



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

Processo nº 12466.002272/2007-31
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3302-001.995 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de fevereiro de 2013
Matéria NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
Recorrente TEXAS TRADING DO BRASIL E OUTROS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 13/07/2005 a 20/07/2006

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS

Sendo classificada a importação por conta e ordem de terceiros, resta caracterizado interposição fraudulenta nos termos o artigo 23, § 2º do Decreto Lei nº 1.455/76, com redação dada pela Lei nº 10.637/2002.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator.

(assinado digitalmente)

WALBER JOSÉ DA SILVA – Presidente.

(assinado digitalmente)

GILENO GURJÃO BARRETO – Relator.

EDITADO EM: 27/12/2014

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Walber José da Silva, José Antonio Francisco, Fabiola Cassiano Keramidás, Maria da Conceição Arnaldo Jacó, Fábila Regina Freitas e Gileno Gurjão Barreto.

Relatório

Adota-se o relatório da decisão recorrida, por bem refletir a contenda.

Trata o presente processo de auto de infração, de folhas 425 a 429, lavrado para constituição de crédito tributário no valor de R\$ 956.719,00 referente a multa prevista no art. 23, § 3º do Decreto-lei nº 1.455/1976, com a redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637/2002.

Inicialmente lavrado o auto de infração de folhas 01 a 24, depois de constatado pela autoridade julgadora que havia erro no cálculo da multa, foi determinada diligência que resultou na lavratura de auto de infração complementar (fls. 429 a 435), que ora se aprecia.

Do Relatório de Ação Fiscal, que integra o auto de infração (fls. 07 a 13), se extrai que a fiscalização concluiu que as importações registradas em nome da autuada foram realizadas com a ocultação do real adquirente das mercadorias, por meio de interposição fraudulenta de terceiro, com o uso de simulação. As razões que levaram a fiscalização a essa conclusão foram as seguintes:

- Há incompatibilidade entre o Patrimônio Líquido da empresa e o valor transacionado no comércio exterior, o que demonstra a falta de capacidade econômica da autuada.

- Foram constatados depósitos de elevados valores em sua conta corrente, com saques em valores quase idênticos, em datas coincidentes às dos registros de Declarações de Importação, todos registradas na modalidade de importação direta.

- Análise de sua conta-corrente comprova que as operações de comércio exterior foram realizadas com recursos de terceiros, pois sem os depósitos realizados a empresa não poderia arcar com as despesas aduaneiras, conforme demonstrativo de fluxo financeiro anexado.

- A empresa informa inicialmente que os depósitos se referem a adiantamentos de clientes, conforme duplicatas anexadas e que tinham por finalidade o pagamento de despesas relativas às importações.

- As duplicatas não possuem número da fatura.

- Em muitas duplicatas não há relação entre o devedor e o destinatário das mercadorias constante da nota fiscal de saída.

- As datas de vencimento das duplicatas coincidem com as datas dos depósitos em conta-corrente, porém esses valores não se referem a pagamento de duplicatas e sim a depósitos.

- Foi caracterizada a interposição fraudulenta de terceiros, pois a Texas não seria a real adquirente das mercadorias importadas, não havendo venda de mercadorias.

Neste aspecto a fiscalização observa que a emissão de duplicatas sem efetiva venda é ilícito penal previsto no art. 172 do Código Penal Brasileiro.

A fiscalização registra que a simulação engendrada pela autuada causa prejuízos aos Estados, em função do não pagamento de ICMS, e à União, pois os valores praticamente iguais entre as notas fiscais de entrada e de saída, estas correspondentes aos valores das notas fiscais de entrada acrescidos quase que somente das despesas aduaneiras, determinam um lucro mínimo, com reflexos negativos no IRPJ, CSLL, além do ISS devido aos Municípios. Também há redução

no pagamento de IPI em função da não equiparação do comprador a estabelecimento industrial e pelo fato de o valor importado ser praticamente igual ao valor de venda. Existe ainda apropriação indevida de crédito de IPI relativo a empresas optantes pelo SIMPLES e de PIS/PASEP e COFINS de empresas optantes pelo Lucro Presumido e pelo SIMPLES.

O relatório fiscal conclui pela caracterização de dano ao Erário, por não ser a Texas Trading do Brasil Ltda. a real adquirente das mercadorias importadas, aplicando-se assim, o disposto no art. 23, V, do Decreto-lei nº 1.455/1976, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002. Em razão de as mercadorias já terem sido consumidas ou não localizadas, exige-se a multa prevista no § Y do art. 23 do mesmo Diploma legal.

O crédito tributário constituído no presente processo se refere à parte do total apurado (planilha de fls. 14 a 24) onde foi identificado como real adquirente das mercadorias importadas a empresa HWCN Comércio, Importação e Exportação Ltda (fls. 433 e 433-v), tendo sido a mesma autuada como Devedor Solidário.

Regularmente cientificada por via postal (AR às folhas 435-v e 439-v), a contribuinte Texas Trading do Brasil Ltda apresentou a impugnação tempestiva de folhas 455 a 456.

A impugnante reitera os termos da impugnação de folhas 378 a 390, com os documentos de folhas 391 a 414 anexos, antes apresentada.

A impugnante discorda da conclusão da fiscalização de que teria praticado a "ocultação do real importador", pois, conforme demonstra sua movimentação contábil, registrou os recebimentos a título de "adiantamento de clientes", fato que comprova que não havia intenção em ocultar a origem dos créditos.

Alega que as operações que realizou foram importações por encomenda, conforme posteriormente definido pela Lei nº 11.281/2006, art. 11, não se caracterizando importação por conta e ordem e muito menos interposição fraudulenta.

Entende que o art. 106 do Código Tributário Nacional deve ser aplicado para o uso de lei mais benéfica ao contribuinte, como é o caso em questão que não está definitivamente julgado.

Defende que a importação por encomenda é figura jurídica que sempre existiu e existirá no ordenamento brasileiro e no Direito Internacional, portanto não se pode argumentar que a Lei nº 11.281/2006 foi regulamentada pela IN SRF nº 634/2006, que, extrapolando os limites legais, impõe restrições à importação sob encomenda. Ademais, a maior parte das importações realizadas são anteriores à publicação da IN SRF nº 634/ 2006(que foi editada em 24.3.2006). Dessa forma, **não há como descaracterizar a circunstância de importação sob encomenda, sob o argumento de não atendimento dos requisitos instituídos posteriormente por essa INSRF 634/106.** (destaque do original)

Tece considerações sobre as operações por encomenda e desaprova as determinações da IN SRF nº 634/2006, por entender que afrontam a ordem constitucional vigente.

Registra que o próprio agente fiscal indica que as notas fiscais de saída não são iguais aos valores das notas fiscais de entrada, demonstrando claramente a existência de resultado pela intermediação da venda por encomenda.

Justifica o uso de empresas *trading companies* por outras empresas em função de sua especialidade e interesse fiscal, defendendo não se caracterizar fraude e sim planejamento tributário.

Defende que não há caracterização de dano ao Erário, pois o ICMS é devido ao Estado de domicílio do importador e não no qual as mercadorias foram entregues ou desembarçadas. Além disso, a lei que instituiu nova tributação pelo IPI aos mencionados fatos não estava em vigor à época das importações. Lembra que apenas a IN SRF 634/06 normatizou o entendimento segundo o qual o encomendante não pode adiantar recursos para a consecução de sua encomenda.

Requer a decretação de improcedência do auto de infração e a exoneração de sua responsabilidade

A devedora solidária, HWCN Comércio, Importação e Exportação Ltda, foi cientificada por via postal (AR fls. 433-v) e apresentou a impugnação tempestiva de folhas 471 a 480, com os documentos de folhas 481 a 492 anexados.

A impugnante defende irregularidade no procedimento determinado pela Delegacia de Julgamento, sob o argumento que não lhe cabe a competência de aperfeiçoar o lançamento, conforme jurisprudência que transcreve.

No mérito alega que não houve cometimento da infração acusada porque não houve ocultação dos fatos referentes à propriedade das mercadorias em questão, tendo sido os recebimentos, contabilizados pela importadora como "adiantamento de clientes", sem nenhuma ocultação da origem dos créditos.

Defende que trataram-se de importações que caracterizar-se-iam como por encomenda, estabelecidas pela Lei nº 11.281/2006, editada posteriormente aos fatos, assim como a IN SRF nº 634/2006, que estabeleceu as exigências de procedimentos.

Requer seja declarada a improcedência do auto de infração.

Os membros da 1ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, resolveram julgar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

Intimada do acórdão supra em 14/04/2010, inconformada a Recorrente interpôs recurso voluntário em 06/05/2010.

É o relatório.

Voto

Conselheiro GILENO GURJÃO BARRETO, Relator

Ambos os recursos voluntários são tempestivos e preenchem os requisitos de admissibilidade, por isso deles conheço.

De início, apresento algumas peculiaridades próprias da “importação por encomenda” e da “importação por conta e ordem de terceiros”.

A importação por conta e ordem de terceiros vem disciplinada nos seguintes dispositivos legais:

Lei 10.637/02:

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.

Medida Provisória nº 2.158-35:

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

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.

IN/SRF nº 225/02:

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.

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.

Já a importação por encomenda está prevista nos seguintes dispositivos

legais:

Lei nº 11.281/06:

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

IN/SRF nº 634/06:

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).

Diante dos dispositivos legais supracitados, resta claro que estamos nos referindo a dois tipos de importação diferentes.

Na importação por encomenda, de início sabe-se que o bem importado irá para determinada pessoa, cuja operação é realizada com recursos próprios da importadora. Ainda, a operação cambial para pagamento da importação deve ser realizada exclusivamente em nome do importador que a realiza, ou seja, nas importações por encomenda, a “trading” está importando para destinatário certo, que determina o produto a ser importado, o que, aliás deve estar consignado em contrato firmado entre as partes.

Desta forma, tendo em vista que nesse tipo de importação, o importador (trading) adquire mercadoria junto ao exportador no exterior, bem como providencia sua entrada no território nacional e a revende ao encomendante, essa operação tem para o importador os mesmos efeitos de uma importação própria.

No que tange a importação por conta e ordem de terceiros, trata-se de um serviço prestado por uma empresa, importadora que promove, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadorias adquirida por outra empresa, sendo que neste caso a operação realiza-se com recursos do próprio adquirente, mesmo que a importadora os antecipe para concretizar a importação, sendo esta mera intermediária, prestadora de serviços para a consecução da atividade de importar, pois será da adquirente a origem dos recursos financeiros.

Ante o exposto, podemos dizer que:

<u>Importação por Conta e Ordem de Terceiros</u>	<u>Importação por Encomenda</u>
Trading é apenas prestadora de serviços	Trading é a real importadora
Operação realizada com recursos do adquirente	Operação realizada com recursos da trading
Câmbio fechado pelo adquirente	Câmbio fechado pela trading
Contrato de importação por conta e ordem	Contrato de importação por encomenda

Posto isso, passemos a análise da questão.

Alegam os Recorrentes que as operações de importação por encomenda foram efetuadas antes do início da entrada em vigor da Lei nº 11.281/06, bem como da IN nº 634/06. Ocorre que, diante dos dispositivos legais supracitados, verificamos que no período em que ocorreram as importações, a própria lei já erigia presunção de que, caso houvesse antecipação de recursos de terceiros para que as operações de importação fossem realizadas, tais operações se caracterizariam como importação por conta e ordem de terceiros.

Compulsando os recursos interpostos pelas Recorrentes, verificamos em suas argumentações, que realmente houve antecipações de numerários para realizar a operação de importação, e que isso não descaracterizaria a operação para a modalidade conta e ordem. Todavia, seria necessário que a Recorrente Texas, demonstrasse que os valores que transitaram por suas contas não o foram para custear as importações, o que não se comprovou.

Deixando as Recorrentes de provar que os recursos antecipados à TEXAS por sua parceira não se destinavam a custear as operações de importação por ela promovidas como se fossem suas, sendo da essência da importação por conta e ordem o emprego de recursos de terceiros para se promover tais operações, tem-se presente a hipótese de importação por conta e ordem de terceiros, prevista no artigo 27 da Lei nº 10.637/02.

Conforme delineado em voto proferido pelo i. Conselheiro Gilberto de Castro Moreira Junior, em outro processo do mesmo Recorrente:

“Demonstrando-se mediante prova documental que as movimentações entre as empresas indicam que recursos da adquirente foram empregados pela importadora para promover as operações, com ocultação da real importadora, não há que se falar em importação por encomenda, pois a uma, a operação de importação por encomenda não se confunde com a importação por conta e ordem, e a duas, ao tempo em que ocorreram os fatos geradores, já existia a presunção do artigo 27 da Lei nº 10.637/02 e, como se buscou demonstrar, não lograram as Recorrentes infirmar a presunção mediante contraprova. (Proc. 12466.002301/2007-64, Acórdão nº 3202-000.531, 2ª Câmara/2ª Turma Ordinária, Sessão 17/07/2012)

Ademais, no que tange ao pedido de diligência para juntada de cópia de processo administrativo que lhe outorgou habilitação ordinária, utilizo-me, mais uma vez, do voto proferido pelo i. Conselheiro Gilberto de Castro Moreira Junior:

“Por fim, requer a TEXAS a juntada de cópia do processo administrativo que lhe outorgou habilitação ordinária para operar no comércio exterior para o fim de demonstrar através das estimativas semestrais de importações que tinha capacidade econômica e financeira para fazer frente às importações por ela promovidas, sem o que, entende que restaria cerceado o seu direito de defesa.

Todavia, frente aos argumentos trazidos nos parágrafos precedentes e dado o fato de a capacidade econômica e financeira não ser o único motivo que fez erigir presunção em seu desfavor, sendo certo que essa capacidade foi aferida pela autoridade tributária através da contabilidade da Recorrente (e.g., confronto entre patrimônio líquido e gastos com importação), o que se mostra mais preciso que as estimativas semestrais de importação que instruiu seu pedido de habilitação ordinária – as movimentações financeiras e o emprego de recursos de terceiros nas importações, aliado à falta de contraprovação de que as importações não se configuravam como operações por conta e ordem de terceiros foi o motivo principal –,entendo que a diligência por ela requerida não mudaria o quadro decisório dos autos, razão pela entendo desnecessária a juntada do processo de habilitação ordinária aos presentes autos.”

Portanto, face ao exposto não vislumbro outro entendimento senão considerar a operação realizada pelas Recorrentes como sendo importação por conta e ordem de terceiros.

Por fim, sendo considerada verdadeira operação de importação por conta e ordem de terceiros, as Recorrentes, deveriam ter cumprido determinadas obrigações acessórias instituídas pela IN/SRF 225/02, nos termos de seu artigo 2º que prevê:

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.

Ademais, os Recorrentes não conseguiram comprovar a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas importações, o que nos leva a crer tratar-se de interposição fraudulenta, em face da simulação promovida pelos Recorrentes. Nestes termos o artigo 23, § 2º do Decreto Lei nº 1.455/76, com redação dada pela Lei nº 10.637/2002, prevê:

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.

(...)

§ 2º Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados

Portanto, havendo acorbertamento dos reais intervenientes ou beneficiários da operação resta caracterizado a interposição fraudulenta por parte das Recorrentes face a simulação da referida operação. Isto porque, a operação praticada entre a contribuinte e responsável solidária se revestiu da forma de uma importação em nome próprio, seguida da venda de mercadorias, quando, na verdade, observando-se o conjunto de normas que disciplinam as operações de importação por conta e ordem de terceiros já explicitadas, deveria ter se formalizado como tal, o que não ocorreu no presente caso, restando caracterizado a presunção legal do artigo 27, da Lei nº 10.637/02.

Finalmente, importante analisarmos acerca da possibilidade de valermos-nos de legislação posterior mais benéfica ao contribuinte.

Nesse sentido, a conduta adotada pelo contribuinte assemelhara-se àquela que hoje está prevista em lei como importação por encomenda.

Creio que temos que discutir a conduta e o tipo penal previsto na legislação aduaneira para ao fim esse Colegiado possa decidir se possível o alívio da pena com base em legislação posterior.

A partir do princípio geral da liberdade econômica para a consecução de operações, é de argüir-se se a conduta de per si poderia causar o dano. Não creio nesse sentido. Apesar de inexistir na lei a previsão da operação de importação sob encomenda, tal não indica que ela fora proibida, ao contrário, era permitida por não vedada em Lei. Outrossim, analisando-se a importação por conta e ordem, a esta eram imputadas determinadas exigências para evitar-se que a sua conduta resultasse em dano.

O dano, no caso, seria o prejuízo econômico pela ocultação do real importador, inidôneo ou sem capacidade econômica, causado pela interposição fraudulenta, de resto “presumível”.

Fazendo o caminho inverso: devemos argüir se houve a conduta que resultou no dano seria punível ou se apenas o dano seria punível.

O dano a que se busca punir pode surgir de ambas as condutas, seja da importação por conta e ordem sem observância dos requisitos, seja da importação sob encomenda. Isso significa que apenas a pena decorrente do dano, se esse fosse impossível surgir da conduta a que se busca substituir (conta e ordem por encomenda). Mas não, ele surge de qualquer sorte. Por isso o legislador opta por coibir a conduta.

Delimitado o campo de aplicação da retroatividade benigna, ao fazê-lo, caso caracterizássemos a conduta como sendo a posteriormente exsurgente da legislação, ou seja, da operação por encomenda, teríamos que analisar a prova. E nesse caso, mesmo a operação denominada como sendo “por encomenda” de acordo com a norma posterior não foi comprovada pela contribuinte, que ao final não demonstrou ter sido tais valores destinados à tais importações.

Por todo exposto, conheço dos recursos, e nego-lhes provimento.

Sala das Sessões, em 28 de fevereiro de 2013.

(assinado digitalmente)

GILENO GURJÃO BARRETO - Relator.