz da legislação de regência, configuram a ocorrência de fraude ou simulação uma vez que a operação de importação foi formal e ostensivamente declarada ao Fisco como sendo por conta própria, mas efetivamente foi realizada mediante interposição de uma pessoa jurídica, que promoveu a importação por conta e ordem de terceiro, com ocultação do verdadeiro adquirente.

Em síntese, como bem destacou a fiscalização [Assim, no âmbito da terceirização das atividades de importação, a **GEMAX** está, de fato, agindo por conta e ordem da **PARTS**, sua cliente, a real adquirente que contratou seus serviços.]

Trazendo-se à colação as lições de 9De Plácido e Silva, entende-se por **simulação**, uma declaração enganosa de vontade, visando produzir efeito diverso do ostensivamente indicado. As partes criam um negócio com finalidade de encobrir outro negócio jurídico que produzirá efeitos proibidos na lei.

Delineado o suporte fático dos autos, estando escorreitamente distinguido pelo i. Relator e pelo Relatório Fiscal as diferentes modalidades de importação e a legislação de regência, resumir-se-á a seguir os principais efeitos fiscais de uma operação por conta e ordem efetuada de forma regular:

a) para que uma operação de importação por conta e ordem de terceiros seja realizada de forma regular, é necessário **inicialmente** que tanto a empresa **ADQUIRENTE quanto a empresa IMPORTADORA POR CONTA E ORDEM sejam HABILITADAS PARA OPERAR EM COMÉRCIO EXTERIOR** junto à RFB;

<sup>9</sup> De Plácido e Silva, em Vocabulário Jurídico, 11ª ed. Rio de Janeiro, Forense, 1991, pág.235

[...] Simulação no sentido jurídico, sem fugir ao sentido normal, é o ato jurídico aparentado enganosamente ou com fingimento, para esconder a real intenção ou para subversão da verdade. Na simulação, pois, visam sempre os simuladores a fins ocultos para engano e prejuízo de terceiros.

Autenticado digitalmente em 30/03/2016 por MARIA DO SOCORRO FERREIRA AGUIAR, Assinado digitalmente e

m 30/03/2016 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 02/04/2016 por RICARDO PAULO RO

SA, Assinado digitalmente em 30/03/2016 por MARIA DO SOCORRO FERREIRA AGUIAR

Impresso em 04/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

b) o fato de a IMPORTADORA POR CONTA E ORDEM, na qualidade de mandatária da ADQUIRENTE, registrar a DI em seu nome, efetuar os pagamentos ao fornecedor estrangeiro e recolher os tributos incidentes sobre a importação de mercadorias (II, IPI, PIS/PASEP, COFINS e Cide), com os recursos fornecidos pela ADQUIRENTE, quer seja em forma de adiantamento, quer seja por acerto de contas, **não caracteriza que a operação ocorreu por sua conta própria, mas, sim, por conta e ordem da ADQUIRENTE**, a mandante da operação de importação, que efetivamente faz vir a mercadoria de outro país, e de quem se originam os recursos financeiros;

c) a ADQUIRENTE **torna-se responsável solidária** pelo recolhimento dos tributos, por previsão expressa de lei;

d) a IMPORTADORA POR CONTA E ORDEM deve registrar em sua escrituração contábil tanto as entradas das mercadorias importadas como os recursos financeiros recebidos da ADQUIRENTE (para fazer face às despesas com a importação ou, até mesmo, pagamentos efetuados aos fornecedores estrangeiros), **observando-se que esses lançamentos contábeis não devem e não podem ser computados como seus bens, direitos ou receitas**, porque, diferentemente, **são bens e direitos do ADQUIRENTE** dessas mercadorias;

e) a **receita bruta da IMPORTADORA POR CONTA E ORDEM corresponde ao valor dos serviços por ela prestados** e, portanto, ela não pode descontar eventuais créditos gerados pelo recolhimento das Contribuições para o PIS/PASEP, da COFINS e do IPI, por ocasião da importação realizada, **uma vez que não caracteriza operação de compra e venda a emissão de nota fiscal de saída das mercadorias importadas do estabelecimento da IMPORTADORA POR CONTA E ORDEM para o da ADQUIRENTE**;

f) a ADQUIRENTE fica equiparada a estabelecimento industrial e, **portanto, passa a ser contribuinte do IPI incidente sobre a venda interna das mercadorias importadas**, podendo aproveitar o crédito de IPI originário da operação de importação;

g) Quanto às Contribuições para o PIS/PASEP e à COFINS, a ADQUIRENTE deve aplicar, à sua receita bruta, as mesmas normas de incidência dessas contribuições aplicáveis à receita decorrente da venda de mercadorias de sua importação própria, podendo também aproveitar os créditos dessas contribuições, originários da operação da importação, para utilizar na determinação dessas mesmas contribuições incidentes sobre o seu faturamento mensal.

### *Consequências do Modus Operandi*

Restando demonstrado que a empresa GEMAX, apesar de importadora configurou-se como INTERPOSTA PESSOA ao verdadeiro responsável pela operação, a empresa PARTS, já que era a importadora e adquirente ostensiva em todas as DI discriminadas no **quadro 01** do Relatório Fiscal, fls.11/12, elencam-se a seguir as constatações da fiscalização decorrentes desse *modus operandi*:

a) Como era de se esperar de casos como este, consulta ao Sistema RADAR (ambiente para registro e rastreamento da atuação dos intervenientes aduaneiros) **revelou que a real adquirente PARTS, até 16/03/2007 data posterior à totalidade das importações em questão, NÃO POSSUÍA HABILITAÇÃO nos sistemas da RFB para atuar em comércio exterior**.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2007

Autenticado digitalmente em 30/03/2016 por MARIA DO SOCORRO FERREIRA AGUIAR, Assinado digitalmente e

m 30/03/2016 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 02/04/2016 por RICARDO PAULO RO

SA, Assinado digitalmente em 30/03/2016 por MARIA DO SOCORRO FERREIRA AGUIAR

Impresso em 04/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

b) a relação negocial entre a GEMAX e a PARTS não tem a natureza de COMPRA E VENDA MERCANTIL, mas de PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE IMPORTAÇÃO, tratando-se de uma TERCEIRIZAÇÃO, por parte da PARTS, de suas atividades de importação de mercadorias produzidas no exterior, por meio da qual eram transferidos a GEMAX a execução e gerenciamento de todos os aspectos operacionais, logísticos, burocráticos, financeiros e tributários de suas compras de mercadorias no exterior, para que pudesse se concentrar apenas no seu negócio principal;

c) a GEMAX como **prestashop de serviços de comércio exterior**, oferecia em seu site *as seguintes vantagens a seus clientes (reais adquirentes das mercadorias)*:

***Custo Operacional Reduzido - Toda a estrutura especializada e desenvolvida pela Gemax, que será utilizada por V.Sas., não agregará custos aos produtos estando incidido sobre as importações somente as despesas geradas pela mesma, sem qualquer margem de lucro.***

***Ausência da Margem de Lucro - A Gemax faturará as mercadorias pelo seu valor de custo, sem agregar qualquer margem de lucro. Esta medida, propicia a redução da carga tributária a um menor preço de venda e competitividade do produto no mercado.***

***ICMS Interestadual - O recolhimento do ICMS será na saída das mercadorias, ou seja, sobre o valor total da Nota Fiscal. Sabendo-se que a alíquota de ICMS destacada será a interestadual, sendo 33,33% menor que a alíquota interna do estado de São Paulo. Teremos assim a menor alavancagem dos impostos subsequentes, como a redução do recolhimento dos impostos incidentes no faturamento (PIS, COFINS, ICMS).***

***Menor Alavancagem do IPI - Através do regulamento do IPI, fica definido que o estabelecimento importador será equiparado a indústria, sendo responsável único pelo recolhimento do valor total do IPI. Desta forma, o recolhimento do valor total do IPI será feito pela Gemax, incidindo apenas sobre o valor de custo da mercadoria e não sobre o preço de venda ao consumidor final, reduzindo assim o IPI total a ser recolhido.***

d) Pesquisa nos sistemas de arrecadação da RFB corrobora o êxito do *modus operandi* praticado pelas autuadas, haja vista a empresa PARTS, verdadeira adquirente das mercadorias importadas, **NÃO VIR RECOLHENDO** qualquer valor relativo ao IPI.

Cabe pontuar excertos da decisão de piso sobre a natureza das operações demonstradas nos presentes autos:

***A impugnante não conseguiu comprovar a origem, disponibilidade e transferência dos recursos utilizados em suas importações e também ficou demonstrada a fraude na importação visto que GEMAX simulou uma importação direta quando de fato importava para um adquirente oculto.***

*Além da simulação em si, a produção de documentos que não traduzem a realidade comercial implicam na realização de uma fraude documental. Logo, de qualquer ponto de vista, foi corretamente tipificada a infração imputada.(grifei).*

### ***Da caracterização da responsabilidade***

A solidariedade está assentada na seguinte base legal:

#### **Código Tributário Nacional - CTN:**

*Art. 124. São solidariamente obrigadas:*

*I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;*

*II - as pessoas expressamente designadas por lei.*

*Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.*

Observe-se que com a ordem jurídica inaugurada pela Constituição de 1988, por força do artigo 237 verifica-se que a fiscalização e o controle sobre o comércio exterior sob a competência do Ministério da Fazenda têm sido objeto de regramento específico, sobressaindo-se no ordenamento jurídico pátrio um arcabouço normativo destinado a disciplinar as operações de comércio exterior que pela natureza eminentemente regulatória, situa-se além do disciplinamento no âmbito do Direito Tributário para alcançar sobretudo o controle das operações de comércio exterior em seu aspecto multidisciplinar merecendo destaque a legislação aduaneira que trata das infrações aduaneiras e das penalidades a elas aplicáveis, no âmbito do controle aduaneiro.

Com efeito, a lei aduaneira definiu as relações entre os coobrigados no caso de infrações conforme a seguir indicado:

#### **Decreto-Lei nº 37, de 1966:**

*Art.95 - Respondem pela infração:*

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

*[...]*

*- a pessoa natural ou jurídica, em razão do despacho que promover, de qualquer mercadoria.*

*- 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. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001).(grifei).*

Verifica-se que o instituto da solidariedade não está afeto apenas à co-

obrigacional entre os coobrigados responsáveis pela prestação pecuniária decorrente do cometimento de infrações, conforme definido em lei como acima exposto.

### Conclusão

Assim, diante dos fatos acima analisados, restou demonstrado que a GEMAX submeteu a despacho aduaneiro as Declarações de Importação discriminadas no **quadro 01** do Relatório Fiscal, fls.11/12, inclusive as DI's 06/0151350 e 06/0672406 declarando-se como adquirente das mercadorias, quando o efetivo adquirente, responsável pelo aporte de recursos financeiros foi a PARTS. Essas empresas, promoveram importações mediante INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA, dissimulando o negócio jurídico verdadeiramente ocorrido, **infração punível com a pena de perdimento das mercadorias**, em todas as DIs elencadas no Quadro 01 do Relatório Fiscal, fls.11/12, sendo substituída por multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadorias visto que estas foram consumidas, conforme ratifica a fiscalização.

Diante do exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário da GEMAX e responsável solidário empresa PARTS, com relação às DI's 06/0151350 e 06/0672406, visto que restou demonstrado nos autos **a ocultação do real adquirente, mediante fraude ou simulação**, inclusive interposição fraudulenta, **infração punível com a pena de perdimento das mercadorias**, sendo substituída por multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias uma vez que foram consumidas.

[Assinado digitalmente]

Maria do Socorro Ferreira Aguiar

Redatora designada