



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

Processo nº 13044.000498/2009-92
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3302-006.778 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de abril de 2019
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO - ADUANA
Recorrente CIEXTRADING - IMPORTAÇÃO EXPORTAÇÃO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 15/01/2008 a 05/06/2009

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS. OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE NA IMPORTAÇÃO.

Diante dos fatos apurados, restou comprovado que, na realidade, a importação analisada se deu na modalidade por conta e ordem de terceiros com ocultação dolosa do real interessado, sendo corretamente aplicada a multa por conversão da pena de perdimento prescrita no Decreto-Lei nº 1.455/1976, artigo 23, V, § 3º.

CESSÃO DE NOME. ACOBERTAMENTO DE INTERVENIENTES. MULTA. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS. PROCEDÊNCIA

A 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 no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários fica sujeita a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada, não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais).

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA POR ENCOMENDA. OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE NA IMPORTAÇÃO.

Não restou comprovado que as importações analisadas se deram na modalidade por encomenda com ocultação dolosa do real interessado, não sendo corretamente aplicada a multa por conversão da pena de perdimento prescrita no Decreto-Lei nº 1.455/1976, artigo 23, V e §3º e, conseqüentemente da multa por cessão de nome.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir os lançamentos relativos à reclassificação das importações da modalidade por conta própria para modalidade por encomenda, vencidos os Conselheiros Gilson Macedo Rosenberg Filho, Jorge Lima Abud e Paulo Guilherme Déroulède.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente.

(assinado digitalmente)

Walker Araujo - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Paulo Guilherme Déroulède (presidente da turma), Corinto Oliveira Machado, Jorge Lima Abud, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Raphael Madeira Abad, Walker Araujo, José Renato de Deus e Muller Nonato Cavalcanti Silva (suplente convocado).

Relatório

Por bem descrever e retratar a realidade dos fatos, adoto parte do relatório da decisão de piso de fls. 6.325-6.336:

Trata-se de impugnação aos autos de infração de fls. 4/23, constituídos pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Volta Redonda/RJ para cobrança da multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, conforme previsto no art. 23, inc. V e § 3º, do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, com redação, então vigente, dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 e da multa de 10% sobre o valor das operações acobertadas, observado o valor mínimo de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), nos termos do art. 33, da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, perfazendo, na data da autuação, o valor de R\$ 1.493.344,60 (um milhão, quatrocentos e noventa e três mil, trezentos e quarenta e quatro reais e sessenta centavos).

No Termo de Verificação Fiscal de fls. 24/63, os autuantes, em síntese, informam que após representação da Alfândega do Porto de Itaguaí/RJ sobre irregularidades no despacho de importação (falsa declaração de conteúdo, mercadorias contrafeitas, etc), e, ainda, diante de indícios de incompatibilidade entre os volumes transacionados no comércio exterior e a capacidade econômico-financeira evidenciada (conforme tabelas da fl. 25), a empresa Ciextrading Importação Exportação Ltda (Ciextrading) foi submetida ao procedimento especial de verificação da origem dos recursos aplicados em operações de comércio exterior e combate à interposição fraudulenta de pessoas, de que trata a IN SRF nº 228, de 21 de outubro de 2002, para a verificação de operações realizadas nos anos de 2008 e 2009.

Após discorrer sobre as formas de terceirização das operações de comércio exterior atualmente reconhecidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), a legislação relacionada e, detalhes da operação fiscal, os autuantes fazem a análise da documentação apresentada e dos fatos apurados na fase inquisitiva, informando, em resumo, que:

- dentro do período determinado para a realização da fiscalização foram identificadas 44 operações irregulares, referentes às Declarações de Importação (DI) listadas na Tabela 1, fl. 51, registradas no período de 15/1/08 a 5/6/09;

- até o encerramento da ação fiscal não foi comprovada a integralização do aumento de capital subscrito para R\$ 1.500.000,00, no entanto, *“o importador demonstrou sua capacidade econômico-financeira, através de receitas da realização de vendas (faturamento) e seu correspondente recebimento na conta “bancos conta movimento”, empréstimos bancários (capital de giro) sucessivos obtidos junto às instituições financeiras de créditos referentes à rede bancária informada, inclusive através de duplicatas emitidas referentes à venda a prazo (recebíveis) e saldos em contas-correntes bancárias, comprovando a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas operações de comércio exterior”*;

- na DI nº 09/05992452, registrada em 14/5/09 e desembaraçada em 15/5/09, ficou caracterizada a importação por conta e ordem de terceiro, por presunção legal, nos termos do art. 27 da Lei nº 10.637/02, pois restou comprovado, após análise da contabilidade e do extrato bancário da importadora, entre outros documentos, que a empresa Ásia Importadora e Distribuidora Elétrica Ltda. EPP (Ásia), CNPJ 04.929.144/000188, transferiu, no mesmo dia do registro da DI, o valor de R\$ 9.731,84, utilizado para fins de pagamento dos tributos incidentes na operação, além disso, o Livro Diário de 2009 evidenciou *“lançamento contábil na conta de ‘receitas de vendas’ e ‘clientes’ referente ao valor das mercadorias importadas faturadas (vendas), na mesma data do registro da DI, no montante de R\$ 57.936,71, valor da nota fiscal de saída (NFS) nº 1.193, comprovando-se inclusive a venda integral de 7.842 dúzias de lâmpadas fluorescentes importadas, também na mesma data, para o cliente Ásia (...), antes do desembaraço aduaneiro efetivado em 15/05/2009, cujas mercadorias foram registradas no estoque de mercadorias da empresa, através da Nota Fiscal de entrada nº 802, emitida em 14/05/2009, no valor de R\$ 35.689,65*;

No que se refere às outras 43 DI, os fiscais entendem pela descaracterização das importações como sendo por conta própria, em síntese, porque:

-a declaração do sócio-administrador de que a empresa realiza a negociação das mercadorias importadas para o mercado interno, entre a data de embarque das mercadorias estrangeiras no exterior até a liberação das mesmas nas unidades fiscais da RFB, responsáveis pelo despacho aduaneiro, ou seja, que vende integralmente as mercadorias estrangeiras no mercado interno aos seus clientes, antes do desembaraço aduaneiro, mediante pedido de compras, é desprovida de provas, pois *“deixou de apresentar à fiscalização aduaneira os pedidos de compras dos clientes (compradores nacionais) que adquiriram as mercadorias importadas, documentos relativos às transações comerciais realizadas, que deveriam ser mantidos em boa guarda e ordem pelo prazo decadencial prescrito na legislação, nos termos do art. 70 da Lei 10.833/2003, uma vez que tais documentos trazem informações substanciais referentes à época da encomenda, qualidade e quantidade das mercadorias a serem adquiridas”*;

- sendo a empresa uma *trading* não é crível que sistematicamente realize compras no exterior sem a garantia de comprador certo no mercado nacional, que suas atividades comerciais de venda sejam baseadas na álea, assumindo total risco de arcar com prejuízos pela possibilidade de não concretização da venda. No caso de empresa comercial importadora, ao contrário, é esperado que antes da contratação de qualquer fornecedor estrangeiro, para fins de fornecimento/exportação de

mercadorias, haja, no mínimo, um contato prévio, entre o importador e o comprador nacional ou entre o adquirente/comprador nacional e o fornecedor estrangeiro;

- a importação de mercadorias pelas empresas comerciais importadoras por sua própria conta, ainda sem comprador nacional, mostra-se possível, diante da demanda apresentada no mercado local, para cada tipo de mercadoria, onde a empresa assume a manutenção dos estoques regulares das mercadorias. Entretanto, ficou constatado que a Ciextrading não manteve estoques regulares de mercadorias em depósitos particulares ou recintos alfandegados, pelo contrário, a prática nessas operações foi a de faturamento integral de cada lote para os compradores nacionais, antes da liberação das mercadorias importadas pelas unidades fiscais da RFB;

- a empresa comercial importadora também não se utilizou em nenhum momento do regime especial de entreposto aduaneiro na importação, para fins de armazenagem de mercadorias estrangeiras, regime criado para facilitar a logística envolvendo a transação comercial de mercadorias estrangeiras, que prevê a armazenagem até que uma das formas de extinção seja adotada (nacionalização, reexportação, destruição, entrega a Fazenda Nacional ou transferência para outro regime aduaneiro). *“Diante disso, as negociações referentes à venda de mercadorias estrangeiras, regularmente importadas para compradores/clientes nacionais, podem ser realizadas de forma total ou parcial em relação à quantidade das mercadorias importadas. Entretanto, a prática sistemática de venda total dos lotes das mercadorias importadas a um único comprador/cliente, reflete a existência prévia de uma encomenda”*;

Os autuantes também citam como relevante o fato de que, à época das importações, nenhum dos compradores/clientes identificados, adquirentes de mercadorias importadas, possuíam habilitação no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex).

Afirmam, ainda, que as importações terceirizadas (por conta e ordem de terceiros e por encomenda) requerem, para sua regularidade, que a empresa adote providências específicas estabelecidas nas IN SRF nº 634/06 e 247/02. *“A inobservância (...) implica em declarar como sendo própria importação que é no interesse de outros agentes, que são os efetivos responsáveis pela operação, (...) oculta a responsável pela operação e atenta contra o adequado controle aduaneiro, configurando a infração prevista no art.23, inciso V, do Decreto-Lei 1.455/76, vez que todas as informações indicavam que se tratavam de importação por conta própria e a sua ordem, quando, na verdade, havia outra interessada e a operação somente se realizou em função do interesse desta empresa ocultada, mediante fraude e simulação, através da cessão do seu nome para o acobertamento do real interveniente na operação de comércio exterior interposição fraudulenta comprovada caracterizada pelo fato do importador ostensivo, mediante fraude ou simulação, emprestar seu nome para esconder o verdadeiro destinatário das mercadorias, lesando o controle aduaneiro e fazendo uso abusivo do seu CNPJ cuja infração desdobra-se em: i. infração formal, pelo descumprimento das formalidades de observância obrigatória; e ii. infração material, pela prestação de informação sobre natureza da operação que não reflete a realidade efetiva dos fatos”*.

Cientificado pessoalmente em 10/12/121,o interessado apresentou em 9/1/13, a impugnação de fls. 3.158/3.162, onde alega que:

- quanto à operação relativa à DI nº 09/05992452, a autoridade fiscal não mostrou como e nem tampouco indicou, especificamente, como e por meio de que documentos foi possível caracterizar o adiantamento de recursos, mesmo porque os

recursos em exame podem ter sido aqueles necessários para liquidar operação pretérita, anterior ao caso examinado;

- quanto às outras 43 operações, nas quais os autuantes acusam que houve uma relação biunívoca entre cada lote de bens importados e cada lote de bens vendidos, o que sugere que houve uma encomenda ou pedido prévio, por parte do suposto encomendante ocultado, a relação biunívoca não é suficiente para caracterizar uma encomenda predeterminada, tendo em vista que: 1) *“o tempo médio entre o início da negociação com o exportador e a venda para os clientes nacionais é em torno de 90 (noventa) dias, tempo mais do que suficiente para celebrar os negócios correspondentes no Brasil”* e 2) *“os bens correspondentes às operações são de altíssima liquidez, fato que opera em favor do êxito das intenções comerciais, no Brasil, tendo em vista o prazo anteriormente mencionado”*.

O impugnante ainda alega que não foi seguido o rito estabelecido pelo art. 73, da Lei nº 10.833/03, estando prejudicada a proposição da penalidade prevista no § 3º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76, com a redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637/02 e que *“a aplicação da penalidade prevista na atual redação do (...) § 3º do artigo 23 do DL 1.455/1976 está prejudicada para o caso em tela, pois foi dada pela Lei 12.350/2010, publicada em momento posterior a todos os fatos descritos, ocorridos nos idos dos anos de 2008 e 2009”,* que *“não se pode, com fulcro no dispositivo legal invocado, aplicar a multa proposta, equivalente a 100% do valor aduaneiro de cada operação, por conta do fundamental princípio da anterioridade”*.

Em 17 de outubro de 2013, foi proferida decisão, julgando, por unanimidade de votos, improcedente a impugnação, nos termos da ementa que segue:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 15/01/2008 a 05/06/2009

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. MERCADORIA NÃO LOCALIZADA OU CONSUMIDA. MULTA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO. PROCEDÊNCIA.

Consideram-se dano ao Erário, puníveis com a pena de perdimento, as infrações relativas às mercadorias 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. A pena de perdimento converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida.

CESSÃO DE NOME. ACOBERTAMENTO DE INTERVENIENTES. MULTA. PROCEDÊNCIA A 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 no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários fica sujeita a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada, não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais).

Cientificada da decisão em 07.11.2013 (fls. 6.347), a Recorrente protocolou recurso voluntário em 05.12.2013 (fls.6.353-6.366), reproduzindo, em síntese apertada, as razões de sua impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Walker Araujo - Relator

I - Admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

II - Mérito

Conforme se verifica no Termo de Verificação Fiscal, a fiscalização aplicou a multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, conforme previsto no art. 23, inc. V e § 3º, do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, com redação, então vigente, dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, bem como a multa de 10% sobre o valor das operações acobertadas, observado o valor mínimo de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), nos termos do art. 33, da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

Segundo a fiscalização, foram esses os fatos que ensejaram a aplicação da multa:

7.1 IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIRO - Presunção Legal - Art.27 da Lei 10.637/2002

Com base nas informações declaradas na DI 09/0599245-2, registrada em 14/05/2009, contendo 7.842 (sete mil e oitocentos e quarenta e duas) dúzias de lâmpadas fluorescentes e nos documentos que instruíram o despacho de importação, bem assim Livro Diário de 2009 e notas fiscais de entrada (NFE) nº 802 e de saída (NFS) nº 1.193, *constata-se que a operação de importação foi declarada como sendo realizada por conta própria ao invés de importação por conta e ordem de terceiro. (...)*

Por outro lado, com base no registro contábil realizado no Livro Diário do ano de 2009 (fls.00131 e 00133), efetuado na mesma data do registro da DI, e no extrato bancário da conta-corrente da empresa no Banco do Brasil, bem como nas planilhas anexas, acostadas aos autos, e nas tabelas indicadas no subitem 6.1 deste relatório, apurou-se na contabilidade da empresa, o registro da transferência de recursos do cliente (conta 80001), a empresa "Ásia Importadora e Distribuidora Elétrica Ltda. - EPP, CNPJ 04.929.144/0001-88, em 14/05/2009, no montante de R\$ 9.731,84, para conta "Banco Conta Movimento", sub-conta "Banco do Brasil, conta 10.110-9", cujo valor foi utilizado para fins de pagamento dos tributos incidentes na importação, em débito automático do sistema informatizado "Siscomex Importação"; e, lançamento contábil na conta de "receitas de vendas" e "clientes" referente ao valor das mercadorias importadas faturadas (vendidas), na mesma data do registro da DI, no montante de R\$ 57.936,71, valor da nota fiscal de saída (NFS) nº 1.193, comprovando-se inclusive a venda integral de 7.842 dúzias de lâmpadas fluorescentes importadas, também na mesma data, para o cliente "Ásia Importadora e Distribuidora Elétrica Ltda. - EPP, CNPJ 04.929.144/0001-88, antes do desembaraço aduaneiro efetivado em 15/05/2009, cujas mercadorias foram registradas no estoque de mercadorias da empresa, através da Nota Fiscal de entrada nº 802, emitida em 14/05/2009, no valor de R\$..35.689,65.

Ficou demonstrado que ambas as notas fiscais foram emitidas na mesma data do registro da DI, antes do desembaraço, consignando a quantidade de 7.842 (sete mil e oitocentos e quarenta e duas) dúzias de lâmpadas fluorescentes, onde a nota fiscal de venda (saída) das mercadorias foi emitida, com destaque do IPI e ICMS, para empresa "Ásia Importadora e Distribuidora Elétrica Ltda., estabelecimento não-contribuintes do IPI, por não se tratar de estabelecimento industrial ou equiparado a industrial, nos termos da legislação específica do IPI, conforme documentos acostados aos autos.

Neste sentido, diante da identificação/comprovação do efetivo supridor de recursos referentes aos pagamentos dos tributos devidos na importação, da existência de vinculação de créditos em conta corrente para arcar com a operação internacional e do efetivo real comprador (adquirente) das mercadorias importadas, realizada através da DI 09/0599245-2, bem assim a ausência de identificação do adquirente nos documentos de importação (declaração de importação, fatura comercial, conhecimento de carga), ficou caracterizada a importação por conta e ordem de terceiro, por presunção legal, nos termos do art.27 da Lei nº 10.637/2002.

(...) A empresa Ciextrading cedeu seu nome a empresa Ásia Importadora e Distribuidora Elétrica Ltda, para esconder o verdadeiro destinatário das mercadorias, lesando o controle aduaneiro e fazendo uso abusivo do seu CNPJ, praticando a ocultação, mediante fraude e simulação, do real e verdadeiro adquirente (importador) das mercadorias estrangeiras, ilícitos tributários e penais, tipificados no artigo 33º da Lei nº 11.488/2007 e artigo 23º, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976 c/c artigo 105º, inciso VI, do Decreto- Lei nº 37/1966; e, artigo 299º do Código Penal (Decreto-Lei nº 2.848/1940) c/c artigo 2º da Lei nº 8.137/1990, caracterizando em tese, crime contra a ordem tributária e de falsidade ideológica, sujeitando-se o importador ostensivo, no caso a empresa Ciextrading, às penalidades de :

a) multa de 10% sobre o valor da operação acobertada, nos termos do art.33º da Lei 11.488/2007;

b) perdimento, convertida em multa substitutiva, equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, *quando não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida* nos termos do art.23º, inciso V, § Io , do D.L 1.455/1976, em razão da revenda das mercadorias para empresa Ásia Importadora e Distribuidora Elétrica Ltda., CNPJ 04.929.144/0001-88, para fins de consumo, efetivada através da Nota Fiscal de Saída nº 1.193, emitida em 14/05/2009; e

c) representação fiscal para fins penais (RFFP), nos termos da Portaria RFB nº 2.439/2010.

7.2 IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA - Art. 110, §3º, da Lei nº 11.281/2009, com redação dada pela 11.452/2007, Art. 18

Durante a entrevista do sócio-administrador da empresa Ciextrading Importadora e Exportadora Ltda., concedida à fiscalização aduaneira, foi declarado que a empresa comercial importadora realiza a negociação das mercadorias importadas para o mercado interno, entre a data de embarque das mercadorias estrangeiras no exterior até a liberação das mesmas nas unidades fiscais da RFB, responsáveis pelo despacho aduaneiro, ou seja, **vende integralmente as mercadorias estrangeiras no mercado interno aos seus clientes, antes do desembaraço aduaneiro das mercadorias, mediante pedido de compras.**

Entretanto, deixou de apresentar a fiscalização aduaneira os pedidos de compras dos clientes (compradores nacionais) que adquiriram as mercadorias importadas, documentos relativos às transações comerciais realizadas, que deveriam ser mantidos em boa guarda e ordem pelo prazo decadencial prescrito na legislação, nos termos do art.70º da Lei 10.833/2003, uma vez que tais documentos trazem informações substanciais referentes à época da encomenda, qualidade e quantidade das mercadorias a serem adquiridas.

Por outro lado, na realização das transações mercantis, consubstanciadas nas operações de compra e venda de mercadorias, não é crível que uma empresa comercial importadora (trading), realize deliberadamente e sistematicamente compras no exterior, sem existir um comprador determinado para as mercadorias estrangeiras no mercado nacional, assumindo total risco (a sua ordem) pela incerteza da negociação, em função da não-concretização venda, implicando, por óbvio, prejuízos para empresa comercial.

Até porque, realiza intermediação mercantil entre o vendedor estrangeiro e o comprador nacional e, por conseguinte, não deve possuir ou manter em estoques, mercadorias estrangeiras, vez que sempre estará realizando suas atividades de importação, em regra, a ordem ou encomenda de um comprador nacional.

Neste caso, antes da contratação de qualquer fornecedor estrangeiro, para fins de fornecimento/exportação de mercadorias, há, no mínimo, um contato prévio, entre o importador e o comprador nacional ou entre o adquirente/comprador nacional e o fornecedor estrangeiro. Também não é crível que uma trading, realize suas atividades comerciais de venda com base na álea.

Como toda empresa mercantil que se preze, a princípio, as empresas comerciais importadoras devem possuir cadastros de seus clientes contendo o tipo de atividade e o perfil de consumo de mercadorias. A divulgação de seu negócio, no caso, a intermediação mercantil, no âmbito do mercado interno, revela-se como grande ferramenta de marketing para o sucesso destas empresas na realização de operações de compra e venda, à medida que atraem possíveis e potenciais clientes para realização de importações.

A sazonalidade praticada e comentada na entrevista do sócio-administrador tem haver com demanda de consumo no país de certas mercadorias, em função de fatores econômicos, inexistência ou insuficiência de produção local, aliada à variação de preços. O tipo, a qualidade, característica, quantidade, preço e forma de pagamento são variáveis mercantis que são previamente contratadas. A manutenção de estoques destas mercadorias torna-se prática contra-producente no contexto da atividade mercantil.

Assim, a importação de mercadorias pelas empresas comerciais importadoras por sua conta (com seus próprios recursos), por iniciativa própria (a sua ordem), ainda sem comprador nacional, mostra-se possível, diante da demanda apresentada no mercado local, para cada tipo de mercadoria, onde a empresa assume a manutenção dos estoques regulares das mercadorias.

Entretanto, ficou constatado que a empresa comercial importadora fiscalizada, **não manteve estoques regulares de mercadorias em depósitos particulares ou recintos alfandegados**, pelo contrário, antes da liberação das mercadorias importadas pelas unidades fiscais da RFB, a empresa já havia faturado integralmente todo lote de mercadorias estrangeiras a um único comprador nacional.

Outro aspecto a ser abordado nesta questão, com base em consulta ao sistema Siscomex Importação, conforme dados contidos na planilha elaborada, acostada aos autos, é o fato da empresa comercial importadora não se utilizar em nenhum momento do regime especial de entreposto aduaneiro na importação, para fins de armazenagem de mercadorias estrangeiras, cujo regime é operado em recintos alfandegados de zona primária e secundária, onde as mercadorias estrangeiras entram no território nacional, ainda sendo de propriedade do fornecedor estrangeiro, sem cobertura cambial, com os tributos aduaneiros suspensos, aguardando a nacionalização das mercadorias estrangeiras, mediante a transferência de propriedade, por meio da emissão de conhecimento de carga/embarque e fatura internacional (invoice) e o respectivo despacho aduaneiro para consumo.

À medida que o importador, beneficiário do regime aduaneiro de entreposto, encontra comprador para suas mercadorias no mercado nacional, uma vez que ainda não existe comprador determinado, promove o despacho aduaneiro de importação, para consumo, em seu nome, para fins de entrega total ou parcial das mercadorias. Assim, trata-se de regime, criado por lei, para facilitar a logística envolvendo a transação comercial de mercadorias estrangeiras.

Nota-se o caráter temporário da permanência das mercadorias admitidas no regime suspensivo de tributação em comento, devendo, durante o prazo estabelecido para a permanência dos bens no recinto alfandegado, ser adotada uma das providências previstas na legislação para sua extinção. Vale dizer que, em tese, ao ingressar no regime, o beneficiário do regime não sabe qual será o destino da mercadoria (se nacionalizada, reexportada, destruída, entregue a Fazenda Nacional ou transferida para outro regime aduaneiro). Contudo, analisando, pois, as duas modalidades de importação (por encomenda e por conta e ordem de terceiros), observa-se que há prévia manifestação de vontade do real adquirente em realizar a nacionalização da mercadoria, o que não se coaduna com as premissas de aplicação do regime de entreposto aduaneiro, que prevê a armazenagem de mercadorias importadas até que uma das formas de extinção seja adotada. Sendo eventual a venda da mercadoria entrepostada, uma vez que é apenas uma das modalidades de extinção, não é possível, na admissão da mercadoria no entreposto aduaneiro, identificar o futuro adquirente desta, ao contrário do que ocorre na importação encomenda ou por conta e ordem, em que é necessária a prévia identificação do adquirente, sua habilitação no Siscomex e indicação na própria DI de consumo.

Fato relevante é que, à época das importações, nenhum dos compradores/clientes identificados, adquirentes de mercadorias importadas, possuíam habilitação no Siscomex. Diante disso, as negociações referentes à venda de mercadorias estrangeiras, regularmente importadas para compradores/clientes nacionais, podem ser realizadas de forma total ou parcial em relação à quantidade das mercadorias importadas. Entretanto, a prática sistemática de venda total dos lotes das mercadorias importadas a um único comprador/cliente, reflete a existência prévia de uma encomenda.

Neste sentido, a fiscalização aduaneira, durante o período fiscalizado, identificou a ocorrência de venda integral de mercadorias estrangeiras importadas pela empresa comercial importadora em comento, com recursos próprios, para clientes únicos, conforme planilha elaborada acostada aos autos e tabelas reproduzidas neste relatório, totalizando 43 (quarenta e três) declarações de importação. As mercadorias estrangeiras foram desembaraçadas, sendo emitida as respectivas notas fiscais de entrada e contabilizada as entradas em estoque, e simultaneamente a importadora providenciou a venda no mercado interno, emitindo nota fiscal de saída exclusivamente tendo como destinatários os encomendantes pré-

determinados aqui identificados, agregando margem de lucro, destacando o IPI e ICMS.

Assim, constatamos a realização de 43 (quarenta e três) operações de importação de mercadorias estrangeiras, submetidas a despacho de importação, através das DI's relacionadas em planilhas anexas e nas tabelas aqui reproduzidas, que pelas características intrínsecas e extrínsecas das operações de importações realizadas, remetem para configuração de operações de importação para encomendante pré-determinado, em função da existência comprovada de faturamento (venda) integral de lotes de mercadorias estrangeiras, previamente ao desembaraço aduaneiro e sua liberação para entrega a um único comprador nacional, em relação a cada DI, importadas com recursos próprios do importador em comento, ficando descaracterizada a condição de real adquirente das mercadorias importadas.

Com efeito, as notas fiscais de entrada (NFE) e de saída (NFS), acompanhadas dos romaneios de carga, abaixo relacionados, acostados aos autos, em cotejo com as declarações de importação supracitadas, comprovam que as mercadorias estrangeiras, importadas através das DI's supracitadas, com recursos próprios da empresa Ciextrading Importação e Exportação Ltda., foram integralmente vendidas/faturadas aos clientes/compradores nacionais, listados abaixo, antes do desembaraço aduaneiro.

Em resumo, a fiscalização entendeu que: (a) para operação registrada na DI 09/0599245-2, houve adiantamento de recursos para aquisição das mercadorias, inexistindo operação por "conta própria", mas sim por "conta e ordem de terceiros; e (b) para as demais operações registradas nas outras DI's objeto dos autos, teriam ocorridos importações na modalidade "por encomenda", considerando, para tanto, a entrevista do sócio da empresa, no sentido de vende integralmente as mercadorias estrangeiras no mercado interno aos seus clientes, antes do desembaraço aduaneiro das mercadorias, mediante pedido de compras; que a empresa não manteve estoques regulares de mercadorias em depósitos particulares ou recintos alfandegados; que o tempo entre o registro da DI, o desembaraço da mercadoria e a venda no mercado interno era ínfimo, denotando que os produtos haviam sido encomendados previamente pelos adquirentes.

A Recorrente, por sua vez, alegou que quanto à operação relativa à DI nº 09/05992452, a autoridade fiscal não mostrou como e nem tampouco indicou, especificamente, como e por meio de que documentos foi possível caracterizar o adiantamento de recursos; e quanto às outras 43 operações, a mera relação biunívoca não é suficiente para caracterizar uma encomenda predeterminada.

Alegou, ainda, que a infração punitiva que embasou o lançamento fiscal foi instituída através da lei nº 12.350/2010 e, por conta do princípio da anterioridade e irretroatividade, não deve ser aplicada aos fatos ocorrido em 2008 e 2009, bem como que a fiscalização não seguiu o rito previsto no artigo 73, da Lei nº 10.833/2003..

Pois bem.

Antes de analisar os argumentos explicitados pela Recorrente, impende destacar algumas considerações sobre os tipos de importação existentes no ordenamento jurídico brasileiro, os quais já foram devidamente apresentados no Relatório fiscal.

Importação "direta" ou "por conta própria"

Corresponde ao método convencional, na qual o interessado (importador) contata o fornecedor (exportador) e negocia diretamente as condições e termos da compra, e, por fim, providencia por si só todos os trâmites aduaneiros, cambiais, de licenciamento etc.. Assim, as mercadorias são adquiridas pelo importador, com recursos próprios e a pedido do mesmo, desembaraçadas e encaminhadas aos depósitos deste. Em outras palavras, o importador direto é o efetivo adquirente das mercadorias, por sua conta e risco. À medida que surgem os pedidos de vendas no mercado interno, o importador direto revende tais produtos a clientes nacionais pulverizados e não previamente definidos.

Importação "por conta e ordem de terceiros"

Trata-se da modalidade de importação na qual o importador difere do adquirente, que é o real interessado na mercadoria e o provedor dos recursos envolvidos na transação. O importador promove a importação para satisfazer o interesse comercial de um terceiro, muitas vezes limitando seu trabalho ao assessoramento especializado nas operações de comércio exterior — como ocorre com as chamadas *tradings*.

A figura da importação por conta e ordem foi implementada quando da edição da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e regulamentada pela Instrução Normativa SRF nº 225, de 18 de outubro de 2002. O ato normativo trata, inclusive, das hipóteses de aplicação de pena de perdimento da mercadoria importada quando constatadas as irregularidades especificadas.

Este tipo de importação pode variar na sua complexidade, em função da negociação entre as partes; mas tem por essência o interesse do adquirente em receber suas mercadorias negociadas no exterior, sem o que a motivação do importador para promover a nacionalização das mesmas não existiria.

Importação "para revenda a encomendante predeterminado"

Este método de importação é caracterizado por o importador ser o responsável pela importação e arcar com os seus custos (por sua própria conta), mas motivado por prévia solicitação (“ordem”) de um terceiro encomendante. Como ocorre na importação por conta e ordem, o interesse do encomendante em obter as mercadorias é a motivação pela qual o importador busca promover a nacionalização pretendida, mas neste caso, sem a responsabilidade financeira prévia por parte do interessado.

O tratamento normativo da importação por encomenda surgiu com a Lei nº 11.281, de 20 de fevereiro de 2006, que criou a figura do “encomendante predeterminado” nas importações, e foi regulamentado pela Instrução Normativa SRF nº 634, de 24 de março de 2006. Em tal ato consta, como também ocorre com a importação por conta e ordem, que os terceiros intervenientes nas operações, o adquirente e o encomendante, também devem estar habilitados perante a RFB para operar no comércio exterior (artigo 26, da IN SRF nº 650, de 12 de maio de 2006; e artigo 2º, parágrafo 3º, da IN SRF nº 634/2006), além de exigir que seja firmado contrato entre importador e encomendante para aquele possa promover a importação para este. Além disso, a nova legislação tratou de estender, tal como nas modalidades anteriores, as condições de sujeição passiva e de responsabilidade tributária ao adquirente e ao encomendante.

Interposição Fraudulenta

O emprego de **interposta pessoa** é artifício seguidamente flagrado em operações de comércio exterior. Diz-se que a interposição fraudulenta é todo ato em que uma pessoa, física ou jurídica, aparenta ser o responsável por uma operação que não realizou, interpondo-se entre uma parte (o Fisco) e outra (o real beneficiário da operação de comércio exterior), para ocultar o sujeito passivo¹.

Como forma de coibir esse agir fraudulento, o legislador editou normas específicas que instrumentalizassem o Fisco no seu combate.

O Decreto-Lei nº 1.455/1976, com as alterações introduzidas pela Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, definiu como **dano ao Erário** a ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros, infração punida originalmente com o perdimento das mercadorias, e subsidiariamente com multa equivalente ao valor aduaneiro das mesmas, quando não localizadas, ou quando consumidas.

Decreto-Lei nº 1.455/1976

Art. 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias:
(...)

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

§ 1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias.

§ 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)

Nas modalidades de importação indiretas surgem as figuras do “adquirente” e do “encomendante predeterminado”, os quais, segundo a legislação tributário-aduaneira, assumem responsabilidade tributária pelas operações nas quais se encontram envolvidos, tornando-se, conseqüentemente, sujeitos passivos das obrigações tributárias decorrentes das importações realizadas indiretamente.

Nas importações, a ocultação do real adquirente é artifício empregado para afastar obrigações tributárias principais e acessórias, como, por exemplo, não se submeter a procedimentos fiscais de habilitação para atuar no comércio exterior. Além disso, o uso de interposta pessoa (importadora “direta”) entre o real adquirente ou o encomendante predeterminado interfere na avaliação do risco da operação, mensurada em função do perfil e histórico cadastral dos intervenientes aduaneiros envolvidos.

Portanto, é inarredável a aplicação da pena de perdimento das mercadorias (ou de sanção de efeito equivalente) na hipótese de ocultação do real “adquirente” ou do efetivo “encomendante predeterminado”.

¹ Interposta pessoa: diz-se daquele que comparece num dado negócio jurídico em nome próprio, mas no interesse de outrem, substituindo-o e encobrindo-o. Trata-se do presta-nome ou testa-de-ferro. Age em lugar do verdadeiro interessado, que, por motivos não de todo lícitos, deseja ocultar sua participação num ato negocial. (DINIZ, Maria Helena. Dicionário Jurídico. São Paulo, Saraiva. Vol. II, p. 885).

Numa consulta aos autos, constata-se que em relação a operação registrada na DI 09/0599245-2, a fiscalização demonstrou com base nos documentos carreados aos autos - *vide em caráter exemplificativo o extrato de fls. 65 e a DI de fls. 2.149* -, que a empresa Ásia Importadora e Distribuidora Ltda., realizou na data do registro da DI e antes do desembaraço das mercadorias, diversos pagamentos relacionados ao pagamento dos tributos e da mercadoria, dando conta que o provedor dos recursos envolvidos na transação não foi a Recorrente, mas sim a empresa Ásia Importadora, senão vejamos:

14/05	11015	BANCO DO BRASIL C/C 10.110-9	80001	VLR TRANSF ENTRE C/C	- 9.731,84	
14/05	80001	CLIENTES	11015	VLR TRANSF ENTRE C/C		9.731,84
14/05	70498	DI 09/0599245-2	11015	VLR DEB TAXA SISCOMEX-PROC DI 09/0599245-2	- 40,01...	
	11015	BANCO DO BRASIL C/C 10.110-9	DIVERSOS	VLR DEBTO SISCOMEX PROC DI 09/0599245-2		9.731,84
	70498	DI 09/0599245-2	11015	VLR DEB* IP1 SISCOMEX PROC DI 09/0599245-2	3.520,63	
	70498	DI 09/0599245-2	11015	VLR DEB PIS SISCOMEX PROC DI 09/0599245-2	462,15	
	70498	DI 09/0599245-2	11015	VLR DEB COFINS SISCOMEX PROC DI 09/0599245-2	2.128,75	
	70498	DI 09/0599245-2	11015	VLR DEB II SISCOMEX PROC DI 09/0599245-2	3.580,30	
14/05	80001	CLIENTES	62003	VLR - NF: 1193 ASIA IMPORTADORA E DISTRIBUIDORA ELÉTRICA LTDA	- 57.936,71	
14/05	62003	VENDAS DE MERCADORIAS N/FUNDAP	80001	VLR - NF: 1193 ASIA IMPORTADORA E DISTRIBUIDORA ELÉTRICA LTDA		(57.936,71)

Ou seja, o real adquirente da mercadoria restou oculto na Declaração de Importação, acarretando, assim, dano ao erário punível com a pena de perdimento, conforme previsto no artigo 23, inciso V e § 3º, do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, com redação, então vigente, dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.

Consequentemente, em razão da infração cometida pela Recorrente na operação anteriormente citada, entendo correta a aplicação a multa de 10% sobre o valor das operações acobertadas, nos termos do art. 33, da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

Neste aspecto, entendo correta a autuação, devendo ser mantida as multas aplicadas.

Já em relação as demais operações, entendo que o trabalho realizado pela fiscalização não conseguiu demonstrar ter havido irregularidades passíveis de ensejar a aplicação da multa prevista no art. 23, inciso V e § 3º, do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, com redação, então vigente, dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, bem como a multa de 10% sobre o valor das operações acobertadas, nos termos do art. 33, da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, que assim preceituam:

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) (...)

§ 3o As infrações previstas no caput serão punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, observados o rito e as competências estabelecidos no Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010)

Art. 33. A 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 no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários fica sujeita a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada, não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais).

Isto porque, a fiscalização ao descaracterizar as operações registradas por "conta própria" para "por encomenda", que conforme explicitado alhures tem que o importador é o responsável pela importação e arca com os seus custos (por sua própria conta), mas motivado por prévia solicitação ("ordem") de um terceiro encomendante, deveria ter comprovado de fato ter havido dos adquirentes das mercadorias, pedidos de encomenda antes do registro da DI's.

Não basta, para este relator, que a figura do encomendante seja presumida com base em meros indícios, posto que a entrevista do sócio da empresa, no sentido de que vende integralmente as mercadorias estrangeiras no mercado interno aos seus clientes, antes do desembaraço aduaneiro das mercadorias, mediante pedido de compras, não comprova que as operações sob análise tiveram pedidos antecipados.

O fato da empresa não manter estoques regulares de mercadorias em depósitos particulares ou recintos alfandegados; o tempo entre o registro da DI, o desembaraço da mercadoria e a venda no mercado interno era ínfimo, também não comprovam ter havido encomenda prévia, tratando, ao meu ver de meras presunções.

Soma-se a isso, que a alegação da fiscalização no sentido de que à época das importações, nenhum dos compradores/clientes identificados, adquirentes de mercadorias importadas, possuíam habilitação no Siscomex, também não se prestam, por si só, para desconfigurar a operação. Tal fato teria alguma relevância para o deslinde da questão, caso tivesse restado evidenciado, a partir de provas contundentes, ter havido encomenda prévia das mercadorias transacionadas no mercado interno.

Chama a atenção, é que as operações tiveram como destinatários diversos adquirentes e não apenas um comprador, denotando-se, no entendimento deste relator, que de fato a Recorrente encomendou as mercadorias por "conta própria" e, depois o passou a negociar a compra das mercadorias importados, sem que isso acarretasse pedido por encomenda. Aqui, vale registrar que a Recorrente possuía capacidade econômica para realizar as operações.

Aliás, o fato da Recorrente não ter atendido os requerimentos da fiscalização para apresentar os pedidos feitos pelos adquirentes justifica sua alegação de não haver o citado pedido. Neste caso, bastaria a fiscalização ter diligência nas empresas/adquirentes para obter informações sobre o negócio ocorrido e, não imputar ao contribuinte à obrigação de produzir prova que incumbia a própria fiscalização.

Neste cenário, entendo que as multas aplicadas nas DI's que tiveram sua descaracterização de importação por "conta própria" para "por encomenda", devem ser totalmente afastadas.

Em relação ao princípio da anterioridade na aplicação da multa ao valor aduaneiro para os fatos geradores ocorridos em 2008 e 2009, bem como que a fiscalização não

seguir o rito previsto no artigo 73, da Lei nº 10.833/2003, entendendo que a decisão de piso deve ser mantida por seus próprios fundamentos, a saber:

Quanto à queixa de que não foi seguido o rito estabelecido no art. 73, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, deve ser esclarecido que os processos administrativos fiscais de perdimento da mercadoria e de cobrança da multa equivalente ao valor aduaneiro possuem rito e competência de julgamento distintos. Nesse sentido, é que o dispositivo citado estabelece que quando for verificada a impossibilidade de apreensão da mercadoria, em razão de sua não-localização ou consumo, quando já se encontre em curso o processo administrativo de perdimento, instaurado de acordo com o rito estabelecido pelo art. 27, do Decreto-lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, este deverá ser extinto, por falta de objeto.

No entanto, caso aquele procedimento ainda não tenha sido instaurado e já se saiba de antemão sobre a impossibilidade de apreensão da mercadoria sujeita a pena de perdimento, não há qualquer impedimento legal para o imediato início do processo administrativo fiscal de cobrança da multa de que trata o § 3º do art. 23, do mesmo decreto-lei, observados o rito e as competências estabelecidos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. Aliás, seria uma afronta à lógica a deflagração de um procedimento no qual já se teria prévio conhecimento que deveria ser declarado extinto nos termos do art. 52, da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, uma vez que o objeto da decisão que ali seria exarada (perda ou não da mercadoria) tornara-se “impossível, inútil ou prejudicado por fato superveniente”.

Do mesmo modo, não tem razão o impugnante de que teria havido afronta ao princípio da anterioridade na aplicação da multa equivalente ao valor aduaneiro para fatos geradores ocorridos em 2008 e 2009.

A possibilidade de aplicação da multa equivalente ao valor aduaneiro, quando da impossibilidade de localização da mercadoria para aplicação da pena de perdimento, foi inicialmente objeto de disposição normativa através da Medida Provisória (MP) nº 38, de 14 de maio de 2002 que, em seu art. 28 alterou alguns artigos do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, entre os quais o art. 105, passando a prever em que situações a referida multa poderia ser aplicada:

Art. 105. [...]

§ 1º A pena prevista neste artigo converte-se no correspondente valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada, que tenha sido transferida a terceiro ou consumida.

No entanto, a Medida Provisória em apreço perdeu a eficácia por decurso de prazo, conforme Ato Declaratório do Presidente do Congresso Nacional, publicado no Diário Oficial da União de 11/10/02, deixando de existir no plano jurídico a partir desta data.

Ocorre que, com a edição da Medida Provisória nº 66, em 29 de agosto de 2002 (publicada no DOU de 30/8/02), a penalidade foi restabelecida com nova redação no § 3º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76:

Art. 23. [...]

§ 3º A pena prevista no § 1º converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido transferida a terceiro ou consumida.

A MP nº 66/2002, por seu turno, foi convertida na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, que trouxe a seguinte redação para o mesmo art. 23:

Art. 23. [...]

§ 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.

E, finalmente a MP nº 497, de 27 de julho de 2010, convertida na Lei nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010, trouxe a redação atualmente vigente:

Art. 23. [...]

§ 3º As infrações previstas no caput serão punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, observados o rito e as competências estabelecidos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

Diante da cronologia exposta, verifica-se que a multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria pode ser aplicada para infrações ocorridas a partir de 30 de agosto de 2002, data de publicação da MP nº 66/02, sendo que as mudanças na redação ao longo do tempo vieram apenas para aumentar a clareza do comando normativo, uniformizando entendimento.

Embora não tenha sido muito explícito, aparentemente o interessado traz essa queixa em virtude de os autuantes terem citado a redação do dispositivo vigente a partir da edição da MP nº 497/10. Entende-se, no entanto, que esse engano não representa nenhuma ofensa ao princípio da anterioridade, uma vez que, independente da redação, a previsão para aplicação da penalidade já vigora no ordenamento jurídico desde 30/8/02, conforme explicado.

III - Conclusão

Diante do exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário para excluir os lançamentos relativos à reclassificação das importações da modalidade por conta própria para modalidade por encomenda.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Walker Araujo