



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

Processo nº 10983.721011/2012-14
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-002.277 – 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: 10/07/2007 a 07/12/2007

VÍCIO NO ATO ADMINISTRATIVO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA NÃO CARACTERIZADA. IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA. INEXISTÊNCIA DE ATO DISSIMULADO E DE SIMULAÇÃO. CANCELAMENTO.

A caracterização da interposição fraudulenta se justifica pela ocorrência de fraude ou simulação no ato de importar ou exportar, não bastado, para fins da capitulação de dano ao erário contida no art. 23, V do DL 1.455/76 a acusação de ocultação pura e simples. Restou verificado nos autos que as operações fiscalizadas não se tratam de importação por conta e ordem, cujo ato dissimulado seria a prestação do serviço, mas sim, eram de importação por encomenda, de modo que por não haver ato dissimulado não há simulação, devendo ser cancelado o lançamento fiscal nela lastreado.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Gilson Macedo Rosenberg Filho e Winderley Moraes Pereira. Designado conselheiro João Carlos Cassuli Junior para redigir o voto vencedor. Fizeram sustentação oral Dr. Ademir Gili Junior OAB 20741/sc pela First, o Dr. Luiz Fernando Sachet OAB/SC 18.429 pela Brasal e o Dr. Rodrigo de Macedo e Burgos pela Fazenda Nacional.

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Presidente.

Winderley Moraes Pereira - Relator.

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente), Fernando Luiz da Gama Lobo D Eca, Luiz Carlos Shimoyama (suplente), Silvia de Brito Oliveira, Winderley Moraes Pereira (substituto) e João Carlos Cassuli Junior. Ausente, justificadamente, o conselheiro Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva e Nayra Bastos Manatta.

CÓPIA

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\$ 298.164,37 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 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 e dezembro de 2007.

As preformas PET a serem importadas eram definidas, em quantidade e características, pelas empresas clientes da FIRST, no caso do presente auto, a empresa Renosa.

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 Renosa Indústria Brasileira de Bebidas S/A.

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 (Renosa) e o exportador, se enquadram como importações 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 Renosa Indústria Brasileira de Bebidas S/A.

Todas as operações de importação de preforma PET analisadas nesta fiscalização foram realizadas em nome da empresa Renosa Indústria Brasileira de Bebidas S/A.

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 Renosa Indústria Brasileira de Bebidas S/A, 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 Renosa Indústria Brasileira de Bebidas S/A, 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 dezembro de 2007, 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 Renosa Indústria Brasileira de Bebidas S/A, 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 Renosa Indústria Brasileira de Bebidas S/A.”

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 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.

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 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.

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 Renosa Indústria Brasileira de Bebidas S/A apresentou impugnação na qual alega, em síntese, que:

O auto de infração é nulo em razão da inexistência de motivação do ato administrativo que constituiu o crédito tributário. A fiscalização deixa a entender que o motivo para a lavratura do auto de infração seria a utilização indevida de benefício fiscal de ICMS, mediante suposta interposição de empresa importador de mercadorias. Contudo a impugnante é empresa de grande porte, com patrimônio líquido considerável, que não teria nenhum motivo para se ocultar do Fisco Federal, sendo, inclusive habilitada a realizar as operações de comércio exterior, como a própria fiscalização afirma. De outro lado, não se tem nos autos nenhum benefício fiscal comprovado que teria tido a impugnante, pois, de fato não obteve.

As “... operações qualificadas no contrato acostado aos autos (importação por encomenda), no equivocado entender da fiscalização seriam referente a operações de importação por conta e ordem de terceiro. Diante dessa equivocada conclusão da fiscalização, evidencia-se que esta desconsiderou por completo o preceito segundo o qual deve prevalecer a essência sobre a forma.”

A aquisição das mercadorias no mercado interno não representou elisão/evasão fiscal e não causou nenhum dano ao Erário Federal, sendo as vantagens do ponto de vista puramente comercial. As operações não podem ser reputadas como fraudulentas ou simuladas e são plenamente justificáveis no contexto das operações da impugnante, que é fabricante de bebidas e não importadora de mercadorias.

Não pede competência da autoridade fiscalizadora eventual benefício fiscal de ICMS que favoreça a devedora principal (First S.A.)

Não houve nenhum dano ao Erário, sendo absurda a afirmação da fiscalização de que é dispensável a demonstração desse dano, pois ausente de motivação resta a autuação.

Há declarada distinção entre “infração” e “penalidade” no §1º do art. 94 do Decreto-lei nº 37/1966. Assim, o art. 95 do Decreto-lei nº 37/1966 limita a responsabilidade conjunta ou isolada, nas hipótese que enumera, apenas em relação à infração. Se o legislador desejasse fazer com que houvesse, no caso, a responsabilidade pela penalidade, teria determinado expressamente. No entanto não o determinou. A própria fiscalização menciona a responsabilidade por “crédito tributário” e não por “penalidade”. Assim, a inclusão da impugnante como solidariamente responsável pela multa substitutiva da pena de perdimento das mercadorias é ilegal e indevida. Ademais seria afronta à Constituição Federal, art. 5º, inciso XLV, pois a pena é sempre pessoal, nunca podendo ultrapassar a pessoa do infrator.

Requer o cancelamento do auto de infração.”

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

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 10/07/2007 a 07/12/2007

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.

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

Autenticado digitalmente em 03/07/2014 por WINDERLEY MORAIS PEREIRA, Assinado digitalmente em 11/07/

2014 por JOAO CARLOS CASSULI JUNIOR, Assinado digitalmente em 01/08/2014 por GILSON MACEDO ROSENBERG

FILHO, Assinado digitalmente em 03/07/2014 por WINDERLEY MORAIS PEREIRA

Impresso em 12/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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 e Renosa Indústria Brasileira de Bebidas S/A interpuseram Recurso Voluntário.

Alegações First

A empresa First repisa 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 inoccorrência de interposição fraudulenta de terceiros, mediante ocultação do real adquirente, e por consequência o descabimento da aplicação da pena de perdimento convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro;

(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 nulidade da autuação por vício na identificação da sujeição passiva (ilegitimidade) e bis in idem caracterizados na aplicação cumulativa das penalidades previstas no art. 23, inc. V c/c §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/76 e no art. 33 da Lei nº 11.488/2007;

(f) a nulidade da 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;

(g) 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.

Alegações Renosa Indústria Brasileira de Bebidas S/A

Em sede preliminar erro de direito na subsunção do fato a norma, visto que o lançamento foi realizado sob o arrimo da ocultação do real importador, segundo a fiscalização a First atuaria somente como mera intermediária nas operações e os recursos seriam do real importador a Renosa, entretanto, e autoridade de primeira instância ao analisar a impugnação reconheceu que os recursos pertenciam a First, mas manteve 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. Assim, segundo alega a recorrente, além do erro de direito na subsunção do fato a norma, o entendimento da decisão a quo seria uma mudança no critério jurídico do lançamento, o que obrigaria o cancelamento do lançamento.

A seguir a Recorrente, coleciona argumentos quanto ao mérito já apresentados na impugnação, que segundo suas alegações, impõe o cancelamento da exigência, que podem ser assim resumidas:

a) Inexistência de motivação no ato administrativo que constitui o crédito tributário. Resta evidenciado que o ato administrativo que ensejou a lavratura do auto de infração é desprovido da necessária motivação. Isso, porque, no presente caso, limitou-se a fiscalização a afirmar que houve a utilização indevida de benefício fiscal, e não demonstrou a aferição de nenhum benefício efetivo, seja em favor da First, seja em favor da Recorrente, o que afasta qualquer alegação quanto à simulação ou fraude;

b) Da ausência de provas contra a Recorrente. A fiscalização está partindo de provas produzidas em relação a outras pessoas jurídicas e transformando o que deveria ser uma mera suposição, inferência indiciária, em conclusão inequívoca, de que os mesmos fatos relatados nas mensagens, de algum modo, deve também dizer respeito à Recorrente;

c) As aquisições foram realizadas de mercadoria de empresa regularmente instalada no país, mediante nota fiscal, confirmando a boa-fé nas suas operações comerciais. Além do mais, inexistente qualquer evidência de deliberada intenção do agente em eximir-se de obrigação tributária, ou ainda sujeitar-se à tributação em valor menor que o devido, sob nenhuma hipótese, o negócio jurídico pode vis a ser considerado fraudulento ou tampouco simulado;

d) Não existe no lançamento nenhuma comprovação de que tenha ocorrido dano ao erário público, os tributos devidos no desembaraço aduaneiro. Na medida em que inexistente dano ao Erário Federal, o auto de infração carece de motivação;

e) Inaplicabilidade da solidariedade, em vista do caráter personalíssimo da penalidade, que não pode ultrapassar da figura do suposto infrator para atingir terceiros, tal como determina a Constituição Federal de 1988.

f) O Poder Judiciário, na sentença proferida nos autos da Ação Ordinária nº 5000745-88.2011.404.7103, reconheceu a ausência de fraude ou simulação nas operações, da ausência de fraude ou simulação nas operações realizadas pela First S/A;

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Winderley Moraes Pereira, Relator.

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

A teor do relatado, o Auto de Infração em discussão possui dois responsáveis solidários: First S/A e Renosa Indústria Brasileira de Bebidas S/A. As duas empresas apresentaram recursos voluntários tempestivos e atenderam aos demais requisitos de admissibilidade, merecendo, por isto, serem conhecidos.

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. 49 a 51)

" 6.2 Da Simulação

Conforme exposto neste relatório, as mercadorias objeto das operações de importação de preformas de PET realizadas pela FIRST, no meses de novembro de 2007 a junho de 2009, analisadas neste auto de infração, estavam predestinadas à empresa Renosa Indústria Brasileira de Bebidas S/A. 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 dos 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. Verifica-se, sim, a intencionalidade da conduta por parte da empresa FIRST em ocultar a condição da

empresa Renosa Indústria Brasileira de Bebidas S/A de adquirente nas DI sob fiscalização neste auto de infração.

...

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, 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 as 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 Renosa Indústria Brasileira de Bebidas S/A., 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 Renosa Indústria Brasileira de Bebidas S/A.

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

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

O controle aduaneiro é matéria relevante em todos os países e a comunidade internacional busca de forma incessante o controle das mercadorias importadas, de forma a garantir a segurança e a concorrência leal dentro das regras econômicas e tributárias. Desde a edição do Decreto-Lei 37/66, o Brasil busca coibir as irregularidades na importação.

Este diploma legal, determinava a conferência física e documental da totalidade das mercadorias importadas. Com o crescimento da economia nacional, a crescente integração do País no plano internacional e o aumento significativo das operações de comércio exterior. O Estado Brasileiro, decidiu modificar os controles que até então vinha exercendo sobre a importação, desenvolvendo controles específicos que se adequassem ao incremento das operações na área aduaneira. A solução veio com a entrada em produção do Siscomex-Importação em janeiro de 1997. A partir deste sistema, os controles de despacho aduaneiro de importação passaram a utilizar canais de conferência, que determinaram níveis diferentes de controles aduaneiros. Desde um controle total durante o despacho aduaneiro, com conferência documental, física das mercadorias e avaliação do valor aduaneiro até a um nível mínimo de conferência.

Ao modernizar o seu sistema de controle aduaneiro o País flexibilizou o controle individual das mercadorias importadas, mas, daí nasceu a necessidade de também trabalhar o controle em nível de operadores de comércio exterior. A partir desta premissa foram definidos controles aduaneiros em dois momentos distintos. O primeiro, anterior a operação de importação, quando é 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 desembarço 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.

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 Renosa Indústria Brasileira de Bebidas S/A

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 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 Renosa. (fl. 19)

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

Autenticado digitalmente em 03/07/2014 por WINDERLEY MORAIS PEREIRA, Assinado digitalmente em 11/07/

2014 por JOAO CARLOS CASSULI JUNIOR, Assinado digitalmente em 01/08/2014 por GILSON MACEDO ROSENBERG

FILHO, Assinado digitalmente em 03/07/2014 por WINDERLEY MORAIS PEREIRA

Impresso em 12/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

"Conforme demonstrado na Tabela 2.2, 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 Renosa 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 2.2 tinha como destinatários predeterminados a empresa Renosa."

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. 21)

*"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 à Renosa Indústria Brasileira de Bebidas S/A, confirmando que as importações foram realizadas para serem entregues a Renosa.

"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 4 operações realizadas pela FIRST no período de julho a dezembro de 2007 como importador

direto de garrafas PET, onde as mercadorias importadas foram destinadas à Renosa.

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 nas notas fiscais de entrada global e nas notas fiscais de saída das mercadorias importadas por uma DI, bem como nos livros contábeis. Cada DI possui um código do tipo "IMP-XXXXXX" 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 TODAS as mercadorias de uma DI é sempre destinada a uma única empresa, no presente caso, Renosa Indústria Brasileira de Bebidas S/A.

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."

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. 25)

*"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 julho a dezembro de 2007, 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

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. 27)

"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 07/0897345-5, vemos que a data de seu registro foi 10/07/2007 e os impostos recolhidos totalizaram R\$ 68.156,46. 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.

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.

Usando ainda a mesma DI como exemplo verificamos que o terceiro pagamento ocorreu em 10/09/2007, quinze dias antes da liquidação do contrato de câmbio e onze dias antes da contratação do câmbio, sendo o valor praticamente o mesmo da liquidação do contrato de câmbio. Esse terceiro pagamento ocorre aproximadamente 60 dias após o registro da DI, e sempre antes da liquidação do contrato de câmbio.

O segundo pagamento ocorre aproximadamente 30 dias após o registro da DI e seu valor equivale a aproximadamente 25% do valor CIF das mercadorias."

vi) A empresa First foi intimada a apresentar mensagens trocadas com seu transportador a empresa TORA. Em procedimento posterior, a Fiscalização realizou diligência na empresa TORA transportadora, que franqueou o acesso à correspondência eletrônica trocada entre a transportadora, a First e as empresas fabricantes de bebidas e a Cristalpet empresa exportadora das preformas.

As operações de importação realizadas pela First para a empresa Renosa 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 Renosa Indústria Brasileira de Bebidas S/A. (fls. 39 a 42)

" A empresa Renosa estava habilitada para operar no comércio exterior desde 2004.

Foi aberto o Mandado de Procedimento Fiscal – Diligência nº 0925200.2011.00151-6, solicitando documentos e informações sobre as operações sob fiscalização, por meio de aviso de recebimento dos Correios, cuja ciência ocorreu em 31/10/2011 (AR RENOSA), intimou-se a empresa a apresentar:

(1) Declaração, informando se a empresa mantém algum contrato de fornecimento, ou de qualquer outra espécie, com a empresa FIRST S/A. Em caso afirmativo, a empresa deverá apresentar cópia autenticada do contrato.

(2) Cópia de todos os pedidos de preformas PET efetuados à empresa FIRST, no período de janeiro de 2007 a dezembro de 2009. Se os pedidos foram efetuados através de correio eletrônico, a empresa deverá imprimi-los e apresentá-los em atendimento à intimação.

Em 09/11/2011, a Renosa respondeu que (RESP RENOSA):

"Em esclarecimento a questão (1), declaramos que a empresa Renosa não possui nenhum contrato em vigor com a empresa FIRST S/A. Outrossim, informamos que houve a assinatura do Instrumento Particular de Contrato de Prestação de Serviços de Importação por Encomenda, entre RENOSA e a empresa FIRST S/A em 10/10/2006, com o prazo de vigência de 2 anos, porém a contratante utilizou os serviços da contratada, objeto do referido contrato, somente até dezembro/2007 (g/n)"

No contrato firmado entre FIRST e Renosa (RESP RENOSA.) vemos, na Cláusula Primeira das Declarações Preliminares (logo abaixo), que foi, na verdade, a empresa Contratante (Renosa) quem manteve contato com os fornecedores no exterior, ajustando com estes todas as condições para efetivação da compra.

Note-se também a referência, no parágrafo segundo, à Contratante (Renosa) como legítima proprietária dos produtos.

(...)

A Cláusula Segunda do Objeto do Contrato é também bastante esclarecedora das relações mantidas entre FIRST (contratada) e Renosa (contratante). Apesar de o contrato ser denominado de "Instrumento Particular de Contrato de Prestação de Serviços de importação por Encomenda", seu Objeto (abaixo) define uma relação de importação entre adquirente e importador por conta e ordem de terceiros.

(...)

Ao contrário do que afirma o Diretor da FIRST, em seu depoimento (item 5.2.9), ela (FIRST) não tem qualquer responsabilidade por informações, preços e outras condições, ajustadas diretamente entre contratante (Renosa) e os fornecedores estrangeiros. Não responde sequer pelo correto enquadramento das mercadorias importadas na TEC (tarifa externa comum).

(...)

Vê-se, na Cláusula Décima Quinta das disposições gerais, mais uma vez, que quem realmente adquire as mercadorias dos exportadores no exterior, mantendo com estes vínculo comercial é a Renosa (Contratante), sem qualquer participação da FIRST (contratada).

(...)

*Apesar de se ter denominado o contrato de “Instrumento Particular de Contrato de Prestação de Serviços de Importação Por Encomenda” e de se ter incluído no início do contrato a expressão “nos moldes da IN/SRF 634, de 24 de março de 2006, seus termos definem relação entre adquirente e importador por conta e ordem. A IN SRF 634/2006 define o importador por encomenda como aquele que adquire mercadoria do exterior para **revendê-la** a encomendante predeterminado. Em todo o contrato, e especialmente em sua Cláusula Décima Quinta das Disposições Gerais, vemos que quem adquire a mercadoria do exterior é a Contratante (Renosa).*

A relação entre adquirente e importador por conta e ordem é definida na IN SRF 225, de 18 de outubro de 2002. O Parágrafo único do art. 1º da IN SRF 225/2002 define o importador por conta e ordem de terceiros:

"Art 1º.....

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"

A empresa Renosa, portanto, possuía um contrato de importação com a FIRST e utilizou os serviços desse contrato até dezembro de 2007. Esse contrato não foi apresentado à Receita Federal. Portanto, todas as importações de preforma de PET com Notas Fiscais de Saída de emissão da FIRST para a empresa RENOSA foram realizadas como se fossem por conta própria da FIRST e a condição de real adquirente da RENOSA foi ocultada pela FIRST ao registrar as DI na modalidade de importação direta ou por conta própria.

Diante do exposto, resta evidente que todas as importações registradas na modalidade “importação direta” pela FIRST e cuja mercadoria foi destinada à empresa RENOSA, conforme notas fiscais de saída demonstram e de acordo com o contrato firmado entre as duas empresas, eram, na verdade, importações realizadas pela FIRST por conta e ordem da RENOSA. Em todas essas importações houve ocultação do real adquirente das mercadorias, ou seja, havia desde o início um destinatário predeterminado para estas operações, as empresas RENOSA e FIRST ocultaram esse fato à Receita Federal."

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 Renosa, 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.

"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. 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:

- deferimento 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 Renosa Indústria Brasileira de Bebidas S/A 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 Renosa 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 atuadas 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 - Responde 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 Renosa Indústria Brasileira de Bebidas S/A, 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 Renosa. (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 e neste caminho para ser considerada é necessário que exista uma divergência entre os fatos reais e aqueles declarados ao Fisco por meio das declarações no sistema SISCOMEX, entendo que aqui a farta documentação trazida aos autos comprova que a First operava por conta e ordem da empresa Renosa 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.

Winderley Moraes Pereira

Voto Vencedor

Conselheiro João Carlos Cassuli Jr. – Redator Designado.

Para dar vazão a incumbência que me foi atribuída, relativa à redação do voto vencedor do julgamento ocorrido para estes autos, constato, inicialmente, que a contenda 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 supostos 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) Efetuiu 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 acorbertaram 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, 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** foi 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: *direta, 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 nº 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 desigalam 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, na pior (ou melhor) das hipóteses, 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 deveriam ser realizadas obrigatoriamente apenas por uma ou algumas dessas modalidades de importações (direta, por encomenda ou por conta e ordem); e, ainda, havia o benefício na revenda de 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, porque não se presta para servir de “motivo” de eventual simulação ou fraude.

Outro aspecto *incontroverso* dos autos que entendo relevante para a conclusão, é o fato de 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 ou direta ou por encomenda, não havendo espaço para a importação por conta e ordem. 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”.

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.

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 *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-fé que está ínsita na acusação fiscal) – não há como se extrair ou 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 houvesse 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.

No entanto, a análise de mérito, atinente à inexistência de ato dissimulado à fazer contraponto à simulação, e eu leva à inexistência de ato simulado, conseqüentemente, já são plenamente suficientes para que se conclua pela impossibilidade de manutenção do lançamento tributário, pois que não se consumou a hipótese legal que dá sustentação ao ato administrativo pertinente.

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.”

Processo nº 10983.721011/2012-14
Acórdão n.º **3402-002.277**

S3-C4T2
Fl. 1.502

Com efeito, com a vênia ao ilustre relator, acabo por divergir seu brilhante voto, e, consequentemente, voto no sentido de **dar provimento ao Recurso Voluntário**, cancelando-se a autuação, nos termos do que acima restou exposto.

(assinado digitalmente)

João Carlos Cassuli Jr.