



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

Processo nº 10983.720194/2015-95
Recurso nº Embargos
Acórdão nº 3302-006.016 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de setembro de 2018
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO - II
Embargante FAZENDA NACIONAL
Interessado OPEN MARKET COMÉRCIO EXTERIOR LTDA.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 28/05/2010

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. CONTRADIÇÃO.
ACOLHIMENTO

Existindo obscuridade, omissão ou contradição no acórdão embargado, impõe-se seu acolhimento para sanar o vício contido na decisão.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos de declaração, sem, contudo, atribuir-lhes efeitos infringentes.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente.

(assinado digitalmente)

Walker Araujo - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Paulo Guilherme Déroulède (presidente da turma), Orlando Rutigliani Berri (suplente convocado), Vinícius Guimarães (suplente convocado), Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad, Walker Araujo, José Renato Pereira de Deus e Diego Weis Júnior.

Relatório

Trata-se de Embargos de Declaração opostos contra o v. acórdão nº 3302-004.122 que deu provimento ao recurso voluntário para acolher a nulidade da autuação por

vício material não corrigido, afastando, outrossim, as demais preliminares suscitadas pelo contribuinte, nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO II

Data do fato gerador: 28/05/2010

PROCEDIMENTO ESPECIAL DE FISCALIZAÇÃO. IN SRF 228/2002. AUSÊNCIA DE NECESSIDADE. Quando todas as provas já estão presentes para a elaboração do auto de infração, não há necessidade do procedimento especial.

NULIDADE DO LANÇAMENTO. VÍCIO MATERIAL NÃO CORRIGIDO. Não é possível a submissão dos mesmos fatos, razões e documentos já apreciados definitivamente pela instância administrativa para novo julgamento pela mesma instância administrativa, sem que haja correção do vício material anteriormente reconhecido.

termos: Segundo a Embargante, o acórdão embargado é contraditório nos seguintes

1. De uma leitura do v. acórdão ora embargado, constou como VOTO VENCEDOR, o voto proferido pelo eminente conselheiro PAULO GUILHERME DÉROULÈDE.

2. Ocorre que tal voto apenas analisou a questão atinente à intimação válida ou não da empresa GLAZETECH para apresentação de mercadorias sujeitas à pena de perdimento.

3. Daí, temos a CONTRADIÇÃO, já que ao ter analisado apenas a questão mencionada, tal voto não poderia ser colocado como VOTO VENCEDOR, até porque o recurso voluntário da contribuinte foi PROVIDO, uma vez acolhida a preliminar de nulidade da autuação por vício material não corrigido, matéria que não foi debatida no voto do referido conselheiro.

Às fls. 940-941, foi proferido despacho admitindo os Embargos de Declaração para que seja sanada a contradição.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Walker Araujo - Relator

Os embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional, ora Embargante, teve o exame de admissibilidade processado regularmente, dele tomo conhecimento.

O despacho que admitiu a contradição anteriormente citada está correto, merecendo aclaramento desta Turma.

De fato, o voto vencedor foi proferido pela Conselheira Relatora Lenisa Rodrigues Prado que, acompanhada pelos demais Conselheiros, acolheu o pedido formulado pelo contribuinte para que fosse declarada a nulidade da autuação por vício material não corrigido, inexistindo, assim, razões para constar como voto vencedor no acórdão Embargado

as questões tratadas pelos Conselheiros Paulo Guilherme Déroulède e Walker Araujo, nomeados à época para redigir o voto vencedor das matérias em que a relatora restou vencida, saber:

Acordam os membros do colegiado, **por maioria de votos**, em afastar a preliminar de imprescindibilidade de instauração do procedimento de fiscalização estabelecido na IN 228/02 para exigência da multa de conversão da pena de perdimento, vencida a Conselheira Lenisa Prado, Relatora. **Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Walker Araújo (item 1.1. do voto).** Por unanimidade de votos, em afastar a preliminar de vício procedimental pelo fato de a Fiscalização ter instaurado o procedimento por meio de Mandado de Procedimento Fiscal e não Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal. Decreto n. 8.303/2014 (item 1.2. do voto). **Por maioria de votos**, em afastar a preliminar de nulidade de auto de infração por falta de intimação às empresas para apresentação das mercadorias, vencida a Conselheira Lenisa Prado, Relatora. **Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède**, e, por unanimidade de votos, em acolher a preliminar de nulidade da autuação por vício material não corrigido. O Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède fará declaração de voto.

Ao meu ver, as questões tratadas pelos Conselheiros Paulo Guilherme Déroulède e Walker Araujo deveriam ser inseridas no corpo do voto da relatora originária para refletir o posicionamento da Turma em relação a tais temas que, divergem do entendimento da relatora.

Neste cenário, entendo que o voto do acórdão Embargado deveria ter sido proferida da seguinte forma e na seguinte formatação, a saber:

"Voto

Conselheira Lenisa Rodrigues Prado

Em seu recurso voluntário a contribuinte alega, em preliminar, que a autuação padece de vício material insanável, já que existindo apenas indícios de suposta prática delitiva, deveria ter sido instaurado o procedimento especial de fiscalização definido na IN SRF n. 228/2002, para que a origem dos recursos empregados nas importações fossem analisadas e delimitadas as condutas dos agentes das operações. Não atendidos os requisitos específicos do procedimento especial de investigação, é nula a autuação.

O recorrente sustenta que a identidade das autuações (a lavrada em 2012 e a que se submete a julgamento), atrelada a ausência de correção do vício material apontado (que ocasionou a decretação de nulidade da autuação passada) ensejam a uniformização das decisões, sob pena de se ferir a confiança e segurança jurídica. Nas palavras da recorrente:

"Julgar causas idênticas de forma desigual acarreta imensurável insegurança jurídica, desconfiância e imprevisibilidade na ordem administrativa operante, principalmente considerando que as alterações inseridas no novo auto prestaram-se tão-somente a (i) adaptar o relatório fiscal às informações atualizadas dos procedimentos fiscais de diligência e de fiscalização realizados a posteriori do lançamento anulado; (ii) para dar conta da decretação de nulidade do auto anterior, e; (iii) para justificar a discordância à anulação".

A contribuinte requer a anulação da autuação no que se refere a incidência da multa substitutiva equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias, diante do fato que a

empresa Glazetech Indústria e Comércio de Produtos Cerâmicos Ltda não foi intimada a apresentar as mercadorias sujeitas à pena de perdimento.

A recorrente alega que o procedimento de fiscalização instaurado em 16/01/2015 não deveria ter sido inaugurado pelo Mandado de Procedimento Fiscal, mas sim pelo Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal (TDPF), conforme determina o Decreto n. 8.303/2014 e regulamentado pela Portaria RFB n. 1.687/2014, que dispõe:

"Art. 2º (Port. RFB 1.687/2014) Os procedimentos fiscais relativos a tributos e ao controle aduaneiro de comércio exterior administrativo pela RFB serão instaurados e executados pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, na forma do art. 7º do Decreto n. 70.235/1972, observada a emissão de:

I Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal de Fiscalização (TDPFF), para instauração de procedimento de fiscalização;

II Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal de Diligência (TDPFD), para realização de diligência; e

III Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal Especial (TDFPE), para prevenção de risco de subtração de prova.

Art. 4º. Os procedimentos fiscais serão instaurados após sua distribuição por meio de instrumento administrativo específico denominado Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal (TDPF), previsto no art. 2º do Decreto n. 3.724, de 10 de janeiro de 2001".

Quanto ao mérito, a recorrente repisa o argumento que a letra do art. 23, V do Decreto-Lei n. 1.455/1976 impõe a decretação de pena pela infração que ocorre quando o real importador (ou real adquirente) oculta-se propositalmente da fiscalização aduaneira através da facilitação de um importador ostensivo, utilizando-se de meio fraudulento ou simulação. Na hipótese dos autos não existe comprovação de dolo, sequer há provas sobre a obtenção de vantagens indevidas em razão da ocultação do real importador.

Em suas palavras:

"77. Diante do expostos, afirmar que a interposição fraudulenta foi praticada na via efetiva ou direta, com a imputação da infração e respectiva penalidade, significa que o Fisco detém provas inequívocas da ocultação e do dolo (exigível na fraude ou simulação elementos nucleares do tipo infracional), posto que através desta modalidade de apuração o cometimento da infração não é presumível.

(...)

82. No entanto, não é exatamente esta a realidade probatória do auto de infração recorrido, em que se verifica a adoção de fundamentos questionáveis para justificar o fim pretendido pela Autoridade Fiscal aplicação de multa substitutiva de 100%, sem o necessário respaldo probatório".

A Fiscalização adota a interpretação que a importação tem início no registro da Declaração de Importação. Sobre esse tema, a contribuinte se insurge, pois entende que a operação de importação é composta por várias etapas que precedem o registro, sendo a Declaração de Importação apenas o momento do lançamento do Imposto de Importação. Na opinião da recorrente, a questão temporal para a apuração da infração pela qual foi autuada é

irrelevante, porque este aspecto isolado não atesta a ocultação por simulação fraudulenta. O fator apto a determinar punível a conduta da contribuinte está relacionado ao risco empresarial da operação de importação, uma vez que a norma prevista no art. 23 do Decreto Lei n. 1.455/76 presume ocorrida a infração quando não há comprovação de origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados na operação de comércio exterior. Daí conclui que:

"106. Logicamente que, se não há aporte de capital na operação pelo importador ostensivo, a concretização de qualquer dos fatores de risco não lhe será prejudicial, mas sim a quem efetivamente aportou o recurso na operação".

Sustenta que a partir da data de embarque de mercadorias adquiridas através da INCOTERM FCA, as mesmas são de propriedade do importador, que legalmente as adquiriu e sem qualquer ordem ou encomenda anterior. Investido nesta qualidade, pode, ele, exercer todos os direitos de propriedade, ainda que as mercadorias estejam em trânsito (*transit time*) e ainda não tenham sido efetivamente nacionalizadas. Por esse motivo a recorrente aduz que as provas angariadas pela Autoridade Fiscal não são suficientes para demonstrar a efetiva ocultação, pois indicam condutas compatíveis com o ordenamento jurídico e asseguradas pelo direito de propriedade.

A recorrente pondera que não há nos autos qualquer esclarecimento sobre os motivos pelos quais a empresa Glazetech Indústria e Comércio de Produtos Cerâmicos não pudesse se habilitar no SISCOMEX, motivo que esclareceria a interposição fraudulenta alegada. A ausência desses esclarecimentos torna inválida a autuação. A resposta da recorrente sobre esse tópico foi:

"137. A empresa GLAZETECH Indústria e Comércio de Produtos Cerâmicos Ltda, não possuía habilitação no SISCOMEX pela razão única de não operar no comércio exterior, pois adquiria mercadorias de fornecedores brasileiros, o que é plenamente compatível com o ordenamento jurídico".

E continua a prestar os seguintes esclarecimentos:

"143. Conquanto sejam nulos os fundamentos inovadores do auto de infração, mas com o intuito de evitar a perpetração do argumento, ressaltamos que a empresa GLAZETECH Indústria e comércio de Produtos Cerâmicos é industrial, o que inviabiliza a alegada quebra na cadeia do IPI. O tributo incidiu na (i) entrada da importação por equiparação industrial; (ii) na saída da Recorrente por equiparação a industrial (mas em vias de ser extinto, ante os recentes julgados de não incidência de IPI na saída de produtos importados) e, (iii) na saída da GLAZETECH (se é que foi dada saída) não por equiparação, mas por ser propriamente empresa industrial, tal como incidiria se esta figurasse como adquirente, quando se equipararia a industrial (momento em que o julgador a quo alega ter sido quebrada a cadeia)".

A linha de argumentação subsidiária da contribuinte é pela aplicação do art. 737 do Regulamento Aduaneiro (Decreto n. 6.759/2009) que prevê a relevação da pena de perdimento nos casos em que a infração não tenha resultado em falta ou insuficiência de recolhimento dos tributos federais. Traz a conhecimento precedentes lavrados na esfera judicial que determinam, em situações análogas às dos autos, a substituição da pena de perdimento pela multa correspondente a 1% sobre o valor aduaneiro da mercadoria.

Requer, por fim, a cominação de penalidade específica para o importador ostensivo, nos moldes previstos no art. 33 da Lei n. 11.488/2007, cancelando-se a sanção prevista no art. 23, V, do Decreto-Lei n. 1.455/76.

Passamos a avaliar os argumentos contidos no recurso voluntário sob julgamento.

1. PRELIMINARES

1.1. VÍCIO INSANÁVEL. PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO ESPECÍFICO IN SRF 228/2002

A recorrente se insurge contra a autuação fiscal sofrida, arrimada no art. 23, inciso V, parágrafo 3º do Decreto-Lei n. 1.455/1976, com a redação conferida pelo art. 59 da Lei n. 10.637.2002 e art. 73 da Lei n. 10.833/2003, os quais transcrevo:

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.

§ 2º Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.

§ 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 n. 70.235/1972.

A norma transcrita espelha a existência de duas presunções, que são:

a) presunção de dano ao erário, já que consta no *caput* do artigo transcrito que presume-se a existência de dano ao erário o simples fato de haver a interposição fraudulenta por meio de ocultação do real adquirente da mercadoria importada ou exportada, e;

b) a presunção da interposição fraudulenta, esta presumida quando não comprovada a origem, a disponibilidade e a transferência dos recursos utilizados nas operações de mercado exterior.

Portanto, para que haja dano ao erário, basta a ocultação do real adquirente, que necessariamente deve se concretizar mediante fraude ou simulação, ou então, também presumir-se-á dano ao erário a interposição fraudulenta, admitida nas hipóteses em que não se consegue comprovar a origem, disponibilidade e transferência dos valores necessários para as operações.

Na hipótese dos autos, estamos diante da imputação da prática do ilícito consistente na ocultação do real adquirente das mercadorias importadas, mediante fraude ou simulação. Para que tal presunção passe do plano da investigação e possa, acertadamente, resultar na sanção imposta ao contribuinte, é necessário que o acervo probatório este de

responsabilidade da Autoridade Fiscal Autuante indiquem que efetivamente o real adquirente das mercadorias não seja aquele indicado nos registros próprios das operações de importação.

Esta turma de julgamentos acolhe o entendimento que a *"Instrução Normativa n. 228/2002 é um procedimento investigatório para a obtenção de provas para comprovação de eventual interposição fraudulenta de pessoas"*². O referido procedimento especial de fiscalização tem por escopo constatar a eventual ocorrência de fraude nas importações, pelos indícios de incompatibilidade entre os valores transacionados e capacidade econômica do importador, com a eventual culminação da pena de perdimento, ou do lançamento da multa substitutiva de perda, nos casos de impossibilidade de localização das mercadorias ou o seu consumo.

Por este motivo, me distancio da conclusão adotada pela instância de origem, que limita a importância do Procedimento Especial de Fiscalização nos seguintes contornos:

"O procedimento especial de fiscalização escorado na Instrução Normativa n. 228/2002 não é pressuposto para uma autuação fiscal e sim um instrumento para a retenção de mercadorias ao longo do despacho aduaneiro de importação".

Em que pese a conclusão da instância de origem ter sido adotada pela unanimidade dos julgadores, entendo que não é possível assentir com a premissa que um Procedimento de Fiscalização tenha por objetivo imediato a retenção de mercadorias, e não a busca pela verdade material dos fatos que resultaram na importação ou exportação dos produtos.

A IN SRF 228/2002, além de indicar os deveres da Autoridade Fiscal, também condiciona o acervo probatório mínimo para a efetiva condenação dos investigados. A saber:

Art. 4º. Durante o procedimento especial de fiscalização, a empresa será intimada a comprovar as seguintes informações, no prazo de 20 (vinte) dias:

I o seu efetivo funcionamento e a condição de real adquirente ou vendedor das mercadorias, mediante o comparecimento de sócio com poder de gerência ou diretor, acompanhado da pessoa responsável pelas transações internacionais e comerciais; e

II a origem lícita, a disponibilidade e a efetiva transferência, se for o caso, dos recursos necessários à prática das operações.

§ 1º Os elementos de prova deverão ser apresentados à unidade da SRF de fiscalização aduaneira com jurisdição sobre o domicílio fiscal do estabelecimento matriz da empresa.

(...)

Parágrafo único. Para fins de comprovar a condição de real adquirente ou vendedor das mercadorias, as pessoas que comparecerem à SRF deverão demonstrar, ainda, que possuem conhecimento dos detalhes das operações em curso e poder decisório para sua realização, bem assim relacionar os nomes das pessoas de contato junto aos fornecedores estrangeiros, indicando os respectivos números de telefone, faz ou endereço eletrônico.

Art. 6º Para efeito de cumprimento do disposto no inciso II do caput do art. 4º, além dos registros e demonstrações contábeis, poderão ser apresentados, dentre outros, elementos de prova de:

I integralização do capital social;

II transmissão de propriedade de bens e direitos que lhe pertenciam e do recebimento do correspondente preço;

III financiamento de terceiros, por meio de instrumento de contrato de financiamento ou empréstimo, contendo:

a) identificação dos participantes da operação: devedor, fornecedor, financiador, garantidor e assemelhados;

b) descrição das condições de financiamento: prazo de pagamento do principal, juros e encargos, margem adicional, valor de garantia, respectivos valores-base para cálculo, e parcelas não financiadas e;

c) forma de prestação e identificação dos bens oferecidos em garantia.

Da leitura dos artigos e incisos, percebe-se que a intenção do criador da Instrução Normativa n. 228/2002 é garantir a constitucionalidade de um procedimento de fiscalização, tendo em vista os preceitos constitucionais da ampla defesa e a indispensável conclusão que só se pode apenar alguém mediante a existência de provas da prática do ilícito punível.

E essa interpretação é reforçada pela recente edição da IN 1.678/2016, que atesta que o objetivo da IN 228/2002 é fiscalizar operações de comércio exterior que apresente indícios de interposição fraudulenta, pela incompatibilidade dos volumes transacionados com a capacidade financeira e econômica dos agentes. A instrução normativa de 2016 determina que a autuação deve ser calcada em motivação específica portanto, amparada por provas e não permite mais a motivação genérica admitida na instrução de 2002.

São conclusões que apresento sobre o que até agora foi exposto:

(i) a IN SRF 228/2002 regulamenta a metodologia específica a ser observada pela Autoridade Fiscal na investigação de ocorrência de interposição fraudulenta de pessoas nas operações de comércio exterior;

(ii) nesta norma também estão indicadas as provas indispensáveis para a eventual condenação da contribuinte, e que;

(iii) a contribuinte foi autuada pela prática de interposição fraudulenta, porém sem ter sido submetida ao Procedimento Especial de Fiscalização.

Entendo que tal condenação não deve prevalecer, diante da ausência das provas indicadas como essenciais pela IN SRF 228/2002. Essa falha da Autoridade Fiscal leva a indissociável conclusão que há perecimento ao direito a ampla defesa (inciso LV, do artigo 5º da Constituição Federal de 1988), bem como afastou-se do primado da seara administrativa que é a busca pela verdade material.

Existem outras questões relacionadas ao procedimento de fiscalização realizado pela Autoridade Fiscal que serão abordadas no mérito da contenda.

Não obstante o entendimento desta relatora, os demais Conselheiros divergiram quanto a necessidade de instauração do procedimento da IN 228/2002 (item 1.1), cujas razões para afastar o pleito do contribuinte foi proferido pelo Conselheiro Walker Araujo, nos seguintes termos:

Em que pese as razões arroladas pela ilustre Relatora, peço licença para divergir quanto a necessidade de instauração do procedimento da IN 228/2002 (item 1.1). Isto porque, o escopo da IN 228 é o combate à interposição fraudulenta antes do desembaraço ou da entrega da mercadoria, devendo ser prestada garantia ou retida a mercadoria, nos termos do artigo 7º da IN.

Deste modo, o procedimento especial não é pressuposto de fiscalização em revisão aduaneira, mas sim antes da entrega da mercadoria importada ao destinatário. Essa matéria já foi objeto de análise nos autos do processo 13971.722501/201176 (acórdão 3302003.506), cuja ementa segue abaixo: *Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário*

Ano-calendário: 2006, 2007

DECADÊNCIA. OCORRÊNCIA PARCIAL. PENALIDADES. Verifica-se que o art. 753, do Decreto nº 6.759/2009, prevê o prazo de cinco anos a contar da data da ocorrência da infração para impor penalidade.

PROCEDIMENTO ESPECIAL DE FISCALIZAÇÃO. IN SRF 228/2002. AUSÊNCIA DE NECESSIDADE. Quando todas as provas já estão presentes para a elaboração do auto de infração, não há necessidade do procedimento especial.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 2006, 2007

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS. Quando há envio de depósitos para fechamentos de câmbio, e-mails e outras provas robustas, fica configurada a interposição fraudulenta de terceiros nas operações de importação.

SUBFATURAMENTO/ SUPERFATURAMENTO. O subfaturamento e o superfaturamento ocorre quando os preços declarados nas faturas comerciais não consubstanciam a realidade, sendo que elas passaram por falsificações e há provas, nesse sentido, como a existência de carimbos de fornecedores, e-mails, notas de débito e de crédito.

MULTA PROPORCIONAL AGRAVADA. DOLO. EXISTÊNCIA. O dolo de sonegação fica configurado quando expressamente provado por uma série de provas cabais.

Assunto: Imposto sobre a Importação II

Ano-calendário: 2006, 2007

MULTA REGULAMENTAR DO IPI. VALOR COMERCIAL DA MERCADORIA. AFASTAMENTO. Afasta-se a multa regulamentar do IPI, equivalente ao valor comercial da mercadoria, quando houver no Regulamento Aduaneiro Decreto 6.759/09 multa com tipificação mais específica. No caso concreto, é o dispositivo que prevê a multa contida no § 1º, do inciso XXII, do artigo 689 do Regulamento, tipificada como infração por dano ao erário, por interposição fraudulenta.

No mais, adoto como fundamento as razões já explicitadas no acórdão recorrido (vide abaixo), no sentido de que *"o procedimento especial de fiscalização escorado na Instrução Normativa nº 228/02 **não é pressuposto** para uma atuação fiscal e sim um instrumento para a **retenção de mercadorias ao longo do despacho aduaneiro de importação**"*:

Para o adequado deslinde da questão colocada, é propício uma outra explanação sobre o conceito do procedimento especial de fiscalização normatizado pela IN SRF nº 228/02 e os seus efeitos.

Como visto, o objeto de investigação do procedimento especial de fiscalização é a empresa e as operações de comércio exterior por ela realizadas que revelar indícios de incompatibilidade entre os volumes por ela transacionados no comércio exterior e a sua capacidade econômico-financeira.

*Destarte, se a fiscalização aduaneira detecta indícios de incompatibilidade entre os volumes transacionados no comércio exterior e a capacidade econômica e financeira da empresa importadora ou outros indícios ou incongruências, o procedimento a ser instaurado é o procedimento especial de fiscalização, implicando na **retenção de todos os despachos aduaneiros de importação efetuados pela empresa**.*

*O início do procedimento especial de fiscalização então é registrado no Sistema de Rastreamento de Atuação de Intervenientes Aduaneiros RADAR **para que todas as unidades aduaneiras tenham ciência disso e procedam com a retenção de todo e qualquer desembaraço aduaneiro da empresa a partir desse registro**, condicionando o desembaraço ou a entrega das mercadorias na importação à prestação de garantia, até a conclusão do procedimento especial.*

Cabe destacar que, no que tange à aplicação do procedimento especial de fiscalização (IN SRF nº 228/02), o foco da fiscalização é a prevenção quanto à possível ocorrência de ocultação dolosa do sujeito passivo oculto responsável pela importação. Para tanto, as repartições aduaneiras poderão determinar a submissão da empresa importadora a esse procedimento, em face de premissas claramente definidas, tais como:

- Cessar imediatamente a atuação das pessoas jurídicas que se utilizam dessa prática irregular, de modo a impedir que os bens, direitos, ou valores oriundos da prática dos crimes relacionados à lavagem de dinheiro venham a se tornar lícitos, por meio de operações de comércio exterior. Esse procedimento possibilitará a reunião dos demais elementos de prova com maior profundidade em momento posterior (inclusive, pela Polícia Federal) ao serem tratados sob o enfoque penal; e

- Como não é possível definir o universo dos delitos encobertos pela ação de interpostas pessoas, pune-se o meio de execução (paralisação da operação de importação e empresa), sempre no intuito de atingir o maior número possível de infratores, conforme o fundamento descrito no item acima.

***Esse é o escopo do procedimento especial de fiscalização.** Um instrumento legal à disposição da fiscalização aduaneira para repressão de operações de importação oriundas da prática de interposição fraudulenta de terceiros.*

As intimações à empresa importadora feitas no âmbito do procedimento especial de fiscalização tem por objetivo confirmar ou não às suspeitas da fiscalização aduaneira quanto a existência de prática de interposição fraudulenta de terceiros que tem o dever de combater.

Entendendo que essas irregularidades são presentes, por força do artigo 11 da IN SRF nº 228/02, será proposta a pena de perdimento:

Art. 11. Concluído o procedimento especial, aplicar-se-á a pena de perdimento das mercadorias objeto das operações correspondentes, nos termos do art. 23, V do Decreto-lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, na hipótese de:

I ocultação do verdadeiro responsável pelas operações, caso descaracterizada-a condição de real adquirente ou vendedor das mercadorias;

II interposição fraudulenta, nos termos do § 2º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, com a redação dada pela Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, em decorrência da não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados, inclusive na hipótese do art. 10.

Parágrafo único. Nas hipóteses previstas nos incisos I e II do caput, será ainda instaurado procedimento para declaração de inaptidão da inscrição da empresa no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ). (Grifo Nosso)

*A incidência da pena de perdimento e posterior substituição pela incidência da multa equivalente ao valor aduaneiro não está atrelada ao prazo do procedimento especial de fiscalização. Pelo contrário, **só ocorrem após sua conclusão**, a luz do artigo 11 da IN SRF nº 228/02.*

Proposta a pena de perdimento e a sua consequente substituição pela multa equivalente ao valor aduaneiro, na forma do §3º, do artigo 23, do Decreto Lei nº 1.455/76 – procedimento que será explanado alhures, a exigência do crédito tributário seguirá o rito do Decreto nº 7.574, de 29/09/2011 (que substituiu o Decreto n.º 70.235/72).

*Essa explanação foi necessária para evidenciar também que o prazo estabelecido no artigo 9º da IN SRF nº 228/02 – noventa dias – diz respeito à conclusão do procedimento especial de fiscalização, **e não ao rito da propositura da pena de perdimento em decorrência de determinação expressa do artigo 11 da IN SRF nº 228/02.***

*Assim, a ação da fiscalização aduaneira responsável pela aplicação do procedimento especial de fiscalização (IN SRF nº 228/02) tem por fulcro a **retenção de despacho aduaneiro de importação** sob suspeita de prática de interposição fraudulenta de terceiros. Caso as suspeitas da fiscalização se confirmem, a Instrução Normativa nº 228/02 disciplina o modo de agir com vistas à aplicação da pena de perdimento, conforme o artigo 11 acima transcrito.*

*Por conseguinte, o procedimento especial de fiscalização escorado na Instrução Normativa nº 228/02 **não é pressuposto** para uma autuação fiscal e sim um instrumento para a **retenção de mercadorias ao longo do despacho aduaneiro de importação.***

Atrelar a presente ação fiscal – que por si só já trouxe elementos próprios para a lavratura do Auto de Infração – à realização da Instrução Normativa nº 228/02 é desconhecer o real propósito desse instituto.

Por tais motivos, nega-se a preliminar suscitada no tópico "1.1" .

1.2. VÍCIO PROCEDIMENTAL. FISCALIZAÇÃO INSTAURADA POR MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL E NÃO TERMO DE DISTRIBUIÇÃO DE PROCEDIMENTO FISCAL. DECRETO N. 8.303/2014. PORTARIA RFB N. 1.687/2014.

Em que pese a lógica perfilhada pela contribuinte que ensejou a conclusão acima, entendo que não merece destaque.

Isso porque a lavratura sob julgamento não foi resultado do Procedimento Especial de Fiscalização, como já tratado no tópico anterior.

E a utilização indispensável do Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal de Fiscalização (TDPFF) de que trata a Portaria RFB n. 1.687/2014, é previsto no art. 3º da IN SRF 228/2002.

Assim, por não ter sido adotado o procedimento previsto na IN SRF 228/2002, não é possível exigir-se a utilização de um instrumento próprio daquela forma de investigação.

1.3. INEXISTÊNCIA DE INTIMAÇÃO VÁLIDA PARA APLICAR A MULTA SUBSTITUTIVA DA PENA DE PERDIMENTO.

A instância de origem considerou que:

"A adequada interpretação do § 3º do artigo 23 do Decreto Lei n. 1.455/1976 deve ser aquela que preste efetividade à norma:

intimar o importador/exportador para que o apresente, ou pelo menos que indique a localização do bem apenado com o perdimento, já que é quem tem ou teve sua posse, além de ser responsável direto ou indireto pela irregularidade na operações de comércio exterior".

Há, nos autos, o Termo de Intimação n. 005/2012 (fls. 499/500), endereçado a Open Market Comércio Exterior, para que esta apresente em 20 dias (i) as mercadorias importadas através das Declarações de Importação contidas na tabela lá reproduzida, ou: (ii) na impossibilidade de entrega destas mercadorias, por qualquer motivo, que apresente declaração por escrito dos motivos que justifiquem esta falta.

Em resposta (fls. 501) a ora recorrente esclarece que não é possível entregar as mercadorias, porque já haviam sido vendidas no mercado interno. Tal resposta é um resultado lógico de toda defesa promovida pela contribuinte: que importou os produtos e, assim que esses foram desembaraçados, os vendeu para a contribuinte Glazetech Indústria e, por esse motivo, não detém mais a posse dos produtos importados.

E, seguindo esta linha de raciocínio, entendo que o procedimento de desembaraço aduaneiro é uma etapa do controle aduaneiro, que resulta na nacionalização do produto, sendo possível a venda desses produtos ainda dentro do recinto alfandegário. Com bem colocado pelo Cons. Cassuli;

"A partir do desembaraço a mercadoria, que já é do importador, passa a ser nacionalizada e pode ser entregue ao seu dono, que passa a ter também a sua posse direta e a respectiva propriedade, que se operou pela tradição da coisa adquirida".

Assim, não há como se exigir que a importadora Open Market pudesse apresentar as mercadorias por ela importadas mas entregue a quem as adquiriu no mercado interno. Se tal conclusão pudesse ser admitida, chegar-se-ia a inevitável "exigência do

impossível", já que a recorrente não detém a posse dos objetos desde o momento em que as vendeu.

A inexistência de intimação destinada a Glazetech Indústria e Comércio de Produtos Cerâmicos macula a autuação fiscal porque, apesar de presumir que esta é a real encomendante dos produtos importados, o Fiscal não a intima para apresentar as mercadorias, o que impossibilita a apresentação das mesmas e defesa da contribuinte contra a sanção a que foi apenada.

Entendo, por esse motivo, que é de rigor o cancelamento da multa equivalente ao valor aduaneiro, prevista no § 3º do art. 23 do Decreto-Lei n. 1.455/1976.

Não obstante o entendimento desta relatora, os demais Conselheiros divergiram quanto à conclusão sobre os efeitos da inexistência de intimação válida à Glazetech para apresentação de mercadorias sujeitas à pena de perdimento, cujas razões para afastar o pleito do contribuinte foi proferido pelo Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède, nos seguintes termos:

Conforme exposto no Relatório de Ação Fiscal, houve intimação à importadora e primeira adquirente das mercadorias para apresentação das referidas, tendo sido respondida pela ora recorrente, que as mercadorias já foram consumidas no mercado interno, de acordo com a resposta abaixo:

*"Com relação a solicitação no **TERMO DE INTIMAÇÃO No. 005/2012 MPF No. 0925200.2011.0001672**: informarmos que as mercadorias referentes as DI mencionadas no item 2, não estão em nosso estoque em virtude de terem sido vendidas, de acordo com as notas fiscais de venda enviadas a esta fiscalização nas intimações anteriores. As mercadorias inclusive já foram consumidas no mercado interno Sendo o que tínhamos, nos colocamos a disposição para eventuais esclarecimentos."*

A respeito, esclareceu a decisão recorrida:

*"A redação do §3º, do artigo 23 do Decreto Lei nº 1.455/76 **autoriza o entendimento** de que se **o importador não tem mais a posse do bem** devido a sua **revenda** pode se dizer que é uma situação análoga ao **consumo** desse bem ou até mesmo a sua **não localização**, nos moldes dado pela redação do caput do o artigo 73 da Lei nº 10.833/03, não exigindo o legislador qualquer outra cautela por parte da fiscalização para que se tenha a alternância de ritos procedimentais."*

A fiscalização afirmou a impossibilidade de se apreender as mercadorias, fato este que não foi contestado pela Glazetech, que era, segundo a recorrente, quem poderia deter a posse dos bens, reputando-se verdadeira a impossibilidade de apreensão, fato alegado e não contestado por quem competia opor tal argumento.

1.4. DO VÍCIO MATERIAL NÃO CORRIGIDO.

A recorrente afirma que o auto de infração sob julgamento foi lavrado em substituição ao lançamento de crédito tributário declarado nulo pela autoridade administrativa da julgamento em 2012. Afirma que a decretação de nulidade pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza decorreu do vício material pela ausência de análise contábil e financeira das operações de comércio exterior. E assim esclarece:

"7. Percebe-se que foi determinante para a decretação da nulidade do lançamento realizado em 2012, relativo aos mesmos fatos objeto da autuação de cuja decisão de 1º grau ora se recorre, o fato de a Autoridade Autuante não ter realizado ou exposto a análise contábil e financeira detalhando a relação das partes e dos recursos empregados, sem o que, o lançamento esvaziou-se, pois restou apoiado em meros indícios.

(...)

9. Não obstante a decretação da nulidade pela ocorrência do vício material, o Órgão Julgador ressaltou o direito do Fisco em lavrar novo auto abrangendo os mesmos fatos fiscalizados não atingidos pela decadência.

10. E, de fato, novo auto de infração foi lavrado. Todavia, permanece este eivado com o mesmo vício material apontado no passado, posto que a necessária análise contábil e financeira que motivou a decretação da nulidade não foi, novamente, apresentada, muito embora a autuação seja idêntica àquela que restou anulada.

(...)

13. Logo, a identidade das autuações (anulada e nova), atrelada à ausência de correção do vício material que no passado ocasionou a nulidade do lançamento, contaminam, de per si, o auto de infração de cuja decisão ora se recorre, cujo destino não deve ser diferente: a decretação da nulidade, em respeito à desejável estabilidade dos critérios utilizados pela administração para a interpretação dos textos legais, à confiança e à segurança jurídica!" (grifos no original)

Com efeito, os documentos acostados aos autos remetem à inexorável conclusão que a autuação fiscal sob julgamento corresponde aos mesmos fatos já julgados pela DRJ de Fortaleza no ano de 2012. Naquela oportunidade, a turma julgadora acolheu a impugnação da contribuinte ao constatar a existência de vício material insanável. Por esse motivo, apesar de ser direito do Fisco promover nova fiscalização pelos fatos já sepultados, deveria a nova autuação contar com novos fundamentos jurídicos e mais elementos fáticos aptos a subsidiar a pretensão fiscal. É defeso à autoridade fiscal simplesmente repetir o lançamento, sem que apresente nova e suficiente motivação. A decisão proferida pela Delegacia de Fortaleza tornou os fatos já examinados impossíveis de serem reeditados.

Nesse sentido é o Parecer Cosit n. 21/2003, do qual apresento ementa e fragmentos:

Ementa: DECISÃO DEFINITIVA PROFERIDA POR ÓRGÃO JULGADOR ADMINISTRATIVO DE 1ª INSTÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE DE CONSULTA AO ÓRGÃO JULGADOR PARA CORREÇÃO DE EVENTUAL INEXATIDÃO MATERIAL. ELO PROSSEGUIMENTO DA COBRANÇA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO MANTIDO PELA DECISÃO.

Não cabe revisão, no âmbito da Administração Tributária Federal, do mérito de decisão definitiva proferida por órgão julgador administrativo de primeira instância.

Inexistindo a possibilidade de consulta ao órgão julgador que proferiu a decisão definitiva no processo administrativo fiscal, para esclarecimento de eventual inexatidão material na decisão, em face de modificação na estrutura e na competência dos órgãos julgadores administrativos de primeira instância, a

unidade competente da Secretaria da Receita Federal deve dar prosseguimento à cobrança do crédito tributário mantido pela decisão.

Excertos:

13. Aliás, o parágrafo único do art. 42 do Decreto no 70.235, de 1972, é cristalino ao afirmar que são também definitivas as decisões de primeira instância administrativa na parte que não estiver sujeita a recurso de ofício.

14. É verdade que o art. 32 do Decreto no 70.235, de 1972, chega a prever a possibilidade de a decisão proferida pelo órgão julgador administrativo ser revista, de ofício ou a requerimento do sujeito passivo, a fim de que sejam corrigidas inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e a erros de escrita ou de cálculo

[...]

17. A revisão do mérito de decisão administrativa definitiva, além de desprovida de fundamentação legal, ofende o princípio da segurança jurídica que, aplicado ao processo administrativo tributário, proíbe que decisões administrativas finais em matéria tributária, sejam elas favoráveis ou desfavoráveis ao sujeito passivo, possam ser revistas a qualquer tempo.

18. Acerca dessa irretratabilidade das decisões administrativas finais, convém transcrever os ensinamentos do Professor Hely Lopes Meirelles (Direito Administrativo Brasileiro, 25a Edição, Malheiros Editores, São Paulo, 2000, pág. 626), in verbis:

“..., o que ocorre nas decisões administrativas finais é, apenas, preclusão administrativa, ou a irretratabilidade do ato perante a própria Administração. É sua imodificabilidade na via administrativa, para estabilidade das relações entre as partes. Por isso, não atinge nem afeta situações ou direitos de terceiros, mas permanece imodificável entre a Administração e o administrado destinatário da decisão interna do Poder Público.” (grifou-se)

19. Marcos Vinicius Neder de Lima e Maria Teresa Martínez López (Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado, 1a Edição, Dialética, São Paulo, 2002, págs. 353 e 354), ao discorrerem sobre o tema, afirmam o seguinte:

“De fato, boa parte da doutrina sustenta que a decisão final no processo administrativo vincula a Administração, mas não o contribuinte que, ainda, pode recorrer ao Poder Judiciário para o controle da legalidade do ato. É por isto que se diz que a decisão formalmente válida que encerra o processo administrativo faz ‘coisa julgada administrativa’, não podendo ser revogada pela Administração.” (grifou-se)

De maneira similar, Parecer Cosit 8/2014, ao tratar da revisão de ofício, dispôs em seu item 20, o seguinte:

“O verdadeiro fundamento da limitação da revisão do lançamento à hipótese de erro de fato resulta do caráter taxativo dos motivos da revisão do lançamento enumerados no artigo 149 do Código Tributário Nacional e que, como vimos, são, além da fraude e do vício de forma, dever apreciar-se “fato não conhecido ou não provado por ocasião de lançamento anterior” (inciso VIII).

Significa isto que, se só pode haver revisão pela invocação de novos fatos e novos meios de prova referentes à matéria que foi objeto de lançamento anterior,

essa revisão é proibida no que concerne a fatos completamente conhecidos e provados.

Assim, acolho o argumento de nulidade apresentado pela Recorrente em preliminar, de modo a concluir não ser possível a submissão dos mesmos fatos e argumentos já decididos para novo julgamento pela mesma instância administrativa.

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso voluntário e dar-lhe provimento.

Lenisa Rodrigues Prado Relatora

Declaração de Voto

Concernente à preliminar II.II VÍCIO MATERIAL NÃO CORRIGIDO, razão cabe à recorrente. A primeira fiscalização, que gerou a autuação declarada nula pela DRJ pelo Acórdão 0826.653 por vício material, foi alicerçada no relatório de efls. 673 a 690, juntado na impugnação, no qual se constata que os *tópicos 5.2 Dos Procedimentos de Ocultação do Real Comprador, 5.2.1 Proximidade das datas de desembarço, entrada e saída de mercadorias, 5.2.2 Entrega da mercadoria diretamente no adquirente, 5.2.3 Falta de habilitação para operar no comércio exterior das adquirentes, 6. Das infrações apuradas e penalidades aplicáveis, 7 Da responsabilidade por infrações e solidariedade* possuem, praticamente, o mesmo conteúdo acusatório do Relatório Fiscal produzido na autuação deste processo ora em julgamento, cujos tópicos, de mesma nomenclatura, correspondem aos itens 6.3, 6.3.1, 6.3.2, 6.3.3, 7 e 8 Para exemplificar, transcreve-se excerto do item 6 relatório de 2012:

"Com base nas informações constantes nas DI' s da Tabela 1 registradas no SISCOMEX em nome da fiscalizada, nas notas fiscais de entrada e de saída das mercadorias importadas, nos extratos das contas correntes bancárias da fiscalizada e adquirente, nos livros e demonstrações contábeis da fiscalizada, nas bases de dados da RFB (SISCOMEX, e RADAR), restou por **demonstrado que a empresa OPEN MARKET COMERCIO EXTERIOR LTDA, mediante simulação e interposição**, importou por encomenda de terceiro oculto das relações obrigacionais tributárias formadas.

Cabe asseverar que a fiscalizada não cumpriu nenhum dos requisitos legais para realizar importações por encomenda determinada de terceiros. Desse modo, na medida em que constou no Siscomex e em toda documentação analisada como se tivesse realizado importações por conta própria, ocultou da fiscalização aduaneira a empresa GLAZETECH INDUSTRIA E COMERCIO DE PRODUTOS CERAMICOS LTDA, real adquirente das mercadorias objeto das DI' s constantes na Tabela 1, registradas em seu nome."

O item 7 do relatório deste processo reproduziu o mesmo conteúdo:

7. DAS INFRAÇÕES APURADAS E PENALIDADES APLICÁVEIS Com base nas informações constantes nas DI' s da Tabela 1 registradas no SISCOMEX em nome da fiscalizada, nas notas fiscais de entrada e de saída das mercadorias importadas, nos extratos das contas-correntes bancárias da fiscalizada e adquirente, nos livros e demonstrações contábeis da fiscalizada, nas bases de dados da RFB

(SISCOMEX, e RADAR), restou por demonstrado que a empresa OPEN MARKET COMERCIO EXTERIOR LTDA, mediante simulação, importou por encomenda de terceiro oculto das relações obrigacionais tributárias formadas.

Cabe asseverar que a fiscalizada não cumpriu nenhum dos requisitos legais para realizar importações por encomenda predeterminada de terceiros. Desse modo, na medida em que constou no Siscomex e em toda documentação analisada como se tivesse realizado importações por conta própria, ocultou da fiscalização aduaneira a empresa GLAZETECH INDUSTRIA E COMERCIO DE PRODUTOS CERAMICOS LTDA, real adquirente das mercadorias objeto das DI's constantes na Tabela 1, registradas em seu nome."

Verifica-se, na realidade, que a única diferença entre os relatórios é que no atual, o auditor rebateu as conclusões obtidas no processo anterior anulado, quanto à necessidade de comprovação da origem dos recursos empregados na operação, sem, contudo, alterar os fatos e as razões da acusação anterior.

Em que pese ter ficado evidente para mim que a acusação não foi de importação por conta e ordem, mas sim de importação por encomenda, e, portanto, seria, em princípio, desnecessária a prova da transferência de recursos, já que em nenhum momento houve acusação de adiantamento de recursos, os fatos novamente autuados correspondem aos mesmos fatos já julgados no processo anterior, que fora anulado por vício material, sendo imperioso que uma nova autuação tivesse sido lastreada em novos fundamentos fáticos e/ou jurídicos, sendo defeso à autoridade fiscal simplesmente repetir o lançamento sem que tenha havido nova motivação. Houve coisa julgada material administrativa quanto à interpretação dos fatos objeto do lançamento, ainda que, a meu ver, equivocada.

Em sentido semelhante, Parecer Cosit nº 21/2.003:

Ementa: DECISÃO DEFINITIVA PROFERIDA POR ÓRGÃO JULGADOR ADMINISTRATIVO DE 1ª INSTÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE DE CONSULTA AO ÓRGÃO JULGADOR PARA CORREÇÃO DE EVENTUAL INEXATIDÃO MATERIAL. PELO PROSSEGUIMENTO DA COBRANÇA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO MANTIDO PELA DECISÃO.

Não cabe revisão, no âmbito da Administração Tributária Federal, do mérito de decisão definitiva proferida por órgão julgador administrativo de primeira instância. Inexistindo a possibilidade de consulta ao órgão julgador que proferiu a decisão definitiva no processo administrativo fiscal, para esclarecimento de eventual inexatidão material na decisão, em face de modificação na estrutura e na competência dos órgãos julgadores administrativos de primeira instância, a unidade competente da Secretaria da Receita Federal deve dar prosseguimento à cobrança do crédito tributário mantido pela decisão.

Excertos:

13. Aliás, o parágrafo único do art. 42 do Decreto nº 70.235, de 1972, é cristalino ao afirmar que são também definitivas as decisões de primeira instância administrativa na parte que não estiver sujeita a recurso de ofício.

14. É verdade que o art. 32 do Decreto nº 70.235, de 1972, chega a prever a possibilidade de a decisão proferida pelo órgão julgador administrativo ser revista, de ofício ou a requerimento do sujeito passivo, a fim de que sejam corrigidas inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e a erros de escrita ou de cálculo

[...]

17. A revisão do mérito de decisão administrativa definitiva, além de desprovida de fundamentação legal, ofende o princípio da segurança jurídica que, aplicado ao processo administrativo tributário, proíbe que decisões administrativas finais em matéria tributária, sejam elas favoráveis ou desfavoráveis ao sujeito passivo, possam ser revistas a qualquer tempo.

18. Acerca dessa irretratabilidade das decisões administrativas finais, convém transcrever os ensinamentos do Professor Hely Lopes Meirelles (Direito Administrativo Brasileiro, 25ª Edição, Malheiros Editores, São Paulo, 2000, pág. 626), in verbis:

“..., o que ocorre nas decisões administrativas finais é, apenas, preclusão administrativa, ou a irretratabilidade do ato perante a própria Administração. É sua imodificabilidade na via administrativa, para estabilidade das relações entre as partes. Por isso, não atinge nem afeta situações ou direitos de terceiros, mas permanece imodificável entre a Administração e o administrado destinatário da decisão interna do Poder Público.” (grifouse)

19. Marcos Vinicius Neder de Lima e Maria Teresa Martínez López (Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado, 1ª Edição, Dialética, São Paulo, 2002, págs. 353 e 354), ao discorrerem sobre o tema, afirmam o seguinte:

“De fato, boa parte da doutrina sustenta que a decisão final no processo administrativo vincula a Administração, mas não o contribuinte que, ainda, pode recorrer ao Poder Judiciário para o controle da legalidade do ato. É por isto que se diz que a decisão formalmente válida que encerra o processo administrativo faz ‘coisa julgada administrativa’, não podendo ser revogada pela Administração.” (grifou-se)

De maneira similar, o Parecer Cosit nº 8/2.014, ao tratar da revisão de ofício, dispôs em seu item 20, o seguinte:

"O verdadeiro fundamento da limitação da revisão do lançamento à hipótese de erro de fato resulta do caráter taxativo dos motivos da revisão do lançamento enumerados no artigo 149 do Código Tributário Nacional e que, como vimos, são, além da fraude e do vício de forma, dever apreciar-se "fato não conhecido ou não provado por ocasião de lançamento anterior" (inciso VIII).

Significa isto que, se só pode haver revisão pela invocação de novos fatos e novos meios de prova referentes à matéria que foi objeto de lançamento anterior, essa revisão é proibida no que concerne a fatos completamente conhecidos e provados.

[...]

Diante do exposto, voto para dar provimento à preliminar de nulidade alegada pela recorrente, discordando da possibilidade de nova apreciação sobre os mesmos fatos e razões já definitivamente apreciados na via administrativa.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède"

Feita a alteração sugerida anteriormente, entendo que na parte dispositiva do acórdão deve constar:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher a preliminar de nulidade da autuação. Os Conselheiros Ricardo Paulo Rosa, Paulo Guilherme Dérouledê, Domingos de Sá Filho, José Fernandes do Nascimento, Sarah Maria Linhares de Araújo, Maria do Socorro Ferreira Aguiar e Walker Araujo votaram pelas conclusões, afastando os argumentos de nulidade relativos à imprescindibilidade de instauração do procedimento de fiscalização estabelecido na IN 228/02 para exigência da multa de conversão da pena de perdimento e à por falta de intimação às empresas para apresentação das mercadorias. O Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède fará declaração de voto.

Diante do exposto, acolho os Embargos de Declaração para sanar o vício suscitado, sem contudo, atribuir-les efeitos infringentes.

É como voto

(assinado digitalmente)

Walker Araujo