



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

Processo nº 12466.002864/2007-52
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3201-001.736 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de setembro de 2014
Matéria II
Recorrente SAB COMPANY COMÉRCIO INTERNACIONAL S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Período de apuração: 20/11/2002 a 23/12/2003

OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE DA MERCADORIA IMPORTADA MEDIANTE SIMULAÇÃO. PENA DE PERDIMENTO PREVISTA NO DL 1.455/76, ART. 23, INCISO V.

Ficam sujeitas a pena de perdimento as mercadorias importadas na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante simulação, nos termos previstos no art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 37/66.

IMPOSSIBILIDADE DA APLICAÇÃO DA PENA DE PERDIMENTO. CONVERSÃO EM MULTA NO VALOR DA MERCADORIA. ART. 23, § 3º DO DECRETO-LEI Nº 1.455/76.

Não sendo possível a aplicação da pena de perdimento, em razão das mercadorias já terem sido dadas a consumo ou por qualquer outro motivo, cabível a aplicação da multa de conversão da pena de perdimento, prevista no art. 23, § 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/76.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE DA MERCADORIA IMPORTADA. ART. 95, INCISO V, DO DL 37/66.

Responde pela infração 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 importador, nos termos previstos no art. 95, inciso V, do Decreto-Lei nº 37/66.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 10/03/2015 por WINDERLEY MORAIS PEREIRA, Assinado digitalmente em 19/03/

2015 por ANA CLARISSA MASUKO DOS SANTOS ARAUJO, Assinado digitalmente em 09/04/2015 por JOEL MIYAZAK

I, Assinado digitalmente em 10/03/2015 por WINDERLEY MORAIS PEREIRA

Impresso em 10/04/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, Vencidos os conselheiros Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo (Relator), Daniel Mariz Gudino e Luciano Lopes de Almeida Moraes. Redator designado: Conselheiro Winderley Moraes Pereira. Fez sustentação oral o patrono Dr. Rafael de Paulo Gomes OAB/DF 26.345. Fez sustentação oral a PFN Dra. Indiara Arruda de Almeida Serra.

(assinado digitalmente)

Joel Miyazaki – Presidente

(assinado digitalmente)

Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo- Relatora

(assinado digitalmente)

Winderley Moraes Pereira- Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento, os Conselheiros: Joel Miyazaki, Daniel Mariz Gudino, Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto, Luciano Lopes de Almeida Moraes, Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo e Winderley Moraes Pereira.

Relatório

Refere-se o presente processo a auto de infração para a cobrança de multa de conversão da pena de perdimento, por ocultação do real adquirente na importação.

Para bem relatar os fatos, transcreve-se o relatório da decisão proferida pela autoridade *a quo*:

Trata o presente processo de lançamento da multa substitutiva à pena de perdimento prevista no art. 23, § 3.º do Decreto-lei n.º 1.455/76, com redação da Lei n.º 10.637/2002, no valor de R\$52.009.701,94 lançada contra a empresa SAB Company Comércio Internacional S/A e Huawei do Brasil Telecomunicações Ltda, como responsável solidária.

Segundo o que consta no Auto de Infração e Descrição dos fatos de fls. 01/66, a autuada é uma importadora fundapeana e agiu em conluio com sua contratante, a empresa Huawei do Brasil Telecomunicações Ltda, cometendo as infrações de interposição fraudulenta mediante ocultação do real adquirente, valendo-se para tanto de fraudes através das quais simulou atos de comércio nos mercados exterior e interno, trazendo ao país como próprias e aqui nacionalizando mercadorias estrangeiras de propriedade da Huawei.

Este procedimento teve como objetivo fazer com que a real adquirente (Huawei) deixasse de ser equiparada a estabelecimento industrial, fugindo do recolhimento do IPI.

devido pelo valor agregado na venda de tais mercadorias no mercado interno.

Alega a fiscalização que a autuada na verdade é uma prestadora de serviços de importação, ocultando a real adquirente e para tanto comprova que a empresa SAB não negociou as mercadorias com o exportador, limitando-se a repassar as mercadorias à Huawei abaixo do preço de custo, simulando uma relação mercantil entre as mesmas.

O contrato firmado entre as empresas (fls. 119/125) demonstra quem é a real adquirente das mercadorias e o papel da SAB na operação como importadora de mercadorias encomendadas pela Huawei, sem declarar a importação feita por conta e ordem de terceiros.

Pela prática, então, da infração de interposição fraudulenta de terceiros, foi aplicada a multa em comento em substituição à pena de perdimento.

Intimadas da autuação, ambas empresa apresentaram impugnação.

Impugnação da SAB Company Comércio Internacional S/A (fis. 456/485):

1- Preliminarmente protesta pela nulidade deste Auto de Infração, pois a fiscalização lançou dois autos com base no mesmo fato e presunções. O AI a que se refere é o de n.º 0727600/00860/07 (fis. 503/513).

2- Também alega nulidade do processo tendo em vista a citação no auto de infração do MPF 0815500-2006-00165-3, dirigido à Huawei, em que a fiscalização justifica suas presunções, sem proceder a juntada do mesmo ou dar ciência à impugnante dos atos administrativos correspondentes. Esta é uma nulidade insanável do processo.

3- A empresa atua na importação de produtos, mantendo como principal base de suas operações o Estado do Espírito Santo, usufruindo do benefício do FUNDAP.

4- A autuada é acusada de simulação de operação de compra e venda de mercadorias, desconsiderando a importação por conta própria praticada pela impugnante.

5- A fiscalização se equivoca na interpretação das normas. Não existe proibição de que numa operação por conta própria o adquirente final, ou seja, a empresa que se comprometeu a comprar da importadora, tenha algum contato com o exportador.'

A fiscalização tenta demonstrar que estes contatos transfigurariam as operações como sendo por conta e ordem de terceiros. O contrato firmado entre as partes (SAB e Huawei) não vedava o contato da Huawei com o exportador.

A impugnante assumiu a obrigação de pagar os custos da importação para depois cobrá-las de sua cliente-Huawei, concedendo-lhe prazo para pagamento. Isto não seria possível se fosse importação por conta e ordem de terceiro. Não ocorreu adiantamento de valores à importadora, sendo esta uma 'característica da importação por conta e ordem de terceiros. A fiscalização não pode restringir a liberdade existente no contrato firmado entre as partes que se deu de acordo com os dispositivos legais.

6- Cita a Lei n.º 11.281/2006 que definiu o encomendante diferenciando-o do importador por conta e ordem de terceiros, onde os recursos são próprios da importadora.

Esta lei, embora trate de encomendante, não proíbe que o cliente comprador da mercadoria importada mantenha contato com o exportador.

7- O legislador faz uma única exceção ao ônus da prova da fiscalização na hipótese de interposição fraudulenta que é presumida caso não seja comprovada a origem, disponibilidade e transferência de recursos empregados. A fiscalização não comprovou a ocultação do sujeito passivo. A impugnante sempre foi a importadora e adquirente da mercadoria e a conclusão da fiscalização é absurda pois é baseada na premissa falsa de que é mera prestadora de serviços.

8- A importação e venda das mercadorias encontram-se devidamente registradas na contabilidade de ambas as empresas. A alegação da fiscalização de que as mercadorias nem chegaram a entrar fisicamente na empresa não é verdadeira, pois as mercadorias foram armazenadas em armazém contratado pela impugnante, conforme Notas Fiscais de remessa, de acordo com a legislação estadual.

9- A fiscalização também alega que a impugnante vendeu as mercadorias à Huawei pelo preço de custo, com prejuízo. Ora o lucro de uma empresa fundapeana é oriundo do próprio benefício do FUNDAP, obtendo, desta forma, lucros em suas operações de importação.

10- Contesta a utilização de uma proposta da empresa Huawei dirigida à empresa Telecomunicações de São Paulo S/A como prova da suposta irregularidade praticada.

11- A presunção da fiscalização quanto à finalidade da Huawei de evitar a incidência de IPI é descabida, tendo em vista que a mesma é um estabelecimento industrial e deve debitar o IPI sobre vendas, apurando o saldo credor/devedor do mês de competência.

Requer diligência na referida empresa para confirmar estas alegações.

12- As operações da impugnante foram transparentes e realizadas por, conta própria, de acordo com os seguintes procedimentos: as importações foram realizadas em nome da impugnante; a documentação e, os contratos de câmbio estão em, nome da mesma; os tributos foram pagos com recursos da

impugnante e não houve qualquer "adiantamento da Huawei; as DIs foram registradas e as mercadorias passaram a integrar o estoque físico e contábil da impugnante; num outro momento foram vendidas a Huawei com recolhimento dos tributos devidos, com pagamento à prazo. Não resta dúvida que a importação ocorreu na modalidade "por conta própria".

13- Na "importação por conta e ordem de terceiros " a mercadoria é transferida diretamente para o adquirente e este é quem suporta todos os custos e despesas da operação de importação , devendo inclusive remunerar a importadora pelos serviços prestados.

Nada disto aconteceu nas importações em tela.

14- A impugnante preenche todos os requisitos previstos no Ato Declaratório Interpretativo SRF n .º 07/02 para a caracterização de importadora como adquirente de mercadoria (art. 2.º). Portanto estas importações são consideradas como "por conta própria". Cita Acórdão do Conselho de Contribuintes.

15- Para aplicação da pena de perdimento e sua conversão em multa é necessária a comprovação da ocorrência de fraude ou simulação . Não foi alegado pela fiscalização que tivesse ocorrido erro quanto à quantidade e valor das mercadorias, preço subfaturado, descumprimento de cota de importação , ou qualquer outro ato que justificasse a existência de dano ao erário.

16- Somente com a Lei n. 11.281/2006 houve a definição de encomendante, que seria o comprador predeterminado , que não arcaria com os custos da operação de importação , e ainda com o obrigação de ser indicado no despacho aduaneiro.

Anteriormente a esta lei, somente existia a figura do importador "por conta e ordem de terceiros" e "por conta própria ". Portanto , nas importações em causa , onde a importadora adquiriu as mercadorias , assumiu os custos e as revendeu a um promissário comprador (sem a obrigação legal de indicá-lo) enquadra -se na modalidade "por conta própria".

17- Protesta pelos princípios da tipicidade fechada (não há previsão legal para as presunções da fiscalização) e da proporcionalidade (a multa lançada é superior a 1000% do suposto IPI que a fiscalização entende que deixou de ser recolhido.

18- Ao final requer o cancelamento do Auto. de Infração e declarado a sua nulidade.

Impugnação da Huawei do Brasil Telecomunicações Ltda (fls. 6011644):

1- Não houve dano ao erário, pois a impugnante é industrial e não alcançaria o objetivo preconizado pelas autoridade autuante de evitar o recolhimento do IPI.

Não houve fraude ou simulação pois a SAB é pessoa jurídica que tem por objeto social a importação e exportação de bens e é beneficiária do incentivo FUNDAP e promoveu a importação por conta própria com comprador predeterminado, figura que veio a ser regulamentada mais tarde como importação por encomenda, sem que existisse obrigação que não tivesse cumprido.

2- Depois de nacionalizadas as mercadorias foram registradas contabilmente e fisicamente no estoque da SAB e posteriormente vendidas no mercado interno para a impugnante . A legislação . do IPI e do ICMS permite a que a mercadoria seja transportada diretamente do local do desembaraço para o terceiro, sem transitar fisicamente pelo estabelecimento do importador, emitindo-se as correspondentes notas fiscais.

3- Jamais houve a intenção de ocultar a operação de importação realizada entre a SAB e a Huawei Technologies (exportadora), tanto que os processos identificavam o nome da impugnante como futura adquirente das mercadorias.

4- A fiscalização partir de premissas falsas , descaracterizando a operação de importação por conta da SAB e enquadrando -a como importação por conta e ordem de terceiros.

5- A presunção da fiscalização é classificada como simples, pois não existe lei estabelecendo presunção específica aplicável ao caso. Portanto cabe a ela provar os fatos alegados e não restou evidenciada as provas materiais da ocorrência da operação por conta e ordem de terceiros e conseqüentemente a interposição fraudulenta, sendo nulo, portanto, o Auto de Infração.

6- Não resta dúvida de que a operação ocorrida foi na modalidade por conta própria da SAB, pois não há prova de pagamento de comissão por parte da impugnante à importadora. Além disto não houve a contabilização das mercadorias no estoque da adquirente no momento da importação. Somente depois quando as mesmas foram vendidas à impugnante.

7- Cita o Ato Declaratório Interpretativo n.º SRF n.º 07/2002, que esclarece que situações se considera uma importadora como prestadora de serviços e não como importadora por conta própria. E a importadora SAB. preenche todos os requisitos ali dispostos.

Compara com a legislação. posterior aos fatos geradores que trouxe a regulamentação da importação por encomenda, que dispõe que este tipo de importação (por encomenda) não configura importação por conta e ordem de terceiros (Lei n.º 11.281/2006, art. 11). E somente após a edição desta Lei é que houve obrigações atribuídas ao encomendante.

8- As Trading Companies são empresas comerciais e não meras prestadoras de serviços. O contrato celebrado entre a impugnante e a trading foi um autêntico contrato de compra e

venda para cliente predeterminado, que é o adquirente final e não o adquirente real como alega maliciosamente a fiscalização.

9- A fiscalização afirma que a venda se deu sem lucro mercantil, por conta dos benefícios do FUNDAP. Desconsidera em sua as alegações os aspectos dos incentivos concedidos pelo estado do Espírito Santo que está no diferimento e devolução parcial do ICMS devido na importação e financiamento com taxas de juros reduzidos. Se a SAB cobrasse uma margem de lucro adicional por sua venda, a impugnante teria contratado outra empresa para a compra das mercadorias, pois a concorrência é acirrada. Também não foi comprovado que houve prestação de serviço.

10- Afirma a impugnante que a operação em causa trata-se de importação por encomenda, regulamentada somente em 2006. Portanto nos anos de 2002 e 2003 ela se configura como importação por conta própria e não por conta e ordem de terceiros. Defende a validade do contrato celebrada entre as duas empresas e reafirma que a SAB fechou o câmbio, realizou todos os procedimentos de importação em seu nome, inventariou as mercadorias e deu saída tributada, reconhecendo até mesmo a receita das contribuições para o PIS e a COFINS.

11- Inexiste interposição de terceiros, fraude ou simulação. O negócio de compra e venda foi legalmente celebrado, de acordo com a vontade das partes interessadas e sem prejudicar terceiros. Não houve dano ao erário pois a impugnante é industrial e já recolhe IPI e a fiscalização não aponta qual o dano possível além da falta de recolhimento de IPI.

Demonstra através de uma planilha o montante de tributos devidos nos dois tipos de importação para provar que no, caso de ;importação por conta própria há um recolhimento maior' das contribuições PIS e COFINS.

12- É inaplicável; a pena de perdimento pois não houve intuito doloso em fraudar o fisco e sonegar imposto. A aplicação desta pena não pode prescindir dos elementos subjetivos, nem abstrair da boa-fé. Junta acórdãos de tribunais (TRF, STJ).

13- O Fisco Federal entendeu que a modalidade de importação por encomenda, regulada pela Lei n.º 11.281/2006, retroagindo à época dos fatos, se enquadraria na importação por conta e ordem de terceiros. Esta mudança de critério jurídico tendente à cobrança de tributos lançados por declaração no desembaraço aduaneiro não é passível de revisão.

14- Por aplicação dos princípios da finalidade, razoabilidade, proporcionalidade e segurança jurídica, a administração pública não pode submeter entes privados a tratamento desmedido. Inaceitável e nulo é o Auto de Infração pois adquire caráter confiscatório que é vedado pela Constituição Federal.

15- As multas punitivas tem caráter personalíssimo e assim não pode ser aplicada contra pessoa diversa da que tenha praticado

a irregularidade, nem mesmo de forma solidária, menos ainda cumulativa.

16- Solicita diligências e perícia, formulando quesitos às fls. 644.

17- Ao final requer o acatamento de seus argumentos para declarar nulo o Auto de Infração, ou sua improcedência. Requer seja excluída do pólo da autuação em razão do caráter punitivo e personalíssimo da multa aplicada.

Juntou comprovantes de recolhimento de IPI às fls. 760/765 e cópia autenticada do Livro de registro de Apuração de IPI às fls. 766/947.

A Delegacia de Julgamento julgou improcedente a impugnação, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 20/11/2002 a 23/12/2003

OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE NA IMPORTAÇÃO. COMPROVAÇÃO. APLICAÇÃO DA MULTA POR CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO.

Descumprimento das obrigações aduaneiras pertinentes à importação por conta e ordem e conduta dolosa que resultou no fornecimento de informações falsas nas declarações de importação, caracteriza fraude e ocultação do real adquirente das mercadorias importadas, sujeitando os infratores à multa por conversão da pena de perdimento.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Na decisão ora recorrida entendeu-se, em síntese, que:

i. não há nulidade deste Auto de Infração sob a alegação de que a fiscalização lançou dois autos com base no mesmo fato, pois conforme se verifica às fls. 503/513, o Auto de Infração de n.º 0727600/00860/07, teve como fundamento legal a Lei n.º 11.488/2007;

ii. inoccorrência de nulidade insanável sob o argumento da citação no auto de infração do MPF 0815500-2006-00165-3, dirigido à Huawei, em que a fiscalização justifica suas presunções, sem proceder a juntada do mesmo ou dar ciência à SAB dos atos administrativos, pois este apenas relata a fiscalização que em outra ação fiscal junto à empresa Huawei deparou-se com Declarações de Importação em que o importador era a SAB;

iii. toda a documentação necessária e embasadora da autuação encontra-se nos autos, que estas importações envolvem as duas empresas, o que é de pleno conhecimento de ambas, tanto que descrevem em suas impugnações todas as operações realizadas entre elas;

iv. empresa Huawei solicita diligência e perícia com formulação de quesitos, de forma genérica, sem apontar o objetivo da mesma, e ao que chama de "quesitos" são, de fato, questionamentos cujas respostas implicam na conclusão do julgamento;

v. o contrato apresentado (fls. 119/125), celebrado entre as empresas em questão, traduz um verdadeiro compromisso entre a adquirente (Huawei) e a importadora (SAB);

vi. Huawei é quem informa à SAB os preços das mercadorias, o pagamento e as condições da importação, indica o exportador e os dados da fatura comercial, negociando com o exportador o tipo e o valor das mercadorias a serem importadas, fornecendo à importadora a fatura expedida pelo exportador;

vii.o contrato determina como será o preço de venda destas mercadorias da SAB à Huawei, que consiste no valor das mercadorias constante da fatura, acrescidos de todas as despesas com a importação, incluindo-se os tributos;

viii.não há qualquer acréscimo previsto no preço das mercadorias que visasse um lucro, mínimo que fosse, por parte da SAB, ou seja, há um simples repasse das mercadorias à adquirente;

ix.é da responsabilidade da SAB importar as mercadorias conforme "pedido" da Huawei, ou seja, manifestamente a importação é dirigida ao interesse da Huawei;

x. caso ocorra um sinistro, a Huawei arcará com os custos da franquia e outros ainda decorrentes da liquidação da cobertura do seguro;

xi. no caso de rescisão contratual por parte da Huawei, a SAB pode prosseguir no desembaraço das mercadorias ou deixar as mercadorias irem a perdimento;

xii.no caso de perdimento das mercadorias, a Huawei deverá arcar com todas as despesas que a SAB teve com o despacho aduaneiro, inclusive os tributos, e ainda pagar o valor em reais à SAB para fechamento do câmbio, saldando assim a dívida com o exportador.

xiii.independentemente do caráter que se revista este contrato e de sua validade no campo jurídico comercial, certo é que demonstra a total vinculação entre as empresas e, principalmente, revela quem é de fato a adquirente da mercadoria importada;

xiv.a natureza das mercadorias também revela que a importação das mesmas era dirigida à Huawei, haja vista que se tratavam de elementos para a industrialização de produtos finais fornecidos por ela (produtos eletro-eletrônicos de telecomunicações, de informática e de comunicação), que, inclusive, necessitavam de homologação da Anatel para comercialização destes produtos;

xv.contribuem neste entendimento os diversos documentos juntados pela fiscalização às fls. 111/277 que incluem declarações de funcionários até e-mails trocados entre as empresas que denotam a relação existente entre elas, nitidamente revelando o interesse do adquirente encomendante em importar mercadorias através do importador contratado fato de que os recursos utilizados na importação foram da importadora;

xvi. a IN SRF n.º 247/2002 não exclui a possibilidade de uma empresa operar por conta e ordem de outra sem os recursos da última, pois se trata de uma presunção para a ocorrência desta operação de comércio exterior, ou seja, ocorrendo a utilização de recursos de

terceiros presume-se ter havido uma operação de comércio exterior por conta e ordem destes, mas esta condição não é exaustiva.

xviii. a constatação através de outras provas de que houve um terceiro interessado na importação também enquadra esta operação como sendo por conta e ordem de terceiro;

xix. no caso em apreço vemos justamente uma simulação de importação por conta própria, ocultando o verdadeiro adquirente das mercadorias importadas, pois o contrato celebrado entre as partes e que as impugnantes alegam que se trata de um contrato de compra e venda, revela a contratação da SAB como importadora por ordem da Huawei.

xx. os requisitos da Instrução Normativa SRF n 225/02, trazem a caracterização formal, mas também da realidade material, qual seja, da presença de simulação, em que o importador declara ser também o real comprador ou responsável pela operação (adquirente), sem observância das disposições normativas;

xxi. im procedem as alegações das impugnantes de que para a caracterização da importação por conta e ordem são necessários: (i) contrato de prestação de serviços, (ii) pagamento de comissão e (iii) registro contábil que demonstre que o importador não é proprietário da mercadoria. Tais requisitos consubstanciam, apenas, a caracterização *formal* da importação por conta e ordem de terceiro.

xxi. é desnecessária a demonstração de benefício auferido pelos infratores de imposto sobre produtos industrializados, conforme aduzido pela fiscalização, é irrelevante;

xxii. o fato da exportadora Huawei Technologies ser sócia majoritária da Huawei do Brasil (96,10% do capital social) configura a vinculação entre exportador e adquirente e a simulação de uma operação de importação por conta própria, ocultando o terceiro adquirente, pode servir para evitar a incidência das disposições do artigo 1o do Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do GATT/1994, também chamado de Acordo de Valoração Aduaneira (AVA), promulgado juntamente com o Acordo Constitutivo da OMC (Decreto nº 1.355/1994), no tocante à aceitabilidade do método do valor de transação;

xxiii. a Huawei alega que houve mudança de critério jurídico pois o Fisco Federal retroagiu à época dos fatos a Lei n.º 11.281/2006 para entender que a modalidade de importação por encomenda se enquadraria na importação por conta e ordem de terceiros, porém não houve mudança de interpretação de lei e sim a constatação da ocorrência de fatos que levaram à conclusão da prática de ilícito tributário;

xxiv. sendo diversos os co-autores da infração sujeita a pena pecuniária, são todos responsáveis solidários, por possuírem interesse jurídico comum no ilícito que dá azo à penalidade pecuniária (obrigação principal), nos termos do artigo 124, inciso I, do CTN;

xxv. nos termos do decreto-lei 37/1966, comete infração toda a pessoa física ou jurídica que, por ação ou omissão, voluntária ou involuntária, não observe norma estabelecida no decreto-lei, em seu regulamento ou em ato administrativo de caráter normativo destinado a completá-los. E respondem pela infração importador e adquirente da mercadoria importada, conjunta ou isoladamente;

xxvi. a impugnante Huawei do Brasil alega que a penalidade de multa não pode implicar confisco, por ser vedado pela Constituição Federal, artigo 150, inciso IV, no entanto, a multa aplicada pelas autoridades autuantes está prevista em lei e a lavratura de auto

de infração está de conformidade com o disposto no artigo 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional;

xxvii. as alegações de inconstitucionalidade não são conhecidas na instância administrativa por se tratar de matéria pertencente à esfera de competência do Poder Judiciário

Em sede de recurso voluntário, a Recorrente **SAB** reiterou os argumentos da impugnação, argumentando que:

i. inexistente vedação ou expressa disposição legal que determine que em operação de importação "por conta própria" o encomendante, ou seja, a empresa que se comprometeu a comprar da importadora no Brasil (Huawei do Brasil), não possa ter contato com o exportador (qualquer que fosse, ainda que sua acionista no exterior), saiba dos preços praticados (hoje em dia até obtidos nos *sites* dos exportadores), discutir aspectos e preferências técnicas com o exportador, evitando adequação das mercadorias ao mercado brasileiro e evitando contratempos ao pedido de importação formulado à importadora;

ii. até a Lei nº 11.281/2006 que definiu a figura do encomendante predeterminado também nada discorreu sobre isto, prevalecendo a liberdade contratual na relação encomendante — importadora — exportador, ressalvado as determinações específicas de cada modalidade de importação;

iii. a existência do Contrato de Compra e Venda de Mercadorias Importadas firmado entre a Recorrente e a Huawei do Brasil não vedava tal comunicação, tendo sido exibido à fiscalização e trazido ao presente processo, prova às claras que inexistiu qualquer intenção de ocultar nomes, obrigações e responsabilidades contratuais entre as partes contratantes;

iv. é um direito da Huawei do Brasil optar por uma operação de compra e venda, já que a Recorrente não poderia receber adiantamentos de sua cliente até o respectivo faturamento para esta das mercadorias após sua nacionalização;

v. o praticado pela Recorrente sob o aspecto operacional, contábil e financeiro, por si só, não poderia se dar acaso fosse a importação por conta e ordem de terceiros;

vi. as operações de importação por conta e ordem de terceiros implicam, dentre outras características principais, adiantamento de valores pelo cliente-adquirente à importadora, o que não ocorreu nestas operações nem pôde a fiscalização provar o contrário, além dos dispositivos previstos na IN SRF nº 247/02, artigos 86 e 87;

vii. o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 07/02 prescreve situações, apontadas pela Recorrente e que esta se adequa por completo, que caracteriza a aquisição pela empresa comercial importadora da propriedade das mercadorias importadas, descartando a hipótese da prestação de serviços;

viii. o Contrato de Compra e Venda firmado entre as partes (Recorrente e Huawei do Brasil) constitui-se instrumento que apenas consagra o legítimo direito das partes contratarem e negociarem determinadas responsabilidades e obrigações, não havendo razão para presunções descabidas para o fim de descaracterizar a operação de "por conta própria" para "por conta e ordem de terceiros";

ix. legislador faz uma única exceção ao ônus da prova da fiscalização na hipótese de interposição fraudulenta, que é presumida caso não seja comprovada a origem, disponibilidade e transferência de recursos empregados (§ 2º inc. V, do art. 23 do Dec. Lei 1.455/76);

x. a importação, a nacionalização e venda das mercadorias pela Recorrente à Huawei do Brasil encontram-se devidamente registradas na contabilidade de ambas as empresas, embora a decisão de 1ª instância não se atenha ao aspecto factual e contábil, ainda que disponibilizado toda a documentação pertinente pelo Recorrente em cumprimento à Intimação nº 07.2.76.00-2007-00860-1001 de 18/07/2007, citada pela fiscalização ;

xi. as operações foram registradas contabilmente e fisicamente no estoque do Recorrente, mediante Nota Fiscal Fatura com natureza de operação "compra para • comercialização" e CFOP (Código Fiscal de Operação e Prestação) 3.102, e posteriormente foram vendidas pela Recorrente no mercado interno para Huawei do Brasil, mediante emissão de Nota Fiscal Fatura com natureza de operação "venda de mercadorias adquirida ou recebida de terceiros", com CFOP 6.106;

xii. as mercadorias entraram no estoque da Recorrente, já que a legislação estadual permite que esta (ou qualquer outra empresa em situação idêntica) deposite as mercadorias em empresa autorizada a operar como Armazém Geral (Decreto nº 1102 de 1903);

xiii. o lucro de uma empresa importadora fundapeana é oriundo do próprio benefício do FUNDAP, ou seja, o lucro da empresa nem sempre está diretamente ligado ao *mark-up* dos preços de venda praticados para seus clientes;

xiv. o ICMS incidente na importação e cobrado na ocasião pela Recorrente quando do faturamento à Huawei do Brasil, é recolhido aos cofres do Estado do Espírito Santo no mês seguinte ao mês do faturamento, o que implica num reforço de caixa da Recorrente, além do ganho financeiro da aplicação - após apurado em conta gráfica, também é base (70% do mesmo) para obtenção de financiamento por 20 anos, com carência de 5 anos e juros de 1% ao ano, podendo ser quitado à época por cerca de 10% do saldo devedor;

xv. a presunção de que a Recorrente atuou apenas como uma prestadora de serviço não se sustenta e se assim fosse, deveria então a Recorrente fazer jus, no mínimo, a restituição dos valores das contribuições ao PIS e da COFINS, além do ICMS e IPI gerados sobre estas contribuições na operação de venda para a Huawei do Brasil;

xvi. a fiscalização reporta-se, às fls. 1 e 2 do AI, ao MPF 0815500-2006-00165-3 dirigido à Huawei do Brasil para justificar as presunções neste processo, porém deixou de proceder à juntada do Auto de Infração e processo que lhe corresponde e a Recorrente não foi chamada a tomar conhecimento destes atos e procedimentos administrativos, até para intervir como parte interessada, o que caracteriza nulidade insanável deste processo, sob pena de serem maculados princípios que regem o processo administrativo;

xvii. descabe a presunção por parte da fiscalização de que a operação teve a finalidade de evitar a incidência do IPI por parte da Huawei do Brasil, pois este é estabelecimento industrial (nos termos do artigo 8º do Decreto 4544/02) e para tanto lhe é concedido o direito de levar a crédito o IPI destacado nas Notas Fiscais de Venda emitidas pela Recorrente;

xviii. a importações realizadas "por conta própria" deram-se nos termos do ordenamento legal vigente à época, de acordo com os procedimentos para este tipo de operação, como se seguem:

a) as importações dessas mercadorias foram efetuadas em nome da Recorrente para posterior venda no mercado nacional;

b) a documentação das importações — faturas comerciais e conhecimentos de transporte internacional vieram em nome da Recorrente;

c) os contratos de câmbio constam em nome da Recorrente que ficou como responsável pela liquidação dos mesmos perante o Banco Central, que já foram disponibilizados pela Recorrente em cumprimento à Intimação 07.2.76.00-2007-00860- 1-001;

d) os pagamentos dos tributos foram feitos com recursos da Recorrente, não se registrando nenhum adiantamento da Huawei do Brasil, por intermédio de débito em conta própria da Recorrente indicada nos registros das Declarações de Importação;

e) a Recorrente efetuou os registros das Declarações de Importação e nacionalizou as mercadorias, adquirindo sua propriedade e posse, tornando-se responsável pelo fechamento de câmbio, já que assim ficou configurada nos referidos Contratos de Câmbio, conforme documentos disponibilizados pela Recorrente (em 20/08/2007) em cumprimento à intimação nº 07.2.76.00-2007-00860-1-001 da fiscalização, de 18 de julho de 2007;

f) após as nacionalizações e registros fiscais e contábeis, as mercadorias passaram a integrar o estoque físico e contábil da Recorrente;

g) a Recorrente vendeu as mercadorias à Huawei do Brasil Telecomunicações Ltda. no mercado interno, quando foram recolhidos todos os tributos incidentes nas compras e vendas das mesmas (IPI, PIS, COFINS, ICMS);

h) As vendas pela Recorrente à Huawei do Brasil se deram com pagamento a prazo, inexistindo adiantamento/pagamento de valores por parte desta antes do faturamento;

xix. o Parecer da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional PGFN/CAT 1.316, de 11/06/2001, que examina a questão das importações por conta própria e por conta e ordem de terceiros, que admite que as "trading companies" podem atuar tanto *"importando e vendendo mercadorias por conta e risco próprio"*; quanto *"realizando a importação por conta e ordem de terceiros encomendantes"*, que na operação por conta própria, *"a trading é o adquirente e o importador, pois promoveu a entrada da mercadoria. Tanto o conhecimento de carga estará a ela consignado, como a Fatura Comercial será emitida em seu nome (a empresa detém a posse e a propriedade da mercadoria)."*;

xx. o Ato Declaratório Interpretativo SRF n.º 071/02, que traz normas que regem a importação por conta e ordem, esclarece que a importadora atua como prestadora de serviços somente na hipótese em que ela não adquira a propriedade da mercadoria;

xxi. a decisão recorrida não conseguem apontar qualquer efetivo prejuízo ao erário que justificasse a aplicação da pena de perdimento — no caso convertida em multa de 100% do valor aduaneiro, que é a pena máxima do direito aduaneiro. para que seja caracterizado o dano ao erário;

xxii. a multa de 100%, pressupõe que seja comprovada pela fiscalização a ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou responsável pela operação e que esta ocultação tenha ocorrido mediante fraude ou simulação, o que no presente caso não ocorreu;

xxiii. o art. 11 da Lei nº 11.281/06 veio explicitar que configura importação por conta própria da pessoa jurídica importadora a aquisição de mercadorias estrangeiras para revenda a promissário comprador predeterminado;

xxiv. a IN SRF 634/06 estabeleceu que o pressuposto da encomenda é a assunção dos riscos financeiros pelo importador, sob pena de caracterizar importação por conta e ordem;

xxv. há ofensa ao Princípio da Tipicidade, pois não há previsão legal que vedasse à importadora vender mercadorias no Brasil para empresa do mesmo grupo do exportador, ou mesmo que dispusesse que em tal se dando a operação de importação teria que se dar e ser regulada sob a modalidade de "por conta e ordem de terceiros";

xxvi. há ofensa ao Princípio da Proporcionalidade pois a multa exigida rompe em tudo o que é razoável, já que equivalente a 100% do valor das operações de importação, sendo superior a 1000% do suposto IPI que a fiscalização entende que deixou de ser recolhido aos cofres públicos.

Às fls. 1197, encontram-se as contrarrazões da Procuradoria da Fazenda Nacional, em que afirmam as seguintes questões:

i. não há nulidade do auto de infração pois a SAB foi devidamente informada pelo MPF 07.2.76.00-2007-00860- 1 e a empresa Huawei foi intimada pelo MPF 0815500-2006-00165-3, não existindo qualquer obrigatoriedade da SAB ser intimada sobre o MPF 0815500-2006-00165-3, pois este diz respeito ' a procedimento fiscal realizado na Huawei, que, inclusive, possui domicílio diverso da SAB, situando-se em São Paulo/SP;

ii. a fiscalização, de forma detalhada e com base em inúmeras provas, demonstrou que a operação foi simulada, pois a real adquirente das mercadorias era a empresa Huawei, que utilizou a interposta pessoa SAB para mascarar a operação;

iii. a principal prova da infração é o contrato de compra e venda de mercadorias importadas, firmado entre as empresas SAB e Huawei, do qual se permite concluir que toda a negociação é realizada diretamente entre a Huawei do Brasil e a exportadora;

iv. a Huawei do Brasil, além de pertencer ao mesmo grupo da exportadora, tem como sócia majoritária com 96,10% do seu capital social a própria exportadora (Huawei Technologies);

v. a SAB vendeu as mercadorias para a Huawei do Brasil abaixo do preço do custo, ou seja, com prejuízo (planilha de fl. 34), o que desde já põe em dúvida a natureza do contrato de compra e venda firmado entre ambas;

vi. a fiscalização, ainda, chegou a outras conclusões, todas fundamentadas em provas colhidas durante as investigações:

- o risco decorrente de eventuais variações cambiais no fechamento do câmbio é único e exclusivo da Huawei;

- quem estipula os dados das faturas comerciais do exportador é a Huawei;
 - o item 1.2 do contrato de compra e venda das mercadorias importadas retira da SAB a liberalidade de dispor das mercadorias por ela importadas, impondo-lhe o dever de vendê-las única e exclusivamente à Huawei, contrapondo-se a uma das características básicas da noção de propriedade, qual seja, o poder do dono dispor da coisa;
 - o mesmo item 1.2 obriga a Huawei a receber as mercadorias cuja importação determinou, pagando por elas o preço e condições preestabelecidas, ou seja, não existe liberalidade de oferta e procura para os signatários do acordo;
 - o item 2.2 estipula que é a Huawei que determina como a SAB deverá nacionalizar ou remover as mercadorias que supostamente adquiriu;
 - a Huawei é a responsável por saber quais as características dos produtos que estão sendo importados e, em caso de sinistro, a Huawei arcará com todos os custos da franquia e demais custos associados;
 - os equipamentos comercializados pela Huawei necessitam ser homologados pela Anatel, nos termos do artigo 39 do Regulamento anexo à Resolução da Anatel 242, antes de sua efetiva distribuição no mercado e a Huawei é a única responsável pela homologação dos produtos junto à Anatel e por eventuais problemas nos equipamentos.
- vii. a conclusão pela ocultação do real adquirente das mercadorias, mediante interposição fraudulenta de terceiro não decorreu de 'presunções', mas em provas;
- viii. houve simulação de relação mercantil, com "venda" de produtos para a Huawei, abaixo do preço de custo, com prejuízo (planilha de fl. 34);
- ix. não obstante as empresas firmarem contrato de compra e venda, o instrumento retirava da SAB a liberdade de dispor das mercadorias, impondo-lhe o dever de comercializá-las exclusivamente à Huawei, pelo preço e condições predeterminados, contrapondo-se a uma das características básicas da noção de propriedade, que é a disposição da coisa pelo seu dono;
- x. a realidade formal que se tentou criar (importação por conta própria e posterior venda das mercadorias para a Huawei) não supera a verdade material desvendada pela fiscalização (ocultação do real adquirente das mercadorias, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros);
- xi. o artigo 23 do Decreto-lei 1455/76, ao definir as infrações consideradas dano ao erário não exige que haja supressão do tributo;
- x. a importação por encomenda, até ser tratada em lei, era considerada uma espécie da importação por conta e ordem de terceiro e no caso dos autos, ainda que se tratasse de importação por encomenda, o que se admite apenas para argumentar, como ainda não tinha sido criada e regulamentada essa forma específica de operação, deveriam ser observadas as

regras da importação por conta e ordem de terceiro, identificando-se todos os envolvidos (Huawei Technologies, Huawei Brasil e SAB);

xi. para que a operação fosse enquadrada como importação por encomenda, necessário que ocorresse após 2006, ano em que a modalidade foi criada, além da trading figurar como real importadora, ficando responsável pelo fechamento do câmbio, que as partes firmassem um contrato específico de importação por encomenda e na DI constasse o encomendante e tratar-se de operação por encomenda. O registro da DI fica condicionado à prévia vinculação do importador por encomenda ao encomendante, no SISCOMEX;

xii. a solidariedade entre as empresas decorre do artigo 124, inciso I e parágrafo único do Código Tributário Nacional e artigo 95, incisos I e V do Decreto-lei nº 37/66;

xiii. o fato dos recursos empregados pertencerem a SAB, não descaracteriza a infração, pois a IN SRF 247/2002, ao tratar do assunto, traz uma **presunção**, no sentido de que *"a operação de comércio exterior realizada mediante a utilização de recursos de terceiros presume-se por conta e ordem destes; "* (art. 12, § 1º, inciso III), o que não significa ser esta a única característica da importação por conta e ordem de terceiro;

xiv. uma empresa pode operar por conta e ordem de outra, sem utilizar recursos desta, o aconteceu no presente processo;

xiv. não se pode falar em ofensa ao princípio da tipicidade, pois todos os elementos descritos no artigo foram praticados pelas empresas envolvidas no ilícito, conforme descrito pela fiscalização;

xv. sobre a ofensa ao princípio da proporcionalidade, tendo em vista o valor da multa (100%) não pode prosperar, pois o órgão administrativo não tem competência para apreciar a inconstitucionalidade das leis;

xvi. a ação fiscal culminou na lavratura de outro auto de infração, em face da SAB, para aplicação da penalidade do artigo 33 da Lei 11.488/2007, o que está sendo analisado no processo 12466.002861/2007-19, tratando-se de uma penalidade específica para empresa que faz a cessão de nome e documentos para realização de operações de comércio exterior, em substituição à inaptdão do CNPJ.

xvii. caso o legislador pretendesse excluir também a pena de perdimento aplicada em solidariedade ao importador teria feito expressamente, assim como fez com a inaptdão do CNPJ.

Em sede de recurso voluntário, a Recorrente **Huawei** argumentou que:

i. afirmativa de que a ausência de dano é desinfluyente não é de todo verdadeira, no caso da presunção de fraude ou interposição fraudulenta, a intenção do agente é elemento chave e necessário para verificar se a própria conduta ocorreu;

ii. a pena de perdimento é medida extrema, que somente pode ser aplicada se cabalmente demonstrada pela fiscalização, a existência de fraude ou simulação, sob pena de ofensa ao princípio do devido processo legal, consagrado no artigo 5º, LIV da Constituição Federal;

iii. as operações de importação praticadas pela Recorrente em momento algum foram questionadas pela fiscalização por erro ou inadequação de classificação das mercadorias, alíquota inaplicável, bem como não sofreram objeções por parte da fiscalização relacionadas à quantidade e valor das mercadorias, preço subfaturado, origem dos fundos da importadora, descumprimento de cota de importação, desobediência a regime de cotas, importação proibida, ou qualquer outro ato ou omissão que possa a fiscalização justificar constituir dano ao erário, de forma que a apuração dos direitos pecuniários da Fazenda sempre encontraram-se assegurados pelo pagamento de todos os tributos da nacionalização;

iv. a Recorrente na operação industrialização das mercadorias que importa pela SAB COMPANY, paga IPI em suas saídas internas, ponto este já resolvido e reconhecido na decisão recorrida;

v. a opção pela compra e venda já no mercado interno encarece o produto que foi importado, pois a Importadora e adquirente ao invés de faturar apenas o serviço, tem que faturar as mercadorias vendidas, ocasionando uma tributação muito superior de PIS e COFINS, que certamente é repassado no preço;

vi. a fiscalização faz confusão entre as hipóteses de importação por encomenda e por conta e ordem, pois a operação no período autuado, que por falta de outra definição era por conta própria da SAB COMPANY (que fechava o câmbio e arcava com os custos da importação), hoje é qualificada como importação por encomenda;

vii. a fiscalização sequer comprova a ocultação do sujeito passivo, pois se a SAB COMPANY detém a propriedade das mercadorias, ela é a importadora e adquirente e, por consequência, ela é o sujeito passivo das obrigações tributárias incidentes na importação;

viii. a tributação ocorre igualmente em todas as etapas, com exceção do PIS e da COFINS incidentes na venda de mercadoria ou serviço pela *trading company*, conforme respectivamente se tratar de operação direta e por conta e ordem, sendo que na operação direta as contribuições incidem sobre base de cálculo muito superior à aplicável à alegada prestação de serviços pela *trading company*;

ix. a SAB livremente formou o preço que lhe pareceu suficiente, para de acordo com a sua realidade de beneficiária de fundos pelo Estado do Espírito Santo, ter lucros na operação como um todo, sendo esse exatamente o *modus operandi* de todas as demais *tradings companies* beneficiárias do FUNDAP;

x. a Recorrente, como empresa estrangeira nos primeiros anos de suas operações no Brasil, entendeu que a compra e venda de produtos já nacionalizados seria mais adequado, dada a burocracia e cultura diferentes, ainda que isto representasse custo financeiro maior, e maior arrecadação de tributos;

xi. a SAB importou com recursos próprios, fechou o câmbio, inventariou as mercadorias, promove saída tributada, reconhece a receita para fins de incidência das contribuições de PIS/COFINS sobre a venda e não sobre comissão de serviços;

xii. depois de nacionalizadas, as mercadorias foram registradas contabilmente e fisicamente no estoque da SAB COMPANY, mediante Nota Fiscal com natureza de operação "compra para comercialização" e CFOP (Código Fiscal de Operação e Prestação) 3.102, e posteriormente foram vendidas no mercado interno para a Recorrente, mediante emissão de

Nota Fiscal Fatura com natureza de operação "venda de mercadorias adquirida ou recebida de terceiros", com CFOP 6.106;

xiii. as mercadorias foram integradas ao estoque próprio da SAB, ou seja, ao seu ativo antes de serem vendidas à Recorrente;

xiv. sendo o cliente da importadora SAB COMPANY, a industrial Huawei, não haveria qualquer necessidade legal, de logística e de custos de que as mercadorias tivessem sido descarregadas no esabelecimento da primeira para serem depois novamente carregadas e embarcadas para o cliente final, que é a Huawei;

xv. sem adiantamento de recursos, câmbio do importador, contrato de compra e venda e não de prestação de serviços, e ausência de dolo qualquer ou dano ao erário, o que se tem é operação de importação direta seguida de entrega para comprador predeterminado;

xvi. além de provado que não houve ocultação do sujeito passivo mediante simulação (vide análise do código civil abaixo), o art. 23, §3º, do Decreto-Lei n. 1455/76, alterado pela Lei 10637/02, e art. 4º IN 225/02, a prova caberia às autoridades aduaneiras;

xvii. a Recorrente não tinha o mesmo know-how da SAB para atos de comércio no Brasil, o que levou a uma contratação pela modalidade de compra e venda, configurando a SAB, detentora de recursos suficientes, a responsável pela importação e sujeito passivo da operação;

xviii. no caso em questão não há interesse em simular a compra e venda em lugar de serviço, pois não há vantagem alguma em assim o fazer, na medida em que a suposição de que assim deixaria de pagar o IPI não ocorre, dado que a Recorrente é industrial;

xix. o negócio de compra e venda foi legalmente celebrado, de acordo com a vontade das partes interessadas e sem prejudicar terceiros e sem qualquer inverdade inclusive o erário que se beneficiou involuntariamente com a forma adotada pelas partes;

xx. as cláusulas contratuais de compra e venda são lícitas e podem prever as diversas garantias e responsabilidades que se criou sem com isto se poder desnaturar a natureza da contratação;

xxi. às fls. 1086, ao declarar a ausência de "fuga" do IPI, os julgadores da Delegacia de Julgamento imediatamente buscaram algo que desse algum fundamento para uma conduta dolosa, sem a qual perde validade a autuação, inovando na lavratura, emendando-a no próprio julgamento, e para tanto se afirmou que a vinculação da encomendante com o exportador poderia servir para evitar a aplicação do art. VII do GATT;

xxii. sequer houve qualquer indício de descumprimento das regras de valoração aduaneira;

xxiii. a operação por encomenda não era especificamente tratada à época, e quando foi normatizada, equiparou para tal finalidade a operação por conta e ordem e por encomenda, de forma que se a legislação pudesse retroagir, teria a SAB deixado de indicar o encomendante, infringindo a legislação, mas como não há a retroação da norma, impossível se pretender tal efeito;

xxiv. o dolo não se presume e no caso específico tal potencial de conduta dolosa não se verificou;

xxv. no caso, a presunção do Fisco deve ser enquadrada entre as simples, tendo em vista que não há lei estabelecendo presunção específica aplicável ao caso, cabendo-lhe provar os fatos alegados, ou ao menos fornecer indícios, que possam levar à conclusão desejada (presunção);

xxvi. não restou evidenciada, pelo trabalho fiscal as provas materiais e incontestes da ocorrência da operação por conta e ordem de terceiros e, conseqüentemente, da interposição fraudulenta de terceiros na operação de importação que justificasse a absurda exigência fiscal consubstanciada na peça fiscal impugnada.

xxviii. o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 07/02, que foi emitido para esclarecimento das normas que regem a importação por conta e ordem, esclarece que a importadora atua como prestadora de serviços somente na hipótese em que ela não adquira a propriedade da mercadoria;

xxix. a operação realizada pela Recorrente contém todos os elementos descritos na ADI SRF nº 07/02;

xxx. somente com a edição da Lei n. 11.281/06 passou o encomendante a ter obrigações que justificam sua indicação prévia às autoridades fiscais, para fins de responsabilização solidária pela importação e de controle do recolhimento do IPI, sendo que este imposto de toda sorte foi recolhido;

xxxi. as Trading Companies são, por definição, empresas comerciais e não meras prestadoras de serviços e menos ainda empresas que cedem seus nomes e atuam como despachantes aduaneiras e teriam pouco a ganhar e tudo a perder se o ganho a qualquer custo fosse seu desiderato, posto que grande é o controle do Estado;

xxxii. o Parecer da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional PGFN/CAT 1.316, de 11106/2001, admite que as "trading companies" podem atuar tanto "importando e vendendo mercadorias por conta e risco próprio", quanto "realizando a importação por conta e ordem de terceiros encomendastes" e que na operação por conta própria, "a trading é o adquirente e o importador, pois promoveu a entrada da mercadoria. Tanto o conhecimento de carga estará a ela consignado, como a Fatura Comercial será emitida em seu nome (a empresa detém a posse e a propriedade da mercadoria).";

xxxiii. não importa nestes autos tratar da legalidade do regime FUNDAP — Fundo para o Desenvolvimento das Atividades Portuárias do Estado do Espírito Santo, que vigora há mais de 37 anos e que é usado por praticamente todas as Tradings e por milhares das maiores empresas brasileiras que necessitam de insumos ou produtos importados;

xxxiv. fosse a SAB querer cobrar uma margem de lucro adicional por sua venda e teria a Recorrente, provavelmente, contratado a operação de compra junto a outra empresa de semelhante porte e igual reputação, pois a concorrência é acirrada e todas as empresas do setor assim contratam;

xxxv. nenhuma das características próprias do contrato de compra e venda foi afetada a ponto de desconsiderá-lo para fins de lançamento tributário, pois foi validamente celebrado, por partes capazes, e atendeu os requisitos da lei civil (artigos 481 e ss. do Código Civil);

xxxvi. qualquer tentativa de interpretação contra a lei civil, e que disser respeito com o direito de propriedade constitucionalmente definido, esbarrará no artigo 110 do Código Tributário Nacional;

xxxvii. a Fiscalização chega a dizer que é nulo o contrato de compra e venda pelo fato de que a compradora assume os riscos da coisa antes da tradição, de forma diferente ao que dispõe o artigo 492 do Código Civil, contudo o vendedor responde pela coisa pactuada até a tradição/entrega, mas nada impede que se estabeleça uma exceção na qual o comprador assume contratualmente tal risco;

xxxviii. a pena de perdimento não pode se aplicar a empresas que estejam em situação passiva na qual se encontra a Recorrente, qual seja, a de divergência de interpretação da legislação tributária;

xxxix. o Fisco Federal pretendeu retroagir a Lei nº 11.281/2006t ou seja, alegou que a importação por encomenda seria enquadrada, antes de 2006, como a atual "por conta e ordem de terceiros" e essa mudança de critério jurídico, deveria resultar somente na cobrança de IPI ;

xl. inexistente fraude, simulação e dano ao Erário que possibilite a pena máxima aduaneira que é o perdimento;

li. a Recorrente não pode sofrer a sanção aplicada por meio do presente auto de infração, cujas consequências negam a razoabilidade e a proporcionalidade

lii. as multas, por punitivas, têm caráter personalíssimo, devendo ser excluída Recorrente Huawei do pólo da autuação .

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo, Relatora

O presente recurso preenche as condições de admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

Conforme se depreende do relatório da decisão recorrida, foi aplicada a penalidade de conversão de perdimento para o valor aduaneiro da mercadoria, por se entender que no caso em apreço teria havido uma simulação de importação por conta própria, ocultando o verdadeiro adquirente das mercadorias importadas, quando, em verdade, a operação autuada se enquadraria numa importação por conta e ordem de terceiros.

E isto porque o contrato que respaldaria a venda no mercado interno, revelaria uma contratação da Recorrente SAB para realizar os serviços atinentes à importação, pois a empresa Huawei informava-lhe os preços das mercadorias, o pagamento e as condições da importação, além de indicar o exportador e os dados da fatura comercial, negociando com o exportador o tipo e o valor das mercadorias a serem importadas, fornecendo à importadora a fatura expedida pelo exportador.

O preço de venda das mercadorias no mercado interno era formado pelo valor das mercadorias constante da fatura, acrescidos de todas as despesas com a importação, incluindo-se os tributos.

Nos casos de sinistro, a Huawei arcaria com os custos da franquia e outros ainda decorrentes da liquidação da cobertura do seguro.

Havendo a rescisão contratual por parte da Huawei, a SAB poderia prosseguir no desembaraço das mercadorias ou deixar as mercadorias irem a perdimento, nessa última hipótese, devendo a primeira arcar com todas as despesas da segunda.

A natureza da mercadoria importada (produtos eletro-eletrônicos de telecomunicações, de informática e de comunicação) e as correspondências trocadas, apontariam para a vinculação entre as empresas.

A IN SRF n.º 247/2002 não excluiria a possibilidade de uma empresa operar por conta e ordem de outra sem os recursos da última, pois se trataria de uma presunção para a ocorrência desta operação de comércio exterior, além de que, os requisitos da Instrução Normativa SRF n 225/02, trariam a caracterização formal e a realidade material, qual seja, da presença de simulação, em que o importador declara ser também o real comprador ou responsável pela operação (adquirente).

A justificativa para que a operação se estruturasse de tal forma, de acordo com a autuação, seria fazer com que a real adquirente (Huawei) deixasse de ser equiparada a estabelecimento industrial, fugindo do recolhimento do IPI devido pelo valor agregado na venda de tais mercadorias no mercado interno.

Finalmente, a decisão recorrida acresce o fato da exportadora *Huawei Technologies* (exportadora) ser sócia majoritária da Huawei do Brasil (96,10% do capital social), o que justificaria a ocultação do terceiro adquirente para evitar a incidência das disposições do artigo 1º do Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do GATT/1994, também chamado de Acordo de Valoração Aduaneira (AVA), promulgado juntamente com o Acordo Constitutivo da OMC (Decreto nº 1.355/1994), no tocante à aceitabilidade do método do valor de transação.

As Recorrentes, por sua vez, afirmam que para a caracterização da importação por conta e ordem são necessários: contrato de prestação de serviços, pagamento de comissão e registro contábil que demonstre que o importador não seria proprietário da mercadoria. Nenhuma dessas condições teriam se apresentado no caso concreto. A venda no mercado interno teria ocorrido de forma legítima, não se confirmando, ademais, a alegação de quebra de cadeia do IPI, considerando-se que a adquirente, Huawei é estabelecimento industrial.

Ainda, a Recorrente SAB teria realizado as operações com recursos próprios.

Assim, sintetizando ao máximo a questão controvertida, poderia assim ser enunciada: bastaria se aferir a titularidade dos recursos financeiros utilizados em uma operação, refletida em toda a documentação e contabilidade, para categorizar a modalidade de importação? Ou esta seria apenas um dos critérios, que isoladamente, nada determinaria ou mesmo, poderia ser suplantado em face de um conjunto de indícios que comprovariam a titularidade das mercadorias?

Para responder a esse questionamento, algumas premissas devem ser elucidadas.

A “importação por conta e ordem” é modalidade de importação que existe ao lado da “importação por encomenda”, que implica a terceirização das operações de importação.

Com efeito, conforme esclarecimento veiculado na página da Receita Federal na *internet*, muitas empresas hoje necessitam realizar operações de importação as quais, como é notório, pressupõem conhecimentos profundos atinentes à legislação tributária e aos controles administrativos.

Por essa razão, é vantajosa, estrategicamente, a terceirização dessa atividade a empresas especializadas em comércio exterior, como as *tradings companies* ou comercial exportadoras, para que as empresas possam envidar esforços no desenvolvimento do foco de seu objeto social.

Contudo, para a preservação da segurança pública e garantia do crédito tributário, evitando-se situações de interposição fraudulenta ou utilização de “laranjas” na importação, a legislação detalha minuciosamente a forma como devem se configurar essas operações, de maneira que a empresa que efetiva a operação de importação, ou seja, que realiza o negócio jurídico de fundo de compra e venda internacional, seja perfeitamente identificada, além de estabelecer obrigação solidária pelo crédito tributário originado da operação.

Assim, na importação por conta e ordem, uma empresa – a adquirente – interessada em uma determinada mercadoria, contrata uma prestadora de serviços – a importadora por conta e ordem – para que esta, utilizando os recursos originários da contratante, providencie, dentre outros, o despacho de importação da mercadoria em nome da empresa adquirente.

A INSRF 225/2002, assim estabelece que:

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.

Por outro lado, a INSRF 247/2002, no capítulo “Importação por Conta e Ordem de Terceiros”, nos arts. 86 a 88, discorrem minuciosamente sobre a estruturação jurídica e sobre obrigações acessórias. Diz o art. 86:

Art. 86. O disposto no art. 12 aplica-se, exclusivamente, às operações de importação que atendam, cumulativamente, aos seguintes requisitos:

I – contrato prévio entre a pessoa jurídica importadora e o adquirente por encomenda, caracterizando a operação por conta e ordem de terceiros;

II – os registros fiscais e contábeis da pessoa jurídica importadora deverão evidenciar que se trata de mercadoria de propriedade de terceiros; e

III – a nota fiscal de saída da mercadoria do estabelecimento importador deverá ser emitida pelo mesmo valor constante da nota fiscal de entrada, acrescido dos tributos incidentes na importação.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o documento referido no inciso III do caput não caracteriza operação de compra e venda.

§ 2º A importação e a saída, do estabelecimento importador, de mercadorias em desacordo com o disposto neste artigo caracteriza compra e venda, sujeita à incidência das contribuições com base no valor da operação.

II – registrar na sua escrituração contábil, em conta específica,

Depreende-se dos dispositivos que disciplinam a operação, que na importação por conta e ordem, o importador vende ao adquirente das mercadoria, apenas a prestação de serviços, sendo a transmissão da propriedade das mercadorias feita diretamente ao adquirente. Vislumbram-se, portanto, duas relações jurídicas: uma de prestação de serviços e outra, de compra e venda internacional.

Transcrevemos, por esclarecedoras, as informações sobre as operações por conta e ordem, da página da Receita Federal na *internet* (com nossos grifos):

“[...]

importação por conta e ordem de terceiro é um serviço prestado por uma empresa – a importadora –, a qual promove, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadorias adquiridas por outra empresa – a adquirente –, em razão de contrato previamente firmado, que pode compreender ainda a prestação de outros serviços relacionados com a transação comercial, como a realização de cotação de preços e a intermediação comercial (art. 1º da IN SRF nº 225/02 e art. 12, § 1º, I, da IN SRF nº 247/02).

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.

Em última análise, é a adquirente que pactua a compra internacional e dispõe de capacidade econômica para o pagamento, pela via cambial, da importação. Entretanto, diferentemente do que ocorre na importação por encomenda, a operação cambial para pagamento de uma importação por conta e ordem pode ser realizada em nome da importadora ou da adquirente, conforme estabelece o Regulamento do Mercado de Câmbio e Capitais Internacionais (RMCCI – Título 1, Capítulo 12, Seção 2) do Banco Central do Brasil (Bacen).

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.

[...]

Ainda que o importador recolha os tributos incidentes na importação ou venha a efetuar pagamentos ao fornecedor estrangeiro, com recursos financeiros fornecidos pelo adquirente (como adiantamento ou acerto de contas) para a operação contratada, a empresa contratante é a real adquirente das mercadorias importadas e não a empresa contratada, que é, nesse caso, uma mera prestadora de serviços.

Embora seja a importadora que promova o despacho de importação em seu nome e efetue o recolhimento dos tributos incidentes sobre a importação de mercadorias (II, IPI, Cofins-Importação, PIS/Pasep-Importação e Cide-Combustíveis), é a adquirente – a mandante da operação de importação – aquela que efetivamente faz vir a mercadoria de outro país, em razão da compra internacional.

Conseqüentemente, embora o importador seja o contribuinte dos tributos federais incidentes sobre as importações, o adquirente das mercadorias é responsável solidário pelo recolhimento desses tributos, seja porque ambos têm interesse comum na situação que constitui o fato gerador dos tributos, seja por previsão expressa de lei. (vide arts. 124, I e II da Lei nº 5.172, de 1966 - CTN; arts. 103, I, e 105, III, do Decreto nº 4.543, de 2002; arts. 24, I, e 27, III, do Decreto nº 4.544, de 2002; arts. 5º, I, e 6º, I, da Lei nº 10.865, de 2004; e arts. 2º e 11 da Lei nº 10.336, de 2001).

Adicionalmente, deve-se ressaltar que, mesmo que o importador e o adquirente não contabilizem corretamente a operação por conta e ordem efetivamente realizada, nem cumpram com todos os requisitos e condições estabelecidos na legislação que trata desse assunto, ainda assim, o real adquirente das mercadorias será o responsável solidário pelas obrigações fiscais geradas pela importação efetivada, por força da presunção legal expressa no artigo 27 da Lei 10.637, de 2002, em virtude de que dela são os recursos utilizados na operação.

A inobservância desses requisitos e condições pode acarretar, ainda, desde o lançamento de ofício dos tributos e acréscimos legais eventualmente devidos até o perdimento das mercadorias importadas.

Atualmente, os tributos federais incidentes sobre uma importação devem ser recolhidos por ocasião do registro da DI, não importando se esta é por conta própria ou por conta e ordem de terceiros. Entretanto, nesta última situação, o tratamento tributário dado ao importador e ao adquirente nas etapas subseqüentes à nacionalização das mercadorias difere daquele aplicável aos casos de importação por conta própria:

Quanto à importadora:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 10/03/2015 por WINDERLEY MORAIS PEREIRA, Assinado digitalmente em 19/03/

2015 por ANA CLARISSA MASUKO DOS SANTOS ARAUJO, Assinado digitalmente em 09/04/2015 por JOEL MIYAZAK

I, Assinado digitalmente em 10/03/2015 por WINDERLEY MORAIS PEREIRA

Impresso em 10/04/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Embora devam ser contabilizadas tanto as entradas das mercadorias importadas como os recursos financeiros recebidos dos adquirentes – para fazer face às despesas com a importação ou, até mesmo, pagamentos efetuados aos fornecedores estrangeiros –, esses lançamentos não devem e não podem ser computados como bens, direitos ou receitas da importadora, pelo contrário, são bens e direitos dos terceiros adquirentes dessas mercadorias.

Conseqüentemente, a receita bruta da importadora, para efeito de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins, corresponde ao valor dos serviços por ela prestados, nos termos do artigo 12 do Decreto nº 4.524, de 2002 e dos arts. 12 e 86 a 88 da IN SRF nº 247/02. Por essa razão, não caracteriza operação de compra e venda a emissão de nota fiscal de saída das mercadorias importadas, do estabelecimento do importador para o do adquirente, nem o importador pode descontar eventuais créditos gerados pelo recolhimento dessas contribuições por ocasião da importação realizada, que poderão ser aproveitados, no entanto, pelo adquirente. É o que determina o artigo 18 da Lei nº 10.865/04.

Finalmente, por força do artigo 70 da Lei nº 10.833, de 2003, a importadora deverá manter, em boa guarda e ordem, os documentos relativos às transações que realizar, pelo prazo decadencial estabelecido na legislação tributária a que está submetida, e apresentá-los à fiscalização aduaneira quando exigidos.

Quanto à adquirente:

No que se refere à Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e à Cofins-Importação, ainda que seja o importador o contribuinte de direito e que este venha a recolher os valores devidos, o pagamento termina por ser efetuado com recursos originários do próprio adquirente, logo, por este devem ser aproveitados os créditos por ventura utilizados na determinação dessas mesmas contribuições incidentes sobre o seu faturamento mensal. É o que estabelece o artigo 18 da Lei nº 10.865/04.

Da mesma forma, à receita bruta do adquirente, decorrente da venda da mercadoria importada por sua ordem, aplicam-se as mesmas normas de incidência dessas contribuições aplicáveis à receita decorrente da venda de mercadorias de sua importação própria. É o que determina o § 2º do artigo 12 do Decreto nº 4.524, de 2002.

Com relação ao IPI, conforme estabelece o artigo 9º, IX, do Decreto nº 4.544/02 (RIPI), o adquirente é equiparado a estabelecimento industrial e, portanto, é contribuinte desse imposto. Conseqüentemente, o adquirente deverá, ainda, recolher o imposto incidente sobre a comercialização das mercadorias importadas e cumprir com as demais obrigações acessórias previstas na legislação desse tributo.

Da mesma forma que ocorre com a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e a Cofins-Importação, o adquirente poderá aproveitar, se houver, o crédito de IPI originário da operação de importação, que tenha sido informado na nota fiscal de saída emitida pelo importador, tendo o adquirente como destinatário, na forma estabelecida no artigo 87 da IN SRF nº 247/02.

*Ressalte-se que, em razão da sua **responsabilidade solidária**, a empresa adquirente, por força do artigo 70 da Lei nº 10.833/03, deverá manter, em boa guarda e ordem, os documentos relativos às transações que realizar, pelo prazo decadencial estabelecido na legislação tributária a que está submetida, e apresentá-los à fiscalização aduaneira quando exigidos.”*

Por outro lado, a **importação por encomenda** configura-se quando uma empresa (encomendante predeterminada) contrata uma empresa importadora, para que esta, com seus próprios recursos, providencie a importação dessa mercadoria e a revenda posteriormente para a empresa encomendante, no mercado interno.

Nessa categoria, ocorrerá, da mesma forma, duas relações jurídicas distintas, porém, ambas de compra e venda: uma internacional (importação) e, outra, no mercado interno, após a nacionalização das mercadorias.

Determina a Lei nº 11.281, de 20 de fevereiro de 2006:

Art. 11. A importação promovida por pessoa jurídica importadora que adquira 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 27 de fevereiro de 2007)*

A Instrução Normativa SRF nº 634, de 24 de março de 2006, por sua vez, **determina:**

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 10/03/2015 por WINDERLEY MORAIS PEREIRA, Assinado digitalmente em 19/03/

2015 por ANA CLARISSA MASUKO DOS SANTOS ARAUJO, Assinado digitalmente em 09/04/2015 por JOEL MIYAZAK

I, Assinado digitalmente em 10/03/2015 por WINDERLEY MORAIS PEREIRA

Impresso em 10/04/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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.

Na página da Receita Federal do Brasil na internet tem-se que (com grifos nossos):

A importação por encomenda é aquela em que uma empresa adquire mercadorias no exterior com recursos próprios e promove o seu despacho 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 a 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.

Ressalte-se ainda que, diferentemente da importação por conta e ordem, no caso da importação por encomenda, a operação cambial para pagamento da importação deve ser realizada exclusivamente em nome do importador, conforme determina o Regulamento do Mercado de Câmbio e Capitais Internacionais (RMCCI – Título 1, Capítulo 12, Seção 2) do Banco Central do Brasil (Bacen).

Pela leitura conjunta das disposições que disciplinam a importação por conta e ordem e por encomenda, algumas conclusões já começam a se delinear.

Enquanto as regras da importação por conta e ordem, em sua letra, prescrevem que há presunção de sua ocorrência, no caso de utilização de recursos financeiros de terceiros, a legislação da importação por encomenda, afirma, incondicionalmente, que esta se configura na hipótese de “importação realizada com recursos próprios da pessoa jurídica importadora, participando ou não o encomendante das operações comerciais relativas à aquisição dos produtos no exterior”.

O recorte promovido pela legislação é coerente com a realidade jurídica subjacente à importação, pois esta nada mais é do que um contrato de compra e venda, com elemento de estraneidade, qual seja, o fato de uma das partes envolvidas, o exportador, residir em outra jurisdição fiscal.

O núcleo conceitual do contrato de compra e venda estabelece relações jurídicas contrapostas, em que um dos contratantes se obriga a transferir o domínio de certa coisa, e o outro, a pagar-lhe certo preço em dinheiro, considerando-se adimplido o contrato com a tradição da coisa, pelo vendedor, e o pagamento, pelo comprador.

Cláusulas especiais podem ser adicionadas ao contrato, como a questão da assunção do risco, descontos, retrovenda e outras condições e nos contratos internacionais, as partes poderão pactuar sobre os *incoterms* incidentes.

Portanto, em termos jurídicos, a entrega da coisa e o pagamento do preço, determinam, para efeitos mercantis, a transferência da propriedade, e o despacho de importação, com a consequente nacionalização, introduzindo a mercadoria na jurisdição brasileira.

Conclui-se que a titularidade dos recursos financeiros é elemento fundamental para se determinar o importador, na acepção de comprador das mercadorias e detentor de sua propriedade, que é o sujeito considerado como “ocultado”, na legislação de interposição fraudulenta.

Conforme se verificou, a interposição nas operações de importação, por si só, não é evento vedado pela legislação; ao contrário, a legislação, especialmente por questões de logística, erigiu-se no sentido de disciplinar as formas legítimas de interposição no comércio exterior.

A interposição associada ao predicado de “fraudulenta”, coibida pelo ordenamento jurídico, é aquela, segundo a legislação, na qual não se comprova a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados, como prescreve o Decreto-lei n. 1455/76:

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

[...]

V - estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

[...]

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

Ocultam-se o sujeito que adquiriu a mercadoria, figurando em seu lugar, outro sujeito, que se utiliza de recursos financeiros do primeiro, simulando-se ser este parte contratante na compra e venda.

Com esse tipo de artifício, é possível tornarem opacas ao Fisco e das autoridades públicas em geral, situações em que os recursos financeiros tenham origem em ilícitos e que não tenham sido oferecidos à tributação, operações com empresas vinculadas, a quebra da cadeia do IPI, dentre outras situações.

No caso em apreço, o fato de a legislação que disciplinou a importação por encomenda tenha sido superveniente ao período da ocorrência dos fatos geradores, em nada altera esse quadro, posto que à época existiam as operações por conta e ordem e a importação por conta própria, sendo que a primeira, tinha como pressuposto, a utilização de recursos de terceiros.

A titularidade dos recursos em nenhum momento foi questionada nos autos, bem como a forma de contabilização das mercadorias, que foram lançadas como de propriedade de terceiros, sendo certo que a contabilidade faz prova favorável ao contribuinte.

A questão do lucro na operação da revenda, por sua vez, perde força, se não há contestação quanto à origem dos recursos, pois a formação do preço é livremente pactuada pelas partes, não havendo prescrição legal específica nesse sentido.

O fato de que a Recorrente Huawei tenha interferido nas condições comerciais da mercadoria, ou ter estabelecido condições sobre a assunção do risco pelas mercadorias, não poderia caracterizar a operação como por conta e ordem, à míngua de dispositivo legal nesse sentido.

Acresça-se que a alteração posterior da legislação, delineando a operação de importação por encomenda, perfilada à importação por conta e ordem, corrobora a exegese, apontando que são hipóteses jurídicas que não se confundem, além de que, a importação para destinatário determinado, não é ilícita.

Pensar em sentido contrário, ou seja, que a importação por encomenda, anteriormente à Lei nº 11.281, de 20 de fevereiro de 2006, era ilícita, implicaria na aplicação da retroatividade benigna, nos termos do art. 106 do CTN.

É certo, por outro lado, que a vinculação entre a empresa Huawei e a exportadora, pode interferir na formação do preço das mercadorias transacionadas, de sorte que eles não reflitam a realidade do mercado ou não sejam *arm's lenght*, contudo, essa não é a conduta tipificada na pena de perdimento ou sua conversão, na interposição fraudulenta.

Ainda, nada obstaría que o Fisco realizasse a revisão desses preços, e, eventualmente, lavrasse auto de infração, com fulcro nas normas de preço de transferência ou de valoração aduaneira, que possuem disciplina própria, minudentemente delineada na legislação brasileira.

A afirmação de que haveria a quebra da cadeia do IPI, é frágil, por igual, considerando-se que a Huawei é contribuinte do imposto.

Em síntese, em nenhum momento tendo sido contestada a origem dos recursos financeiros empregados nas importações, que eram da importadora, quaisquer outros elementos, especialmente das condições comerciais da operação, não são hábeis a caracterizar uma interposição na importação como fraudulenta, considerando-se que a simples existência de adquirente no mercado interno pré-determinado não caracteriza ilícito, o que foi confirmado

com a edição da Lei nº 11.281, de 20 de fevereiro de 2006, que criou a modalidade de interposição denominada “importação por encomenda”.

Pelas razões expostas, voto por dar provimento aos recursos voluntários.

(assinado digitalmente)

Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo

Voto Vencedor

Conselheiro Winderley Moraes Pereira, Redator Designado.

Em que pese o voto da i. Relatora, divirjo do entendimento que a comprovação da origem de recursos afasta a aplicação das penalidades previstas art. 23, inciso V do Decreto-Lei nº 1.455/76. Entendo que o caso tratado nos autos refere-se à ocultação do real adquirente da mercadoria, situação que se amolda perfeitamente à penalidade aplicada no auto de infração.

A lide gira em torno da conversão em multa da pena de perdimento aplicada a mercadorias importadas por intermédio de interposição fraudulenta, ao arrimo que a empresa importadora SAB Trading teria realizado as operações em nome da empresa Huawei, sendo este fato, ocultado dos controles legais pertinentes. As autuadas alegam a licitude dos recursos utilizados e a atuação de boa-fé nas operações.

É necessário esclarecer que diferente de outros casos já discutidos neste conselho, o fato que aqui se apresenta, não é de falta de comprovação de origem dos recursos. O que deu origem ao lançamento são as operações de importação da SAB que segundo a Fiscalização Aduaneira, teriam ocorrido em nome da Huawei para ocultar dos controles aduaneiros o real adquirente das mercadorias importadas.

No caminho para esclarecer os fatos faço um breve relato sobre a legislação e os conceitos aduaneiros envolvidos nas operações de comércio exterior, a ocultação de intervenientes e a interposição fraudulenta.

O controle aduaneiro, a ocultação dos intervenientes e a interposição fraudulenta

O controle aduaneiro é matéria relevante em todos os países e a comunidade internacional busca de forma incessante o controle das mercadorias importadas, de forma a garantir a segurança e a concorrência leal dentro das regras econômicas e tributárias. Desde a edição do Decreto-Lei 37/66, o Brasil busca coibir as irregularidades na importação. Este diploma legal, determinava a conferência física e documental da totalidade das mercadorias importadas. Com o crescimento da economia nacional, a crescente integração do País no plano internacional e o aumento significativo das operações de comércio exterior. O Estado Brasileiro decidiu modificar os controles que até então vinha exercendo sobre a importação, desenvolvendo controles específicos que se adequassem ao incremento das operações na área aduaneira. A solução veio com a entrada em produção do Siscomex-Importação em janeiro de 1997. A partir deste sistema, os controles de despacho aduaneiro de importação passaram a utilizar canais de conferência, que determinaram níveis diferentes de controles aduaneiros. Desde um controle total durante o despacho aduaneiro, com conferência documental, física das mercadorias e avaliação do valor aduaneiro até a um nível mínimo de conferência.

Ao modernizar o seu sistema de controle aduaneiro o País flexibilizou o controle individual das mercadorias importadas, mas, daí nasceu a necessidade de também trabalhar o controle em nível de operadores de comércio exterior. A partir desta premissa foram definidos controles aduaneiros em dois momentos distintos. O primeiro, anterior a operação de importação, quando é exigida uma habilitação prévia da empresa interessada em operar no comércio exterior. Este controle busca avaliar a idoneidade daquelas empresas que pretendem operar no comércio, e atualmente está disciplinado na Instrução Normativa da SRF nº 228/2002.

Apesar deste controle ser preferencialmente em momento anterior as operações. Existem situações em que não é suficiente para impedir operações irregulares. Para coibir estas irregularidades a Fiscalização Aduaneira também atua em momento posterior ao desembaraço aduaneiro, buscando identificar irregularidades nas operações realizadas. O caminho adotado vem sendo o de confirmar a idoneidade das empresas envolvidas nas operações e investigar a origem dos recursos utilizados.

A ocultação dos reais intervenientes ou a falta de comprovação da origem dos recursos configura, por força legal, dano ao erário, punível com a pena de perdimento das mercadorias, nos termos definidos no art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/76.

"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 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)*

§ 4º O disposto no § 3º não impede a apreensão da mercadoria nos casos previstos no inciso I ou quando for proibida sua importação, consumo ou circulação no território nacional. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)"

O art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76 trata de duas situações distintas a primeira de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação e outra a interposição fraudulenta de terceiros que pode ser comprovada ou presumida nos termos previstos no art. 22, § 2º, do Decreto-lei nº 1.455/76. A existência de uma das duas situações, quando comprovadas pelo Fisco, enseja a aplicação da penalidade de perdimento.

Matéria que suscita controversa é se a comprovação da origem dos recursos, utilizados na operação de comércio exterior, afastaria a aplicação de penalidades. Tal argumento não encontra respaldo na legislação que disciplina a matéria. Nos termos do art. 23, inciso V do Decreto-Lei nº 1.455/76, o dano ao erário, punido com a pena de perdimento da mercadoria, ocorre quando a informação sobre os reais responsáveis pela operação de importação é deliberadamente ocultada dos controles fiscais e alfandegários, por meio de fraude ou simulação. A partir da determinação legal é inconteste que se a Fiscalização Aduaneira prova que determinada operação declarada ao Fisco não corresponde à realidade dos fatos, resta evidenciada o dano ao erário e o perdimento da mercadoria.

A comprovação da origem dos recursos afasta a presunção da interposição fraudulenta, mas de forma alguma é suficiente para afastar as outras previsões da norma que trata da ocultação dos reais intervenientes na operação de importação. Quando a origem dos recursos não esta comprovada presume-se a interposição fraudulenta, quando comprovada nos autos, cabe a Fiscalização provar a ocultação dos reais adquirentes da operação de importação, para a aplicação da penalidade de perdimento das mercadorias nos termos do art. 22 do Decreto-Lei nº 1.455/76.

É mister salientar, que não são todas as operações por conta e ordem de terceiros são consideradas infração aduaneira. O art. 80 da Medida Provisória nº 2.158-35/01 estabeleceu a possibilidade de pessoas jurídicas importadoras atuarem em nome de terceiros por conta e ordem destes. Os procedimentos a serem seguidos nestas operações estão atualmente disciplinados na IN SRF nº 225/02.

Considerando a possibilidade de importações, com a intervenção de terceiros, fato previsto em lei e disciplinado pela Receita Federal, torna mais forte a pena a ser aplicada quando importador e real adquirente, utilizando de fraude ou simulação ocultam esta operação do conhecimento dos órgãos de controle aduaneiro, visto que, o fato de não seguir as determinações normativas para as importações por conta e ordem, acarretam prejuízo aos controles aduaneiros, fiscais e tributários.

A par de toda a discussão sobre a aplicação da pena de perdimento da mercadoria por dano ao erário, a matéria ainda não fica totalmente resolvida, visto que em determinadas situações, a pena de perdimento por diversos motivos não pode ser aplicada. Aqui temos um empecilho ao cumprimento da norma, já que impedida de aplicar o perdimento, se não existir outra pena possível, equivaleria a uma ausência de punibilidade, o que poderia além do prejuízo não ser ressarcido, estimular futuros atos ilícitos, diante da não aplicação da pena aos infratores. Tal fato não ficou desconhecido pelo legislador, que de forma lúcida, criou a possibilidade da conversão da pena de perdimento em multa, no valor de 100% do valor da mercadoria, conforme previsto art. 23, § 3º do Decreto-Lei nº 1.455/76.

Diante do arcabouço legal que trata a matéria, fica cristalino a procedência da aplicação da pena de perdimento, nas situações em que for comprovada a ocultação dos reais adquirentes da operação de importação, bem como a conversão da pena de perdimento em multa. Tal posição já é matéria assentada neste Conselho, conforme se verifica nos acórdãos nº 9303-001.632, 3201-00.837 e 3102-00.792.

Resolvida a questão da legalidade da imputação, passo a analisar a situação fática que culminou na aplicação da penalidade ora combatida.

A simulação ocorrida nas operações de importação realizadas pela SAB e o envolvimento da empresa Huawei

A fiscalização identificou, amparada em diversas informações e documentos fiscais, a relação da SAB com a Huawei. O trabalho da auditoria da receita federal foi detalhado e consegue comprovar de forma inequívoca o modo de operação. A seguir detalho informações extraídas do relatório fiscal, que motivaram a exigência fiscal, que corroboram o entendimento adotado pela Fiscalização Aduaneira para motivar a exigência fiscal. O Voto vencido neste relatório resumiu as informações levantadas pela Fiscalização que podem ser assim resumidas:

i) Existência de contrato de prestação de serviços de exportação entre a SAB trading e a Huawei que detalha o modus operandi a ser adotado nas operações realizadas;

ii) a Huawei repassava a SAB todas as informações referentes à operação de importação, tais como os preços das mercadorias, o pagamento e as condições de importação, além de indicar o exportador e os dados da fatura comercial;

iii) As negociações sobre a aquisição das mercadorias e os valores eram negociados diretamente entre a Huawei e o importador, sendo a SAB uma prestadora de

serviços, não existindo uma importação direta, mas, uma operações por conta e ordem de terceiros;

iv) a Huawei arcaria com todos os custos das operações de importação, tais como impostos, seguros e outras despesas referentes ao despacho aduaneiro;

v) No caso de sinistro todo o custo do seguro era da Huawei;

vi) A exportadora dos produtos era a empresa Huawei Technologies sócia majoritária da Huawei do Brasil, ou seja, exportador e o importador de fato eram empresas interligadas, não existindo em nenhum momento a intenção da SAB trading em realizar diretamente as importações dos produtos.

Os exemplos aqui apresentados, não citam todas as apurações realizadas pela Fiscalização, mas comprovam a ocultação dos controles aduaneiros dos reais adquirentes das mercadorias.

É inequívoco que as operações foram realizadas por encomenda da Huawei. A SAB trading atuava como uma intermediária junto à autoridade aduaneira, realizando importações previamente negociadas, atuando por conta e ordem da real adquirente dos produtos, a empresa Huawei.

A simulação é ocultação de fato declarando a existência de outro que não corresponde a realidade. No caso em tela as operações foram declaradas como sendo realizadas para a empresa SAB trading, mas as provas trazidas aos autos deixam cristalina a existência de relação entre a SAB e a real adquirente das mercadorias e que a SAB nunca teve interesse em importar para uso próprio ou para revenda no mercado, sempre operou a pedido da Huawei, que determinava a quantidade de mercadorias e os produtos que desejavam fossem importados, conforme fartamente demonstrado nos autos.

É inequívoco que as operações foram realizadas por encomenda. A SAB tinha conhecimento, antes de iniciar a operação de importação, quais os produtos seriam importados e qual o seu destino final, realizando um serviço de intermediação de operação. O procedimento correto a ser adotado, nos termos previstos na legislação aduaneira, seria a declaração ao Fisco que a operação seria por conta e ordem de terceiro, registrando os dados no Sistema Siscomex, nos termos definidos na IN SRF nº 225/2002.

"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.

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."(griffo nosso)

Ciente a SAB trading que estava operando por encomenda deveria, em cumprimento a legislação, declarar ao Fisco a real condição da operação de importação. A ocultação da operação por encomenda configurou a simulação e aplicação das penalidades previstas no art. 22 do Decreto-Lei nº 1.455/76.

A solidariedade das empresas SAB trading e Huawei.

Verificando todo o arcabouço de provas, constante dos autos, fica evidente o conhecimento das empresas SAB trading e Huawei nas operações realizadas e da simulação ocorrida para ocultação dos reais adquirentes das mercadorias. Existindo o conhecimento das empresas autuadas nas operações, não há como afastar a responsabilidade nas penalidades objeto do presente processo.

Firme neste entendimento deve-se aplicar as determinações expressas do artigo 95, inciso I e V, do Decreto-lei nº 37/66, que responsabiliza o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por sua conta e ordem.

" Art.95 - Respondem pela infração:

I - conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática, ou dela se beneficie;

II - conjunta ou isoladamente, o proprietário e o consignatário do veículo, quanto à que decorrer do exercício de atividade própria do veículo, ou de ação ou omissão de seus tripulantes;

III - o comandante ou condutor de veículo nos casos do inciso anterior, quando o veículo proceder do exterior sem estar consignada a pessoa natural ou jurídica estabelecida no ponto de destino;

IV - a pessoa natural ou jurídica, em razão do despacho que promover, de qualquer mercadoria.

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. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)(griffo nosso)

VI - conjunta ou isoladamente, o encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora. (Incluído pela Lei nº 11.281, de 2006)

Conclusão

As conclusões da Fiscalização Aduaneira sobre a vinculação das importações das empresas SAB trading e Huawei são baseadas em procedimento de investigação detalhado e com fundamentos robustos, não há como afastar após os relatos e informações obtidos, que existia a compra dos produtos importados com intervenção direta da empresa Huawei, sendo a empresa SAB trading, uma prestadora de serviços que viabilizava as operações de importação das mercadorias.

A fiscalização aventa a possibilidade das operações realizadas entre a SAB e a Huawei ter intuito de obter vantagens tributárias de Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. Em que pese o conhecimento destas informações, do ponto de vista da exigência controlada no presente processo não é questão relevante, pois, as penalidades previstas, conforme já detalhado em tópico anterior deste voto, partem da presunção da existência de interposição, quando os fatos comprovam que a empresa importadora agiu em nome de terceiro, e ocultou esta informação dos controles aduaneiros, simulando operações que não correspondem a verdade fática da relação. (art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/76.)

Diante do conjunto de fatos e documentos trazidos aos autos é importante lembrar que a penalidade que esta sendo imputada às Recorrentes dizem respeito a ocultação dos reais adquirentes da operação de comércio exterior por meio de simulação.

A simulação, nos termos já detalhados neste voto é a divergência entre os fatos reais e aqueles declarados ao Fisco por meio das declarações no sistema Siscomex. Entendo que a farta documentação trazida aos autos comprova que a SAB trading operava por conta e ordem da empresa Huawei, comprovando a simulação e o enquadramento no art. 22 do Decreto-Lei nº 1.455/76.

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento aos recursos.

Winderley Morais Pereira

CÓPIA