



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10314.013918/2006-32
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3301-007.110 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de novembro de 2019
Recorrente AMERICAN SAFETY RAZOR DO BRASIL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO (II)

Período de apuração: 29/01/2004 a 28/12/2005

IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM. OCULTAÇÃO DO ADQUIRENTE. PENA DE PERDIMENTO.

Configura dano ao erário caso comprovada a importação por conta e ordem de terceiros sem a informação do real adquirente nas declarações de importação, nos termos do art. 23, V do Decreto-lei nº 1.455/1976, independentemente da motivação para a ocultação e do recolhimento de todos os tributos na importação.

A penalidade para esta infração é a pena de perdimento das mercadorias importadas, que converte-se em multa de 100% sobre o valor aduaneiro caso as mercadorias já tenham sido destinadas ao consumo ou não sejam encontradas, conforme § 3º do mesmo dispositivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Winderley Moraes Pereira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Salvador Cândido Brandão Junior - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Winderley Moraes Pereira (presidente da turma), Valcir Gassen (vice-presidente), Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Semíramis de Oliveira Duro, Marco Antonio Marinho Nunes, Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Junior

Relatório

Trata-se de auto de infração, fls. 02-14, lavrado para constituir pena de multa pela conversão de pena de perdimento nos termos do art. 23, § 3º do Decreto-lei nº 1.455/1976, em

razão da suposta comprovação de importações por conta em ordem com a ocultação do real adquirente, ora autuada, nas declarações de importação.

Conforme relatório fiscal de fls. 16-74, em procedimento de fiscalização a autoridade fiscal encontrou contratos entabulados com *tradings companies* para realizar importações, por sua conta e ordem, de produtos que comercializa no mercado nacional. Por economia processual, aproveitou o relatório realizado pela r. decisão de piso:

O presente auto de infração trata de procedimento de fiscalização que concluiu pela prática de interposição fraudulenta na importação.

Conforme DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO LEGAL, fls. 08 a 34, a impugnante promoveu diversas importações de janeiro de 2004 a dezembro de 2005, ocultando sua real condição de adquirente das mercadorias importadas, pela interposição de duas "tradings" nas operações de comércio exterior: COLUMBIA TRADING S/A (antiga EXIMTRADING S/A), CNPJ 46.548.574/0001-08, e PROIMPORT BRASIL LTDA, CNPJ 03.861.474/0001-16.

A fiscalização suporta suas conclusões em contratos encontrados no estabelecimento da impugnante que comprovariam a relação desta com as interpostas importadoras. Além disso, as interpostas importadoras não teriam cumprido os requisitos da IN SRF 225/02, que estabelece os procedimentos para a regular importação por conta e ordem de terceiros.

Tendo em vista que a interposição fraudulenta caracteriza hipótese de dano ao erário, nos termos do art. 23, V, do Decreto-Lei n.º 1.455/76 com a redação dada pelo art. 59, V, da Lei n.º 10.637/02, e que, intimada a apresentar as mercadorias a impugnante respondeu que já as havia comercializado, lançou a fiscalização a multa constante deste auto de infração para conversão do perdimento em multa.

Intimada do Auto de Infração em 24/01/2007 (fl. 01), a impugnante apresentou impugnação e documentos em 22/02/2007, juntados às folhas 67 e seguintes, alegando em síntese:

1. Tece comentários sobre a legislação que regula as importações beneficiadas pelo FUNDAP. Tece comentários sobre a legislação que regula a importação por conta e ordem de terceiros. Cita o Processo de Consulta n.º 103/03 da SRRF/7a RF. Cita jurisprudência administrativa sobre a Cofins em operações de fundapianas. Alega que as operações das empresas EXIMTRADING E PROIMPORT não se caracterizam como importação por conta e ordem de terceiros.
2. Alega que de fato as empresas EXIMTRADING E PROIMPORT executam operação de industrialização das mercadorias importadas antes de vendê-las à impugnante. Apresenta, com relação a algumas importações, notas fiscais de remessa para industrialização, retorno e posterior venda à impugnante dos produtos. Alega que os contratos entre as referidas tradings e a impugnante apresentam cláusula de não exclusividade na venda dos produtos importados. Alega ainda que essa relação não se trata de mera prestação de serviços relativos ao desembaraço aduaneiro de mercadorias importadas.
3. Alega que os custos das importações foram suportados pelas citadas tradings, inclusive os tributos, sendo que a impugnante efetuava o pagamento das mercadorias adquiridas somente após todos os trâmites de importação e industrialização terem sido realizados.
4. Alega ainda que a fiscalização não apresentou provas relativas à escrituração fiscal das tradings importadoras que evidenciasse a importação por conta e ordem de terceiros. Alega que isso se deve ao fato de as importações terem sido de fato realizadas como

importações próprias. Alega que a diferença de valor a maior entre as vendas das *tradings* à impugnante e os valores das declarações de importação evidenciam que em tais vendas estão inclusos os insumos aplicados localmente e o valor da industrialização por encomenda.

5. Alega que a fiscalização presumiu a ocorrência de simulação que de fato não ocorreu. Alega que toda a logística adotada pela impugnante está embasada em atividades lícitas. Cita jurisprudência administrativa e judicial sobre simulação.

6. Alega que, ao contrário do alegado pela fiscalização, não houve redução do pagamento de tributos federais, notadamente do IPI, nas operações realizadas pela impugnante. Alega que as *tradings* recolheram regularmente o IPI na importação e nas subsequentes vendas à impugnante, como equiparadas a estabelecimento comercial. Alega que a multa lançada não possui qualquer relação com o não pagamento de IPI, conforme alegação da fiscalização.

7. Alega que a impugnante não poderia ter sido equiparada a estabelecimento industrial pelo fato de ter fornecido as especificações técnicas as seus fornecedores. Cita Parecer Normativo CST n.º 202/70.

8. Alega que a multa aplicada é inconstitucional pois apresenta caráter de confisco. Cita doutrina sobre o tema.

9. Requer, por fim, que seja julgada improcedente a presente autuação.

O acórdão ora recorrido foi proferido pela 2ª Turma da DRJ/SP2, fls. 793-815, julgou improcedente a impugnação apresentada, restando assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Data do fato gerador: 12/12/2006

Ementa:

A importação de mercadorias destinadas a terceiro oculto, o real responsável pela operação, dá ensejo à pena de perdimento, ou sua conversão em multa, aplicável a esse terceiro (Decreto-Lei n.º 1.455/76, artigo 23, V).

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Em seu recurso voluntário, situado em fls. 830-902, a Recorrente repisou seus argumentos trazidos em sede de impugnação, acentuando os seguintes pontos:

- Não subsiste a alegação da d. autoridade de que a operação foi realizada “como forma de afastar sua equiparação a estabelecimento industrial, por força do Regulamento do Imposto sobre produtos Industrializados”, tendo em vista que as importações foram por conta própria das *tradings*;

- Se realmente a d. autoridade estava convicta de que teria ocorrido a ocultação do verdadeiro importador com a consequente sonegação do IPI, por óbvio, teria exigido na peça acusatória o montante desse imposto supostamente sonegado, com multa e juros;

- As mercadorias importadas pelas empresas Eximtrading S.A. e Proimport Brasil Ltda. sofreriam industrialização no Brasil (ainda que mediante encomenda a terceiros) antes de

serem revendidas para a RECORRENTE, inclusive com aplicação de insumos nacionais, como por exemplo, cartelas, blister, sacos plásticos, caixas de papelão e respectiva mão-de-obra, conforme já evidenciado nos contratos;

- A comprovação acerca da realização da industrialização e não de mera importação e revenda, por óbvio, demonstrou que as premissas adotadas pela d. autoridade estavam totalmente dissociadas a realidade dos fatos;

- Apesar desta comprovação, o I. Julgador manteve a autuação mediante alteração dos critérios materiais constantes da peça acusatória, o que demonstra a necessidade do cancelamento da decisão ora recorrida, na medida em que a autoridade julgadora deveria cancelar a exigência de que se ora se cuida, e, num segundo momento, solicitar a lavratura de novo auto de infração com a cobrança das diferenças de IPI não recolhidos pela RECORRENTE, caso se entendesse pela sua equiparação a estabelecimento industrial em razão de ter encomendado — sem remessa de qualquer insumo - a aludida industrialização para as *Tradings*;

- A decisão proferida pelo I. Julgador, inviabiliza o pleno exercício do direito de defesa, porquanto altera a materialidade das imputações que lhe cumpre contestar, que, como se viu, era de simples importação e revenda de mercadorias;

- Afirma que contratou as empresas Eximtrading S.A. e Proimport Brasil Ltda., para importar produtos; adquirir produtos (ex.: embalagens) no mercado interno; encomendar a terceiros, no Brasil, a realização da industrialização dos aludidos aparelhos de barbear descartáveis; e, posteriormente lhes revender os produtos prontos e acabados;

- A importação por conta e ordem não pode ser adotada em operações que envolvem a importação de mercadorias que serão submetidas à industrialização no Brasil antes da entrega ao suposto encomendante, inclusive com aplicação de insumos nacionais, como por exemplo, cartelas, blister, sacos plásticos, caixas de papelão e respectiva mão-de-obra.

- Afirma que nunca adiantou numerário para que contratadas efetuassem os pagamentos dos (i) tributos incidentes na operação; (ii) das despesas incorridas com o desembaraço aduaneiro (ex.: taxas, armazenagem, etc.); e (iii) da industrialização realizada;

- Dúvidas não restam que as operações de comércio exterior foram realizadas mediante utilização de recursos próprios dessas *Trading's*, não se podendo cogitar sequer da presunção que teria ocorrido importações na modalidade por conta e ordem deste (art. 27, da Lei n.º 10.637/02 e IN/SRF n.º 247/02, art. 12, § 1º, III);

- O r. Acórdão recorrido deveria ter enfrentado essa questão, que, evidentemente, resultaria no reconhecimento de que houve o regular pagamento do IPI nas importações, sendo que nas vendas das mercadorias promovidas pela Eximtrading S.A. e Proimport Brasil Ltda. esse imposto foi recolhido sobre o valor agregado no Brasil, correspondente ao valor da industrialização realizada;

- Ademais, a pena de perdimento aplicável em razão da aplicação dos procedimentos previstos na IN SRF n.º 228/02, somente pode ser imposta quando ocorre interposição fraudulenta de terceiros em operações de comércio exterior e desde que haja prova cabal de que as empresas envolvidas não possuíam capacidade econômica para tanto;

- A manutenção do r. Acórdão recorrido representará um desvio de finalidade do quanto previsto na IN SRF n.º 228/02, a menos que o mesmo tivesse comprovado a ausência de origem dos recursos aplicados nas operações realizadas por parte das empresas envolvidas com a realização da operação;

É o relatório.

Voto

Conselheiro Salvador Cândido Brandão Junior, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e terá sua apreciação de seu mérito.

Percebe-se que a acusação fiscal é de ocorrência de interposição fraudulenta comprovada, mediante ocultação do real adquirente de mercadorias importadas do exterior, aplicando-se a pena de perdimento das referidas mercadorias, por configurar dano ao erário nos termos do art. 23, V do Decreto-Lei n.º 1.455/1976. Como as mercadorias não foram encontradas, diante da informação prestada pela Recorrente de que já foram destinadas ao consumo, a pena de perdimento converteu-se em multa de 100% sobre o valor aduaneiro.

A Recorrente afirma que tais importações foram realizadas por conta própria das *tradings*, com recursos próprios, sem qualquer adiantamento de recursos financeiros por parte da Recorrente e que, ademais, as mercadorias importadas passaram por procedimento de industrialização por encomenda, reacondicionando-as em novas embalagens, antes da “venda” à Recorrente.

Ainda, afirma a Recorrente que o auto de infração é insubsistente, tendo em vista que a acusação fiscal pela constatação da ocultação do real adquirente teve como motivação a não equiparação à industrial e isso não está alinhado com a realidade. Se fosse o caso, o presente auto de infração deveria ser de IPI e não de pena de perdimento das mercadorias importadas, não havendo que se falar em dano ao erário na medida em que todos os tributos aduaneiros foram recolhidos.

Outrossim, diante do fato de não existir adiantamento de recursos financeiros, as importações em análise não configuram importações por conta e ordem, não sendo possível aplicar a presunção prevista no art. 27, da Lei n.º 10.637/02 e IN/SRF n.º 247/02, art. 12, § 1º, III. Para que tal presunção pudesse ser considerada, afirma a Recorrente, o Fisco deveria comprovar a falta de capacidade econômica das importadoras (*tradings*) para realizar as operações.

Os argumentos da Recorrente não merecem prosperar, conforme fundamentação a seguir exposta:

Trata-se de acusação de interposição fraudulenta comprovada pela análise dos contratos de importação entabulados entre a Recorrente e as *tradings companies*. Sendo assim, não se trata de interposição presumida, decorrente do adiantamento de recursos ao importador, situação em que a lei presume a importação por conta e ordem.

Com isso, é irrelevante apurar se houve ou não adiantamentos de recursos financeiros para a importação, desnecessária também a prova por parte do Fisco de que as importadoras não detinham recursos financeiros para a importação, já que a interposição fraudulenta não foi detectada por presunção.

Também desnecessária a apuração da real motivação que levou a Recorrente a ficar oculta nas operações de importação. A acusação fiscal afirmou que esta motivação foi a de evitar a equiparação à industrial para fins de IPI, na medida em que este é um efeito imediato para quem aparece como adquirente na DI, nos termos da lei.

Entretanto, esta motivação é irrelevante para fins de configuração de dano ao erário previsto no artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976. As motivações são inúmeras, podendo ser evitar a equiparação à industrial, ou mesmo evitar aplicações das regras de preços de transferência, blindagem patrimonial, falta de habilitação no RADAR, alterar o Estado para pagamento de ICMS, dentre outros motivos que, como dito, são irrelevantes para a apuração do dano ao erário pela ocultação do real adquirente.

Da análise dos contratos é possível concluir que as *tradings* são interpostas pessoas não apenas na realização da importação, mas também na própria industrialização por encomenda de acondicionamento dos produtos importados em novas embalagens, pois todas estas atividades foram realizadas conforme ordens e especificações da Recorrente e, ademais, a propriedade das mercadorias importadas, assim como o risco do negócio, eram todos da Recorrente, o que demonstra ser esta a real adquirente.

Ambos os contratos celebrados contém cláusulas muito semelhantes (fls. 102-128), assim, passo a analisar as cláusulas contratuais do contrato celebrado com a PROIMPORT:

2.2 - A ASR é uma empresa que comercializa no Brasil produtos e origem estrangeira de fornecedores por ela indicados, **e cujos preços e qualidade dos produtos são por ela conhecidos e de sua responsabilidade.** (grifei)

Percebe-se que esta cláusula estabelece o total controle da Recorrente sobre a origem e fornecedor das mercadorias importadas, estabelecendo também ser a Recorrente quem realiza o negócio jurídico e negocia o preço de compra das mercadorias diretamente com o fornecedor localizado no exterior.

3.1. Por este instrumento, fica ajustado entre as partes que a PROIMPORT promoverá o fornecimento de mercadorias, sem caráter de exclusividade, de acordo com o pedido de compra que aceitar da ASR, providenciando sua importação, desembaraço aduaneiro, nacionalização, embalagem e acondicionamento para, em seguida, vendê-las à ASR nos termos e condições estabelecidos no presente instrumento.

Esta cláusula evidencia que a Recorrente pode contratar outras *tradings* para realizar este serviço de importação e desembaraço aduaneiro, ficando ainda a cargo da contratada a aposição dos produtos importados em embalagens para venda.

4.3 - Estando as mercadorias objeto do pedido de compra emitido pela ASR devidamente embaladas e acondicionadas, estas deverão ser faturadas pela PROIMPORT contra a ASR.

4.4 - Após o faturamento das mercadorias, estas serão entregues pela PROIMPORT no armazém indicado pela ASR. A PROIMPORT deverá contratar o seguro rodoviário das

mercadorias compreendendo o trecho entre a cidade onde foram nacionalizadas, o local do beneficiamento e o destino final das mesmas. Neste caso, o valor do frete e o prêmio pago pela PROIMPORT à Cia. Seguradora deverão ser liquidados pela ASR quando da cobrança dos custos de comercialização indicados na cláusula 5.

5. - DO PREÇO DE VENDA DAS MERCADORIAS

5.1 - O preço de venda das mercadorias, a ser praticado pela PROIMPORT na destinação das mesmas para a ASR, será o valor apurado na conclusão da respectiva operação de importação, acrescido dos custos de embalagem e acondicionamento, de acordo com os critérios de Planilha de Custos elaborada que deverá ser aprovada previamente pela ASR.

Perceba que as mercadorias importadas são vendidas para a Recorrente pelo preço de custo da operação de importação e acondicionamento, restando definido na cláusula 5.2 quais são os custos que compõem este preço, representando o custo de importação (FOB), de desembarque e desembaraço, custo de transporte, de embalagem e acondicionamento e os custos de comercialização. Note que todos estes custos são controlados por critérios estabelecidos pela própria Recorrente, que devem ser por ela analisados, e, além disso, é conhecedora e negociadora do preço de venda entabulado com o fornecedor localizado no exterior.

A cláusula 7 traz mais evidências de que as mercadorias importadas são da Recorrente, pessoa que suporta todos os riscos do negócio. Nesta cláusula, a Recorrente se obriga a adquirir, dentro do prazo legal, todas as mercadorias nacionalizadas, ou entrepostadas, assumindo ainda a responsabilidade por qualquer procedimento, ação, discussão, de qualquer natureza, que seja proposta por qualquer pessoa e por qualquer motivo contra a PROIMPORT, inclusive ações no âmbito da defesa do consumidor, que de qualquer forma estejam relacionadas com as mercadorias importadas, assumindo a responsabilidade, inclusive, de qualquer indenização, custas e honorários advocatícios.

Caso a importação fosse realizada diretamente pela *trading*, por sua conta e risco, para posterior revenda à Recorrente, os riscos da importação e das mercadorias não seriam de responsabilidade da Recorrente.

A cláusula 8 ainda estabelece o dever de sigilo da PROIMPORT sobre todas as operações e informações, sendo vedada a exploração, direta ou indiretamente, do nome e marcas da Recorrente, evidenciando, mais uma vez, a titularidade das mercadorias.

Da análise do contrato entabulado com a EXIMTRADING (COLUMBIA TRADING), além dessas cláusulas já mencionadas, há ainda outras que estabelecem a obrigação da Recorrente de adiantar o valor, em moeda nacional, a ser pago ao exportador:

6.2 - O valor em moeda nacional equivalente ao montante a ser pago em moeda estrangeira ao exportador (cláusula 5, item 5.2, alínea "a"), será pago pela ASR sempre com antecedência de 48 (quarenta e oito) horas úteis à contratação do câmbio; (grifei)

6.3 - Considerando tratar-se de produtos importados especialmente a pedido da ASR, o preço de venda será pago à EXIMTRADING em "Reais", observando-se para a conversão dos valores expressos em moeda estrangeira a aplicação da taxa real de liquidação na data do efetivo pagamento.

Ainda deste contrato é possível extrair que a Recorrente assume a responsabilidade por quaisquer irregularidades das mercadorias importadas, inclusive em relação aos preços indicador para efeito de valoração aduaneira, respondendo, ainda, por quaisquer ônus gerados à *trading* por eventuais devoluções das mercadorias, inclusive a armazenagem, frete e demais encargos das devoluções, o que elimina por completo os riscos da *trading*, restando estabelecido, também, a fixação dos preços conforme as regras dos preços de transferências nas situações em que as mercadorias forem provenientes de partes relacionadas localizadas no exterior ou de países com tributação favorecida, evidenciando que a real adquirente das mercadorias é a Recorrente.

Uma vez constatada que as mercadorias foram importadas por conta e ordem da Recorrente, esta se apresenta no caso presente como a real adquirente das mercadorias importadas. Com isso, as mercadorias importadas são de sua propriedade e esta constatação não é afastada pela ocorrência de industrialização por encomenda antes da remessa das mercadorias pela *trading* para a Recorrente.

Como dito, a *trading* é interposta pessoa inclusive nesta relação de industrialização, pois, se as mercadorias são da Recorrente, a remessa para industrialização por encomenda são por conta e ordem da Recorrente, mas realizadas pela *trading* porque estão em sua posse.

Nos termos da Lei 4.502/64, artigo 4.º, III, e do art. 9º, IV, art. 43, VI e VII do RIPI/2010, a industrialização por encomenda é assim caracterizada quando a proprietária das mercadorias remete a terceiro tais produtos para industrialização conforme sua parametrização. Como a *trading* não era proprietária das mercadorias importadas, sua remessa para industrialização se deu por conta e ordem da Recorrente, tanto que todos os custos envolvidos nesta operação, inclusive sobre os materiais de embalagem e transporte, são assumidos pela própria Recorrente. Seria o mesmo que adquirir matéria-prima para industrialização e ordenar que o fornecedor envie os produtos diretamente ao executor da encomenda, a diferença, no caso, é que as mercadorias são provenientes do exterior e se encontram na posse da *trading* porque foi a responsável pelos procedimentos de desembaraço aduaneiro.

Com esta análise, resta evidenciado que as importações foram realizadas por conta e ordem da Recorrente, real adquirente das mercadorias importadas. Neste compasso, a falta de informação da adquirente nas declarações de importação, bem como a falta de apresentação do contrato de importação por conta e ordem perante o SISCOMEX, representa ocultação do real adquirente, configurando dano ao erário conforme previsto no art. 23, V do Decreto-Lei nº 1.455/1976, independentemente do recolhimento dos tributos.

Isto posto, conheço do recurso voluntário para negar provimento.

(documento assinado digitalmente)

Salvador Cândido Brandão Junior

