



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

Processo nº 10983.721010/2012-61
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3201-001.544 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de janeiro de 2014
Matéria MULTAS DIVERSAS
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.

IMPORTAÇÃO DE MERCADORIA. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. PENA DE PERDIMENTO PREVISTA NO DL 1.455/76, ART. 23, INCISO V.

Ficam sujeitas a pena de perdimento as mercadorias importadas cuja operação foi realizada por meio de interposição fraudulenta, conforme previsto no art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 37/66.

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

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

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

Responde pela infração conjunta ou isoladamente, o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importador, nos termos previstos no art. 95, inciso V, do Decreto-Lei nº 37/66.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário. Redator designado, conselheiro Winderley Moraes Pereira.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

JOEL MIYAZAKI - Presidente.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

DANIEL MARIZ GUDIÑO - Relator.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

WINDERLEY MORAIS PEREIRA – Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Joel Miyazaki, Amauri Amora Camara Junior, Luciano Lopes de Almeida Moraes, Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo, Winderley Moraes Pereira, Daniel Mariz Gudino.

Relatório

Por bem descrever os fatos ocorridos até o julgamento de 1ª instância administrativa, segue abaixo a transcrição do relatório da decisão recorrida seguida da sua ementa e razões recursais:

Trata o presente processo de auto de infração lavrado para exigência de crédito tributário no valor de R\$ 42.044.690,17 referente a multa equivalente ao valor aduaneiro de mercadorias importadas.

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 acima, 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, no caso do presente auto, a empresa Refrescos Bandeirantes Indústria e Comércio Ltda.*
- 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 a empresa Refrescos Bandeirantes Indústria e Comércio Ltda.*
- Houve ocultação do real adquirente (comprador no exterior) 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 o adquirente das mercadorias (Refrescos Bandeirantes) e o exportador, se enquadram 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 preformas PET (DI constantes na Tabela 1), onde declarava importar em nome próprio, ocultando os reais adquirentes das operações, mediante simulação e fraude. Neste auto, a empresa ocultada foi a Refrescos Bandeirantes Indústria e Comércio Ltda.

- Todas as operações de importação de preforma PET analisadas nesta fiscalização foram realizadas em nome da empresa Refrescos Bandeirantes Indústria e Comércio 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 e Refrescos Bandeirantes Indústria e Comércio 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, na realidade, por conta e ordem da empresa Refrescos Bandeirantes Indústria e Comércio Ltda, sendo esta empresa acobertada das relações obrigacionais tributárias formadas.

Resumindo, conclui-se que a empresa FIRST S/A ocultou (acobertou) o verdadeiro destinatário 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:

“Sendo assim e, tendo em vista que:

- 1. As mercadorias importadas não estavam mais na posse da importadora, uma vez que foram entregues às adquirentes;*
- 2. As mercadorias foram importadas no período de julho de 2007 a agosto de 2009, para serem utilizadas no processo produtivo da adquirente;*
- 3. Não haveria possibilidade de serem identificadas no estoque da adquirente (uma vez que incluída no estoque, não é possível diferenciar uma preforma PET importada numa data de outra*

importada numa outra ocasião, pelo fato de as mercadorias não terem uma identificação única e específica);

Aplica-se, então, a multa do art. 23, V, parágrafos 1º e 3º do Decreto-Lei 1455 de 1976.

Resta esclarecer que, pela prática da infração descrita no artigo 23, inciso V, e parágrafos 1º e 3º, do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, respondem as empresas FIRST S/A e Refrescos Bandeirantes Indústria e Comércio Ltda, em virtude da responsabilidade estabelecida no Decreto-Lei nº 37, de 1966, com as alterações feitas pela Medida Provisória nº 2.158, de 2001,...

“Finalmente, então, diante dos elementos analisados acima, conclui-se que essa conduta dolosa resultou no fornecimento de informações falsas nas declarações de importação, consubstanciando simulação para ocultação do real adquirente das mercadorias importadas, caracterizando a ocorrência da infração descrita no art. 23 do Decreto-lei n.º 1.455/76, além de restar comprovada a responsabilidade solidária da empresa Refrescos Bandeirantes Indústria e Comércio Ltda.”

Cientificadas da autuação, as interessadas apresentaram impugnações.

A First S.A. 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 carregados 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 arrecadatário dos demais Estados. Isto é, trata-se de matéria que somente poderia ser objeto de autuação pelo Fisco estadual supostamente lesado.

Não foram carregadas 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.

Há erro de sujeição passiva, pois a impugnante, de acordo com a fiscalização, não seria a adquirente das mercadorias, e, portanto, a ela não poderia ser aplicada a pena de perdimento. A pena de perdimento deixou de ser imputável ao importador ou exportador ostensivo, em co-autoria 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.

Contra a impugnante poderia ser aplicada somente a penalidade do art. 33 da Lei nº 11.488/2007, até por ser mais benéfica que a multa lançada no presente processo.

Há nulidade na aplicação da pena de perdimento fundada em interposição fraudulenta sem que tenha sido instaurado o procedimento especial de fiscalização previsto na IN RFB 228/02 (sic).

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.

Demonstrado que a impugnante agiu de boa-fé e cumprindo as obrigações legais, a acusação da fiscalização somente poderia ser a de que houve erro formal nas importações, do que decorreria a aplicação da multa de um por cento prevista no art. 712 do Regulamento Aduaneiro, conforme prevê o art. 112 do Código Tributário Nacional, por ser mais favorável à acusada.

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

A Refrescos Bandeirantes Indústria e Comércio Ltda apresentou impugnação na qual alega, em síntese, que:

“A Impugnante realizou compras de PET de empresa regularmente instalada no país, que dispunha de capital próprio, conforme consta do relatório fiscal. Feitos os pedidos, a Impugnante não teria como controlar a atuação da fornecedora, especialmente para saber se ela estaria ou não repassando os pedidos ou fazendo programação junto à empresa CRISTALPET.”

O pagamento das compras somente se dava depois de recebidos os produtos adquiridos da First.

A responsabilização da impugnante pela penalidade infligida à First somente teria lugar caso se comprovasse a fraude ou simulação por parte dos intervenientes, de forma dolosa, objetivando determinado benefício e causando dano ao erário federal.

A atuação do fisco somente se justifica quando há irregularidades referentes à ocultação da origem dos recursos e dos responsáveis por eventual infração, o que não ocorreu no caso, por essa razão a fiscalização procurou justificar a atuação com base na sonegação de ICMS. Todavia, ao que se sabe o benefício utilizado pela importadora foi concedido regularmente pelo estado, e ainda que não fosse, a impugnante não teria nenhuma responsabilidade sobre o fato.

Não há qualquer motivo para a ocultação alegada, já que os valores declarados foram aqueles praticados e não há nenhum motivo para a impugnante ocultar a origem dos recursos.

“...não há se falar em responsabilidade tributária da Impugnante, até porque não se trata de supressão ou redução de tributos e, portanto, não possui vinculação com o fato gerador de qualquer obrigação tributária, falecendo, destarte, previsão legal para vincular a Impugnante à penalidade imposta.”

Os fatos comprovam que os produtos foram adquiridos a partir de negociações normais e usuais, sob a ótica do art. 113 do Código Civil Brasileiro. As mercadorias foram adquiridas no mercado interno, mediante nota fiscal, não importando para a impugnante a forma pela qual a vendedora iria adquiri-las.

“Além do mais, na hipótese do presente lançamento, inexistem elementos, subsídios ou indícios de participação da Impugnante nas supostas irregularidades cometidas pela empresa importadora, pois mesmo dentre os e-mail(s) obtidos pelos autuantes, nenhum tem como destinatário ou emitente a Impugnante, daí por que a boa-fé se presume; a má-fé prova-se.”

É ilegal a atribuição de responsabilidade à Impugnante, pois contraria o disposto no art. 121 c/c art. 128 e 97 do Código Tributário Nacional. Da mesma forma, não pode ser atribuída responsabilidade à Impugnante com base no art. 95, inciso V, do Decreto-lei nº 1.455/1976, pois “a transação comercial se deu no mercado interno, sem nenhuma interferência dela junto a fornecedores no exterior”.

“A partir do exame de todo arcabouço jurídico, conclui-se que a penalidade máxima (pena de perdimento ou multa de igual valor) somente deve ser aplicada, mesmo nos casos de inobservância de certos procedimentos administrativos, quando a autoridade fiscal comprovar de forma incontestada o dano ao erário (federal).”

Requer seja cancelado totalmente o lançamento ou, na sua manutenção, seja excluída a responsabilidade solidária da impugnante.

A 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis (SC) julgou improcedente as impugnações, conforme se depreende da ementa do Acórdão nº 07-31.535, de 29/05/2013, *in verbis*:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

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.

DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. MERCADORIA CONSUMIDA OU NÃO LOCALIZADA. MULTA IGUAL AO VALOR DA MERCADORIA.

Considera-se dano ao Erário a ocultação do real sujeito passivo na operação de importação, mediante fraude ou simulação, infração punível com a pena de perdimento, que é convertida em multa igual ao valor da mercadoria importada caso tenha sido entregue a consumo, não seja localizada ou tenha sido revendida.

INCONSTITUCIONALIDADE. ARGÜIÇÃO.

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

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformadas com o resultado do julgamento da instância *a quo*, a First S.A. (“First”), na qualidade de importadora, e a Refrescos Bandeirantes Indústria e Comércio Ltda. (“Bandeirantes”), na qualidade de real adquirente, interpuseram seus recursos voluntários de forma tempestiva.

O processo foi digitalizado e posteriormente distribuído para este Conselheiro na forma regimental.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Daniel Mariz Gudiño

Os recursos voluntários atendem aos pressupostos de admissibilidade, razão pela qual devem ser conhecidos.

1 Introdução

Em brevíssima síntese, para não ser redundante face ao já relatado, tem-se que a fiscalização considerou as operações de importação realizadas pela First como importações por conta e ordem da Bandeirantes, a despeito de terem sido declaradas como importações diretas.

Interessante notar que esse entendimento está fundamentado no fato de a First ter emitido notas fiscais de venda para a Bandeirantes antes mesmo de as mercadorias importadas terem sido desembaraçadas, o que, na visão da fiscalização, caracterizaria a First como uma prestadora de serviços da Bandeirantes. Com efeito, a autoridade fiscal entendeu que as vendas de mercadorias da First para a Bandeirantes seriam operações simuladas.

Desse modo, a fiscalização caracterizou a ocultação do real adquirente e aplicou a multa pecuniária decorrente da conversão da pena de perdimento prevista no art. 23, § 3º, do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, e alterações posteriores.

A análise da pertinência da equiparação realizada pela fiscalização impõe o correto entendimento das modalidades de importação existentes no ordenamento jurídico pátrio da época.

2 Modalidades de Importação

Quando as operações de importação realizadas pela First ocorreram havia – como ainda hoje há – três modalidades de importação, a saber: a direta, também conhecida como “por conta e risco próprios”, e a indireta, que se subdivide em “por conta e ordem de terceiros” e “por encomenda”.

Na modalidade de operação de **importação direta**, o importador assume, obrigatoriamente, todos os custos e riscos da operação: negocia e adquire as mercadorias no exterior, recolhe os tributos incidentes na nacionalização das mesmas e as distribui no mercado nacional. Nos termos da legislação vigente, o importador é empresa equiparada à industrial, para fins de apuração e recolhimento do IPI. O importador deve estar habilitado como operador no comércio exterior junto à RFB, até o limite estabelecido em procedimento próprio e mediante comprovação de condição financeira para tanto.

Por diversos motivos, as empresas podem optar por focar-se no objeto principal do seu próprio negócio (atividades-fim) e por terceirizar as atividades-meio do seu empreendimento. No comércio exterior, por exemplo, uma ou mais atividades relacionadas à execução e gerenciamento dos aspectos operacionais, logísticos, financeiros, tributários, entre outros, da importação de mercadorias podem ser transferidas a um especialista. Atualmente, duas formas de terceirização das operações de comércio exterior são reconhecidas e regulamentadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB): a importação por conta e ordem e a importação por encomenda.

A **importação por conta e ordem de terceiro** é um serviço prestado por uma empresa (a importadora), a qual promove, em seu nome e em razão de contrato previamente firmado, o despacho aduaneiro de importação de mercadorias adquiridas por outra empresa (a adquirente). Assim, na importação por conta e ordem, embora a atuação da empresa importadora possa abranger desde a simples execução do despacho de importação até a intermediação da negociação no exterior, o importador de fato é a empresa adquirente. A adquirente é a mandante da importação, pois efetivamente faz vir a mercadoria de outro país, em razão da compra internacional. Embora, nesse caso, o faça por via de interposta pessoa (a

importadora), esta é uma mera mandatária da adquirente. Em última análise, é a adquirente que pactua a compra internacional e que deve dispor de capacidade econômica.

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 contrato firmado entre ambas as empresas (a importadora e a encomendante). Em resumo, o importador adquire a mercadoria no exterior, providencia sua nacionalização e a revende ao encomendante. Assim, para o importador contratado, a operação tem os mesmos efeitos fiscais de uma importação por conta própria. Em última análise, embora exista a obrigação do importador de revender as mercadorias importadas ao encomendante predeterminado, é o importador que deve dispor de capacidade econômica para o pagamento da importação e, de forma semelhante, é o encomendante que deve ter capacidade econômica para adquirir, no mercado interno, as mercadorias revendidas pelo importador contratado.

Para que sejam consideradas regulares, tanto a prestação de serviços de importação realizada por uma empresa por conta e ordem de outra empresa (adquirente), quanto a importação promovida por pessoa jurídica importadora para revenda a uma outra (encomendante predeterminada), devem atender a determinadas condições previstas na legislação.

3 Análise do Caso Concreto

A despeito de a fiscalização ter enquadrado as operações de importação realizadas pela First como importação por conta e ordem, há manifestação expressa no Relatório de Ação Fiscal de que os recursos financeiros utilizados pela importadora eram próprios (fl. 4242). Confira-se:

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. (Grifou-se)

Ora, se é verdade que a First dispunha de recursos próprios para dar curso às operações de comércio exterior que foram objeto da autuação ora discutida, isso já seria suficiente para afastar o enquadramento da fiscalização, eis que, como visto, a importação por conta e ordem pressupõe que os recursos empregados nas operações dessa natureza tenham origem alheia ao importador. Quando os recursos pertencem ao próprio importador, ou a importação é direta ou é por encomenda.

O fato de a First emitir notas fiscais de venda à Bandeirantes antes do desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas não tem qualquer relevância para fins de caracterização da importação por conta e ordem, se a própria fiscalização admitiu que os recursos eram da First.

De fato, se a First já sabia de antemão que as mercadorias importadas seriam vendidas à Bandeirantes, ela deveria ter declarado as operações como importação por encomenda, nos termos do art. 11 da Lei nº 11.281, de 2006, e da Instrução Normativa SRF nº 634, de 2006. Desse modo, com base nos elementos fáticos trazidos aos autos, é razoável concluir que as operações de importação foram declaradas de forma irregular.

Todavia, as operações alegadamente simuladas pela fiscalização não são as vendas realizadas entre a First e a Bandeirantes. As vendas declaradas realmente existiram. Não houve prestação de serviços entre as referidas empresas, como afirmou a fiscalização.

Logo, é falsa a premissa utilizada pela autoridade fiscal para justificar a aplicação da multa pecuniária prevista no art. 23, § 3º, do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, e alterações posteriores.

4 Vício de Motivo

Quando a premissa utilizada pela autoridade fiscal para autuar revela-se distante da realidade dos fatos, e, por conseguinte, a norma jurídica que alicerça o lançamento não é aplicável ao caso concreto, o crédito tributário não pode subsistir.

Note que não se trata, aqui, de falta de motivação, tipo de vício formal que acarreta a anulação do ato administrativo consubstanciado no auto de infração. As empresas ora arroladas tiveram oportunidade de entender as infrações cujas práticas lhe foram imputadas, defendendo-se das respectivas acusações. Em outras palavras, a forma como o auto de infração foi lavrado não ocasionou o cerceamento do direito de defesa de que trata o art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

O vício ora tratado é material, pois a fiscalização errou ao enquadrar as operações de comércio exterior realizadas pela First como importação por conta e ordem, e, por esse motivo, aplicou a multa pecuniária resultante da conversão do perdimento das mercadorias importadas.

5 Conclusão

Diante do exposto, DOU PROVIMENTO aos recursos voluntários para cancelar o auto de infração em tela e exonerar do respectivo crédito tributário.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Daniel Mariz Gudiño - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Winderley Moraes Pereira, Redator Designado.

Em que pese o respeitável voto do i. relator, peço vencia para divergir do entendimento apresentado em relação a procedência do lançamento em discussão nos autos.

Ofensa a princípios constitucionais e vícios no ato administrativo do lançamento

Inicialmente afastos as alegações 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 da Recorrente. O auto de infração teve origem em auditoria realizada pela Fiscalização da Receita Federal, fartamente detalhada em relatório fiscal, onde consta a motivação para o lançamento e as provas que conduziram a autoridade autuante às motivações para o lançamento.

A Recorrente e a empresa solidária foram cientificadas do Auto de Infração e apresentaram impugnações que foram apreciados em julgamento realizado na primeira instância. A Recorrente e a empresa solidária irredidas com o resultado do julgamento da autoridade a quo, protocolaram recursos 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. 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.

Da alegação de mudança de critério jurídico

Ainda, em sede preliminar, alega a recorrente, mudança de critério jurídico, lastreado no fato da autoridade de primeira instância reconhecer que os recursos pertenciam a First, mas manter o lançamento, justificando a exigência no fato que as operações ocorreram na modalidade "para revenda a encomendante predeterminado", onde é de conhecimento prévio da importadora o destinatário final das mercadorias que serão importadas.

Os argumentos da Recorrente não podem prosperar. A motivação da Fiscalização Aduaneira foi a ocultação da operação por conta e ordem por meio de simulação e não a existência de interposição fraudulenta, nos termos descritos no relatório fiscal. (fls. 3769 a 3771)

" 6.2 Da Simulação

Conforme exposto neste relatório, as operações de importação de preformas de PET realizadas pela FIRST, no meses de julho de 2007 a agosto de 2009, analisadas neste auto de infração, estavam predestinadas à empresa Refrescos Bandeirantes Indústria e Comércio Ltda.

Estas operações enquadram-se na modalidade de importação por conta e ordem de terceiros.

Essa modalidade de importação implica no cumprimento de uma série de obrigações acessórias pelas empresas envolvidas nas importação, previstas na IN SRF nº 225, de 2002. Essas obrigações pretendem fazer com que a operação de importação seja transparente e todos os envolvidos passem pelo crivo da fiscalização. Além das obrigações acessórias, a importação por conta e ordem tem implicações diretamente no campo da responsabilidade tributária, uma vez que o adquirente passa a responder solidariamente com o importador pelos tributos e eventuais infrações relacionadas à importação, além de ser equiparado a estabelecimento industrial, para fins de cobrança de IPI, quando cabível, como consta nos artigos 12 e 13 da Lei nº 11.218, de 2006.

Logo, ao declarar importar em nome próprio, ocultando o real adquirente, a empresa FIRST S/A cometeu falta grave. Sua conduta importa em descumprimento de obrigações acessórias e em alteração da situação jurídica das reais adquirentes das mercadorias importadas perante o Fisco.

A empresa FIRST não pode ser considerada neófito no ramo. Ela foi constituída em 1996, atua no comércio exterior a longa data, tendo vivenciado todas as alterações legislativas desde então. Assim, não há justificativa plausível para o descumprimento das normas previstas para a modalidade de importação por encomenda. Verifica-se, sim, a intencionalidade da conduta por parte da empresa FIRST em ocultar a condição da empresa Refrescos Bandeirantes Indústria e Comércio Ltda de adquirente nas DI sob fiscalização neste auto de infração.

A conduta da FIRST, em combinação com o real adquirente das mercadorias, em todo o processo de importação, desde a não declaração de sua real atuação como prestadora de serviços de importação, a emissão de documentos e o registro contábil de dados que não refletiam a realidade das relações comerciais, ou seja, que fizessem crer que as relações entre a FIRST e a Refrescos Bandeirantes fossem de compra e venda de mercadorias, para assim iludir o fisco, com o fim de obter vantagens indevidas, configuram a prática de simulação.

As DI registradas pela empresa FIRST referentes a importações de preformas, no período de julho de 2007 a agosto de 2009, continham declaração não verdadeira pois não se tratavam de importações por conta própria, ocultando o real negócio jurídico praticado, a importação por conta e ordem.

...

A simulação promovida nas importações sob fiscalização, fazendo-se crer que a importação era por conta própria da empresa FIRST S/A e ocultando-se o real adquirente das

preformas PET importadas (Refrescos Bandeirantes Indústria e Comércio Ltda), por certo, não encontra abrigo em nosso ordenamento jurídico. A conduta é repelida, especialmente pela legislação tributária, que estabelece severas penalidades a quem age desta forma."

Assim, conforme consta do relatório fiscal e da decisão da primeira instância, o fundamento em que foi baseado a exigência fiscal, foi a ocultação do real adquirente da mercadoria, não existindo nenhuma mudança de critério jurídico na decisão da primeira instância.

Da aplicação da pena de perdimento para mercadorias importadas por conta e ordem de terceiros

A lide gira em torno da conversão em multa da pena de perdimento aplicada a mercadorias importadas por intermédio de interposição fraudulenta, ao arrimo que a empresa importadora First S/A teria realizado as operações em nome da Refrescos Bandeirantes Indústria e Comércio Ltda., sendo este fato, ocultado dos controles legais pertinentes. As autuadas, em sua defesa, alegam a licitude dos recursos utilizados e a atuação de boa-fé nas operações, estando assim, sofrendo a imputação de 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 Refrescos Bandeirantes.

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

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

O controle aduaneiro é matéria relevante em todos os países e a comunidade internacional busca de forma incessante o controle das mercadorias importadas, de forma a garantir a segurança e a concorrência leal dentro das regras econômicas e tributárias. Desde 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 outra a interposição fraudulenta de terceiros que pode ser comprovada ou presumida nos termos previstos no art. 22, § 2º, do Decreto-lei nº 1.455/76. A existência de uma das duas situações, quando comprovadas pelo Fisco, 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 incontestável que se a Fiscalização Aduaneira prova que determinada operação declarada ao Fisco não corresponde a realidade dos fatos, resta evidenciado 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 está 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 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.

Resolvida a questão da legalidade da imputação, 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 da empresa Refrescos Bandeirantes Indústria e Comércio Ltda.

A fiscalização identificou, amparada em diversas 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 emissão de Notas Fiscais, na mesma data de liberação das mercadorias pela Alfândega, configurando que as mercadorias importadas já estavam com a destinação para Refrescos Bandeirantes. (fl. 3743)

"Conforme demonstrado na Tabela 2.3, 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 da citada tabela

revelam que as notas de saída (venda) para a empresa Refrescos Bandeirantes 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 na Tabela 2.3 tinha como destinatários predeterminados a empresa Refrescos Bandeirantes Indústria e Comércio Ltda."

ii) A conexão 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. 3745)

"Em cada processo de importação é 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 à Refrescos Bandeirantes, confirmando que as importações foram realizadas para serem entregues a Refrescos Bandeirantes. (fl. 3745 a 3746)

"Da análise das informações contidas nas DI sob análise e nas notas fiscais de saída, observamos que há vinculação quantitativa e qualitativa entre as mercadorias de uma DI e mercadorias das notas fiscais de saída respectivas, ou seja, uma DI que importou um número determinado de preformas PET terá toda essa quantidade de preformas vendida para um único destinatário por meio de uma ou mais notas fiscais de saída.

Cada importação de Preforma de PET da FIRST realizada é destinada a apenas uma empresa em sua totalidade. Este fato foi 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 nas notas fiscais de entrada global e nas notas fiscais de saída das mercadorias importadas por uma DI. 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, observando que TODAS as mercadorias de uma DI são sempre destinadas a uma única empresa, 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).

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 136 operações realizadas pela FIRST no período de julho de 2007 a agosto de 2009 como importador direto de garrafas PET, em que a maior parte das mercadorias importadas foi destinadas à Refrescos Bandeirantes Indústria e Comércio Ltda.

O fato de as notas fiscais de saída serem emitidas, muitas vezes em sequência às notas fiscais de entrada (item 5.2.1) e na mesma quantidade e tipo (item 5.2.2) mostra que as mercadorias importadas tinham um destinatário pré-determinado.

Além disso, a análise dos lançamentos contábeis da empresa, além do confronto desses lançamentos com as informações referentes às importações extraídas das DI e das Notas Fiscais emitidas, mostram claramente a simulação realizada para ocultar os reais adquirentes das importações realizadas, e que a FIRST é apenas uma prestadora de serviços, um anteparo entre o exportador e o real adquirente."

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. 3749)

"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. O gráfico Série Temporal de Saldos mostra a evolução do saldo contábil do estoque de garrafas PET (conta 1.1.03.01.017 - MERCADORIAS IMPORTADAS - GARRAFAS PET) no período de 01/01/2007 a 30/06/2007, 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. 3753)

"Podemos exemplificar este fato verificando a DI 07/0931122-7 na Tabela 3. Parte da mercadoria importada é destinada à Rebica, como mostra a Nota Fiscal de Saída nº 762, de 17/07/2007. Neste e nos demais casos semelhantes, os pagamentos são realizados pelas duas empresas, em datas iguais, ou pelo menos próximas. No caso desta DI foram 4 pagamentos de cada empresa, 7, 22, 56 e 85 dias após o registro da DI, tendo o terceiro pagamento ocorrido 10 dias antes da liquidação do contrato de câmbio."

vi) Confirmando a suspeita de que a adquirente final, Refrescos Bandeirantes Indústria e Comércio Ltda, tinha pleno conhecimento da origem estrangeira das mercadorias, foram encontradas diversas mensagens trocadas entre a sra. Veridiana Alves Fernandes, representante da empresa Refrescos Bandeirantes e da empresa Refrescos Bandeirantes, e a empresa Cristalpet, nas quais são encaminhados cronograma de entrega, informações sobre produtos e andamento das entregas (v. fls. 846, 847, 848, 849, 872, 875).

A ocultação do real adquirente nas operações de importação da First por conta e ordem da empresa Refrescos Bandeirantes

As operações de importação realizadas pela First para a empresa Refrescos Bandeirantes foram detalhadas no trabalho da auditoria aduaneira. Transcrevo a seguir, trecho extraído do Relatório Fiscal, que trata das apurações realizadas pela Fiscalização no que concerne a empresa Refrescos Bandeirantes Indústria e Comércio Ltda. (fls. 3767 a 3768)

" Diante do relatado acima, 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, no caso do presente auto, a empresa Refrescos Bandeirantes Indústria e Comércio Ltda.*
- 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 a empresa Refrescos Bandeirantes Indústria e Comércio Ltda.*
- Houve ocultação do real adquirente (comprador no exterior) 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 o adquirente das mercadorias (Refrescos Bandeirantes) e o exportador, se enquadram como importação por conta e ordem de terceiros."*

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

É inequívoco que as operações foram realizadas por encomenda. A First sabia antes de iniciar a operação de importação quais os produtos seriam remetidos a que empresas, realizando um serviço simples de intermediação de operação. O procedimento correto a ser adotado, nos termos previstos na legislação aduaneira seria a declaração ao fisco que a operação seria por conta e ordem de terceiro, informando no Sistema Siscomex, nos termos definidos na IN SRF nº 225/2002.

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

Autenticado digitalmente em 08/07/2014 por WINDERLEY MORAIS PEREIRA, Assinado digitalmente em 28/07/

2014 por DANIEL MARIZ GUDINO, Assinado digitalmente em 10/09/2014 por JOEL MIYAZAKI, Assinado digita

lmente em 08/07/2014 por WINDERLEY MORAIS PEREIRA

Impresso em 11/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 209 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF nº 259, de 24 de agosto de 2001, tendo em vista o disposto no inciso I do art. 80 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e no art. 29 da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, resolve:

Art. 1º O controle aduaneiro relativo à atuação de pessoa jurídica importadora que opere por conta e ordem de terceiros será exercido conforme o estabelecido nesta Instrução Normativa.

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

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

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

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

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

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

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

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

II - ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, do comprador ou responsável pela operação, mediante fraude ou

simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros (art. 23, inciso V, do Decreto-lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, com a redação dada pelo art. 59 da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002.

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

Art. 5º A operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

Art. 6º Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 4 de novembro de 2002."(griffo nosso)

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

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 como uma das motivações para a conduta da Recorrente nas operações de comércio exterior. Extraído do relatório Fiscal, o detalhamento do benefício do ICMS utilizado pela First. (fls. 3748 a 3749)

"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.

A solidariedade da empresa Refrescos Bandeirantes Indústria e Comércio Ltda em relação às operações de importação da First S/A

A obrigação de recolher os tributos atinge, de acordo com o Código Tributário Nacional, aquele a quem a lei atribui a responsabilidade de sujeito passivo desta obrigação, conforme definido pelo art. 121 do CTN.

“Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento, de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.”

Verificando todo o arcabouço de provas, constante dos autos, fica evidente o conhecimento da empresa Refrescos Bandeirantes das operações realizadas e da simulação ocorrida para ocultação do real adquirente das mercadorias. Conforme já demonstrado, a ocultação dos operadores reais nas Declarações de Importação estão plenamente confirmadas nas informações e documentos apurados pela Auditoria da Receita, onde são detalhadas as operações e responsabilidade de cada um das partes nas operações. Existindo o conhecimento das duas empresas autuadas nas importações, não há como afastar a responsabilidade de ambas nas operações realizadas.

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

" Art.95 - Respondem pela infração:

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

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

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

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

V - conjunta ou isoladamente, o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)(grifei)

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

Conclusão

As conclusões da Fiscalização Aduaneira sobre a vinculação das importações à Empresa First são baseadas em procedimento de investigação detalhado e com fundamentos robustos, não há como afastar após os relatos e informações obtidos, que existia a compra dos produtos importados com intervenção direta da empresa Refrescos Bandeirantes, 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 Refrescos Bandeirantes. (art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/76.)

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

A simulação, conforme já tratado neste voto, pressupõe a declaração diferente dos fatos reais. Sendo necessária a existência de uma divergência entre os fatos reais e aqueles declarados ao Fisco por meio das declarações no sistema SISCOMEX. Entendo, que a farta documentação trazida aos autos comprova que a First operava por conta e ordem da empresa Refrescos Bandeirantes e não era o importador direto das mercadorias, conforme declarado, comprovando a simulação e o enquadramento no art. 22 do Decreto-Lei nº 1.455/76.

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

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Winderley Moraes Pereira