ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10925.720086/2013-45

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

Processo nº	10925.720086/2013-45
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**3302-003.513 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	25 de janeiro de 2017
Matéria	Multa Aduaneira
Recorrente	ANGHEBEN COMERCIO EXTERIOR LTDA e ELETROMAR MOVEIS E ELETRODOMESTICOS LTDA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 06/10/2008, 08/06/2009, 22/10/2009, 19/01/2010, 13/08/2010, 25/02/2011, 23/05/2011, 12/01/2012

Ementa:

IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIRO. PRESUNÇÃO LEGAL. COMERCIALIZAÇÃO SUBSEQUENTE À REVENDA DA PRIMEIRA ADQUIRENTE.

A presunção de que trata o artigo 27 da Lei nº 10.637/2002 deve ser relativizada nas operações declaradas por conta e ordem de terceiro, em relação às cadeias de comercialização subsequentes. As provas apresentadas elidiram a presunção do artigo 27 da Lei nº 10.637/2002. A documentação probatória juntada aos autos demonstram ser a real adquirente das mercadorias declarada na DI a efetiva negociante no exterior e a proprietária primeira das mercadorias

Recurso Voluntário Provido em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para manter apenas o lançamento do crédito tributário correspondente à Declaração de Importação nº 12/0073859-06, vencida a Conselheira Maria do Socorro, que negava provimento ao Recurso.

(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 constituição de crédito tributário relativo à multa substitutiva da pena de perdimento por infração de dano ao erário tipificada no artigo 23, inciso V do Decreto-lei nº 1.455/1976, constatada pela ocorrência de infração de ocultação do real comprador, mediante a interposição fraudulenta de terceiros.

Por bem retratar a realidade dos fatos, transcreve-se relatório do acórdão recorrido:

> *"Contra a empresa ANGHEBEN COMÉRCIO EXTERIOR LTDA, ora Impugnante, doravante ANGHEBEN, já devidamente qualificadas nos autos deste processo, foi lavrado Auto de Infração (AI), por AFRFB em exercício na Delegacia da Receita Federal em Joaçaba-SC, em sede de procedimento especial de fiscalização para averiguar a regularidade das importações realizadas pela trading IZE BRASIL COMÉRCIO EXTERIOR LTDA por Conta e Ordem da ANGHEBEN, ao final da qual restou apurada a infração tipificada como "Dano ao Erário", decorrente da ocultação do real adquirente, mediante fraude ou simulação, infração punível com a pena de perdimento, convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro, por motivo de impossibilidade de apreensão das mercadorias, uma vez que a real adquirente das importações seria a empresa ELETROMAR MÓVEIS E ELETRODOMÉSTICOS LTDA, CNPJ 32.951.535/000134, conforme concluiu a fiscalização, com lavratura de auto de infração num montante de crédito apurado no valor total de R$ 243.221,78.*
>
> *O procedimento teve início em 19 de julho de 2012, com ciência à ANGHEBEN do Termo de Início de Procedimento Especial, expedido em sede de cumprimento do Mandado de Procedimento Fiscal n° 09203002012003380, a qual foi intimada a apresentar documentos e informações, destinado a verificar a regularidade de suas importações por Conta e Ordem e uma única por Conta e Risco Próprios (DI 12/00738596).*
>
> *A empresa ELETROMAR MÓVEIS E ELETRODOMÉSTICOS, doravante denominado ELETROMAR, igualmente foi intimada a apresentar documentos e informações no interesse da fiscalização.*

Após apresentar esclarecimentos introdutórios sobre as modalidades previstas na legislação de importação, em síntese, alega a fiscalização:

A) Que o suposto "cliente" ELETROMAR, real adquirente das mercadorias importadas por Conta e Ordem da ANGHEBEN, objeto da presente ação fiscal, apenas em 22/08/2011 foi habilitado a operar no comércio exterior, na modalidade simplificada (art. 2°, II da IN SRF 650/06), porém, sem nenhum registro de importação por conta própria até o momento de conclusão da presente fiscalização;

B) Que, mediante o artifício da interposição fraudulenta praticado, a empresa ELETROMAR pretendia não se enquadrar na condição de contribuinte do IPI, equiparada a estabelecimento industrial e, portanto, não recolher o IPI incidente na operação de revenda, além de subtrair receitas decorrentes das operações de revenda ao consumidor final, as quais serviriam de base de cálculo para demais impostos e contribuições incidentes sobre o faturamento e lucro (PIS/Pasep, COFINS, IRPJ e CSLL);

C) Que a operação igualmente teria permitido ao real adquirente ELETROMAR a utilização de benefícios fiscais do ICMS concedidos pelo Estado de Santa Catarina, uma vez que na modalidade que a importação foi realizada, por conta e ordem de empresa sediada no estado de SC (a ANGHEBEN), foi possível o enquadramento da operação no 'Regime de Tarifação Especial do ICMS de Santa Catarina ProEmprego', que, em síntese, tem o efeito de reduzir a alíquota efetiva do ICMS incidente sobre a importação para apenas 3%, benefício que não seria auferido caso a adquirente fosse a empresa ELETROMAR, sediada no estado de Mato Grosso, uma vez que o ICMS cabe ao estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria;

D) Que os métodos empregados pela ANGHEBEN para ocultar os reais adquirentes em suas importações nada têm de novo ou inusitado, sendo na verdade técnicas tradicionais e já bem conhecidas da fiscalização, mediante financiamento das operações de importação pelos reais adquirentes, com posterior aquisição "casada" das mercadorias importadas;

E) Que, como primeiro grande indício da ocultação do real adquirente das importações realizadas por sua conta e ordem, destaca-se a proximidade entre as datas de desembaraço da importação e de emissão das notas fiscais de entrada e saída no estabelecimento da ANGHEBEN, com repasse integral da mercadoria adquirida ao real adquirente ELETROMAR, conforme demonstrado em quadro (fl. 922), numa típica operação de revenda da mercadoria a encomendante predeterminado, sem qualquer ânimo próprio ou risco da ANGHEBEN na realização da operação, uma vez que a operação de compra pela ELETROMAR já se encontrava

previamente acertada antes mesmo do embarque das mercadorias no exterior;

F) Que a tomada de risco na revenda das mercadorias é uma característica essencial da importação direta, na qual a ANGHEBEN não estaria configurada pela característica acima descrita (operação casada);

G) Que o risco comercial advém do fato que, não sendo a importação previamente encomendada, o importador incorrerá nas incertezas de sua comercialização, quando da oferta à venda, da conquista do comprador, do alcance do preço de mercado, do prazo de entrega das mercadorias, da agregação de valores à mercadoria, numa composição de variáveis inerentes à atividade comercial;

H) Que o cerne de todo o aspecto comercial da encomenda prévia seria o adiantamento de recursos pelo real adquirente para o fechamento de câmbio e pagamento de tributos e demais despesas das importações a serem promovidas pela importadora interposta,com aportes de recursos em conta da ANGHEBEN em datas imediatamente anterior ou na própria data de fechamento dos contratos de câmbio e demais despesas, conforme demonstra em quadro apresentado (Tabela 4 fls. 924 a 926);

I) Que própria declaração da ANGHEBEN confirmaria tal sistemática de subsídio das operações de importação pela ELETROMAR, ao afirmar que os pagamentos desta última estavam vinculados à logística de produção e transporte das mercadorias no exterior (fl. 924);

J) Que ao informar o modo de operação financeira da empresa com seus fornecedores no exterior (fl. 924), quando em cotejo com a forma antecipada de pagamento das mercadorias pela ELETROMAR, restaria claro que as antecipações desta última eram inteiramente suficientes ao pagamento dos fornecedores estrangeiros;

K) Que da análise dos pagamentos ao exterior (contratos de câmbio) e recebimentos realizados pela ANGHEBEN da ELETROMAR para cada operação de importação objeto da ação fiscal, extraídos de sua contabilidade e dos extratos bancários apresentados à fiscalização por ambas as empresas, constata-se para todas as importações objeto da ação fiscal o ADIANTAMENTO de numerário pela ELETROMAR à ANGHEBEN, através de transferência bancária, no dia imediatamente anterior ou no própria dia do fechamento de câmbio, com a primeira parcela de adiantamento em valor muito próximo ao valor de fechamento da primeira parcela de câmbio, com o segundo adiantamento em valor já superior à segunda parcela de câmbio, devido às despesas posteriores relacionadas ao registro da declaração de importação e pagamento dos tributos;

L) Que os fatos, à luz da disposição legal do art. 27 da Lei 10.637/2002, caracterizam as importações da ANGHEBEN,

objeto da ação fiscal, como por Conta e Ordem da ELETROMAR, em ação simulada para ocultá-lo da sujeição passiva das obrigações tributárias;

M) Que à época das importações, a empresa ELETROMAR não possuía habilitação para operar no comércio exterior, de forma que, para não se submeter aos rigores do procedimento de habilitação e não se expor perante a fiscalização, a mesma preferiu utilizar-se do ocultamento de suas importações através de interposição da ANGHEBEN;

N) Que dos fatos apresentados, restou demonstrado que a ANGHEBEN, mediante simulação e interposição, importou por "conta" (via adiantamento de recursos) e "ordem" (pedidos) encomenda de terceiros ocultos das relações obrigacionais tributárias formadas, não tendo a mesma cumprido nenhum dos requisitos imprescindíveis para importação por conta e ordem da ELETROMAR, infração punível com a pena de perdimento das mercadorias objeto das importações, na forma prevista no art. 23, V, do Dl 1.455/76, as quais, por não mais se encontrarem localizadas, tiveram a pena convertida em pecúnia no valor das mercadorias importadas, na forma prevista no art. 23, § 3º, do Dl 1.455/76;

O) Que, em acordo com as disposições do art. 95, incisos I, V e VI, do Dl 37/66 e art. 124 da Lei 5.172/66 (Código Tributário Nacional – CTN), e fatos demonstrados no presente auto, tanto a ANGHEBEN quanto a ELETROMAR devem figurar no pólo passivo da presente autuação, a primeira como contribuinte e a segunda como responsável solidária;

De outra parte, contraditando o procedimento em causa, as contrarrazões apresentadas pelas empresas ANGHEBEN e ELETROMAR podem ser sinteticamente consolidadas e descritas como seguem (fls. 989 a 1020 e fls. 1506 a 1534, respectivamente).

(A) Arguiu a ANGHEBEN que exerce a atividade de comércio internacional de mercadorias, com prestação de serviços de importação e exportação de bens, exercendo também a importação direta; Que possui estrutura física completa, incluindo armazém na cidade de Itajaí/SC, com logística nacional e internacional integrada e que nos últimos 05 (cinco) anos importou mais de 3.400 contêineres de mercadoria, com parametrização majoritariamente selecionada para o canal verde;

(B) Arguiu a ELETROMAR que é detentora de exacerbada carga tributária, sempre atendendo e cumprindo com suas obrigações perante o Fisco, mantendo dessa forma sua idoneidade, estabilidade e regularidade fiscal; Que foi procurada pela ANGHEBEN para compra de mercadorias, não o inverso como quer a fiscalização, que alega ter sido a mesma que procurou a ANGHEBEN para encomendar a importação de bens; e que a operação adotada ocorria em duas fases, iniciando-se com a importação realizada pela trading IZE Brasil por conta e ordem

da empresa ANGHEBEN, a qual, apenas após a conclusão do desembaraço da importação, realizava a revenda das mercadorias a diversos clientes em todo o território nacional, entre eles a mesma;

(C) Conjuntamente, alegam que por questões logísticas e objetivando usufruir benefício fiscal na importação conferido pelo Estado de SC, a ANGHEBEN terceiriza suas operações de importação por meio da trading IZE Brasil, habilitada ao regime de benefício estadual, a qual realiza as importações na modalidade por conta e ordem de terceiro;

(D) Que após o desembaraço da importação a mercadoria é conduzida para armazém da ANGHEBEN, apenas em seguida sendo revendida no mercado interno, sempre sem qualquer contato ou conhecimento dos adquirentes finais com o fornecedor estrangeiro;

(E) Que a ANGHEBEN é responsável exclusiva por toda a negociação com o fornecedor estrangeiro, pelo fechamento de câmbio, pelo transporte internacional, pelo desembaraço aduaneiro e pelo recolhimento dos tributos, sendo ela a única responsável por todo o processo de importação, em formato de atuação sem nenhuma ilegalidade ou fraude;

(F) Que para suas surpresas, foram autuadas pela Receita Federal sob a acusação de ocultação do real adquirente das mercadorias, penalidade igualmente aplicada às duas empresas, ANGHEBEN e ELETROMAR;

(G) Que ficou claramente demonstrado no curso do procedimento fiscal que todos os recursos aplicados às importações pertenceram à ANGHEBEN, a qual realizou todos os pagamentos e relacionamento comercial diretamente junto ao fornecedor estrangeiro;

(H) Que foi a ANGHEBEN que prospectou toda a clientela adquirente, o que caracterizaria a operação comercial como revenda no mercado interno e não importação por conta e ordem de terceiro, não podendo a simples utilização de uma empresa prestadora de serviço (trading), que visava tão somente facilitar a operação de comércio exterior, modificar a natureza das operações realizadas pelas mesmas;

(I) Que o SISCOMEX apenas trata como campos obrigatórios de preenchimento a informação do importador e adquirente, os quais foram devidamente declarados, não havendo que se falar dos futuros e eventuais adquirentes finais do produto no mercado interno;

(J) Que se mostra frágil a argumentação da fiscalização com relação à proximidade de datas entre o desembaraço, entrada e saída dos bens no estabelecimento da ANGHEBEN para sustentar indícios de ocultação de terceiros, haja vista a ausência de pressuposto lógico-jurídico ou fundamentação legal para tal, inexistindo exigência alguma para que os bens

permaneçam como propriedade da mesma por certo prazo, antes de revendê-los;

(K) Que a legislação aduaneira de regência exige apenas que, nos casos em que a operação for realizada por intermédio de terceiros, ambas as empresas envolvidas estejam devidamente vinculadas nos documentos aduaneiros, o que não pode se aplicar para a situação em questão, por se tratar de operação de revenda no mercado interno;

(L) Que o dano ao Erário decorrente da prática de "ocultação do real adquirente" apenas se aperfeiçoa quando o mesmo se dar mediante fraude ou simulação, o que em nenhum momento ficou comprovado de forma inequívoca no caso em questão;

(M) Que inexistiu dano ao Erário imprescindível à conduta reprimida, seja pela ausência de comprovação de prejuízo fiscal, seja pela equivocada ideia de ocultação de adquirente para frustrar os controles aduaneiros;

(N) Que merece destaque documento em anexo elaborado por técnico contador habilitado, o qual demonstra a total capacidade financeira da ANGHEBEN em arcar com todos os custos das importações, não havendo o que se falar em adiantamentos de recurso imprescindíveis à realização da importação;

(O) Que não se pode confundir os valores recebidos legitimamente pela ANGHEBEN em decorrência do acordo comercial com a ELETROMAR, com os valores integrantes do patrimônio daquela primeira ou a falta de recursos desta para suportar todos os riscos e custos nas importações, ressaltando que todos as despesas e pagamentos relacionados com as importações tiveram origem direta da conta bancária da ANGHEBEN;

(P) Que nos meses de registro e realização das operações, a ANGHEBEN dispunha de valores no ativo circulante suficientes a saldar o custeio das importações, conforme quadro que apresenta à fl. 1007;

(Q) Que nas importações objeto da ação fiscal, não houve nenhum benefício fiscal indevido, tampouco tributos deixaram de ser recolhidos, não tendo a fiscalização logrado êxito em apresentar algo em contrário;

(R) Que assim fica completamente descaracterizada a conduta descrita pela ocultação de terceiros pela ausência de fraude, simulação ou interposição fraudulenta de terceiros, com o objetivo de sonegar tributos;

(S) Que os princípios da proporcionalidade e razoabilidade, essenciais à atividade repressiva estatal, foram violados na situação em questão, haja vista a ausência de dano ao Erário;

(T) Que, sendo o dano ao Erário uma elementar para aplicação da pena de perdimento, a mesma não subsiste frente à conduta que em nada repercute no aspecto da tributação que permanece a mesma, não sendo alterada nem para mais e nem para menos;

(U) Que, em conformidade às disposições do art. 737 do Regulamento Aduaneiro RA (Decreto nº 6.759/09), a ANGHEBEN pleiteia, alternativamente, pela relevação da pena de perdimento, com aplicação da penalidade menos onerosa prevista no art. 712 do RA, haja vista a inexistência de falta ou insuficiência de recolhimento de imposto, como forma de sobrestar ato arbitrário que viola princípio constitucional sobre o direito de propriedade;

(V) Por fim, ressalta a ELETROMAR que, em conformidade com a legislação que destaca, o contribuinte das importações objeto da ação fiscal é a trading IZE Brasil, por assim ter promovido a entrada dos bens, e responsável solidário a empresa ANGHEBEN, que encerra a cadeia entre o transmitente e o adquirente dos bens importados, não havendo assim que se falar em responsabilidade solidária de sua parte na obrigação tributária formada;

Ao final, requererem que seja reconhecida a improcedência do lançamento, com cancelamento do débito fiscal e responsabilidade tributária atribuída à ELETROMAR.

É acima o relatório"

A Sexta Turma da DRJ em Recife proferiu o Acórdão nº 11-44.750, nos termos da ementa que abaixo transcreve-se:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 06/10/2008 a 12/01/2012

IMPORTAÇÃO. DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO CONVERTIDA EM MULTA.

Considera-se dano ao Erário a ocultação do real adquirente, mediante fraude ou simulação, infração punível com a pena de perdimento, convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro, caso as mercadorias não sejam localizadas ou tenham sido consumidas.

SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

Respondem pela infração conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática, ou dela se beneficie; a pessoa natural ou jurídica, em razão do despacho que promover, de qualquer mercadoria e o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.

CONSTITUCIONALIDADE DAS NORMAS LEGAIS QUE DISPÕEM SOBRE INFRAÇÕES E PENALIDADES.

A análise dos princípios constitucionais apontados, em especial, de vedação ao confisco e proporcionalidade, demandaria o exame da constitucionalidade de dispositivos legais em vigor, procedimento vedado a este Colegiado.

DANO AO ERÁRIO. OCULTAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO, DO REAL VENDEDOR, COMPRADOR OU DE RESPONSÁVEL PELA OPERAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO.

O Dano ao Erário decorrente da ocultação das partes envolvidas na operação comercial que fez vir a mercadoria do exterior é hipótese de infração "de mera conduta", que se materializa quando o sujeito passivo oculta a intervenção de terceiro, independentemente do prejuízo tributário perpetrado.

RELEVAÇÃO DA PENA DE PERDIMENTO. CONVERSÃO DA PENALIDADE PELA IMPOSSIBILIDADE DE APREENSÃO DA MERCADORIA. PREJUÍZO À RELEVAÇÃO.

A hipótese de relevação da pena de perdimento se aplica à mercadoria apreendida, que pela impossibilidade de sua apreensão, converte-se em penalidade pecuniária, mediante lançamento de ofício, regido em conformidade com as disposições do Decreto 70.235/72 (Procedimento Administrativo Fiscal PAF), o qual não prevê qualquer hipótese de relevação do lançamento.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A recorrente, cientificada em 12/03/2014, apresentou em 09/04/2014, recurso voluntário, alegando:

1. A inocorrência da ocultação do real adquirente, pois as operações tratavam de importação de produtos com fins de revenda, completamente divergente de uma operação por conta e ordem de terceiro ou por encomenda; que as negociações foram feitas pela recorrente; que não houve subtração de recolhimento de tributos; que a proximidade entre as datas de desembaraço aduaneiro, entrada e saídas das mercadorias é aspecto frágil para sustentar indícios de ocultação de terceiro;

2. Que não houve prova da ocorrência de fraude, pois não houve intenção por parte da recorrente, nem dano ao erário, vez que não houve supressão de tributos;

3. A inocorrência do dano ao erário pela ausência de comprovação de prejuízo fiscal, bem como pela equivocada idéia de ocultação de adquirente para frustrar os controles aduaneiros; que a ausência de dano econômico afasta a aplicação da pena de perdimento, conforme jurisprudência do STJ;

4. Que não houve adiantamento de recurso para conclusão da operação de importação e que tal enquadramento necessitaria dos requisitos da não comprovação da origem dos recursos, da disponibilidade e transferência dos recursos empregados no exterior; que a recorrente possui capacidade financeira para arcar com os custos das operações de importação; que a figura da interposição fraudulenta presumida de terceiros não foi comprovada;

5. Que não foram observados os princípios da razoabilidade e proporcionalidade, ocorrendo afronta às garantias constitucionais para o exercício da profissão e da atividade econômica;

6. Alternativamente, a relevação da pena de perdimento com base no artigo 737 do Decreto nº 6.759/2009.

Na sessão de 10/12/2014, esta turma decidiu converter o julgamento em diligência, para que a responsável solidário ELETROMAR MÓVEIS E ELETRODOMÉSTICOS LTDA, CNPJ 32.951.535/000134, fosse cientificada da decisão de primeira instância e lhe fosse facultada a interposição de recurso voluntário.

Cientificada, a responsável ELETROMAR não se manifestou.

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

É o relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède.

O recurso voluntário atende aos pressupostos de admissibilidade e dele tomo conhecimento. Os sujeitos passivos solidários são ANGHEBEN COMERCIO EXTERIOR LTDA e ELETROMAR MOVEIS E ELETRODOMESTICOS LTDA, não havendo interposição de recurso voluntário por parte desta última.

A fiscalização afirma que a empresa ANGHEBEN COMERCIO EXTERIOR LTDA contratou a *trading* IZE BRASIL COMÉRCIO EXTERIOR LTDA para promover o despacho aduaneiro por questões de logística, relativo a várias DI´s, registradas no período de 03/10/2008 a 12/01/2012, na modalidade "por conta e ordem de terceiros" (com exceção de uma registrada como importação por conta própria - DI nº 12/0073859-6), figurando a IZE como importadora e a ANGHEBEN como real adquirente, entendendo ocorrer a ocultação do real comprador e, consequentemente, a subsunção ao inciso V do artigo 23 do 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.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)*
>
> *§ 1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)*

> *§ 2º Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)*
>
> *~~§ 3º A pena prevista no § 1º converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002) (Vide)~~*
>
> *~~§ 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 Medida Provisória nº 497, de 2010)~~*
>
> *§ 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)*

A fiscalização, entretanto, defende que a ANGHEBEN deveria figurar como importadora e a ELETROMAR como real adquirente, uma vez que esta teria adiantado todos os recursos necessários aos custos de importação à ANGHEBEN, e que esta os teria repassado à IZE. Com a prática, a ELETROMAR teria afastada a obrigação de se submeter aos procedimentos fiscais de habilitação, além de se beneficiar de incentivo fiscal relativo ao ICMS instituído pelo Estado de Santa Catarina, o qual não seria possível caso figurasse como real adquirente.

Os elementos colhidos pela fiscalização para embasar suas assertivas foram:

1. A proximidade das datas de desembaraço, entrada e saída das mercadorias;

2. As notas fiscais de entradas e saídas eram vinculadas, no sentido de que todas as mercadorias importadas eram na mesma quantidade "vendidas" à ELETROMAR, configurando "venda casada";

3. O aporte de recursos promovido pela ELETROMAR à ANGHEBEN (e desta para IZE) para fechamento do câmbio, pagamento de tributos e outras despesas, conforme tabela 4 do relatório fiscal;

4. A falta de habilitação para operar em comércio exterior por parte da ELETROMAR.

5. A ELETROMAR pretendia usufruir do beneficio fiscal do Estado de Santa Catarina

Diante destes fatos, a fiscalização concluiu pela ocorrência da interposição fraudulenta pela ocultação do real adquirente, no caso a ELETROMAR, uma vez que esta teria adiantado os recursos necessários aos custos da importação.

Passa-se à análise do recurso voluntário de ANGHEBEN.

A ANGHEBEN alega que é revendedora de produtos utilizados em construção civil, que utilizou a IZE por questões de logística e por esta usufruir de benefício fiscal concedido pelo Estado de Santa Catarina, e que a operação realizada foi importação por conta e ordem da ANGHEBEN com posterior revenda da mercadoria a diversos clientes. Alega ainda que toda a negociação fora executada pela ANGHEBEN, que os clientes não possuíam qualquer contato com os fornecedores, o que reforça o papel da recorrente como vendedora direta dos produtos.

Afirma ainda que é responsável por todo o processo de importação e que suporta todos os custos e riscos da operação e após disponibiliza os produtos para venda no mercado interno, mediante a captação de clientes por representantes legais.

Para a análise da situação, necessário expor as modalidades de importação de acordo com a legislação vigente. A legislação prevê três modalidades de importação: importação por 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" [1] esclarece:

> *"I.1. Importação por conta própria*
>
> *A importação por conta própria é a tradicional modalidade de importação. É aquela modalidade de importação em que o importador adquire a mercadoria do exportador no exterior, fecha o câmbio em nome próprio, com recursos próprios, paga os tributos e a utiliza ou a venda no mercado interno para diversos compradores"*

Quanto às outras duas modalidades, o *site* da Receita Federal esclarece sobre os contornos da importação por conta e ordem e por encomenda[2]:

> Importação por conta e ordem*:*
>
> *A importação por conta e ordem de terceiro é um serviço prestado por uma empresa - a importadora -, a qual promove, em seu nome, o* ***Despacho Aduaneiro de Importação*** *de mercadorias adquiridas por outra empresa - a adquirente - em*

[1] 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 Exetrior", página 53.

[2] 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

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, § 1°, 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.*

Citam-se, ainda, os elementos da importação por encomenda, expostos pelo Professor Heleno Taveira Tôrres no artigo "Autonomia Privada nas Importações e Sanções Tributárias" [3]

> *"No caso em que se tenha contrato de compra e venda internacional de mercadorias, em virtude de prévia encomenda (a) de empresa brasileira a trading nacional, a qual atende à solicitação daquela mediante compra direta de bens de exportador estrangeiro (b), em seu nome, portanto, realizando todos os atos necessários a este efeito, como liquidação de câmbio, emissão de nota fiscal de entrada e de saída e registros da compra e venda (c); e que, em seguida, à luz de contrato de exclusividade firmado entre esta trading e a adquirente de mercadorias, transfere as mercadorias para tal empresa (d), confirma-se, de modo inconteste, o atendimento às exigências de típico caso de importação por encomenda."(grifos não originais)*

Depreende-se que a importação direta possui como característica a aquisição das mercadorias para destinatários não conhecidos previamente, enquanto a importação por conta e ordem consiste em uma prestação de serviços vinculadas ao despacho aduaneiro (podendo ocorrer a intermediação comercial pela importadora) enquanto a adquirente realiza a aquisição do exterior, ao passo que na importação por encomenda, a importadora adquire em seu próprio nome, como se importação direta fosse, mas sob as ordens e determinações de um encomendante, para o qual será revendida toda a mercadoria importada.

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[4]:

> *O **SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL** , no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 209 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF nº 259, de 24 de agosto de 2001 , tendo em vista o disposto no inciso I do art. 80 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001 , e no art. 29 da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002 , resolve:*
>
> ***Art. 1º** O controle aduaneiro relativo à atuação de pessoa jurídica importadora que opere por conta e ordem de terceiros será exercido conforme o estabelecido nesta Instrução Normativa.*

[3] Temas Atuais de Direito Aduaneiro/ Rosaldo Trevisan(organizador) ...[et al.]; São Paulo; Lex Editora, 2008. Artigo: "Autonomia Privada nas Importações e Sanções Tributárias", página 223.

[4] 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.

Parágrafo único. Entende-se ***por importador por conta e ordem de terceiro a pessoa jurídica que promover, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria adquirida por outra, em razão de contrato previamente firmado, que poderá compreender, ainda, a prestação de outros serviços relacionados com a transação comercial, como a realização de cotação de preços e a intermediação comercial****.*

Art. 2º *A pessoa jurídica que contratar empresa para operar por sua conta e ordem deverá apresentar cópia do contrato firmado entre as partes para a prestação dos serviços, caracterizando a natureza de sua vinculação, à unidade da Secretaria da Receita Federal (SRF), de fiscalização aduaneira, com jurisdição sobre o seu estabelecimento matriz.*

Parágrafo único. O registro da Declaração de Importação (DI) pelo contratado ficará condicionado à sua prévia habilitação no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex), para atuar como importador por conta e ordem do adquirente, pelo prazo previsto no contrato.

Art. 3º O importador, pessoa jurídica contratada, devidamente identificado na DI, deverá indicar, em campo próprio desse documento, o número de inscrição do adquirente no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ)*.*

§ 1º O conhecimento de carga correspondente deverá estar consignado ou endossado ao importador, configurando o direito à realização do despacho aduaneiro e à retirada das mercadorias do recinto alfandegado.

§ 2º A fatura comercial deverá identificar o adquirente da mercadoria, refletindo a transação efetivamente realizada com o vendedor ou transmitente das mercadorias.

Art. 4º *Sujeitar-se-á à aplicação de pena de perdimento a mercadoria importada na hipótese de:*

I - inserção de informação que não traduza a realidade da operação, seja no contrato de prestação de serviços apresentado para efeito de habilitação, seja nos documentos de instrução da DI de que trata o art. 3º (art. 105, inciso VI, do Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966);

II - ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, ***do comprador ou responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros*** *(art. 23, inciso V, do Decreto-lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, com a redação dada pelo art. 59 da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002).*

Parágrafo único. A aplicação da pena de que trata este artigo não elide a formalização da competente representação para fins penais, relativamente aos responsáveis, nos termos da legislação específica (Decreto-lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 e Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990).

Art. 5º 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 .

Art. 6º *Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 4 de novembro de 2002.*

Adicionalmente, o artigo 27 da Lei nº 10.637/2002 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.*

Destaca-se que a importação por conta e ordem 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 ao pagamentos de PIS/Pasep e Cofins sob as normas de incidência sobre a receita bruta do importador.

Por fim, a partir da Lei nº 11.281/2006, foi disciplinada a figura do encomendante predeterminado com regulamentação dada pela IN SRF nº 634/2006, nos seguintes termos:

> *Art. 11. A* ***importação promovida por pessoa jurídica importadora que adquire mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado não configura importação por conta e ordem de terceiros****.*
>
> *§ 1º A Secretaria da Receita Federal:*
>
> *I - estabelecerá os requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora na forma do caput deste artigo; e*
>
> *II - poderá exigir prestação de garantia como condição para a entrega de mercadorias quando o valor das importações for incompatível com o capital social ou o patrimônio líquido do importador ou do encomendante.*
>
> *§ 2º* ***A operação de comércio exterior realizada em desacordo com os requisitos e condições estabelecidos na forma do § 1º deste artigo presume-se por conta e ordem de terceiros****, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.*
>
> *§ 3º* ***Considera-se promovida na forma do caput deste artigo a importação realizada com recursos próprios da pessoa jurídica importadora, participando ou não o encomendante das operações comerciais relativas à aquisição dos produtos no exterior****. (Incluído pela Lei nº 11.452, de 2007)*
>
> *Art. 12. Os arts. 32 e 95 do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, passam a vigorar com a seguinte redação:*

"Art. 32. .....

.....

Parágrafo único.
.....

.....

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

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

"Art. 95. .....

.....

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

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

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

IN SRF nº 634/2006:

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

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

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

***Art. 2º** O registro da Declaração de Importação (DI) fica condicionado à prévia vinculação do importador por encomenda*

ao encomendante, no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex).

§ 1º Para fins da vinculação a que se refere o caput, o encomendante deverá apresentar à unidade da Secretaria da 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 artigo 11 da Lei nº 11.281/2006 dispôs em seu §3º que "*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",* ou seja, a figura da importação por encomenda não admite a antecipação dos recursos, ainda que parcialmente, o que foi regulamentado pelo parágrafo único do artigo 1º da IN SRF nº 634/2006:

> *Art. 1º[...].*
>
> *Parágrafo único. Não se considera importação por encomenda a operação realizada com recursos do encomendante, ainda que parcialmente.*

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

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

Estabelecidas as premissas acima, deve-se analisar a imputação feita pela fiscalização.

A tese da fiscalização repousa na antecipação dos recursos financeiros para a realização da importação. Nos autos restou demonstrado que a ELETROMAR, conforme resposta da ANGHEBEN, e-fls. 845 e pedido de e-fls. 871, efetuou o pagamento de 20% como sinal, para o início da produção, 40% para o embarque internacional e 40% na chegada ao porto no Brasil, o que configura a antecipação para fazer frente à compra das mercadorias e às despesas de fretes e tributos aduaneiros.

Assim, em princípio, a existência de um pedido com antecipações de recursos para a importação de mercadorias atrairia a aplicação do artigo 27 da Lei nº 10.637/2002:

> *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.*

Porém, destaca-se que, em momento algum, a fiscalização acusa a ANGHEBEN de incapacidade financeira ou falta de comprovação da origem dos recursos. Por sua vez, a recorrente apresenta documentos que apontam para sua capacidade financeira, em montantes muito superiores aos da importações lançadas.

Assim, na situação defendida pela fiscalização, a *trading* IZE não deveria figurar na operação. Neste ponto, há certa contradição no fundamento da fiscalização, pois em momento algum a IZE foi alçada como sujeito passivo de qualquer infração, tendo, inclusive, o relatório fiscal admitido que a participação da IZE era razoável, como se depreende do excerto abaixo:

> *"A fiscalizada**ANGHEBEN COMERCIO EXTERIOR LTDA**, registrou durante o período fiscalizado, entre outras, 8 Declarações de Importação (DI's), conforme Tabela 1. Com exceção da DI nº 12/0073859-6, que foi utilizada a modalidade importação por conta própria, a fiscalizada contratou a* trading *IZE BRASIL COMÉRCIO EXTERIOR LTDA, CNPJ nº 06.060.905/0001-33, que registrou as DIs por conta e ordem da fiscalizada. As Modalidades de Importação serão detalhadas no item 2 abaixo.*
>
> *Registra-se, contudo, que ficou comprovado nos documentos entregues pela fiscalizada, que somente utilizava a* trading *para proceder o despacho de importação. Isso mostra-se razoável, pois a* trading *está sediada no município onde as mercadorias chegaram ao território aduaneiro e foram desembaraçadas (Itajaí/SC), já a fiscalizada está sediada no município de São Lourenço do Oeste/SC, que fica há 590 km do porto de Itajaí/SC (fonte:* google maps).
>
> *[...]*
>
> *Frisa-se novamente que, apesar de as DIs terem sidos registradas por conta e ordem de terceiros (com exceção de uma), restou comprovada, conforme já mencionado acima, que a* trading *somente foi usada por questões logísticas, devido à longa distância da fiscalizada do porto de Itajaí/SC. Na verdade, o correto seria figurar como Importador ANGHEBEN COMERCIO EXTERIOR LTDA e como adquirente das mercadorias ELETROMAR MOVEIS E ELETRODOMESTICOS LTDA, na modalidade " por conta e ordem de terceiros". A parte que se pretendia manter acobertada nas importações em tela era a adquirente das mercadorias importadas, a empresa ELETROMAR MOVEIS E ELETRODOMESTICOS LTDA.*

A própria fiscalização admitiu que a *trading* foi utilizada por questões de logística, devido à distância entre o local que as mercadorias foram desembaraçadas (Itajaí/SC) e o domicílio da ANGHEBEN (São Lourenço do Oeste/SC, que fica há 590 km do porto de Itajaí/SC). Ora, se a participação da IZE foi considerada razoável e justificada por questões de

logística, não lhe sendo imputada qualquer infração, é forçoso admitir que sua contratação é regular, bem como sua figuração na DI como importadora, sendo, ao contrário, desarrazoada a afirmação de que o correto deveria ser a ANGHEBEN figurar como importadora.

Outro fato incontroverso, é que a importação se refere à modalidade por conta e ordem. A lide reside, pois, em identificar que é o real adquirente das mercadorias importadas, diante dos fatos alegados e provados.

Por seu turno, a ANGHEBEN afirmou que participa em feiras internacionais para oferecer produtos a clientes nacionais, possui estrutura física completa para atender a importações, inclusive mantendo armazém em Itajaí, que é uma das cinco maiores importadoras e revendedoras de porcelanato, possuindo diversos clientes no ramo de construção civil, que faz prospecção de clientes no Brasil, mediante representantes comerciais, que importa da IZE e revende no mercado interno com a devida margem de lucro aplicável, que somente a devida nacionalização é realizada a operação de compra e venda no mercado interno, que os clientes não possuem conhecimento nem contato com os fornecedores estrangeiros, que é responsável por toda a negociação no exterior e que os produtos comercializados possuem a marca "ANGHEBEN".

A recorrente apresentou às e-fls. 1177 a 1269, emails com as tratativas para embarque, frete, seguro e transbordo das mercadorias, emails de cotação de preço e contato com o fornecedor chinês LIYANG JUNRONG TRAVEL PRODUCTO CO. LTD, mediante o email jjzsxpfl@163.com do Sr. Bob (e-fls. 1216, 1258 a 1261). Na e-fl. 1258 consta email do Sr. Daniel da ANGHEBEN ao Sr. Bob informando sobre a transferência de valor para que se inicie a produção. Na e-fl. 1259, consta email do Sr. Bob para Sr. Daniel, informando os valores FOB em Shangai das malas JR-020, tamanho 20/24/28, no valor de US$ 16,30 e JR-2568, tamanho 20/24/28, no valor de US$ 27,50, em 17/05/2008, dados que correspondem à descrição da mercadoria na DI 08/1568203-9, às e-fl. 160.

Na e-fl. 1262, consta email entre a Prompt Brazil, responsável pelo transporte, e Sr. Mauro da ANGHEBEN, sobre negociação de frete, onde constou a expressão "nosso fornecedor na China", escrita pelo Sr. Mauro ao se referir à LIYAN JUNRONG.

Constata-se nas e-fls. 131 a 152, cópias dos passaportes dos administradores da empresa ANGHEBEN onde constam vários carimbos de entrada e saída da Aduana Chinesa bem como vistos de Entrada concedidos pela China. Há datas contemporâneas à importação autuada. Novamente incomum a ocorrência desse tipo de viagem quando percebe-se que na prática da interposição, em geral, a empresa interposta apenas recebe as documentação fraudada diretamente do real adquirente sem a necessidade de qualquer contato comercial com os exportadores.

Depreende-se, por um lado, que houve um pedido de compra e antecipação de recursos por parte da ELETROMAR atraindo a presunção do artigo 27 da Lei nº 10.637/2002 e, por outro, a ANGHEBEN apresentou provas de sua participação no fechamento de frete marítimo, transbordos, contratos de sublocação com armazém geral, cotações de preços com o fornecedor, e, obviamente, os documentos formais (comercial invoice, packing list), não havendo nenhum indício da participação da ELETROMAR na negociação.

O problema que se põe é saber se estamos diante de uma presunção absoluta ou relativa. Parece-me que na cadeia imediata de importação, ou seja, na relação entre importador e o primeiro adquirente, a situação descrita nestes autos levaria à configuração de

importação por conta e ordem por ficção jurídica, se a ANGHEBEN fosse a importadora e a ELETROMAR fosse a encomendante, mesmo admitindo que a ANGHEBEN fosse a compradora no exterior e tivesse capacidade financeira.

Uma vez caracterizada a antecipação de recursos vinculada à operação de importação, incidiria, forçosamente, a figura da importação por conta e ordem, em decorrência da aplicação do artigo 27 da Lei nº 10.637/2002, aliado ao artigo 11, §3º da Lei nº 11.281/2006 e do parágrafo único do artigo 1º da IN SRF 634/2006, que restringe à importação por encomenda que os recursos sejam da importadora e não da encomendante. Nestes termos, se a importadora efetivamente negociasse com o exterior, sem qualquer intervenção da encomendante, inclusive sem adiantamento de recursos, a operação seria por encomenda. Se nesta mesma configuração, houvesse algum adiantamento de recursos, ainda que a importadora provasse que é a única negociante, ainda assim a operação seria presumivelmente tratada como se por conta e ordem fosse, pois não faria o menor sentido estipular um controle aduaneiro rígido e os efeitos dos artigos 77 a 81 da MP nº 2.158-35/2001 para uma encomenda sem adiantamento de recursos e, simplesmente, deixar uma encomenda com adiantamento de recursos sem sujeição aos procedimentos de controle aduaneiro e aos efeitos mencionados.

Porém, esta presunção na primeira etapa da cadeia acaba por se relativizar nas etapas subsequentes, em razão de que a informação prestada na DI possuir apenas um campo para o real adquirente. Se houvesse, por exemplo, uma trading importando para um atacadista, único negociante no exterior, que revendesse sob encomenda e com adiantamento parcial a uma varejista, que efetuasse a mesma operação sob encomenda e com adiantamento com um consumidor final: quem deveria constar na DI? O consumidor final?

As provas apresentadas pela ANGHEBEN mostram que foi ela quem efetivamente negociou a compra no exterior, não tendo sido levantado pela fiscalização outros elementos capazes de invalidar as provas trazidas pela recorrente, como comprovação de que as negociações ocorreram com outras PJ que não as informadas ou, presumivelmente, pela falta de comprovação da origem, disponibilidade e transferência de recursos dos intermediários envolvidos, atraindo a aplicação do §3º do artigo 23 do Decreto-lei nº 1455/1976.

No caso, a ANGHEBEN informou a operação como sendo por conta e ordem, apresentou provas que foi a efetivamente negociante no exterior e indicou possuir capacidade financeira para suportar todas as importações, não havendo acusação em sentido contrário.

Destaca-se, ainda, que não houve indício de conhecimento pela IZE da adquirente seguinte ELETROMAR. Sendo assim, como deveria ocorrer a liquidação da operação, a transferência dos recursos, se a ANGHEBEN foi a efetiva negociante no exterior e a IZE foi considerada importadora regular?

Assim, apesar de ter havido os adiantamentos, a presunção nas cadeias posteriores deve ser relativizada, admitindo prova em contrário, o que ocorreu nos presentes autos, onde a ANGHEBEN trouxe documentos que indicam ser ela, de fato, a negociante com o exterior e a proprietária primeira das mercadorias.

Porém, para a DI nº 12/0073859-6, diferentemente das outras DI´s, foi informada como sendo importação direta feita pela ANGHEBEN. Neste caso, entendo ser irrelevante o fato de a ANGEHEBEN ser a efetiva negociante, pois restou caracterizada a encomenda feita pela ELETROMAR, fato incontroverso e provado mediante o pedido de

compra, que levaria a operação para a figura da importação por encomenda, não fosse os adiantamentos de recursos, o que, forçosamente, leva a operação para a figura da conta e ordem, por ficção, devendo a ANGHEBEN ter declarado a DI como sendo por conta e ordem da ELETROMAR. Assim, quanto a esta DI, deve a autuação ser mantida.

Diante de todo o exposto, voto dar provimento parcial ao recurso voluntário, para manter o lançamento apenas em relação à DI nº 12/0073859-6.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède