



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

Processo n° 10494.000659/2008-71
Recurso n° Voluntário
Resolução n° **3401-000.927 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Data 27 de abril de 2016
Assunto Comércio Exterior. outros. outros. Subfaturamento.
Recorrente ANDRE D TECNOLOGI E SERVIÇOS EPP (nova denominação de SECURITECH TECNOLOGIA EM SEGURANÇA LTDA.)
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por maioria de votos, converter o julgamento em diligência, vencido o Conselheiro Rosaldo Trevisan. A turma decidiu ainda, por maioria, pela inexistência de nulidade em relação à indicação de sujeição passiva, vencidos os Conselheiros Augusto Fiel Jorge D'Oliveira e Waltamir Barreiros, tendo o Conselheiro Rosaldo Trevisan, sobre a matéria, votado pelas conclusões. Ausente o Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco. Sustentou pela contribuinte o Advogado Miguel Zachia Paulo OAB/RS n. 81.555.

Robson José Bayerl - Presidente.

Eloy Eros da Silva Nogueira - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Robson José Bayerl (Presidente), Rosaldo Trevisan, Augusto Fiel Jorge d'Oliveira, Eloy Eros da Silva Nogueira, Waltamir Barreiros e Fenelon Moscoso de Almeida.

RELATÓRIO

Trata o presente de autos de infração que constituem e exigem Imposto de Importação, IPI, PIS Importação e Cofins Importação, além de multa de ofício à alíquota de 150% e juros de mora.

Constituem o pólo passivo dessa autuação as empresas Granzotto, Granzotto & cia Ltda e Securitech Sistema Eletrônicos Ltda.

A autoridade fiscal acusa ocorrência de importações realizadas para ocultar o real adquirente, no caso a empresa Andre Tecnologia (anteriormente denominada Securitech), com uso de faturas no mínimo ideologicamente falsas por informarem preços não verdadeiros, a ocorrência de subfaturamento e evasão de divisas.

O relatório fiscal traz a seguinte descrição da apuração dos fatos:

1.No dia 3 de maio de 2007, a fiscalização da Receita Federal, em operação conjunta com a Polícia Federal, auxiliou na execução do Mandado de Busca e Apreensão, MBA nº 70024553, nas dependências de Securitech Tecnologia em Segurança Ltda (Securitech POA), assim como na execução de mais quatro MBA, sendo o de nº 70024548 executado nas dependências da RIMAR —Assessoria Contábil e Tributária Sociedade Simples Ltda; os de números 70027534 e 70024546 executados nas dependências de Granzotto, Granzotto & Cia Ltda e o ultimo, sem número, nas dependências de Securitech Sistemas Eletrônicos Ltda (Securitech SP), na cidade de São Paulo.

2.Vários documentos foram encontrados nas dependências da Securitech POA durante a execução do MBA nº 70024553, como cópias de faturas comerciais de fornecedores estrangeiros com preços muito maiores do que aqueles declarados pelos importadores das mercadorias negociadas pela Securitech POA, assim como demonstrativos de pagamentos efetuados ou a serem efetuados ao exterior, referentes às importações dessas mercadorias.

Os demonstrativos de pagamentos efetuados ou a serem efetuados ao exterior, referentes a importações realizadas, com valores muito maiores do que os realizados pelo sistema regular de câmbio, evidenciam que a diferença entre o valor negociado (efetivo) e o valor pago por meio do fechamento de contratos de câmbio (valor declarado) foi remetido ao exterior ilegalmente.

A existência de faturas comerciais verdadeiras de fornecedores estrangeiros, controles de pagamentos ao exterior para estes mesmos fornecedores, direta ou indiretamente, em conjunto com outros documentos encontrados, comprovam também que o real importador, importador de fato, real adquirente das mercadorias estrangeiras era a Securitech POA, que utilizava importadores de fachada para se ocultar nas operações de importação.

A Securitech POA utilizou esquemas fraudulentos de importação, simulando operações normais de importação, em conluio com importadores de fachada, pseudo-exportadores e com os próprios exportadores/fabricantes dos produtos importados. Para isso, seus importadores de fachada apresentavam faturas, no mínimo, ideologicamente falsas em seus despachos de importação, pois as mesmas não traduziam a real negociação efetivada entre o real importador (Securitech POA) e os seus fornecedores estrangeiros, ocultando o real adquirente e declarando preços subfaturados.

6. O crédito tributário lançado relativo as infrações originadas pela prática de subfaturamento dos preços de importação foi contra a empresa Securitech POA, tendo a empresa Granzotto, Granzotto & Cia Ltda como responsável tributário. No entanto, no que se refere a infração de entrega a consumo, ou consumo de mercadoria de procedência estrangeira importada irregular ou fraudulentamente, apenas a sociedade Securitech POA figurou como sujeito passivo.

Esse Relatório acrescenta, ainda, descrição de como: (a) a Securitech negociava junto aos fornecedores estrangeiros a compra das mercadorias; e de como essa empresa cuidava do subfaturamento; e de como ela, após a efetivação dessas compras, providenciava o pagamento do preço - a parcela declarada e a não declarada.

Ao fim, o relatório conclui que houve dolo e fraude, e demonstra e explica os procedimentos adotados para se calcular os valores considerados devidos.

As empresas autuadas apresentaram impugnações com as razões por que rogaram pela desconstituição das exigências. Em síntese fixada pelo relator da turma julgadora de 1º piso, que aqui repito pela sua objetividade e clareza, seriam os seguintes os argumentos das impugnantes:

1 — Requer, em preliminar, a nulidade do lançamento:

- *Por entender que o mesmo é intempestivo e que houve cerceamento do direito de defesa. Aduz que deve ser aberto um processo de valoração, intimando o importador a prestar informação sobre a valoração da mercadoria. Também, que somente no caso de recusa do atendimento as exigências ou de respostas insuficientes é que a autoridade fiscal poderá decidir pela impossibilidade da aplicação do método do valor de transação.*
- *Pela presença de documentos redigidos em língua estrangeira sem a devida tradução para o vernáculo.*
- *Por erro de identificação do sujeito passivo. Defende que é terceiro de boa fé, não é o importador, nem tão pouco praticou qualquer transgressão ou violação aos princípios que norteiam a importação por conta própria ou por ordem de terceiros.*

2 — No mérito, requer a improcedência dos autos de infração em razão:

- *Da empresa Trading Granzotto — Referida empresa, da qual a impugnante é cliente, encontra-se devidamente legalizada perante todos os órgãos e repartições públicas, portanto autorizada está a emitir notas fiscais das vendas das mercadorias importadas. Logo, as aquisições feitas pela Securitech POA são absolutamente regulares. Assim, as acusações representam uma mera suposição, sem qualquer credibilidade.*
- *Do pretense subfaturamento A acusação de prática de subfaturamento dos preços declarados, objetivando sonegar IPI simplesmente não pode ser considerada autêntica, uma vez que a impugnante não importou qualquer mercadoria ou produto estrangeiro. Ainda, se tal fato ocorreu, a irregularidade não pode ser imputada à impugnante, mas sim a quem importou as mercadorias.*
- *Da legalidade, legitimidade e independência das revendas — O fisco presumiu que as vendas de produtos da Securitech, efetuadas as demais empresas denominadas de "pontos de vendas" ou "revendas" seriam irregulares. No entanto, as indigitadas revendas são empresas absolutamente independentes, não passando de simples clientes da impugnante.*
- *Das aquisições no mercado interno de produtos importados — fisco estava prejulgando as operações realizadas, inadmitindo que a Securitech pudesse ter adquirido mercadoria importada no mercado interno, como foi feito e comprovado, pelas faturas emitidas pelas trading ou estabelecimentos nacionais importadores, devidamente legalizados e autorizados para tanto.*

- *Das presunções, indícios e suposições — Todas as afirmativas do fisco, analisadas ate o momento, não passam de singelas presunções, conjecturas e suposições absolutamente equivocadas.*
- *Da pretensa ocultação do verdadeiro importador — O fisco jamais comprovou ou demonstrou a existência de quaisquer adiantamentos, pagamentos ou remessa, mesmo porque eles nunca existiram. Como consequência, nunca houve a alegada interposição de terceiros. A Securitech, por conseguinte, adquiriu as mercadorias importadas já nacionalizadas, o que descaracteriza a pretensão dos fisco de afirmar que a impugnante é a real importadora das mercadorias apreendidas.*
- *•Dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade — A jurisprudência na âmbito do Poder Judiciário é unânime no sentido de que o fisco deve obedecer os preceitos da proporcionalidade e da razoabilidade, cujos postulados são primordiais nos casos de apreensão de mercadorias, justamente para mitigar procedimentos injustificados quando fundado em presunções e indícios não comprovados.*
- *Da boa fé da impugnante em suas transações negociais e comerciais — O trabalho realizado pelo fisco, fica claro que a empresa, seus sócios ou funcionários, não atuavam, ou sequer participavam de qualquer operação fraudulenta. A documentação fiscal e contábil apresentada à fiscalização comprova que a empresa Securitech POA adquiria no mercado os produtos da marca "Paradox", ou quaisquer outros, para revendê-los aos seus clientes e revendedores.*
- *Da rejeição do fisco aos documentos fiscais e aos registros contábeis da empresa — As mercadorias foram integralmente respaldadas através de planilhas, que conciliavam os documentos fiscais com as mercadorias adquiridas dos diversos fornecedores da impugnante, remanescendo em aberto, somente, produtos obsoletos ou sem qualquer utilização, situação que, por si só, demonstrou a mais absoluta ausência de dolo, fraude ou simulação que pudessem ter causado algum tipo de prejuízo ao Erário Nacional. Também, que embora todas as mercadorias tivessem sido conciliadas com notas fiscais de fornecedores, comprovando efetivamente as suas compras, o fisco simplesmente desconsiderou a sua condição de mera adquirente, preferindo acusá-la da prática de irregularidades totalmente absurdas.*
- *Da impossibilidade de presunção na imputação de subfaturamento— Há que se questionar onde estaria comprovado, no relatório fiscal, a prova e a demonstração cabal e inequívoca de que a impugnante teria promovido o alegado subfaturamento. O relatório limita-se tão somente a presumir a ocorrência do subfaturamento a partir de meras tabelas de preços e cotações de compras, que não são, nem de longe, os meios de prova juridicamente aceitos e válidos para a efetiva comprovação do subfaturamento.*
- *Da inexistência de acréscimo patrimonial da sociedade ou dos seus sócios. Demonstração da incoerência do alegado subfaturamento —O patrimônio líquido da impugnante, no período compreendido entre 2003 e 2006, regrediu. Por sua vez, o patrimônio pessoal dos sócios teve uma pífia evolução.*

- *Da valoração aduaneira. Critérios equivocados* O fisco desconsiderou os valores declarados nas DI's e supôs que os preços "verdadeiros" destas importações havidas entre 2003 a 2006 seriam aqueles contidos nas cotações realizadas em datas bastante posteriores a tais importações.
- *7 • Da impossibilidade do arbitramento do valor por simples cotação de preços — Que a apuração do valor aduaneiro não seguiu os trâmites previstos na legislação e que não houve possibilidade de reexame do procedimento de valoração anteriormente à lavratura do auto de infração, com apresentação de dados novos, não solicitados, pelo descumprimento por parte dos autuantes do art. 32 da IN SRF no 16/98.*
- *Do efetivo exame comparativo com outras importações similares — Que o relatório fiscal não apresenta nenhuma, uma sequer, operação de importação realizada por outra empresa com preços superiores aqueles praticados pelas trading, verdadeiras e únicas adquirentes das mercadorias.*
- *Da impossibilidade de imposição concomitante das multas do controle administrativo (II) e multa regulamentar do IPI com as multas agravadas do II e IPI — Tem-se que a sobreposição das multas ao controle administrativo do II e a multa regulamentar do IPI são absolutamente indevidas, porquanto já há a imposição de multas de ofício da forma mais agravada, isto é, a razão de 150%.*
- *Por fim, não sendo declarada a nulidade dos autos de infração requer a improcedência dos mesmos.*

A empresa Granzotto, Granzotto & Cia Ltda, qualificada no presente auto de infração como responsável solidária, foi cientificada em 27/11/2008, fls. 644, apresentando impugnação em 15/12/2008, fls. 3277 a 3288, alegando, em síntese:

- *Que a responsabilidade solidária foi atribuída com base no art. 124, I, do Código Tributário Nacional (CTN), ou seja, por ter interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.*
- *Que o interesse comum deve ser interpretado restritivamente, porquanto implica a determinado sujeito a imputação de ônus tributário.*
- *Que o relatório de fiscalização é bastante claro ao afirmar que as negociações das mercadorias eram realizadas pela empresa Securitech, sem qualquer ingerência por parte das denominadas "importadoras de fachada".*
- *Que as provas colhidas pela fiscalização elidem a imputação de interesse comum entre a impugnante e a empresa Securitech. A impugnante exercia sua atividade de prestadora de serviços na importação de mercadorias e nos estritos limites que lhe eram cabíveis sem qualquer ingerência, e isto se encontra provado pela fiscalização, nas operações realizadas pela contribuinte autuada.*
- *Que, se a impugnante agiu (por conta e ordem de terceiro) dentro dos limites das orientações que lhe eram repassadas, não pode ser responsabilizada pelos fatos dos terceiros. Também, que os sujeitos*

passivos somente respondem pelos atos que praticarem e não ,pelos atos de terceiros, não comportando a extensão da responsabilidade pela força da alegada solidariedade. Não vigora qualquer solidariedade passiva em relação ao pagamento das penalidades pecuniárias.

- *Que a impugnante entende que as faturas tidas como "verdadeiras" não servem para identificação do real valor das operações porquanto possuem, a priori, os mesmos vícios daqueles reputados falsos e não é o fato de terem valores maiores que os torna aptos a servir de base para a valoração aduaneira.*
- *Que a impugnante manifesta sua discordância com os encargos punitivos constituídos e que se revelam manifestamente ilegais e inconstitucionais, além de haver a incidência de dupla punição sobre o mesmo fato praticado. Também, que são penas da mesma natureza e cuja sobreposição deve ser repudiada através da reforma dos autos de infração.*
- *Que a fiscalização atuou ilegalmente ao imputar responsabilidade pelas penalidades à empresa Securitech, pois a legislação expressamente prevê penalidade específica para as denominadas "importadoras de fachada", de acordo com o art. 33 da Lei nº 11.488/2007.*

Requer, por fim:

- *A exclusão da responsabilidade solidária pelos tributos e penalidades.*
- *O reconhecimento do caráter abusivo e da duplicidade das multas aplicadas com a determinação de incidência de apenas uma punição aos fatos apurados.*
- *A aplicação à impugnante apenas da multa prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007.*

É o relatório. Passo ao voto.

A respeitável 3ª turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Ribeirão Preto apreciou as contestações e demais documentos que instruem este processo e concluíram pela manutenção da exigência fiscal. O Acórdão ficou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO-II

Período de apuração: 06/05/2004 a 27/04/2007

SUBFATURAMENTO. EXIGÊNCIA DAS DIFERENÇAS DE TRIBUTOS DEVIDOS NA IMPORTAÇÃO.

Constatada a ocorrência de subfaturamento nas importações, impõe-se o lançamento das diferenças de tributos que deixaram de ser recolhidos em razão da declaração a menor do valor aduaneiro das mercadorias.

FRAUDE DOCUMENTAL. PENALIDADES. AGRAVAMENTO DA MULTA DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Comprovado o subfaturamento nas importações e, uma vez caracterizada a fraude fiscal, é aplicável a multa de que trata o art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996, sobre os tributos não recolhidos.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 06/05/2004 a 27/04/2007

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. FASE

INQUISITÓRIA.

Os procedimentos da autoridade fiscalizadora têm natureza inquisitória, não se sujeitando necessariamente ao contraditório os atos lavrados nesta fase. Somente depois de lavrado o auto de infração e instalado o litígio administrativo é que se pode falar em obediência aos ditames do princípio do contraditório e da ampla defesa.

DOCUMENTO EM IDIOMA ESTRANGEIRO. VALIDADE. INEXISTÊNCIA DE PREJUÍZO A DEFESA.

Em se tratando de documento redigido em língua estrangeira cuja tradução não é indispensável para sua compreensão, a interpretação teleológica da legislação processual conduz para a conclusão que não é razoável negar-lhe eficácia de prova.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 06/05/2004 a 27/04/2007

SUBFATURAMENTO NA IMPORTAÇÃO.

Nos casos de subfaturamento, aplica-se a multa do controle administrativo, equivalente a 100% do valor da diferença entre o preço declarado e o efetivamente praticado na importação, nos termos do art. 169, II e §6º do Decreto-lei n 37 de 18 de novembro de 1966 (art. 631, I, do Decreto nº 4.543/2002 - art. 88, parágrafo único da MP no 2.15835/2001).

PRODUTOS DE PROCEDÊNCIA ESTRANGEIRA. MULTA REGULAMENTAR. IPI.

Os que entregarem a consumo, produtos de procedência estrangeira, importados irregular ou fraudulentamente, incorrerão na multa igual ao valor comercial da mercadoria, nos termos do artigo 83, inciso I, da Lei no 4.502/64, com a redação dada pelo art. 1º do Decreto-Lei nº 400/68, sem prejuízo de outras sanções administrativas ou penais cabíveis.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

As autuadas ingressaram com recurso voluntário repisando as alegações postas em suas impugnações.

Este processo chegou ao CARF e foi submetido a plenário, mas na sessão de 29 de janeiro de 2013, o julgamento foi convertido em diligência (Resolução n.º 3402-000.272) nos seguintes termos:

Resolução n.º 3402-000.272

Preliminarmente verifico a intempestividade do recurso voluntário (fls. 3508 - vol 14) apresentado pela recorrente GRANZOTTO, GRANZOTTO & CIA LTDA.

Consta do processo que a cientificação do Acórdão exarado pela Delegacia de Julgamento de Florianópolis ocorreu, com AR (fls 3353 Vol 13), **em 16 de março de 2010**, tendo sido recebido pelo Sr. Edilson Araújo, no endereço situado na Avenida Carlos Gomes, nº 1.200, Sala 401, Porto Alegre - RS.

O recurso protocolado é datado de **17 de junho de 2010**, e foi recebido pela IRF/POÁ na mesma data.

.....

Em relação ao Recurso Voluntário proposto por SECURITECH TECNOLOGIA EM SEGURANÇA LTDA verifico que é tempestivo, preenche os demais requisitos e dele tomo conhecimento.

Antes de adentrarmos no mérito propriamente dito da discussão travada neste processo, destaco questão preliminar que pode ser prejudicial ao prosseguimento do feito, na forma como ele hoje se encontra.

Tal questão decorre, precipuamente, da afirmação da autoridade autuante de que a SECURITECH teria promovido diversas irregularidades visando promover o subfaturamento das importações efetuadas por diversos importadores que promoveram operações em seu nome.

Do complexo e detalhado relatório fiscal que acompanha o auto de infração, destaco o seguinte trecho:

18. Explica-se tal procedimento por ser a SECURITECH POA o real importador (de fato), real adquirente das mercadorias estrangeiras introduzidas em território nacional com preços declarados comprovadamente subfaturados, implicando o recolhimento muito menor dos tributos incidentes na importação, bem como com reflexos diretos na tributação interna. SEAAIR, PROAD, SAB, SANDAZ e GRANZOTTO (principalmente esta última) eram meros importadores de fachada, importadores por conta e ordem da SECURITECH POA, registrando em seus nomes declarações de importação (DI) de mercadorias estrangeiras que na realidade eram encomendadas, negociadas e pagas pela SECURITECH POA, ou a sua ordem, que se ocultava como real adquirente daquelas mercadorias estrangeiras, ficando invisível a qualquer controle estatal de suas atividades ilícitas.

Ou seja, a Recorrente é acusada de subfaturar suas importações e utilizar importadoras, ditas de fachada, para operacionalizar suas importações por meio de operações por conta e ordem.

Neste contexto, o primeiro tema que deve ser analisado é a questão da sujeição passiva, uma vez que a autoridade fiscal entendeu por bem enquadrar a empresa SECURITECH no conceito de importador, em detrimento da condição de responsável solidário.

A respeito desta discussão, importa destacar que, quando do julgamento efetuado pela DRJ de Florianópolis, dois dos julgadores da 2ª Turma de Julgamento, entre eles o Presidente, entenderam que havia erro na sujeição passiva do auto de infração lavrado.

(reproduz parte da Declaração de Voto que defendeu erro de sujeição passiva)

Entendo que não há reparos a fazer ao brilhante voto exarado pelo julgador da Regional de Julgamento, uma vez que muito bem fundamentado.

Ressalto que este entendimento vem encontrado eco em diversos julgados do CARF, senão vejamos:

..... (reproduz excerto de ementas de Acórdãos do CARF)

Em que pese a convicção deste Relator quanto a nulidade do presente auto de infração pelas acima expostas, verifico que também há dúvida razoável quanto a existência do efetivo subfaturamento nas importações efetuadas, motivo pelo qual, em respeito inclusive ao previsto no art. 63, § 6º do RICARF, passo a discorrer sobre a possibilidade de conversão do presente processo em diligência.

Após análise do extenso e detalhado relatório apresentado pelo auditor fiscal que promoveu o presente lançamento fiscal, entendo que a matéria tem por foco principal a existência, ou não, do subfaturamento nas importações promovidas por conta e ordem pela Recorrente.

A Fiscalização alega que de acordo com documentos apreendidos na sede da Recorrente, as negociações efetuadas entre ela e seus fornecedores internacionais apresentavam valores bastante superiores aos praticados nas DI de importação.

A partir desta "constatação" entendeu que as operações praticadas pelas Importadoras contratadas pela Recorrente estavam lastreadas em documentos ideologicamente falsos, pois não registravam o verdadeiro valor das negociações efetuadas.

Do outro lado, a SECURITECH alega que os valores praticados são os reais e correspondem aos comercialmente praticados por outros *players* do mercado.

Aduziu que as divergências encontradas entre os valores de cotação e os valores informados em suas Declarações de Importação tem por origem uma série de situações que em nenhum momento podem ser taxadas de subfaturadas.

Um dos argumentos trazidos informa que tais cotações era realizadas com base em pequenas quantidades e a preço de varejo, visando a pesquisa de condições de mercado e a análise de preço entre seus fornecedores. Juntou aos autos tabelas do fornecedor Paradox (Fls. 3.138 a 3.146) onde se verifica que os preços ali praticados, para o mercado varejista, são os mesmos constantes nas suas cotações.

Da análise dos autos verifico que a principal prova trazida aos autos pela fiscalização se consubstancia em listas de preços decorrentes de cotações efetuadas pela Recorrente junto a seus fornecedores.

(.....)

A Recorrente carrou aos autos pesquisa realizada no sistema ALICE-WEB, junto ao Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio, com o mesmo código NCM das mercadorias objeto do presente processo, com intuito de demonstrar que os preços declaradas nas DI's eram superiores aos obtidos junto àquele Ministério.

A decisão recorrida por sua vez, ignorou tais informações sob o argumento de que:

.... (reproduz trecho do voto do Acórdão de 1º piso)

Assim entendendo, estabeleceu a autoridade julgadora como único critério lícito para determinar o valor das mercadorias importadas o critério utilizado pela fiscalização, qual seja as "cotações" encontradas na sede da Recorrente.

Em primeira análise a adoção exclusiva de tal critério me parece despropositada, principalmente por ser a NCM a principal fonte de identificação de mercadorias em nosso sistema. Ainda mais inadequada quando em confronto com os

dispositivos do art. 88¹ da MP 2.158-35/01 que , determina que nestes procedimentos sejam considerados o preço de *mercadorias similares, os dados disponíveis e o princípio da razoabilidade*.

E é exatamente o princípio da razoabilidade que me faz adotar uma posição mais atenta aos acontecimentos ocorridos no presente processo.

Ora, a Recorrente alega por diversas vezes que os preços praticados por ela são os comumente praticados no mercado para as aquisições do setor atacadista, e por isso diferentes das cotações realizadas para aquisições para o mercado varejista. Junta planilhas com pesquisa junto a órgão de controle da União que atestaria suas alegações.

Isto não pode ser ignorado.

Também é importante destacar que a Recorrente não deve ser a única empresa a atuar na importação das mercadorias relacionados no presente auto de infração, bastando uma simples pesquisa junto aos registros da Receita Federal relacionados ao SISCOMEX, para verificar-se a existência de mercadorias iguais as adquiridas pela Recorrente, sendo adquiridas por outras empresas atuantes no mercado brasileiro.

Tal comparação seria definitiva para determinarmos se de fato existiu subfaturamento na importação das mercadorias listadas.

Neste sentido, entendo por bem baixar o processo em diligência para que a autoridade preparadora informe:

- i. a existência, no período do presente auto de infração, de outras importações de mercadorias idênticas as importadas pela Recorrente, informação esta a ser obtida junto aos registros do SISCOMEX, ou outras fontes oficiais;
- ii. demonstre, por meio de relatório detalhado, o valor praticado pela Recorrente e os valores encontrados nos registros de importação de produtos idênticos aos listados no presente Recurso;
- iii. informe as diferenças eventualmente existentes entre as mercadorias importadas pela recorrente e as mercadorias listadas no relatório de fls. 3.165 a 3.173, tendo em vista a informação constante da decisão recorrida de que um mesmo NCM pode abranger diversas mercadorias que não guardem nenhuma similaridade;
- iv. intime a Recorrente para que apresente outras informações que entenda necessárias ao deslinde deste processo, bem como se manifeste a respeito dos dados levantados por meio desta diligência;
- v. e, traga outras informações que entenda necessárias ao deslinde do presente processo.

Cumprida a diligência, retorne os autos a este Conselho para continuidade do julgamento.

Em resposta a essa diligência, a autoridade de jurisdição, trouxe relatório fiscal, onde constam as seguintes informações:

Em relação à letra "a", temos as seguintes considerações:

Não há como uma fiscalização afirmar se uma mercadoria é idêntica ou similar à outra se não for realizada uma análise mais apurada sobre essas mercadorias, pois todas as informações que existem no Siscomex sobre as mercadorias importadas são informações declaradas pelos importadores, sendo essas informações muitas vezes incompletas, imprecisas, equivocadas etc, para dizer o mínimo. Assim, seria muita irresponsabilidade afirmar que uma mercadoria é idêntica à outra com base apenas em informações constantes de declarações de importação (DI) de pessoas jurídicas diferentes, sem que tenham sido submetidos tais despachos a um exame fiscal mais criterioso em relação aos bens declarados.

Se assim não fosse, o mesmo critério que definiria uma mercadoria como sendo idêntica à outra serviria para desqualificá-la como tal, gerando autos de infração descolados, em princípio, da realidade dos fatos, os quais sempre devem ser levados em conta em um procedimento de fiscalização. Fiscalizar tendo como único critério de decisão informações declaradas, mas não analisadas taticamente, seria com certeza um atentado à legalidade e ao direito à ampla defesa.

As únicas mercadorias que podemos afirmar serem idênticas às importadas pela SECURITECH são as que constam deste processo administrativo fiscal, pois sobre elas foi realizada uma ampla e apurada análise por esta fiscalização. Tanto é assim, que do total das mercadorias analisadas (433.265 itens), em 22,25% foram encontrados os documentos verdadeiros que comprovaram a realidade comercial das respectivas operações de importação. Com base nessas 22,25% de mercadorias valoradas pelo efetivo valor da transação, 73,8% foram valoradas como mercadorias idênticas e 1,17% como mercadorias similares, ou seja, em 97,22% do total de mercadorias importadas foi possível a esta fiscalização identificar o preço efetivamente pago ou vinculá-las como idênticas e similares entre si.

Assim, para atendermos, responsabilmente, a letra "a" da presente diligência precisaríamos analisar mais detalhadamente, se não todas, muitas das importações que foram declaradas por outros importadores de mercadorias potencialmente idênticas às importadas pela SECURITECH, inclusive com intimações aos importadores dessas mercadorias.

Em relação à letra "b", temos as seguintes considerações:

Além das razões alegadas acima por nós sobre a impossibilidade de afirmar que mercadorias importadas por diferentes pessoas jurídicas são idênticas, sem uma análise mais apurada, mais fortes ainda são as razões no que diz respeito a preços de mercadorias importadas por diferentes pessoas jurídicas.

A base primeira para a valoração aduaneira, em conformidade com o Acordo sobre Valoração Aduaneira - AVA-GATT, é o valor de transação, tal como definido no Artigo 1 do Acordo:

....

O art. 88 da Medida Provisória nº 2.158, de 2001, utiliza, exceto no inciso II, alíneas "a" e "c", os princípios do AVA-GATT em seus critérios de arbitramento. É a legislação aplicada ao presente processo, que é um caso de fraude.

.....

Assim, a comparação de preços deve ser realizada entre preços efetivamente praticados, ou seja, preços que comprovadamente foram transacionados nas respectivas operações de importação. Novamente, o que temos no Siscomex são os preços declarados pelos importadores. Para que esses preços possam ser qualificados como os efetivamente praticados, estes preços teriam que passar pela análise da fiscalização aduaneira.

Os únicos preços que podemos afirmar que foram os preços efetivamente praticados para importações dos mesmos códigos NCM que foram importados pela SECURITECH já constam do presente processo, pois estas operações de importação foram analisadas por esta fiscalização, que pôde identificar para 41 DI (de um total de 173 DI. As outras 132 DI foram valoradas segundo o art. 88 da MP 2.158, de 2001) os preços efetivamente praticados, fls. 809 a 1.347, 2.770 a 2.779 e 2791 a 2799.

Em relação à letra "c", temos as seguintes considerações:

Insistimos em afirmar que um critério de comparação estabelecido apenas em comparar preços declarados em um sistema de comércio exterior ensejaria um ataque grave à legalidade e ao princípio da ampla defesa. Tal critério levaria à irresponsável conclusão de que todos os preços abaixo de um valor arbitrado pela fiscalização estariam subfaturados, gerando os respectivos autos de infração, sem a necessidade de uma análise da real situação de cada importador.

Por exemplo, se buscarmos um código NCM no sistema, ou mesmo uma descrição qualquer, e apurarmos o preço médio de US\$ 10 por unidade para essa NCM ou descrição, poderíamos afirmar com uma certeza aceitável que quem pratica o preço de US\$ 7 está subfaturando seus preços? Poderíamos afirmar, com certeza, que não há problema algum em praticar o preço de US\$ 12? Não, com certeza, não.

Desta forma, discordamos respeitosamente da afirmação do sr. Relator na fl. 3.590 de que "Tal comparação seria definitiva para determinarmos se de fato existiu subfaturamento na importação das mercadorias listadas", pois levaria-nos a inferir que as demoradas, trabalhosas e responsáveis fiscalizações sobre valores aduaneiros declarados nas importações brasileiras, trazendo à baila um enorme conjunto de provas das fraudes de valor cometidas, são dispensáveis, bastando aplicar o critério exemplificado em 2, acima Continuando nesse raciocínio, bastaria escolher o código NCM, calcular a média de seus preços, ou escolher um preço que satisfaça à fiscalização, e efetuar o lançamento de todos os importadores que estão abaixo do preço determinado ou escolhido, lançando inclusive as multas agravadas.

5. Pelo exposto neste item, ficam claros os dois motivos que nos impedem de atender à letra "b" desta Diligência:

a. Não há como comparar preços praticados por pessoas jurídicas diferentes sem uma análise mais apurada das condições que ampararam cada operação de importação, visto que os preços que constam no Siscomex são preços declarados,

enquanto que devemos utilizar em comparações os preços efetivamente praticados. Aliado a isso, temos o fato de que também não podemos comparar mercadorias, com uma certeza aceitável, pela simples descrições e códigos NCM informados pelos importadores no Siscomex.

b. Seria um critério arbitrário, ilegal e atentatório ao direito à ampla defesa a determinação da condição de preços subfaturados, ou não, com base em médias ou preços parâmetros calculados com base em preços declarados sem uma análise mais apurada de tais preços. Este processo administrativo fiscal é a maior prova da impossibilidade da aplicação de critérios pré-estabelecidos em qualquer tipo de fiscalização, ainda mais se tratando de valor aduaneiro.

Em relação à letra "e", temos as seguintes considerações:

1. Sobre a questão da sujeição passiva, esta fiscalização em momento algum enquadrava a SECURITECH no conceito formal de importador (dado pela Lei). Materialmente, a relação entre SECURITECH e seus importadores de fachada foi uma relação de importação por conta e ordem, ocupando a SECURITECH o papel de real adquirente e os importadores de fachada, o de importadores. Tudo isso provado amplamente pela fiscalização.

Ou seja, foram simuladas operações formalmente de importação "comum" que foram materialmente realizadas como operações por conta e ordem, à margem da Lei, de forma fraudulenta. O que a fiscalização fez, com base no Decreto-Lei nº 37, de 1966, e na Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 225, de 2002, foi definir a relação entre SECURITECH e seus importadores de fachada como uma relação de solidariedade passiva. A qualificação da SECURITECH também como contribuinte, com base no art. 121 da Lei 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN), em nada prejudica a sua condição de sujeito passivo, amplamente demonstrada no Relatório de Fiscalização.

Quanto à qualificação de quem seriam os contribuintes, na ausência de norma específica para operações de importação simuladas, a fiscalização simplesmente recorreu ao Código Tributário Nacional, CTN (Lei nº 5.172, de 1966), que está abaixo apenas da Constituição brasileira em matéria tributária. Por isso o enquadramento da SECURITECH como contribuinte, conforme os ditames do art. 121 do CTN, apenas a qualificando como contribuinte principal, pois esta foi a realidade dos fatos apurados pela fiscalização.

Em momento algum os importadores de fachada foram desqualificados como contribuintes, em respeito à formalidade das operações, mas esta formalidade não pode e não deve, de jeito algum, escravizar a materialidade dos fatos. Tudo isso foi minuciosamente detalhado no Relatório de Fiscalização, especialmente, quanto a esse aspecto, às folhas fls. 2.799 a 2.803 deste processo administrativo fiscal.

...

Pelo texto acima, fica claro que a Administração não está presa às qualificações de contribuinte ou responsável ao proceder ao lançamento de ofício, mas sim à verdade material da existência da sujeição autuado. E foi isto que esta fiscalização fez ao provar que a SECURITECH foi o principal sujeito passivo nas operações fraudulentas fiscalizadas, de acordo o art. 121 do CTN. Tal decisão, somada ao entendimento acima extraído do art. 124, também do CTN, mostra-se

acertada, legal e atual.

Ainda que pudesse ser entendido que houve algum erro na identificação do sujeito passivo (ou na qualificação do sujeito passivo, conforme alegado), algo que não ocorreu no presente processo, ainda assim não seria caso de nulidade do lançamento, visto que não houve nenhuma interferência no seu direito de defesa, tanto que a recorrente não cita esses argumentos quando da contestação perante a DRJ.

Não há nulidade sem prejuízo da parte. No caso de erro na identificação do sujeito passivo que não macule o seu direito de defesa nem o normal andamento do processo administrativo fiscal, não há necessidade de se proceder a um novo lançamento. Conforme Leandro Paulsen.....

10. Sobre as afirmações da Recorrente de que "tais cotações eram realizadas com base em pequenas quantidades e a preço de varejo, visando a pesquisa de condições de mercado e a análise de preço entre seus fornecedores" e do sr. Relator de que "Da análise dos autos verifico que a principal prova trazida aos autos pela fiscalização se consubstancia em listas de preços decorrentes de cotações efetuadas pela Recorrente junto a seus fornecedores" temos o seguinte:

a.A base de toda a fiscalização foi a identificação dos preços efetivamente praticados pela SECURITECH em 41 declarações de importação, as quais foram utilizadas como parâmetro de identidade e similaridade com as 132 DI restantes, conforme critérios do art. 88 da MP 2.158, de 2001.

b.Os documentos que comprovaram os preços efetivamente praticados nessas 41 DI eram, em mais de 97% delas, faturas proforma, que são documentos comerciais com *status* de contratos de compra e venda, logo não eram simples cotações ou listas de preços.

c.Reforçando o que foi dito acima, as quantidades constantes nessas faturas proforma eram as mesmas daquelas constantes nas respectivas DI, ou seja, não procede de forma alguma a afirmação da Recorrente de que eram cotações em "pequenas quantidades e a preço de varejo".

d.As faturas proforma, como contratos de compra e venda que são, tinham em todas elas a identificação da SECURITECH como comprador (importador). Tudo que foi aqui afirmado está amplamente explicado no Relatório de Fiscalização integrante deste processo, fls. 809 a 1.347, 2.770 a 2.779 e 2791 a 2799.

e.Mais, nas fls. 2.779 a 2.789, que trata dos pagamentos enviados ao exterior, de forma fraudulenta, pela SECURITECH a seus fornecedores estrangeiros, temos inúmeras trocas de mensagens eletrônicas (e-mail) entre eles comprovando que os preços declarados nas respectivas DI eram muito menores do que os efetivamente praticados, cristalizando o subfaturamento perpetrado por SECURITECH e seus exportadores nas operações de importações integrantes deste processo administrativo fiscal.

Intimadas, as autuadas apresentaram manifestação a essa diligência e relatório fiscal. A Granzotto contestou a conclusão da Resolução do CARF de que seu recurso voluntário era intempestivo, e invocou as razões nele postas.

A Securitech, por sua vez, repisou os argumentos quanto à nulidade dos autos pelo erro na nomeação da Securitech como contribuinte, ao invés de responsável solidária, e que a autoridade fiscal deixou de atender a diligência, que os dados do SISCOMEX

confirmariam sua tese de que não houve subfaturamento, e atacou as informações do relatório, com os seguintes argumentos, *in verbis*:

Conseqüentemente, é inarredável a conclusão no sentido de que as informações da base de dados do SISCOMEX são o critério adequado para análise da ocorrência, ou não, de subfaturamento em importações. Contudo, como no presente caso a pesquisa de informações na base de dados do SISCOMEX pode corroborar a defesa do sujeito passivo e, dessa forma, fulminar a autuação, a Autoridade Fiscal sustenta a impossibilidade de sua utilização. Ora, tamanha falta de coerência deve ser rechaçada através do reconhecimento de que o Fisco não se desincumbiu de seu ônus de provar o subfaturamento pelo meio correto (pesquisa comparativa na base de dados do SISCOMEX).

De todo modo, apesar de estar definitivamente comprovada a inoportunidade de subfaturamento na situação dos autos, reforçada agora pela clara omissão da Autoridade Fiscal quanto à produção da prova requerida pelo CARF, convém tecer breves considerações acerca de outras questões levantadas no Relatório de Diligência Fiscal com base no item "e" da Resolução nº. 3302-000.272 que possibilitou à Autoridade Tributária que trouxesse outras informações que, no seu entendimento, seriam necessárias ao deslinde do processo.

Em segunda Manifestação, a Securitech pede sejam aceitos para instruir os autos provas de que os preços que praticou estavam compatíveis com as importações feitas por outras empresas no período em análise.

Conforme se depreende do Relatório de Diligência Fiscal, os nobres AFRFB não lograram comprovar, de acordo com o método comparativo solicitado pelo Egrégio CARF, a efetiva existência do alegado subfaturamento. Com efeito, o Relatório, em vez de cumprir o determinado pelo CARF e apresentar a pesquisa junto à base de dados do SISCOMEX dos preços praticados por outros importadores em operações de produtos idênticos ocorridas no mesmo período, limitou-se a criticar a diligência solicitada.

vem apresentar a esta Colenda Turma de Julgamento provas cabais e definitivas da ausência de sub faturamento com base em informações obtidas junto ao SISCOMEX, as quais permitem a comparação dos valores de importações praticados por outra empresa para os mesmos produtos e na mesma época com os valores declarados nas operações autuadas no caso em comento.

Assim, no intuito de fomentar o livre convencimento dos Nobres Conselheiros no julgamento do feito, **a Recorrente requer a consideração e a juntada aos autos das novas provas que, de forma cabal, comprovam a ausência de subfaturamento, e, por conseguinte, a total insubsistência dos Autos de Infração. Tais provas, que seguem anexas, consistem em Declarações de Importação registradas no SISCOMEX pela empresa TWS - Internacional Trade Ltda. entre 13.09.2003 e 14.09.2004 (mesmo período das operações da Granzotto, Granzotto & Cia. Ltda.) de produtos idênticos do mesmo fabricante - Paradox Security Systems (doc. 01).**

Tal documentação, com efeito, apresenta os valores relativos a importações realizadas por outra empresa de produtos exatamente idênticos na mesma época das operações autuadas. Referida informação, portanto, extraída do sistema oficial (SISCOMEX), é plenamente hábil a demonstrar, de forma inequívoca, que os preços declarados nas importações objeto do presente feito correspondiam

àqueles efetivamente praticados no mercado no período ou se estavam, em alguma medida, subfaturados.

Justamente com essa finalidade, a Recorrente elaborou tabela comparativa, na qual constam, detalhadamente, os preços declarados nas DI's da Granzotto, Granzotto & Cia. Ltda. e aqueles informados nas DI's de outra importadora para os mesmos produtos (**doc. 02**). **Destarte, o exame dos valores arrolados na tabela mencionada, que nada mais são do que o espelho daqueles declarados nas DI's, evidencia que os preços praticados estão no mesmo nível, sem qualquer distorção relevante.**

Disso se infere, através de elementos extraídos do próprio SISCOMEX, que os montantes declarados nas importações atuadas estão plenamente de acordo com os preços praticados no mercado para os produtos à época dos fatos. **Infere-se, pois, a manifesta ausência do alegado subfaturamento nas operações atuadas.**

É o relatório.

Voto

Tempestividade

Na sessão de 29 de janeiro de 2013, a Colenda 2ª Turma da 3ª Câmara desta Seção do CARF já havia se pronunciado favorável e positivamente sobre o atendimento dos requisitos de admissibilidade dos recursos voluntários, com exceção da intempestividade do apresentado por Granzotto, Granzotto & Cia Ltda. (doravante identificado como Granzotto).

A meu ver, necessário retomar essa decisão de intempestividade e reformá-la, pois, após rever o que consta nos autos, de fato o recurso da Granzotto é tempestivo. A intimação a essa empresa foi refeita por que a primeira tinha sido enviada a endereço errado.

Preliminares

Prioritário debruçarmo-nos sobre a alegação da recorrente de que o auto de infração é nulo por que errou na designação de quem compõe o polo passivo, ao constituir o crédito tributário contra a Securitech, como contribuinte, e contra a Granzotto, como responsável solidária, quando o correto seria o contrário, uma vez que a autoridade fiscal reconhece que foi a Granzotto a empresa que registrou as declarações de importação (era a importadora), mas que essa operação teria ocultada a verdadeira interessada - a Securitech - .
Vejamos em suas palavras essas alegações:

Antes de entrar na análise do mérito, a Recorrente destaca, em caráter preliminar, a completa nulidade de todos os autos de infração relacionados no presente processo.

De acordo com o artigo 142 do Código Tributário Nacional, o lançamento fiscal é atividade administrativa plenamente vinculada e, nessa condição, não pode jamais discrepar da qualificação legal expressamente prevista na norma de regência.

Isso equivale dizer que o auto de infração é a materialização da relação obrigacional de direito tributário, em cuja peça será indicado o sujeito ativo, o

sujeito passivo, o fato gerador e os demais elementos previstos na legislação tributária material. Assim, se, por exemplo, o lançamento fiscal destina-se a constituir crédito tributário relativo a imposto de importação, a peça fiscal deverá indicar no pólo passivo aquele que a lei do imposto de importação qualifica como contribuinte do imposto. Vale dizer, não pode o lançamento fiscal, sob pena de incorrer em nulidade, apontar como sujeito passivo da obrigação tributária aquele que a lei não define como contribuinte do respectivo imposto.

No caso dos autos, a nulidade aqui apontada afigura-se inquestionável.

Repare-se que o próprio relatório fiscal indica que a trading Granzotto & Granzotto Cia. Ltda., teria realizado as importações por conta e ordem da ora Recorrente. Mesmo que não tenha havido importação por conta e ordem da Recorrente, o que será provado nos tópicos seguintes, o fato é que se a autoridade fiscal baseou todo o lançamento fiscal na certeza de que as importações foram realizadas pela trading Granzotto por conta e ordem da Securitech, não poderia colocar no pólo passivo do lançamento fiscal a empresa Securitech, ora Recorrente, uma vez que não foi ela a importadora de tais mercadorias. Aliás, independente de ter sido importação por conta e ordem, ainda assim, seja qualquer o ângulo de análise, é inquestionável que a importadora das mercadorias constante em todos os documentos fiscais é a empresa Granzotto & Granzotto e Cia. Ltda.

Neste caso, e sempre partindo da premissa defendida pela autuação fiscal, a qualificação jurídica da ora Recorrente não é a de sujeito passivo da relação tributária, mas sim a de responsável solidária pelos tributos eventualmente devidos pelo importador das mercadorias, no caso a trading Granzotto & Granzotto, esta sim a correta e única pessoa jurídica a figurar no passivo da relação obrigacional.

No caso do imposto de importação, esta certeza advém da própria legislação aplicável ao caso concreto. Veja-se o que dispõe o inciso I do art. 31 e o inciso III, alínea "c" do art. 32, todos do Decreto-lei nº 37, de 1966, com a redação que lhe deu o Decreto-lei nº 2.472/88, a Medida Provisória 2.158-35/2001 e a Lei nº 11.281/06:

Art. 31 - É **contribuinte** do imposto:

I - **o importador**, assim considerada qualquer pessoa que promova a entrada de mercadoria no Território Nacional.

Art. 32 - É responsável pelo imposto:

III - **o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.**

c) o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora." (grifou-se)

Até mesmo a Instrução Normativa SRF nº 225/2002 ratificou que nos casos de importação "de fachada" o contribuinte do imposto de importação é aquele que promove, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação, mesmo que a mercadoria seja adquirida por outrem. Confira-se:

"Parágrafo único - Entende-se por importador por conta e ordem de terceiro a pessoa jurídica que promover, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria adquirida por outra, em razão de contrato previamente firmado, **que poderá compreender, ainda, a prestação de outros serviços**

relacionados com a transação comercial, como a realização de cotação de preços e a intermediação comercial."

A autoridade fiscal, por sua vez, expôs as razões para o lançamento de ofício da forma como realizado e o seu entendimento de que não se trata de nulidade. *In verbis*:

Sobre a questão da sujeição passiva, esta fiscalização em momento algum enquadrou a SECURITECH no conceito formal de importador (dado pela Lei). Materialmente, a relação entre SECURITECH e seus importadores de fachada foi uma relação de importação por conta e ordem, ocupando a SECURITECH o papel de real adquirente e os importadores de fachada, o de importadores. Tudo isso provado amplamente pela fiscalização.

Ou seja, foram simuladas operações formalmente de importação "comum" que foram materialmente realizadas como operações por conta e ordem, à margem da Lei, de forma fraudulenta. O que a fiscalização fez, com base no Decreto-Lei nº 37, de 1966, e na Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 225, de 2002, foi definir a relação entre SECURITECH e seus importadores de fachada como uma relação de solidariedade passiva. A qualificação da SECURITECH também como contribuinte, com base no art. 121 da Lei 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN), em nada prejudica a sua condição de sujeito passivo, amplamente demonstrada no Relatório de Fiscalização.

Quanto à qualificação de quem seriam os contribuintes, na ausência de norma específica para operações de importação simuladas, a fiscalização simplesmente recorreu ao Código Tributário Nacional, CTN (Lei nº 5.172, de 1966), que está abaixo apenas da Constituição brasileira em matéria tributária. Por isso o enquadramento da SECURITECH como contribuinte, conforme os ditames do art. 121 do CTN, apenas a qualificando como contribuinte principal, pois esta foi a realidade dos fatos apurados pela fiscalização.

Em momento algum os importadores de fachada foram desqualificados como contribuintes, em respeito à formalidade das operações, mas esta formalidade não pode e não deve, de jeito algum, escravizar a materialidade dos fatos. Tudo isso foi minuciosamente detalhado no Relatório de Fiscalização, especialmente, quanto a esse aspecto, às folhas fls. 2.799 a 2.803 deste processo administrativo fiscal.

...

Pelo texto acima, fica claro que a Administração não está presa às qualificações de contribuinte ou responsável ao proceder ao lançamento de ofício, mas sim à verdade material da existência da sujeição autuado. E foi isto que esta fiscalização fez ao provar que a SECURITECH foi o principal sujeito passivo nas operações fraudulentas fiscalizadas, de acordo o art. 121 do CTN. Tal decisão, somada ao entendimento acima extraído do art. 124, também do CTN, mostra-se acertada, legal e atual.

Ainda que pudesse ser entendido que houve algum erro na identificação do sujeito passivo (ou na qualificação do sujeito passivo, conforme alegado), algo que não ocorreu no presente processo, ainda assim não seria caso de nulidade do lançamento, visto que não houve nenhuma interferência no seu direito de defesa, tanto que a recorrente não cita esses argumentos quando da contestação perante a DRJ.

Não há nulidade sem prejuízo da parte. No caso de erro na identificação do sujeito passivo que não macule o seu direito de defesa nem o normal andamento do processo administrativo fiscal, não há necessidade de se proceder a um novo lançamento. Conforme Leandro Paulsen [apresenta trecho deste doutrinador].

Os julgadores de 1º piso, em sua maioria, decidiram por rejeitar essa preliminar. Em sua visão, as pessoas incluídas no polo passivo são infratores, e a materialidade desses fatos exigem os sujeitos das causas e das infrações, não se restringindo ao estabelecido pela lei para a formação dos créditos tributários.

Nessa ocasião da instância antecedente, o Presidente da Turma e o Em. Julgador Jorge Frederico C. Menezes foram vencidos, pois defendiam a nulidade dos autos de infração por vício formal. O entendimento deste Julgador foi adotado pela Securitech como parte de suas razões de recurso, e também foi adotada pelo Em. Conselheiro Alexandre Gomes, relator da Resolução, como antecipação de seu voto. O texto de defesa da nulidade por vício formal por este Julgador foi o seguinte:

Declaração de Voto

No caso dos autos, dirijo, respeitosamente, do entendimento do eminente relator, no sentido de que, uma vez demonstrado o interesse comum no fato apontado pela fiscalização, seria irrelevante a forma pela qual os impugnantes foram incluídos no pólo passivo da relação jurídica obrigacional tributária traduzida pelo presente lançamento. É que, a meu sentir, a correta identificação do sujeito passivo, a exemplo dos demais elementos que constituem o crédito tributário, é atividade administrativa plenamente vinculada (CTN, art. 142 e parágrafo único) e, portanto, não pode discrepar da qualificação legal expressamente prevista na norma de regência.

Mais precisamente, é bem de ver que o crédito tributário, nos termos do art. 139 do supracitado diploma legal, decorre da obrigação tributária principal e tem a mesma natureza desta, havendo, portanto, o lançamento de retratar com fidelidade todos os elementos balizadores dessa obrigação, que sempre nasce *ex vi legis*.

Por conseguinte, ocorrido o fato imponível previsto na norma legal, esta incide com todos os elementos balizadores da obrigação tributária, descabendo à autoridade autuante, ao constituir o respectivo crédito tributário, dar a este fato e a seus elementos, por erro ou por convicção, outra qualificação jurídica que não aquela que se encontra expressa e legalmente prevista.

No caso vertente, a própria autoridade autuante informa no Relatório fiscal que a empresa Granzotto realizou importações por conta e ordem da empresa Securitech e, sendo este o fato, a qualificação jurídica dos sujeitos passivos presente no feito encontra-se em evidente desacordo com a legislação, eis que, nas importações realizadas por conta e ordem de terceiros, a norma legal qualifica como contribuinte dos tributos sob apreço o importador (no caso a Granzotto) que realizou as importações por conta e ordem do adquirente, ao passo que o adquirente (no caso a Securitech) é qualificado legalmente como responsável solidário, e **não o contrário**, conforme consta erroneamente dos lançamentos presentes no auto de infração.

A rigor, no que tange ao Imposto de Importação, a qualificação jurídica dos sujeitos passivos que atuam nas operações de importação realizadas por conta e ordem de terceiros encontra-se prévia e expressamente definida nos termos do inciso I do art.

31 e do inciso III e alínea "c" do art. 32, todos do Decreto-lei n.º 37, de 1966, com redação dada pelos Decreto-lei n.º 2.472, de 1988, Medida Provisória 2.158-35, de 2001, e Lei n.º 11.281, de 2006, que determinam *in litteris*:

Art. 31 - É contribuinte do imposto:

I - o importador, assim considerada qualquer pessoa que promova a entrada de mercadoria estrangeira no Território Nacional (...)

Art. 32. É responsável pelo imposto:

(...)

III - o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.

c) o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora;

(grifei).

Na mesma linha, aliás, seguiu, como não poderia deixar de ser, a Instrução Normativa SRF n.º 225, de 18 de outubro de 2002, que **não definiu** como "importador de fachada" aquele que realiza importações por conta e ordem de outrem, **mas sim como importador**, e, portanto, como contribuinte do imposto, a pessoa jurídica que promove, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria adquirida por outra, nos seguintes termos:

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.

(grifei).

(...)

Dito isso, é bem de ver que identificar o sujeito passivo não é tarefa que se resume à mera aposição de nomes de pessoas (físicas ou jurídicas) no feito, sob o rótulo de sujeito passivo, mas implica, sobretudo, segundo o lapidar escolio doutrinário acima reproduzido, identificar corretamente **contribuinte e responsáveis, conforme subsunção aos critérios definidos em lei**. Em outras palavras, identificar os sujeitos passivos significa qualificá-los juridicamente, em razão dos fatos, de forma consentânea com a qualificação jurídica que, em razão desses mesmíssimos fatos, já se encontra presente na norma legal de regência.

Por conseguinte, se isto não acontece, se, bem ao contrário, há um evidente desacordo entre a qualificação adotada no feito e aquela que preexiste na legislação, então, a meu sentir, há um claro erro de identificação dos sujeitos passivos, erro este que, muito embora não afete a questão meritória da exigência fiscal, constitui, ainda assim, vício formal que implica a nulidade dos lançamentos prejudicados pela errônea e, portanto, ilegal, qualificação jurídica dos sujeitos passivos, devendo o prazo para o saneamento do feito ser balizado nos termos da disposição contida no inciso II do art. 172 do Código Tributário Nacional.

Como se vê, senhores Conselheiros, ha pontos de vistas opostos para a questão preliminar, os que defendem a nulidade por vício formal, e os que justificam a posição contrária.

Exponho aos Senhores Conselheiros meu entendimento a respeito. Creio na possibilidade de ultrapassar essas condições postas pela recorrente quando se aponta que a verdadeira adquirente é a autora intelectual dos atos que consubstanciam a infração à lei. Nessa situação, a empresa que consta como importadora titular das declarações de importação estaria atendendo ao definido pela autora intelectual. Nesse quadro, o lançamento de ofício não se circunscreve a fixar o crédito tributário devido, mas a apurar fatos que demonstrariam uma conduta, a formação de um esquema inter pessoas jurídicas para fraudar a legislação e as infrações ocorridas. As pessoas indicadas no polo passivo são infratoras antes de serem enquadradas como contribuintes ou responsáveis tributárias. Por isso, tenho como correto as razões adotadas pela maioria dos julgadores a quo, que reproduzo a seguir e adoto como parte desta minha proposição:

Voto vencedor do acórdão de 1º piso (trecho):

Assim, necessário se faz tecer algumas considerações sobre a sujeição passiva tributária. É de se registrar que a solidariedade que então se estabelece encontra previsão em instituto há muito contemplado no Código Tributário Nacional, no inciso I de seu art. 124, *in verbis*:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Assim, para que a responsabilidade seja estabelecida, basta estar configurado o chamado interesse comum no fato.

A solidariedade de que se trata é espécie de sujeição passiva, assim positivada pela própria Lei, conforme se depreende do disposto no parágrafo único, inciso III, do artigo 32 do Decreto-lei nº 37, de 1966, com redação dada pelo artigo 1º, do Decreto-lei nº 2.472, de 1988, que atribuiu responsabilidade solidária ao adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem.

Ao encontro desse entendimento veio a edição da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, cujo teor dos arts. 77 e 78, reproduzido mais adiante, reitera a solidariedade já firmada no CTN:

Art. 77 O parágrafo único do art. 32 do Decreto-Lei n- 37, de 18 de novembro de 1966, passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 32".

Parágrafo único. É responsável solidário:

III- O adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.

Art. 78 O art. 95 do Decreto-Lei n- 37, de 1966, passa a vigorar acrescido do inciso V, com a seguinte redação:

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."

Portanto, não se trata da responsabilidade solidária de terceiro que, mesmo sem revestir-se da condição de contribuinte, está obrigado ao pagamento do crédito tributário. Trata-se de responsabilidade pela efetiva prática da infração apontada. Todos agiram em conjunto, todos se revestem da condição de infratores e, portanto, de sujeito passivo, devendo responder, conjunta e objetivamente, pelas decorrências tributárias de seus atos. O caso é de co-autoria, portanto, de co-responsabilidade.

Prosseguindo o julgamento:

A contribuinte insiste que as informações dos preços praticados por outros importadores para o mesmo produto concorreriam para demonstrar que não houve subfaturamento. Na sessão de 29 de janeiro de 2013, o Colegiado decidiu converter o julgamento em diligência para que a unidade de jurisdição informasse:

Neste sentido, entendo por bem baixar o processo em diligência para que a autoridade preparadora informe:

- a existência, no período do presente auto de infração, de outras importações de mercadorias idênticas as importadas pela Recorrente, informação esta a ser obtida junto aos registros do SISCOMEX, ou outras fontes oficiais;
- demonstre, por meio de relatório detalhado, o valor praticado pela Recorrente e os valores encontrados nos registros de importação de produtos idênticos aos listados no presente Recurso;
- informe as diferenças eventualmente existentes entre as mercadorias importadas pela recorrente e as mercadorias listadas no relatório de fls. 3.165 a 3.173, tendo em vista a informação constante da decisão recorrida de que um mesmo NCM pode abranger diversas mercadorias que não guardem nenhuma similaridade;
- intime a Recorrente para que apresente outras informações que entenda necessárias ao deslinde deste processo, bem como se manifeste a respeito dos dados levantados por meio desta diligência; e,
- traga outras informações que entenda necessárias ao deslinde do presente processo.

A autoridade fiscal, em resposta à essa demanda do CARF, expôs:

Não há como uma fiscalização afirmar se uma mercadoria é idêntica ou similar à outra se não for realizada uma análise mais apurada sobre essas mercadorias, pois todas as informações que existem no Siscomex sobre as mercadorias importadas são informações declaradas pelos importadores, sendo essas informações muitas vezes incompletas, imprecisas, equivocadas etc, para dizer o mínimo. Assim, seria muita irresponsabilidade afirmar que uma mercadoria é idêntica à outra com base apenas em informações constantes de declarações de importação (DI) de pessoas jurídicas diferentes, sem que tenham sido submetidos tais despachos a um exame fiscal mais criterioso em relação aos bens declarados.

Se assim não fosse, o mesmo critério que definiria uma mercadoria como sendo idêntica à outra serviria para desqualificá-la como tal, gerando autos de infração descolados, em

princípio, da realidade dos fatos, os quais sempre devem ser levados em conta em um procedimento de fiscalização. Fiscalizar tendo como único critério de decisão informações declaradas, mas não analisadas taticamente, seria com certeza um atentado à legalidade e ao direito à ampla defesa.

Nessa informação, a autoridade fiscal põe em relevo que ela se apoiou primariamente pelas informações presentes nos próprios documentos que estava em posse da contribuinte. E que 97% das mercadorias autuadas tiveram os preços fixados pela autoridade fiscal com base nos preços verdadeiros para mercadorias idênticas, com apoio nesses documentos encontrados com a contribuinte. Não sendo verdadeiro que tenha se apoiado em listas ou dados de internet. **Em suas palavras:**

As únicas mercadorias que podemos afirmar serem idênticas às importadas pela SECURITECH são as que constam deste processo administrativo fiscal, pois sobre elas foi realizada uma ampla e apurada análise por esta fiscalização. Tanto é assim, que do total das mercadorias analisadas (433.265 itens), em 22,25% foram encontrados os documentos verdadeiros que comprovaram a realidade comercial das respectivas operações de importação. Com base nessas 22,25% de mercadorias valoradas pelo efetivo valor da transação, 73,8% foram valoradas como mercadorias idênticas e 1,17% como mercadorias similares, ou seja, em 97,22% do total de mercadorias importadas foi possível a esta fiscalização identificar o preço efetivamente pago ou vinculá-las como idênticas e similares entre si.

O art. 88 da Medida Provisória nº 2.158, de 2001, utiliza, exceto no inciso II, alíneas "a" e "c", os princípios do AVA-GATT em seus critérios de arbitramento. É a legislação aplicada ao presente processo, que é um caso de fraude.

a. Art. 88. No caso de fraude, sonegação ou conluio, **em que não seja possível a apuração do preço efetivamente praticado na importação**, a base de cálculo dos tributos e demais direitos incidentes será determinada mediante arbitramento do preço da mercadoria, em conformidade com um dos seguintes critérios, observada a ordem seqüencial:

- - preço de exportação para o País, de mercadoria idêntica ou similar;
- - preço no mercado internacional, apurado;
- em cotação de bolsa de mercadoria ou em publicação especializada;
- de acordo com o método previsto no Artigo 7 do Acordo para Implementação do Artigo VII do GATT/1994, aprovado pelo Decreto Legislativo no 30, de 15 de dezembro de 1994, e promulgado pelo Decreto no 1.355, de 30 de dezembro de 1994, observados os dados disponíveis e o princípio da razoabilidade; ou c) mediante laudo expedido por entidade ou técnico especializado.

Assim, a comparação de preços deve ser realizada entre preços efetivamente praticados, ou seja, preços que comprovadamente foram transacionados nas respectivas operações de importação. Novamente, o que temos no Siscomex são os preços declarados pelos importadores. Para que esses preços possam ser qualificados como os efetivamente praticados, estes preços teriam que passar pela análise da fiscalização aduaneira.

Os únicos preços que podemos afirmar que foram os preços efetivamente praticados para importações dos mesmos códigos NCM que foram importados pela SECURITECH já constam do presente processo, pois estas operações de importação foram analisadas por esta fiscalização, que pôde identificar para 41 DI (de um total de 173 DI. As outras 132 DI foram valoradas segundo o art. 88 da MP 2.158, de 2001) os preços efetivamente praticados, fls. 809 a 1.347, 2.770 a 2.779 e 2791 a 2799.

O entendimento da autoridade fiscal ficou claro. Entretanto, as informações prestadas não atenderam ao que foi solicitado. Em nome da ampla defesa e do contraditório,

entendo que devemos converter o julgamento em diligência para a unidade de jurisdição providenciar o atendimento das demandas na Resolução de 29 de janeiro de 2013.

De fato, a simples NCM não pode ser critério para se aferir a identidade entre bens e se chegar a comparar preços praticados. Mercadorias idênticas às objeto da autuação implica em correspondência na sua descrição. Caso não haja mercadorias idênticas, que essa constatação seja demonstrada e justificada.

Não se trata aqui de propor mudança no fundamento do procedimento da autoridade de lançamento, nem de antecipar argumento de apreciação do mérito. Está nas mãos da autoridade estatal, sem ferir a lei (ex.: o sigilo), concorrer para atender ao contraditório.

Sendo assim proponho ao Colegiado a retomada da diligência para que a autoridade fiscal de jurisdição providencie o atendimento ao seguinte:

1. informar a existência, no período do presente auto de infração, de outras importações de mercadorias idênticas às importadas pela Recorrente, informação esta a ser obtida junto aos registros do SISCOMEX, ou outras fontes oficiais;
2. demonstrar, por meio de relatório detalhado, o valor praticado pela Recorrente e os valores encontrados nos registros de importação de produtos idênticos aos listados no presente Recurso;
3. informar as diferenças eventualmente existentes entre as mercadorias importadas pela recorrente e as mercadorias listadas no relatório de fls. 3.165 a 3.173, tendo em vista a informação constante da decisão recorrida de que um mesmo NCM pode abranger diversas mercadorias que não guardem nenhuma similaridade;
4. intimar a Recorrente para que apresente outras informações que entenda necessárias ao deslinde deste processo, bem como se manifeste a respeito dos dados levantados por meio desta diligência; e, traga outras informações que entenda necessárias ao deslinde do presente processo.

Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira.