



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

Processo n° 10314.724036/2014-14
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3301-003.239 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de fevereiro de 2017
Matéria MULTA DANO AO ERÁRIO
Recorrente PROCTER & GAMBLE INDUSTRIAL E COMERCIAL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 08/11/2011 a 22/08/2013

Ementa:

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE DE TERCEIROS. OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE. DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. CONVERSÃO EM MULTA.

Caracterizado o dano ao Erário, a pena de perdimento, na hipótese de ocultação do sujeito passivo (real adquirente), por meio da interposição fraudulenta de terceiros, deve ser substituída pela multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria quando esta houver sido consumida, ou revendida, ou não for localizada, com fulcro no artigo 23, inciso V, §§1º e 3º, do Decreto-lei nº 1.455/76.

Recurso Voluntário negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Luiz Augusto do Couto Chagas - Presidente.

Valcir Gassen - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Luiz Augusto do Couto Chagas, José Henrique Mauri, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Liziane Angelotti Meira, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Semíramis de Oliveira Duro e Valcir Gassen.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo Contribuinte contra decisão consubstanciada no Acórdão nº 08-34.453 (fls. 1573 a 1593), de 31 de agosto de 2015, proferido pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza (CE) – DRJ/FOR – que julgou, por unanimidade de votos, improcedente a impugnação apresentada pelo Contribuinte.

Visando a elucidação do caso e a economia processual adoto e cito o relatório do referido Acórdão:

DA AUTUAÇÃO

Trata o presente processo de Auto de Infração para constituição de crédito no valor de R\$ 36.317.269,02 (às fls. 2-47), referente à multa prevista no § 3º do art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, regulamentada pelo §1º do art. 689, inciso XXII, do Decreto nº 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro), lavrada em 16/06/2014 pela DELEX de São Paulo, em face do sujeito passivo PROCTER & GAMBLE INDUSTRIAL E COMERCIAL LTDA. (apontado como o real adquirente, doravante denominado por P&G LTDA.).

De acordo com o Relatório (às fls. 20-45), a presente ação fiscal – Multa substitutiva ao perdimento - foi decorrente de procedimentos de fiscalização instaurados inicialmente na empresa importadora IAMS DO BRASIL COMERCIAL EXPORTADORA E IMPORTADORA (doravante denominada por IAMS), e após na P&G LTDA., pelo que se verificou tratar-se de uma ocultação de sujeito passivo por meio de interposição fraudulenta (importação por encomenda de fato), conforme síntese a seguir. Veja-se:

- inicialmente, a fiscalização discorre acerca das modalidades de importação, quais sejam: (i) importação direta, (ii) importação por conta e ordem de terceiros e (iii) importação por encomenda;
- que a importação por encomenda é aquela em que uma empresa adquire mercadorias no exterior com recursos próprios e promove o seu despacho aduaneiro de importação, a fim de revendê-las, posteriormente, a uma empresa encomendante previamente determinada, em razão de contrato entre a importadora e a encomendante, cujo objeto deve compreender, pelo menos, o prazo ou as operações pactuadas. 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;

- destaca que, em conformidade com o §2º do art. 11 da Lei nº 11.281/2006, a importação promovida por pessoa jurídica importadora que adquire mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado quando realizada em desacordo e requisitos estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal presume-se por conta e ordem de terceiros;
- fala das principais “vantagens” obtidas pela ocultação do real adquirente, dentre as quais: (i) deixar de ser equiparado a industrial, não pagando IPI na saída das mercadorias; (ii) sonegar outros tributos, como ICMS, PIS, COFINS, IR etc.; (iii) praticar o crime de lavagem de dinheiro; (iv) atuar no comércio internacional sem estar habilitado no sistema SISCOMEX, contrariando as legislações pertinentes; (v) subfaturar as importações, assim como cometer qualquer outra irregularidade tributária, pois, estando o verdadeiro interessado pela mercadoria (o real adquirente) oculto, este não é alcançado pela autoridade aduaneira, recaindo somente sobre o importador (“laranja”, em muitos casos) as penalidades devidas; (vi) não cumprir os requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora em operações procedidas por conta e ordem de terceiros, inclusive no que diz respeito à prestação de garantia quando o valor das importações for incompatível com o capital social ou patrimônio líquido do importador ou do encomendante;
- acerca dos procedimentos iniciais relata que em diligência realizada em 17/05/2013 constatou-se que a IAMS estaria estabelecida no mesmo endereço da P&G S.A (Rua Maria Coelho Aguiar, 215, Bloco E), cujo Responsável Legal perante o Siscomex, Sr. Edmilson Fortes de Carvalho, se apresentou como Gerente Tributário da IAMS, da qual está cadastrado como responsável perante o CNPJ e também Responsável Legal perante o Siscomex. O Termo de Início de Fiscalização nº 195/2013 foi recebido pela Diretora Financeira Juliana Haddad Littério;
- que a IAMS (empresa de origem norte americana que passou a operar no País em 1997 e a fazer parte do grupo empresarial internacional P&G no início dos anos 2000) adquire todas as suas mercadorias da P & G argentina e norte americana e as vende à P&G LTDA. (brasileira), como única cliente, conforme resposta à questão 11 (onze) da intimação nº 195/2013 (às fls. 346-349), na questão 6 (seis) do termo de depoimento nº 213/2013 (às fls. 51- 53);
- que a P&G LTDA. também possui como responsável perante o CNPJ e o Siscomex o Sr. Edmilson Fortes de Carvalho;
- que durante o período de 03/2011 a 01/2013 a P & G LTDA. esteve com sua habilitação para importar suspensa, tendo sido abastecida pela IAMS;
- que a P&G LTDA. possui 99,99% de participação na IAMS;
- que em todas as suas DIs a IAMS se registra como importador e adquirente, muito embora, haja sido informado em entrevista que o destinatário destas é sempre a P&G LTDA., fato ratificado pelo rastreamento das notas fiscais de saída (às fls. 250-297 e 298-345);
- que a IAMS e a P&G S.A. operam como uma única empresa, utilizam os mesmos escritórios e têm o mesmo responsável legal, não tendo ainda a IAMS instalações físicas para armazenagem e distribuição ou pessoal para administração do armazenamento e transporte das mercadorias que importa;

- que, a IAMS não realiza lucro em suas vendas e que suas importações são em função das necessidades da P&G LTDA., sem o que aquelas não ocorreriam;
- portanto, para obedecer aos dispositivos legais pertinentes, as empresas deveriam ter se apresentado à Receita Federal para registrar suas operações de importação em seus reais papéis, a saber, respectivamente, de importador a IAMS, de adquirente encomendante a P&G LTDA., sem o que incorreram na infração de ocultação do real adquirente, com a IAMS cedendo seu nome à P&G LTDA. para realizar as importações que se destinavam a esta última;
- que apesar de intimada para entrega das mercadorias em questão adquiridas da IAMS em até 5 (cinco) dias do recebimento do termo 295/2014, com ciência em 28/05/2014, o prazo fluiu sem nenhuma manifestação, aplicando-se à P&G LTDA., por conseguinte, a multa equivalente ao valor aduaneiro das referidas mercadorias.

Consta ciência do sujeito passivo P&G LTDA., em 18/06/2014, conforme Tela de Rastreamento dos Correios (à fl. 1.039).

DA IMPUGNAÇÃO

Em 15/07/2014, inconformada com a autuação, a P&G LTDA. apresentou Peça Impugnativa (às fls. 1.055/1.086 c/ anexos às fls. 1.087/1.529), assinada por seus causídicos (conforme procuração às fls. 1.087 e 1.101-1.104), alegando, em síntese, conforme a seguir:

Preliminarmente

- informa que na qualidade de pessoa jurídica de direito privado se dedica à comercialização de produtos das marcas registradas P&G no território nacional, inclusive os produtos das marcas de saúde e nutrição animal Iams e Eukanuba;
- que no dia 18/06/2014 foi notificada desta autuação pelo que as autoridades fiscais exigem multa correspondente ao valor aduaneiro de mercadorias importadas e adquiridas pela IAMS;
- que ao longo da presente defesa demonstrará que o lançamento fiscal padece de vício insanável por não conter a necessária fundamentação fática e que ainda é inteiramente improcedente, vez que as operações de comércio exterior realizadas pela IAMS e a subsequente aquisição local pela impugnante observaram estritamente a legislação, bem como jamais tiveram como objetivo a ocultação do alegado real adquirente das mercadorias importadas, tal como inadvertida e infundadamente concluíram as autoridades fiscais;
- que desde sua aquisição global em 1999 pela P&G Company até a sua venda em 2014 para a MARS Incorporated a IAMS sempre foi a empresa do grupo P&G que mundialmente atuou no ramo de saúde e alimentação animal, inclusive no mercado brasileiro;
- que a IAMS realizava a importação e revenda desses produtos no mercado brasileiro, mas que, diante de razões negociais, optou por passar a utilizar parte da estrutura já existente do grupo P&G para a etapa de distribuição, a qual passou a ser realizada pela impugnante, que já concentrava tal atividade para os demais produtos produzidos e comercializados pelo grupo;

-
- contextualiza a questão societária quanto às empresas IAMS e P&G;
 - que até o ano de 2008, os produtos importados pela IAMS eram desembarçados nos Portos de Santos e Uruguaiana e enviados para o seu estabelecimento filial localizado no Município de Queimados, onde eram armazenados até sua venda. De 2009 em diante, contudo, dentro da nova estrutura criada, a distribuição dos produtos da IAMS passou a ser realizada pela impugnante, empresa que, como mencionado acima, já possuía a estrutura adequada e detinha o know how necessário para tanto;
 - que para lastrear essa nova estrutura foram celebrados (i) um contrato de despesas compartilhadas com a P&G S.A e a P&G LTDA. (às fls. 1.171-1.173), através do qual a IAMS comprometia-se a remunerar a impugnante por serviços administrativos por esta prestados em benefício da divisão de saúde e nutrição animal (Doc. 06); (ii) um contrato de despesas logísticas compartilhadas (às fls. 1.174-1.178), através do qual a IAMS comprometia-se a remunerar a P&G S.A. por despesas logísticas compartilhadas (Doc. 07); e (iii) um contrato de compra e venda para revenda pela impugnante (às fls. 1.179-1.184), sem exclusividade, dos produtos importados pela IAMS (Doc. 08);
 - questiona o equívoco nas datas de eventos futuros informadas na autuação pelo que deve ser cancelada;
 - suscita a nulidade do auto de infração por falta de motivação e violação aos princípios da legalidade e ampla defesa;
 - ressalta que a acusação das autoridades fiscais está baseada em afirmações desconexas e muitas vezes incorretas sobre as operações da IAMS, sem qualquer relevância na caracterização da pretendida importação por encomenda e sem qualquer suporte probatório;
 - destaca ainda que contra a IAMS, as autoridades fiscais lavraram auto de infração exigindo a multa prevista no artigo 33 da Lei n.º 11.488/2007 pela suposta cessão de seu nome para que a impugnante realizasse operações de comércio exterior. Já contra a impugnante, as referidas autoridades fiscais lavraram o presente auto de infração exigindo multa correspondente ao valor aduaneiro das mercadorias importadas, com fundamento no artigo 23, V do Decreto-Lei n.º 1.455/76, sob acusação de “ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação”;
 - que, ao contrário do que era de se esperar em um lançamento fiscal, em relação às supostas vantagens tidas na ocultação apontadas pelas autoridades fiscais de maneira exclusivamente hipotética, não foram apresentadas, nem superficialmente, quaisquer provas de que elas tivessem sido verificadas ou de que estivessem presentes no caso concreto, vez que considerando-se que os valores das operações não foram questionados: (i) não há espaço para ventilar-se sonegação de ICMS, PIS, COFINS, IRPJ, lavagem de dinheiro ou subfaturamento nas operações de importação; e (ii) a única possível - mas não comprovada - "vantagem" da suposta ocultação do adquirente em importação por encomenda seria a economia do IPI na revenda das mercadorias importadas, na medida em que o real adquirente deixaria de ser equiparado a industrial. E, quanto a essa suposta "vantagem", também não é aplicável ao caso concreto, pois os produtos importados pela IAMS e revendidos pela

impugnante são classificados na posição 2309.9010 e, assim, estão sujeitos à alíquota zero do IPI;

- considera, portanto, que a autoridade fiscal não apresentou os fatos que comprovem a infração imputada à impugnante, bem como não demonstrou ter havido dolo, fraude ou simulação nos atos praticados, é de rigor o reconhecimento da nulidade do presente lançamento fiscal por evidente falta de motivação - e, por conseguinte, por violação aos princípios da legalidade e da ampla defesa - fazendo-se imperativo o seu imediato cancelamento;

No Mérito

- aduz acerca da ausência das condições para a caracterização da importação por encomenda;
- que as autoridades fiscais não questionaram o fato de a IAMS ser a efetiva importadora dos produtos, visto que não há acusação no sentido de que a IAMS não existiria, de que a impugnante seria a importadora das mercadorias ou, ainda, de que a IAMS seria uma mera prestadora de serviços, em operações de importação por conta e ordem. E mais: o presente caso não foi alicerçado na presunção legal de interposição fraudulenta prevista no art. 23, parágrafo 2º do Decreto-Lei nº 1.455/1976 (que trata da não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas importações), de forma que se está diante de acusação de ocultação comprovada e não de ocultação presumida;
- que o reconhecimento da improcedência do lançamento fiscal depende essencialmente da demonstração de que a impugnante, apesar de adquirir os produtos importados pela IAMS não era encomendante das importações realizadas, não havendo, assim, que se falar em ocultação no presente caso;
- discorre sobre a legislação que trata da importação por encomenda e destaca a inaplicabilidade da multa prevista no artigo 23, V do Decreto-Lei nº 1.455/1976 ao caso concreto, visto que o único argumento utilizado na autuação para a aplicação da referida multa foi a suposta falta de informação em DIs, que se tratariam de importações por encomenda;
- que só há falar em importação por encomenda nas situações em que: (i) haja contrato firmado entre a importadora e o encomendante para a realização de determinadas operações de importação ou para realização de importações em determinado período; e (ii) haja obrigação contratual de a importadora entregar os produtos importados para o encomendante. Contudo, nenhuma dessas condições estava presente nas operações em exame;
- que a IAMS continuou a realizar e a arcar com as importações das mercadorias, como comprovado pelos processos de importação (Doc. 09) e Contratos de Câmbio de pagamento das importações (Doc. 10). No entanto, a operação de distribuição dos produtos de alimentação animal no País passou a ser realizada pela impugnante, com lastro no Contrato de Compra e Venda para Revenda sem Exclusividade (Doc. 08);
- que, dito contrato referia-se à compra e venda de produtos disponíveis no território nacional, de forma que a IAMS não tinha qualquer obrigação de

realizar importações para a impugnante ou de destinar-lhe todos os seus produtos importados;

- ou seja, tratava-se de uma relação clara de compra e venda sem exclusividade, de forma que a impugnante tinha a possibilidade de adquirir os produtos de saúde e nutrição animal disponíveis nos estoques da IAMS de acordo com a tabela de preços definida entre as partes;
- ainda a título de esclarecimentos acrescenta que: (i) só passou a ser controladora da IAMS com 99,99% de suas quotas em julho de 2013, poucos meses antes de a IAMS encerrar definitivamente suas atividades relativas à divisão de saúde e alimentação animal no Brasil. Antes disso e, portanto, em grande parte do período fiscalizado, a IAMS teve como sócias a P&G Co., a Tambrands Indústria e Comércio e a P&G S/A; (ii) que a operação com produtos de saúde e alimentação animal sempre foi deficitária, não só para a IAMS como para a impugnante (e também para a P& globalmente, o que, repita-se, levou à venda desse negócio para a MARS Incorporated; (iii) ao contrário do quanto alegado pelas autoridades fiscais a impugnante não teve sua habilitação suspensa no Siscomex entre 19/03/2011 e 09/01/2013, e que por apenas realizar operações de distribuição de produtos da P&G no mercado brasileiro a referida habilitação passou a ser inteiramente desnecessária; (iv) que a IAMS, na data dos fatos autuados, tinha filial no Município de Queimados, com capacidade para armazenagem dos produtos importados e contratava pessoal habilitado tanto para os procedimentos aduaneiros de desembarço quanto para a logística para transporte e armazenamento das mercadorias; (v) os produtos importados pela IAMS eram efetivamente armazenados na filial de Queimados até a sua posterior revenda e não eram transferidos diretamente para a impugnante, o que deveria ocorrer dentro da hipótese criada pela fiscalização federal de que esta seria a real adquirente dos produtos;
- que para comprovar o quanto se afirma, a impugnante apresenta o contrato de comodato do imóvel (às fls. 1.385-1.398) utilizado pela filial da IAMS de Queimados (Doc. 11), os contratos da IAMS com a Hellmann Worldwide Logistics para os procedimentos de desembarço aduaneiro (Doc. 12), Notas Fiscais da Hellmann Worldwide Logistics destinadas à IAMS (Doc. 13) (às fls. 1.399- 1.433) e os contratos da IAMS com a DHL Logistics (Doc. 14) para a movimentação e armazenamento de cargas (às fls. 1.434- 1.494);
- que assim, resta absolutamente comprovado por meio de documentos hábeis e idôneos, que a IAMS era a real importadora e adquirente das mercadorias importadas, o que, por consequência, mostra a total improcedência da acusação fiscal relativa à uma suposta ocultação da impugnante como a real adquirente das mesmas mercadorias;
- menciona que o CARF já apreciou casos muito semelhantes ao presente, em que as autoridades fiscais alegam a existência de importações por encomenda não declaradas nas respectivas DIs;
- cita-se jurisprudência administrativa;
- ao final pontua que restando comprovado que a IAMS foi a real importadora e adquirente das mercadorias importadas e a consequente inoportunidade de importação por encomenda, deve-se cancelar a multa aplicada;

DO PEDIDO

- em vista de todo o exposto, requer, preliminarmente: (i) sejam canceladas as multas equivocadamente associadas a supostas operações realizadas nos anos de 2029 e 3013 (SIC) e (ii) seja reconhecida a nulidade do lançamento fiscal, tendo em vista a absoluta ausência de válida motivação fática para suportar a grave acusação fiscal, o que viola, por via de consequência, a legalidade da tributação que se almeja e, ainda, o exercício de seu pleno direito de defesa. No mérito, requer seja reconhecida a total improcedência do lançamento fiscal com relação à multa prevista no no artigo 23, V e §3º do Decreto-Lei 1.455/76, tendo em vista que não se está diante de importação por encomenda e a referida multa não é aplicável ao presente caso.

DA APELAÇÃO CÍVEL Nº 2006.70.00.006008-6/PR (às fls. 1.519- 1.529)

Consta extrato do Acórdão proferido pela Egrégia 1ª Turma do TRF da 4ª Região (Relator: Des. Federal Álvaro Eduardo Junqueira; Apelante: IAMS e Apelado: Fazenda Nacional), publicado em 29/10/2008, dando provimento à apelação, por unanimidade, no sentido que para os produtos fabricados pela autora (rações para animais): “...*deve prevalecer a posição específica (2309.90.10) sobre a geral (2309.10), nos termos do Sistema Harmonizado para interpretação da TIPI...*”

DA RESOLUÇÃO 8.002.848 – 2ª Turma da DRJ/FOR (às fls. 1547- 1.551)

Consta Resolução desta DRJ/FOR, datada de 27/11/2014, no sentido de que:

(...)

Face ao exposto, nesse estágio de cognição processual ante as questões acima destacadas, faz-se necessário o retorno do processo com escopo no art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972 e alterações posteriores, para que a unidade de origem adote as seguintes providências:

a) prestar informação fiscal acerca dos valores lançados relativos às datas (04/06/2029, 04/07/2029 e 16/03/3013) (SIC), demonstrando o crédito efetivamente lançado e as datas respectivas;

b) esclarecer quanto à identificação passiva do presente auto de infração, à luz da legislação de regência, em função da situação fática relatada.

(...)

DO CUMPRIMENTO DA DILIGÊNCIA (às fls. 1.555-1.566)

Em relação ao item (a) a fiscalização aduz que houve falha na emissão do Auto de Infração sendo devidamente informadas as datas corretas e que não há qualquer alteração no valor já lançado (ver tabela à fl. 1.555). Quanto ao item (b) averba que à luz da legislação e em função da situação fática que:

(...)

Em síntese entendemos ser o correto atendimento à legislação vigente, na impossibilidade do encomendante P & G entregar as mercadorias à RFB para perdimento, a aplicação neste da multa de 100% do valor aduaneiro, objeto deste PAF, bem como a multa de 10% deste valor à importadora,

empresa IAMS, pela ocultação do real adquirente, como ocorrido no PAF 10314-723.605/2014-04.

Consta ciência por AR, em 30/01/2015, com reabertura de prazo para manifestação da impugnante (ver Termo de Ciência DIFIS I Nº 37/2015, às fls. 1.559- 1.561).

DA MANIFESTAÇÃO DA AUTUADA

Não consta nos autos qualquer manifestação acerca desta resolução (às fls. 1.570-1.571).

Tendo em vista a negativa do ora recorrido Acórdão o Contribuinte ingressou com Recurso Voluntário (fls. 1620 a 1662), em 11 de novembro de 2015, visando a reforma da referida decisão.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Valcir Gassen

O Recurso Voluntário (fls. 1620 a 1662), de 11 de novembro de 2015, interposto pelo Contribuinte, em face da decisão consubstanciada no Acórdão nº 08-34.453 (fls. 1573 a 1593), de 31 de agosto de 2015, é tempestivo e atende os pressupostos legais de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

O ora analisado Recurso Voluntário visa reformar a decisão que possui a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 08/11/2011 a 22/08/2013

AUDITOR FISCAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. COMPETÊNCIA LEGAL. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA.

Não há hierarquia funcional entre Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) e Autoridade Lançadora; a promoção de diligências e perícias, à luz do art. 18, caput e §3º, do Decreto 70.235/1972, com efeito, não traduz esse princípio administrativo para alcançar a convicção da autoridade administrativa local.

Os julgamentos emanados das DRJ, em que pese revelarem e sinalizarem norte de entendimento de matérias, afora sua inegável respeitabilidade, não encorpam o conceito jurídico de ato normativo em abstrato.

A decisão promovida por auditor fiscal, por ocasião da realização da diligência, fruto de entendimento seu quanto à aplicação da legislação tributária e aduaneira, mesmo não logrando filiação no âmbito da DRJ, deve ser, também pelo colegiado julgador, respeitada, visto decorrer de análise empreendida por autoridade fiscal, agente público que detém, com exclusividade, o múnus público no tocante à realização do lançamento.

Desse modo, não encontra ressonância a existência de qualquer elemento fático-jurídico que alicerce a unidade de julgamento a mover ato de imposição interpretativa à auditoria, visto sê-la independente em seu mister exegético - um dos fundamentos de seu enquadramento como autoridade de Estado.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 08/11/2011 a 22/08/2013

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS. OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE. DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. CONVERSÃO EM MULTA.

Caracterizado o dano ao Erário, a pena de perdimento, na hipótese de ocultação do sujeito passivo (real adquirente), por meio da interposição fraudulenta de terceiros, deve ser substituída pela multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria quando esta houver sido consumida, ou revendida, ou não for localizada, com fulcro no artigo 23, inciso V, §§1º e 3º, do Decreto-lei nº 1.455/76.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 08/11/2011 a 22/08/2013

IMPORTAÇÃO. INTERMEDIÇÃO DE OPERAÇÕES NO COMÉRCIO EXTERIOR. INOBSERVÂNCIA DAS CONDIÇÕES E REQUISITOS LEGAIS. IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA DE FATO.

A importação promovida por pessoa jurídica importadora que adquire mercadorias para a revenda a encomendante predeterminado, realizada em desacordo com os requisitos e condições estabelecidos na legislação, presume-se por conta e ordem de terceiro.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

No Recurso Voluntário o Contribuinte estabelece em síntese o seguinte pedido:

Em vista de todo exposto, a Recorrente requer seja conhecido e provido o presente recurso, reformando-se integralmente a decisão de primeira instância recorrida, reconhecendo-se a total improcedência do lançamento fiscal, tendo em vista que não se está diante de importação por encomenda e, ainda, que a multa prevista no 23, V e §3º do Decreto-Lei 1.455/76 não é aplicável ao presente caso.

Caso os Ilustres Conselheiros não tenham sua convicção formada no sentido do integral provimento do recurso no mérito, a Recorrente requer, com base no artigo 59, §3º do Decreto nº 70.235/72, seja reconhecida a nulidade do lançamento fiscal, tendo em vista a absoluta ausência de válida motivação fática para suportar a grave acusação fiscal, o que viola, por via de consequência, a legalidade da tributação que se almeja e, ainda, o exercício de seu pleno direito de defesa.

Alternativa e subsidiariamente, a Recorrente requer seja reconhecida a nulidade da decisão de primeira instância, em virtude da modificação do critério do lançamento fiscal, na forma acima exposta.

Em sede de preliminar o Contribuinte (fls. 1627 e seguintes) requer a) a nulidade do auto de infração por falta de motivação e violação aos princípios da legalidade e da ampla defesa; e, b) da nulidade da decisão de primeira instância por modificação do critério do lançamento.

Entendo que não assiste razão ao contribuinte no que tange a essas preliminares, visto que o auto de infração foi lavrado de acordo com a legislação vigente e, portanto, sem violação ao princípio da legalidade com o exercício efetivo do direito a amplo poder de defesa e contraditório no processo, sem modificação do critério do lançamento por tratar-se de reclassificação quanto à importação.

No mérito o Contribuinte aduz, em seu Recurso Voluntário, que a Fiscalização incorre em erro ao classificar a importação alvo deste processo como sendo da modalidade “por encomenda” pois entende que “a mera aquisição por uma empresa da totalidade das mercadorias importadas por outra empresa não está entre as condições necessárias para configurar a importação por encomenda” (fl. 1648).

Na posição adotada pelo Contribuinte, para que se configure tal modalidade de importação é necessário que haja um contrato firmado entre a empresa importadora e a empresa encomendante e, com isso, a consequente obrigação contratual de entrega dos produtos importados. O que, segundo o Contribuinte, não ocorre no caso ora analisado.

Nesse sentido, visando a elucidação do caso, cito trecho do Recurso Voluntário apresentado pelo Contribuinte (fl. 1648 a 1650):

Como já mencionado em sede de impugnação, a opção negocial de passar a utilizar a Recorrente nas atividades de distribuição dos produtos da linha de saúde e nutrição animal importados pela Iams decorreu da necessidade de reduzir os custos e, assim, melhorar a lucratividade dessa divisão do grupo P&G. Isso porque, a manutenção de estrutura e pessoal designados especialmente para a realização da distribuição dos produtos Iams e Eukanuba no Brasil envolvia elevados custos, que podiam ser reduzidos com a utilização da Estrutura já estabelecida do grupo P&G.

Concentrar-se a distribuição dos produtos de alimentação animal na Recorrente era, pois, uma medida coerente dentro do cenário fático do grupo, tendo em vista que referida empresa já possuía o *know how* necessário por realizar tal atividade para todos os demais produtos fabricados e comercializados pela P&G.

Com efeito, a estrutura da Recorrente contava com área de vendas composta por mais de 500 vendedores, que atingem mensalmente mais de 5 mil estabelecimentos comerciais no país. Ademais, os produtos de “pet care” (produtos relacionados ao cuidado de animais) também beneficiaram-se da estrutura logística da Recorrente na redução dos custos de frete e contratação de transportadoras para distribuir seus produtos dentro do país-continente, Brasil.

Então, diante dos fatos acima, a Iams continuou a realizar e a arcar com as importações das mercadorias, como comprovado pelos processos de importação (Doc. 09 da Impugnação) e Contratos de Câmbio de pagamento das importações (Doc. 10 da impugnação). No entanto, a operação de distribuição dos produtos de alimentação animal no País passou a ser realizada pela Recorrente, com lastro no Contrato de Compra e Venda para Revenda Sem Exclusividade (Doc. 8 da Impugnação).

Tal contrato referia-se à compra e venda de produtos disponíveis no território nacional, de forma que a Iams não tinha qualquer obrigação de realizar importações para a Recorrente ou de destinar todos os seus produtos importados para a Recorrente.

Ou seja, **tratava-se de uma relação clara de compra e venda sem exclusividade**, de forma que a Recorrente tinha a possibilidade de adquirir os produtos de saúde e nutrição animal disponíveis nos estoques da Iams, de acordo com a tabela de preços definida entre as partes.

Ocorre, porém, que o item 2.1 do contrato entre as empresas está definida a exclusividade entre estas, configurando, segundo a fiscalização, a importação por encomenda. O Contribuinte alega o seguinte a respeito deste fato (fl. 1651):

Oportuno esclarecer, ainda, que, ao contrário do que afirmam as dd. Autoridades julgadoras, a cláusula de exclusividade constante no subitem 2.1 do contrato, bem como a obrigação constante no subitem 3.1 em nada alteram tal conclusão. Leiam-se as referidas disposições:

“2.1 – Por este instrumento e na melhor forma de direito, a IAMS nomeia a P&G, sua Revendedora, e esta aceita a nomeação para executar a venda dos Produtos, nos limites do Território, em caráter de exclusividade, em todos os Canais de Venda.

(...)

3.1 – Atender pedidos de compra da P&G referentes aos Produtos, dentro das disponibilidades, salvo motivos de ordem comercial ou motivos alheios ao controle razoável que a impeçam a Iams, total ou parcialmente, de realizar o fornecimento.”

Com efeito, a exclusividade mencionada no subitem 2.1 do contrato apenas reflete o direito concedido pela Iams à Recorrente de revender os seus produtos com exclusividade em determinado território.

Tal direito, evidentemente, não se confunde com a obrigação de importar mercadorias encomendadas, pois a revenda não tem qualquer vínculo com a importação, sendo obrigações totalmente distintas. Fato é que os produtos da IAMS que a Recorrente revender no território podem ter sido importados ou não, de modo que não há como se falar que tal revenda configura uma relação de importação por encomenda.

A obrigação constante no subitem 3.1 do contrato, por sua vez, apenas diz que a Iams deve se comprometer a atender os pedidos da Recorrente, na medida da sua disponibilidade. Da mesma forma como exposto acima, o compromisso da Iams de atender aos pedidos da Recorrente nada diz com uma importação por encomenda. Isso porque a Recorrente não condiciona a forma pela qual o fornecimento deve ocorrer, isto é, se a Iams deve obter o produto no mercado interno ou não, de sua fabricação ou fabricada por terceiros (desde que se trate dos produtos da marca, por óbvio). Nesse contexto, se a Iams decide importar os produtos que serão revendidos à Recorrente, esta importação ocorre por sua conta e risco, inexistindo qualquer encomenda.

A respeito das alegações do Contribuinte creio que as mesmas não devem prosperar, uma vez que a argumentação baseia-se na tese de que para que seja configurada a ocultação do real adquirente dos produtos importados deveria haver, por parte do Contribuinte e da empresa interposta, um contrato específico entre elas e a consequente obrigação contratual da entrega dos produtos importados, o que me leva a crer que a falta de um elemento formal descaracterizaria, portanto, o ilícito cometido. Se assim fosse, aquele que visa omitir o real adquirente se locupletaria da própria torpeza, o que se sabe inadmissível no direito.

Neste sentido o Acórdão ora recorrido trouxe o seguinte entendimento (fl. 1590):

Por outro lado, a empresa impugnante limitou-se a intentar desconstituir a tese da ocorrência de importação por encomenda por inadvertidamente acreditar que só há que se falar em importação por encomenda nas situações em: (i) que houver contrato expresso de encomenda entre o importador e o encomendante e (ii) que houver obrigação contratual de posterior entrega. Veja-se:

(i) há contrato firmado entre a importadora e o encomendante para a realização de determinadas operações de importação ou para realização de importações em determinado período; e

(ii) há obrigação contratual de a importadora entregar os produtos importados para o encomendante.

Contudo, vejam Vossas Senhorias que nenhuma dessas condições estava presente nas operações em exame.

Entretanto, tenho que tal tese não se sustenta, pois se assim o fosse, bastaria deixar de cumprir os requisitos e condições formais estabelecidos na legislação para fugir ao controle fiscal e aduaneiro, o que seria um despautério. Tanto isso é verdade que a própria lei tratou logo de estabelecer que nos casos em que há importação de encomenda de fato, aplica-se a presunção de importação por conta e ordem e todos os seus consectários.

Portanto, a respeito deste ponto entendo correta a decisão do Acórdão ora recorrido por entender que ocorreu a importação por encomenda em que a empresa Iams adquiriu as mercadorias do exterior com recursos próprios promovendo o despacho aduaneiro de importação e em seguida revendendo a empresa encomendante pré-determinada, no caso a P&G.

Salienta apropriadamente o Contribuinte que a conduta de fraude, dolo e simulação deve ser comprovada de forma inequívoca, mas no caso em análise todas as provas trazidas corroboram no sentido de caracterizar essas condutas e dano ao erário em decorrência da ocultação do real adquirente P&G. Salienta-se de acordo com o voto da DRJ (fls. 1588 e 1589):

Embora aqui não se tenha demonstrado se cuidar de empresa de fachada, nem que efetivamente ocorrera perda de arrecadação pela quebra da cadeia do IPI e/ou que se tenha se inserido na legislação dos preços de transferência; por outro viés, a meu sentir, restou configurado o dano ao Erário pela prática dolosa de ocultação da empresa P&G LTDA., a qual com esse indevido proceder atuou livremente no âmbito do comércio internacional, de modo camuflado e/ou clandestino, **passando despercebida pelo controle aduaneiro.**

De um exame percuciente dos autos, vê-se diversas provas dessa prática dolosa, a começar pelas informações postas nas DIs, no sentido de que a IAMS estaria importando alimentos compostos para cães e gatos oriundos da Argentina e dos Estados Unidos, figurando-se assim, de forma indevida, como empresa importadora e adquirente das mercadorias (ver “Dados Extraídos das Declarações de Importação IAMS, às fls. 54-102, a título de exemplo), dando a entender que só então, e a partir daí, é que atuaria no mercado interno, em uma usual operação comercial de venda e compra, assumindo todo o risco empresarial de somente após a devida nacionalização de suas mercadorias, ter de encontrar compradores e assim dar continuidade a suas atividades negociais.

Mas, contudo, de acordo com os autos, em verdade, o que se revelou foi uma prática **dolosa** de uma irregular intermediação de terceiros no comércio exterior, onde o real adquirente e **motivador** de todas essas operações de importação, a P&G LTDA., permaneceu invisível aos olhos do Fisco, pois mesmo se enquadrando perfeitamente na condição de encomendante predeterminado, optou de forma indevida em não observar as condições e requisitos estabelecidos na legislação, o que lhe proporcionou ao menos potencialmente vantagens ilícitas em detrimento do Erário e do necessário controle aduaneiro.

Outrossim, restou como **incontroverso** que a mercadoria em pauta importada pela IAMS foi toda revendida à P&G LTDA., ambas pertencentes a um mesmo conglomerado empresarial multinacional.(ver perguntas 6 e 13 do Termo de Depoimento nº 213/2013, às fl.51-53, a título de exemplo).

Dessa forma, por esse indevido proceder, resultou a P&G LTDA. livre do necessário controle aduaneiro, não tendo assim que, ao menos potencialmente, dentre outras: (i) de ser chamada a prestar garantias na ocorrência de importações de valores incompatíveis com o capital social ou patrimônio do importador ou do encomendante; (ii) de necessariamente promover sua habilitação junto ao Siscomex nem mesmo na qualidade de encomendante; (iii) nem também de ser enquadrada como equiparada à estabelecimento industrial e com isso passar a ser contribuinte do IPI nas operações de revenda no mercado interno (quebra da cadeia do IPI); (iv) e ainda também de não ter de figurar ostensivamente como responsável solidária com o importador por possíveis débitos referentes a tributos e penalidades porventura aplicados em razão dessas operações de importação.

Neste sentido voto por negar provimento ao Recurso Voluntário, por entender que restou configurada a omissão do real adquirente dos produtos importados e, consequentemente, importando em prejuízo ao erário.

Requer ainda o Contribuinte que sejam considerados os contratos de comodato, logística, serviços aduaneiros e de compra e venda, pois acredita que (fl. 1655):

Com efeito, em sede de impugnação a Recorrente comprovou, através dos contratos firmados com a Hellmann Worldwide Logistics e a DHL Logistics (Docs. 11 a 14 da impugnação), que possuía filial no Município de Queimados com capacidade para armazenar os produtos importados e que contratava pessoal habilitado tanto para os procedimentos aduaneiros de desembaraço quanto para a logística para transporte e armazenamento de mercadorias.

A respeito deste ponto o Acórdão ora recorrido apresentou o seguinte entendimento e o cito como razão para decidir (fl. 1590):

No mais, o fato da existência de contratos de comodato, de logísticas e de serviços aduaneiros, e finalmente do contrato de compra e venda para revenda só revelam um sofisticado modelo negocial utilizado pelo conglomerado empresarial multinacional

P&G, pelo que a empresa P&G LTDA., com a colaboração da importadora IAMS, ocultou-se indevidamente aos olhos do Fisco, intentando dar a aparência de uma mera operação de compra e venda no mercado interno, quando na realidade toda a importação de produtos se deu unicamente em função da demanda da P&G LTDA.

Repisa-se que aqui não está se discutindo a capacidade financeira nem operacional da IAMS em promover tais importações, mas sim que estas só ocorreram em razão da P&G LTDA., sendo certo que tais empresas deveriam ter cumprido as condições e requisitos de uma operação formal de importação por encomenda, mas optaram pelas vantagens (já largamente expostas) em ocultar a verdadeira encomendante dos produtos importados, qual seja: a P&G LTDA.

Entendo que a autoridade fiscal demonstrou no decorrer dos autos de forma justificada e fundamentada a questão das operações realizadas entre a empresa Iams e o Contribuinte, portando, em decorrência do primeiro ponto quanto ao mérito, voto em negar provimento ao recurso voluntário no que tange ao entendimento acerca dos contratos de comodato, logística, serviços aduaneiros e de compra e venda.

Por fim, o Contribuinte requer pela inaplicabilidade da multa imposta (fls. 1657 e seguintes) por entender que não se trata da modalidade de importação por encomenda o que já restou comprovado e superado neste voto, não cabendo, portanto, o afastamento da respectiva multa pelo disposto no art. 23, V, §§1º e 3º, do Decreto-lei nº 1.455/76.

Em conclusão, diante do exposto nos autos e da legislação aplicável ao caso, voto em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Valcir Gassen - Relator