



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

Processo n° 10983.722370/2011-08
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3401-003.172 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de maio de 2016
Matéria INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA - IMPORTAÇÃO
Recorrente FIRST S.A. E OUTROS (Responsável Solidário: REFRESCOS BANDEIRANTES INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA)
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Período de apuração: 04/01/2007 a 18/06/2007

Ementa:

DANO AO ERÁRIO. PERDIMENTO. DISPOSIÇÃO LEGAL.

Nos artigos 23 e 24 do Decreto-Lei nº 1.455/1976 são enumeradas as infrações que, por constituírem dano ao Erário, são punidas com a pena de perdimento das mercadorias. É inócua, assim, a discussão sobre a existência ou a comprovação de dano ao Erário nos dispositivos citados, visto que o dano ao Erário decorre do texto da própria lei.

RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES ADUANEIRAS. DISCIPLINA LEGAL. PENALIDADES. OCULTAÇÃO/ACOBERTAMENTO.

A responsabilidade por infrações aduaneiras é disciplinada pelo art. 95 do Decreto-Lei nº 37/1966. Quando se comprova ocultação/acobertamento em uma operação de importação, aplica-se a pena de perdimento à mercadoria (ou a multa que a substitui), com fundamento no art. 23, V do Decreto-Lei nº 1.455/1976 (e em seu § 3º). A penalidade de perdimento afeta materialmente o acobertado (e o acobertante, de forma conjunta ou isolada, conforme estabelece o art. 95 do Decreto-Lei nº 37/1966), embora a multa por acobertamento (Lei nº 11.488/2007) afete somente o acobertante, e justamente pelo fato de “acobertar”, quando identificado o acobertado.

IMPORTAÇÃO. MULTA POR ACOBERTAMENTO DE INTERVENIENTE. MULTA SUBSTITUTIVA DO PERDIMENTO. BIS IN IDEM. INEXISTÊNCIA.

A penalidade prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, por acobertamento de reais intervenientes ou beneficiários em operações de importação, não

fiscalização, foi possível rastrear, nos livros de entrada e saída, todas as notas fiscais relacionadas a cada importação (na tabela de fls. 68/70); (e) cada nota fiscal de entrada tem sua correspondente nota de saída, havendo simples troca de notas de mercadorias com mesma descrição e mesma quantidade, havendo ainda menção, nas notas de saída, à numeração da fatura de importação correspondente (fl. 23); (f) cada importação era destinada a apenas uma empresa, em sua totalidade, salvo exceções ressalvadas no relatório, havendo vinculação entre quantidade de mercadorias de uma DI e notas fiscais de saída, sendo possível perfeita vinculação (conforme tabela de fls. 98/124, que apresenta ainda informação sobre pagamentos de vendas e contratos de câmbio); (g) da análise dos lançamentos contábeis da empresa, e de seu confronto com as DI e as notas fiscais emitidas, percebe-se claramente a simulação realizada para ocultar os reais adquirentes das importações realizadas. e que a **FIRST S.A.** é apenas uma prestadora de serviços, um anteparo entre o exportador e o real adquirente; (h) as importações foram feitas pela via terrestre, com entrega fracionada, prevista na Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 680/2006 (artigos 54 e 61); (i) a empresa **FIRST S.A.** alega ser beneficiária de regime especial de tributação do ICMS, de Santa Catarina, que consiste no diferimento do pagamento na importação, e na aplicação de alíquotas diferenciadas nas operações subsequentes, mas revende a outras unidades da federação as mercadorias; (j) a empresa **FIRST S.A.** não possui estoques, havendo, inclusive, registro de saldo credor de estoques, sendo toda a mercadoria destinada imediatamente, e nem poderia existir estoque, pois a empresa entrega as mercadorias importadas diretamente aos clientes (conforme gráfico "série temporal de saldos", de fl. 28); (k) verificando os pagamentos realizados pelos reais adquirentes, percebe-se que não há duas operações (importação e posterior revenda), mas simples importações pelos destinatários finais das mercadorias, sendo a **FIRST S.A.** apenas um prestador de serviços, cabendo destacar que os valores e prazos dos pagamentos de cliente não possuem relação com as notas fiscais de saída, mas com as datas e valores das importações (conforme tabela de fls. 98/124); (l) segundo informações obtidas inicialmente junto à empresa transportadora, em duas importações (DI nº 09/0633640-0 e 09/1163691-3), as "preformas PET" seriam descarregadas no centro de distribuição da **FIRST S.A.**, em Palhoça/SC, mas, em diligência realizada na mesma empresa transportadora, verificou-se que as mercadorias tinham destino previamente conhecido, sendo o pedido feito diretamente pelo adquirente brasileiro à exportadora "Cristalpet", operando a **FIRST S.A.** como mera intermediária na operação (mensagens de fls. 31/35), ocultando os reais adquirentes, entre os quais a "**REFRESCOS BANDEIRANTES**", o que se endossa por declaração posterior do mesmo transportador de que as mercadorias passavam por Palhoça/SC apenas para troca de notas de entrada pelas de saída (que já estavam emitidas mesmo antes da liberação dos veículos nas fronteiras), e que, às vezes, a troca de notas sequer era feita em Palhoça, mas no Hotel Carlinhos, na Cidade de Biguaçu/SC, e que, ainda, foi orientada pela **FIRST S.A.** a não mais identificar os clientes nas trocas de mensagens por correio eletrônico; (m) nas correspondências comerciais da **FIRST S.A.** entregues ao fisco efetivamente não constavam os nomes dos clientes, ao passo que nas correspondências do transportador estes estavam explícitos, mas, comparando as mensagens, percebeu a fiscalização que houve edição do conteúdo pela **FIRST S.A.** para supressão dos nomes dos clientes, conforme exemplos de fls. 37/38; (n) o despachante aduaneiro informou que preenchia as DI conforme orientação da **FIRST S.A.**, e que recebia as notas fiscais de entrada e de saída por e-mail, antes mesmo da liberação das mercadorias, e imprimia as notas de entrada e entregava ao transportador; (o) as informações prestadas pelo diretor da **FIRST S.A.** são opostas aos conteúdos das correspondências encontradas, que demonstram que os adquirentes é que negociavam as mercadorias com o exportador, não conseguindo o diretor da empresa justificar as emissões simultâneas de notas fiscais de entrada e de saída, atribuindo o fato a "talvez um erro de sistema"; (p) a empresa adquirente "**REFRESCOS BANDEIRANTES**" possui relação

societária com outra adquirente (a "REBICA Indústria e Comércio LTDA"), e ambas são representadas no SISCOMEX pela mesma pessoa física, e responderam a intimação do fisco informando que possuem contrato com a **FIRST S.A.** para compra e venda de mercadorias importadas - importação por encomenda, e que não foi possível recuperar os registros comerciais, que eram feitos por e-mail, devido ao lapso de tempo; e (q) a empresa **FIRST S.A.**, em síntese, ocultou (acobertou) o verdadeiro destinatário das "preformas PET" importadas nas DI sob fiscalização, configurando a prática de ocultação do real comprador e responsável pela operação de importação, a empresa "**REFRESCOS BANDEIRANTES**", que responde solidariamente/conjuntamente pela penalidade tipificada no artigo 23, V do Decreto-Lei nº 1.455/1976, convertida em multa com fundamento no § 3º do mesmo artigo 23.

A empresa **FIRST S.A.**, cientificada da autuação em 19/12/2011 (AR à fl. 960), apresentou **Impugnação** em 12/01/2012 (fls. 966 a 1026), argumentando, em síntese, que: (a) a autuação foi formalizada concomitantemente com outros quatro autos de infração decorrentes do mesmo mandado de procedimentos fiscal (três deles referentes a ocultação de empresas diversas, e um referente à aplicação de multa por "cessão de nome" - tabela à fl. 969); (b) a fiscalização não se desincumbiu de provar a ocorrência da infração atribuída à empresa, nem supressão de tributo, má-fé ou intuito de fraude, havendo violação à verdade material, à razoabilidade e à proporcionalidade, cabendo, no máximo, a aplicação da multa por prestação de forma inexata nas declarações de importação, diante do artigo 112 do Código Tributário Nacional (CTN); (c) a operação de importação foi por conta própria, para posterior revenda, não restando configurado dano ao Erário por interposição fraudulenta, pois ambas as empresas apresentam capacidade econômica e financeira, e não houve "quebra da cadeia do IPI", cuja alíquota é zero para "preformas PET", nem sonegação e ICMS, como alega o fisco, inclusive exorbitando de sua competência federal; (d) a empresa é distribuidora credenciada pelo fornecedor estrangeiro "Cristalpet" para compra e venda de "preformas PET" destinadas ao abastecimento de fábricas integrantes do sistema "Coca-cola", como a "**REFRESCOS BANDEIRANTES**"; (e) as penalidades de ocultação do real adquirente e de multa por "cessão de nome" são claramente excludentes entre si; (f) a importação de "preformas PET" goza inclusive de regime especial, previsto no art. 52 da Lei nº 11.196/2005, que contempla a realidade mercadológica de destinação a estabelecimentos industriais, pelo qual os pedidos de compra necessariamente precisam ser feitos com antecedência (fl. 981); (g) as duas DI de 2009 anteriormente autuadas, e que foram objeto de discussão judicial, tiveram seus resultados indevidamente alargados ao presente processo, inclusive no que se refere às declarações do transportador; (h) "a valer o pensamento da fiscalização, equivaleria a dizer que sempre que um distribuidor fideliza sua clientela e passa a fazer importações de acordo com a demanda frequente daquela, a operação deixaria de ser por conta própria e se converteria em importação por encomenda, raciocínio que, a rigor, não se coaduna com a realidade de mercado e com o espírito da lei" (fl. 984); (i) as importações cumpriram os requisitos não cumulativos estabelecidos no Ato Declaratório Normativo da SRF nº 7/2002 para serem consideradas por conta própria; (j) as liquidações de câmbio decorrem de concessão de prazo para pagamento pelo exportador, e não permitem presumir a descaracterização da operação como "conta própria"; (k) o dano ao Erário não pode ser presumido, devendo ser comprovada cabalmente a fraude ou simulação, visando à ocultação do sujeito passivo, e a obtenção de vantagens tributárias; (l) houve afronta ao princípio da legalidade e da liberdade de contratação, pois não há autorização legal ou constitucional para desconsiderar negócios jurídicos a partir de documentos (e-mail e faturas) obtidos em relação a importações diversas da analisada; (m) há vício de motivação e finalidade na autuação, pois o substrato fático afasta a hipótese de interposição fraudulenta, e as próprias autoridades administrativas "reconhecem no Relatório Fiscal que as operações de importação realizaram-se com recursos próprios" da empresa; (n) há vício na identificação do sujeito passivo, ensejando a nulidade da autuação, e *bis in idem* com a multa pela "cessão de nome" (art. 33 da Lei nº 11.488/2007); e (o) a pena de perdimento deve

ser relevada, diante de ausência de elemento danoso. Após a apresentação de impugnação, a **FIRST S.A.** agrega ainda aos autos as peças de fls. 1720 a 1728 (dando conta de manifestação do Ministério Público Federal no sentido de que "não houve lesão ou afronta a interesse da União", nas duas DI de 2009, declinando competência para a esfera estadual, que arquivou o caso por ausência de elementos acerca da materialidade), e de fls. 1731 a 1747 (juntando sentença proferida nos autos da ação judicial em relação à DI nº 09/1163691-3, pela insubsistência do perdimento, que foi substituído pela multa prevista no artigo 711, III do Regulamento Aduaneiro).

A empresa **REFRESCOS BANDEIRANTES**, por sua vez, cientificada da autuação em 29/10/2011 (AR à fl. 959), não apresentou **Impugnação**.

Em 05/06/2013 ocorre o **juízo de primeira instância** (fls. 1751 a 1765), no qual se decide unanimemente pela improcedência da impugnação, sob os seguintes fundamentos: (a) a responsabilidade pelas infrações é objetiva; (b) da análise das provas carreadas aos autos (como as notas fiscais de saída e entrada, emitidas em datas coincidente ou próximas, as mensagens eletrônicas trocadas com o exportador, as declarações do despachante aduaneiro da empresa, as declarações do transportador, que podem servir de prova em mais de um procedimento fiscal, e que não se referem exclusivamente às duas DI objeto do procedimento anterior, mas ao *modus operandi* utilizado) não resta dúvida de que houve ocultação do real adquirente das mercadorias importadas; (c) as conclusões da fiscalização levam a crer que a importação foi realizada na modalidade "para revenda a encomendante predeterminado", ainda que os recursos financeiros sejam da própria importadora; (d) a ocultação foi procedimento deliberado dos intervenientes, mediante simulação, não havendo boa-fé; (e) não há *bis in idem* entre o perdimento e a multa por "cessão de nome", que possuem objeto e natureza distintos, como endossa o próprio Regulamento Aduaneiro, em seu artigo 727, § 3º; e (f) não cabe ao julgador administrativo pronunciar-se sobre ilegalidade ou inconstitucionalidade de ato normativo vigente.

A empresa **FIRST S.A.**, cientificada da decisão da DRJ em 18/06/2013 (AR à fl. 1771), apresentou **Recurso Voluntário** em 09/07/2013 (fls. 1775 a 1823), reiterando as alegações externadas na peça impugnatória, no sentido de que as importações foram "por conta própria", de boa-fé, em modelo de negócio contemplado pela Lei nº 11.196/2005, tendo todas as empresas capacidade econômica, financeira e operacional, e não havendo supressão de tributos, dano ao Erário, ou prejuízo ao controle aduaneiro, sendo a **FIRST S.A.** a empresa credenciada pelo exportador para distribuir "preformas PET" no Brasil, não existindo interposição fraudulenta, mas imputação ao amparo de presunções/indícios, com violação à legalidade e à verdade material, e vícios de motivação, finalidade (incluída a ausência do procedimento especial previsto na Instrução Normativa SFB nº 228/2002) e identificação da sujeição passiva, cumulada com *bis in idem*. Reitera, por fim, as demandas pela relevação da pena de perdimento, diante de ausência de elemento danoso, e pela aplicação de penalidade menos gravosa, em função da boa-fé, e do artigo 112 do CTN.

A empresa **REFRESCOS BANDEIRANTES**, por sua vez, foi cientificada do acórdão de piso em 25/06/2013 (AR à fl. 1772).

Em 09/12/2015 o processo foi distribuído a este relator, por sorteio (fl. 1845).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, relator

O único recurso apresentado preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele se toma conhecimento. Em relação à responsável solidária, empresa **REFRESCOS BANDEIRANTES**, operou-se a revelia ainda em sede de impugnação.

Aspectos preliminares

Inicialmente, incumbe destacar que a recorrente, ao mesmo tempo em que se opõe à utilização, pelo fisco, de entendimentos externados em outras ocasiões e processos, argumenta que foi declarada judicialmente insubsistente a pena de perdimento em relação a mercadoria importada em declaração referente a processo distinto. É de se esclarecer, então, preliminarmente, que a análise a ser empreendida no presente processo, ainda que tome em conta precedentes referentes a outros processos administrativos e judiciais, da mesma empresa, e do mesmo tema, não é, de forma alguma, por eles vinculada, sendo o teor das decisões colacionadas apenas ilustrativo, auxiliando na visualização e na compreensão do tema, sem olvidar das peculiaridades existentes em cada processo.

Ainda no rol de questões secundárias ao deslinde do presente contencioso, mencionamos que a existência de benefícios fiscais, ou de consequências tributárias, assim como a comprovação de dano ao Erário, não apresentam qualquer relevância em relação à penalidade imputada pela fiscalização, no presente processo, com fundamento no artigo 23, V do Decreto-Lei nº 1.455/1976, convertida em multa por força do § 3º do mesmo artigo 23.

O auto de infração foi lavrado com enquadramento no artigo 23, V do Decreto-Lei nº 1.455/1976. Dada a impossibilidade de apreensão da mercadoria, o perdimento foi substituído por multa com base no § 3º do mesmo artigo 23:

“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**.*

§ 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)

(...)

§ 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 20 de dezembro de 2010)” (grifos nossos)

É cristalino que o texto (essencialmente no *caput* e no § 1º) não está a dizer que só quando ocasionarem dano ao Erário as infrações ali referidas serão punidas com o perdimento. Ele está, sim, trazendo claramente duas afirmações: (a) as infrações ali relacionadas consideram-se dano ao Erário; e (b) o dano ao Erário é punido com o perdimento. Disso, silogisticamente, pode-se afirmar que as infrações ali relacionadas são punidas com o perdimento. Não há margem para discussão se houve ou não dano ao Erário, no caso concreto. Seria improdutivo discutir, v.g., o dano ao Erário no caso de abandono de mercadorias pelos importadores (conduta tipificada no inciso II do art. 23).

Aliás, as disposições do Decreto-Lei surgem exatamente para regulamentar dispositivo constitucional (art. 150, § 11 da Constituição de 1967): “*Não haverá pena de morte, de prisão perpétua, de banimento, ou confisco, salvo nos casos de guerra externa psicológica adversa, ou revolucionária ou subversiva nos termos que a Lei determinar. Esta disporá também, sobre o perdimento de bens por danos causados ao Erário, ou no caso de enriquecimento ilícito no exercício de cargo, função ou emprego na Administração Pública, Direta ou Indireta”, como se depreende de sua Exposição de Motivos (item 17):*

“17. Nos artigos 23 e 24, com fulcro no artigo 153 da Lei Magna, enumeram-se as infrações que, por constituírem dano ao Erário, são punidas com a pena de perdimento dos bens. De fato, todas as hipóteses arroladas, quase todas já existentes em legislação anterior, representam um comprometimento a dano de nossas reservas cambiais e uma inadimplência de obrigações tributárias essenciais.”(grifo nosso)

Assim, é inócua a discussão sobre a existência ou a comprovação de efetivo dano ao Erário nos dispositivos citados, visto que o dano ao Erário decorre do texto da própria lei (em verdade, decreto-lei, com força de lei). E por mais que se sustentasse eventual inconstitucionalidade da norma, careceria este tribunal de competência para avaliar a matéria, em face da Súmula CARF nº 2.

Nesse sentido tenho votado em diversos processos recentes, sempre com acolhida unânime do colegiado,² inclusive nesta turma, já em sua composição atual.³

Não há, então, qualquer relevância no fato de gozar a mercadoria deste ou daquele benefício tributário, ou de ter sido pago ou não este ou aquele tributo. A infração que se está a apurar, embora possa envolver pagamento a menor de tributos, não é de natureza tributária, mas aduaneira. É possível que haja ocultação, em prejuízo do controle aduaneiro, ainda que a importação seja, v.g., de papel imune.

² Acórdão n. 3403-002.255, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime, Sessão de 23.mai.2013; Acórdão n. 3403-002.435, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime, Sessão de 24.set.2013; Acórdão n. 3403-002.746, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime, Sessão de 30.jan.2014; Acórdão n. 3403-002.842, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime, Sessão de 25.mar.2014; Acórdão n. 3403-002.865, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime, Sessão de 26.mar.2014; e Acórdão n. 3403-003.188, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime, Sessão de 20.ago.2014.

³ Acórdão n. 3401-003.092, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime-em relação à matéria, Sessão de 23.fev.2016.

Reconhece-se, assim, a improcedência da argumentação da recorrente no sentido de atrelar a existência de benefício fiscal ou pagamento de tributos à motivação para a autuação ou para seu afastamento.

Contudo, especificamente no que se refere ao extinto "regime aduaneiro especial"⁴ de importação de embalagens, previsto nos artigos 52 a 54 da Lei nº 11.196/2005, algumas palavras adicionais se fazem necessárias.

Em sua redação original, vigente até abril de 2015, tal regime, em seu artigo 52, permitia a utilização de alíquotas diferenciadas, por faixa de gramatura, para a Contribuição para o PIS/PASEP-importação e para a COFINS-importação, na importação de pré-formas classificadas no "Ex 01" do código NCM 3923.30, destinadas ao envasamento de água e refrigerante. E, no artigo 53, condicionava a habilitação à revenda direta a pessoa jurídica industrial, que passava a ser responsável solidária pelo recolhimento das contribuições. Por fim, no artigo 54 (que chegou a ser alterado pela Lei nº 11.774/2008, em período posterior ao fiscalizado), estabelecia-se a possibilidade de recolhimento por estimativa caso a empresa desconhecesse a destinação das embalagens no momento do registro da declaração de importação.

Ao analisar tal "regime", não se percebe mais do que uma atribuição de alíquotas diferenciadas condicionadas à destinação, que sequer demandaria norma de ordem legal, a não ser pela atribuição de responsabilidade solidária. Mas há uma explícita menção à possibilidade de a empresa saber a destinação no momento do registro da declaração de importação, sem que isto constitua uma irregularidade.

Recorde-se, contudo, que, à época da edição de tal lei, em 21/11/2005, já existia a previsão de "importação por conta e ordem", no Brasil, e já figurava no artigo 27 da Lei nº 10.637/2002 que "a operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste", para efeitos de responsabilidade, equiparação a estabelecimento industrial e atendimento aos requisitos estabelecidos pela RFB. E, posteriormente à lei do regime, adveio a Lei nº 11.281, de 20/02/2006, que, em seus artigos 11 a 14 disciplinou a "importação por encomenda" no país.

As 23 declarações de importação em análise, no presente processo, foram registradas entre janeiro a junho de 2007. Portanto, sob a égide de todo o corpo legislativo descrito, que já disciplinava as regras não excludentes do regime, da importação por conta e ordem, e da importação por encomenda.

Assim, cabe esclarecer que a existência do regime não prejudica em nada a disciplina das modalidades de importação, e, portanto, não confere permissão para importar por conta e ordem, ou por encomenda, sem informar tal circunstância na declaração de importação.

Ainda preliminarmente, cabe manifestação sobre a alegação da recorrente de que a autoridade fiscal agiu em ofensa à razoabilidade, à proporcionalidade e, até mesmo, à eficiência da Administração Pública, que prima pela busca da verdade material (fl. 1788).

⁴ Ademais, é relevante destacar que o regime "aduanero" referente a preformas PET é puramente tributário, e foi indevidamente designado pela legislação que o criou. Tanto que jamais constou entre os regimes aduaneros especiais listados no Regulamento Aduaneiro brasileiro de 2002, ou de 2009. Como afirma Paulo de Barros CARVALHO, "as leis não são feitas por cientistas do Direito, e sim por políticos, pessoas de formação cultural essencialmente diversificada, representantes que são dos múltiplos setores que compõem a sociedade. O produto de seu trabalho, por conseguinte, não trará a marca do rigor técnico e científico que muitos almejam encontrar." (Curso de Direito Tributário, 17.ª ed., São Paulo: Saraiva, 2005, p. 30)

Não se vê nos autos nenhuma ofensa a tais princípios, nem a recorrente a identifica precisamente. E a discordância em relação aos valores das multas imputadas ou em relação às conclusões às quais chega a fiscalização são questões de mérito, que não se confundem com a violação dos citados princípios.

Encerrando a análise das questões preliminares, cabe ainda salientar que não se identifica, no presente processo, o vício de motivação ou de finalidade, ensejador de nulidade, alegado pela recorrente, que afirma (fl. 1806) que "as provas trazidas na impugnação... comprovam a capacidade operacional da recorrente e de seu cliente", e que "as próprias Autoridades Administrativas reconhecem no Relatório Fiscal que as operações de importação realizaram-se com recursos próprios" da recorrente, que, portanto declarou corretamente em suas DI a natureza das operações, havendo vício de motivação.

A simples análise lógica das alegações demonstra que não se tratam de preliminares de nulidade, mas de discussões de mérito. Veja-se que o argumento de vício de motivação pressupõe que efetivamente a documentação apresentada na impugnação comprove a capacidade operacional das empresas, e que a autoridade tenha, de fato, reconhecido que as operações foram realizadas com recursos próprios da recorrente. E nada disso é consensual, nos autos. Confunde, assim, a recorrente, vício de motivação com eventual improcedência da motivação. Sobre o vício, reconhecemos aqui sua inexistência. Sobre eventual improcedência, manifestaremos posicionamento no tópico seguinte deste voto.

No recurso voluntário, a recorrente acrescenta um argumento para endossar ter havido vício de finalidade: a ausência de abertura do procedimento especial previsto na Instrução Normativa SFB nº 228/2002 (fls. 1815 a 1817).

Tal argumento também não merece prosperar, não só pela inovação argumentativa, mas porque a abertura de procedimento especial, além de não ser obrigatória, como se percebe do conteúdo da própria norma colacionada pela recorrente à fl. 1815 (onde se lê: "...ficarão sujeitos a..."), não se constitui na única forma de apurar a ocorrência de infrações, em procedimento de fiscalização.

Não havendo, preliminarmente, mácula no procedimento fiscal, passa-se a analisar, no mérito, se efetivamente restou comprovada a conduta imputada, de ocultação do real adquirente.

Da existência de ocultação do real adquirente

Em seu recurso voluntário, a empresa alega que as importações foram "por conta própria", com aquisição da propriedade das mercadorias, seguida de revenda às empresas, que jamais foram ocultadas (fl. 1779), mas não nega vínculo comercial com seus clientes, com pedidos de compra efetuados com antecedência, por ser distribuidora nacional dos produtos em análise, e pelas peculiaridades de mercado reconhecidas pelo regime especial aqui tratado. E que os clientes eram todos empresas de grande porte, habilitadas a operar no comércio exterior, e com capacidade financeira mais que suficiente para realizar as operações, se isso fosse necessário. Destaca ainda a recorrente que foram cumpridos os requisitos estabelecidos no Ato Declaratório Normativo SRF nº 7/2012, para que a mercadoria seja considerada de propriedade do importador. E, que, ainda que as operações tivessem sido "por conta e ordem", não haveria interposição fraudulenta, pois não foi comprovada cabalmente a

fraude ou simulação, visando à ocultação do sujeito passivo, e a obtenção de vantagens tributárias.

As alegações da defesa, no entanto, são desmentidas pelos próprios documentos carreados aos autos pela fiscalização, que estão longe de revelar meras presunções. São, em verdade, robustas provas de que a situação que se fazia travestir de importação direta era, em verdade, fruto de simulação, para ocultar o real adquirente das mercadorias.

Conforme se depreende do relatório, o trabalho fiscal foi minucioso, em grande parte por compreender a própria sistemática/notação da recorrente para atrelar o histórico das operações.

Os dados das duas operações isoladas de importação que a recorrente entende terem sido estendidos às demais (fl. 1786), em verdade constituíram o ponto de partida da investigação, a motivação do início dos trabalhos de fiscalização, não de suas conclusões. Veja-se a questão da sincronia entre notas fiscais de entrada e saída (fl. 21 do Relatório Fiscal):

*"Conforme demonstrado na tabela 2.3, verificamos que o fato ocorrido com relação às datas de emissão das notas fiscais de saída e de entrada durante o procedimento especial de controle acima relatado, **longe de ser um engano da empresa FIRST, é uma prática corrente da empresa.** Os dados das citadas tabelas revelam que as notas de saída (venda) para as quatro empresas acima relacionadas eram **emitidas, em regra, na mesma data da liberação das mercadorias na fronteira, sendo a emissão das notas de saída sempre em ato contínuo à emissão das notas fiscais de entrada.**" (grifo nosso)*

Veja-se que a correlação foi efetuada porque a recorrente usa, para controle interno de suas operações, um código na forma IMP-XXXXXX, onde XXXXXX é um número, sendo o código útil para acompanhar a importação desde o registro da DI até a emissão de notas fiscais de saída. Cotejando as tabelas de controle interno, verificou a fiscalização que:

*"O transporte das mercadorias era fracionado. A mercadoria era liberada em partes. Cada parte completava a carga de uma carreta e para cada parte era emitida uma nota fiscal de entrada e uma nota fiscal de saída. Cada nota fiscal de entrada emitida tem sua correspondente nota fiscal de saída, o que comprova o fato, relatado no item 5.2.6 abaixo, de que **as notas fiscais de entrada e saída eram apenas trocadas, quando do transporte destas mercadorias até o destinatário final.** Então, **a cada nota fiscal de entrada corresponde uma nota fiscal de saída de mesma data de emissão que relaciona exatamente as mesmas mercadorias** (mesma descrição e mesma quantidade). Isso pode ser constatado na Tabela 2.3 que relaciona, para cada processo de importação, o número das notas fiscais de entrada lado a lado com o número da correspondente nota de saída." (grifo nosso)*

E, vinculando as DI às notas de saída, exatamente das 23 DI referente ao presente processo, chega-se à tabela 3, elaborada pela fiscalização:

"Cada importação de Preforma de PET da FIRST realizada é destinada a apenas uma empresa em sua totalidade. Este fato foi verificado comparando a quantidade total e o tipo (descrição)

das mercadorias constante de cada DI com a quantidade total e o tipo (descrição) das mercadorias nas notas fiscais de saída, sempre iguais, assim como destinadas a um único cliente. Esta vinculação entre quantidade de mercadorias de uma DI e suas notas fiscais de saída pode ser verificada na tabela 3, onde a vinculação entre DI e notas fiscais de vendas correspondentes (que deram saída às mercadorias importadas por meio desta DI) foi feita pelo número de controle interno da empresa FIRST (vide explicação do item 5.2.1), uma vez que esse número é sempre mencionado nas notas fiscais de entrada global e nas notas fiscais de saída das mercadorias importadas por uma DI. Cada DI possui um código do tipo "IMPXXXXXX" 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..., (grifo nosso)

Não há, assim, extrapolação de dados, mas menção específica às DI objeto da fiscalização, evidenciando-se troca de notas fiscais, ausência de estoques (ou, mais especificamente, estoques credores). Mais uma vez a fiscalização apresenta detalhadamente suas alegações (fl. 27/28):

"O gráfico Série Temporal de Saldos mostra a evolução do saldo contábil do estoque de garrafas PET (conta 1.1.03.01.017 - MERCADORIAS IMPORTADAS - GARRAFAS PET) no período de 01/01/2007 a 30/06/2007, período de registro das importações analisadas. Verificamos que o saldo apresenta picos - lançamentos das notas fiscais de entrada para liberação das importações - e retorna a zero - lançamento das notas fiscais de saída. Como as notas fiscais de saída são muitas vezes emitidas ou contabilizadas antes das de entrada, o saldo do estoque é, em vários momentos, credor, o que significa que o estoque seria negativo." (grifo nosso)

Em relação aos pagamentos, a fiscalização verificou que, "diferente do que acontece em vendas reais, os valores e prazos dos pagamentos realizados pelos reais importadores à FIRST não tem relação com as notas fiscais de saída emitidas, e sim com datas e valores das importações" (fl. 28). Não há, assim, duas operações (importação e posterior revenda), mas simples importações pelos destinatários finais das mercadorias, sendo a **FIRST S.A.** apenas um prestador de serviços.

E, junto à empresa transportadora, a fiscalização obteve a informação, inicialmente, de que as "preformas PET" seriam descarregadas no centro de distribuição da **FIRST S.A.**, em Palhoça/SC, mas, em diligência realizada na mesma empresa transportadora, verificou-se que as mercadorias tinham destino previamente conhecido, sendo o pedido feito diretamente pelo adquirente brasileiro à exportadora "Cristalpet", operando a **FIRST S.A.** como mera intermediária na operação (mensagens de fls. 31/35), ocultando os reais adquirentes, entre os quais a "**REFRESCOS BANDEIRANTES**", o que se endossa por declaração posterior do mesmo transportador de que as mercadorias passavam por Palhoça/SC apenas para troca de notas de entrada pelas de saída (que já estavam emitidas mesmo antes da liberação dos veículos nas fronteiras), e que, às vezes, a troca de notas sequer era feita em Palhoça, mas no Hotel Carlinhos, na Cidade de Biguaçu/SC, e que, ainda, foi orientada pela **FIRST S.A.** a não mais identificar os clientes nas trocas de mensagens por correio eletrônico.

Perceba-se que a defesa não questiona especificamente as imputações e verificações efetuadas pelo fisco, limitando-se a afirmar genericamente que houve mera presunção, que é livre para pactuar seus negócios da forma que desejar, que comprovou origem dos recursos empregados na operação - não explicando exatamente como, que não houve prejuízo tributário ao fisco, que possuía habilitação, que cumpria os requisitos para "importação direta", ou que as liquidações de câmbio decorrem de concessão de prazo para pagamento pelo exportador. Em síntese, que houve, por parte do fisco, má compreensão do modelo de negócio adotado pela recorrente.

Enquanto o fisco apresenta detalhamento e seguimento individualizado das operações, a recorrente mantém linha genérica de defesa, defendendo o modelo de negócio. Mas o modelo de negócio evidenciado nos autos não confere com aquele que a recorrente defende existir. A defesa se presta, assim, à realidade que a recorrente deseja apresentar ao fisco, não àquela fática e documentalmente verificada.

Não nos parece que faça parte do modelo de negócios a troca de notas, a edição de documentos enviados pelo transportador, ou mesmo a mudança de versões sobre o ocorrido, por parte da recorrente, depois de ter o fisco contatado o transportador, como na ocasião em que prestou declarações, em 2011, durante o procedimento fiscal, o diretor da recorrente:

"- declarou que não sabia como a Cristalpet sabia quem seria o destinatário final das mercadorias destinadas à FIRST ao emitir as faturas comerciais e também não sabia porque informava esse fato a FIRST por e-mail.

- alegou não saber porque as notas fiscais de saída eram emitidas simultaneamente, ou até mesmo anteriormente às de entrada, alegou talvez um erro de sistema.

(...)

- declarou que a mercadoria vinha para o centro de distribuição na Palhoça e ali era averiguada e era encaminhada para o cliente, essa operação demorava de 1 a 2 dias. Inicialmente informou que as notas fiscais de saída eram emitidas na saída destas mercadorias do centro de distribuição e depois retificou afirmando não saber exatamente o momento da emissão, podendo ser até 3 dias antes da saída." (grifo nosso)

Sobre tal declaração, conclui a fiscalização (fl. 41):

"Nota-se que, em seu último depoimento, o diretor da FIRST novamente insiste na versão de que seria a FIRST quem definia o volume de importações de preformas PET e as características desses produtos. Esta informação é totalmente contradita pelas mensagens de correio eletrônico (EMAILS), onde as empresas Rebica, Uberlândia e Refrescos Bandeirantes encaminham seus pedidos (com quantidades e características das preformas PET) diretamente à empresa exportadora Cristalpet ou mesmo os encaminham à FIRST com cópia da mensagem à Cristalpet." (grifo nosso)

Perceba-se que não é o fisco que está a desconsiderar negócios jurídicos, mas a recorrente que está a dar-lhes roupagem diversa da real, com troca de notas fiscais,

disfarçando que havia contato entre real importador e exportador, suprimindo ao conhecimento da fiscalização informações sobre a efetiva operação ocorrida.

Tais comportamentos fartamente caracterizam a simulação, elemento necessário à configuração da infração tipificada no artigo 23, V do Decreto-Lei nº 1.455/1976.

Deve, assim, ser mantida a autuação, no mérito.

Da sujeição passiva e da existência de "bis in idem"

Alega a recorrente que há vício na identificação do sujeito passivo, ensejando a nulidade da autuação, e *bis in idem* com a multa pela "cessão de nome" (artigo 33 da Lei nº 11.488/2007).

O sujeito passivo identificado na presente autuação é a empresa **FIRST S.A.**, o ocultante do real importador, que é a empresa "**REFRESCOS BANDEIRANTES**", que figura, na autuação, como responsável solidária. Trata-se do que se costuma designar como "ocultação comprovada", ou "interposição fraudulenta comprovada" (tipificada no artigo 23, V do Decreto-Lei nº 1.455/1976), em contraposição à interposição fraudulenta (fruto da presunção estabelecida no artigo 23, § 2º do Decreto-Lei nº 1.455/1976).

A interposição, em uma operação de comércio exterior, pode ser, assim, comprovada ou presumida. A interposição presumida é aquela na qual se identifica que a empresa que está importando não o faz para ela própria, pois não consegue comprovar a origem, a disponibilidade e a transferência dos recursos empregados na operação. Diante de tal quadro, com base em presunção legalmente estabelecida (art. 23, § 2º do Decreto-Lei nº 1.455/1976), configura-se a interposição fraudulenta e aplica-se o perdimento. Segue-se, então, a declaração de inaptidão da empresa, com base no art. 81, § 1º da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002. Não é o caso do presente processo.

A interposição comprovada, por sua vez, é caracterizada por um acobertamento no qual se sabe quem é o acobertante e quem é o acobertado, como nos autos (nos quais resta evidente que o acobertante é a "**FIRST S.A.**" e o acobertado é a "**REFRESCOS BANDEIRANTES**"). Nesse caso, a penalidade de perdimento afeta materialmente o acobertado (em que pese possa a responsabilidade ser conjunta, conforme o art. 95 do Decreto-Lei nº 37/1966) e a multa por acobertamento afeta somente o acobertante, e justamente pelo fato de "acobertar". Essa distinção fica bem explicada a partir da simples leitura do parágrafo único do art. 33 da Lei nº 11.488/2007.

Assim já se decidiu por reiteradas vezes neste CARF, sempre de forma unânime, inclusive recentemente, com a atual composição desta turma:

"INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. PENALIDADES. CUMULATIVIDADE. MULTA. PERDIMENTO. A interposição, em uma operação de comércio exterior, pode ser comprovada ou presumida. A interposição presumida é aquela na qual se identifica que a empresa que está importando não o faz para ela própria, pois não consegue comprovar a origem, a disponibilidade e a transferência dos recursos empregados na operação. Assim, com base em presunção legalmente

estabelecida (art. 23, § 2º do Decreto-Lei nº 1.455/1976), configura-se a interposição e aplica-se o perdimento. Em tal hipótese, não há que se cogitar da aplicação da multa pelo acobertamento. Segue-se, então, a declaração de inaptidão da empresa, com base no art. 81, § 1º da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002. A interposição comprovada é caracterizada por um acobertamento no qual se sabe quem é o acobertante e quem é o acobertado. **A penalidade de perdimento afeta materialmente o acobertado (em que pese possa a responsabilidade ser conjunta, conforme o art. 95 do Decreto-Lei nº 37/1966) e a multa por acobertamento afeta somente o acobertante, e justamente pelo fato de “acobertar”.**” (Acórdão nº 3403-002.746, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime, sessão de 30.jan.2014) (grifo nosso)

“INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. PRESUMIDA E COMPROVADA. A interposição, em uma operação de comércio exterior, pode ser comprovada ou presumida. A interposição presumida é aquela na qual se identifica que a empresa que está importando não o faz para ela própria, pois não consegue comprovar a origem, a disponibilidade e a transferência dos recursos empregados na operação. Assim, com base em presunção legalmente estabelecida (art. 23, § 2º do Decreto-Lei nº 1.455/1976), configura-se a interposição e aplica-se o perdimento. Segue-se, então, a declaração de inaptidão da empresa, com base no art. 81, § 1º da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002. A interposição comprovada é caracterizada por um acobertamento no qual se sabe quem é o acobertante e quem é o acobertado. **A penalidade de perdimento afeta materialmente o acobertado (em que pese possa a responsabilidade ser conjunta, conforme o art. 95 do Decreto-Lei nº 37/1966), embora a multa por acobertamento (Lei nº 11.488/2007) afete somente o acobertante, e justamente pelo fato de “acobertar”.**” (Acórdão nº 3403-002.894, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime, sessão de 27.mar.2014) (grifo nosso)

“INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. PRESUMIDA E COMPROVADA. A interposição, em uma operação de comércio exterior, pode ser comprovada ou presumida. A interposição presumida é aquela na qual se identifica que a empresa que está importando não o faz para ela própria, pois não consegue comprovar a origem, a disponibilidade e a transferência dos recursos empregados na operação. Assim, com base em presunção legalmente estabelecida (art. 23, § 2º do Decreto-Lei nº 1.455/1976), configura-se a interposição e aplica-se o perdimento. Segue-se, então, a declaração de inaptidão da empresa, com base no art. 81, § 1º da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002. A interposição comprovada é caracterizada por um acobertamento no qual se sabe quem é o acobertante e quem é o acobertado. **A penalidade de perdimento afeta materialmente o acobertado (e o acobertante, conjunta ou isoladamente, conforme o art. 95 do Decreto-Lei nº 37/1966), embora a multa por acobertamento (Lei nº 11.488/2007) afete somente o acobertante, e justamente pelo fato de “acobertar”, quando identificado o acobertado.**” (Acórdão nº 3403-003.319, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime, sessão de 14.out.2014) (grifo nosso)

Documento assinado digitalmente em 14.out.2014) (grifo nosso)

Autenticado digitalmente em 02/06/2016 por ROSALDO TREVISAN, Assinado digitalmente em 02/06/2016 por ROSALDO TREVISAN, Assinado digitalmente em 06/06/2016 por ROBSON JOSE BAYERL

Impresso em 07/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

"RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES ADUANEIRAS. DISCIPLINA LEGAL. PENALIDADES. OCULTAÇÃO/ACOBERTAMENTO. A responsabilidade por infrações aduaneiras é disciplinada pelo art. 95 do Decreto-Lei nº 37/1966. Quando se comprova ocultação/acobertamento em uma operação de importação, aplica-se a pena de perdimento à mercadoria (ou a multa que a substitui), com fundamento no art. 23, V do Decreto-Lei nº 1.455/1976 (e em seu § 3º). A penalidade de perdimento afeta materialmente o acobertado (e o acobertante, de forma conjunta ou isolada, conforme estabelece o art. 95 do Decreto-Lei nº 37/1966), embora a multa por acobertamento (Lei nº 11.488/2007) afete somente o acobertante, e justamente pelo fato de "acobertar", quando identificado o acobertado. (Acórdão nº 3401-003.092, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime - em relação ao tema, sessão de 23.fev.2016) (grifo nosso)

Também de forma unânime se concluiu especificamente que a multa por acobertamento, prevista no artigo 33 da Lei nº 11.488/2007, não afasta a aplicação da multa substitutiva do perdimento:

"MULTA. IMPORTAÇÃO. ACOBERTAMENTO DE INTERVENIENTE OU BENEFICIÁRIO. EFEITOS TRIBUTÁRIOS. HABILITAÇÃO DO ACOBERTADO. IRRELEVÂNCIA. Na aplicação da penalidade prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, por acobertamento de reais intervenientes ou beneficiários em operações de importação, é irrelevante se há efeito tributário no acobertamento, seja pela existência de responsabilidade objetiva, ou pelo fato de a matéria aduaneira extrapolar o espectro tributário. É ainda irrelevante o fato de ser o acobertado uma empresa habilitada a operar no comércio exterior, porque a conduta imputada não é "acobertar interveniente ou beneficiário sem habilitação", mas tão-somente "acobertar interveniente ou beneficiário", e ainda porque o acobertamento não se presta exclusivamente a subtrair ao conhecimento da autoridade aduaneira que o real interveniente ou beneficiário não é habilitado, mas também a diversos outros propósitos, entre os quais a burla ao gerenciamento de risco (subtrair ao conhecimento da autoridade aduaneira que o real interveniente ou beneficiário oferece risco que apontaria para outro parâmetro de seletividade na importação).

MULTA. IMPORTAÇÃO. ACOBERTAMENTO DE INTERVENIENTE OU BENEFICIÁRIO. PERDIMENTO. CUMULATIVIDADE. A penalidade prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, por acobertamento de reais intervenientes ou beneficiários em operações de importação, não prejudica a aplicação da pena de perdimento às mercadorias relativas à operação." (Acórdão nº 3403-002.187, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime, sessão de 21.mai.2013) (grifo nosso)

Assim, não há que se falar em *bis in idem*, pois são diversas as tipificações e materialidades, assim como distintos podem ser os sujeitos passivos a serem enquadrados em

*correspondente ao valor aduaneiro da mercadoria importada (Decreto-Lei nº 1.455/1976, art. 23, V, § 3º). Esta será devida solidariamente pelo importador oculto, na condição de coautor, ou por qualquer outra pessoa que se enquadre nas demais hipóteses de responsabilização solidária do art. 95 do Decreto-Lei nº 37/1966, notadamente aquele que se beneficia com a prática da infração. Não há erro na imputação subjetiva quando o auto de infração impõe a penalidade apenas a um dos coautores identificados. (...)*⁷

*“Assunto: Imposto sobre a Importação – II. Período de apuração: 10/02/2006 a 04/07/2006 (...). CESSÃO DO NOME. MULTA DE 10% DO VALOR DA OPERAÇÃO. INAPTIDÃO. MULTA DE CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO. CUMULATIVIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA. IMPOSSIBILIDADE. Na aplicação da multa de 10% do valor da operação, pela cessão do nome, conforme art. 33 da Lei nº 11.488/2007, não será proposta a inaptidão da pessoa jurídica, sem prejuízo da aplicação da multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias, pela conversão da pena de perdimento dos bens. Descartada hipótese de aplicação da retroatividade benigna prevista no artigo 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional, por tratarem-se de penalidades distintas. (...)*⁸

E, reitere-se que não se está aqui a tratar de responsabilidade tributária, mas de responsabilidade por infração aduaneira, disciplinada no artigo 95 do Decreto-lei nº 37/1966, respondendo conjunta ou isoladamente o acobertante e o acobertado, como proposto no próprio relatório fiscal (fl. 50).

Não há, assim, nem erro na identificação do sujeito passivo, nem "*bis in idem*", sendo im procedentes as alegações de defesa.

Da possibilidade de aplicação de penalidade menos gravosa e de relevação

A possibilidade de aplicação de penalidade menos gravosa, demandada com base no artigo 112 do Código Tributário Nacional pressupõe três circunstâncias, todas inexistentes no presente processo: (a) que a penalidade seja tributária; (b) que exista dúvida quanto à capitulação legal do fato; e (c) boa-fé.

O presente caso, como exposto neste voto, se refere a multa aduaneira, substitutiva do perdimento da mercadoria, aplicada em caso no qual houve simulação, para o qual há perfeita tipificação no artigo 23, V do Decreto-Lei nº 1.455/1976.

Assim, im procedente a demanda por aplicação e penalidade menos gravosa.

Por fim, cabe informar que os pleitos de relevação da pena de perdimento, com fundamento no artigo 737 do Regulamento Aduaneiro, não são analisados por este

⁷ CAREF, Acórdão n. 3802-00.925, Rel. Cons. Solon Sehn, unânime, Sessão de 24.abr.2012.

⁸ CAREF, Acórdão n. 3202-000.634, Rel. Cons. Irene Souza da Trindade Torres, unânime, Sessão de 26.fev.2013.

tribunal administrativo, devendo ser dirigidos ao Ministro da Fazenda, ou à autoridade a quem ele delegar tal competência, como informa o artigo 736 do mesmo regulamento, que estabelece ainda requisitos para a relevação.

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

Rosaldo Trevisan