



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

Processo n° 10983.721006/2012-01
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-002.278 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de janeiro de 2014
Matéria II
Recorrente FIRST S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Período de apuração: 05/07/2007 a 28/08/2009

VÍCIO NO ATO ADMINISTRATIVO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

A motivação e finalidade do ato administrativo são supridas quando da elaboração do relatório fiscal que detalham as conclusões do trabalho fiscal e as provas dos fatos constatados. As discordâncias quanto às conclusões do trabalho fiscal são matérias inerentes ao Processo Administrativo Fiscal e a existência de vícios no auto de infração deve apresentar-se comprovada no processo.

INCONSTITUCIONALIDADE DE NORMAS TRIBUTÁRIAS. INCOMPETÊNCIA. APLICAÇÃO DA SÚMULA Nº 2 DO CARF.

Este Colegiado é incompetente para apreciar questões que versem sobre constitucionalidade das leis tributárias.

CESSÃO DO NOME PARA UTILIZAÇÃO EM OPERAÇÕES DE COMÉRCIO EXTERIOR. MULTA PREVISTA NO ART. 33, DA LEI Nº 11.488/07.

A cessão do nome para operações de comércio implica na aplicação da multa de 10% (dez por cento) do valor da mercadoria, prevista no art. 33, da Lei nº 11.488/07.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso . Vencido conselheiro Fernando Luiz da Gama D Eça. Votaram pelas

conclusões os conselheiros João Carlos Cassuli Junior, Silvia de Brito Oliveira e Raquel Motta Brandão Minatel. O Conselheiro João Carlos Cassuli Junior apresentará declaração de voto.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Winderley Moraes Pereira - Relator.

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: Gilson Macedo Rosenburg Filho, Silvia de Brito Oliveira, Fernando Luiz da Gama Lobo D Eca, Winderley Moraes Pereira, João Carlos Cassuli Junior e Raquel Motta Brandão Minatel.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto, com as devidas adições, o relatório da primeira instância que passo a transcrever.

“Trata o presente processo de auto de infração lavrado para exigência de crédito tributário no valor de R\$ 6.238.129,17 referente a multa de 10% do valor das operações acobertadas pela importadora.

Depreende-se da descrição dos fatos do auto de infração que a interessada teve duas Declarações de Importação fiscalizadas em unidade de fronteira da Receita Federal do Brasil. No decorrer daquela fiscalização foram levantados indícios de que haveria a prática de ocultação dos reais adquirentes das mercadorias importadas pela interessada, pois as importações eram realizadas na modalidade “direta”. Foram tomados depoimentos dos intervenientes nas operações, transportador e despachante aduaneiro, bem como do próprio diretor da empresa. Também foram apreendidas mensagens eletrônicas que confirmaram as suspeitas iniciais. Assim, foi realizada fiscalização nas Declarações de Importação registradas pela interessada no período de 2007 a 2009.

A descrição dos fatos do auto de infração foi assim resumida pela fiscalização em seu relatório fiscal:

“Diante do relatado até aqui, podemos concluir que:

A FIRST S/A atuava como intermediária nas operações de importação de preformas PET, que são objeto desta fiscalização, ocorridas entre julho de 2007 a agosto de 2009.

As preformas PET a serem importadas eram definidas, em quantidade e características, pelas empresas clientes da FIRST: Renosa, Brasal, Rebica, Refresco Bandeirantes e Uberlândia Refrescos.

As empresas destinatárias das preformas PET mantinham contato direto com a empresa Cristalpet, inclusive definindo características das mercadorias a serem importadas.

A empresa FIRST procurou ocultar da fiscalização, no decorrer tanto do procedimento especial de controle instaurado pela IRF/Santana do Livramento quanto no decorrer da presente fiscalização, que as preformas PET, por ela importadas, tinham destinatários predeterminados.

A emissão de notas fiscais de venda para os reais adquirentes das preformas PET, antes mesmo da liberação das mercadorias pela alfândega, era uma prática recorrente da empresa, uma vez que os reais adquirentes já eram conhecidos pela FIRST antes mesmo da importação ocorrer.

Os recursos utilizados nas operações de importação pertenciam, ao que tudo indica, à empresa FIRST S/A e eram reembolsados a ela, pelas reais adquirentes das mercadorias.

A empresa FIRST S/A atuava como prestadora de serviços de importação para empresas que utilizavam preformas PET em seus processos produtivos, entre elas as empresas Rebica Indústria e Comercio Ltda, Brasal Embalagens Ltda, Renosa Indústria Brasileira de Bebidas S/A, Refrescos Bandeirantes Indústria e Comércio Ltda e Uberlândia Refrescos Ltda.

Houve ocultação dos reais adquirentes das mercadorias importadas por meio das DI sob fiscalização.

As operações realizadas pela FIRST, por suas características e, tendo em vista que a mercadoria a ser importada (quantidade, tipo, preço) era sempre definida, previamente em negociação direta entre os adquirentes das mercadorias (Renosa, Brasal, Refrescos Bandeirantes, Rebica, Uberlândia) e o exportador, se enquadraram como importação por conta e ordem de terceiros.”

Com relação às penalidades, assim, concluiu a fiscalização:

“Diante de todo exposto no presente Relatório e nos documentos citados, conclui-se que:

A empresa FIRST S/A efetuou diversas operações de importação de preforma PET (DI constantes na Tabela 1), onde declarava importar em nome próprio, ocultando os reais adquirentes das operações: Rebica Indústria e Comercio Ltda, Renosa Indústria Brasileira de Bebidas S/A, Brasal Embalagens Ltda, Refrescos Bandeirantes Indústria e Comércio Ltda e Uberlândia Refrescos Ltda, mediante simulação e fraude.

Todas as operações de importação de preforma PET analisadas nesta fiscalização foram realizadas em nome das empresas Rebica Indústria e Comércio Ltda, Renosa Indústria Brasileira de Bebidas S/A, Brasal Embalagens Ltda, Refrescos

Bandeirantes Indústria e comércio Ltda e Uberlândia Refrescos Ltda.

A conduta da empresa FIRST S/A configura a prática de ato simulado, uma vez que o verdadeiro negócio jurídico realizado (prestação de serviços de importação por conta e ordem de terceiros) permaneceu oculto.

Houve, em tese, utilização indevida de benefício fiscal relativo ao ICMS pelas empresas FIRST, Rebica Indústria e Comercio Ltda, Brasal Embalagens Ltda, Renosa Indústria Brasileira de Bebidas S/A, Refrescos Bandeirantes Indústria e Comércio Ltda e Uberlândia Refrescos Ltda, o que configura fraude tributária.

Restou demonstrado que a empresa FIRST S/A, mediante cessão de seu nome e seus documentos, importou preformas PET, para as empresas Rebica Indústria e Comércio Ltda, Renosa Indústria Brasileira de Bebidas S/A, Brasal Embalagens Ltda, Refrescos Bandeirantes Indústria e Comércio Ltda e Uberlândia Refrescos Ltda., sendo estas empresas acobertadas das relações obrigacionais tributárias formadas.

Resumindo, conclui-se que a empresa FIRST S/A ocultou (acobertou) os verdadeiros destinatários das preformas PET importadas nas DI sob fiscalização (tabela 1), configurando a prática de OCULTAÇÃO DO REAL COMPRADOR E RESPONSÁVEL pelas operações de importação, mediante fraude e simulação.”

Assim conclui a fiscalização:

“Cabe asseverar que a empresa FIRST S/A, na medida em que constou no SISCOMEX e em toda documentação analisada como se tivesse realizado importações por conta própria, acobertou as empresas Rebica Indústria e Comercio Ltda, Renosa Indústria Brasileira de Bebidas S/A, Refrescos Bandeirantes Indústria e Comercio Ltda, Brasal Embalagens Ltda e Uberlândia Refrescos Ltda, reais adquirentes/beneficiários das operações de importação das mercadorias objeto das DI sob fiscalização, registradas em seu nome.

De fato, durante a ação fiscal levada a cabo, detectaram-se fundados indícios (item 5.2 acima) de ocorrência da infração tipificada no artigo 33, caput, da Lei nº 11.488/2007, regulamentado pelo artigo 727, parágrafos 1º, 2º e 3º do Decreto nº 6.759/2007 (Regulamento Aduaneiro), qual seja: a cessão de nome e de documentos, pela empresa FIRST S/A, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros (importação de preformas PET), com vistas no acobertamento dos reais intervenientes ou beneficiários, empresas Rebica Indústria e Comercio Ltda, Renosa Indústria Brasileira de Bebidas S/A, Brasal Embalagens Ltda, Refrescos Bandeirantes Indústria e Comércio Ltda e Uberlândia Refrescos Ltda, infração punível com multa de 10% (dez por cento) do valor da operação de cessão.”

Assim, foi lavrado o auto de infração do presente processo para exigência da multa prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007.

Cientificada da autuação, a interessada apresentou impugnação na qual alega, em síntese, que:

Preliminarmente, há nulidade do auto de infração por vício na

identificação da base de cálculo, pois não foram especificadas as DI's sobre as quais restou aplicada a penalidade, o que caracteriza flagrante e insanável cerceamento de defesa.

A operações de importação foram legalmente realizadas por conta própria para posterior revenda/distribuição, tendo a fiscalização cometido equívocos. O dano ao erário suscitado pela fiscalização definitivamente não se perfectibiliza na situação dos autos, pois não há burla aos controles aduaneiros, como a fuga da habilitação ao comércio exterior (Sistema Siscomex), tampouco quebra da cadeia do IPI, e, muito menos o empréstimo/cessão do nome a terceiro. Também não há a alegada alteração na sujeição passiva. Nunca houve o menor sentido e interesse na propalada interposição/ocultação do adquirente, não havendo, por isso, qualquer motivo para afastar a presunção de boa-fé das empresas.

Não se caracterizou a interposição fraudulenta acusada pela fiscalização, sendo que não haveria nenhuma motivação para essa prática, pois ambas empresas são habilitadas a realizar operações de comércio exterior, possuem plena capacidade financeira, não há quebra da cadeia do IPI (os produtos não são tributados pelo IPI). As operações cumpriram todos os requisitos que caracterizam importações cujas mercadorias são consideradas de propriedade do importador, como define o Ato Declaratório Normativo SRF nº 7/2002.

Os emails carreados aos autos não se prestam a embasar a presente autuação, pois coletados especificamente com relação a duas operações isoladas de importação.

fiscalizadas na fronteira, e, ainda que se prestassem, não são suficientes para tal desiderato. A existência de um indício isolado, portanto, não é capaz de justificar a constituição do crédito tributário, ainda mais quando da análise dos demais "indícios" não se pode inferir a suposta infração.

Não tendo a autoridade fiscal produzido prova capaz de demonstrar a relação de causalidade entre as constatações indicadas no relatório de ação fiscal e as supostas infrações que geraram a autuação, improcedente se mostra o auto de infração.

O fato de a impugnante possuir regime especial de recolhimento de ICMS na importação não possibilita a conclusão de fraude, porquanto se trata de incentivo fiscal concedido pelo Estado de Santa (sic), do qual usufrui legalmente, fugindo da competência do Fisco Federal qualquer alegação relativa ao interesse arrecadatório dos demais Estados. Isto é, trata-se de matéria que somente poderia ser objeto de autuação pelo Fisco estadual supostamente lesado.

Não foram carreadas aos autos provas materiais que comprovassem a intenção de se ocultar o real importador, já que ambas as partes possuíam capacidade financeira e operacional para realizar as operações.

A fiscalização promoveu a desconsideração no negócio jurídico indevidamente, pois não há permissão no ordenamento jurídico para o feito. O procedimento ofende o princípio da legalidade, bem como o da liberdade de contratação, corolário do princípio constitucional da livre iniciativa.

Conclui-se que o ato administrativo vergastado não atendeu aos requisitos da motivação e da finalidade, já que o substrato fático certamente afasta a hipótese de interposição fraudulenta, e, por consequência, de aplicação da nefasta multa ora combatida.

O vício de motivação do ato administrativo fica ainda mais evidente diante da contradição em que incorreram as Autoridades Administrativas. Isso porque a importação na modalidade por conta e ordem de terceiros é caracterizada pela antecipação de recursos por parte do adquirente das mercadorias, que apenas contrata a trading para prestar serviços relativos ao despacho aduaneiro. Ocorre que, embora as Autoridades Administrativas tenham constatado que os recursos empregados na importação eram próprios da ora Impugnante (o que consta de forma expressa no Relatório de Ação Fiscal), fundamentaram a autuação na descaracterização das operações de importação própria para importação por conta e ordem de terceiros!

A multa aplicada tem nítido caráter confiscatório, vedado pelo art. 150, inciso IV, da Constituição Federal, conforme a doutrina e a jurisprudência vêm entendendo.

Caso mantida a autuação a impugnante não terá condições de pagar tão exorbitante quantia e restará aniquilada totalmente a base tributável e a função social da empresa, pois não poderá manter suas atividades empresariais.

No caso em apreço não podem subsistir nem a multa pela conversão da pena de perdimento, nem a multa pela cessão de nome, ora questionada, por não se fazer presente a hipótese de incidência prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007.

A pena de perdimento deixou de ser imputável ao importador ou exportador ostensivo, em coautoria com o real encomendante/adquirente, a partir da entrada em vigor da Lei nº 11.488/2007.

Pelo mesmo motivo, também não se admite que o adquirente seja punido, solidariamente ao importador, com a multa do artigo 33 da Lei nº 11.488/2007, sob pena de se estar ferindo o princípio do non bis in idem.

Há erro de tipificação legal, mormente diante da flagrante inaplicabilidade à hipótese da multa prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, principalmente por estar sendo exigida cumulativamente com a multa de conversão da pena de perdimento.

A pena de perdimento deve ser relevada, conforme art. 737 do Regulamento Aduaneiro, e, na pior das hipóteses, deve ser aplicada a multa de um por cento prevista no art. 712 do mesmo regulamento, caso seja mantido o entendimento de que as importações não foram por conta própria.

Requer o cancelamento do auto de infração e o julgamento em conjunto com os demais processos conexos."

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento manteve integralmente o lançamento. A decisão da DRJ foi assim ementada.

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

INFRAÇÃO. SUBSUNÇÃO DOS FATOS À NORMA. PENALIDADE.

A subsunção dos fatos à norma legal determina a caracterização da infração com conseqüente aplicação da penalidade prevista.

INCONSTITUCIONALIDADE. ARGUIÇÃO.

A instância administrativa não possui competência para se manifestar sobre a constitucionalidade das leis.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido.”

Cientificada da decisão, as Empresas First S/A interpôs Recurso Voluntário repisando as alegações já apresentadas na impugnação, afirmando:

(a) a legalidade das operações de importação por conta própria da Recorrente, para posterior revenda/distribuição;

(b) a inocorrência de interposição fraudulenta de terceiros, mediante ocultação do real adquirente, e por consequência o descabimento da multa pela cessão de nome de pessoa jurídica;

(c) a inexistência de fraude e simulação, com a indevida desconstituição/desconsideração do negócio jurídico;

(d) os vícios de motivação e finalidade do ato administrativo;

(e) a inaplicabilidade da multa pela cessão de nome de pessoa jurídica (Lei nº 11.488/07, art.33), e da configuração de indevido bis in idem;

(f) a necessidade de relevação da multa ante a ausência do elemento danoso, conforme art. 737 do Regulamento Aduaneiro; e

(h) o cabimento da penalidade menos gravosa em função da presunção de boa-fé.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Winderley Moraes Pereira, Relator.

O recurso é voluntário e tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, merecendo, por isto, ser conhecido.

Ofensa a princípios constitucionais e vícios no ato administrativo do lançamento

Inicialmente afastado as alegações presentes no recurso voluntário quanto a relevação da multa aplicada em razão de ofensa aos princípios constitucionais que não são possíveis de apreciação por parte deste colegiado, em razão da sua incompetência para decidir sobre a constitucionalidade de lei tributária. Conforme a súmula CARF nº 2, publicada no DOU de 22/12/2009.

“Súmula CARF nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”

Em sede preliminar a Recorrente alega a existência de vícios no ato administrativo que não teria atendido aos requisitos de motivação e finalidade.

Não vislumbro assistir razão as alegações do recurso. O auto de infração teve origem em auditoria realizada pela Fiscalização da Receita Federa, fartamente detalhada em relatório fiscal, onde consta a motivação e as provas que conduziram a autoridade atuante às motivações para o lançamento.

A Recorrente foi cientificada do Auto de Infração e apresentou impugnação que foi apreciada em julgamento realizado na primeira instância. Irresignada com o resultado do julgamento prolatado pela autoridade a quo, interpôs recurso voluntários, rebatendo as posições adotadas pela autoridade de primeira instância, combatendo as razões de decidir daquela autoridade, portanto, as motivações para o lançamento, bem como, as do julgamento na primeira instância foram claramente identificadas.

Se a Recorrente não concorda com as conclusões da autoridade atuante, obtidas a partir dos fatos narrados, lhe é permitido apresentar os recursos cabíveis. Com todo este histórico de discussão administrativa, não se pode falar em cerceamento de direito de defesa ou quaisquer outros vícios no lançamento ou no julgamento da primeira instância, todo o procedimento previsto no Decreto 70.235/72 foi observado, tanto quanto ao lançamento tributário, bem como, o devido processo administrativo Fiscal.

Lançamento em razão da aplicação da pena de perdimento para mercadorias que teriam sido importadas sob o artifício da interposição fraudulenta

A lide gira em torno da aplicação da multa prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007. A fiscalização entendeu que a empresa atuada teria cedido o nome para a operação de importação de terceiros. A Recorrente, em sua defesa, alega a licitude das operações sendo imputadas a ela uma fraude que não existe.

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 First, que segundo a Fiscalização Aduaneira, teriam ocorrido por conta e ordem da empresa Brasal.

Para o enfrentamento das matérias suscitadas nos autos é necessário trazer a lume o tema do controle aduaneiro e a interposição nas operações de comércio exterior.

O controle aduaneiro 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 da 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 exigido uma habilitação prévia da empresas interessada em operar no comércio exterior. Este controle busca avaliar a idoneidade daquelas empresas que pretendem operar no comércio, e atualmente esta 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 do 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 a segunda, 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, ensejam 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 a 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 oculta 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.

Quanto a alegação que a boa-fé na operação seria suficiente para afastar a exigência fiscal é necessário observar, que o diploma legal pune a ocultação das informações por meio de fraude ou simulação. A fraude está prevista no art. 72 da Lei nº 4.502/64 e para a sua configuração é necessária uma ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar total ou parcialmente a obrigação tributária. A simulação, por sua vez, não exige necessariamente que seja comprovado a intenção de obter uma exoneração tributária, neste caminho a lição de Orlando Gomes.

"A simulação existe quando em um contrato se verifica, para enganar a terceiro, intencional divergência entre a vontade real e a vontade declarada pelas partes."(Gomes, Orlando. Introdução ao Direito Civil. 17ª ed. Rio de Janeiro. Forense. 2000. p. 427.

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 desconhecida 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.

A procedência e legalidade da aplicação da multa de 10% na cessão de nome para terceiro nas operações importação.

Além, das penas referentes ao perdimento da mercadoria, a interposição fraudulenta também gera a aplicação da penalidade prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007.

"Art. 33. A pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários fica sujeita a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada, não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais).

Parágrafo único. À hipótese prevista no caput deste artigo não se aplica o disposto no art. 81 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996."

De acordo com este mandamento legal, a pessoa jurídica que cede o nome para realização de operações de comércio exterior de terceiros fica sujeita a multa de 10% do valor da operação.

Questão reiteradamente discutida e questionada pela Recorrente é a alegação que a penalidade prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007 afasta a aplicação da multa de perdimento e conversão da multa, nos casos de interposição fraudulenta, previsto no art. 23, do Decreto-Lei nº 1.455/76.

A matéria foi disciplinada no art. 727, § 3º do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009.

" Art. 727. Aplica-se a multa de dez por cento do valor da operação à pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas ao acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários (Lei nº 11.488, de 2007, art. 33, caput).

§ 1º A multa de que trata o caput não poderá ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) (Lei nº 11.488, de 2007, art. 33, caput).

§ 2º Entende-se por valor da operação aquele utilizado como base de cálculo do imposto de importação ou do imposto de exportação, de acordo com a legislação específica, para a operação em que tenha ocorrido o acobertamento.

*§ 3º A multa de que trata o **caput** não prejudica a aplicação da pena de perdimento às mercadorias na importação ou na exportação. "*

A determinação do § 3º deixa cristalino que a multa prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/07 não prejudica a aplicação da pena de perdimento, assim não existe substituição das penalidade, tampouco, revogação das penalidades previstas no art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76 por esta nova multa.

Esclarecida a questão da interposição fraudulenta e das penalidade aplicáveis, passo a analisar a situação fática que culminou na aplicação da penalidade ora combatida.

A operação de importação realizada pela First S/A e o envolvimento de outras empresas na importação de preformas

O cerne da lide é o conjunto de operações que a Fiscalização Aduaneira entende, terem constado como importador as empresa First S/A, mas cujo real adquirente eram as empresas Renosa Indústria Brasileira de Bebidas S/A, Refreso Bandeirantes Indústria e Comércio Ltda, Brasal Embalagens Ltda. Uberlândia Refrescos Ltda e Rebica Indústria e Comércio Ltda. A apuração envolve a observância dos documentos e fatos trazidos aos autos pela Fiscalização.

A fiscalização identificou por diversos informações e documentos fiscais a relação da First com empresas que atuavam na área da produção e envasamento de refrigerantes, atuando como importadora e fornecedora de preformas. 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.

i) A Fiscalização identificou a existência de emissão de Notas Fiscais, na mesma data de liberação das mercadorias pela Alfândega, configurando que as mercadorias importadas já estavam com a destinação para as empresas que seriam as reais adquirentes da mercadoria. (fl. 40)

"Conforme demonstrado nas Tabelas 2.1, 2.2, 2.3 e 2.5 (Uberlândia, Renosa, Ref.Bandeirantes/Rebica e Brasal respectivamente), verificamos que o fato ocorrido com relação às datas de emissão das notas fiscais de saída e de entrada durante o procedimento especial de controle acima relatado, longe de ser um engano da empresa FIRST, é uma prática corrente da empresa. Os dados das citadas tabelas revelam que as notas de saída (venda) para as cinco empresas acima relacionadas eram emitidas, em regra, na mesma data da liberação das mercadorias na fronteira, sendo a emissão das notas de saída sempre em ato contínuo à emissão das notas fiscais de entrada.

Ora, a empresa FIRST "vendia" as preformas PET antes mesmo de elas terem sido nacionalizadas e, portanto, estarem aptas a entrar em seu estoque. Isto demonstra claramente que as mercadorias, relacionadas nas DI sob análise e mencionadas nas Tabelas 2.1, 2.2, 2.3 e 2.5, tinham como destinatários predeterminados uma das cinco empresas acima citadas: Uberlândia, Renosa, Refresco Bandeirantes, Rebica ou Brasal."

ii) A Fiscalização identificou a ligação documental para amparar a logística da importação e transporte de mercadoria, vinculado as importações ao transporte e a emissão de documentos fiscais, conforme se verifica no trecho abaixo extraído do relatório fiscal. (fl. 42)

"Para cada processo de importação era feita vinculação, documento a documento.

Eram emitidas para cada processo, uma nota fiscal de entrada global que relaciona todas as mercadorias daquele processo/DI e várias notas fiscais de entradas parciais emitidas para acompanhar os transportes parciais (transporte fracionado). A nota fiscal de entrada global traz todas as informações do processo (seu código IMP-XXXXXX, o número da DI, o número da Fatura Comercial (invoice)) e cada nota fiscal de entrada parcial traz, em seu corpo, o número da nota global.

Importante notar também que, para controle da FIRST e do real adquirente da mercadoria, no corpo da nota fiscal de saída, além do número identificador do processo ao qual pertenciam as mercadorias, consta o número da fatura de importação da mesma, emitida pelo exportador no exterior"

iii) A Fiscalização demonstra com riqueza de detalhes a vinculação entre as Declarações de Importação - DI e as Notas Fiscais de Saída, comprovando a vinculação das importações a venda realizada às empresas reais adquirentes da mercadoria. (fl. 43 a 44)

"A Tabela 3 resume os dados referentes às importações realizadas extraídos do SISCOMEX (informações das DI), das Notas Fiscais de entrada e saída apresentadas pela empresa, da contabilidade (apresentada em meio magnético), e das informações dos pagamentos referentes às vendas dos produtos importados e dos contratos de câmbio, também apresentadas pela empresa. A Tabela 3, mostra as 246 operações realizadas pela FIRST no período de 01/07/2007 a 30/08/2009 como importador direto de garrafas PET.

Já vimos que cada importação realizada é destinada a apenas uma empresa em sua totalidade. Este fato é verificado comparando a quantidade total e o tipo (descrição) das mercadorias constante de cada DI com a quantidade total e o tipo (descrição) das mercadorias nas notas fiscais de saída, sempre iguais, assim como destinadas a um único cliente. Esta vinculação entre quantidade de mercadorias de uma DI e suas notas fiscais de saída pode ser verificada na Tabela 3, onde a vinculação entre DI e notas fiscais de vendas correspondentes (que deram saída às mercadorias importadas por meio desta DI) foi feita pelo número de controle interno da empresa FIRST (vide

explicação do item 5.2.1), uma vez que esse número é sempre mencionado na nota fiscal de entrada global e nas de saída das mercadorias importadas por uma DI, bem como nos livros contábeis. Cada DI possui um código do tipo "IMPXXXXXX" e esse código é informado na nota fiscal de entrada global da citada DI e nas notas fiscais de saída, sendo possível fazer uma perfeita vinculação entre a mercadoria importada por uma DI e sua venda nas notas fiscais de saída. Observou-se então que TODA mercadoria de cada DI é sempre destinada a uma única destas empresas: Refrescos Bandeirantes, Rebica, Brasal, Uberlândia ou Renosa. Com exceção das mercadorias com saída para Refrescos Bandeirantes e Rebica que eram importadas sempre através de uma mesma DI. Isso pode ser explicado pelo fato de Refrescos Bandeirantes e Rebica possuírem praticamente o mesmo quadro societário (item 5.2.10.2 mais adiante).

O fato de as notas fiscais de saída serem emitidas, muitas vezes em sequência numérica às notas fiscais de entrada (item 5.2.1), nas mesmas datas e nas mesmas quantidades e tipos de mercadorias (item 5.2.2) mostra que as mercadorias importadas tinham um destinatário pré-determinado."

iv) A investigação da Fiscalização verificou que a empresa não apresentava estoques de preformas importadas, sendo os produtos enviados diretamente após o desembaraço aduaneiro para os seus reais adquirentes. O funcionamento do estoque da empresa foi detalhado no Relatório Fiscal. (fl. 47)

*"Ao analisar a contabilidade da empresa, notamos que não existe estoque de preformas PET na empresa FIRST, na realidade o saldo do estoque é muitas vezes credor, ou seja, toda mercadoria importada é imediatamente destinada a uma terceira empresa. As notas fiscais de entrada e saída das preformas PET emitidas em sequência já é um indicativo de que realmente não seria possível haver estoque dessas mercadorias na FIRST. Este fato foi questionado ao Senhor Natanael que, em declaração prestada à fiscalização (Termo Declaração Diretor) informou que **"nunca aconteceu de a mercadoria importada não ter sido vendida e nem mesmo de ter permanecido em estoque por longo período"**.*

Na verdade esse estoque não existe, já que as mercadorias importadas são entregues diretamente aos reais adquirentes. Os gráficos de séries temporais de saldos dos períodos de 2007, 2008 e 2009 mostram a evolução do saldo contábil do estoque de garrafas PET (conta 1.1.03.01.017 - MERCADORIAS IMPORTADAS - GARRAFAS PET) no período de registro das importações analisadas. Verificamos que o saldo apresenta picos - lançamentos das notas fiscais de entrada para liberação das importações - e retorna a zero - lançamento das notas fiscais de saída, evidenciando que, contabilmente, os produtos importados apenas passavam pela empresa e eram imediatamente destinados a seus reais adquirentes."

v) Os pagamentos referentes as mercadorias não guarda relação com as Notas Fiscais de Saída, mas com os processos de importação, conforme apuração dos registros financeiros na contabilidade da empresa First, detalhados no relatório fiscal (fl. 34)

"Começamos esta análise com o primeiro pagamento relacionado com cada DI, verificamos que o valor é sempre igual ao valor dos impostos pagos na importação, nos casos analisados PIS e COFINS, já que as importações são originárias do MERCOSUL, e a alíquota do IPI é zero, e ocorre sempre sete dias após o registro da DI, ou em raros casos, muito próximo disso. Tomando como exemplo a primeira DI da Tabela 3, a de número 07/0882318-6 vemos que a data de seu registro foi 05/07/2007 e os impostos recolhidos totalizaram R\$ 273.295,48. Na seção da Tabela 3 referente aos pagamentos realizados confirmamos o pagamento do mesmo valor dos impostos que ocorreu 7 dias após o registro da DI (dia 12/07/2007).

A regra observada quanto aos pagamentos é que existam mais dois pagamentos relacionados a cada importação e, eventualmente, um quarto pagamento de pequeno valor, algumas vezes, inclusive negativo, tipicamente referente a algum ajuste, provavelmente de câmbio, neste caso, ajuste ao valor de liquidação dos contratos de câmbio. Embora nem todos os "pagamentos" negativos tenham sido informados à fiscalização, verificamos nos registros contábeis da empresa que eles são bastante numerosos."

As conclusões da Fiscalização Aduaneira sobre a vinculação das importações à Empresa Brasal e outras empresa são baseadas em procedimento de investigação detalhado e com fundamentos robustos, não há como não vislumbrar após os relatos e informações obtidos que existia a compra dos produtos importados com intervenção direta de terceiros, sendo a empresa First S.A. uma prestadora de serviços, que viabilizava as operações de importação das mercadorias.

A fiscalização aventa a possibilidade desta operações ter intuito de obter vantagens tributárias de ICMS em razão da empresa First S.A. estar habilitada em regime diferenciado de apuração do ICMS permitido pelo Estado de Santa Catarina. Em que pese a relevância desta informações, do ponto de vista da exigência controlada no presente processo não é 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 comercial entre a First e a empresa Brasal. (art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/76.)

O benefício do ICMS nas operações de importação realizada por empresa sediada no Estado de Santa Catarina .

A empresa First é beneficiária de regime de tributação favorecida do ICMS, em razão dos autos discutirem o benefício do ICMS como uma das motivações para a conduta da Recorrente nas operações de comércio exterior. Extraio do relatório Fiscal, o detalhamento do benefício do ICMS utilizado pela First. (fls. 30 a 31)

" A empresa FIRST declarou que é beneficiária do regime especial de tributação provido pelo Estado de Santa Catarina, que consiste no diferimento do ICMS devido em operações de importação, e na aplicação de alíquotas diferenciadas nas operações subsequentes.

A empresa apresentou parecer (PARECER ICMS) em que consta o deferimento do Regime Especial aplicável a importações efetuadas pela empresa FIRST.

Neste documento, pode-se verificar que o benefício fiscal relativo ao ICMS, a que a empresa faz jus, consiste basicamente no seguinte:

- diferimento na importação de produtos destinados à comercialização;
- crédito presumido calculado sobre o valor do imposto devido pela operação subsequente à importação, equivalente a 96,5% do imposto devido;
- a empresa deve recolher o equivalente a 0,5% do valor da operação de venda da mercadoria importada, a título de contribuição a um Fundo Social constituído pelo Estado de Santa Catarina.

Tal benefício confere uma considerável vantagem financeira às importações efetuadas pela empresa, quando comparadas a importações efetuadas direta ou indiretamente por empresas que não gozam desse benefício.

Quanto ao benefício fiscal a que a FIRST faz jus, vale lembrar que o artigo 155, §2º, IX, a, da Constituição Federal, reproduzido abaixo, determina que na importação, o ICMS é devido ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria:

"Constituição Federal

(...)

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II- operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§2º. O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

IX- incidirá também:

a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, **cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço.**(...)"

Sendo assim, caso o destinatário das preformas PET importadas não fosse a FIRST e sim uma outra empresa estabelecida em outro ente federativo que não Santa Catarina, o ICMS sobre a importação seria devido àquele ente federativo e a utilização do benefício fiscal da FIRST não seria devida, pois prejudicaria o erário do outro ente federativo."

Da sentença proferida nos autos da Ação Ordinária nº 5000745-88.2011.404.7103, discutindo operações de importação da First S/A

A Recorrente informa no recurso a existência da Ação Ordinária nº 5000745-88.2011.404.7103 que discute Auto de Infração que serviu de fundamento para o processo de fiscalização que resultou na autuação ora combatida.

Consultando a ação nos sistemas eletrônicos da Justiça Federal, constatei que a ação ordinária foi objeto de recurso e encontra-se para julgamento no Tribunal Regional Federal da 4ª Região. A Recorrente anexa cópia da decisão da primeira instância, que cancelou a pena de perdimento aplicada.

Em que pese a decisão obtida na ação judicial. A matéria tratada não corresponde a matéria objeto do presente lançamento, tampouco os fatos se confundem. Assim, a decisão judicial não socorre a recorrente e caso assim fosse entendido seria o caso de declarar a concomitância afastando o julgamento do presente processo nas esferas administrativas.

Outrossim, em que pese a informação da sentença em sede de primeira instância, o ação foi objeto de recurso estando pendente de apreciação pelo TRF 4ª Região.

Com estas considerações, entendo que a decisão da ação judicial não interfere no presente julgamento.

Conclusão

Nos termos já detalhados alhures, a Recorrente operou no comércio exterior cedendo seu nome para que fossem realizadas operações de importação de terceiros, reais adquirentes da mercadoria. Configurada a cessão do nome, correta a aplicação da multa de 10%, prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007.

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Winderley Moraes Pereira

Declaração de Voto

Conselheiro João Carlos Cassuli Junior

Apesar de ter votado pelas conclusões, concordando, ao final, com o resultado do julgamento proposto pelo Culto Conselheiro Relator deste processo, divirjo, entretanto, dos motivos determinantes para a manutenção da multa imposta ao contribuinte no auto de infração ora analisado, porquanto entendo pertinente deixar esta questão formalizada.

Antes de mais nada, importa ressaltar a diferença entre a multa aplicada nestes autos (e também no PAF 10983.722367/2011-86), daquelas impostas nos processos 10983.721008/2012-92, 10983.721009/2012-37 e 10983.721011/2012-14, considerando que nestes três últimos, ao invés da pena de perdimento (pela impossibilidade de localização da mercadoria), foi ao contribuinte imputada a exigência do pagamento de multa de 100% do valor da mesma, fundamentada no artigo 23, V do Decreto-Lei 1.455/76 (com alterações trazidas pelo art. 59 da Lei 10.637/2002), mais conhecida, notadamente, como “multa por interposição fraudulenta”.

Já neste caso, foi aplicada a multa de 10% (dez por cento) pela cessão de nome e documentos para a realização de operações de comércio exterior de terceiros *reais adquirentes*.

Naqueles processos, a interposição fraudulenta foi ao contribuinte imputada afirmando-se que houve a ocultação do real adquirente das mercadorias importadas, mediante ato de simulação, pois a operação declarada, de “importação direta”, na verdade simularia uma “importação por conta e ordem” (cujo ato dissimulado seria a prestação de serviço, por óbvia e expressa interpretação literal da Lei). Entretanto, não entendi ter havido a simulação objeto da acusação, sendo que a mim foi designada a tarefa de proferir o voto vencedor naqueles processos, desqualificando a acusação imposta ao sujeito passivo, uma vez que não tendo sido averiguada, em momento algum, a prestação de serviços dita como dissimulada – e, considerando-se ainda que pelo pagamento integral de todos os impostos e taxas do desembaraço aduaneiro com recursos próprios, também não se poderia verificar a ocorrência de uma importação por conta e ordem, mas, quando muito, “por encomenda” –, acabou-se por cancelar aqueles lançamentos, desacobertos que estavam de embasamento fático e legal.

Por pertinência, transcrevo o voto vencedor constantes dos Acórdãos 3402-002.275, 3402-002.276 e 3402-002.277, respectivamente proferidos nos processos 10983.721008/2012-92, 10983.721009/2012-37 e 10983.721011/2012-14 por refletir a linha de entendimento que sustenta essa declaração de voto:

Voto Vencedor:

Conselheiro João Carlos Cassuli Jr. – Redator Designado.

emerge da acusação fiscal de “interposição fraudulenta”, com fundamento no art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/76, com as alterações trazidas pelo art. 59, da Lei nº 10.637/2002, e ainda, com imputação de responsabilidade solidária aos reais adquirentes, que teriam sido fraudulentamente ocultados, com embasamento legal no art. 95, inciso V, do Decreto-Lei nº 37/66.

Tais dispositivos, por constituírem-se na “espinha dorsal” do ato administrativo e lhe conferirem a indispensável legalidade, merecem ser reproduzidos:

*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) – grifou-se*

Art.95 - Respondem pela infração:

(...)

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)

Pelo que se vê, a peça acusatória fiscal parte da análise importações realizadas pelo contribuinte FIRST S.A., e que acabou lhe imputando as seguintes condutas:

(a) Efetuou importações de proformas PET, declarando importar em nome próprio, ocultando os reais adquirentes das operações, mediante simulação e fraude;

(b) As operações foram realizadas, de fato, em nome dos terceiros;

(c) Praticou ato simulado, de venda no mercado interno, ocultando o verdadeiro negócio, que era a prestação de serviços de importação por conta e ordem de terceiro

(d) Utilizou indevidamente benefício fiscal de ICMS concedido pelo Estado de Santa Catarina;

(e) Cedeu nome e documentos para os terceiros, reais importadores por conta e ordem, e que acobertaram relações obrigacionais de prestações de serviços e não de compra e venda

(f) “Resumindo, conclui-se que a empresa FIRST S/A ocultou (acobertou) o verdadeiro destinatário [dos bens] nas DI sob fiscalização, configurando a prática de ocultação do real comprador e responsável pelas operações de importação, mediante fraude e simulação.”

As condutas imputadas à FIRST justificaram a autuação pela prática de “interposição fraudulenta” de terceiros (art. 23, inciso V, do DL 1.455/76), e como as mercadorias já não mais existiam, e na maioria dos casos houve a aplicação da pena de multa substitutiva da pena de perdimento, no percentual de 100% do valor aduaneiro da mercadoria.

*Tenho, porém, que alguns elementos iniciais, a guisa de premissas, devem ser perquiridos antes que se possa chumbar definitivamente o acerto ou desacerto do ato fiscal, ou a lisura ou o deslize da conduta do contribuinte, até porque **aqui estamos cuidando de uma questão capital, de expropriação do patrimônio do particular em virtude de uma acusação de fraude e simulação,***

que deve antes de mais nada, estar suportada em prova robusta e inquestionável, convenhamos.

*Está claro que o ato fiscal, ao imputar as condutas de ocultação do real adquirente a empresa FIRST S/A, desqualificou a importação direta para importação por conta e ordem de terceiro, e ao qualificar o ato como sendo “simulado”, foi textual em dizer que o ato simulado foram a compra no mercado externo com a subsequente venda no mercado interno (da FIRST – importadora -, para o terceiro real adquirente: ATO SIMULADO; para FIRST prestadora de serviços de importação por conta e ordem, para real adquirente, tomador de serviços e real importador: ATO DISSIMULADO). Daí porque é indispensável para que esteja presente o instituto da “simulação”, que tenha concretamente havido o negócio jurídico simulado, o qual foi claramente apontado, qual seja: **prestação de serviços de “importação por conta e ordem”**.*

*Sabemos que em matéria de comércio exterior existem três modalidades de importação, a saber: por conta própria, por encomenda, e por conta e ordem. Os ilustres Conselheiros desta Casa, Luiz Roberto Domingo e Ângela Sartori, em trabalho inserido no livro “**Tributação Aduaneira à luz da jurisprudência do CARF**”, conceituam as três modalidades de importação, nos seguintes termos:*

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

Note-se que nessa modalidade de importação tradicional o importador deverá fechar o câmbio e proceder ao pagamento diretamente ao exportador, recolhendo os tributos com recursos próprios...”

(...)

A importação por conta e ordem de terceiros é a operação pela qual uma empresa contratada, geralmente uma importadora, promove em seu nome o despacho aduaneiro de importação de mercadoria adquirida por outra empresa em razão de contrato previamente firmado entre as partes e registrado na Receita Federal do Brasil – RFB.

O regramento da importação por conta e ordem foi dado pelos artigos 86 e 87 da IN n. 247 e ADI n. 07/02, os quais exigem determinados procedimentos e requisitos para sua caracterização. (...)

As operações por conta e ordem são aplicáveis tão somente nas hipóteses em que a importadora atua como prestadora de serviços, isto é, uma intermediária nas importações. Em decorrência desta condição, a importadora que atua por conta e ordem não pode, em qualquer situação, adquirir a propriedade das mercadorias importadas, possuindo somente a posse até a transferência para a empresa adquirente.

Sendo assim, na importação por conta e ordem de terceiros, a remessa da mercadoria da importadora para seus clientes não configura uma operação de venda, mas sim uma operação de remessa de mercadorias.

(...)

*A importação por encomenda é aquela em que a empresa importadora adquire no exterior com **recursos próprios** e promove o seu **despacho aduaneiro de importação**, a fim de revende-las, posteriormente, a **uma empresa encomendante** previamente determinada, em razão de contrato entre elas, cujo*

objeto deve compreender, pelo menos, o prazo ou as operações pactuadas (art. 2º, § 1º, da IN SRF n. 634/06).

Assim, o importador deverá fazer a negociação com o exportador no exterior, adquirir a mercadoria junto ao exportador no exterior, providenciar sua nacionalização e a revender ao encomendante. **Importante salientar que tal operação tem, para o importador contratado, os mesmos efeitos fiscais de uma importação própria.** (...)

Ressalte-se ainda que, diferentemente da importação por conta e ordem, no caso de 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). (...)”¹

Quanto a importação direta, não há dúvidas. Ela é a clássica, na qual o importador importa para si próprio ou para seu consumo ou revenda. Ele assume todos os riscos e procedimentos e usa ou revende o produto. Não há participação de terceiro. Nesse caso, é típico que ocorram dois fatos geradores dos diversos tributos, aqueles incidentes no desembaraço aduaneiro relativos a importação e os outros na operação de venda no mercado interno. Já no que diz respeito às outras duas modalidades, e agora buscando no próprio sítio na internet, vemos que a Receita Federal do Brasil distingue claramente as modalidades de importação “por encomenda” daquela “por conta e ordem”, de modo que, positivamente, são modalidades diversas, sendo que as mesmas se desiguam pelo fato de que, realmente, na modalidade “por encomenda”, o encomendante até pode escolher a mercadoria e mesmo participar de atos de negociação (conforme regra legal abaixo referenciada), mas há também duas operações, uma de importação, pelo importador, e outra de venda, deste para o encomendante, e nesse caso, quem assume todos os riscos da importação, tais como o pagamento do preço pela importação, riscos cambiais (oscilações etc.), é o importador e não o encomendante. Já na importação “por conta e ordem”, trata-se de mera prestação de serviços, não havendo “operação de venda no mercado interno”, e quem assume o risco da operação é o ordenante, por conta de quem a operação se realiza.

A análise dos email's que constam dos autos, dá conta de que os “supostos reais adquirentes” tiveram, uns mais e outros menos, algum conhecimento das negociações mantidas entre a FIRST e os exportadores sediados no exterior. Tal situação, a meu ver, caracteriza a hipótese do art. 11, §3º, da Lei nº 11.281/2006, pelo qual: **“A importação promovida por pessoa jurídica importadora que adquire mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado não configura importação por conta e ordem ... participando ou não o encomendante das operações comerciais relativas à aquisição dos produtos no exterior”.**

Esse preceito legal, em cotejo com a prova dos autos, colhida pela fiscalização, não firma a existência de importação “por conta e ordem”, mas antes afasta acusação de fraude ou simulação, firmando, a meu sentir, a certeza da existência de importação por encomenda.

No que diz respeito ao benefício do ICMS no Estado de Santa Catarina, relendo a legislação que implementou o denominado “Pró-Emprego”², não identifiquei nenhum condicionante que para usufruir do incentivo fiscal as importações devessem ser realizadas obrigatoriamente apenas por uma ou algumas dessas modalidades de importações (por conta própria, por encomenda ou por conta e ordem); e, ainda, havia o benefício da revenda de

¹ - SARTORI, Ângela, DOMINGO, Luiz Roberto. Div. Autores. Tributação Aduaneira à luz da jurisprudência do CARF. São Paulo: MP Editora, 2013, pgs. 53 e ss.

² O Programa Pró-Emprego foi instituído pela Lei nº 13.992, de 15 de fevereiro de 2007, e regulamentado pelo Decreto nº 105, de 14 de março de 2007.

Autenticado em 11/07/2014 por WINDERLEY MORAIS PEREIRA, Assinado digitalmente em 11/07/2014 por JOAO CARLOS CASSULI JUNIOR, Assinado digitalmente em 15/07/2014 por GILSON MACEDO ROSENBERG

FILHO, Assinado digitalmente em 08/07/2014 por WINDERLEY MORAIS PEREIRA

Impresso em 25/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

mercadoria, mesmo para compradores fora do Estado, e não apenas para aqueles sediados em SC. Tais aspectos, no meu entendimento, acabam por retirar o possível interesse e até sentido lógico de se fraudar ou simular para ocultar o real adquirente, de modo que a questão do benefício do ICMS torna-se fator irrelevante para o deslinde da causa e para sustentar a aplicação da pena de perdimento por dano ao erário.

Outro aspecto incontroverso dos autos que entendo relevante para a conclusão, que sempre **quem efetivou o pagamento** pelas importações foi a FIRST S.A. (fechamento de câmbio), e, portanto foi ela que assumiu os riscos da operação de importação (oscilações cambiais), subsequentemente emitindo nota fiscal de venda do produto para os “supostos reais adquirentes”. O fato de tais “supostos reais adquirentes” saberem os produtos que iriam adquirir, denota que tal operação poderia ser da modalidade “por encomenda”, mas jamais que se enquadraria na modalidade que foi capitulada pela autoridade fiscal, que foi taxativa em dizer tratar-se de operação “por conta e ordem” (§3º, do art. 11, da Lei 11.281/06).

Tal fator recebe destaque pelos ilustres Conselheiros Luiz Roberto Domingo e Ângela Sartori, no já citado artigo, ao concluírem sua exposição sobre a modalidade de “importação por encomenda”, diferenciando-a da “por conta e ordem”, a saber:

“Com efeito, cumpre desde já salientar que o artigo 12 da IN SRF 247/02 estabelece que, **SE** nas operações de importação houver utilização de recursos de terceiros, poderá ser presumida a operação ‘por conta e ordem de terceiros’ o que implicaria o suposto ilícito de interposição fraudulenta de terceiros.” – grifou-se.³

Veja-se que a operação de importação não pode ser por conta OU ordem. Deve ser por conta E ordem, de modo que o elemento pagamento é fundamental para qualificar essa espécie de importação, e sendo o **pagamento** feito pela importadora, com recursos próprios, a importação será por encomenda. Não se poderia ter olvidado que os recursos sempre foram da FIRST S/A, e, portanto, a operação não seria por conta e ordem, mas quando muito “por encomenda”.

Isto está claro inclusive na decisão da DRJ, que reconhece esse fato, mas releva-o pelo fato de que, de todo modo, teria havido o fato “ocultação”. O mesmo se dá com a sentença prolatada pelo Excelentíssimo Magistrado Gaúcho, que concedeu parcialmente a segurança para algumas DI's na fronteira daquele estado, que reconheceu textualmente tratar-se-ia de operação de “importação por encomenda”.

E esse reconhecimento (que estamos diante de uma operação “por encomenda” e não de uma importação “por conta e ordem”), no meu entendimento, se afigura fundamental para o deslinde da questão pelo fato de que, **não basta a “ocultação pura e simples”, essa ocultação deve ser qualificada pela fraude ou pela simulação**, para que se qualifique como dano ao erário para os fins do art. 23, V, do DL nº 1.455/76. O conceito de fraude, dado pelo artigo 72, da Lei 4.502/64⁴, em cotejo aos fatos dos autos, deixa claro que aqui não se está diante da hipótese de fraude, pois que não se impediu ou retardou o fato gerador e nem se excluiu ou modificou suas características essenciais, pois que não se deixou de recolher os tributos nas operações. Portanto, como bem sustentado pelo fiscal autuante, se trataria de

³ - op. cit., pg. 58.

⁴ - “Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.”

simulação, cujo ato simulado teria sido a importação direta, e o ato dissimulado teria sido a “prestação de serviços” inerente à importação por conta e ordem.

*Se, porém, a importação não se qualifica legalmente como “por conta e ordem”, como reconhece a própria DRJ e mesmo os diversos elementos dos autos, e quando muito se qualificaria como “por encomenda”, que na verdade gera uma venda no mercado interno – tal e qual foi retratado nos documentos fiscais (o que põe em questionamento inclusive a má-fê que está insita na acusação fiscal) – não há como se extrair o caracterizar a **simulação**. Até pode ter havido “ocultação”, mas não há “simulação”, pois que o ato dissimulado, que era a “prestação de serviços” inerentes a importação “por conta e ordem”, inexistente no caso.*

Não havendo simulação e nem fraude, não se preenche a hipótese legal do art. 23, V, do Decreto-Lei nº 1.455/76, e, conseqüentemente, não deve subsistir o lançamento em questão.

De qualquer forma, ainda que viesse a ser superada esta situação, quanto a responsabilidade solidária, do mesmo modo e pelos mesmos motivos, também não há como persistir, pois que, nos termos do art. 95, V, do Decreto-Lei nº 37/66, reporta-se especificamente à imputação de responsabilidade solidária em caso de importação por conta e ordem, e não para os casos de importação por encomenda, caso que aqui está incontroverso que é a hipótese que realmente se molda ao fatos ocorridos.

Deste modo, mesmo que se resolva manter a autuação pelo fato de que houve ocultação, embora da pessoa do encomendante (o que seria inadmissível, pois que no meu ver estar-se-ia alterando o fundamento jurídico e a capitulação legal do lançamento e o motivo do ato tido por dissimulado), ainda assim, não se poderia estender a responsabilidade solidária por analogia, pois sabidamente a solidariedade não se presume.

Finalmente, no tocante à multa, também penso que no caso, deveria ser aplicada a penalidade de 10%, prevista no art. 33, da Lei nº 11.488/2007, em face da retroatividade benigna da Lei posterior, nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN, por configurar condutas típicas equivalentes, conforme já decidiu o STJ (nos autos do REsp nº 1.144.751 – DJe 15.03.2001), e por entender que deva incidir no mínimo a interpretação mais favorável ao acusado, nos moldes do art. 112, do CTN.

*Com efeito, peço vênia ao ilustre relator para divergir de seu voto, a fim de **dar provimento ao recurso** voluntário do contribuinte, cancelando-se a autuação, nos termos do que acima restou exposto.*

É como voto.

*(assinado digitalmente)
João Carlos Cassuli Jr.”*

Como visto, nem naquelas autuações manteve-se hígido o intento de imputar ao contribuinte uma conduta evidentemente fraudulenta, assim como não se comprovou à saciedade a presença da “simulação”, pois conforme se infere da leitura do voto acima transcrito, no máximo o que se pôde abstrair dos fatos e documentos carreados aos autos, fora, talvez, uma “importação por encomenda”, e não aquela constante da acusação fiscal, que era uma operação “por conta e ordem”. De tais fatos, podemos agora enfrentar a multa aqui discutida.

Tenho que embora não esteja presente os pressupostos de “fraude” ou de “simulação”, que autorizariam a aplicação da multa de 100% substitutiva da pena de perdimento, disso não decorre como consequência direta que não tenha havido cessão de nome, ainda que sem intuito ilícito. Tenho que a prova dos autos dá conta de que de fato teria o fornecimento de produtos predeterminados da importadora para a compradora no mercado interno, o que, ainda que não haja ilicitude nesta conduta, acaba refletindo que ao final e ao cabo, houve a cessão, pela primeira em favor da segunda, de seu nome, e que tal realidade acabou sendo omitida nos documentos de importação, que não apresentaram a informação do beneficiário da operação do comércio exterior, preenchendo a condição capitulada pelo artigo 33 da Lei 11.488/2007.

A meu ver, houve a carência de informação por parte do contribuinte na operação de importação realizada, pelo que cabível a multa de 10%, nos termos do dispositivo retro mencionado, muito embora não vislumbre nenhuma conduta ilícita, mediante fraude ou simulação nesta “omissão” de informação, como exige o preceito relativo à “pena de perdimento”.

Assim, com a *vênia* daqueles que entendem de modo diverso, tenho que o resultado do julgamento negando provimento ao recurso voluntário do contribuinte coincide com a conclusão de cessão de nome, porém, sem a configuração de “interposição fraudulenta”, pelo que acompanho o Conselheiro Relator e **voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário**, para manter a multa de 10%, prevista no art. 33, da Lei 11.488/2007.

(assinado digitalmente)

João Carlos Cassuli Junior – Conselheiro com Declaração de Voto