



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

**Processo n°** 12466.721269/2011-04  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3302-003.068 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 23 de fevereiro de 2016  
**Matéria** Multa Aduaneira  
**Recorrente** GEMAX TRADING COMPANY S/A E EASY SERVIÇOS E COMÉRCIO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Período de apuração: 10/05/2006 a 27/09/2006

Ementa:

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.

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.

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA PRESUMIDA. NÃO COMPROVAÇÃO DA ORIGEM, DISPONIBILIDADE E TRANSFERÊNCIA DOS RECURSOS.

Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior, a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados, nos termos do §2º do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Crédito Tributário Mantido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para exonerar o crédito tributário vinculado às **Declarações de Importação registradas até 05/06/2006.**

(assinado digitalmente)

**Ricardo Paulo Rosa**  
Presidente

(assinado digitalmente)

**Paulo Guilherme Déroulède**  
Relator

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 e EASY SERVIÇOS E COMÉRCIO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS LTDA, por ocultação dos reais adquirentes das mercadorias importadas.

A GEMAX registrou declarações de importação - DI - na modalidade direta (por sua própria conta e ordem) no período de 2005 a 2006. Inicialmente, foi aberto procedimento especial de controle aduaneiro sobre as referidas cargas com base na IN SRF nº 206/2002, no qual foi constatada a importação de equipamentos e aparelhos usados para fins de análises e diagnósticos laboratoriais, cujo licenciamento era vedado, e a falta de capacidade econômico-financeira para promover importações diretas.

Paralelamente, foi dado início à revisão de habilitação no comércio exterior com base no artigo 21 da IN SRF 650/2002, 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 que de janeiro de 2005 a outubro de 2006, a GEMAX registrava importações por conta própria, mas que eram realizadas com recursos de terceiros.

A partir de outubro de 2006 a março de 2007, passou a registrar importações por encomenda de EASY, que também seria interposta pessoa de terceiros reais adquirentes, os quais repassariam os recursos à EASY e esta à GEMAX, após a nacionalização das mercadorias.

Nesta segunda fase, afirma a fiscalização que a GEMAX continuava dependente dos recursos antecipados, repassados via EASY, mas contabilizados de forma não individualizada, não os vinculando a cada DI, de forma a dificultar o rastreamento dos recursos empregados nas importações.

A conclusão do procedimento fiscal levou a autuações por interposição fraudulenta, na maior parte com identificação dos reais adquirentes e, relativamente à EASY, por presunção do §2º do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976 e, em dois casos, com identificação dos reais adquirentes.

Neste processo, especificamente, a acusação fiscal foi de ocultação dos reais adquirentes, em importações registradas na modalidade direta pela GEMAX, por não comprovação da origem, disponibilidade e transferência de recursos por parte da GEMAX e da EASY (presunção do §2º do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/76), bem como por ter ocorrido adiantamentos feitos pela EASY à GEMAX para liquidação de câmbio e quitação dos tributos e despesas aduaneiras, 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;

---

<sup>1</sup> Art 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias:

[...]

V - estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros. (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)

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. O contrato particular firmado entre a GEMAX e a EASY é de prestação de serviço de importação por conta e ordem da EASY;

9. A EASY não possui capacidade financeira para arcar com os custos das importações no período do 2º trimestre de 2006 ao 4º trimestre de 2007, pois seu capital social e patrimônio líquido são de R\$ 5.000,00 para um volume de importações de R\$ 7.000.000,00. Intimada, a EASY deixou de atender integralmente às intimações, especialmente quanto à comprovação da origem e aplicação dos recursos;

10. Não foram localizados empréstimos ou financiamentos tomados pela EASY;

11. A EASY não apresentou os livros de escrituração contábil e fiscal e demais documentos e esclarecimentos que pudessem demonstrar a origem, a disponibilidade e a aplicação dos recursos.

12. Vários destes adquirentes estavam comercializando diretamente com a GEMAX, e passaram a ser destinatários de revenda da EASY, após sua inserção como encomendante, conforme telas da DIPJ constantes no relatório fiscal;

13. A ocultação da EASY propiciaria a terceiros: sua não equiparação a industrial para evitar a incidência de IPI, diminuir suas receitas nas operações de revenda, diminuindo a base de cálculo de IRPJ, CSLL, PIS, Cofins 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), a recorrente não possuía habilitação para operar no comércio exterior; fugir ao controle quanto à avaliação de risco (parametrização), em função do perfil histórico e cadastral;

Ao final foi elaborada representação fiscal para fins penais.

Em impugnação, a GEMAX pediu:

*"a1) restou comprovado que a Impugnante tinha origem de recursos para suas operações, decorrente de receita financeira líquida de 5,8% (FUNDAP) mais lucro operacional médio de 3%*

*e que o capital social das S.A. não guarda relação direta com a origem dos recursos utilizados no comércio exterior;*

*a2) Também porque a Receita não comprovou que houve adiantamentos por parte do destinatário em relação a maior parte das DI's e, em relação à DI nº 06/1165795-8, restou comprovado que a Impugnante tinha origem para a operação, decorrente de receita financeira líquida de 5,8% mais lucro operacional médio de 3%;*

*a3) Também pela impossibilidade de se estender as "impressões" de procedimento especial de fiscalização da IN 228/02 a todas as importações do contribuinte, nos termos do ACÓRDÃO Nº 17-38398 de 23 de Fevereiro de 2010, do ACÓRDÃO Nº 17-35664 de 20 de Outubro de 2009, do ACÓRDÃO Nº 07-15421 de 13 de Março de 2009 e do ACÓRDÃO Nº 07-15356 de 06 de Março de 2009 e 17-52.140, de 07 de Julho de 2011 (transcritos nos itens 93 e 95 acima);*

*a4) Também porque o artigo 27 da Lei n.º 10.637/2002 prevê uma presunção relativa da ocorrência de importação por conta e ordem quando a operação de comércio exterior for realizada mediante utilização de recursos de terceiro, presunção esta que restou afastada, haja vista que:*

*> o Fisco não afastou 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 e. 2ª Turma desta e. DRJ (transcrita no item 79, acima); e,*

*> restou comprovado que a Impugnante foi a responsável por todas as tratativas com o exportador, figurando, inclusive, nos documentos que acobertaram a operação, não tendo sido produzida qualquer prova apta a afastar a veracidade de tais informações, nos termos dos Acórdãos 17-52151, de 07 de julho de 2011 e 17-52.140, transcritos nos itens 268 e 93, acima;*

*a5) Também porque a operação foi feita na modalidade por encomenda, aplicando-se, em consequência, o disposto no artigo 417, 418 e 483 do Código Civil c/c artigo 313 do RIPI, bem como o disposto no ACÓRDÃO Nº 07-21519 de 15 de Outubro de 2010 (item 79) e na Solução de Consulta Nº 5 de 07 de Janeiro de 2010 (item 276), razão pela qual pequenos adiantamentos não são suficientes para afastar tal modalidade, mormente se comprovada que a importadora obteve financiamento para gerir suas atividades;*

*a6) Também porque inexistente o dolo específico de fraudar, nos termos do detalhado nos itens 311/314 supra e nos termos da solução de consulta nº 05/01/2010 (transcrita no item 276, acima), assim como dos Acórdãos nº 302-39.026 e 102-48607 do CARF (transcritos no item 312, acima); e,*

a7) Também porque a pena aplicável seria multa diversa (art. 33 da lei nº 11.488/2007), nos termos da Orientação COANA/COFIA/DIFIA (transcrita no item 318, acima) e consoante Acórdãos DRJ no S 17- 25849, de 17/06/2008, e 17-26798, de 13/08/2008 (item 321, acima).

b) Sucessivamente ao pedido (a) 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 (transcrito nos itens 51/52, acima), nos termos do Acórdão nº 302- 37.093, do 3º Conselho de Contribuintes (transcrito no item 64, acima);

c) Sucessivamente ao pedido (b) supra, que DEVOLVA o prazo para impugnação do presente auto de infração, a ser contado a partir da data em que a requerente receber de volta todos os seus livros e documentos fiscais, ora em poder da Administração (conforme itens 24/30 e docs. 02 e 03), baixando 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 atuante.

Pugnou, ainda, pela ulterior juntada de documentos, e solicitou que o resultado do julgamento dessa impugnação seja pessoalmente comunicado à Dra. Liana Benjó, inscrita na OAB/RJ sob o nº 103.345, com escritório à Av. Rio Branco, nº 245, grupo 1401, Centro, Rio de Janeiro, RJ.

Por seu turno, a EASY impugnou o lançamento alegando o abaixo, conforme trecho do relatório do acórdão recorrido:

"a) em preliminar, requer seja devolvido o prazo para impugnação, com a devida concessão de vistas dos autos, direito garantido pelo art. 3º da Lei nº 9.784/99. Aduz que teve seu direito de defesa prejudicado, pois os autos não lhe foram disponibilizados. Ademais, não recebeu cópia de vários documentos citados pela fiscalização, destacando que o procedimento de auditoria se concretizou sem sua participação;

b) ainda em preliminar, houve a decadência parcial do lançamento cujos fatos geradores ocorreram até o mês de junho do ano-calendário de 2006, em face do disposto no art. 139 do Decreto-Lei nº 37/66. Cita jurisprudência administrativa;

c) a ausência de Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) em face da impugnante implica a declaração de nulidade do lançamento, nos termos do art. 59, incisos I e II, do Decreto nº 70.235/72. Além do AFRFB ser pessoa incompetente para realizar o procedimento de fiscalização em face da impugnante, ocorreu preterição do direito de defesa, posto que a atuada não teve oportunidade de produzir as provas que lhe convinhem no curso do procedimento fiscal e acabou sendo prejudicada pela displicência de terceiro;

*d) o lançamento também é nulo por motivação incongruente no que se refere à sujeição passiva, visto que os incisos I e II, do art. 124 do CTN são excludentes entre si e não poderiam ter sido aplicados simultaneamente. Por outro lado, o art. 32 do Decreto-Lei nº 37/66 trata de responsabilidade do imposto e não de multa isolada. Ademais, não restou claro se o impugnante é contribuinte ou mero responsável pelo crédito de terceiro;*

*e) no mérito, alega afronta ao princípio da verdade material, visto que a qualificação dos fatos não corresponde à realidade. A GEMAX trata-se de empresa com localização certa que cumpre regularmente com suas obrigações tributárias e, quanto à sua relação com a EASY, efetuou operações de importação e revenda de mercadorias durante anos, sempre emitindo a documentação idônea para suportá-las;*

*f) a importadora, além de prestar os serviços mencionados pela fiscalização, especializou-se em localizar excelentes oportunidades de negócios para a EASY, conhecendo vários fornecedores no exterior. Como a EASY possui enorme capacidade de distribuição de tais produtos no mercado interno, a GEMAX revende a mercadoria importada, geralmente por intermédio de uma negociação bastante rápida, ainda durante o curso do procedimento de importação, procedendo à entrega dos mesmos logo após o desembaraço aduaneiro;*

*g) a tese da responsabilidade objetiva defendida pela fiscalização não se aplica ao caso em tela, posto que a legislação de regência impõe a necessidade de se comprovar o dolo do agente. Salienta que a EASY não participou do procedimento fiscal e, portanto, a fiscalização não foi capaz de formar convicção sobre sua verdadeira intenção. Observa que os supostos benefícios auferidos pela EASY são irrelevantes quando se analisa o faturamento da impugnante;*

*h) não tem ciência de qualquer elemento de prova a dar suporte aos ilícitos que lhe foram imputados, sendo que a multa aplicada afronta os princípios da razoabilidade e proporcionalidade;*

*i) os critérios de avaliação da capacidade financeira da GEMAX utilizados pela fiscalização são equivocados. Trata-se de um erro crasso avaliar a capacidade da empresa de financiar as atividades operacionais exclusivamente com suporte no aporte inicial dos sócios. Afinal, uma empresa pode ter um alto valor de capital social, e não ter capital de giro. Pode-se dizer o mesmo com relação ao lucro, porque este é apurado com base no regime de competência, o que inviabiliza seu uso para avaliação da capacidade financeira, pois uma empresa pode ser altamente lucrativa e ter problemas com capital de giro. Tivesse a fiscalização feito as análises corretamente, a autuação não teria ocorrido;*

*j) a fiscalização laborou em erro ao alegar que a EASY efetuou a cada operação da importadora um adiantamento correspondente de recursos financeiros. De plano, registra que tal prova não lhe foi disponibilizada. Ademais, não há impedimento legal na*

*formação de capital de giro por meio de adequação do prazo de recebimento e pagamento de duplicatas, sendo provável que as operações mais antigas financiaram as operações mais recentes. Observa que não pode ser penalizada por erro na escrituração comercial de terceiros;*

*k) alega que a conversão da pena de perdimento é improcedente, pois não foi comprovado o consumo das mercadorias;*

*l) o fato de a impugnante prestar serviços relacionados à importação de mercadorias não é capaz de comprovar que outras operações de importação efetuadas com recursos próprios necessariamente caracterizem interposição fraudulenta;*

*m) a fiscalização não prova que as operações efetuadas com a EASY não trouxeram lucro à GEMAX. O fato de uma empresa usufruir benefícios fiscais, criados por lei, não é indicio de interposição fraudulenta;*

*n) requer, ao final, a improcedência da autuação.*

Em 16/01/2012, foi lavrado Termo de Ocorrência, no qual restou consignado a tentativa de devolução integral dos documentos e livros contábeis e fiscais à Sra. Maria Emília 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 16-53.583, cuja ementa transcreve-se:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO II*

*Período de apuração: 10/05/2006 a 27/09/2006*

*INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS.  
OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE.*

*Caracterizadas como por conta e ordem as operações de comércio exterior declaradas pela importadora como sendo em nome próprio, o que implicou ocultação do real adquirente das mercadorias, resta tipificada a figura da interposição fraudulenta.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

Cientificada, a GEMAX interpôs recurso voluntário, tempestivamente, alegando:

1. Em preliminares, nulidade do auto de infração por negativa de acesso aos autos e obtenção de cópia, nulidade por irregularidade na emissão de MPF, nulidade da

autuação por ausência de descrição específica das irregularidades, impossibilidade de utilizar conclusões de outros processos administrativos;

2. No mérito, a existência de receitas financeiras - FUNDAP, imóvel avaliado em R\$ 2.374.000 e capital social de R\$ 400.000, suficientes a afastar a presunção relativa de incapacidade financeira, que os documentos comprovam que as operações realizadas foram de importação com posterior revenda, que não houve adiantamentos, pois os depósitos ocorreram depois de nacionalizadas as mercadorias, o caráter confiscatório da multa aplicada, a aplicação da multa de dez por cento por cessão de nome de que trata o artigo 33 da Lei nº 11.488/2007.

Por sua vez, a EASY apresentou recurso voluntário, tempestivamente, alegando, em síntese:

1. A incompetência do Auditor Fiscal por desempenhar cargo de chefia e pelo fato de o Auto de Infração ter sido lavrado fora do local de verificação da falta;

2. A incompetência do Auditor Fiscal, por vício na emissão de MPF;

3. A nulidade do Auto de Infração por ausência de MPF dirigido à EASY;

4. Ausência de intimação para comprovação da origem e disponibilidade dos recursos manejados no procedimento fiscalizatório, violando o princípio da ampla defesa;

5. Nulidade do Auto de Infração por falta de motivação ou motivação incongruente, em razão de a responsabilidade dos incisos I e II do artigo 124 do CTN serem auto-excludentes;

6. Decadência do direito de constituir o crédito tributário por aplicação do artigo 139 do Decreto-lei nº 37/1966;

7. Ausência de análise pormenorizada das operações de importação, adoção ilegítima de conclusões lançadas em outros processos, ausência de anexação das Declarações de Importação;

8. Ausência de prova de que houve nas demais DI's o adiantamento de recursos;

9. A GEMAX efetuava compras de baixo preço e revendia à EASY em negociações bastante rápidas, ainda no curso do procedimento de importação, procedendo à entrega logo após o desembaraço; a EASY, por ser grande atacadista, possuía facilidade de distribuição;

10. Que não houve comprovação que os tributos devidos no desembaraço deixaram de ser recolhidos;

11. Que a fiscalização deveria ter trabalhado com o conceito de capital de giro, necessidade de capital de giro, índices de liquidez e não de capital social;

12. Que, provavelmente, as operações mais antigas financiaram as operações mais recentes;

13. Que não foi comprovado o consumo das mercadorias;

14. Que o contrato apresentado se refere a operações posteriores e não às operações objeto deste processo;

15. Que a multa a ser aplicada seria a do artigo 33 da Lei nº 11.488/2007;

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

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède.

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

Inicialmente, analisar-se-á a alegação de decadência feita pela EASY em relação às infrações relativas às DI's registradas há mais de cinco anos da 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>2</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

<sup>2</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)

adquirente das mercadorias importadas. Portanto, tendo a ciência do Auto de Infração ocorrida em 27/06/2011 (relativo à EASY) e em 22/06/2011 (relativo à GEMAX), os lançamentos referentes às DI's registradas até 05/06/2006 devem ser exonerados por decadência.

Neste sentido, os acórdãos abaixo:

Acórdão n.º 3403-002.865:

*PENALIDADE ADUANEIRA. DECADÊNCIA.*

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

Acórdão n.º 3201-001.884:

*DECADÊNCIA. IMPORTAÇÃO DE MERCADORIA. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA PREVISTA NO DL 1.455/76, ART. 23, INCISO V. DECADÊNCIA.*

*O prazo decadencial para aplicação das penalidades referentes a interposição fraudulenta prevista no art. 23, Inciso V do Decreto-Lei nº 1.455/76 é de 5 (cinco) anos contados a partir da data do registro da Declaração de Importação DI, nos termos previstos no art. 139 do Decreto-Lei nº 37/66.*

*Recurso Voluntário Provido*

Passa-se ao recurso da GEMAX.

Continuando em preliminares, a GEMAX pugna pela anulação do Auto de Infração por vício formal na emissão do MPF, que foi emitido 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 levar a 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>3</sup> dispôs sobre

<sup>3</sup> Art. 2º São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil:  
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

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 70.235/1972.

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, infringindo o inciso III do artigo 10 do Decreto nº 70.235/72.

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 da GEMAX. Em seguida, discorreu sobre a incapacidade econômico-financeira da EASY, sobre a natureza do contrato firmado entre a EASY e a GEMAX, 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 Razão.

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 como o nº da DI 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";

c) executar procedimentos de fiscalização, praticando os atos definidos na legislação específica, inclusive os relacionados com o controle aduaneiro, apreensão de mercadorias, livros, documentos, materiais, equipamentos e

Modelo 2: " Traz as informações acerca das liquidações cambiais das obrigações junto a exportadores, relacionadas a cada uma das DIs, 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 DIs, 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 partir destes elementos, a fiscalização detalhou as operações realizadas concernentes a uma DI, 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 EASY, mesmo porque todas as informações foram obtidas da própria recorrente. 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 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, alegando imprescindíveis para rebater a acusação de utilizar de adiantamentos para quitar as obrigações relativas às importações, como alegado no excerto da impugnação:

*"31. 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.*

*32. 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 16/01/2012, 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 23 meses para produzir tal defesa, já que o recurso voluntário foi protocolado em dezembro de 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 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.

Procedeu, de forma similar, em relação à análise da capacidade econômico-financeira da EASY, anexando planilha com sua evolução patrimonial.

Analisou, também, 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.

Ainda, em preliminares, a GEMAX alega reforma da decisão recorrida e nulidade do auto de infração, por negativa de acesso aos autos e obtenção de cópias. Entretanto, não localizei no acórdão atacado tal passagem, nem nos autos a situação descrita. Aparentemente, a matéria refere-se a outro processo, razão pela qual não a conheço.

Por sua vez, a EASY, em preliminares, arguiu a incompetência do Auditor Fiscal para a lavratura do Auto de Infração, alegando, em primeiro lugar que as atribuições do cargo de chefia que desempenhava não permitiria a atividade de fiscalização e lavratura do Auto de Infração. Como dito antes, a competência do Auditor Fiscal foi fixada pelo CTN e pela

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 e não por portarias ou regimento interno.

No que tange à alegação de lavratura fora do local de verificação da falta, a alegação é de que no momento da lavratura, o Auditor Fiscal desempenhava função em Brasília, e não poderia lavrar o Auto de Infração no Porto de Vitória. Ocorre que nesta matéria, a Súmula CARF nº 6 já dispõe que é "*legítima a lavratura de auto de infração no local em que foi constatada a infração, ainda que fora do estabelecimento do contribuinte*". Por outro lado, a Súmula CARF nº 27 dispõe que é "*válido o lançamento formalizado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo*".

Assim, constata-se que a fiscalização durou de janeiro de 2007 a dezembro de 2011, período dentro do qual o Auditor Fiscal foi nomeado para assumir cargo comissionado em Brasília (agosto de 2009), e, portanto, a verificação da falta ocorreu, sim, na Alfândega do Porto de Vitória, como se depreende das datas de lavratura dos termos de intimação e das respostas, como pode ter sido finalizada em Brasília, o que de modo algum caracteriza qualquer falsidade ou nulidade. Ainda que se entendesse pela necessidade de se incluir Brasília como local de verificação da falta, suposta irregularidade não implicaria nulidade, pois não influencia na solução do litígio, nos termos do artigo 60 do Decreto nº 70.235/72.

Ainda, relativamente à competência do Auditor Fiscal, a EASY pugna pelo vício do MPF já alegado pela GEMAX e já rejeitado anteriormente.

Continuando, a EASY alega ausência de MPF e oportunidade para se manifestar quanto à comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas importações. Ao contrário do alegado, verifica-se nas e-fls. 523 a 529, a cópia do MPF 2007.01188-2, de 25/10/2007, Termo de Intimação nº 1, lavrado em 31/10/2007, destinado ao início do procedimento especial da IN SRF 228/2002, para verificação da condição de real adquirente e da origem lícita, disponibilidade e efetiva transferência dos recursos.

A recorrente EASY deduz, ainda, a ausência de enquadramento legal e motivação incongruente. Mais uma vez, constata-se no Auto de Infração que, embora tenha se referido a vários dispositivos, não houve incoerência ou contradição, mas apenas foram elencados os artigos que definem a responsabilidade tanto da GEMAX quanto da EASY, finalizando a fundamentação legal com o dispositivo que sela o entendimento, ou seja, o artigo 95 do Decreto-lei nº 37/66, o qual contém as disposições legais que abarcam a recorrente como coautora da prática de interposição fraudulenta.

Concernente às alegações de ausência de análise pormenorizada das operações, adoção de conclusões de outros processos, esclareça-se que já foram analisadas anteriormente. Quanto à ausência de cópias das DI's no processo, não há qualquer reflexo nas provas ou nas razões apresentadas pela fiscalização, pois a informação de que tratam de DI's registradas na modalidade "por encomenda" foi confirmada pela GEMAX, bem como os dados relativos aos tributos devidos e valor aduaneiro, não foram contestados.

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

A GEMAX defende, em síntese, que possuía recursos próprios para a realização das operações de importação, pois auferiu receitas financeiras provenientes do FUNDAP de 5,8% da receita líquida, possuía terreno avaliado em R\$ 2.734.000 e capital social de R\$ 400.000,00, que seriam suficientes a demonstrar a saúde financeira da GEMAX, o que afastaria a presunção relativa de não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados, caracterizadora da interposição fraudulenta presumida de que trata o §2º do artigo 23 do Decreto-lei n 1.455/1976 e que não houve adiantamentos de valores, pois todos os depósitos ocorreram após a nacionalização das mercadorias.

Já a EASY faz várias alegações: i) que os documentos não foram confeccionados pela fiscalização, mas pela GEMAX, o que, na verdade, confere mais veracidade às conclusões fiscais; ii) que não houve identificação dos reais adquirentes, o que levou à acusação de interposição fraudulenta presumida por não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos, diga-se, devido à falta de apresentação de documentação pela EASY; iii) que não houve comprovação de que os tributos recolhidos no desembaraço deixaram de ser recolhidos, fato este que não foi afirmado pela fiscalização; iv) que houve a aplicação do artigo 116, parágrafo único, o que não corresponde ao fundamento da autuação, que foi o artigo 23, §§1º e 2º do Decreto-lei nº 1.455/1976.

Quanto às demais alegações relativas à capacidade financeira e ao modelo negocial, as razões e fatos seguintes serão suficientes à formação da convicção

Primeiramente, 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>4</sup> esclarece:

*"1.1. 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 venda no mercado interno para diversos compradores"*

Quanto às outras duas modalidades, o *site* da Receita Federal esclarece seus contornos<sup>5</sup>:

Importação por conta e ordem:

<sup>4</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>5</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>

*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 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>6</sup> e impõe ao real adquirente conseqüências relevantes 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.

Evoluindo a legislação, 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*

<sup>6</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 incompatível com o capital social ou o patrimônio líquido do importador ou do adquirente.

**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 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 conseqüências 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, o qual dispõe:

*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.

**Art. 80.** A Secretaria da Receita Federal poderá:

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

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.

De plano, reconheça-se que a descrição dos fatos é confusa, na medida que alega a incapacidade financeira de ambas recorrentes para suportar os custos de importações, configurando interposição fraudulenta presumida de que trata o artigo 23, §2º do Decreto-lei nº 1.455/1976, ao ocultar os reais adquirentes, mas ao mesmo tempo alega que a EASY teria adiantado os recursos necessários para a liquidação de câmbio e quitação dos tributos e despesas aduaneiras, incidindo a presunção do artigo 27 da Lei nº 10.637/2002.

Passando à análise da 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, e-fls. 64, 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 de 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.

No tocante à capacidade financeira da EASY, a fiscalização constatou incompatibilidade entre o volume de importações transacionado e a capacidade financeira da EASY. Esta incompatibilidade foi constatada a partir de dados da DIPJ e dos sistemas aduaneiros, verificando que o patrimônio líquido da EASY era de R\$ 5.000,00 e correspondia

ao capital social inicial, no período do quarto trimestre de 2005 ao final de 2007, para um volume de importações em torno de 7 milhões de reais.

Em procedimento de revisão de habilitação e no procedimento especial da IN SRF nº 228/2002, a recorrente foi intimada a apresentar a documentação necessária para se comprovar a condição de real adquirente e a comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos. Entretanto, a EASY não apresentou a documentação intimada, principalmente no que se refere à comprovação da origem e aplicação dos recursos, negando-se, inclusive a tomar ciência pessoal em termo de início do procedimento fiscal, conforme relatado.

Diante da ausência de documentação, a fiscalização analisou os dados da DIPJ para os anos de 2006 e 2007, constatando a inexistência de lucro líquido. Revela-se assim, devidamente comprovada a incapacidade financeira da EASY para suportar os custos da importações realizadas "por encomenda".

Ainda referente aos procedimentos especiais aplicados sobre a GEMAX e a EASY, ambas foram intimadas 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, as recorrentes alegam que não ocorreram, pois os depósitos foram efetuados após a nacionalização das mercadorias. Por outro lado, a fiscalização acusou a existência de adiantamentos destinados a suportar as liquidações de câmbio e os pagamentos dos tributos devidos na importação.

Neste aspecto, a tabela seguinte demonstra os valores de liquidação e datas com os valores recebidos decorrentes das vendas à EASY:

DI	Dt. registro	Dt liq. câmbio	Valor	Dt. rec. vendas antec.	Valor	Nota Fiscal	Valor	Dt. emissão
06/0756391	29/6/06	*	*	18/7 a	76.829	1079	76.829	6/7/06

				19/7/06				
				509	8/6/06	1139	509	20/7/06
06/0787536	6/7/06	*	*	9.052	8/6/06	1124	66.069	12/7/06
06/0908292	2/8/06	29/8/06	35.400	14/8/06 a 24/10/06	83.074	1192	83.074	10/8/06
		11/9/06	15.195					
06/0914865	3/8/06	11/9/06	6.574	10/8/06 a 22/9/06	107.945	1180	107.945	7/8/06
		18/9/06	45.645					
06/0941734	9/8/06	26/5/06	17.950	25/8/06 a 24/10/06	96.294	1205	96.294	14/8/06
06/1110625	15/9/06	22/9/06	28.821	21/9/06 a 27/10/06	113.930	1268	113.564	20/9/06
		27/10/06	36.662			1269	365	20/9/06
06/1110937	15/9/06	2/8/06	132.992	20/9/06 a 17/11/06	221.370	1271	219.924	20/9/06
						1283	1.446	27/9/06
06/1110982	15/9/06	9/6/06	18.884	11/10/06 a 21/11/06	135.226	1278	135.226	22/9/06
		2/8/06	49.163	26/10 a 21/11/06	1.656	1296	1.656	9/10/06
06/1131400	20/9/06	25/10/06	13.924	24/10 a 06/11/06	30.032	1282	30.032	26/9/06
06/1165620	27/9/06	22/3/07	24.004	26/10 a 21/11/06		1292	47.503	2/10/06
06/1165692	27/9/06	22/8/06	27.390	4/10 a 8/12/06	39.680	1290	39.680	2/10/06
06/1165734	27/9/06	09/06/06	27.617	4/10 a		1291	100.708	2/10/06

				26/12/06				
06/1165795	27/9/06	29/6/06	26.073	22/6/06	25.272	1293	44.531	2/10/06

\* sem informações prestadas pela GEMAX

Nas DI's 06/0756391, 06/0787536, houve antecipações de recursos em datas anteriores à emissão das notas fiscais e do registro das DI's e a GEMAX não comprovou a origem dos recursos para a liquidação do câmbio e dos tributos aduaneiros. Na DI 06/1165795 houve adiantamento de recursos para a liquidação do contrato de câmbio.

Nas DI 06/0941734, 06/1110937, 06/1110982, 06/1165692, 06/1165734 não houve antecipação de recursos comprovadamente pela EASY, mas a GEMAX não comprovou a origem dos recursos para a liquidação do câmbio e para quitação dos tributos.

Já para as demais DI's, não houve antecipações dos recursos, mas recebimentos do preço de venda, que foram utilizados para a liquidação dos contratos de câmbio. Entretanto, a GEMAX não comprovou a origem dos recursos para a quitação dos tributos e despesas aduaneiros.

Verifica-se, assim, que em todas as situações restou configurada a falta de comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos para a quitação dos tributos e despesas aduaneiros e, em alguns casos para a liquidação de câmbio, o que leva inexoravelmente à configuração da interposição fraudulenta presumida de que trata o §2º do artigo 23 do DL nº 1.455/1976, mesmo quando a EASY antecipa os recursos, já que também não possui capacidade financeira para comprovar a origem dos recursos enviados à GEMAX.

Alie-se a isto, o fato de as importações serem todas previamente entabuladas, configurando ordem por parte ad EASY, uma vez que todas as mercadorias importadas foram destinadas à EASY, com emissão de notas fiscais próximas das datas de registro das DI's (4 a 7 dias), além de ter sido admitido na impugnação da GEMAX tratar-se de operação por encomenda (item a.5 dos pedidos).

Portanto, a falta de capacidade financeira provada de GEMAX e EASY, resultando na ausência de comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados, a falta de apresentação de documentos que comprovem a condição de real adquirente de ambas empresas, a existência de adiantamentos de recursos em determinadas DI's, a condição de encomenda por parte da EASY corroboram para a desqualificação das importações como por conta própria da GEMAX, configurando a ocultação dos reais adquirentes.

Diante do exposto, voto para dar provimento parcial aos recursos voluntários, exonerando-se os lançamentos referentes às DI's registradas até 05/06/2006.

*(assinado digitalmente)*

**Paulo Guilherme Déroulède**

Processo nº 12466.721269/2011-04  
Acórdão n.º **3302-003.068**

**S3-C3T2**  
Fl. 28

---

CÓPIA