



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

**Processo n°** 10983.722369/2011-75  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3402-003.214 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de agosto de 2016  
**Matéria** II - MULTA - CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO  
**Recorrente** FIRST S.A.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 28/05/2007 a 20/06/2007

INFRAÇÃO ADUANEIRA. 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. PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE E PROPORCIONALIDADE. ARGÜIÇÃO

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

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. RESPONSABILIDADE. EFEITOS.

Responde pela infração, conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática ou dela se beneficie, bem como o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, por intermédio de pessoa jurídica importadora.

Recursos Voluntários Negado.

**Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.**

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em conhecer dos recursos voluntários e negar-lhes provimento, nos termos do relatório e do voto que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro, Thais de Laurentiis Galkowicz, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Carlos Augusto Daniel Neto. O Conselheiro Diego Diniz Ribeiro apresentou declaração de voto.

*(assinado digitalmente)*

Antônio Carlos Atulim - Presidente.

*(assinado digitalmente)*

Waldir Navarro Bezerra - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os seguintes Conselheiros: Antônio Carlos Atulim, Jorge Olmiro Lock Freire, Carlos Augusto Daniel Neto, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Maria Aparecida Martins de Paula, Diego Diniz Ribeiro, Thais de Laurentiis Galkowicz e Waldir Navarro Bezerra.

Proferiu sustentação oral pela FIRST S/A a Dra. Dra. Bruna Luiza Gilli, OAB/SC nº 30.838 e pela responsável solidária, CIA MARANHENSE DE REFRIGERANTES, o Dr. Marcello Palma Bifano, OAB/SP nº 179.286.

## **Relatório**

Trata-se o presente processo de Auto de Infração para imposição de multa isolada à empresa **FIRST S/A**, por ocultação dos reais destinatários de mercadorias denominadas de "preformas PET", nas operações de Importação efetivadas no **período de 28 de maio a 20 de junho de 2007**, consubstanciadas nas DI's relacionadas no "Anexo 01" do Auto de Infração. Conforme a conclusão do Fisco, ao apor informações falsas nas DI's, a empresa praticou ato simulado/fraudulento, objetivando dissimular o verdadeiro negócio jurídico realizado e seu respectivo sujeito passivo.

Em face da infração apontada no art. 23, V, e parágrafos do Decreto- Lei nº 1.455, de 1976, complementada por preceitos regulamentares, foi imputada à "FIRST S/A" a penalidade no valor de R\$ 5.283.570,72, equivalente a 100% do valor aduaneiro das mercadorias importadas, ante a impossibilidade de aplicação da pena de perdimento.

Com fulcro nos arts. 94 e 95, V, do Decreto-Lei nº 37/1996 e arts. 121 e 124 do CTN, foi arrolada no Auto de Infração como responsável solidária pela infração e pela quitação do crédito tributário, sob a justificativa de tratar-se do real adquirente das mercadorias a empresa **Renosa-Indústria Brasileira de Bebidas S/A** (doravante denominada **Renosa**), atualmente sucedida por incorporação pela **Companhia Maranhense de Refrigerantes**.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório objeto da decisão recorrida, de nº 07-31549, prolatada pela 1ª Turma da DRJ em Florianópolis (SC), a seguir transcrito na sua integralidade (fls. 2.526/2.542):

*Trata o presente processo de auto de infração lavrado para exigência de crédito tributário no valor de R\$ 5.283.570,72*

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

Autenticado digitalmente em 02/09/2016 por WALDIR NAVARRO BEZERRA, Assinado digitalmente em 05/09/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 02/09/2016 por DIEGO DINIZ RIBEIRO, Assinado digitalmente em 02/09/2016 por WALDIR NAVARRO BEZERRA

Impresso em 13/09/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*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 janeiro e junho 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 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 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:*

*As 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 de 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.*

*A própria fiscalização reconhece que as operações de importação foram realizadas com recursos próprios da impugnante, que, portanto, declarou corretamente em suas DI's a natureza das operações, o que infere o vício de motivação do ato administrativo. 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.*

*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 negocial. 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 é de 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.*

*É o relatório.*

Os argumentos aduzidos pelas Recorrentes, no entanto, não foram acolhidos pela primeira instância de julgamento administrativo fiscal, conforme ementa do Acórdão abaixo transcrito:

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Período de apuração: 28/05/2007 a 20/06/2007*

*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.*

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

*Impugnação Improcedente . Crédito Tributário Mantido.*

### ***Das Intimações e dos Recursos Voluntários***

A Recorrente (**FIRST S/A**) foi regularmente intimada em 18/06/2013, cópia do AR-Correios às fl. 2.548/2.549. Em 09/07/2013 (fl. 2.552), apresentou seu Recurso Voluntário de fls. 2.552/2.600.

A empresa **Renosa** Indústria Brasileira de Bebidas S/A, foi intimada em 21/06/2013 (sexta feira), conforme recibo do AR dos Correios à fl. 2.550. Em 23/07/2013 apresentou o Recurso Voluntário de fls. 2.616/2.654.

As Recorrentes **FIRST S/A** e **Renosa**, em razões recursais, mantiveram os argumentos sustentados na fase de impugnação. Então vamos a eles.

(1) A Recorrente **FIRST**, como dito, repisa suas alegações apresentadas na impugnação, afirmando em resumo:

Que, antes do mérito, reitera, a par do que já foi salientado no processo por meio da petição protocolizada em 27/02/2013, que foi prolatada sentença na **Ação Ordinária** n.º **5000745-88.2011.404.7103**, em tramitação perante a Vara Federal de Santana do Livramento/RS, em que a ora Recorrente buscou a anulação do Auto de Infração e Termo de Apreensão n.º 1015600/27851/09;

(a) argumenta a legalidade das operações de importação por conta própria realizada pela Recorrente, para posterior revenda/distribuição; que não nega o vínculo comercial existente com seus clientes, exatamente por conta das características do mercado do produto "*preformas PET*", em que os pedidos de compra desses insumos, necessariamente precisam ser feitos com antecedência, justificando as operações nos moldes como realizadas; que as outras empresas envolvidas, são empresas de grande porte e com grande capacidade financeira para implementar suas operações; "*(...) No particular dos autos, a conduta da autoridade fiscal, constitui ato atentatório contra os interesses do próprio Fisco, e, claramente, ofensivo aos princípios da razoabilidade, proporcionalidade e até mesmo à eficiência da Administração Pública, que prima pela busca da verdade material*".

(b) que não restou caracterizado a ocorrência de dano ao erário por 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; reitera-se que não há "quebra da cadeia do IPI"; todos os tributos incidentes na operação foram recolhidos, não se evidenciando, portanto, nenhuma sonegação ou fraude;

(c) inexistência de fraude e simulação, com a indevida desconstituição/desconsideração do negócio jurídico; pelo que deflui da farta documentação trazida aos autos, pode-se afirmar, seguramente, que as operações praticadas observaram os ditames legais, não tendo ela se utilizado de nenhum expediente para prática de fraude; no que concerne à simulação, pressupõe-se a realização de um negócio jurídico que não corresponda à vontade das partes, isto é, os efeitos produzidos não consistem naqueles de fato pretendidos;

(d) os vícios de motivação e finalidade do ato administrativo; como consequência dos fatos e premissas até o momento expendidas, conclui-se que o ato administrativo vergastado não atendeu aos requisitos da motivação e da finalidade;

(e) requer 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, inciso V, c/c §§ 1º e 3º, do Decreto Lei nº 1.455/76 e no art. 33 da Lei nº 11.488/2007; a pena de perdimento por ocultação do real adquirente ou interposição fraudulenta, capitulada como infração no artigo 23, V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, 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;

(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**; a suspeita de prática, em tese, do ilícito de interposição fraudulenta de

terceiros, mormente envolvendo a origem de recursos empregados em operações de comércio exterior, *deveria* - por imposição legal - instaurar o procedimento especial de fiscalização de que trata a IN-RFB nº 228/02, que é, justamente, o ambiente adequado para tal perquirição;

(g) a necessidade de relevação da multa ante a ausência do elemento danoso, conforme art. 737 do Regulamento Aduaneiro; considerando-se não ter havido falta recolhimento de tributos, é de se reconhecer a **relevação da pena de perdimento**, na forma da legislação citada, admitindo-se, na pior das hipóteses, a **multa de 1% (um por cento)**, caso mantido o entendimento da fiscalização de que as importações não foram por conta própria;

(h) cabimento da penalidade menos grave em função da presunção de boa fé;

Ao final, ante ao acima exposto, requer-se o acolhimento dos argumentos acima expostos para o fim de ser reformado o Acórdão recorrido, cancelando-se integralmente o Auto de Infração combatido.

Já a **Renosa - Indústria Brasileira de Bebidas S/A**, irresignada com o acórdão nº 07-31.548, interpôs o Recurso Voluntário no qual sustentou, em suma:

Preliminarmente, argumenta que houve erro de direito na subsunção do fato a norma, visto que o lançamento foi realizado sob o arrimo da ocultação do real importador, segundo o Fisco, a **First** atuaria somente como mera intermediária nas operações e os recursos seriam do real importador à **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:

(i) 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;

(ii) 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;

(iii) 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;

(iv) 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;

(v) 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.

(vi) o Poder Judiciário, na sentença proferida nos autos da Ação Ordinária nº 500074588.2011.404.7103, reconheceu a ausência de fraude ou simulação nas operações realizadas pela **First S/A**;

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Waldir Navarro Bezerra – Relator

### **1. Da admissibilidade dos recursos**

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.

### **2. Do objeto dos Autos**

O procedimento fiscal teve por objeto a análise, em sede de fiscalização, das importações praticadas por conta própria pela empresa **FIRST S/A**, nos anos-calendário de 2007, 2008 e 2009, dos produtos classificados na posição 3923.30.00 da NCM - "*preformas PET*", por ocasião dos registros das Declarações de Importação (DI's).

Primeiramente, ressalte-se que a análise e julgamento dos argumentos apresentados nos Recursos Voluntários (da **First** e da **Renosa**), foram reunidas e agrupadas por temas semelhantes, de forma lógica e sistematizada, com o fito de, a uma, elencar todos os pontos impugnados; a duas, evitar duplicidades ou redundâncias temáticas e, a três, permitir a congruência dos diversos argumentos articulados.

### **3. Da sentença nos autos da Ação Ordinária nº 500074588.2011.404.7103, discutindo operações de importação da First S/A**

A Recorrente informa no recurso a existência da Ação Ordinária nº 500074588.2011.404.7103, que discute Auto de Infração que serviu de fundamento para o processo de fiscalização que resultou na autuação ora combatida:

*"(...) é imprescindível que a Recorrente reitere, a par do que já foi salientado no processo por meio da petição protocolizada em 27/02/2013, que foi prolatada sentença na Ação Ordinária nº 5000745-88.2011.404.7103, em tramitação perante a Vara Federal de Santana do Livramento/RS, em que a ora Recorrente buscou a anulação do Auto de Infração e Termo de Apreensão nº 1015600/27851/09. Como se sabe, o procedimento fiscal pertinente a esta autuação foi*

*motivado a partir das conclusões alcançadas pela Inspeção da Receita Federal do Brasil em Santana do Livramento/RS".*

Consultando a ação nos sistemas eletrônicos (sítio) da Justiça Federal, constatei que a referida Ação Ordinária foi objeto de Recurso da Fazenda Nacional e encontra-se julgada (Ação de sentença contra a Fazenda). A Recorrente anexa cópia da decisão da primeira instância, que cancelou a pena de perdimento aplicada às mercadorias.

Em que pese a decisão obtida na Ação Ordinária referenciada, a matéria tratada não corresponde a mesma matéria objeto do presente lançamento, tampouco os fatos se confundem (cópia da petição às fls. 2.506/2.522 do e-processo). Verifica-se que o período das DIs tratadas nestes autos se referem a DIs registradas no ano de 2007, enquanto que a DI correspondente ao objeto da referida Ação Ordinária Judicial (correspondente a DI nº 09/1163691-3) foi registrada em 2009.

Registre-se que, como a própria impugnante First S.A. afirma, a decisão judicial, cuja cópia acosta aos autos, não produz efeitos jurídicos diretos em relação à lide do presente processo.

Assim, a decisão judicial não socorre a recorrente e caso assim fosse entendido seria o caso de declarar a concomitância, afastando-se o julgamento do presente processo nas esferas administrativas.

Por fim, com estas considerações, entendo que a decisão da Ação Judicial não interfere no presente julgamento.

#### **4. Dos Vícios no Ato Administrativo do lançamento**

Em seu recurso alega também 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 RFB, fartamente detalhada em Relatório de Ação Fiscal (RAF), onde consta a motivação para o lançamento e as provas que conduziram a autoridade autuante às motivações para o lançamento (fls. 14/54).

A ação fiscal a que se referem os autos teve início com indícios de ocultação dos reais adquirentes das mercadorias importadas pela importadora First S.A. Ao analisar as operações de importação realizadas pela importadora no período entre 2007 a 2009, em conjunto com os documentos citados em Relatório Fiscal, a fiscalização concluiu que houve, de fato, a ocultação dos reais adquirentes das mercadorias importadas mediante simulação.

Tanto a **Recorrente** como a empresa **responsável solidária** (Renosa) foram cientificadas do Auto de Infração e apresentaram impugnações que foram apreciadas em julgamento realizado na primeira instância. A Recorrente e a empresa solidária irrisignadas com o resultado do julgamento da autoridade *a quo*, protocolaram seus 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.

E mais. O ato de lançamento, entendido como procedimento administrativo voltado à constituição do crédito tributário, deve obedecer a imperativos de forma que garantam a sua conformação jurídica, o que ocorre perfeitamente no caso dos autos.

Quanto à alegação da ausência de prova para a conduta descrita, observo vasta colação de elementos probatórios trazidos aos autos entre as fls. 14/54, cabendo a análise de sua valoração quanto aos fundamentos fáticos e jurídicos do lançamento, matéria atinente ao exame de mérito do litígio, que se dará em ocasião oportuna, posterior ao exame das questões de ordem preliminar.

Pela leitura do auto de infração, constata-se que o Auditor Fiscal não só descreveu de forma suficientemente objetiva e cristalina os fatos o enquadramento legal e normativos, como teceu importantes lições sobre o próprio controle aduaneiro e ainda sobre o comércio internacional e as partes eventualmente envolvidas, o que contribuiu, decisivamente, para a exata compreensão da autuação. Ou seja, não verifico uma dúvida sequer relativa aos fatos narrados pela fiscalização, e tampouco sobre o enquadramento legal e/ou normativo adotado.

O auto de Infração deve-se ter como premissa indelével a necessidade de atendimento aos requisitos mínimos de formação válida do ato administrativo fiscal, requisitos estes expressamente determinados pelo artigo 142 do Código Tributário Nacional, e artigos 9º, 10 e 11 do Decreto nº 70.235/72.

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.

##### **5. Da Simulação - alegada desconstituição do negócio jurídico**

*Aduz em seu recurso que "(...) a inexistência de fraude e simulação, com a indevida desconstituição/desconsideração do negócio jurídico; nesse passo, pelo que deflui da farta documentação trazida aos autos pela ora Recorrente, em sua Impugnação, pode-se afirmar, seguramente, que as operações praticadas observaram os ditames legais, não tendo ela se utilizado de nenhum expediente para prática de fraude; no que concerne à simulação, pressupõe-se a realização de um negócio jurídico que não corresponda à vontade das partes, isto é, os efeitos produzidos não consistem naqueles de fato pretendidos".*

Como se vê, alega a recorrente, mudança de critério jurídico, lastreado no fato da autoridade de primeira instância reconhecer que os recursos pertenciam a First S/A, 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 em seu recurso não podem prosperar. A motivação da Fiscalização Aduaneira foi a **ocultação da operação por ordem de terceiros** por meio de **simulação** e não a existência de **interposição fraudulenta**, nos termos descritos no Relatório de Ação Fiscal (RAF) de fls. 14 a 54. Veja-se trechos abaixo reproduzido:

*"(...) 6.2 Da Simulação*

*Conforme exposto neste relatório, as operações de importação de "preformas de PET" realizadas pela FIRST, no meses de janeiro a junho de 2007, 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 importações, 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. 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.*

*A conduta da FIRST, em combinação com o real adquirente das mercadorias, em todo o processo de importação, desde a não declaração de sua 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 empresa Renosa 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 janeiro a junho de 2007, continham declaração não verdadeira pois não se tratavam de importações por conta própria, ocultando o real negócio jurídico praticado, importação por conta e ordem de terceiros.*

*Nesse sentido, cabe citar o jurista Washington de Barros (Curso de Direito Civil, 1º Volume, parte geral, Editora Saraiva, 30ª Edição): (...)*

*“Como o erro, simulação traduz uma inverdade. Ela caracteriza-se pelo intencional desacordo entre a vontade interna e a declarada, no sentido de criar, aparentemente, um ato jurídico que, de fato, não existe, ou então oculta, sob determinada aparência, o ato realmente querido. Como diz Clóvis, em forma lapidar, é a declaração enganosa da vontade, visando a produzir efeito diverso do ostensivamente indicado.” (...)*

*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 (Renosa Indústria Brasileira de Bebidas S/A), 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”.*

Pelo que se vê, a peça acusatória fiscal parte da análise importações realizadas pelo contribuinte FIRST S.A., e que efetuou importações de *proformas* PET, declarando importar em nome próprio, ocultando os reais adquirentes das operações, mediante **simulação e fraude**.

Assim, resta claro que conforme asseverado no RAF 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, portanto, nenhuma mudança de critério jurídico na decisão da primeira instância.

#### **6. Aplicação da pena de perdimento - do procedimento especial previsto na IN RFB 228/02**

Requer a Recorrente "a nulidade da aplicação da pena de perdimento, fundada em interposição fraudulenta, uma vez que se quer tenha sido instaurado o procedimento especial de fiscalização previsto na IN RFB 228/02. É que, deparando-se a fiscalização com a suspeita de prática, em tese, do ilícito de interposição fraudulenta de terceiros, mormente envolvendo a origem de recursos empregados em operações de comércio exterior e com a possibilidade de aplicação da pena de perdimento por constituir dano ao erário, **deveria** - por imposição legal - instaurar o procedimento especial de fiscalização de que trata a IN-RFB nº 228/02, que é, justamente, o ambiente adequado para tal perquirição".

Pois bem, não assiste razão a Recorrente. O **procedimento de fiscalização** aduaneira foi iniciado por auditores fiscais, por meio do Termo de Início de Ação Fiscal (fls. 123/126), do qual a Recorrente teve ciência pessoalmente em 19/08/2011. O (MPF) Mandado de Procedimento Fiscal - FISCALIZAÇÃO (fl. 55), teve por objetivo analisar as importações por conta própria dos produtos classificados no momento do registro das declarações de importação (DI) no código da Nomenclatura Comum do Mercosul -NCM – 3923.30.00 nos anos-calendário 2007, 2008 e 2009.

Conforme o Relatório de Ação Fiscal (RAF), constatou-se que ao realizar despachos de importação em uma unidade de fronteira, a FISRT S/A (importadora) estava ocultando os reais adquirentes das mercadorias importadas. As informações coletadas naquela fiscalização: mensagens eletrônicas, depoimentos do responsável pela importadora, do transportador e do despachante aduaneiro, bem como notas fiscais de entrada e de saída de mercadorias foram trasladados para os presentes autos.

Consta do RAF que "Em atividade de **fiscalização aduaneira de zona primária**, na Inspeção da Receita Federal do Brasil em Santana do Livramento/RS, foram constatadas irregularidades, relacionadas à ocultação do verdadeiro responsável por operações de comércio exterior, em despachos de importação de preformas PET promovidos pela empresa FIRST S.A, domiciliada em Florianópolis/SC.

Portanto, ao contrário do argumentado pela recorrente, que "**deveria** - por imposição legal - instaurar o procedimento especial de fiscalização de que trata a IN-RFB nº 228/02, que é, justamente, o ambiente adequado para tal perquirição", o Fisco dispõe de outros instrumentos legais para proceder a fiscalização nos procedimentos aduaneiros adotados pelas operadoras do Comércio Exterior.

No caso, as referidas irregularidades foram constatadas a partir da aplicação dos procedimentos especiais de controle previstos nos artigos 65 a 69 da Instrução Normativa SRF nº 206, de 2002, à parte das mercadorias importadas por meio das Declarações de Importação – DI nº 09/0633640-0 e 09/1163691-3, registradas pela FIRST S.A, na modalidade de importação por conta própria. As duas DI ampararam a importação de preformas PET cujo fabricante era a empresa uruguaia Cristalpet S.A. No decorrer do procedimento, constatou-se que a empresa FIRST efetuou diversas outras operações de

importação de preformas PET, simulando importar por conta própria, e, desta forma, ocultando os verdadeiros destinatários das mercadorias".

A lide gira em torno da conversão em multa da pena de perdimento aplicada a mercadorias importadas, ao arrimo de 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 bo afé nas operações, estando assim, sofrendo a imputação de uma fraude que não existe.

É necessário esclarecer que diferente de outros casos já discutidos neste CARF, 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 S/A, 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, se faz necessário fazer um breve relato sobre a legislação e os conceitos aduaneiros envolvidos nas operações de comércio exterior, a ocultação de intervenientes e a interposição fraudulenta.

Nesse caminho para melhor esclarecer os fatos, reproduzo um breve relato sobre a legislação e os conceitos aduaneiros envolvidos nas operações de comércio exterior, a ocultação de intervenientes e a interposição fraudulenta, elaborado pelo Conselheiro Winderley Moraes Pereira, que faço algumas adaptações, proferido no Acórdão nº 3201-001.852, de 28/01/2015:

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 DecretoLei 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 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 são consideradas infração aduaneira. O art. 80 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, 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, de 2002.

Considerando a possibilidade de importações, com a intervenção de terceiros, fato previsto em lei e disciplinado pela RFB, 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.

### **7. Da operação de importação realizada pela First S/A e o envolvimento da empresa Renosa Indústria Brasileira de Bebidas S/A**

A fiscalização aduaneira identificou, amparada em diversos documentos fiscais e informações, a relação da **First S/A** com empresas que atuavam na área da produção e envasamento de refrigerantes, atuando como importadora e fornecedora de "preformas PET".

O trabalho do Fisco foi detalhado e consegue comprovar de forma inequívoca o modo de operação. A seguir detalha-se informações extraídas do relatório fiscal, que motivaram a exigência fiscal.

1) O Fisco 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 a **Renosa**. Veja-se trechos do RAF (fl. 21/22):

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

*Ora, a empresa FIRST "vendia" as preformas PET antes mesmo de elas terem sido nacionalizadas e, portanto, estarem aptas a entrar em seu estoque. Isto demonstra claramente que as mercadorias, relacionadas nas DI sob análise e mencionadas na Tabela 2.2, tinha como destinatários predeterminados a empresa Renosa.*

2) 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 RAF (fl. 24):

*"(...) O transporte das mercadorias era fracionado. A mercadoria era liberada em partes. Cada parte completava a carga de uma carreta e para cada parte era emitida uma nota fiscal de entrada e uma nota fiscal de saída. Cada nota fiscal de entrada emitida tem sua correspondente nota fiscal de saída, o que comprova o fato, relatado no item 5.2.6 abaixo, de que as notas fiscais de entrada e saída eram apenas **trocadas**, quando do transporte destas mercadorias até o destinatário final. Então, a cada nota fiscal de entrada corresponde uma nota fiscal de saída de **mesma data de emissão que relaciona exatamente as mesmas mercadorias (mesma***

*descrição e mesma quantidade). Isso pode ser constatado na Tabela 2.2 que relaciona, para cada processo de importação, o número das notas fiscais de entrada lado a lado com o número da correspondente nota de saída. Tais notas podem ser conferidas no arquivo DOCSRENOSA, que contém os documentos emitidos para cada processo de importação, separados por processo (ou seja, DI, fatura comercial, notas fiscais de entrada, notas fiscais de saída).*

*Para cada processo de importação foi 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".*

3) O Fisco demonstra com 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 (fls. 25/26 do RAF). Veja-se:

*"(...) Da análise das informações contidas nas DI sob análise e nas notas fiscais de saída, observamos que há uma vinculação qualitativa e quantitativa 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.*

*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 16 operações realizadas pela FIRST no período de 01/01/2007 a 30/06/2007 como importador direto de garrafas PET, onde as mercadorias importadas foram destinadas à Renosa.*

*Vimos então que cada importação realizada é destinada a apenas uma empresa (Renosa) 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. 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 de saída, sendo possível fazer uma perfeita vinculação entre quantidade de 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, no presente caso, Renosa Industria 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.

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".

4) O Fisco apurou durante o procedimento que a empresa não apresentava estoques de "preformas PET" 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 à fl. 29:

"(...) 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. Como as notas fiscais de saída são muitas vezes emitidas ou contabilizadas antes das de entrada, o saldo da conta de estoque é em vários momentos credor, o que significa que o estoque seria negativo".

5) 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 S/A, detalhados no RAF às fls. 30/31:

"(...) O primeiro ponto a destacar é que, diferente do que acontece em vendas reais, os valores e prazos dos pagamentos realizados pelos reais importadores à FIRST não tem relação com as notas fiscais de saída emitidas, e sim com datas e valores das importações.

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 07/0008412-0, vemos que a data de seu registro foi 03/01/2007 e os impostos recolhidos totalizaram R\$ 42.622,14. 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 05/03/2007, três dias antes da liquidação do contrato de câmbio e um dia 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.*

*No exemplo que estamos utilizando e registrado na Tabela 3, acontece um quarto pagamento que, conforme mencionamos anteriormente, representa um ajuste nos valores anteriores.*

*Os pagamentos informados pelo fiscalizado foram confirmados ao serem confrontados com os lançamentos contábeis no período. Análise da contabilidade da empresa FIRST revela que havia disponibilidade de recursos para o recolhimento dos tributos federais.*

6) Consta dos autos que a empresa First S/A foi intimada a apresentar mensagens (EMAILS) 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 (Uruguai) empresa exportadora das preformas PET.

As operações de importação realizadas pela Recorrente a empresa Renosa foram detalhadas no trabalho da auditoria aduaneira. A seguir, reproduzo, trechos (partes) extraído do Relatório Fiscal (RAF), que trata das apurações realizadas pela Fiscalização no que concerne a empresa Renosa Industria Brasileira de Bebidas S/A. (fls. 31/32):

*"(...) Em 12 de junho de 2009, o representante da empresa TORA prestou as seguintes declarações sobre as importações de preformas da FIRST (Termo Declaração Tora):*

*- “que a empresa Tora realiza o transporte de preformas PET para a empresa FIRST nas importações efetuadas através de Santana do Livramento.”*

*- “ que a empresa Tora também é responsável pelo transporte doméstico das preformas PET nas operações de venda da empresa FIRST para os destinatários finais da mercadoria.”*

*- “que o transporte das preformas, após o desembarço, é realizado até o centro de distribuição da empresa FIRST, localizado em Palhoça – SC.”*

*-” que as preformas importadas são descarregadas no centro de distribuição da empresa FIRST em Palhoça.”*

*- “que não sabe quanto tempo as preformas PET importadas ficam depositadas no depósito da empresa FIRST”*

*Entre as correspondências comerciais (EMAILS), iremos citar algumas, a título de exemplo, para demonstrar a existência de destinatários predeterminados para as importações de preforma PET realizadas pela FIRST:*

*Conforme reproduzido acima, primeiramente o representante da empresa transportadora declarou que as preformas eram descarregadas no centro de distribuição da empresa FIRST. Veremos adiante que esta informação não procede.*

*Em 28 de agosto de 2009, foi realizada uma **diligência fiscal** ao estabelecimento da empresa Transportadora Tora Transportes Industriais. Nessa diligência, a empresa foi intimada a apresentar todas as correspondências comerciais da empresa, com o objetivo de verificar como funcionava o transporte das preformas. **O gerente da empresa Tora em Santana do Livramento franqueou à fiscalização o acesso a sua caixa de correio eletrônico corporativo.***

*A caixa de correio do gerente da empresa Tora continha inúmeras correspondências comerciais que demonstravam claramente que as importações de preformas PET realizadas pela FIRST tinham destinatários predeterminados e que as importações eram efetuadas a partir de determinação dos clientes.*

*Foram efetuadas duas cópias dos arquivos relacionados às operações de importação de preformas PET, constantes da caixa de correio corporativo do gerente da empresa Tora em Santana do Livramento (Diligência TORA). Com o início da presente fiscalização, foi solicitada à Inspeção da Receita Federal do Brasil em Santana do Livramento que nos encaminhasse uma cópia dos citados arquivos. Para que a cópia pudesse ser feita, foi solicitada a presença do gerente da empresa Tora para acompanhar a abertura do lacre da cópia existente em Santana do Livramento e sua posterior lacração para seu encaminhamento a esta fiscalização (Cópia TORA).*

*Entre as correspondências comerciais (EMAILS), iremos citar algumas, a título de exemplo, para demonstrar a existência de destinatários predeterminados para as importações de preforma PET realizadas pela FIRST:" (...).*

Como pode ser visto, estas mensagens revelam que as empresas Renosa e outras se comunicavam diretamente com o exportador, empresa **Cristalpet (UY)**, repassando seus cronogramas mensais de pedidos, pedidos extras, definindo as características, quantidade e gramatura das preformas PET; que a Cristalpet, no momento da emissão da fatura que instrua as DI, já sabia para quem se destinavam as preformas PET; que a FIRST, no máximo, repassava os pedidos dos clientes à Cristalpet, não sendo responsável em nenhum momento por definir as características das preformas PET a serem importadas; que a operação de transporte das preformas PET é considerada uma operação única, desde a liberação na fronteira até a entrega da mercadoria aos destinatários finais, reais adquirentes.

Essas constatações, aliadas às declarações do transportador que esclarecem que o transporte das mercadorias era realizado diretamente do exterior até a destinatária final,

apenas realizando a troca das notas fiscais depois de transposta a fronteira, corroboram a conclusão de que houve a ocultação das reais destinatárias das mercadorias.

Confrontando-se todos os elementos acima exposto, restou caracterizado, após a leitura das mensagens eletrônicas, de que houve SIMULAÇÃO nas operações de importação das mercadorias "preformas PET" pela First S/A, onde os reais adquirentes foram deliberadamente ocultados, ao registrar as DI como importação por conta própria da First.

A forma como realizada a ocultação das reais destinatárias das mercadorias importadas também não deixa dúvida quanto ao cometimento de simulação, nos termos como definida no § 1º do art. 167 do (antigo) Código Civil Brasileiro, Lei nº 10.406/2002, *in verbis*:

*Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.*

*§ 1º Haverá **simulação** nos negócios jurídicos quando:*

*I- aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;*

*II- **contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;***

*III os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós datados. (destaquei).*

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.

Restou inequívoco que as operações foram realizadas por ordem de terceiros. A First S/A, 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 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 2.15835, 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 2.15835, 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."(grifo nosso).*

Restou plenamente caracterizada a ocultação da real destinatária das mercadorias importadas, mediante simulação, haja vista a importadora saber, antes de proceder à importação, a quem se destinavam as mercadorias que iria importar, utilizando-se de procedimentos dissimulatórios com o fim de burlar o controle da fiscalização, pois as reais destinatárias das mercadorias não eram declaradas quando da importação.

Pelo que se vê, a peça acusatória fiscal acabou lhe imputando as seguintes condutas: (a) que efetuou importações de proformas PET, declarando importar em nome próprio, ocultando os reais adquirentes das operações, mediante simulação e fraude; (b) as operações foram realizadas, de fato, em nome dos terceiros; (c) praticou **ato simulado**, de venda no mercado interno, ocultando o verdadeiro negócio, que era a prestação de serviços de importação por ordem de terceiro.

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**.

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. 23, inciso V, do Decreto Lei nº 1.455/76.

#### **8. Do alegado vício na identificação da sujeição passiva (ilegitimidade) e do "bis in idem" na aplicação cumulativa das penalidades.**

Alega a Recorrente vício na identificação da sujeição passiva (ilegitimidade) e *bis in idem* caracterizados na aplicação cumulativa das penalidades previstas no art. 23, inciso V, c/c §§ 1º e 3º, do Decreto Lei nº 1.455/76 e no art. 33 da Lei nº 11.488/2007.

Aduz em seu recurso que "tratando-se, pois, de cominação de infrações, cada agente deve ser responsabilizado individualmente pela sua conduta. A pena de perdimento por ocultação do real adquirente ou interposição fraudulenta, capitulada como infração no artigo 23, V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, 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.

Destarte, verifica-se que o auto de infração presentemente combatido padece de vício de sujeição passiva, tendo sido lavrado com inobservância ao disposto nos arts. 121 e 142 do Código Tributário Nacional".

O artigo 33 da Lei nº 11.488/2007, assim dispõe, *in verbis*, (grifei):

*Art. 33. A pessoa jurídica que **ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários** fica sujeita a multa de 10% (dez por cento) do*

*valor da operação acobertada, não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais).*

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

O artigo 81 da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002, por sua vez, estabelece o que segue, *in verbis*:

*Art. 81. Poderá, ainda, ser declarada inapta, nos termos e condições definidos em ato do Ministro da Fazenda, a inscrição da pessoa jurídica que deixar de apresentar a declaração anual de imposto de renda em um ou mais exercícios e não for localizada no endereço informado à Secretaria da Receita Federal, bem como daquela que não exista de fato.*

*§ 1º Será também declarada inapta a inscrição da pessoa jurídica **que não comprove a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência**, se for o caso, dos recursos empregados em operações de comércio exterior.*

Observe-se que o parágrafo único do artigo 33 da Lei nº 11.488/2007, supratranscrito, dispõe que, para o caso previsto no caput do artigo, qual seja, a exigência da multa de 10% do valor da operação acobertada da pessoa jurídica pela irregular cessão do nome em operações de comércio exterior, não se aplica o artigo 81 da Lei nº 9.430/1996, que determina a declaração de inaptidão do CNPJ nos casos de não comprovação da origem, disponibilidade e efetiva transferência de recursos empregados em operações de comércio exterior.

Verifica-se que antes da edição da Lei nº 11.488/2007, nos casos em que não se comprovasse a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência, se fosse o caso, dos recursos empregados em operações de comércio exterior, haveria que se declarar a pessoa jurídica inapta. Essa previsão incluía, inclusive, a hipótese do § 2º do artigo 23 do Decreto lei nº 1.455/1976, como disposto no § 4º do artigo 81 da Lei nº 9.430/1996.

Com a edição da Lei nº 11.488/2007, em razão do contido no parágrafo único de seu artigo 33, não mais se aplica o disposto no artigo 81 da Lei nº 9.430/1996, ou seja, não mais se declara inapta a pessoa jurídica naquelas situações que especifica.

Como se vê, a Lei nº 11.488/2007, trouxe nova previsão relativamente à penalidade de caráter administrativo, para não mais se declarar a infratora inapta e sim, dela exigir multa equivalente a dez por cento do valor da operação acobertada.

A multa capitulada no § 3º do artigo 23 do Decreto lei nº 1.455/1976, por sua vez, é exigida quando as mercadorias sujeitas à pena de perdimento, prevista em seu § 1º, em virtude da caracterização de dano ao Erário, não mais estão disponíveis, por não serem localizadas, terem sido consumidas ou revendidas.

De se notar que a pena de perdimento tem natureza diversa da declaração de inaptidão antes prevista. Enquanto aquela tem como objeto a pessoa jurídica, esta é de controle aduaneiro, incidindo sobre as mercadorias importadas em situação irregular, portanto **perfeitamente aplicáveis simultaneamente**.

A Lei nº 11.488/2007, ao mesmo tempo em que determinou a não aplicação da inaptidão à pessoa jurídica infratora, previu a exigência de multa pecuniária. Essa substituição de penalidade em nada altera sua natureza e, portanto, fica mantida a possibilidade de sua exigência simultânea com a pena de perdimento, que, note-se, não foi revogada em nenhum momento, ainda que essa pena tenha sido convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias importadas.

Nesse sentido, assim prevê o 3º do artigo 727 do Decreto nº 6.759/2009, Regulamento Aduaneiro, com a redação dada pelo Decreto nº 7.213/2010, *in verbis*:

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

(...)

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

E, como é consabido, não se pode, sob pena de responsabilidade funcional, desrespeitar textos legais legitimamente inseridos no ordenamento jurídico, em observância ao art. 142, parágrafo único, da Lei nº 5.172/1966, Código Tributário Nacional CTN:

*Parágrafo único – A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.*

Portanto, não prevalece o entendimento da Recorrente a respeito da substituição da multa ora exigida pela multa prevista no artigo 33 da Lei nº 11.488/2007, vício de sujeição passiva e tampouco da caracterização do *bis in idem*.

## **9. Das alegações de inconstitucionalidades e ilegalidades**

Com relação às alegações de inconstitucionalidades e ilegalidades, quer relacionadas ao não atendimento a princípios constitucionais, quer relacionadas a eventual caráter confiscatório da multa, é de se observar o contido no artigo 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, *in verbis* (grifei):

*Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*

No mesmo sentido, trata-se de matéria que, como se sabe, não pode ser apreciada no âmbito administrativo, consoante entendimento consolidado na Súmula CARF nº 2, segundo o qual o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não tem competência para a declaração de inconstitucionalidade de atos normativos fora das hipóteses do art. 62 do Regimento Interno:

*Súmula Carf nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

**10. Da boa fé, Relevação da pena de perdimento e da multa de 1% do art. 712 do RA**

Não procede a alegação da Recorrente de que agiu de boa fé e que se tratou, no máximo, de um erro formal, fato que determinaria a imposição da multa de um por cento, prevista no art. 712 do Regulamento Aduaneiro, por ser mais favorável à acusada.

Como visto, a ocultação das reais adquirentes das mercadorias importadas foi procedimento deliberado das intervenientes, mediante simulação. Assim, não há como concordar com a alegada boa fé dos Recorrentes, na medida em que a fiscalização se deparou com troca de notas fiscais de entrada e saída, não passagem das mercadorias pelos estoques da importadora e declarações tendenciosas dos responsáveis pela importadora, tudo com vistas a tentar omitir um interveniente nas importações que, lembre-se, é considerado legalmente solidário com a importadora tanto em relação aos tributos quanto em relação a infrações cometidas.

Rejeita-se, portanto, a alegação suscitada, assim como a solicitação de que deve ser relevada a pena de perdimento nos termos do art. 737 do Regulamento Aduaneiro, pois referida relevação de pena somente pode ser arguida depois de definitiva a pena aplicada e, ainda assim, direcionada à autoridade competente que, por certo, não são os Julgadores deste CARF.

**11. Benefício fiscal do ICMS - operações de importação - empresa sede em Santa Catarina**

Consta dos autos que a empresa First S/A, 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.

A seguir, extrai-se do Relatório Fiscal, o detalhamento do benefício do ICMS utilizado pela First S/A:

*"(...) Conforme já mencionado, a empresa FIRST goza de benefício fiscal relativo ao ICMS, concedido pelo Estado de Santa Catarina e que consiste no diferimento do ICMS devido em operação de importação, e na aplicação de alíquotas diferenciadas nas operações subsequentes.*

*Este benefício confere uma considerável vantagem financeira à importações efetuadas pela empresa quando comparadas a importações efetuadas direta ou indiretamente por empresas que não gozam deste benefício.*

*No decorrer da presente fiscalização, foi verificado que, no caso das preformas importadas pela FIRST, as mercadorias objeto deste Auto, tinham como destinatárias final predeterminada, a empresa Renosa, em Minas Gerais.*

*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.*

*(...)*

*Nas importações de preforma PET analisadas nesta fiscalização, ficou demonstrado que o destinatário destas mercadorias localizava-se em outro estado que não Santa Catarina, assim, o ICMS sobre as importações seria devido àquele ente federativo.*

*Portanto, configura-se a utilização indevida do benefício fiscal pela empresa Renosa Indústria Brasileira de Bebidas S/A e FIRST S/A, em prejuízo ao erário do estados onde esta empresa está estabelecida.*

*Vale ressaltar que o simples diferimento do imposto devido por ocasião do desembaraço aduaneiro já configuraria fraude. Ao diferimento, some-se o crédito a que a empresa FIRST faz jus quando da saída da mercadoria importada e que constitui a maior parte de seu lucro na operação" (...).*

*Obviamente, se a empresa Renosa (real adquirente) optasse por utilizar um intermediário (trading ou outra espécie de empresa) que não gozasse de benefício fiscal, como goza a empresa FIRST, os custos de importação seriam muito mais elevados".*

## **12. Da solidariedade da Renosa Indústria Brasileira de Bebidas S/A**

A empresa **Renosa Indústria Brasileira de Bebidas S/A** (empresa sucedida pela Cia Maranhense de Refrigerantes), irresignada com o acórdão DRJ nº 07-31.549, interpôs o Recurso Voluntário no qual sustentou, em suma: preliminarmente, pede a nulidade do acórdão proferido pela DRJ, dada a extrapolação dos limites do litígio e a violação ao art. 142 do CTN; à nulidade do lançamento fiscal por ausência de fundamentação legal para a responsabilização solidária, mesmo sob a perspectiva da importação por encomenda; a inoocorrência de importação por conta e ordem de terceiros, ou da importação por encomendante predeterminado; a inoocorrência de atos simulados e/ou fraudulentos e a ausência de danos ao erário e dolo/culpa da Recorrente - a não subsunção ao tipo legal; a impossibilidade de aplicação da sanção de ocultação de real importador na "Importação por Encomenda"; a inaplicabilidade da multa isolada em razão da solidariedade; o caráter confiscatório da multa aplicada; e a violação aos princípios da Reserva Legal e *In Dubio pro Contribuinte*.

Repisando-se que a análise e julgamento dos argumentos apresentados nos Recursos Voluntários (da First S/A e da Renosa) foram reunidas e agrupadas por temas semelhantes, de forma lógica e sistematizada, com o fito de, a uma, elencar todos os pontos impugnados; a duas, evitar duplicidades ou redundâncias temáticas e, a três, permitir a congruência dos diversos argumentos articulados. Assim, as questões semelhantes e já analisados neste voto, servem como fundamentos para as argumentações levantadas pela Renosa.

No Relatório Fiscal (RAF) à fl. 53, ficou consignado que "(...) 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**".

O Fisco, bem como os julgadores decidiram que a luz dos art. 94 e 95, do Decreto-lei nº 37, de 1966 (art. 603, I e II do Regulamento Aduaneiro), restando comprovado que outra pessoa participou ou se beneficiou da infração, o Fisco não pode escolher apenas uma delas para autuar. A solidariedade entre os agentes ou beneficiários da infração decorre da Lei e tem como objetivo proporcionar maior segurança aos interesses públicos, inclusive no tocante à eficácia da norma punitiva.

Ressalte-se que o Fisco aduz e transcreve também às fls. 52/53 do Relatório Fiscal, que a sujeição passiva tributária e a **solidariedade tributária** encontram-se disciplinadas nos artigos 121 e 124, II, da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional).

Nesse caso, ainda que o sujeito passivo solidário possa responder pela dívida em conjunto ou isoladamente, o lançamento deve ser contra ambos, de forma que a obrigação deles fique devidamente formalizada, consoante determina a Portaria RFB nº 2.284/2010. A opção legal sobre como eles vão responder efetivamente pela dívida diz respeito à fase de satisfação do crédito.

Pois bem, 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-se todo o arcabouço de provas, constante dos autos, fica evidente o conhecimento da empresa Renosa operações realizadas e da **simulação** ocorrida para ocultação do real adquirente das mercadorias.

Muito embora a responsável **solidária**, Renosa Indústria Brasileira de Bebidas S/A, alega que as mercadorias foram adquiridas no mercado interno e que não detinha nenhum poder sobre a atuação da importadora de quem adquiriu as mercadorias e que atuou de boa fé, portanto, não havendo provas de sua participação no procedimento considerado ilegal.

Primeiramente registre-se que a Recorrente não nega que sempre soube que as mercadorias que adquiriu da importadora tinham origem estrangeira, se defende alegando que nunca teve acesso ou tomou conhecimento dos procedimentos adotados pela First S.A.

No entanto, confirmando a suspeita de que a adquirente final, tinha pleno conhecimento dos procedimentos de importação das mercadorias, foi encontrada mensagem eletrônica trocada entre a ora impugnante e a fornecedora estrangeira, Cristalpet S.A (UY), na qual as empresas adquirentes encaminha diretamente à fornecedora estrangeira um pedido de compra, conforme documentos apensados aos autos.

Nesse contexto, a adquirente das mercadorias importadas (Renosa) teve participação efetiva nas importações e, portanto, foi corretamente autuada na condição de responsável solidária pela infração atribuída à importadora, conforme prevê o art. 95 do Decreto lei nº 37/1966.

E mais. Conforme já demonstrado, a ocultação dos operadores reais nas Declarações de Importação estão plenamente confirmadas nas informações e documentos apurados pela Auditoria da RFB, onde são detalhadas as operações e responsabilidade de cada um das partes nas operações. Desta forma, 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. Veja-se:

*Art. 95 - Respondem pela infração:*

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

*[...]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)*

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

Com relação à alegação da **Renosa Indústria Brasileira de Bebidas S/A**, de que não há tipicidade da infração em razão de a legislação à época das importações prever a possibilidade de conversão da pena de perdimento em multa apenas no caso de “não localização” ou “consumo” das mercadorias importadas, sendo o caso dos autos de REVENDA

de mercadorias, hipótese que veio a ser prevista somente com a Medida Provisória nº 497, em 21/12/2010, é improcedente, como veremos.

De fato, a hipótese que permite a conversão da pena de perdimento em multa para o caso de as mercadorias terem sido revendidas, somente veio a ser especificada com a publicação da Medida Provisória nº 497, em 28/07/2010, que, posteriormente foi convertida na Lei nº 12.350/2010.

Ocorre que, como dito pelo Fisco em seu Relatório Fiscal, as mercadorias importadas "foram para serem utilizadas no processo produtivo das adquirentes e, no caso dos autos, nos anos de 2007 e 2008 como afirma a própria Recorrente". Assim, considerando que o procedimento fiscal se deu em 2011/2012 nada mais lógico que concluir que referidas mercadorias já foram consumidas e não localizadas.

Quando perguntado sobre o paradeiro das mercadorias importadas, em resposta à Intimação desta forma respondeu a FIRST S/A: *1. As mercadorias importadas não estavam mais de posse da importadora, uma vez que foram entregues à adquirente, empresa Renosa, e 2. As mercadorias foram importadas no primeiro semestre de 2007, para serem utilizadas no processo produtivo da adquirente; (...)*"

Portanto, não se trata de conversão de pena de perdimento pelo fato de as mercadorias terem sido revendidas, como quer fazer crer a Recorrente, mas sim por terem sido consumidas e não localizadas (pelo tempo e características do produto, já se encontrarem consumidas no processo produtivo da empresa adquirente), hipóteses legalmente previstas quando do cometimento da infração.

De se notar que o fato de a importadora ter informado o endereço das empresas que adquiriram as mercadorias importadas não faz presumir que essas mercadorias tenham sido localizadas, como muito bem concluído pela autoridade fiscal.

Por fim, restou suficientemente demonstrado nos autos a configuração da infração aduaneira, com seu perfeito enquadramento do fato a norma. No que tange ao caráter confiscatório (princípio da razoabilidade) da multa aplicada, trata-se de matéria que, como se sabe, não pode ser apreciada no âmbito administrativo, consoante entendimento consolidado na Súmula CARF nº 2, segundo o qual o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não tem competência para a declaração de inconstitucionalidade de atos normativos fora das hipóteses do art. 62 do Regimento Interno:

*Súmula Carf nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

### **13. Da Intimação do resultado julgamento.**

O Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, art. 23, II, com a redação que lhe foi dada pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, art. 67, determina que as intimações sejam feitas por via postal, ou qualquer outra via com prova de recebimento, e endereçadas ao domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo.

### **14. Solicitação de Sustentação Oral**

Quanto a solicitação efetuado pela Recorrente Solidária, tal procedimento se encontra previsto nos itens II e III do art. 58, do Regimento Interno deste CARF (RICARF).

## 15. Conclusão

As conclusões da Fiscalização Aduaneira sobre a vinculação das importações à Empresa First S/A, 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**, estando a empresa First S.A., atuando como uma prestadora de serviços que viabilizava as operações de importação das mercadorias.

Muito embora a fiscalização aventa a possibilidade desta operações ter intuito de obter vantagens tributárias do ICMS em razão da empresa First S.A. estar habilitada em regime diferenciado de apuração deste imposto, 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 S/A e a empresa **Renosa- Indústria Brasileira de Bebidas S/A**.

Diante do conjunto de fatos e documentos trazidos aos autos é importante ressaltar 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 ordem da empresa **Renosa - Indústria Brasileira de Bebidas S/A** e não era o importador direto das mercadorias conforme declarado, comprovando a simulação e o enquadramento no art. 23, inciso V, do Decreto Lei nº 1.455/76.

Posto isto, conheço dos recursos apresentados, para **negar-lhes** provimento, **MANTENDO** a multa objeto da presente lide à FIRST S/A e mantendo-se, também como responsável solidário, a empresa **Renosa - Indústria Brasileira de Bebidas S/A**.

*(assinado digitalmente)*

Waldir Navarro Bezerra - Relator

## Declaração de Voto

Conselheiro Diego Diniz Ribeiro

1. Conforme já mencionado pelo preciso relatório desenvolvido no presente voto, se está diante de Auto de Infração com fundamento no art. 23, inciso V, do Decreto-Lei

Documento assinado digitalmente em 02/09/2016 por WALDIR NAVARRO BEZERRA, Assinado digitalmente em 05/09/20

16 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 02/09/2016 por DIEGO DINIZ RIBEIRO, Assinado

digitalmente em 02/09/2016 por WALDIR NAVARRO BEZERRA

Impresso em 13/09/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

nº 1.455/76, ou seja, que imputou à empresa **FIRST S/A** pena de perdimento, convertida em multa, em razão de ocultação por simulação do real importador que, no presente caso, seria a empresa **RENOSA INDÚSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS S/A**.

2. Desde já é importante registrar a existência de uma diferença entre a ocultação presumida, (art. 23, inciso V, § 2º do Decreto-Lei nº 1.455/76), daquela considerada como provada.

3. Na hipótese de ocultação presumida - que, diga-se de passagem, não é a realidade dos autos - a responsabilidade é objetiva, bastando, para a sua incidência, a demonstração de que o real destinatário do bem importado arcou financeiramente com a operação de importação.

4. Por sua vez, em se tratando de ocultação provada, o trabalho fiscal é, como o próprio nome denota, de prova, em especial para demonstrar a *qualificação* da ocultação, qual seja, a figura da "simulação" ou "fraude", nos termos do que dispõe os artigos 71, 72 e 73 da lei n. 4.502/64<sup>1</sup>. Há, pois, necessidade de provar **dolo**, ou seja, *intenção* de fraudar o fisco **federal** seja para se furtar do ou minorar o pagamento de tributo seja para impedir ou dificultar o controle aduaneiro.

5. No presente caso, todavia, não é isso que ocorre. Aqui, a intenção que motiva a **RENOSA INDÚSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS S/A** ao comprar as mercadorias da empresa **FIRST S/A** é *econômico-financeiro*, uma vez que, conforme constatado pela própria fiscalização, esta última empresa goza de benefícios fiscais de ICMS no Estado de Santa Catarina, benefício este que é conhecido como PRÓ-EMPREGO, capitulado, à época, pela Medida Provisória estadual n. 130<sup>2</sup>.

6. Referido dispositivo legal prevê o diferimento do ICMS para as importadoras que comercializam os produtos importados no mercado interno, o que traz uma vantagem econômica para a **FIRST** que, notoriamente (art. 374, inciso I do NCP<sup>3</sup>), é repassada para a empresa **RENOSA INDÚSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS S/A**. Esta última, por sua vez, é duplamente beneficiada **economicamente** com tal operação, já que além

<sup>1</sup> " Art . 71. Sonegação é tãda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art . 72. Fraude é tãda 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 impõsto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72. "

<sup>2</sup> No caso é o benefício capitulado no art. 8º, inciso III da citada Medida Provisória, "in verbis":

"Art. 8º Poderá ser diferido para a etapa seguinte de circulação à da entrada no estabelecimento importador, o ICMS devido por ocasião do desembarço aduaneiro, na importação realizada por intermédio de portos, aeroportos ou pontos de fronteira alfandegados, situados neste Estado de:

(...).

III – mercadorias destinadas à comercialização por empresa importadora estabelecida neste Estado;

(...)."

<sup>3</sup> "Art. 374. Não dependem de prova os fatos:

I - notórios;

do ganho financeiro na aquisição do produto, acaba por também se creditar do ICMS integralmente destacado na correlata nota fiscal.

7. Referida questão, legitimidade ou não do benefício fiscal em comento, é um problema dos Estados-membros da Federação e que, no presente caso, não serve para prejudicar as Recorrentes, mas sim para beneficiá-las, já que demonstra a real intenção das partes envolvidas nesta operação, que apresenta notória índole econômica e não fraudulenta.

8. Logo, com a devida vênia ao entendimento esposado pelo douto Relator em seu r. voto, tenho para mim que as questões aqui postas afastam a intenção dolosa na prática de pretensa ocultação de real importador, o que me motiva, no presente caso, a dar integral provimento aos Recursos Voluntários interpostos e aqui analisados.

9. É como voto.

Diego Diniz Ribeiro - Conselheiro