



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

Processo n° 10983.721008/2012-92
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-002.275 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de janeiro de 2014
Matéria II
Recorrente FIRST S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Período de apuração: 29/11/2007 a 15/06/2009

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

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

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Presidente.

Winderley Morais Pereira - Relator.

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

CÓPIA

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto, com as devidas adições, o relatório da primeira instância que passo a transcrever.

“Trata o presente processo de auto de infração lavrado para exigência de crédito tributário no valor de R\$ 7.418.812,48 referente a multa equivalente ao valor aduaneiro de mercadorias importadas.

Depreende-se da descrição dos fatos do auto de infração que a interessada teve duas Declarações de Importação fiscalizadas em unidade de fronteira da Receita Federal do Brasil. No decorrer daquela fiscalização foram levantados indícios de que haveria a prática de ocultação dos reais adquirentes das mercadorias importadas pela interessada, pois as importações eram realizadas na modalidade “direta”. Foram tomados depoimentos dos intervenientes nas operações, transportador e despachante aduaneiro, bem como do próprio diretor da empresa. Também foram apreendidas mensagens eletrônicas que confirmaram as suspeitas iniciais. Assim, foi realizada fiscalização nas Declarações de Importação registradas pela interessada no período de 2007 a 2009.

A descrição dos fatos do auto de infração foi assim resumida pela fiscalização em seu relatório fiscal:

“Diante do relatado até aqui, podemos concluir que:

A FIRST S/A atuava como intermediária nas operações de importação de preformas PET, que são objeto desta fiscalização, ocorridas entre novembro de 2007 e junho de 2009.

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

As empresas destinatárias das preformas PET mantinham contato direto com a empresa Cristalpet, inclusive definindo características das mercadorias a serem importadas.

A empresa FIRST procurou ocultar da fiscalização, no decorrer tanto do procedimento especial de controle instaurado pela IRF/Santana do Livramento quanto no decorrer da presente fiscalização, que as preformas PET, por ela importadas, tinham destinatários predeterminados.

A emissão de notas fiscais de venda para os reais adquirentes das preformas PET, antes mesmo da liberação das mercadorias pela alfândega, era uma prática recorrente da empresa, uma vez que os reais adquirentes já eram conhecidos pela FIRST antes

Documento assinado digitalmente conforme ~~mesmo da importação ocorrer.~~

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

2014 por JOAO CARLOS CASSULI JUNIOR, Assinado digitalmente em 15/07/2014 por GILSON MACEDO ROSENBERG

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

Impresso em 25/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Os recursos utilizados nas operações de importação pertenciam, ao que tudo indica, à empresa FIRST S/A e eram reembolsados a ela, pelas reais adquirentes das mercadorias.

A empresa FIRST S/A atuava como prestadora de serviços de importação para empresas que utilizavam preformas PET em seus processos produtivos, entre elas a empresa Brasal Embalagens Ltda.

Houve ocultação do real adquirente (comprador no exterior) das mercadorias importadas por meio das DI sob fiscalização.

As operações realizadas pela FIRST, por suas características e, tendo em vista que a mercadoria a ser importada (quantidade, tipo, preço) era sempre definida, previamente, em negociação direta entre o adquirente das mercadorias (Brasal) e o exportador, se enquadram como importações por conta e ordem de terceiros.”

Com relação às penalidades, assim, concluiu a fiscalização:

“Diante de todo exposto no presente Relatório e nos documentos citados, conclui-se que:

A empresa FIRST S/A efetuou diversas operações de importação de preformas PET (DI constantes na Tabela 1), onde declarava importar em nome próprio, ocultando os reais adquirentes das operações, mediante simulação e fraude. Neste auto, a empresa ocultada foi a Brasal Embalagens Ltda.

Todas as operações de importação de preforma PET analisadas nesta fiscalização foram realizadas em nome da empresa Brasal Embalagens Ltda.

A conduta da empresa FIRST S/A configura a prática de ato simulado, uma vez que o verdadeiro negócio jurídico realizado (prestação de serviços de importação por conta e ordem de terceiros) permaneceu oculto.

Houve, em tese, utilização indevida de benefício fiscal relativo ao ICMS pelas empresas FIRST e Brasal Embalagens Ltda, o que configura fraude tributária.

Restou demonstrado que a empresa FIRST S/A, mediante cessão de seu nome e seus documentos, importou preformas PET, na realidade, por conta e ordem da empresa Brasal Embalagens Ltda, sendo esta empresa acobertada das relações obrigacionais tributárias formadas.

*Resumindo, conclui-se que a empresa FIRST S/A ocultou (acobertou) o verdadeiro destinatário das preformas PET importadas nas DI sob fiscalização (tabela 1), configurando a prática de **OCULTAÇÃO DO REAL COMPRADOR E RESPONSÁVEL** pelas operações de importação, mediante fraude e simulação.”*

Assim conclui a fiscalização:

“Sendo assim e, tendo em vista que:

- 1. As mercadorias importadas não estavam mais na posse da importadora, uma vez que foram entregues às adquirentes;*
- 2. As mercadorias foram importadas no período de julho de 2007 a agosto de 2009, para serem utilizadas no processo produtivo da adquirente;*

3. Não haveria possibilidade de serem identificadas no estoque da adquirente (uma vez que incluída no estoque, não é possível diferenciar uma preforma PET importada numa data de outra importada numa outra ocasião, pelo fato de as mercadorias não terem uma identificação única e específica);

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

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

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

Cientificadas da autuação, as interessadas apresentaram impugnações.

A First S.A. alega, em síntese, que:

Preliminarmente, há nulidade do auto de infração por vício na identificação da base de cálculo, pois não foram especificadas as DI's sobre as quais restou aplicada a penalidade, o que caracteriza flagrante e insanável cerceamento de defesa.

A operações de importação foram legalmente realizadas por conta própria para posterior revenda/distribuição, tendo a fiscalização cometido equívocos. O dano ao erário suscitado pela fiscalização definitivamente não se perfectibiliza na situação dos autos, pois não há burla aos controles aduaneiros, como a fuga da habilitação ao comércio exterior (Sistema Siscomex), tampouco quebra da cadeia do IPI, e, muito menos o empréstimo/cessão do nome a terceiro. Também não há a alegada alteração na sujeição passiva. Nunca houve o menor sentido e interesse na propalada interposição/ocultação do adquirente, não havendo, por isso, qualquer motivo para afastar a presunção de boa-fé das empresas.

Não se caracterizou a interposição fraudulenta acusada pela fiscalização, sendo que não haveria nenhuma motivação para essa prática, pois ambas empresas são habilitadas a realizar operações de comércio exterior, possuem plena capacidade financeira, não há quebra da cadeia do IPI (os produtos não são tributados pelo IPI). As operações cumpriram todos os requisitos que caracterizam importações cujas mercadorias são consideradas de propriedade do importador, como define o Ato Declaratório Normativo SRF nº 7/2002.

Os emails carreados aos autos não se prestam a embasar a presente autuação, pois coletados especificamente com relação a duas operações isoladas de importação, fiscalizadas na fronteira, e, ainda que se prestassem, não são suficientes para tal desiderato. A existência de um indício isolado, portanto, não é capaz de justificar a constituição do crédito tributário, ainda mais quando da análise dos demais “indícios” não se pode inferir a suposta infração.

Não tendo a autoridade fiscal produzido prova capaz de demonstrar a relação de causalidade entre as constatações indicadas no relatório de ação fiscal e as supostas infrações que geraram a autuação, improcedente se mostra o auto de infração. O fato de a impugnante possuir regime especial de recolhimento de ICMS na importação não possibilita a conclusão de fraude, porquanto se trata de incentivo fiscal concedido pelo Estado de Santa (sic), do qual usufrui legalmente, fugindo da competência do Fisco Federal qualquer alegação relativa ao interesse arrecadatório dos demais Estados. Isto é, trata-se de matéria que somente poderia ser objeto de autuação pelo Fisco estadual supostamente lesado.

Não foram carreadas aos autos provas materiais que comprovassem a intenção de se ocultar o real importador, já que ambas as partes possuíam capacidade financeira e operacional para realizar as operações.

A fiscalização promoveu a desconsideração no negócio jurídico indevidamente, pois não há permissão no ordenamento jurídico para o feito. O procedimento ofende o princípio da legalidade, bem como o da liberdade de contratação, corolário do princípio constitucional da livre iniciativa.

Conclui-se que o ato administrativo vergastado não atendeu aos requisitos da motivação e da finalidade, já que o substrato fático certamente afasta a hipótese de interposição fraudulenta, e, por consequência, de aplicação da nefasta multa ora combatida.

O vício de motivação do ato administrativo fica ainda mais evidente diante da contradição em que incorreram as Autoridades Administrativas. Isso porque a importação na modalidade por conta e ordem de terceiros é caracterizada pela antecipação de recursos por parte do adquirente das mercadorias, que apenas contrata a trading para prestar serviços relativos ao despacho aduaneiro. Ocorre que, embora as Autoridades Administrativas tenham constatado que os recursos empregados na importação eram próprios da ora Impugnante (o que consta de forma expressa no Relatório de Ação Fiscal), fundamentaram a autuação na descaracterização das operações de importação própria para importação por conta e ordem de terceiros!

A multa aplicada tem nítido caráter confiscatório, vedado pelo art. 150, inciso IV, da Constituição Federal, conforme a doutrina e a jurisprudência vêm entendendo.

Caso mantida a autuação a impugnante não terá condições de pagar tão exorbitante quantia e restará aniquilada totalmente a base tributável e a função social da empresa, pois não poderá manter suas atividades empresariais.

Há erro de sujeição passiva, pois a impugnante, de acordo com a fiscalização, não seria a adquirente das mercadorias, e, portanto, a ela não poderia ser aplicada a pena de perdimento.

A pena de perdimento deixou de ser imputável ao importador ou

exportador ostensivo, em coautoria com o real encomendante/adquirente, a partir da entrada em vigor da Lei nº 11.488/2007.

Pelo mesmo motivo, também não se admite que o adquirente seja punido, solidariamente ao importador, com a multa do artigo 33 da Lei nº 11.488/2007, sob pena de se estar ferindo o princípio do non bis in idem.

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

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

A pena de perdimento deve ser relevada, conforme art. 737 do Regulamento Aduaneiro, e, na pior das hipóteses, deve ser aplicada a multa de um por cento prevista no art. 712 do mesmo regulamento, caso seja mantido o entendimento de que as importações não foram por conta própria.

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

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

A Brasal Embalagens Ltda apresentou impugnação na qual alega, em síntese, que:

Não há nada "... que desabone o procedimento da FIRST, ao menos em relação ao que interessa para a presente discussão, que adquire essas mercadorias no exterior para posterior revenda no mercado nacional pra empresas integrantes do Sistema Coca Cola, em alguns casos com a prévia identificação dos compradores para cada uma das cargas importadas, mormente porque a legislação no obsta a revenda no mercado nacional de mercadorias importadas por conta própria."

O tipo de importação praticado é tão comum que foi criado regime aduaneiro especial de importação, regulado pela Lei nº 11.196/2005. Em tal regime há condição especial de tributação do PIS/Cofins-importação para os importadores de embalagens para o envase de água e refrigerante, que conheçam previamente os adquirentes no mercado interno. O adquirente das mercadorias importadas é considerado responsável solidário com a comercial importadora.

As características das importações demonstram que somente poderiam ser enquadradas como importações próprias da importadora. O fato de se ter prévio conhecimento dos compradores não implica em descaracterizar as operações como por conta própria, pois se trata de um mercado muito restrito. A

escolha de aquisição da empresa First, de produto já

nacionalizado, tratou-se de opção empresarial sem vedação legal alguma. As operações atendem todos os requisitos definidos pelo ADI SRF nº 07/2002 para que sejam definidas como importações por conta própria e não por conta e ordem de terceiro como alega a fiscalização.

Não houve qualquer simulação ou fraude nas operações realizadas entre a impugnante e a First S.A. A decisão de comprar preformas Pet da First se deu em razão da necessidade de se diversificar fornecedores, pois anteriormente as aquisições eram somente da empresa Amcor Pet. As operações com a First não acarretaram em nenhum ganho financeiro ou tributário elevado, como demonstra planilha comparativa de preços.

As acusações da fiscalização se baseiam em conjecturas, suposições, não em provas. A fiscalização chega a declarar que houve utilização indevida do benefício fiscal relativo ao ICMS, em tese. E ainda há que se considerar que o benefício fiscal foi legitimamente concedido pelo Estado de Santa Catarina, portanto não pode-se falar em fraude.

E ainda que houvesse irregularidade a respeito, a competência para a fiscalização não seria do fisco federal, mas sim do estadual.

Também não se vê a ocorrência de simulação, definida no art. 167 do Código Civil., ou fraude, nos termos dos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964.

A autuação carece de razoabilidade e proporcionalidade, devendo ser aplicado o previsto no art. 112 do Código Tributário Nacional, ou seja, interpretação da maneira mais favorável ao acusado.

Em razão das características do mercado de embalagens preformas se conclui que, por óbvio, é de conhecimento do importador quais as empresas para quem serão revendidos os produtos importados. Todavia, isso não descaracteriza a importação por conta própria realizada pela First S.A., tampouco evidencia qualquer tipo de fraude ou simulação por parte da impugnante.

Os emails carreados pela fiscalização, ao contrário do que alega, fazem prova do contrário, ou seja, de que a impugnante efetuava pedidos de compra à First S.A. e essa iniciava o procedimento de compra no mercado exterior e posteriormente revendia à impugnante. Não há nenhum email onde conste qualquer contato direto entre a impugnante e a Cristalpet.

Um email no qual a funcionária da First informa que um funcionário da Cristalpet comentou que foi combinado com a impugnante a inclusão de duas caixas de teste não pode ser utilizado como prova para o lançamento de uma multa no montante de 7 milhões.

Da mesma forma em relação às informações colhidas junto ao transportador que, comprovam, em verdade, que a impugnante não interferia no processo de importação, apenas recebia as mercadorias cujo transporte era contratado pela First.

Não houve nenhum prejuízo à Fazenda Pública Federal, direto ou indireto, em razão das operações realizadas entre a impugnante e a First S.A. Não houve nenhum dano ao Erário ou conduta dolosa da impugnante.

A multa lavrada tem efeito confiscatório, devendo ser relevada a multa de perdimento e aplicar, no máximo, a multa de 1% do valor aduaneiro prevista no art. 712 do Decreto nº 6.759/2009.

Inexiste solidariedade entre a impugnante e a First, pois as operações não se caracterizam com sendo por conta e ordem de terceiro.

Requer seja julgado totalmente improcedente o lançamento."

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

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 29/11/2007 a 15/06/2009

INFRAÇÃO. SUBSUNÇÃO DOS FATOS À NORMA. PENALIDADE.

A subsunção dos fatos à norma legal determina a caracterização da infração com conseqüente aplicação da penalidade prevista.

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

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

INCONSTITUCIONALIDADE. ARGÜIÇÃO.

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

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido.”

Cientificada da decisão, as Empresas First S/A e Brasal Embalagens Ltda interuseram Recurso Voluntário.

Alegações First

A empresa First repisa as alegações já apresentadas na impugnação, afirmando:

(a) a legalidade das operações de importação por conta própria da Recorrente, para posterior revenda/distribuição;

(b) a inocorrência de interposição fraudulenta de terceiros, mediante ocultação do real adquirente, e por consequência o descabimento da aplicação da pena de perdimento convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro;

(c) a inexistência de fraude e simulação, com a indevida desconstituição/desconsideração do negócio jurídico;

(d) os vícios de motivação e finalidade do ato administrativo;

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

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

(g) a necessidade de relevação da multa ante a ausência do elemento danoso, conforme art. 737 do Regulamento Aduaneiro; e

(h) o cabimento da penalidade menos gravosa em função da presunção de boa-fé.

Alegações Brasal Embalagens

Em sede preliminar erro de direito na subsunção do fato a norma, visto que o lançamento foi realizado sob o arrimo da ocultação do real importador, segundo a fiscalização a First atuaria somente como mera intermediária nas operações e os recursos seriam do real importador a Brasal Embalagens, entretanto, e autoridade de primeira instância ao analisar a impugnação reconheceu que os recursos pertenciam a First, mas manteve o lançamento, justificando a exigência no fato que as operações ocorreram na modalidade "para revenda a encomendante predeterminado", onde é de conhecimento prévio da importadora o destinatário final das mercadorias que serão importadas. Assim, segundo alega a recorrente, além do erro de direito na subsunção do fato a norma, o entendimento da decisão a quo seria uma mudança no critério jurídico do lançamento, o que obrigaria o cancelamento do lançamento nos termos do art. 145 e 149 do CTN.

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

a) As operações realizadas pela FIRST configuram a importação por conta própria sendo impossível a tipificação destas operações como importação por conta e ordem de terceiros;

b) Inexistência de simulação ou fraude nas operações realizada entre a Brasal Embalagens e a First;

c) A aplicação obrigatória do art. 112 do CTN ao caso em tela, visto que a multa aplicada à Recorrente ocorreu por simples presunção, que a sua conduta direcionava-se à burlar as normas que regulamentam as operações de comércio exterior, máxime, por inexistir qualquer ganho financeiro relevante decorrente da prática presumida pela Fiscalização;

d) As trocas de mensagens eletrônicas, entre a Recorrente e a First e entre a First e a transportadora Tora não são provas suficientes, para configurar as conclusões da Fiscalização, sendo a contrario sensu, provas da inexistência de qualquer ilegalidade e irregularidade nas operações realizadas;

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

f) Não tendo a Recorrente obtido qualquer vantagem extraordinária indevida ou mesmo ante a ausência de supressão indevida de recolhimento de tributos federais, acaso se entenda pela irregularidade das operações, há que se reconhecer tratar-se de hipótese de relevação da pena de perdimento e aplicação de multa correspondente a 1% (um por cento) do valor aduaneiro da mercadoria, prevista no art. 712 do Decreto nº 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro);

g) A multa aplicada tem efeito de confisco, ofendendo ao preceito constitucional previsto no art. 150, inciso IV da CF;

h) Não há que se falar em solidariedade entre a First e a Recorrente, visto que a decisão recorrida caracterizou as importações em questão como "para revenda a encomendante predeterminado" e ainda, que a Recorrente não fraudou o fisco, tampouco se utilizou de qualquer benefício fiscal concedido pelo Estado de Santa Catarina.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Winderley Moraes Pereira, Relator.

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

Inicialmente por tratar-se de questão preliminar há de se verificar os pressupostos necessários para a admissibilidade do Recurso. Conforme consta do processo o Auto de Infração em discussão possui dois responsáveis solidários: First S/A e Brasal Embalagens Ltda. As duas empresas apresentaram recursos voluntários tempestivos e atenderam aos demais requisitos de admissibilidade, merecendo, por isto, serem conhecidos.

Ofensa a princípios constitucionais e vícios no ato administrativo do lançamento

Inicialmente afastado as alegações presentes no recurso voluntário quanto a relevação da multa aplicada em razão de ofensa aos princípios constitucionais que não são possíveis de apreciação por parte deste colegiado, em razão da sua incompetência para decidir sobre a constitucionalidade de lei tributária. Conforme a súmula CARF nº 2, publicada no DOU de 22/12/2009.

“Súmula CARF nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”

Em sede preliminar a Recorrente alega a existência de vícios no ato administrativo que não teria atendido aos requisitos de motivação e finalidade.

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

A Recorrente e a empresa solidária foram cientificadas do Auto de Infração e apresentaram impugnações que foram apreciados em julgamento realizado na primeira instância. A Recorrente e a empresa solidária irredidas com o resultado do julgamento prolatado pela autoridade a quo, protocolaram recursos voluntários, rebatendo as posições adotadas pela autoridade de primeira instância, combatendo as razões de decidir daquela autoridade, portanto, as motivações para o lançamento, bem como, as do julgamento na primeira instância foram claramente identificadas.

Se a Recorrente não concorda com as conclusões da Autoridade Autuante, obtidas a partir dos fatos narrados, lhe é permitido apresentar os recursos cabíveis. Com todo este histórico de discussão administrativa, não se pode falar em cerceamento de direito de defesa ou quaisquer outros vícios no lançamento ou no julgamento da primeira instância, todo o procedimento previsto no Decreto 70.235/72 foi observado, tanto quanto ao lançamento tributário, bem como, o devido processo administrativo Fiscal.

Lançamento em razão da aplicação da pena de perdimento para mercadorias que teriam sido importadas sob o artifício da interposição fraudulenta

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

É necessário esclarecer que diferente de outros casos já discutidos neste conselho, o fato que aqui se apresenta, não é de falta de comprovação de origem dos recursos. O que deu origem ao lançamento são as operações de importação da First, que segundo a Fiscalização Aduaneira, teriam ocorrido por conta e ordem da empresa Brasal.

O controle aduaneiro e a interposição fraudulenta

O controle aduaneiro é matéria relevante em todos os países e a comunidade internacional busca de forma incessante o controle das mercadorias importadas, de forma a garantir a segurança e a concorrência leal dentro das regras econômicas e tributárias. Desde da edição do Decreto-Lei 37/66, o Brasil busca coibir as irregularidades na importação. Este diploma legal, determinava a conferência física e documental da totalidade das mercadorias importadas. Com o crescimento da economia nacional, a crescente integração do País no plano internacional e o aumento significativo das operações de comércio exterior. O Estado Brasileiro, decidiu modificar os controles que até então vinha exercendo sobre a importação, desenvolvendo controles específicos que se adequassem ao incremento das operações na área aduaneira. A solução veio com a entrada em produção do Siscomex-Importação em janeiro de 1997. A partir deste sistema, os controles de despacho aduaneiro de importação passaram a utilizar canais de conferência, que determinaram níveis diferentes de controles aduaneiros. Desde um controle total durante o despacho aduaneiro, com conferência documental, física das mercadorias e avaliação do valor aduaneiro até a um nível mínimo de conferência.

Ao modernizar o seu sistema de controle aduaneiro o País flexibilizou o controle individual das mercadorias importadas, mas, daí nasceu a necessidade de também trabalhar o controle em nível de operadores de comércio exterior. A partir desta premissa foram definidos

controles aduaneiros em dois momentos distintos. O primeiro, anterior a operação de importação, quando é exigido uma habilitação prévia da empresas interessada em operar no comércio exterior. Este controle busca avaliar a idoneidade daquelas empresas que pretendem operar no comércio, e atualmente esta disciplinado na Instrução Normativa da SRF nº 228/2002.

Apesar deste controle ser preferencialmente em momento anterior as operações. Existem situações em que não é suficiente para impedir operações irregulares. Para coibir estas irregularidades a Fiscalização Aduaneira também atua em momento posterior ao desembarço aduaneiro, buscando identificar irregularidades nas operações realizadas. O caminho adotado vem sendo o de confirmar a idoneidade das empresas envolvidas nas operações e investigar a origem do recursos utilizados.

A identificação de ilícitos nas operações ou a falta de comprovação da origem dos recursos implica na aplicação da pena de perdimento das mercadorias importadas por operações irregulares.

Por força legal, considera-se dano ao erário, punível com a pena de perdimento das mercadorias, a ocultação do real adquirente das mercadorias importadas, mediante fraude ou simulação, conforme o art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/76.

" Art. 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias:

...

V - estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

§ 1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

§ 2º Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

§ 3º As infrações previstas no caput serão punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, observados o rito e as competências estabelecidos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010)

§ 4º O disposto no § 3º não impede a apreensão da mercadoria nos casos previstos no inciso I ou quando for proibida sua importação, consumo ou circulação no território nacional.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)"

É mister salientar, que não são todas as operações por conta e ordem de terceiros são consideradas interposição fraudulenta. O art. 80 da Medida Provisória nº 2.158-35/01 estabeleceu a possibilidade de pessoas jurídicas importadoras atuarem em nome de terceiros por conta e ordem destes. Os procedimentos a serem seguidos nestas operações estão atualmente disciplinados nas IN SRF nº 225/02 e 247/02.

Considerando a possibilidade de importações, com a intervenção de terceiros, fato previsto em lei e disciplinado pela Receita Federal, torna mais forte a pena a ser aplicada quando importador e real adquirente, utilizando de fraude ou simulação oculta esta operação do conhecimento dos órgãos de controle aduaneiro, visto que, o fato de não seguir as determinações normativas para as importações por conta e ordem, acarretam prejuízo aos controles aduaneiros, fiscais e tributários.

Contudo, a matéria ainda não fica totalmente resolvida, visto que em determinadas situações, a pena de perdimento por diversos motivos não pode ser aplicada. Aqui temos um empecilho ao cumprimento da norma, já que impedida de aplicar o perdimento, se não existir outra pena possível, equivaleria a uma ausência de punibilidade, o que poderia além do prejuízo não ser ressarcido, estimular futuros atos ilícitos, diante da não aplicação da pena aos infratores. Tal fato não ficou desconhecida pelo legislador, que de forma lúcida, criou a possibilidade da conversão da pena de perdimento em multa, no valor de 100% do valor da mercadoria, conforme previsto art. 23, § 3º do Decreto-Lei nº 1.455/76.

Diante do arcabouço legal que trata a matéria, fica cristalino a procedência da aplicação da pena de perdimento nas situações em que for comprovada ou presumida a interposição fraudulenta, bem como a conversão da pena de perdimento em multa. Tal posição já é matéria assentada neste Conselho, conforme se verifica nos acórdãos nº 9303-001.632, 3201-00.837 e 3102-00.792.

Resolvida a questão da legalidade da imputação, passo a analisar a situação fática que culminou na aplicação da penalidade ora combatida.

O benefício do ICMS nas operações de importação realizada por empresa sediada no Estado de Santa Catarina .

A empresa First é beneficiária de regime de tributação favorecida do ICMS, em razão dos autos discutirem o benefício do ICMS como uma das motivações para a conduta da Recorrente nas operações de comércio exterior. Extraído do relatório Fiscal, o detalhamento do benefício do ICMS utilizado pela First. (fls. 30 a 31)

" A empresa FIRST declarou que é beneficiária do regime especial de tributação provido pelo Estado de Santa Catarina, que consiste no diferimento do ICMS devido em operações de importação, e na aplicação de alíquotas diferenciadas nas operações subsequentes.

A empresa apresentou parecer (PARECER ICMS) em que consta o deferimento do Regime Especial aplicável a importações efetuadas pela empresa FIRST.

Neste documento, pode-se verificar que o benefício fiscal relativo ao ICMS, a que a empresa faz jus, consiste basicamente no seguinte:

- *diferimento na importação de produtos destinados à comercialização;*
- *crédito presumido calculado sobre o valor do imposto devido pela operação subsequente à importação, equivalente a 96,5% do imposto devido;*
- *a empresa deve recolher o equivalente a 0,5% do valor da operação de venda da mercadoria importada, a título de contribuição a um Fundo Social constituído pelo Estado de Santa Catarina.*

Tal benefício confere uma considerável vantagem financeira às importações efetuadas pela empresa, quando comparadas a importações efetuadas direta ou indiretamente por empresas que não gozam desse benefício.

Quanto ao benefício fiscal a que a FIRST faz jus, vale lembrar que o artigo 155, §2º, IX, a, da Constituição Federal, reproduzido abaixo, determina que na importação, o ICMS é devido ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria:

"Constituição Federal

(...)

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II- operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§2º. O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

IX- incidirá também:

a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço.(...)"

Sendo assim, caso o destinatário das preformas PET importadas não fosse a FIRST e sim uma outra empresa estabelecida em outro ente federativo que não Santa Catarina, o ICMS sobre a importação seria devido àquele ente federativo e a utilização do benefício fiscal da FIRST não seria devida, pois prejudicaria o erário do outro ente federativo."

A operação de importação realizada pela First S/A e o envolvimento da empresa Brasal Embalagens Ltda. nas operações realizadas

O cerne da lide é o conjunto de operações que a Fiscalização Aduaneira entende, terem constado como importador a empresa First S/A, mas cujo real adquirente era a empresa Brasal. A apuração envolve a observância dos documentos e fatos trazidos aos autos pela Fiscalização.

A forma de operação das operações realizadas foi descrita no relatório e merece uma análise em razão das provas constantes dos autos. A fiscalização identificou por diversos informações e documentos fiscais a relação da First com empresas que atuavam na área da produção e envasamento de refrigerantes, atuando como importadora e fornecedora de preformas. O trabalho da auditoria da receita federal foi detalhado e consegue comprovar de forma inequívoca o modo de operação. A seguir detalho informações extraídas do relatório fiscal, que motivaram a exigência fiscal.

i) A Fiscalização identificou a existência de emissão de Notas Fiscais, na mesma data de liberação das mercadorias pela Alfândega, configurando que as mercadorias importadas já estavam com a destinação para Brasal. (fl. 25)

"Conforme demonstrado na Tabela 2.5, verificamos que o fato ocorrido com relação às datas de emissão das notas fiscais de saída e de entrada durante o procedimento especial de controle acima relatado, longe de ser um engano da empresa FIRST, é uma prática corrente da empresa. Os dados da citada tabela revelam que as notas de saída (venda) para a empresa Brasal eram emitidas, em regra, na mesma data da liberação das mercadorias na fronteira, sendo a emissão das notas de saída sempre em ato contínuo à emissão das notas fiscais de entrada. Ora, a empresa FIRST "vendia" as preformas PET antes mesmo de elas terem sido nacionalizadas e, portanto, estarem aptas a entrar em seu estoque. Isto demonstra claramente que as mercadorias, relacionadas nas DI sob análise e mencionadas na Tabela 2.5 tinha como destinatários predeterminados a empresa Brasal."

ii) A Fiscalização identificou a ligação documental para amparar a logística da importação e transporte de mercadoria, vinculado as importações ao transporte e a emissão de documentos fiscais, conforme se verifica no trecho abaixo extraído do relatório fiscal. (fl. 27)

*"Para cada processo de importação era feita vinculação, documento a documento.
Eram emitidas para cada processo, uma nota fiscal de entrada global que relaciona todas as mercadorias daquele processo/DI e várias notas fiscais de entradas parciais emitidas para acompanhar os transportes parciais (transporte fracionado). A nota fiscal de entrada global traz todas as informações do processo (seu código IMP-XXXXXX, o número da DI, o número da Fatura Comercial (invoice)) e cada nota fiscal de entrada parcial traz, em seu corpo, o número da nota global.
Importante notar também que, para controle da FIRST e do real adquirente da mercadoria, no corpo da nota fiscal de saída, além do número identificador do processo ao qual pertenciam as*

mercadorias, consta o número da fatura de importação da mesma, emitida pelo exportador no exterior"

iii) A Fiscalização demonstra com riqueza de detalhes a vinculação entre as Declarações de Importação - DI e as Notas Fiscais de Saída, comprovando a vinculação das importações a venda realizada à Brasal, confirmando que as importações foram realizadas para serem entregues a Brasal.

"A Tabela 3 resume os dados referentes às importações realizadas extraídos do SISCOMEX (informações das DI), das Notas Fiscais de entrada e saída apresentadas pela empresa, da contabilidade (apresentada em meio magnético), e das informações dos pagamentos referentes às vendas dos produtos importados e dos contratos de câmbio, também apresentadas pela empresa. A Tabela 3 mostra as 60 operações realizadas pela FIRST no período de novembro de 2007 a junho de 2009 como importador direto de garrafas PET, onde as mercadorias importadas foram destinadas à Brasal.

Já vimos que cada importação realizada é destinada a apenas uma empresa (Brasal) em sua totalidade. Este fato é verificado comparando a quantidade total e o tipo (descrição) das mercadorias constante de cada DI com a quantidade total e o tipo (descrição) das mercadorias nas notas fiscais de saída, sempre iguais, assim como destinadas a um único cliente.

Esta vinculação entre quantidade de mercadorias de uma DI e suas notas fiscais de saída pode ser verificada na tabela 3, onde a vinculação entre DI e notas fiscais de vendas correspondentes (que deram saída às mercadorias importadas por meio desta DI) foi feita pelo número de controle interno da empresa FIRST (vide explicação do item 5.2.1), uma vez que esse número é sempre mencionado nas notas fiscais de entrada global e nas notas fiscais de saída das mercadorias importadas por uma DI, bem como nos livros contábeis. Cada DI possui um código do tipo "IMP-XXXXXX" e esse código é informado na nota fiscal de entrada global da citada DI e nas notas fiscais de saída, sendo possível fazer uma perfeita vinculação entre a mercadoria importada por uma DI e sua venda nas notas fiscais de saída. Observou-se então que TODAS as mercadorias de uma DI são sempre destinadas a uma única empresa, no presente caso, Brasal Embalagens Ltda.

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

iv) A investigação da Fiscalização verificou que a empresa não apresentava estoques de preformas importadas, sendo os produtos enviados diretamente após o desembaraço aduaneiro para os seus reais adquirentes. O funcionamento do estoque da empresa foi detalhado no Relatório Fiscal. (fl.

*"Ao analisar a contabilidade da empresa, notamos que não existe estoque de preformas PET na empresa FIRST, na realidade o saldo do estoque é muitas vezes credor, ou seja, toda mercadoria importada é imediatamente destinada a uma terceira empresa. As notas fiscais de entrada e saída das preformas PET emitidas em sequência já é um indicativo de que realmente não seria possível haver estoque dessas mercadorias na FIRST. Este fato foi questionado ao Senhor Natanael que, em declaração prestada à fiscalização (Termo Declaração Diretor) informou que **"nunca aconteceu de a mercadoria importada não ter sido vendida e nem mesmo de ter permanecido em estoque por longo período"**.*

Na verdade esse estoque não existe, já que as mercadorias importadas são entregues diretamente aos reais adquirentes. Os gráficos de séries temporais de saldos dos períodos de 2007, 2008 e 2009 mostram a evolução do saldo contábil do estoque de garrafas PET (conta 1.1.03.01.017 - MERCADORIAS IMPORTADAS - GARRAFAS PET) no período de registro das importações analisadas. Verificamos que o saldo apresenta picos - lançamentos das notas fiscais de entrada para liberação das importações - e retorna a zero - lançamento das notas fiscais de saída, evidenciando que, contabilmente, os produtos importados apenas passavam pela empresa e eram imediatamente destinados a seus reais adquirentes."

v) Os pagamentos referentes as mercadorias não guarda relação com as Notas Fiscais de Saída, mas com os processos de importação, conforme apuração dos registros financeiros na contabilidade da empresa First, detalhados no relatório fiscal (fl. 34)

"Começamos esta análise com o primeiro pagamento relacionado com cada DI, verificamos que o valor é sempre igual ao valor dos impostos pagos na importação, nos casos analisados PIS e COFINS já que as importações são originárias do MERCOSUL, e a alíquota do IPI é zero, e ocorre sempre sete dias após o registro da DI, ou em raros casos muito próximo disso. Tomando como exemplo a primeira DI da Tabela 3, a de número 07/1661174-5, vemos que a data de seu registro foi 29/11/2007 e os impostos recolhidos totalizaram R\$ 170.391,16. Na seção da tabela 3 referente aos pagamentos realizados confirmamos o pagamento do mesmo valor dos impostos que ocorreu 12 dias após o registro da DI.

A regra observada quanto aos pagamentos é que existam mais dois pagamentos relacionados a cada importação e, eventualmente, um quarto pagamento de pequeno valor, algumas vezes, inclusive negativo, tipicamente referente a algum ajuste, provavelmente de câmbio, neste caso, ajuste ao valor de liquidação dos contratos de câmbio. Embora nem todos os "pagamentos" negativos tenham sido informados à fiscalização,

verificamos nos registros contábeis da empresa que eles são bastante numerosos!" PEREIRA, Assinado digitalmente em 11/07/2014

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

Comparando os dois conjuntos de mensagens, a Fiscalização identificou diversas divergências entre as mensagens que foram apresentadas pela First e aquelas encontradas nos computadores da empresa TORA. Segundo consta do trabalho fiscal, as mensagens apresentadas pela First foram editadas, sendo suprimidas as informações que vinculavam as operações de importação com a empresa Brasal e o envolvimento com a empresa Cristalpet (fabricante dos produtos no exterior). Abaixo as divergências encontradas pela Fiscalização. (fls. 34 a 41)

"A partir desta constatação, procedeu-se a uma comparação entre as mensagens apresentadas pela FIRST e as obtidas na diligência junto à empresa TORA. Verificou-se que em algumas mensagens apresentadas pela FIRST houve edição do conteúdo, com o intuito de excluir o nome da empresa destinatária da mercadoria, no caso das DI sob procedimento especial, a empresa Brasal, dando a entender que a definição das preformas era efetuada pela FIRST.

Como exemplo, podemos mencionar as seguintes mensagens (as partes em que as mensagens divergem foram grifadas e estão no documento EMAILS DIVERGENTES):

1) Mensagem de Gabriela Vergílio (funcionária da FIRST) para Inácio Severi (da Cristalpet) e Marize Bezerra Marques (funcionária da BRASAL), datada de 25 de maio de 2009:

O que consta na mensagem apresentada pela FIRST :

***"Boa tarde Ignácio,
Podes nos informar com precisão que data será carregada a carreta de 28 gramas e 22 verde zero que está pedente para a FIRST. Pela programação esta carga já deveria estar no nosso armazém.
Gentileza informar também sobre a 38 azul aquarius pois estamos sem estoque.
Aguardo,
Obrigada,"***

O que consta na mensagem obtida na caixa de correios corporativa do gerente da empresa TORA:

***"Boa tarde Ignácio,
Podes nos informar com precisão que data será carregada a carreta de 28 gramas e 22 verde zero que está pedente da BRASAL. Pela programação esta carga já deveria estar na BRASAL desde o dia 19.
Gentileza informar também sobre a 38 azul aquarius pois eles estão sem estoque e necessitando desse tipo de preforma.
Aguardo,
Obrigada,"***

2) Mensagem de Gabriela Vergilio (da FIRST) para Sandro Albuquerque (TORA), Ignácio Severi (CRISTALPET) e Lorena Vignolo (despachante da CRISTALPET), datada de 29 de junho de 2009, 14:50h:

O que consta na mensagem apresentada pela FIRST:

**“Prezados, boa tarde
Informo que a FIRST está cancelando o pedido abaixo.
(planilha com o pedido)
Obrigada,”**

O que consta na mensagem obtida na caixa de correios corporativa do gerente da empresa TORA:

**“Prezados, boa tarde
Conforme solicitação do cliente abaixo o pedido de 22 ristol está cancelado.
(planilha com o pedido)
Obrigada,”**

3) Mensagem de Gabriela Vergilio (FIRST) para Sandro Albuquerque (TORA), datada de 9 de junho de 2009, 11:43h:

O que consta na mensagem apresentada pela FIRST :

**“Bom dia Sandro,
Gentileza providenciar o cronograma de carregamento para o pedido da FIRST abaixo. (planilha abaixo),
Obrigada,”**

O que consta na mensagem obtida na caixa de correios corporativa do gerente da empresa TORA:

**“Bom dia Sandro,
Gentileza providenciar o cronograma de carregamento para o pedido da FIRST abaixo (Brasal).(planilha abaixo),
Obrigada,”**

As informações grifadas nas mensagens acima indicam que a empresa FIRST deliberadamente editou as mensagens de correio eletrônico, com o fito de aparentar que as preformas importadas se destinariam à empresa, o que por sua vez, caracterizaria realmente uma importação por conta própria. Frise-se que as mensagens editadas foram entregues pela empresa FIRST à IRF/Florianópolis em resposta escrita a uma intimação e não obtidas em diligência à empresa. Isto indica a intenção de ocultar o verdadeiro destinatário das preformas PET importadas.

A forma de operação das operações realizadas foi descrita no relatório e merece uma análise em razão das provas constantes dos autos., transcrevo a seguir, trecho extraído do Relatório Fiscal que trata das apurações realizadas pela Fiscalização no que concerne a empresa Brasal. (fls. 46 a 47)

"A empresa Brasal foi intimada, por meio do Termo de Intimação Fiscal Brasal 01/2009, de 02 de junho de 2009, no curso do procedimento especial de controle aduaneiro em Santana do Livramento, a apresentar informações e documentos, entre eles, contrato de fornecimento com a empresa FIRST S.A, pedidos de preforma PET à FIRST e planilhas contendo as informações de todos os repasses de recursos e pagamentos à FIRST.

Em 29/07/2009, a Brasal respondeu que não mantinha nenhum contrato de fornecimento ou de qualquer outra forma com a empresa FIRST, e encaminhou cópias de e-mails de pedidos de preforma à FIRST (e-mails Brasal).

Algumas mensagens demonstram claramente que a empresa FIRST repassava integralmente os pedidos de preformas, formulados pela empresa Brasal, à empresa Cristalpet, ou seja, a FIRST atuava apenas como uma mera intermediária entre a Brasal e a Cristalpet. As mensagens indicam que, quem definia as características (quantidade, gramatura, cor) das preformas a serem importadas pela empresa FIRST, era a Brasal.

Entre os e-mails pode-se citar:

1) Em mensagem datada de 24/06/2008, Marise Marques, da empresa Brasal, solicita à Gabriela de Souza Vergílio, da empresa FIRST, uma carga de preforma Pet cristal 48g. No dia seguinte, Gabriela responde que a empresa Cristalpet já confeccionou a fatura.

*2) Em mensagem datada de 05/03/2009, Marise Marques, da empresa Brasal, solicita à Gabriela, da empresa FIRST, a alteração de um pedido efetuado em 18 de fevereiro de 2009. Gabriela responde que o pedido já fora faturado e que irá solicitar à Cristalpet que adicione novas preformas ao pedido anterior, **conforme determinado pela Brasal.***

3) Em mensagem datada de 24/06/2008, Marise Marques solicita à Gabriela uma carga de preforma Pet cristal 48g. Em resposta, Gabriela informa que Ignácio, da empresa Cristalpet, comentou que foi combinado com Paulo Praxedes, da empresa Brasal, a inclusão de 2 caixas de teste.

4) Em mensagem datada de 28/01/2008, Gabriela, da empresa FIRST, questiona Ignácio, da Cristalpet acerca da situação da produção da Brasal. Ignácio responde sobre a situação à Gabriela, enviando cópia para Marise Marques e Paulo Praxedes, da empresa Brasal.

Após, Paulo define o cronograma de entregas das preformas nesta empresa.

*Com relação às duas últimas mensagens, cabe informar que **Paulo Praxedes é gerente da empresa Brasal e, portanto, a***

mensagem indica que a empresa Brasal mantinha contato direto com a empresa Cristalpet, definindo as preformas a serem importadas.

Diante do exposto, fica evidente que as preformas importadas tinham suas características e quantidades definidas pela Brasal e não pela FIRST e que havia comunicação direta entre a Brasal e a Cristalpet, empresa exportadora das preformas."

As conclusões da Fiscalização Aduaneira sobre a vinculação das importações à Empresa Brasal são baseadas em procedimento de investigação detalhado e com fundamentos robustos, não há como não vislumbrar após os relatos e informações obtidos que existia a compra dos produtos importados com intervenção direta da empresa Brasal Embalagens, sendo a empresa First S.A. uma prestadora de serviços, que viabilizava as operações de importação das mercadorias.

A fiscalização aventa a possibilidade desta operações ter intuito de obter vantagens tributárias de ICMS em razão da empresa First S.A. estar habilitada em regime diferenciado de apuração do ICMS permitido pelo Estado de Santa Catarina. Em que pese a relevância desta informações, do ponto de vista da exigência controlada no presente processo não é relevante, pois as penalidades previstas conforme já detalhado em tópico anterior deste voto, partem da presunção da existência de interposição, quando os fatos comprovam que a empresa importadora agiu em nome de terceiro, e ocultou esta informação dos controles aduaneiros, simulando operações que não correspondem a verdade fática da relação comercial entre a First e a empresa Brasal. (art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/76.)

Da sentença proferida nos autos da Ação Ordinária nº 5000745-88.2011.404.7103, discutindo operações de importação da First S/A

A Recorrente informa no recurso a existência da Ação Ordinária nº 5000745-88.2011.404.7103 que discute Auto de Infração que serviu de fundamento para o processo de fiscalização que resultou na autuação ora combatida.

Consultando a ação nos sistemas eletrônicos da Justiça Federal, constatei que a ação ordinária foi objeto de recurso e encontra-se para julgamento no Tribunal Regional Federal da 4ª Região.

A Recorrente anexa cópia da decisão da primeira instância da Ação, onde a decisão cancelou a pena de perdimento aplicada a Recorrente, o trecho abaixo foi retirado da sentença e apresentado pela Recorrente.

Em que pese a decisão obtida na ação judicial. A matéria tratada não corresponde a matéria objeto do presente lançamento, tampouco os fatos se confundem. Assim, a decisão judicial não socorre a recorrente e caso assim fosse entendido seria o caso de declarar a concomitância afastando o julgamento do presente processo nas esferas administrativas.

Outrossim, em que pese a informação da sentença em sede de primeira instância, o ação foi objeto de recurso estande pendente de apreciação pelo TRF 4ª Região.

Com estas considerações, entendo que a decisão da ação judicial não interfere no presente julgamento.

A solidariedade da empresa Brasal Embalagens em relação às operações de importação da First

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

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

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

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

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

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

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

“ Art.95 - Respondem pela infração:

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

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

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

Processo nº 10983.721008/2012-92
Acórdão n.º 3402-002.275

S3-C4T2
Fl. 3.029

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

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

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

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

Winderley Morais Pereira

Voto Vencedor

Conselheiro João Carlos Cassuli Jr. – Redator Designado.

Para dar vazão a incumbência que me foi atribuída, relativa à redação do voto vencedor do julgamento ocorrido para estes autos, constato, inicialmente, que a contenda emerge da acusação fiscal de “interposição fraudulenta”, com fundamento no art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/76, com as alterações trazidas pelo art. 59, da Lei nº 10.637/2002, e ainda, com imputação de responsabilidade solidária aos supostos reais adquirentes, que teriam sido fraudulentamente ocultados, com embasamento legal no art. 95, inciso V, do Decreto-Lei nº 37/66.

Tais dispositivos, por constituírem-se na “espinha dorsal” do ato administrativo e lhe conferirem a indispensável legalidade, merecem ser reproduzidos:

*Art 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias: V - estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, **mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.** (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)*

– Grifou-se.

Art.95 - Respondem pela infração:

(...)

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

Pelo que se vê, a peça acusatória fiscal parte da análise importações realizadas pelo contribuinte FIRST S.A., e que acabou lhe imputando as seguintes condutas:

- (a) Efetuou importações de proformas PET, declarando importar em nome próprio, ocultando os reais adquirentes das operações, mediante simulação e fraude;
- (b) As operações foram realizadas, de fato, em nome dos terceiros;
- (c) Praticou ato simulado, de venda no mercado interno, ocultando o verdadeiro negócio, que era a prestação de serviços de importação por conta e ordem de terceiro;
- (d) Utilizou indevidamente benefício fiscal de ICMS concedido pelo Estado de Santa Catarina;
- (e) Cedeu nome e documentos para os terceiros, reais importadores por conta e ordem, e que acobertaram relações obrigacionais de prestações de serviços e não de compra e venda;

(f) *“Resumindo, conclui-se que a empresa FIRST S/A ocultou (acobertou) o verdadeiro destinatário [dos bens] nas DI sob fiscalização, configurando a prática de ocultação do real comprador e responsável pelas operações de importação, mediante fraude e simulação.”*

As condutas imputadas à FIRST justificaram a autuação pela prática de “interposição fraudulenta” de terceiros (art. 23, inciso V, do DL 1.455/76), e como as mercadorias já não mais existiam, na maioria dos casos houve a aplicação da pena de multa substitutiva da pena de perdimento, no percentual de 100% do valor aduaneiro da mercadoria.

Tenho, porém, que alguns elementos iniciais, a guisa de premissas, devem ser perquiridos antes que se possa chumbar definitivamente o acerto ou desacerto do ato fiscal, ou a lisura ou o deslize da conduta do contribuinte, até porque aqui estamos cuidando de uma questão capital, de expropriação do patrimônio do particular em virtude de uma acusação de fraude e simulação, que deve, antes de mais nada, estar suportada em prova robusta e inquestionável, convenhamos.

Está claro que o ato fiscal, ao imputar as condutas de ocultação do real adquirente a empresa FIRST S/A, desqualificou a “importação direta” para importação “por conta e ordem de terceiro”, e ao qualificar o ato como sendo “simulado”, foi textual em dizer que o **ato simulado** foi a compra no mercado externo com a subsequente venda no mercado interno (*da FIRST – importadora -, para o terceiro real adquirente: ATO SIMULADO; para FIRST prestadora de serviços de importação por conta e ordem, para real adquirente, tomador de serviços e real importador: ATO DISSIMULADO*). Daí porque é indispensável para que esteja presente o instituto da “simulação”, que tenha concretamente havido o negócio jurídico simulado, o qual foi claramente apontado, qual seja: **prestação de serviços de “importação por conta e ordem”**.

Sabemos que em matéria de comércio exterior existem três modalidades de importação, a saber: *direta, por encomenda, e por conta e ordem*. Os ilustres Conselheiros desta Casa, Luiz Roberto Domingo e Ângela Sartori, em trabalho inserido no livro **“Tributação Aduaneira à luz da jurisprudência do CARF”**, conceituam as três modalidades de importação, nos seguintes termos:

“A importação por conta própria é a tradicional modalidade de importação. É aquela modalidade de importação em que o importador adquire a mercadoria do exportador no exterior, fecha o câmbio em nome próprio, com recursos próprios, paga os tributos e a utiliza ou a vende no mercado interno para diversos compradores.

Note-se que nessa modalidade de importação tradicional o importador deverá fechar o câmbio e proceder ao pagamento diretamente ao exportador, recolhendo os tributos com recursos próprios...”

(...)

A importação por conta e ordem de terceiros é a operação pela qual uma empresa contratada, geralmente uma importadora, promove em seu nome o despacho aduaneiro de importação de mercadoria adquirida por outra empresa em razão de contrato previamente firmado entre as partes e registrado na Receita Federal do Brasil – RFB.

O regramento da importação por conta e ordem foi dado pelos artigos 86 e 87 da IN nº 247 e ADI n. 07/02, os quais exigem determinados procedimentos e requisitos para sua caracterização: (até) em 11/07/

As operações por conta e ordem são aplicáveis tão somente nas hipóteses em que a importadora atua como prestadora de serviços, isto é, uma intermediária nas importações. Em decorrência desta condição, a importadora que atua por conta e ordem não pode, em qualquer situação, adquirir a propriedade das mercadorias importadas, possuindo somente a posse até a transferência para a empresa adquirente.

Sendo assim, na importação por conta e ordem de terceiros, a remessa da mercadoria da importadora para seus clientes não configura uma operação de venda, mas sim uma operação de remessa de mercadorias.

(...)

*A importação por encomenda é aquela em que a empresa importadora adquire no exterior com **recursos próprios** e promove o seu **despacho aduaneiro de importação**, a fim de revende-las, posteriormente, a **uma** empresa encomendante previamente determinada, em razão de contrato entre elas, cujo objeto deve compreender, pelo menos, o prazo ou as operações pactuadas (art. 2º, § 1º, da IN SRF n. 634/06).*

*Assim, o importador deverá fazer a negociação com o exportador no exterior, adquirir a mercadoria junto ao exportador no exterior, providenciar sua nacionalização e a revender ao encomendante. **Importante salientar que tal operação tem, para o importador contratado, os mesmos efeitos fiscais de uma importação própria.** (...)*

Ressalte-se ainda que, diferentemente da importação por conta e ordem, no caso de importação por encomenda, a operação cambial para pagamento da importação deve ser realizada exclusivamente em nome do importador, conforme determina o Regulamento do Mercado de Câmbio e Capitais Internacionais (RMCCI – Título 1, Capítulo 12, Seção 2) do Banco Central do Brasil (Bacen). (...)¹

Quanto a importação direta, não há dúvidas. Ela é a clássica, na qual o importador importa para si próprio ou para seu consumo ou revenda. Ele assume todos os riscos e procedimentos e usa ou revende o produto. Não há participação de terceiro. Nesse caso, é típico que ocorram dois fatos geradores dos diversos tributos, aqueles incidentes no desembaraço aduaneiro relativos a importação e os outros na operação de venda no mercado interno.

Já no que diz respeito às outras duas modalidades, e agora buscando no próprio sítio na *internet*, vemos que a Receita Federal do Brasil distingue claramente as modalidades de importação “por encomenda” daquela “por conta e ordem”, de modo que, positivamente, são modalidades diversas, sendo que as mesmas se desiguam pelo fato de que, realmente, na modalidade “por encomenda”, o encomendante até pode escolher a mercadoria e mesmo participar de atos de negociação (conforme regra legal abaixo referenciada), mas há também duas operações, uma de importação, pelo importador, e outra de venda, deste para o encomendante, e nesse caso, quem assume todos os riscos da importação, tais como o pagamento do preço pela importação, riscos cambiais (oscilações etc.), é o importador e não o encomendante. Já na importação “por conta e ordem”, trata-se de mera prestação de serviços, não havendo “operação de venda no mercado interno”, e quem assume o risco da operação é o ordenante, por conta de quem a operação se realiza.

A análise dos email’s que constam dos autos, dá conta de que os “supostos reais adquirentes” tiveram, uns mais e outros menos, algum conhecimento das negociações mantidas entre a FIRST e os exportadores sediados no exterior. Tal situação, a meu ver, caracteriza a hipótese do art. 11, §3º, da Lei nº 11.281/2006, pelo qual: **“A importação promovida por pessoa jurídica importadora que adquire mercadorias no exterior para revenda a**

¹ SARTORI, Ângela, DOMINGO, Luiz Roberto. Div. Autores. Tributação Aduaneira à luz da jurisprudência do CARF. São Paulo: MP Editora, 2013, pgs. 53 e ss. MORAIS PEREIRA, Assinado digitalmente em 11/07/2014 por JOAO CARLOS CASSULI JUNIOR, Assinado digitalmente em 15/07/2014 por GILSON MACEDO ROSENBERG

encomendante predeterminado não configura importação por conta e ordem participando ou não o encomendante das operações comerciais relativas à aquisição dos produtos no exterior”.

Esse preceito legal, em cotejo com a prova dos autos, colhida pela fiscalização, não firma a existência de importação “por conta e ordem”, mas antes afasta acusação de fraude ou simulação, firmando, a meu sentir, a certeza da existência, na pior (ou melhor) das hipóteses, de importação “por encomenda”.

No que diz respeito ao benefício do ICMS no Estado de Santa Catarina, relendo a legislação que implementou o denominado “Pró-Emprego”², não identifiquei nenhum condicionante que para usufruir do incentivo fiscal as importações devessem ser realizadas obrigatoriamente apenas por uma ou algumas dessas modalidades de importações (direta, por encomenda ou por conta e ordem); e, ainda, havia o benefício na revenda de mercadoria, mesmo para compradores fora do Estado, e não apenas para aqueles sediados em SC. Tais aspectos, no meu entendimento, acabam por retirar o possível interesse e até sentido lógico de se fraudar ou simular para ocultar o real adquirente, de modo que a questão do benefício do ICMS torna-se fator irrelevante para o deslinde da causa e para sustentar a aplicação da pena de perdimento por dano ao erário, porque não se presta para servir de “motivo” de eventual simulação ou fraude.

Outro aspecto *incontroverso* dos autos que entendo relevante para a conclusão, é o fato de que sempre quem efetivou o pagamento pelas importações foi a FIRST S.A. (fechamento de câmbio), e, portanto foi ela que assumiu os riscos da operação de importação (oscilações cambiais), subsequentemente emitindo nota fiscal de venda do produto para os “supostos reais adquirentes”. O fato de tais “supostos reais adquirentes” saberem os produtos que iriam adquirir, denota que tal operação poderia ser da modalidade “por encomenda”, mas jamais que se enquadraria na modalidade que foi capitulada pela autoridade fiscal, que foi taxativa em dizer tratar-se de operação “por conta e ordem” (§3º, do art. 11, da Lei 11.281/06).

Tal fator recebe destaque pelos ilustres Conselheiros Luiz Roberto Domingo e Ângela Sartori, no já citado artigo, ao concluírem sua exposição sobre a modalidade de “importação por encomenda”, diferenciando-a da “por conta e ordem”, a saber:

*“Com efeito, cumpre desde já salientar que o artigo 12 da IN SRF 247/02 estabelece que, **SE** nas operações de importação houver utilização de recursos de terceiros, poderá ser presumida a operação ‘por conta e ordem de terceiros’ o que implicaria o suposto ilícito de interposição fraudulenta de terceiros.” – grifou-se.³*

Veja-se que a operação de importação não pode ser por conta **OU** ordem. Deve ser por conta **E** ordem, de modo que o elemento *pagamento* é fundamental para qualificar essa espécie de importação, e sendo o *pagamento* feito pela importadora, com recursos próprios, a importação será ou direta ou por encomenda, não havendo espaço para a importação por conta e ordem. Não se poderia ter olvidado que os recursos sempre foram da FIRST S/A, e, portanto, a operação não seria por conta e ordem, mas quando muito “por encomenda”.

² - O Programa Pró-Emprego foi instituído pela Lei nº 13.992, de 15 de fevereiro de 2007, e regulamentado pelo Decreto nº 105, de 14 de março de 2007, 24/08/2001

Documento assinado digitalmente em 11/07/2014 por WINDERLEY MORAIS PEREIRA, Assinado digitalmente em 11/07/

Autenticado digitalmente em 15/07/2014 por JOAO CARLOS CASSULI JUNIOR, Assinado digitalmente em 15/07/2014 por GILSON MACEDO ROSENBERG

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

Impresso em 25/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Isto está claro inclusive na decisão da DRJ, que reconhece esse fato, mas releva-o pelo fato de que, de todo modo, teria havido o fato “ocultação”. O mesmo se dá com a sentença prolatada pelo Excelentíssimo Magistrado Gaúcho, que concedeu parcialmente a segurança para algumas DI’s na fronteira daquele estado, que reconheceu textualmente tratar-se-ia de operação de “importação por encomenda”.

E esse reconhecimento (que estamos diante de uma operação “por encomenda” e não de uma importação “por conta e ordem”), no meu entendimento, se afigura fundamental para o deslinde da questão pelo fato de que, **não basta a “ocultação pura e simples”, essa ocultação deve ser qualificada pela fraude ou pela simulação**, para que se qualifique como dano ao erário para os fins do art. 23, V, do DL nº 1.455/76.

O conceito de fraude, dado pelo artigo 72, da Lei 4.502/64⁴, em cotejo aos fatos dos autos, deixa claro que aqui não se está diante da hipótese de *fraude*, pois que não se impediu ou retardou o fato gerador e nem se excluiu ou modificou suas características essenciais, pois que não se deixou de recolher os tributos nas operações. Portanto, como bem sustentado pelo fiscal autuante, se trataria de *simulação*, cujo ato simulado teria sido a importação direta, e o ato dissimulado teria sido a “prestação de serviços” inerente à importação por conta e ordem.

Se, porém, a importação não se qualifica legalmente como “por conta e ordem”, como reconhece a própria DRJ e mesmo os diversos elementos dos autos, e quando muito se qualificaria como “por encomenda”, que na verdade gera uma venda no mercado interno – tal e qual foi retratado nos documentos fiscais (o que põe em questionamento inclusive a má-fé que está ínsita na acusação fiscal) – não há como se extrair ou caracterizar a **simulação**. Até pode ter havido “ocultação”, mas não há “simulação”, pois que o ato dissimulado, que era a “prestação de serviços” inerentes a importação “por conta e ordem”, inexistente no caso.

Não havendo simulação e nem fraude, não se preenche a hipótese legal do art. 23, V, do Decreto-Lei nº 1.455/76, e, conseqüentemente, não deve subsistir o lançamento em questão.

De qualquer forma, ainda que viesse a ser superada esta situação, quanto a responsabilidade solidária, do mesmo modo e pelos mesmos motivos, também não há como persistir, pois que, nos termos do art. 95, V, do Decreto-Lei nº 37/66, reporta-se especificamente à imputação de responsabilidade solidária em caso de importação por conta e ordem, e não para os casos de importação por encomenda, caso que aqui está incontroverso que é a hipótese que realmente se molda ao fatos ocorridos.

Deste modo, mesmo que se resolva manter a autuação pelo fato de que houvesse ocultação, embora da pessoa do encomendante (o que seria inadmissível, pois que no meu ver estar-se-ia alterando o fundamento jurídico e a capitulação legal do lançamento e o motivo do ato tido por dissimulado), ainda assim, não se poderia estender a responsabilidade solidária por analogia, pois sabidamente a solidariedade não se presume.

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

⁴ - “Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.”

Processo nº 10983.721008/2012-92
Acórdão n.º **3402-002.275**

S3-C4T2
Fl. 3.032

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

(assinado digitalmente)

João Carlos Cassuli Jr.