



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**  
**TERCEIRA CÂMARA**

---

<b>Processo nº</b>	12466.003632/2004-79
<b>Recurso nº</b>	133.303 De Ofício e Voluntário
<b>Matéria</b>	VALOR ADUANEIRO
<b>Acórdão nº</b>	303-34.941
<b>Sessão de</b>	4 de dezembro de 2007
<b>Recorrentes</b>	RF TOTAL COMERCIAL LTDA. DRJ-FLORIANÓPOLIS/SC

---

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 02/07/1999 a 09/08/1999

**Ementa:** PRELIMINARES DE NULIDADE. As arguições são de cerceamento ao direito de defesa. Não houve falta de Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), no máximo pode ter ocorrido falta de intimação a uma parte dos envolvidos quanto à prévia existência de MPF. As três questões suscitadas convergem a uma. A mera falta de exposição ao contribuinte do MPF pré-existente, é, por si só, incapaz de anular o lançamento. Ao contribuinte ao qual não foi apresentado o MPF, pode o fato servir como escusa à não apresentação de documentos e/ou esclarecimentos exigidos por auditor fiscal que não lhe apresentou previamente o MPF específico. Afastadas todas as preliminares argüidas.

**NÃO DECADÊNCIA.** No caso de dolo, fraude ou simulação, o prazo decadencial começa a fluir a partir dessa constatação, desde que a descoberta tenha ocorrido dentro do prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador. A constatação neste caso se deu com o Relatório Telefonia Celular (RTC), em 28.10.2004, antes de concluído o prazo decadencial de cinco anos contados a partir da data do fato gerador mais antigo. Só então, a partir da constatação da fraude, passou a fluir o prazo decadencial definido no art.173, I, do CTN. As ciências das autuações aos interessados ocorreram em novembro e dezembro de 2004. Afastada a prejudicial de decadência.

**VALORAÇÃO ADUANEIRA EX OFFICIO.** Os documentos que instruíram as DI's, registradas em

*ADP* *R*

nome da RF TOTAL, foram apresentados por empresas inidôneas que indicavam como titular uma pessoa física que também figurava como sócio da RF TOTAL. O AVA prevê que a administração aduaneira em caso de dúvida sobre o valor de transação deve proceder a investigações complementares, deve dar ao importador a oportunidade de fornecer informações mais detalhadas e necessárias ao exame das circunstâncias da venda. No caso houve atuação do importador de direito, do suposto importador de fato e dos demais interessados na importação, todos levados ao pólo passivo da obrigação tributária, sendo nesse conjunto de pessoas que se poderiam buscar as evidências documentais e testemunhais do suposto esquema para subtração de tributos. A esse conjunto de pessoas correspondia o direito subjetivo de ter oportunidade para demonstrar a impropriedade da valoração aduaneira *ex officio*, por isso foi determinada a realização de diligência.

RETORNO DA DILIGÊNCIA.  
SUBFATURAMENTO NA IMPORTAÇÃO.  
VALORAÇÃO ADUANEIRA. Restou evidenciado que nas DI's - paradigmas explicitadas nestes autos se identificam importações de mercadorias efetivamente similares, em quantidades compatíveis, em épocas comparáveis, porém com indicação de valor de transação significativamente superior. A resposta à diligência determinada especificou com maior clareza as informações identificadoras do subfaturamento no preço de transação declarado, que já estavam descritas no Relatório Telefonia Celular (RTC) anexo aos autos de infração lavrados. A ligação societária entre a MOTOROLA e a CELLSTAR CORP alegada pelos recorrentes, ao contrário de poder justificar o oferecimento de valor sensivelmente reduzido para base de cálculo do imposto de importação nas operações sob julgamento administrativo, milita no sentido de rejeição do valor declarado de transação, reforçando o acerto da recusa pela autoridade aduaneira quanto à utilização do primeiro método de valoração. Resultou explicitado que os dados essenciais utilizados pela administração aduaneira para a valoração *ex officio* já estavam nos autos à disposição dos interessados. A providência saneadora de explicitação desses dados essenciais, bem como a oportunidade oferecida aos recorrentes de se manifestarem acerca dos documentos utilizados e também quanto a todas as informações adicionadas,

ainda que não aproveitadas pelos intimados, vista a ausência de suas esperadas manifestações no prazo legal, é suficiente a afastar qualquer argüição de cerceamento ao direito de discutir a valoração produzida na autuação fiscal; houve a partir de então preclusão quanto a essa matéria. Os documentos acostados demonstram que foi adequado o método utilizado para a valoração aduaneira de ofício. Foram tomadas treze DI's como paradigmas, nas quais constam os elementos essenciais utilizados na valoração, método, origem, nº da DI – paradigma, se similar a indicação do modelo utilizado, descrição dos bens, data da importação e quantidades negociadas.

**SOLIDARIEDADE TRIBUTÁRIA DOS SUJEITOS PASSIVOS.** A sucessão de indícios levantados pela fiscalização permite no seu conjunto que se perceba que há entre os interessados apontados como responsáveis solidários entre si, e de todos em relação ao autuado na qualidade de contribuinte, RF TOTAL, um interesse comum na situação que constituiu os fatos geradores relacionados à importação de aparelhos celulares com valor declarado indevidamente reduzido. Essa qualidade perceptível caracteriza a obrigação tributária solidária. Justificado reunir as empresas e pessoas físicas indicadas nos autos de infração no mesmo pólo passivo, com exceção da empresa BLUE CLOUD PARTICIPAÇÕES LTDA que não existia à época dos fatos geradores das importações sob análise, não podendo a ela ser imputada responsabilidade por atos e fatos anteriores à sua constituição, tendo sido corretamente excluída do pólo passivo pela decisão *a quo*.

**RESPONSABILIDADE PELA INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA.** Ilícitos societários graves praticados pelo administrador serão, em princípio, hábeis a modificar a configuração do pólo passivo da relação jurídica tributária, que além de praticado com excesso de poderes, infração à lei, ao contrato social, ou aos estatutos, agrida o interesse e finalidades da sociedade. Na regra geral, é ilícito societário grave o praticado em nome da pessoa jurídica, mas no interesse pessoal do próprio agente administrador. Entretanto, há casos em que tanto o administrador que agiu com excesso de poderes, infração à lei ou ao contrato social, quanto a empresa se beneficiam, conjuntamente, da situação relacionada à infração tributária praticada. Nesse caso, a base legal para a responsabilidade não está apenas no art. 135, III, do

CTN; o administrador responderá conjuntamente com a empresa pelo crédito tributário lançado, tributo e penalidade administrativa tributária, compatibilizando-se neste caso a norma antes citada com a prevista no art.124, I, do CTN, tendo em conta o interesse comum e o benefício de ambos com os resultados pretendidos indevidamente. As evidências apresentadas identificaram a prática de subfaturamento nas importações focadas. Os valores de transação formalmente declarados na importação pela empresa de fachada manipulada RF TOTAL, visavam beneficiar os reais adquirentes da mercadoria importada no Brasil, DICOM e seus gerentes, de fato ou de direito, quanto à situação analisada, que viriam a ser também os efetivos revendedores no mercado interno com a inicial perspectiva de redução ilícita da base de cálculo dos impostos incidentes na importação e, posteriormente, na transferência das mercadorias da RF TOTAL para a DICOM com valores três vezes superiores aos declarados, aumentar artificialmente custos para redução aparente de lucro (ou produzir prejuízos contábeis), e com isso formar recursos extracontábeis (caixa dois). Confrontando-se o disposto no art. 135, III, com o que prescreve o art. 124, I, ambos do CTN, pode-se concluir que neste caso devem responder solidariamente pela infração os interessados que se apresentaram como recorrentes neste processo, que havia interesse comum dos administradores e da empresa na situação que constituiu os fatos geradores das obrigações principais.

MULTA AGRAVADA DE OFÍCIO. Apurada a ocorrência de fraude, por subfaturamento na importação, seria já aplicável a multa de 150% sobre os tributos sonegados por consequência do subfaturamento demonstrado. No caso concreto, houve ainda agravamento das multas de ofício aplicadas respectivamente sobre as diferenças apuradas de imposto de importação e de IPI-vinculado, para 225%. O agravamento das multas de ofício foi justificado pela não apresentação de esclarecimentos, arquivos e documentos no prazo determinado na intimação fiscal.

AFASTADA A MULTA DO ART.526, III, RA/85. A interpretação mais adequada distingue que o subfaturamento na importação é entendido, nesta hipótese, para o intuito de pagar menos imposto, infração de carácter nitidamente tributário. No caso, não cabe punir com duas penalidades o mesmo fato



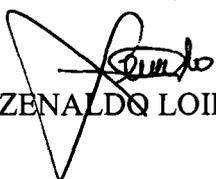
do subfaturamento na importação, infração-meio em relação à finalidade de recolher menor valor de tributos na importação. No caso já foram lançadas as multas de ofício agravadas com relação às diferenças de imposto de importação e de IPI-vinculado, conforme previstas na Lei nº 9.430/96, devendo ser afastada a penalidade do art.526, III, do RA/85.

JUROS SELIC INCIDENTES TAMBÉM SOBRE O VALOR REMANESCENTE DAS MULTAS LANÇADAS. Exceto no mês do pagamento, na vigência da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996, os juros moratórios são equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (SELIC) para títulos federais. Não importa se o valor do crédito a ser atualizado em favor da Fazenda Nacional decorre de multa de ofício lançada. Ainda assim cabe a sua atualização por meio dos juros de mora.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, afastar as preliminares de nulidade do lançamento, sendo que o Conselheiro Luis Marcelo Guerra de Castro votou pela conclusão. Por unanimidade de votos, afastar a prejudicial de decadência, sendo que os Conselheiros Nilton Luiz Bartoli, Tarásio Campelo Borges, Silvio Marcos Barcelos Fiúza e Marciel Eder Costa, votaram pela conclusão. Por unanimidade de votos, afastar as preliminares de ilegitimidade passiva. Por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário quanto aos tributos. Por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário quanto à multa de ofício agravada, vencidos os Conselheiros Nanci Gama, Nilton Luiz Bartoli, Silvio Marcos Barcelos Fiúza e Marciel Eder Costa que a desagravavam de 225% para 150%. Por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário para afastar a multa administrativa, vencidos os Conselheiros Luis Marcelo Guerra de Castro e Anelise Daudt Prieto, que negaram provimento. Por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário quanto aos juros de mora, vencido o Conselheiro Marciel Eder Costa, que deu provimento parcial para excluir os juros de mora sobre a multa de ofício.

  
ANELISE DAUDT PRIETO - Presidente

  
ZENALDO LOIBMAN - Relator

## Relatório

O presente processo trata dos créditos tributários constituídos nos autos de infração de fls.05/16, 17/28 e 29/36, com exigência de créditos tributários em relação aos contribuintes **RF TOTAL COMERCIAL LTDA** e dos responsáveis solidários **DICOM TELECOMUNICAÇÕES LTDA**, **TC IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.**, **BLUE CLOUD PARTICIPAÇÕES LTDA**, **CLÁUDIO ROSSI ZAMPINI**, **JOÃO CARLOS ROSSI ZAMPINI** E **THIMOTHY LOUIS MARETTI**. Considera-se aqui o inteiro teor do relatório constante às fls.2.840/2.890.

A Terceira Câmara na sessão realizada em 15.08.2006, por meio da Resolução nº 303-01.182, determinou a realização de diligência por considerar necessário complementar a instrução destes autos, solicitando especialmente informações acerca dos dados da (s) DI(s) paradigma (s) utilizada (s), e dos eventuais ajustes feitos sobre eles, informações importantes porque a partir daqueles paradigmas houve definição do valor aduaneiro descartando-se os preços de transação indicados nas DI's registradas pelo importador. A diligência determinada à repartição de origem foi para que:

*(1º) informasse se foram efetivamente aceitos, e em valor suficiente, os bens arrolados pelos interessados em garantia recursal;*

*(2º) promovesse o suprimento instrutório destes autos referente à(s) DI(s) tomadas como paradigma, explicitando os dados significativos à valoração aduaneira.*

Acrescentou-se que deveria a fiscalização explicitar os ajustes que eventualmente mereceram tais dados para se chegar ao valor aduaneiro assumido nas autuações em foco.

Determinou-se, ainda, que essas novas informações, a serem adicionadas ao presente processo, deveriam ser levadas, antes do retorno destes autos, ao conhecimento dos autuados, para que no prazo legal, se quisessem, pudessem analisá-las ou contestá-las.

Somente depois de facultadas essas informações ao conhecimento dos recorrentes, e esgotado o prazo legal para as suas contestações, deveria o presente processo retornar a este Conselho de Contribuintes.

Em cumprimento à diligência foram juntados aos autos os documentos de fls.2.898/3.340, e mais 06(seis) folhas não numeradas, sendo que quatro delas são originais assinados pelo AFTF Luciano Rocha Madeira, Matrícula 495.189, SECAT/ALF/VIT, e são intimações para ciência da RESOLUÇÃO 303-01.182, da Terceira Câmara do Terceiro Conselho, bem como da documentação de fls.2.839/3.337, juntada aos autos por decorrência da diligência, a **JOÃO CARLOS ROSSI ZAMPINI**, **CLÁUDIO ROSSI ZAMPINI** e **DICOM TELECOMUNICAÇÕES LTDA**, constando no verso de cada folha o AR correspondente. A última folha assinada pelo mesmo AFRF acima identificado, em 22.02.2007, é um sucinto despacho de encaminhamento dos autos ao Terceiro Conselho sem nada dizer expressamente a respeito de ter havido, ou não, preclusão do prazo para manifestação dos interessados acerca da documentação acrescida aos autos (seria a fl.3.346, se tomada como referência a última folha numerada na origem, que é a fl.3.340).

As intimações foram realizadas em novembro e dezembro de 2006, conforme AR's constantes nos versos das folhas de intimação no final do volume XIV, não numeradas na origem, conforme acima se registrou, mas que foram anexadas na repartição de origem em seqüência à fl.3.340 (última numerada), e deveriam pela ordem corresponder às fls.3.343, 3.344 e 3.345. O despacho de reencaminhamento dos autos ao Terceiro Conselho é de 22.02.2007, o que tacitamente aponta que o prazo de trinta dias a partir da ciência da intimação concedida para a manifestação dos interessados se esgotou sem qualquer aproveitamento.

Dentre os documentos juntados pela repartição de origem se encontra, às fls.2.898/3.311, os referentes a informações consideradas necessárias às providências solicitadas pela Alfândega do Porto de Vitória à Procuradoria da República no Espírito Santo para assegurar na via judicial a adoção de medidas cautelares no sentido de tornar indisponíveis os bens discriminados em anexo, integrantes dos patrimônios das pessoas físicas e jurídicas apontadas no mesmo ofício como, em tese, responsáveis pela prática de crimes tributários e penais, de modo a salvaguardar créditos tributários lançados da ordem de R\$ 375 milhões.

Foram juntadas às fls.3.312/3.326 cópias de documentos referentes à DI 98/0989863-0, registrada em 05.10.1998, à DI 99/0227677-6, registrada em 22.03.1999, e à DI 98/12539-7, registrada em 30.11.1998. Constam, às fls.3.327/3.330, informações acerca do aparelho celular modelo "**Nokia 6120\*\* Phone**".

Estão às fls.3.331/3.333 cópias de documentos referentes à ordem judicial de apreensão dos veículos ali relacionados, cujo depositário CLÁUDIO ROSSI ZAMPINI removeu os referidos veículos do local onde se encontravam sem informar ao juízo a localidade atual dos mesmos, bem como o registro do cumprimento, em 24.04.2006, da ordem judicial de apreensão pela Delegacia de Repressão a Crimes Fazendários ligada à Superintendência Regional da Polícia Federal em São Paulo.

Por fim, consta às fls. 3.334/3.336 informação fiscal de autoria do AFRF Rodrigo Torres Teixeira Leite, Matrícula nº 64.862, de 30.10.2006, acerca do suprimento instrutório requerido pela Resolução 303-01.182, de 15 de agosto de 2006. A seguir se transcreve a parte substancial da informação fiscal.

Em primeiro lugar, afirma que em tese a eventual não juntada de DI's tomadas como paradigma de valor não desmereceria o presente processo administrativo porque todos os elementos indispensáveis à avaliação dos critérios de valoração utilizados foram, exaustivamente, explicitados no Relatório Telefonia Celular (RTC), na Parte V, intitulada Valoração Aduaneira. Afirma que os únicos elementos omitidos no RTC com relação às tais DI's foram os nomes dos importadores, que a SRF entende estarem protegidos pelo sigilo fiscal, sendo legalmente vedada sua exposição. Mas que, conforme está determinado no Manual de Auditoria de Valoração Aduaneira 2006, aprovado pela COANA, haviam sido anexadas no RTC, que compõe estes autos, cópias das DI's utilizadas contendo as partes relevantes para a valoração, porém com o cuidado de não identificar a denominação/razão social do contribuinte ou seu endereço.(grifos nossos).

Contudo, a despeito de entender que a divulgação dos nomes dos importadores estaria condicionada a uma autorização judicial, em cumprimento ao determinado na Resolução do Conselho de Contribuintes, foram anexadas cópias das declarações paradigmas utilizadas para a valoração das importações realizadas em nome da RF TOTAL, às fls.3.312/3.326. Reafirma, contudo, que todos os elementos indispensáveis à valoração já

constavam no RTC, não havendo a omissão de nenhum dado que pudesse representar prejuízo à defesa do contribuinte. Acredita, entretanto, que aos que assim não percebem, parece haver desconhecimento da legislação que rege a matéria. Destaca, então, que os documentos que instruíram as DI's, registradas pela RF TOTAL, foram emitidos pelas empresas "fantasmas" DATA AIR e TALENT BUSINESS cujo titular Rufino Ferreira Pinto Filho também era sócio da RF TOTAL. São documentos inidôneos, ideologicamente e materialmente falsos, inaceitáveis como provas. Reclama que estando comprovada a fraude, tornou-se despropositada a afirmação contida no voto condutor da Resolução do Conselho de Contribuintes de que haveria para os autuados responsáveis solidários o "*direito subjetivo de tentar demonstrar a impropriedade da autuação, ou de algum aspecto da autuação, por exemplo, a descaracterização do valor de transação promovida pela autuação*". Que não há elemento que pudesse ser trazido aos autos capaz de transformar o falso em verdadeiro, para assim se acatar a utilização do primeiro método de valoração. Que não se pode olvidar que só se discute valoração aduaneira com quem existe ou quem se presta a fornecer informações. Sendo "laranjas" os importadores e exportadores, e como a RF TOTAL, e os demais responsáveis solidários, não atenderam às intimações da fiscalização, não caberia mais em sede recursal discutir a valoração porque houvera preclusão desta matéria.

Continua, por afirmar, que o RTC não traz apenas uma única DI paradigma, "misteriosa" ou "secreta", conforme sugerem os autuados e, pelo que lhe pareceu, também o relator, mas sim 13 DI's, às fls.161/173, nas quais constam os elementos utilizados na valoração: método, origem, nº da DI – paradigma, se similar, a indicação do modelo utilizado, descrição dos bens e quantidades negociadas.

Assegura que não se incorreu no erro óbvio sugerido pelos autuados de "*comparar carro de luxo com popular*", que assim não seriam similares. Mas, não foram necessários ajustes em razão das quantidades porque no caso em questão o nível comercial e quantidade correspondente a cada DI-paradigma considerada, são compatíveis com os constantes na DI respectivamente valorada.

A apuração do valor, descrita no item 5.10 do RTC (fls.138), traz o nº da DI valorada e o nº da DI-paradigma. Assim, por exemplo, a DI nº 99/0540539-9, que se refere à importação de 14.520 aparelhos Motorola Ultratac 700a, declarados por US\$ 61,00, pela RF TOTAL, foram valorados com base na DI paradigma nº 98/0989863-0, por US\$ 180,23, na qual a importadora "secreta" MOTOROLA INDUSTRIAL LTDA importou 11.960 aparelhos IDÊNTICOS (grifos do AFRF autor da informação). Assim se constatou que a fabricante MOTOROLA INC exportou idêntico produto para a MOTOROLA DO BRASIL por US\$ 180,23, e não cabe aceitar que os autuados o tivessem importado da mesma fonte por um terço do preço.

Ressalta que as DI's 99/0540540-2, 99/0604848-4 e 99/0656078-9 (fls.138 e fls.3.316) registradas em nome da RF TOTAL se referem ao mesmo equipamento, daí porque foram valoradas com base na mesma DI paradigma nº 98/0989863-0. Esclarece que não consta na DI o nome do importador em razão de estar suspenso o CNPJ da filial da MOTOROLA INDUSTRIAL LTDA, contudo, na tela do SISCOMEX- Consulta DI- está consignado o nº de inscrição deste importador (fls.3.316).

A DI nº 99/0594936-4, registrada pela RF TOTAL, se refere à importação de 13.440 aparelhos celulares da marca LG, modelo LGC DIG 330WB, supostamente adquiridos por US\$ 52,30, e foram valorados com base na DI paradigma nº 99/0227677-6, pelo valor de

US\$ 215,00, importados por TEREX IMP.EXP.LTDA (Atual CISA TRADING S/A), sendo que o importador na DI paradigma importou 12.000 unidades de produto IDÊNTICO. As DI's n.º 99/0594522-9, 99/0594937-2, 99/0613309-0, 99/0613310-4, 99/0658489-0 e 99/0658490-4, registradas pela RF TOTAL, referentes ao mesmo produto LGC DIG 330WB foram valoradas com base na mesma DI paradigma n.º 99/0227677-6 .

Informa, por fim, que a DI n.º 99/0604846-8, formalizada em nome da RF TOTAL, é relativa à importação de 5.950 aparelhos Nokia modelo 6120, por US\$ 54,60, que foram valorados com base na DI paradigma n.º 98/1203539-7, pela qual a NOKIA DO BRASIL LTDA importa do mesmo fabricante, NOKIA MOBILE PHONES INC, 4.998 aparelhos SIMILARES, modelo 2180 (mais simples), por US\$ 168,00 (vide fls. 3.327/3.330).

Conclui afirmando que não se pode dizer que a omissão inicial apenas dos nomes dos importadores relacionados às DI's tomadas como paradigma no RTC pudesse de alguma forma prejudicar a defesa dos autuados. Afirma que, ao contrário, a explicitação agora daqueles nomes apenas reforça a certeza da falsidade das informações nas faturas e declarações prestadas pelos envolvidos com relação à valoração aduaneira dos bens.

É o Relatório.



## Voto

Conselheiro ZENALDO LOIBMAN, Relator

A matéria apresentada é da competência do Terceiro Conselho de Contribuintes e estão presentes os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário.

De plano se considera desnecessário apreciar as providências relacionadas com a demonstração da efetividade da garantia recursal, posto que mais recentemente, depois da sessão que determinou a diligência, houve decisão do Pretório Excelso, em meio ao controle concentrado de constitucionalidade, no sentido de ser inexigível a garantia recursal no processo administrativo.

Lembra-se aqui que os três autos de infração foram lavrados contra a RF TOTAL, como contribuinte (embora empresa de fachada), e, contra a DICOM, a TC, a BLUE CLOUD, CLÁUDIO ZAMPINI, JOÃO CARLOS ZAMPINI E THIMOTY MARETTI, como responsáveis solidários, com base nos artigos 124 e 135, do CTN. Com exceção do último, os demais apresentaram tempestivamente suas impugnações, **porém, apenas DICOM, CLÁUDIO ZAMPINI E JOÃO CARLOS ZAMPINI apresentaram os respectivos recursos voluntários tempestivamente.** A BLUE CLOUD PARTICIPAÇÕES LTDA foi corretamente excluída da lide pela decisão recorrida porque não existia ainda à época dos fatos geradores das importações sob análise.

Entretanto, dada a hipótese de solidariedade na responsabilidade tributária, as razões de recurso apresentadas, em princípio, aproveitam a todos os autuados em face do litisconsórcio passivo estabelecido, com exceção de alegações relativas a eventuais penalidades de caráter pessoal.

Dada a configuração da autuação, contra o contribuinte e contra responsáveis solidários, as razões de impugnação e recurso serão apreciadas em conjunto quanto aos fatos que dizem respeito a todos os sujeitos passivos, vale dizer, imputação de fraudes e conluio em importações subfaturadas, créditos e transferências de recursos em espécie entre os participantes do esquema de importação subfaturada, para ludibriar o Fisco, com utilização de interpostas pessoas, pessoas jurídicas criadas para fachada, e falhas de escrituração, tudo com objetivo de pagar tributo menor que o devido nas importações. No entanto, neste voto, a responsabilidade tributária e a responsabilidade por infração merecerão análise apartada.

A lide abrange questões preliminares, sendo a primeira, uma argüição de nulidade do processo por cerceamento ao direito de defesa por alegado desconhecimento de alguns dos interessados quanto à existência do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) e quanto aos seus termos, e uma segunda argüição, é que seria ato nulo o lançamento realizado sem ter havido a prévia expedição de MPF.

Quanto ao MPF, alegaram seu desconhecimento apenas: DICOM, TC e RF TOTAL (dessas apenas a DICOM apresentou tempestivo recurso voluntário). Entretanto, observa-se que os MPF referentes a eles, e também com relação à BLUE CLOUD estão às fls.01/04, portanto existiam. **No caso da DICOM, foi certamente cientificada do MPF n.º 2002.02.466-7, mediante o termo de fls.500, posto que às fls. 502 consta sua resposta com**

**referência expressa ao citado MPF.** Não consta dos autos a informação quanto a se houve ciência por parte dos outros dois envolvidos acima referidos que não apresentaram recurso.

Entretanto, ressalta-se a título de informação, que ao contribuinte ao qual não foi apresentado o MPF antes da autuação, pode o fato servir como escusa à não apresentação de documentos e/ou esclarecimentos exigidos por auditor fiscal (que não lhe apresentou previamente o MPF específico). Do contrário, no que toca ao caráter externo do MPF acima destacado, não seria efetiva a norma administrativa de segurança que o ato normativo da SRF pretendeu garantir como um direito subjetivo do cidadão contribuinte. Portanto, nos casos em que o investigado deixe de apresentar documentos/esclarecimentos exigidos por agente fiscal da SRF que não lhe exibiu previamente o MPF, descabe, em princípio, a aplicação de agravamento de multa por essa motivação específica de não atendimento ao que eventualmente foi solicitado pelo autuante. Que a não-apresentação permite, por parte do contribuinte, a presunção de inexistência do MPF, ou de não estar o auditor autorizado pela administração a proceder àquela fiscalização (Nesses termos, em tese, apenas não caberia agravamento por falta de atendimento à fiscalização em relação à TC e à RF, que, entretanto, não apresentaram recurso).

**Contudo, o lançamento autorizado pela administração, via MPF, e efetivado por autoridade legalmente competente, no caso AFRF, ainda quando o MPF não tenha sido eventualmente cientificado ao interessado antes da ciência da lavratura do auto de infração, é, mesmo assim, lançamento válido.** Relembra-se, por fim, que no presente caso, em face do que acima foi exposto, nenhum dos recorrentes pode se beneficiar da arguição de falta de citação quanto a existência de MPF, posto que segundo consta dos autos, a DICOM foi expressamente intimada. Já a TC e a RF TOTAL não apresentaram recurso voluntário.

A questão real que ainda resta enfrentar é se os lançamentos seriam nulos, por cerceamento ao direito de defesa, com base na alegação de que um dos responsáveis solidários autuados, TC, e também a RF TOTAL, suposta contribuinte autuada e apontada como empresa de fachada para o esquema de importações subfaturadas, não teriam sido intimados previamente da existência do MPF que autorizou a fiscalização, da qual resultaram os lançamentos tributários sob análise. A rigor, percebe-se ainda implícita a arguição de uma terceira questão preliminar que deriva também da suposta falta de intimação a uma parte dos envolvidos quanto ao MPF, pela qual se pretende acusar nulidade do procedimento pelo menos em relação à uma parte dos envolvidos (RF TOTAL e TC), porque seria nulo o próprio procedimento de fiscalização, ou seja, a investigação fiscal sem o suporte de prévio MPF seria ato administrativo nulo.

Contudo, observa-se nos autos, neste ponto, **que não houve falta de MPF, no máximo pode ter ocorrido falta de intimação a uma parte dos envolvidos quanto à prévia existência de MPF.** Com o que convergem a uma as três primeiras questões apresentadas.

Entendo que o MPF é precipuamente ato administrativo de controle, por parte da SRF, quanto às próprias fiscalizações. Está previsto na Portaria SRF 1.265/99, editada pelos motivos expostos na Mensagem nº 11/2001, mas, sem dúvida, cumpre um duplo papel, um de caráter interno à administração tributária, de preservação da hierarquia e disciplina, de controle da produtividade dos auditores, dos prazos de fiscalização, etc., e outro, de caráter externo, no sentido de propiciar a segurança ao contribuinte selecionado de que estará sendo oficialmente auditado por servidor competente destacado pela administração tributária, com nome e

matrícula indicados, indicação do objeto do exame, da duração prevista para a sua execução, dos períodos abrangidos, tudo no sentido de conferir ao cidadão maior segurança em face da possibilidade de abusos, de atuação criminosa de “falsos auditores”, ou mesmo de auditores que não estejam oficialmente autorizados a agir em nome da administração tributária.

Aproveito, então, para explicitar minha discordância em relação à assertiva da i. DRJ de que aos órgãos julgadores administrativos (DRJ e Conselho de Contribuintes) não seria dado apreciar a validade/invalidade de atos administrativos de vínculo hierárquico, de competência das DRF/IRF, entre os quais incluiu o MPF. Ora, s.m.j., a primeira função dos órgãos julgadores administrativos, ainda que não única, é de propiciar à administração um controle da legalidade dos próprios atos, e qualquer que seja o ato administrativo praticado pela autoridade lançadora em nome da SRF, é dever da DRJ, e depois do Conselho de Contribuintes, avaliar se o procedimento se realizou de modo legal e válido, devendo assim ser mantido, ou se deve de alguma forma ser refeito ou saneado, ou simplesmente ser anulado por ilegalidade. Neste caso, entretanto, está claro que houve a emissão de MPF com relação a todos os autuados, somente há a questão, lançada por alguns dos envolvidos, de que o MPF não lhes foi apresentado nem dado a conhecer previamente à autuação.

Quanto à questão posta em tese, defendida no voto condutor da decisão recorrida, de que seria válido um lançamento mesmo sem a existência de MPF, reservo-me o direito de sucintamente dizer que no meu entender não cabe uma resposta absoluta, podendo em face das eventuais circunstâncias ser, ou não, válido o lançamento, mas este não é o caso sob exame.

No caso concreto, estou de acordo apenas com as conclusões apresentadas pela r. decisão recorrida, no sentido de que se há o MPF, e o servidor que lavra a autuação é Auditor Fiscal competente em face da lei para o ato de lançamento, **a mera falta de exposição ao contribuinte do MPF pré-existente à autuação, é, por si só, incapaz de anular o lançamento.**

Entendo que também não cabe a alegação de cerceamento ao direito de defesa pelo fato de que alguns dos alvos da autuação (por sinal, ausentes da fase recursal), não tenham sido cientificados, previamente ao lançamento, da existência de MPF. O procedimento de fiscalização, prévio à lavratura do auto de infração, é obviamente também anterior à instauração da lide, ou seja, é anterior ao chamado processo administrativo fiscal. Aquela primeira fase é inquisitorial, e pode mesmo se desenvolver com o objetivo de colher dados e provas que possam sustentar suspeitas iniciais, muitas vezes derivadas de denúncias, e podem até exigir que a administração aja em busca de confirmações e provas antes mesmo de dar ciência ao suposto infrator, do MPF, ou já diretamente do auto de infração, especialmente, nos casos que envolvam esquemas suspeitos de fraude e simulação, que se precise desmascarar, e que deverão ser demonstrados no âmbito do processo administrativo e/ou judicial. Mas, é claro que uma vez cientificado o interessado do auto de infração, este deve dispor da garantia constitucional e legal de tomar ciência de todos os fatos contra ele imputados, podendo deles divergir e, dentro do prazo legal, inaugurar o contraditório no âmbito do processo administrativo, com direito à ampla defesa, para apresentar suas impugnações e recursos acompanhados de provas que possam sustentar as alegações tendentes a contradizer as provas que sustentaram o lançamento. **Pelo exposto, tenho por afastadas todas as preliminares argüidas.**



Ainda na fase de impugnação **foi argüida uma prejudicial de mérito** acusando **decadência** do lançamento. A DRJ a rejeitou com base no argumento de que a DI mais antiga foi registrada em 02.07.1999 (fls.11) e a decadência desses créditos ocorreria em cinco anos a contar de 01.01.2000, ou seja, em 31.12.2004, mas, antes dessa data se evidenciou a fraude.

Concordo, neste ponto, com a conclusão da DRJ, e entendo que não ocorreu a decadência. A regra que efetivamente disciplina o caso concreto, é a do art. 150, §4º, do CTN, combinado com o disposto no art. 173, I, do mesmo Diploma Legal. No caso de constatação de dolo, fraude ou simulação, conforme o CTN, o prazo decadencial começa a fluir a partir dessa constatação, desde que a descoberta da fraude ou dolo tenha ocorrido dentro do prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador. A constatação neste caso se deu com o Relatório Telefonia Celular (RTC), em 28.10.2004, conforme documento anexo às fls. 56/184. Efetivamente, o RTC, que apontou a ocorrência de fraude e conluio, foi produzido antes de concluído o prazo decadencial de cinco anos contados a partir da data do fato gerador mais antigo. Portanto, por força do disposto no §4º do art.150 passou a fluir o prazo decadencial definido no art.173, I, do CTN, a partir da constatação da fraude. A meu ver foi **afastada corretamente a argüição de decadência**.

Vamos ao mérito. Casos de fraude e simulação freqüentemente são desvendados a partir de denúncia de terceiros ou, às vezes, por depoimento testemunhal de partícipe do esquema. De forma que se uma série de indícios são alinhados e se encaixam com dados objetivamente obtidos nos livros contábeis, declarações ao fisco, e outros por vezes esparsos, colhidos nas denúncias/depoimentos, este conjunto pode perfeitamente resultar na configuração de prova suficiente a formar a convicção do julgador quanto à efetiva existência de uma articulação voltada a sonegar tributos, à configuração de conluio, a evidenciar uma simulação.

Neste ponto me parece acertado o raciocínio exposto no início do voto condutor da decisão recorrida, que o fato de se contar nestes autos para complemento da demonstração de solidariedade na responsabilidade tributária, com declarações de terceiros, complementadas com dados documentais referentes a transferências de fundos em datas compatíveis com as operações de importação realizadas, além de perfeitamente aceitável, é procedimento adequado às circunstâncias. Ademais, de forma alguma se pode exigir dos testemunhos que sejam "irrespondíveis", se é que pode haver algum argumento irrespondível. Costumam os crentes dizer que a única verdade absoluta é Deus, e, ainda assim sempre há os ateus para estabelecer alguma controvérsia. O contraditório e o balanceamento das provas servem para sopesar os argumentos de lado a lado, e daí deve resultar para o julgador um convencimento motivado, ou seja, cujas razões devem ser explicitadas.

A questão de mérito que neste momento será apreciada é quanto à **solidariedade tributária** dos sujeitos passivos indicados nas autuações em causa.

A sucessão de indícios levantados pela fiscalização ainda que, isoladamente, nenhum deles individualmente constitua prova definitiva, permite no seu conjunto, em princípio, que se perceba que há com relação aos apontados como responsáveis solidários, entre si, e deles em relação ao contribuinte RF TOTAL, um interesse comum na situação representada na importação de aparelhos celulares com preço de transação muito abaixo do valor de mercado, bem como quanto ao fato subjacente a essa importação, a realização do negócio de compra e venda internacional de aparelhos celulares. Essa qualidade restou percebida nestes autos e justifica que estejam presentes no mesmo pólo passivo da relação jurídica tributária o que, segundo o CTN, caracteriza a obrigação tributária solidária.

Em princípio, em face dos elementos presentes neste processo, se considera aqui justificável reunir aquelas empresas e pessoas físicas indicadas nos autos de infração no mesmo pólo passivo, naturalmente com exceção da empresa BLUE CLOUD PARTICIPAÇÕES LTDA, que conforme assentiu a DRJ, não existia à época dos fatos geradores das importações sob análise, não podendo a ela ser imputada qualquer responsabilidade por atos e fatos anteriores à sua constituição, tendo sido, pois, corretamente excluída do pólo passivo pela decisão *a quo*. Quanto ao momento de apresentação de provas, a regra geral no PAF é que as provas sejam trazidas aos autos na fase de impugnação, salvo as exceções legais apresentadas na lei. Porém, podem se apresentar circunstâncias que conduzam o julgador segundo o princípio da oficialidade a buscar se aproximar ao máximo da verdade material, determinando complementação da instrução do processo, justificativa válida para autorizar a produção de prova essencial mesmo em momento posterior à impugnação, conforme esta Câmara fez ao determinar a realização de diligência referida no início deste voto. É chegado o momento de se analisar os argumentos arrolados nos recursos, para em seguida apreciar os resultados da diligência determinada pela Resolução n.º 303-01.182, de 15.08.2006.

CLÁUDIO ZAMPINI E JOÃO CARLOS ZAMPINI requereram nos seus recursos voluntários que:

- A) *Sejam excluídos da relação tributária por absoluta falta de provas materiais diretas e suficientes para conceituá-los como co-obrigados.*
- B) *seja declarada nula de pleno direito a decisão recorrida, por falta de apreciação das provas e argumentos dos ora recorrentes na fase de impugnação, determinando-se a devolução do mérito ao órgão julgador de origem para correção de instância.*
- C) *seja determinada a exclusão da incidência da taxa SELIC sobre a multa de lançamento de ofício.*

O recurso voluntário referente a JOÃO CARLOS ZAMPINI reproduz *ipsis literis* o que foi apresentado por seu irmão CLÁUDIO ZAMPINI. Queixam-se, preliminarmente, que a DRJ/Florianópolis não teria enfrentado todos os argumentos trazidos na impugnação. Solicitam, por economia processual, que as razões de impugnação sejam consideradas como parte integrante do recurso voluntário. Afirmam que a decisão recorrida analisou os fatos por atacado, mas condenou no varejo, sem distinguir responsabilidades, e por esse motivo deve ser reformada.

Em primeiro plano, conforme já advertimos mais acima, analisaremos a responsabilidade tributária e a responsabilidade pelas infrações em momentos separados.

Não há dúvida, nem em geral é alvo de contestação, que pode ser solidária a responsabilidade dos sujeitos passivos com relação aos tributos que eventualmente deixaram de ser recolhidos.

Por método, apreciaremos as teses apresentadas nos recursos na ordem dos pedidos dos recorrentes, primeiro dos dois irmãos acima identificados, e depois, o da empresa DICOM, sem, contudo, praticar repetições indevidas de argumentação quanto a questionamentos semelhantes.

(I) A primeira argüição, é preliminar de ilegitimidade passiva dos irmãos João Carlos Zampini e Cláudio Zampini.

A meu ver ficaram caracterizadas nestes autos as seguintes evidências do envolvimento destes recorrentes no esquema acusado de fraude, com utilização e participação de interpostas pessoas:

1. *A DICOM insurgindo-se contra a solidariedade passiva que lhe foi imputada, afirma que não importou nenhuma mercadoria, que se limitou a distribuir os aparelhos de telefonia celular quando eles já estavam em território nacional. Que o valor da importação de cada aparelho, bem como as reais condições de desembaraço aduaneiro no Brasil, não foram tratados nem definidos pela DICOM, porém, reconheceu que sua sócia majoritária "CELLSTAR" era a responsável pela colocação dos aludidos aparelhos em plena condição de uso junto à TELESP Celular, TELERJ e outras operadoras, principais clientes da DICOM e destinatárias da quase totalidade dos aparelhos de telefonia celular;*

2. *O envolvimento da empresa RF TOTAL e de seus sócios ficou estabelecida em novembro/2002, por ocasião do cumprimento dos mandados judiciais de busca e apreensão expedidos contra as empresas DICOM, CONTABS, AMP e SOCEL CONSULTORIA ADUANEIRA, nas quais foram apreendidos diversos documentos relativos à RF TOTAL, conforme registra o Relatório Telefonia Celular (RTC) que serviu de base à autuação. Após análise preliminar dos documentos coletados foi solicitada à autoridade judicial, em fevereiro/2003, a extensão da quebra de sigilo bancário em relação às empresas RF TOTAL, TC IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO, E. A ELETRÔNICOS, DATAKIA e OPEN IMPORTAÇÃO, pleito que foi integralmente atendido. Os elementos então obtidos expostos no referido RTC que compõe a peça de autuação, explicitam a utilização e manejo da empresa RF TOTAL no esquema de importações subfaturadas sob análise e destacam a participação dos sócios dessa empresa, Srs. RUFINO FERREIRA PINTO FILHO e LAERTE PACHECO FERREIRA PINTO, que exerceram, também, papel de relevo na constituição das interpostas importadoras e exportadoras, identificadas no referido RTC, e também na operacionalização pela importadora de fachada. Acerca das vinculações entre os acusados, importa destacar que a RF TOTAL foi constituída formalmente em 19.02.1998, com um capital social, em tese, de R\$ 50.000,00. A fiscalização constatou, entretanto, que o Sr. RUFINO FERREIRA PINTO FILHO, também "sócio" da interposta exportadora TALENT BUSINESS e da interposta importadora TC IMPORTAÇÃO, é pessoa de poucas posses, e evidentemente não dispunha de recursos ou crédito que pudessem amparar as operações realizadas em nome da RF TOTAL, TC IMPORTAÇÃO e TALENT, que juntas somaram US\$ 18,8 MILHÕES. Idêntica é a conclusão em relação ao outro "sócio" LAERTE PACHECO FERREIRA PINTO, que percebeu R\$ 8.000,00 de rendimentos em 2001, tendo se declarado isento de imposto de renda nos exercícios anteriores. A fiscalização ainda pôde perceber e constatar que na montagem das seis "importadoras" utilizadas para fachada de proteção ao real adquirente das mercadorias, a RF TOTAL apresentou uma peculiaridade, foi a única em que aparentemente os*

sócios cederam conscientemente seus nomes atuando como típicos "laranjas". Esta conclusão se baseou em informações colhidas que apontavam uma amizade de infância entre RUFINO e CLÁUDIO ROSSI ZAMPINI, assim como um parentesco entre RUFINO e LAERTE. Por outro lado, as diligências fiscais realizadas confirmaram que estes senhores não estavam domiciliados no endereço informado ao Cadastro de Pessoa Física do Ministério da Fazenda, nem tampouco no local informado nos contratos de constituição da RF TOTAL e da TC IMPORTAÇÃO (pessoas inidôneas perante o fisco). Mas, aprofundando as vinculações do esquema de importação subfaturada com os ora recorrentes, cabe destacar que na sede da empresa "CONTABS", que responde pela escrituração da RF TOTAL, foram apreendidos entre outros documentos, uma correspondência enviada à Secretaria de Fazenda do Estado de São Paulo, pela RF TOTAL, subscrita pelo Dr. Carlos Alberto da Costa Silva, o mesmo advogado que defendeu os interesses da DICOM e dos irmãos CLÁUDIO ZAMPINI e JOÃO CARLOS ROSSI ZAMPINI. Na ocasião também se coletou um instrumento de alteração contratual da RF TOTAL, no qual o Sr. Alexandre Paulo Germano, administrador da CONTABS, assina como testemunha, bem como cópia da identidade e CPF dos sócios RUFINO e LAERTE. A importadora de fachada RF TOTAL foi a única, dentre as seis interpostas importadoras, que apresentou declaração de imposto de renda em 1999, ano-base em que ocorreram as importações em causa, todavia, a partir dela podem ser destacadas irregularidades relevantes na apuração do esquema de fraude: (i) no ano da declaração informou que sua receita bruta foi de R\$ 37,4 MILHÕES, contudo, a contabilidade da DICOM registra que apenas para esta empresa a RF TOTAL emitiu notas no valor de R\$ 54,1 MILHÕES; (ii) nos dois anos-base seguintes, 2000 e 2001, quando a RF TOTAL não entregou declaração, foram movimentados em contas de sua titularidade R\$ 40,5 MILHÕES. Somando-se a tudo o mais o fato de a RF TOTAL não ter sido localizada no endereço informado à SRF, foi declarada, em procedimento regularmente instaurado, a INAPTIDÃO dessa empresa, enquadrada como OMISSA NÃO LOCALIZADA, nos termos da IN SRF 200/02, motivo que levou ao cancelamento de ofício de sua inscrição no CNPJ. (Veja-se quanto a este ponto JURISPRUDÊNCIA STJ referente a "dissolução irregular").

3. A vinculação da RF TOTAL com as demais interpostas importadoras ficou suficientemente demonstrada nos seguintes fatos apurados: (i) através da NF anexa (doc.354), na qual aquela empresa formalizou a venda de 15 mil aparelhos celulares para a ÓPISSOM, que constitui exemplo da triangulação de notas fiscais e a simulação de operações entre as partes; (ii) a SOCEL, mesma comissária que cuidou das operações realizadas pela FALLS, MAGNA, INFO WEST e ÓPISSOM, também formalizou despachos de importação em nome da RF TOTAL; e, sobretudo, (iii) a evidência das transferências financeiras realizadas entre essas empresas e seus agentes, conforme restou demonstrado nos itens 5.4 a 5.7 do Relatório Telefonia Celular.

4. Segundo demonstração feita pela fiscalização aduaneira a RF TOTAL operou por apenas dois meses, mas registrou 12 DI's (docs. 355/366) que somaram US\$ 6,5 MILHÕES FOB, tendo como

provedoras as "exportadoras" inidôneas ("fantasmas") DATA AIR WORLDWIDE e TALENT BUSINESS FLÓRIDA CORP. As mercadorias, relativas às declarações acima referidas, deram entrada na DICOM através de notas fiscais da própria RF TOTAL (doc.367), todavia, por valores TRÊS VEZES SUPERIORES aos declarados quando da importação formalizada por meio da RF TOTAL (conforme se observa no quadro às fls.131 do Relatório Telefonia Celular).

5. Resultou apurado quanto aos tributos incidentes na importação que os impostos então recolhidos traduzem flagrante redução indevida da base de cálculo exigível, por utilização de valores de transação incompatíveis, sensivelmente inferiores ao preço normal praticado em operações análogas e em quantidades comparáveis, conforme ficou documentado através das DI's- paradigmas apresentadas neste processo. Os valores aviltados foram expressos através de faturas comerciais suspeitas, que depois se revelaram inidôneas, produzidas por empresas exportadoras constituídas apenas para viabilizar uma simulação (abuso de direito). Os impostos então exigidos da RF TOTAL, que se apresentou como importadora, foram debitados automaticamente na conta dessa empresa (doc. 378), porém os recursos financeiros para tanto foram supridos pela CELLSTAR DO BRASIL, que vem a ser a DICOM, na forma explicitada pela fiscalização, em conformidade com os comprovantes constantes do RTC (doc. 379, e ver também quadro de fls. 132 do RTC). Identificou-se quanto à movimentação financeira para suporte do esquema montado, que em nome da RF TOTAL foram abertas duas contas correntes. A primeira, no BANCO SAFRA (doc. 380), criada basicamente para quitar os impostos incidentes sobre as operações de comércio exterior devidos pela RF TOTAL, e também para liquidar 01 (um) contrato de câmbio firmado em nome desta empresa (doc. 381). Esta conta, porém, suportou ainda débitos automáticos relativos a tributos devidos por outra interposta importadora "TC IMPORTAÇÃO", o que demonstra inequivocamente a vinculação entre essas empresas, e também a responsabilidade tributária da RF TOTAL sobre os créditos tributários devidos pela TC IMPORTAÇÃO, o que está exposto no item 6 do Relatório RTC. A segunda conta corrente foi aberta no BANCO CIDADE (doc. 382), e se prestou à liquidação de três (03) contratos de câmbio (doc. 383) e à movimentação dos demais recursos captados pela empresa RF TOTAL. A simples análise da movimentação financeira realizada nesta segunda conta corrente identificou a ocorrência de diversas transferências financeiras efetuadas pela RF TOTAL em favor de JOÃO CARLOS ROSSI ZAMPINI (DICOM), ALEXANDRE PAULO GERMANO (CONTABS), JOSÉ MARCOS DA SILVA (DATAKIA), MAGNA TRADING, ÓPISSOM, TC IMPORTAÇÃO e CRZ TELECOMUNICAÇÕES (doc.384).

6. O procedimento realizado na remessa cambial referente às importações também fornece elementos de convicção quanto à vinculação entre os apontados como envolvidos no esquema desvendado de subfaturamento de importações. Os valores, referentes às liquidações das operações de câmbio, debitados diretamente numa conta da RF TOTAL se encontram expostos no quadro de fls.133 do Relatório Telefonia Celular. Os recursos necessários para tanto

também foram supridos pela **CELLSTAR DO BRASIL(DICOM)** e pela **TC IMPORTAÇÃO** na forma especificada no RTC e em conformidade com os documentos anexados (doc. 385 e doc. 386). Há que se observar, ainda, que os recursos transferidos pela interposta importadora **TC IMPORTAÇÃO** para a conta da **RF TOTAL** foram providos através de liquidação de cobrança junto a **CELLSTAR DO BRASIL(DICOM)**, o que evidencia a vinculação entre elas, e **reforça a tese de que a DICOM efetivamente exercia o controle sobre essas sociedades**, utilizadas com o **propósito de ocultar sua condição de real importadora adquirente**.

7. O fato de **DICOM E TC** terem concorrido com recursos financeiros da ordem de **R\$ 20,1 MILHÕES** utilizados para o recolhimento de impostos relativos à importação formalizada pela **RF TOTAL**, e também para a liquidação dos contratos de câmbio correspondentes, demonstram o interesse comum previsto no art. 124, I, do CTN, que justifica o arrolamento dessas empresas como **SOLIDARIAMENTE RESPONSÁVEIS PELO PAGAMENTO DOS TRIBUTOS**, portanto exigíveis estes não apenas da **RF TOTAL COMERCIAL LTDA**, mas também das outras empresas incluídas no pólo passivo da relação jurídico-tributária, notadamente a recorrente **DICOM**. O mesmo se pode dizer quanto a **JOÃO CARLOS ROSSI ZAMPINI, THIMOTHY LOUIS MARETTI e CLÁUDIO ROSSI ZAMPINI**, gerentes dos negócios da **DICOM** arrolados neste caso, beneficiários em conjunto da instrumentalização da empresa **RF TOTAL COMERCIAL LTDA** com o objetivo de acobertar operações próprias da empresa **DICOM**, em flagrante violação das leis tributárias e cometendo também infração ao controle aduaneiro. A descrição feita até aqui, aliada às evidências de inidoneidade dos preços de transação declarados (a serem destacadas especificamente mais adiante na análise das informações colhidas na diligência), decorrentes das informações registradas nas **DI's-paradigma** anexadas a este processo, é suficiente, s.m.j., para identificar objetivamente a ocorrência de fraude nas importações.

Lembra-se, neste ponto, que a eventual responsabilidade penal, resultante do eventual cometimento de ilícitos penais por parte dos envolvidos, apenas **no âmbito do processo penal, que decorra da representação fiscal para fins penais realizada pelos auditores fiscais autuantes**, deverá ser subjetivamente demonstrada, com relação a cada um deles, ou seja, **é na seara penal que haverá necessidade de se especificar o dolo e o grau de participação de cada envolvido**. Aqui se trata apenas do processo administrativo, abrangendo a responsabilidade pelo recolhimento de tributos e pela prática de infrações administrativas. Este segundo aspecto, o da responsabilidade pelas infrações administrativas cometidas será alvo de análise mais adiante.

Neste momento se pretendeu apenas justificar a legitimidade passiva dos ora recorrentes, sendo recusado o provimento ao pedido de suas exclusões da presente lide.

(II) Quanto à arguição de nulidade da decisão recorrida, por suposta falta de apreciação de provas e argumentos dos ora recorrentes na fase de impugnação, com pedido de devolução do mérito ao órgão julgador de origem para correção de instância.

Trata-se de exagero, a queixa não procede. Ainda que não tivessem sido refutadas absolutamente todas as argumentações das impugnações apresentadas, é certo que as mais relevantes o foram, e basta como exemplo recordar as seguintes razões apontadas na decisão recorrida.

As alegações de defesa que pretendiam a desconsideração do depoimento-denúncia do Sr. Moysés Pereira Neva ao afirmar que Cláudio Rossi Zampini o havia contratado e que lhe houvera dito ter comprado a empresa FALLS, foram refutadas na parte em que se discorreu sobre o livre convencimento do julgador em face das provas que lhe são apresentadas, incluídas as testemunhais. Cláudio Rossi Zampini procurou minimizar o valor, às fls. 2.070/2.089, das provas em geral, e em especial das várias declarações feitas por terceiros. Neste ponto a decisão recorrida apontou as evidências reunidas no Relatório Telefonia Celular, às fls.56/184, especialmente a parte relativa à RF TOTAL e também a referente à T C Importação e Exportação Ltda, para com base nesses elementos concluir que o peticionário, juntamente com seu irmão João Carlos Zampini, foram os executores senão os mentores de todo o esquema de importações fraudulentas. A DRJ enumerou resumidamente algumas das várias evidências existentes nos autos quanto a isto:

- a) *João Carlos Zampini recebeu procuração da Fontana Business Corp., (fls. 391/393), para constituir a CELLSTAR DO BRASIL (DICOM). A composição societária da DICOM está às fls. 69, e documentada às fls. 357/366;*
- b) *declaração testemunhal do Sr. Moysés Pereira Neva (fls. 423/426) acompanhada dos documentos de fls. 427/436, em resposta à intimação de fls. 423/424;*
- c) *a DICOM contabilizou compras simuladas da E. A Eletrônicos no valor global de R\$ 161.241.341,19 (fls. 427/485). Ficou constatado que o imóvel de domicílio da E. A Eletrônicos pertence ao Sr. Cláudio Rossi Zampini, conforme descrito pela fiscalização às fls.72;*
- d) *correspondência datada de 18.03.1999 (fls. 617), enviada pela MOTOROLA aos irmãos Cláudio Zampini e João Carlos Zampini;*
- e) *contratação da AMP Fomento Comercial Ltda pela CRZ Telecomunicações Ltda pertencente a Cláudio Rossi Zampini (fls. 1.016/1.018);*
- f) *declaração pertinente do Gerente-Geral Operacional do Banco SAFRA S/A à época, às fls. 662/663;*
- g) *assinatura de Cláudio Rossi Zampini, às fls. 757, a respeito da negociação de duplicatas (doc. 149, fls. 754/762);*
- h) *termo de declaração da CONTABS ASSESSORIA EMPRESARIAL S/C LTDA, de fls. 887/891.*

Conforme consta às fls.113, a fiscalização apurou que um depósito na conta da FALLS, de R\$ 1.077.000,00, ocorreu na seqüência de um saque em espécie feito pelo Sr. João Carlos Rossi Zampini na conta da DICOM junto ao Banco SAFRA (doc. 294- fls.1.303), depositado na mesma data (doc. 295- fls. 1.305). João Carlos Zampini alegara que quanto às operações realizadas no Banco SAFRA, a FALLS adquiriu mercadoria no mercado externo, por conta e ordem da CELLSTAR (DICOM) e não haveria lei que proibisse saque e depósito

em dinheiro (espécie), no mesmo dia e banco, entre duas pessoas jurídicas, que não existe nenhuma fraude na escrituração do Livro Diário da DICOM (doc. 296, fls. 1.305) e quem deveria dar as devidas explicações seria o profissional responsável com registro no órgão de classe. Na verdade a fraude constatada se estende além da escrituração do Livro Diário da DICOM (doc. 296- fls.1.305), no qual consta que os cheques eram destinados ao pagamento das duplicatas n.º 000013 e 000051 da E A Eletrônicos. O que a fiscalização descobriu é que se tratou de saque em espécie com depósito em favor da FALLS Import. Com. Export. (fls. 1.303/1.304), e isto reforçou a certeza da utilização de terceiros “fantasmas”, ou pessoas insolventes, nas importações realizadas por interesse da CELLSTAR DO BRASIL (DICOM), com a provável finalidade de pagar menos tributos aduaneiros e camuflar o vínculo entre o importador real e o exportador no exterior.

João Carlos Zampini reconheceu, e chamou de única verdade, o fato de que a CELLSTAR (DICOM) comprava os aparelhos celulares das importadoras, antecipando-lhes os recursos financeiros, para revendê-los no mercado interno, mas que não haveria como se afirmar que o impugnante se beneficiou pessoalmente dos recursos devolvidos pela T C Importação e Exportação Ltda à DICOM. Que não haveria prova nos autos de que o impugnante tivesse incorporado em seu patrimônio qualquer valor advindo desses recursos. A DRJ contestou por não ser necessário demonstrar que o impugnante se beneficiara pessoalmente dos recursos devolvidos pela T C à DICOM, ou que tivesse incorporado em seu patrimônio qualquer valor advindo de tais recursos, tratando-se de matéria secundária, posto que ainda que os impugnantes, ou os demais envolvidos no esquema de subfaturamento das importações, não houvesse lucrado um único centavo com as operações, o fato relevante é que eles causaram prejuízo ao erário.

Além da razão alegada na decisão recorrida, acrescentamos que a prova que compete ao fisco em situação como esta se esgota na demonstração apenas da probabilidade fática de ocorrência do benefício pessoal, de forma a proporcionar suficiente convicção do julgador administrativo, sem necessidade de deixar inequívoca uma reversão, que não é obrigatória, do valor do benefício ao patrimônio do gerente<sup>1</sup>. Nesse sentido a decisão recorrida argumentou com todas as letras e evidenciou o suficiente quanto ao manejo do esquema, concluindo que à autoridade aduaneira se apresentaram empresas de fachada como se fossem as importadoras, sem, entretanto, possuir nenhuma capacidade patrimonial para se responsabilizar por eventuais débitos fiscais, em substituição à importadora de fato, real adquirente das mercadorias (DICOM), revelando expediente condenável. Caracterizou-se que a articulação nefasta descrita nos autos não se justificaria se os Srs. João Carlos Zampini e Cláudio Zampini não tivessem interesse na sonegação do valor correspondente à grande diferença de tributos cuja incidência se buscou esconder do fisco, efetivamente não recolhida na ocasião das importações de seus interesses, por decorrência de planejado subfaturamento, utilizando-se de empresas constituídas por “laranjas”, terceiros insolventes, exatamente para prevenir a evidência de suas participações e a da DICOM, no caso de o fisco perceber as irregularidades no preço declarado nas importações, o que, aliás, ocorreu. A conclusão delineada foi que a tentativa dos ora recorrentes de desviar a sua responsabilidade tributária identificada em face dos numerosos indícios apresentados ajudou a reforçar a convicção de dolo dos responsáveis pela DICOM na prática das questionáveis operações em comento, posto que se fossem operações legítimas não haveria interesse daquela empresa, através dos irmãos

<sup>1</sup> Sobre este aspecto se recomenda a leitura de *Responsabilidade Tributária*, coordenadores Maria Rita Ferragut, Marcos Vinicius Neder, São Paulo: Dialética, 2007, artigo de Maria Rita Ferragut, Reflexões de natureza material e processual sobre aspectos controvertidos da Responsabilidade Tributária, p.211.

João Carlos e Cláudio, de interpor terceiros “laranjas”. A própria DICOM se apresentaria como importadora, ou então contrataria *trading companies* com adequada capacidade financeira para proceder às importações.

Ademais, a informação dada pelo Sr. João Carlos Zampini de que a CELLSTAR DO BRASIL (DICOM) comprava os aparelhos celulares antecipando os recursos às importadoras, que se revelaram inidôneas no caso destes autos, para depois revender os aparelhos no mercado interno, se encaixa perfeitamente na lógica da acusação fiscal quanto ao gerenciamento do esquema apurado, e a meu ver demonstrado suficientemente neste processo. Em tudo isso se cristalizou a convicção de que os irmãos João Carlos Zampini e Cláudio Rossi Zampini (a mando, ou não, do Sr. Timothy Louis Maretti, gerente-delegado da CELLSTAR/DICOM), capitanearam uma gigantesca operação de importações subfaturadas, interpondo entre o exportador no exterior e o real importador várias empresas insolventes constituídas com sócios “laranjas”.

Diga-se, por fim, ainda que a decisão recorrida houvesse eventualmente deixado de se pronunciar sobre um ou outro aspecto argüido na impugnação, estando estes autos suficientemente instruídos, não se estando a depender de produção de novas provas, e restando tão-somente a apreciação de matéria de direito, não deve a autoridade julgadora de segunda instância militar contra a economia processual e a favor de procrastinações desnecessárias. É nesse sentido que determina o C.P.C, usado subsidiariamente ao PAF, especialmente o disposto no art.515, razões pelas quais afastou a argüição de nulidade da decisão recorrida.

(III) Quanto às razões de mérito. Uma grande parte das alegações dos recorrentes traduzem inconformidade com o procedimento realizado para descaracterização do valor de transação e definição do valor aduaneiro a ser considerado como base para o cálculo dos impostos devidos nas importações. A contestação começa por acusar falta de oportunidade dos ora recorrentes para justificar perante a autoridade aduaneira as operações de importação que consideram legítimas, posto que os produtos não eram diferentes daqueles declarados, e nem tampouco em quantidade diversa, que apenas se pôs em dúvida o valor das operações, o que teria acarretado insuficiente recolhimento de tributos. Em seguida se insurgem contra a idéia defendida na decisão recorrida de que a inaceitabilidade do preço declarado, em meio às suspeitas de fraude e conluio, permitiriam à autoridade aduaneira dirigir argüições apenas ao importador formal, negando-se aos demais apontados como co-obrigados solidariamente qualquer oportunidade de questionar os critérios de valoração eventualmente utilizados pela fiscalização.

Esta falha os recorrentes apontaram na decisão recorrida e de fato poderia caracterizar uma nulidade relativa, passível de saneamento. E foi justamente por entender que neste ponto específico havia parcial razão na queixa dos recorrentes, que esta Câmara determinou a realização de diligência mediante a Resolução nº 303-01.182, de 15.08.2006, de 15.08.2006. Reclamara-se de suposta falta de oportunidade para conhecer o método e critérios utilizados pela fiscalização, bem como dados relevantes das DI's-paradigma para apurar o valor aduaneiro estabelecido de ofício, e conseqüentemente o saldo de tributos devidos na importação. Houve, a meu ver, com o cumprimento da diligência, um saneamento eficaz deste processo. Apreciaremos, mais adiante, as informações apresentadas por decorrência da diligência realizada, porém, desde já se registra que todas as informações que os interessados afirmavam terem sido omitidas, já constavam destes autos anteriormente, ao menos as mais relevantes e suficientes ao entendimento do valor aduaneiro adotado, e já permitiam a iniciativa de contestação específica que não se realizou. Entretanto, mesmo tendo sido renovada a

oportunidade aos ora recorrentes, pela Resolução tomada nesta Câmara, para que conhecessem de modo direto e expreso as informações essenciais utilizadas na valoração aduaneira realizada de ofício, e supostamente desconhecidas até então, intimados que foram a se manifestar novamente no prazo legal concedido, mais uma vez nada disseram. A avaliação dos dados explicitados na diligência será realizada mais adiante. Neste momento, apenas se pretende evidenciar que a oportunidade reclamada foi definitivamente desprezada em meio à diligência determinada pelo Conselho de Contribuintes, e esta matéria agora efetivamente encontrou sua preclusão.

Outra parte das alegações recursais se refere a não distinção do lançamento quanto às responsabilidades pessoais pelas infrações acusadas, e que em nenhum momento se preocuparam nem os fiscais autuantes e nem a decisão recorrida em estabelecer a culpa *in concreto* de cada um dos acusados, que não se levou em conta que cada um deve responder, pelas infrações e crimes apontados, no limite de suas eventuais participações, que devem ser provadas. A decisão recorrida, por sua vez, pretendeu destacar a possibilidade de solidariedade na responsabilidade também por infração, por decorrência de evidência de interesse e participação no esquema de subfaturamento das importações, sem se sentir obrigação neste processo administrativo com a individualização do papel de cada agente infrator.

Ressalva-se, entretanto, neste momento, que foram suficientes as provas apresentadas neste processo com base nos numerosos indícios reunidos para caracterizar a vinculação e interesse comum das pessoas arroladas no pólo passivo desta lide administrativa, ficando objetivamente demonstrado o esforço conjunto dos envolvidos em promover importações com preços substancialmente reduzidos em contraste com outros negócios realizados com mercadoria similar, em quantidade comparável, e em alguns casos envolvendo importadora nacional também referida no presente processo. O interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária caracteriza sem dúvida a solidariedade quanto à obrigação de pagamento dos tributos incidentes, bastando para isso a caracterização objetiva de infração à lei tributária. Neste processo administrativo efetivamente se pôde constatar a evidência objetiva de fraude e conluio, e se não chegou a ponto de definir precisamente o grau de participação de cada envolvido, apontou e identificou os efetivos gerentes do esquema de fraude.

Talvez o apurado neste processo administrativo fiscal não seja ainda suficiente a caracterizar a responsabilidade penal individualizada, seja por crime ou contravenção. A tese defendida no voto condutor do acórdão recorrido pode até parecer insuficiente a se poder individualizar a responsabilidade penal por decorrência dos fatos descritos neste processo. Lembra-se, contudo, que este não é um processo penal. Por outro lado, mesmo a demonstração de responsabilidade pessoal por infração administrativa tributária pode eventualmente requerer investigação policial mais aprofundada, em que se exige demonstração ao menos de culpa em sentido estrito se não de dolo, aspecto subjetivo encarado de forma peculiar na seara tributária, de modo um pouco diferente do que se vê no campo do direito penal. Estes aspectos serão analisados mais amiúde quando formos apreciar a responsabilidade por infração administrativa tributária, mais à frente.

Por enquanto, diga-se que, conquanto este não seja um processo penal, as evidências apontadas, a meu ver, e s.m.j., já permitem a convicção do julgador administrativo quanto a ter sido praticado subfaturamento das importações, e pode-se concluir, ao menos em relação àqueles apontados como reais adquirentes da mercadoria importada (DICOM e seus gerentes de direito ou de fato), por conta da indicação de valor aduaneiro aviltado, que

identifica subfaturamento das mercadorias importadas, em razão dos valores de transação declarados por empresa de fachada manipulada serem sensivelmente reduzidos em face das informações colhidas nas DI's adequadamente utilizadas como paradigmas, e que instruem estes autos. Lembra-se que a condição de reais adquirentes das mercadorias, e, portanto, pessoas que estiveram diretamente envolvidas com o fato subjacente às operações de importação, quais sejam as negociações de compra e venda internacional dos celulares, ficou evidenciada na constatação de ser a DICOM a real fonte dos recursos financeiros utilizados pela importadora de fachada RF TOTAL para recolhimento dos tributos aduaneiros relativos aos preços subfaturados declarados, bem como para o fechamento do câmbio respectivo. Sem esquecer que também foi a CELLSTAR DO BRASIL/DICOM que promoveu a revenda das mercadorias no mercado interno.

A propósito há jurisprudência firmada pelo E. STJ no sentido de se admitir responsabilidade por infração também para sócios gerentes, prevista no art.135, III, do CTN, na hipótese de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.<sup>2</sup> O sócio gerente responde por ser gerente, não por ser sócio.

Analisaremos a seguir as teses de defesa articuladas pela empresa DICOM no seu recurso voluntário, sem necessidade de repetir informações e análise de mérito que eventualmente já foram explicitadas no enfrentamento dos argumentos dos outros recorrentes acima registrados, e, quando for indispensável apenas faremos a remissão devida.

O recurso voluntário da DICOM foi juntado às fls. 2.754/2.802, e, em resumo, assinala em preliminares: (a) primeira, de nulidade do auto de infração por cerceamento de defesa e inobservância da legislação aduaneira específica. Que em nenhum momento fora exibido à DICOM qualquer MPF, nem lhe foi dada qualquer oportunidade de prestar esclarecimentos ao tempo da fiscalização, impossibilitando o exercício da ampla defesa. Que só depois de concluído o auto de infração é que teve ciência de seu enquadramento como responsável solidária. Esta preliminar já foi apreciada e rejeitada no início deste voto, ficando demonstrado que especialmente a DICOM não pode se queixar de ignorância quanto ao MPF específico, cujo conhecimento de sua parte está documentado nestes autos. Ademais exercitou tempestivamente e com conhecimento de causa seu direito ao contraditório e ampla defesa, apresentando impugnação e recurso voluntário; (b) A segunda preliminar, acusa de equivocada a valoração aduaneira de ofício quanto aos aparelhos celulares, pedindo a nulidade do lançamento por cerceamento ao direito de defesa. Alegou que os auditores autuantes não haveriam observado a legislação específica sobre a matéria, ignorando os termos do Decreto 2.498/98 que regula a aplicação do GATT/94, não adotaram os procedimentos do "EXAME

<sup>2</sup> Nesse sentido o aresto do E. STJ, exarado no REsp nº 656.860-RS (2004/0056192-2), Relatora Min. Eliana Calmon, cuja ementa foi assim redigida:

**"PROCESSUAL CIVIL. VIOLAÇÃO DO ART.515 DO CPC. INEXISTÊNCIA. TRIBUTÁRIO. SÓCIO-GERENTE. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. NATUREZA SUBJETIVA. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL. PRECEDENTES. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO MINORITÁRIO:IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTES.**

1. ... (omissis)...

2. É pacífico o entendimento desta Corte no sentido de que o simples inadimplemento da obrigação tributária não caracteriza infração à lei.

3. Em caso de dissolução irregular da pessoa jurídica, somente as pessoas com poder de mando devem ser responsabilizadas. Sendo incontroverso nos autos que a empresa (sociedade por quotas de responsabilidade limitada) foi dissolvida irregularmente e que a sócia executada não detinha poderes de gerência, descabe a sua responsabilização (art.10 do Decreto 3.708/1919).

PRELIMINAR” e do “EXAME CONCLUSIVO” de que tratam os artigos 5º e 6º do aludido Decreto.

O argumento central da DICOM neste ponto estava em dizer que embora a valoração aduaneira fosse em princípio matéria estranha à sua atuação, já que pretendia que apenas a RF TOTAL respondesse pelo procedimento de importação, para assegurar eficiência ao exercício da ampla defesa que lhe era assegurada não haveria como deixar de entrar no assunto tratado pela fiscalização a seu ver equivocadamente, com utilização de paradigma discutível, com referência aos aparelhos de telefonia celular cujos valores de importação foram declarados ao fisco pela RF TOTAL, gerando supostas diferenças de tributos. Pretendeu apontar que a quase totalidade dos aparelhos objeto desta atuação (119.836 unidades), além de outros fabricados pela LG e NOKIA, são de fabricação da MOTOROLA. Aduzindo que, conforme já se tornara notório para a fiscalização, **a MOTOROLA é acionista da CELLSTAR CORPORATION, pactuando ambas as partes, apenas no período de 01 de janeiro a 31 de novembro de 1998, transações comerciais da vultosa importância de US\$ 1.276.100.000 (UM BILHÃO, DUZENTOS E SETENTA E SEIS MILHÕES E CEM MIL DÓLARES AMERICANOS)**, e isto, por si só, requeria melhor atenção quanto a qualquer paradigma a ser considerado. Chamando a atenção para se dever levar em conta o expressivo quantitativo de aparelhos celulares (119.836), o estrito relacionamento entre o fabricante (MOTOROLA) e a CELLSTAR CORPORATION, responsável pela entrega dos aparelhos à exportadora DATA AIR WORDWIDE INC, e por tais características não haveria porque se duvidar do valor da transação declarado (apontada **ligação entre exportador no exterior e importador, que sugere preço de transferência afetado por tal vinculação, potencial causa de desqualificação do 1º método de valoração**).

Neste ponto acusa que além de se ter ignorado o grau de importância do relacionamento entre a CELLSTAR CORP e a MOTOROLA, envolvendo vultosos contratos, restava claro para a DICOM que neste caso concreto, para a valoração aduaneira os auditores autuantes **teriam se limitado a utilizar como paradigma uma (ÚNICA) “Consulta de Declaração de Importação”**, e, mesmo assim, sem identificar a importadora e, o que é mais grave ainda, sem consignar a data em que se teria realizado tal importação, afastando por completo o valor da transação, contrariando o que recomenda o ACORDO DE VALORAÇÃO ADUANEIRA – AVA, que deve ser respeitado por força da lei.

Entretanto, por meio da diligência determinada pela Resolução nº 303-01.182, desta Câmara, foi possível perceber que já se encontravam presentes nestes autos, em sua parte essencial, as informações solicitadas na diligência em atenção às queixas dos ora recorrentes quanto a alegados defeitos no procedimento de valoração aduaneira, desmontando-se praticamente todas as contestações descritas no parágrafo anterior. Restou claro, afinal, que a única queixa que fazia algum sentido antes da diligência, havia sido a falta de intimação à DICOM e aos seus gerentes, de direito ou de fato, recorrentes neste processo, para argumentar com relação aos negócios de compra e venda internacional que antecederam as operações de importação, trazendo à consideração da autoridade aduaneira os documentos que pudessem oferecer confiabilidade quanto ao valor de transação correspondente a tais negociações, de forma a permitir a escolha adequada do método de valoração aduaneira a ser aplicado nestes casos.

Por força da diligência determinada por esta Câmara foi intimada a DICOM, bem como os demais recorrentes, João Carlos Zampini e Cláudio Zampini, para que tomassem ciência das informações relacionadas ao procedimento da valoração aduaneira, explicitadas na

informação fiscal produzida em resposta à diligência determinada pela Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, havendo esclarecimento acerca de tudo o quanto já constava no processo, bem como informações adicionais referentes a importadores identificados nas DI's-paradigma, por requisição desta Câmara, mas permaneceram silentes e nada disseram no prazo legal que lhes foi concedido. Circunstância que retira, ou ao menos, desautoriza o argumento antes esgrimido pelos recorrentes neste processo, de falta de oportunidade para discutir os parâmetros da valoração feita de ofício, também para contrargumentar em relação às DI's tomadas por paradigmas, e tudo o mais que instruiu o referido procedimento. A propósito, ao contrário do que afirmara a DICOM, foram tomadas treze DI's como paradigma (ver documentos de fls.161/173), nas quais constam os elementos utilizados na valoração, **método, origem, nº da DI- paradigma, se similar a indicação do modelo utilizado, descrição dos bens e quantidades negociadas, bem como a data da importação.** Portanto, é infundada a alegação de que fora apenas uma, e sem informações essenciais ao conhecimento dos acusados. De fato, restou evidenciado que nas DI's-paradigma explicitadas nestes autos se identificam importações de mercadorias efetivamente similares, em quantidades compatíveis, em épocas comparáveis, e em alguns casos envolvendo importadoras como a MOTOROLA, porém com indicação de valor de transação significativamente superior. Lembra-se que segundo o Sr. João Carlos Zampini, aquela empresa é acionista da CELLSTAR CORP. Aliás, a ligação que este recorrente aponta entre a MOTOROLA e a CELLSTAR, ao contrário de poder justificar o oferecimento de reduzidíssimo valor para base de cálculo do imposto de importação nas operações sob julgamento administrativo, de fato milita no sentido de justificar a rejeição do valor declarado de transação, que segundo sugere a própria alegação do recorrente João Carlos Zampini, estaria afetado pela relação de sociedade, reforçando o acerto da recusa pela autoridade aduaneira quanto à utilização do primeiro método de valoração.

No caso presente havia de fato a necessidade de se realizar a diligência, determinada exatamente por decorrência dos questionamentos expostos pelos recorrentes, de forma a que se afastasse qualquer possibilidade de cerceamento ao direito de defesa, exigindo-se da repartição fiscal de origem que complementasse adequadamente a instrução destes autos. A partir dos dados obtidos nas DI's tomadas como paradigmas pela fiscalização, adequados e suficientes para o fim de determinar o valor aduaneiro das importações, foram confirmadas informações essenciais à apreciação da procedência da autuação no que tange à valoração aduaneira, dados cujo amplo conhecimento era devido, e foi efetivamente disponibilizado aos autuados, e também aos julgadores, posto que em essência já se encontravam nos autos, mas foram convenientemente explicitados e eficientemente complementados em resposta à diligência.

Alegara-se na r. decisão recorrida que a identificação da importadora e demais informações constantes das DI's-paradigma constituíam dados protegidos por sigilo fiscal, com o que, em princípio, se parecia confirmar a reclamação dos recorrentes quanto a lhes terem sido antes negadas tais informações. Aparentemente, segundo a argüição levantada pelos interessados em sede recursal, estava-se ali a justificar a negativa de conhecimento aos acusados, e também aos julgadores administrativos, quanto a informações essenciais constantes das DI's tomadas por paradigmas, tais como a quantidade importada, a descrição do produto a fim de se aferir sua similaridade, o nº da DI, a data de registro da importação, o preço praticado, enfim todas as informações que fossem essenciais à análise da valoração efetuada de ofício. Seria inadmissível no estado de direito, e na vigência da atual Constituição, que ao acusado fosse negado conhecer as provas que sustentam a acusação fiscal. Mas a verdade é que isto não ocorreu neste processo, conforme esclarecimentos prestados na informação de

fls.3.334/3.336. Porém, se de algum modo tivesse antes ocorrido, dado o teor substancial da referida informação, cuja ciência foi disponibilizada aos ora recorrentes por meio de intimação enviada com AR, a suposta falha procedimental estaria agora totalmente saneada.

Entendeu esta Câmara a necessidade de complementar a instrução processual no que tange especificamente aos dados utilizados com base nas DI's tomadas por paradigma para a determinação do valor aduaneiro, posto que antes pareceram pertinentes as arguições que a DICOM, ladeada por outro interessado, CLÁUDIO ROSSI ZAMPINI, apresentavam em relação ao que alegavam ser uma única DI tomada como paradigma, para se descartar o preço de transação tomado pelo importador como base de cálculo dos tributos aduaneiros; até então, afirmavam que a suposta única DI, tomada por referência, era misteriosa para eles, posto que, segundo diziam, os dados utilizados, com base numa única DI-paradigma, não haviam sido a eles explicitados.

A queixa dos recorrentes parecia fazer sentido conforme registro feito por este relator para justificar a realização de diligência, que em alguns outros processos sobre valoração aduaneira, já se havia percebido nesta Câmara esse tipo de recusa da autoridade fiscal em apresentar nos autos do processo administrativo fiscal os dados essenciais referentes a DI's-paradigma. Entretanto, no presente caso, a informação de fls.3.334/3.336 produzida em resposta ao requerido pela Resolução 303-01.182, apontou que, com exceção do nome do importador, os demais dados essenciais relativos às DI's paradigmas já estavam explicitados no RTC (fls.56/184), que compôs o auto de infração, mas, em todo caso, e providencialmente, o auditor fiscal informante tratou de explicitá-los de maneira precisa, inclusive destacando o nome do exportador no exterior em algumas das declarações de importação tomadas como paradigma, que curiosamente se referiam a empresas já citadas nestes autos, o que evidencia a desnecessidade de que fossem omitidos. Contudo, aqui se registra que não há discordância nem deste relator, e muito menos desta Câmara do Terceiro Conselho, quanto ao que o auditor informante afirmou ser a orientação emanada da COANA/SRF, de instruir o processo com cópia da DI-paradigma sem revelar apenas o nome do contribuinte/importador e o seu endereço, devendo, entretanto, ser expostas todas as informações relevantes para a valoração aduaneira.

Segundo a informação prestada no curso da diligência determinada, já estavam explicitados no RTC, fls.56/184, os documentos que instruíram as DI's registradas em nome da RF TOTAL, que foram apresentados pelas empresas-fantasma DATA AIR e TALENT BUSINESS e indicavam como titular o Sr. Rufino Ferreira Pinto Filho, que também era sócio da RF TOTAL. Mas, ainda assim, não deve prosperar o duvidoso argumento utilizado pela i. DRJ e apoiado, sem razão, pelo insigne auditor informante, às fls.3.335, de que a partir da constatação da fraude deixaria de existir o direito de defesa dos acusados em face da autuação produzida. Evidentemente não basta apenas a convicção da autoridade aduaneira de que houve fraude, é necessário demonstrar a terceiros, julgadores administrativos e eventualmente autoridades judiciais, o acerto do lançamento produzido a partir daquela convicção que deve ser sustentada em um conjunto suficiente de indícios e provas. Não se trata de admitir, como pretendeu afirmar o auditor informante, qualquer conversão de documentos que se demonstraram viciados em válidos, evidentemente também não se trata de manter a qualquer custo o primeiro método de valoração, mas é indispensável no âmbito do processo administrativo fiscal, além de se demonstrar a inidoneidade dos tais documentos, também explicitar a correção da valoração aduaneira produzida *ex officio*. Outro equívoco cometido pela decisão recorrida, e reproduzida pelo ilustre informante, somente agora sanado pela realização da diligência, estava em pretender negar ao conjunto dos acusados postos no pólo

passivo das obrigações tributárias que se exigem neste processo, a possibilidade de questionar os parâmetros utilizados na valoração sob a ingênua, porém falaciosa, alegação de que só se pode discutir valoração aduaneira com quem existe ou com quem se dispõe a fornecer informações à autoridade aduaneira. Ora, se os interlocutores não existissem como poderiam estar arrolados no pólo passivo. Mesmo no caso de caracterização de empresas-fantasma, ou “laranjas”, não se pode negar o direito de defesa àqueles que forem eventualmente descobertos do manto da simulação, especialmente quando dos fatos descritos puderem resultar efeitos penais além de tributários.

Ajuda a explicitar, e nesse ponto é por demais meritória a informação de fls.3.334/3.336, que constam no RTC, e, portanto, já estavam nos autos, e eram conhecidos pelos interessados ora recorrentes e também pelos demais interessados ausentes nesta fase recursal, os dados essenciais utilizados pela autoridade aduaneira para uma valoração adequada das importações, em detrimento das informações injustificadas que foram registradas nas DI's em nome da RF TOTAL. Era, entretanto, descabida a alegação da decisão recorrida de que houvera preclusão da matéria referente à discussão da valoração na fase recursal. Durante o curso do processo é direito do contribuinte discutir e questionar a valoração produzida. Talvez a alusão fosse contra a produção de provas somente na fase recursal, mas não era essa a pretensão das recorrentes, a queixa era quanto a não serem explicitados desde o início aos interessados os dados relevantes das DI's paradigmas que levaram ao resultado do lançamento. De qualquer forma, a providência saneadora de explicitação desses dados essenciais, por meio da diligência determinada, bem como a oportunidade oferecida aos recorrentes de se manifestar acerca de todos os documentos essenciais à valoração, tanto os que já estavam nos autos quanto os juntados na diligência, bem como quanto a todas as informações adicionadas, não aproveitada no prazo legal concedido, **parece-me suficiente a afastar qualquer arguição de cerceamento ao direito de discutir a valoração produzida na autuação fiscal, e agora sim se pode dizer que houve preclusão quanto a essa matéria.**

No voto condutor do acórdão da DRJ se afirmou que a DICOM e a RF TOTAL deveriam ter tomado a iniciativa, desde a impugnação, de nos termos preconizados no AVA, demonstrar que a fiscalização se equivocou em alterar o valor aduaneiro das importações. A meu ver, e s.m.j., o AVA prevê que a administração aduaneira quando entender que não pode aceitar o valor de transação sem investigações complementares, deverá dar ao **importador** uma oportunidade de fornecer informações mais detalhadas, necessárias para capacitá-la a examinar as circunstâncias da venda. Ainda que neste caso houvesse a premissa de fiscalização de que o importador de fato, o que tinha real interesse na importação, e não aquele que figurou formalmente como tal, buscou se esconder, e assim também ocorreu com os demais interessados identificados pela administração tributária como responsáveis solidários, é também verdade que a fiscalização na autuação incluiu todos, o importador de direito, o suposto importador de fato, os demais interessados na importação, todos levados ao pólo passivo da relação de obrigação tributária, e é inescapavelmente nesse conjunto de pessoas que se poderia e deveria buscar as evidências, documentais e testemunhais, do suposto esquema para subtração de tributos. Por essa mesma razão, não se poderia negar que a esse mesmo conjunto de pessoas correspondia o direito subjetivo de defesa, ou seja, de tentar demonstrar a impropriedade da autuação, ou de algum aspecto da autuação, por exemplo, a suposta invalidade da descaracterização do valor de transação promovida na autuação. Se fosse verdadeira a conclusão defendida pela decisão recorrida, de que esse conjunto de pessoas levadas ao pólo passivo da relação jurídico-tributária, isto é, cada uma delas e todas elas, conjuntamente, desconheciam as condições de negociação subjacentes às importações, então o trabalho de autuação fiscal resultaria contraditório e inviável. Neste ponto cabe concluir,

conforme acima já foi destacado, ter sido correto e adequado o método utilizado para a valoração aduaneira de ofício. As informações e documentos, juntados na diligência, somados às informações constantes do RTC, são suficientes a afastar a arguição de cerceamento ao direito de defesa. **A resposta dada à diligência especificou agora com maior clareza as informações identificadoras do subfaturamento no preço de transação declarado, que já estavam citadas no RTC constante destes autos, e antes apenas não identificavam o importador nas DI's paradigmas, agora foram também identificados. (Fls. 3.335/3.336, itens 7, 10, 11, 12, 13, 14 a 18).**

Diga-se, ainda, que se antes, por qualquer motivo, os recorrentes se sentiram impedidos de apresentarem contestação, por suposto desconhecimento dos dados essenciais das DI's-paradigma utilizadas, a partir da nova oportunidade oferecida aos interessados de conhecê-las e eventualmente contestá-las, em meio à diligência determinada pela Resolução n.º 303-01.182, bem como em face das informações fornecidas, em resposta à diligência, explicitando a localização no processo das informações essenciais relativas às DI's tomadas por paradigma para a valoração *ex officio*, oportunidade reclamada e concedida, mas que foi deliberadamente desprezada pelos ora recorrentes, não cabe mais qualquer queixa de cerceamento ao direito de defesa por parte deles.

É chegado, finalmente, o momento de analisar as penalidades administrativas tributárias lançadas. Antes, porém teremos que esclarecer a solução da lide quanto a aspecto relevante preliminar à análise das penalidades cabíveis. Trata-se de identificar a responsabilidade pelas infrações cometidas no campo do direito administrativo tributário, lembrando que eventual responsabilidade penal individual, de cada envolvido, no esquema de fraude nas importações objeto deste processo, haverá de ser apurada em competente processo penal que resulte da representação fiscal produzida pelos auditores autuantes.

Recorda-se que em boa parte das alegações recursais há a queixa da não distinção do lançamento quanto às responsabilidades pessoais pelas infrações acusadas. Alegam os recorrentes que em nenhum momento se preocuparam os fiscais autuantes, nem tampouco a decisão recorrida, em estabelecer a culpa *in concreto* de cada um dos acusados, que assim não se levou em conta que cada um deveria responder pelas infrações, e crimes, apontados, no limite de suas eventuais participações. Por outro lado, a decisão recorrida argumentou pela possibilidade de a solidariedade se estender também à responsabilidade por infração, por decorrência de evidente interesse e participação coletiva, com expectativa de benefícios de cada participante no esquema de subfaturamento das importações, independentemente da individualização do papel de cada agente infrator.

É esta divergência de posições que cumpre apreciar agora. Partamos de sucinta análise quanto aos conceitos de infração tributária e sanção. As obrigações tributárias, principais ou acessórias, são evidentemente passíveis de descumprimento, vulnerabilidade a que de resto se sujeitam as normas jurídicas em geral, seja no direito penal e assim também no campo do direito privado. A noção de infração surge para identificar uma conduta contrária ao direito, e o conhecimento de sua ocorrência demanda castigo ou punição pela conduta ilícita, a sanção, e por isso há sanções previstas no campo do direito civil, comercial, administrativo, trabalhista, tributário, etc.<sup>3</sup>. No direito tributário há um leque de diferentes conseqüências que devem decorrer de infração. Se a conduta flagrada é inadimplência, o sujeito ativo ao lado de poder exigir coercitivamente o pagamento do valor devido, terá o direito de impor uma sanção,

<sup>3</sup> Amaro, Luciano, *Direito tributário brasileiro*, São Paulo: Saraiva, 2006, 12.ed, pp.431-432.

geralmente um valor pecuniário proporcional ao valor do tributo não recolhido. Se a obrigação era acessória formal, a sanção em geral também traduz uma prestação em valor monetário. São as chamadas multas ou penalidades pecuniárias, também presentes no direito administrativo em geral, no direito civil, e até mesmo na seara do direito penal ainda que sob enfoque bem peculiar. Ocorre, porém, que em certas hipóteses legais a infração pode ensejar punição mais intensa, muito mais severa em face dos valores sociais prevalecentes, caso das penas criminais.

Cabe ao legislador graduar a gravidade das condutas ilícitas, aquelas que atinjam elevado nível de gravidade são classificadas como crimes, passíveis das chamadas sanções penais. Ainda no campo penal, há as contravenções penais, catalogados como ilícitos penais menos graves, merecedores de penas criminais mais leves. Entretanto, na essência conceitual, independente de se estar no campo do direito civil, administrativo ou criminal, a conduta transgressora de norma legal traduz um ilícito, e as diferenças entre sanção penal e sanção administrativa são basicamente formais <sup>4</sup>.

Uma determinada conduta ser ou não crime depende de previsão legal, é opção do legislador. A palavra “pena” foi apropriada pelo direito penal com sentido estrito de sanção penal, de forma que a palavra derivada “penalidade” foi mais bem assimilada noutros setores do direito, ainda que se possa enxergá-la como um sentido amplo para pena.

Há no código penal a previsão de crimes ditos tributários, assim chamados porque o bem tutelado é no fundo a boa administração fiscal pelo Estado, mas se especificamente esse bem objeto da tutela penal for eventualmente o recolhimento de tributo, isto não desloca do direito penal a disciplina relativa a este crime. Daí que se observarmos de um referencial de interesse puramente didático não haveria maiores inconvenientes em agrupar o estudo dos crimes tributários sob o rótulo de “direito penal tributário”, como um capítulo do direito penal que tutela a arrecadação de tributos. Em lado oposto poderíamos colocar o que a doutrina resolveu chamar de “direito tributário penal”. À primeira vista, do ponto de vista puramente lingüístico, poderiam parecer expressões sinônimas, mas o que os autores especializados quiseram discriminar com esta segunda expressão foi um subcampo do direito tributário no qual se cominam sanções não criminais para determinadas condutas ilegais que identificam infrações administrativas, ou ilícitos administrativos, passíveis de sanções meramente administrativas, aplicadas pela autoridade administrativa mediante procedimento administrativo.

O processo administrativo fiscal é evidência de que o direito tributário não cortou definitivamente suas ligações originais com o direito administrativo do qual derivou, de forma que não se duvida de que faz sentido classificar distintamente das infrações e sanções criminais, as infrações e sanções administrativas. Dessa forma se pode separar dois sistemas sancionatórios aplicáveis pelo Estado, um o criminal, implementado segundo o direito penal, mediante processo penal, no juízo criminal, e outro, o administrativo, aplicado conforme a disciplina do direito administrativo, no processo administrativo, aplicado por autoridade administrativa.

Não esqueçamos o que ultimamente já se tornou uma obviedade, que o ordenamento jurídico é em verdade um todo indivisível, mas não se pode desdenhar da utilidade didática das classificações, sendo aqui adotada aquela posição crítica de que em matéria de classificações, o que realmente importa é que sejam úteis. Assim, nessa perspectiva

<sup>4</sup> Gomes, Luiz Flávio, Responsabilidade penal objetiva e culpabilidade nos crimes contra a ordem tributária, in *Direito penal empresarial*, São Paulo: Dialética, 1995, p.95.

de utilidade classificatória, fica claro que um determinado bem jurídico pode estar eventualmente tutelado por ambos os sistemas sancionatórios mencionados, sendo o caso da arrecadação tributária, protegida tanto por um sistema de sanções administrativas quanto por outro sistema de sanções penais. O que importa destacar é que as sanções administrativas, aplicadas por autoridade administrativa, se sujeitam ao mesmo controle de legalidade a que se submetem os atos administrativos em geral, de forma que se ao final de um processo administrativo o administrado não concordar com o castigo que lhe resultou imposto poderá ainda buscar guarida perante o Poder Judiciário, obviamente não no processo penal, mas no processo civil. Em resumo, dentro dessa visão exposta, podemos visualizar um direito administrativo tributário penal (ou simplesmente direito tributário penal) abrangendo especificamente as sanções aplicáveis pela administração tributária, de acordo com as normas do processo administrativo fiscal.

Dada a maior gravidade da infração criminal, e conseqüentemente da sanção penal, em geral restritiva de liberdade, sem esquecer da considerável reprovação social que a acompanha como se fosse uma pena acessória, em grau muito maior do que a reprovação social que eventualmente decorra de uma sanção administrativa, e em que pese a observância de princípios comuns aos dois campos jurídicos, a exemplo do da legalidade estrita e até mesmo o famoso "*in dubio pro reo*", adaptado para "*in dubio pro contribuinte*", há que se marcar peculiaridades.

No que diz respeito ao elemento subjetivo, embora esteja presente mesmo em sanções administrativas uma idéia de culpabilidade, o rigor é sensivelmente maior no direito penal, no qual a regra é ser dolosa a conduta infracional, e a pena costuma ser de privação de liberdade. Somente por exceção, em situações expressas e específicas, se comina sanção penal a modalidade culposa. Por isso é controversa no direito penal a questão referente aos chamados delitos da pessoa jurídica. Leis penais procuram identificar a pessoa física que agiu como representante da pessoa jurídica, para puni-la criminalmente, não sendo fácil discriminar com precisão o real culpado na pessoa jurídica, responsável pela prática do delito.

Já no caso das infrações administrativas que, na regra geral, não supõem o dolo, e lembra-se ao lado disto que tais sanções não são privativas de liberdade, a punição implementável, por meio de multa ou mesmo de interdição de direito, à própria pessoa jurídica, dispensa a necessidade de identificação da pessoa física que, na qualidade de representante da pessoa jurídica, tenha sido o agente da infração. Além disso, no campo das sanções administrativas pecuniárias é importante não confundir a proteção ao interesse da arrecadação tributária (bem jurídico) com o objetivo de arrecadar dinheiro por via de multas. A sanção prevista na lei tem a missão de estimular o cumprimento da obrigação tributária, e o devedor que tentar fugir ao seu dever deve ser atingido pelo gravame adicional da multa a ser graduada de acordo com a gravidade da infração, cumprindo função intimidatória educativa e preventiva de reincidência, contudo não se deve entender a multa como um instrumento de arrecadação.

Costuma-se na doutrina de direito tributário afirmar, com base no que dispõe o art.136 do CTN, que a responsabilidade por infração tributária é objetiva, dispensando qualquer pesquisa do elemento subjetivo (dolo ou culpa), ao que se contrapõem autores penalistas acusando de inconstitucional norma legal que venha a tratar de responsabilidade com sentido objetivo, isto é, cominando sanção sem dolo ou culpa, por afronta ao princípio da presunção de inocência.

A nosso ver, o CTN não merece nenhuma dessas críticas radicais<sup>5</sup>. O que se prevê na norma referida é que a responsabilidade não depende da intenção do agente, o que, em princípio dispensa a constatação de dolo, no sentido de vontade consciente de adotar a conduta ilícita, porém de forma nenhuma afasta a discussão de culpa em sentido estrito. Quando fique demonstrado que o eventual descumprimento se deveu a razões que fugiram ao controle do indivíduo, que este não queria descumpri-la, não caberá segundo a dicção da norma do CTN, falar em responsabilidade. Daí que no mesmo diploma legal, art.108, IV, se prevê como modo de integração da legislação tributária a equidade. A missão precípua do art.136 é prevenir a argüição de ignorância da lei tributária. O que se quer pontuar, entretanto, é que na verificação da responsabilidade tributária está presente a noção de culpa em sentido estrito, lembrando que ainda que o indivíduo aja sem intenção do resultado ilícito, remanescerá a responsabilidade por falta de diligência ou vigilância, negligência sua ou de seus prepostos no trato de seus negócios. É cediço que na prática o dolo individual é de difícil comprovação, salvo exceções, e por isso é que o CTN foi construído de forma a que, na caracterização da responsabilidade por infração tributária, o fisco fique dispensado de provar que o indivíduo agiu com conhecimento e consciência de que sua ação ou omissão era contrária à lei, e que ele de fato quis descumpri-la. Mas, o art.136 não afirma a responsabilidade tributária sem culpa em sentido estrito. A interpretação desse preceito em sistemática harmonia com o art.108, IV, leva o aplicador da lei no sentido de afastar a sanção em situações em que as circunstâncias materiais ou pessoais não justifiquem a penalidade.

Vale dizer, que nesse passo não se pode afirmar ser objetiva a responsabilidade tributária em matéria de infrações administrativas. Em regra, não cabe é alegar ausência de dolo para se eximir de sanção por infração que não requer intencionalidade. A dicção dessa norma abrange as figuras do agente executor material do ato, e também o terceiro, em nome e por conta de quem o agente tenha praticado o ato.

Já o art.137, do CTN, aponta situações em que a responsabilidade por infração é pessoal do agente quando, embora agindo em nome de terceiro, a responsabilidade é imputada ao próprio agente. Na prática, visa a situações em que o agente arditosamente, fugindo aos deveres da representação, age no seu próprio interesse, daí a responsabilidade pessoal. A primeira situação em que o agente é responsabilizado pessoalmente, transborda em obviedade, é no caso das infrações conceituadas em lei como crime ou contravenção, que a pena criminal depende do elemento subjetivo e deve ser aplicada ao agente, sem deixar escapar eventuais co-autores, ainda quando seja mentor intelectual, isto é, não obstante a personalidade da responsabilidade do agente, o terceiro também pode ser apenado se tiver participado do delito, como autor intelectual ou como mandante. Uma segunda hipótese, de responsabilidade pessoal do agente diz respeito a infrações em que o dolo específico do agente seja elementar. A expressão “dolo específico” é criticada pelos penalistas, mas sem dúvida tem utilidade didática. Nessas figuras delituosas se observa que na descrição objetiva do tipo está presente a intenção de atingir o resultado, sem essa intenção não se aperfeiçoa o enquadramento típico. Embora o resultado não seja exigido para o aperfeiçoamento do tipo, a intenção de atingir o resultado é indispensável. Oportuno lembrar que neste dispositivo, item II do art.137 do CTN, está a se falar não de crimes, mas de infrações administrativas em cuja definição seja elementar a vontade de atingir determinado resultado, já que quanto aos crimes, com dolo específico ou não, se trata no item I do art.137. Note-se, também neste ponto, que o executor do ato deve ter em mente determinado resultado, embora o proveito ou interesse possa ser de terceiro em nome e por conta de quem atue. Portanto, cumpre verificar se há evidência de que o representado

<sup>5</sup> Nesse sentido Luciano Amaro, *op.cit.*, p.444.



também participou, material ou ideologicamente, da prática do ilícito, situação em que não faria sentido simplesmente substituí-lo pelo agente na posição de acusado.

Devemos agora nos transportar ao art.124, do CTN, no qual se prevêem hipóteses de solidariedade. Uma discussão que já ocupou por muito tempo a doutrina era se os casos de interesse comum, de que fala a norma no inciso I do art.124, necessitariam, ou não, de ser explicitados em lei. Bem se vê pela simples leitura do inciso II do mesmo art.124, que seria inútil o disposto no inciso I se houvesse também ali a exigência de explicitação na lei. Somente as situações que não estejam abrangidas pelo inciso I é que precisarão ser definidas na lei quando esta quiser eleger um terceiro como responsável solidário.

Sabendo da exigência de que a eleição de terceiro como responsável supõe sua vinculação ao fato gerador, conforme art.128, é preciso por um lado, distinguir as situações em que a **responsabilidade do terceiro derive de haver interesse comum na situação que constitua o fato gerador**, o que dispensa previsão na lei instituidora do tributo, e de outro lado, as situações em que o terceiro **apenas tenha algum interesse (ou se diria melhor, as situações com que tenha algum vínculo)**, em razão do qual ele possa ser eleito como responsável. Pois é neste segundo caso que a responsabilidade solidária do terceiro depende de que a lei expressamente o estabeleça.

Entretanto, o só fato de o CTN dizer que numa operação pode a lei tributária eleger qualquer das partes como contribuinte não significa que tendo elegido uma delas, a outra seja solidariamente responsável. Veja-se o caso da alienação de imóvel. O interesse de cada uma das partes no negócio não é comum; o interesse do vendedor é de alienação, já o do comprador do imóvel é de aquisição. No entanto, se no negócio houver, por exemplo, dois vendedores, ou dois compradores (co-propriedade), aí sim haverá interesse comum dos vendedores ou dos compradores, respectivamente. Desse modo se a lei definir como contribuinte a figura do comprador, ambos os compradores serão responsáveis solidários, não porque a lei tenha eventualmente vindo a proclamar essa solidariedade, mas sim porque ela decorre do interesse comum de ambos no fato da aquisição. O mesmo raciocínio se aplica aos dois co-proprietários de um imóvel que em relação ao IPTU ambos são devedores solidários.<sup>6</sup>

O aspecto a destacar é que o chamado interesse comum na situação que constitua o fato gerador deve encontrar os devedores solidários também numa posição comum. Se, em dada situação, no exemplo citado a co-propriedade, a lei define o titular do domínio como *contribuinte*, então nenhum dos co-proprietários seria qualificável como *terceiro*, posto que ambos ocupariam na relação jurídico-tributária entre o fisco e o contribuinte o lugar de contribuinte. Claro que cada qual só se poderá dizer contribuinte em relação à parcela de tributo correspondente ao seu quinhão de interesse na situação. A obrigação tributária, sendo pecuniária, seria divisível e, em princípio, cada qual poderia ser obrigado apenas pela parte equivalente ao seu quinhão de interesse. Porém, o que o CTN determina no art. 124, I, é a solidariedade de ambos como devedores da obrigação inteira, e daí se poderia concluir que no pólo passivo haveria uma situação híbrida em que cada co-devedor seria contribuinte na parte que lhe toca e responsável pela porção que caiba ao outro. Diga-se, ainda, que em se tratando de solidariedade passiva, situação na qual o credor (no caso a Fazenda Pública) tem a prerrogativa de exigir de qualquer dos co-obrigados (ou de todos) o cumprimento da obrigação,

<sup>6</sup> Sobre este aspecto se recomenda a leitura de *Responsabilidade Tributária*, coordenadores Maria Rita Ferragut, Marcos Vinicius Neder, São Paulo: Dialética, 2007, artigo de Marcos Vinicius Neder, Solidariedade de direito e de fato, pp.27-47.

seria até desnecessário dizer o que está no parágrafo único do art.124, que a solidariedade aqui referida não comporta benefício de ordem.

Neste diapasão, e em contraste com a previsão legal do art.135 do CTN, segundo o qual administradores com poder de gestão ou sócios-gerentes podem vir a ser incluídos no pólo passivo da relação jurídica tributária, porque seus poderes de gestão dos negócios estão definidos em lei (dicção de lei societária, a nosso ver), contrato social ou estatutos, posto que só estes gerentes são passíveis de atuar com excesso de poderes em relação àqueles referenciais normativos societários. Com isto estamos dizendo que se excluiriam da aplicação do art.135, III, do CTN, as hipóteses de simulação dos atos societários, mediante as quais interpostas pessoas comumente denominadas “laranjas” ingressam no quadro societário e de administração de uma sociedade com a finalidade de que sejam ocultados os reais beneficiários e administradores do empreendimento. Pois bem, o administrador oculto não responderá pessoalmente, com base no art.135, III, pelo crédito tributário lançado contra a sociedade (tributo e penalidade administrativa tributária), mas sim com base no art.124, I, do CTN, tendo em conta o interesse comum do sócio oculto nos resultados do empreendimento.

Entretanto, se fosse de se adotar a linha interpretativa de que para os administradores/sócios-gerentes serem incluídos pessoalmente no pólo passivo da relação jurídica tributária, bastasse que atuassem com excesso de poderes, ou seja, fora dos limites da competência definida em lei, contrato social ou estatutos, estar-se-ia a ignorar que tais atos, ainda quando praticados com excesso de poderes, muitas vezes podem estar sendo praticados em nome e no interesse da sociedade, casos em que, apesar de praticados fora dos limites de competência do gerente, os atos foram praticados exclusivamente no interesse da sociedade, aí evidentemente não soaria razoável a aplicação da regra excepcional do art.135, III, do CTN.

Portanto, haveremos de distinguir duas categorias de ilícitos passíveis de serem praticados por administrador/sócio-gerente com excesso de poderes: (i) ilícito societário leve, praticado em nome e no interesse da pessoa jurídica e, (ii) ilícito societário grave, praticado em nome da pessoa jurídica, mas no interesse pessoal do próprio agente administrador.

No primeiro grupo do ilícito societário leve, mesmo tendo sido praticado pelo administrador, a situação descrita não é capaz de alterar a configuração do pólo passivo da relação jurídico-tributária. Portanto, somente no grupo dos ilícitos societários graves, conforme acima definido, é que o ilícito praticado pelo administrador será hábil a modificar a configuração do pólo passivo da relação jurídica tributária, que além de praticado com excesso de poderes, também agrediu o interesse e finalidades da sociedade<sup>7</sup>.

Em face do que já foi dito e se confrontando o disposto no art. 135, III, com o que prescreve o art. 124, I, ambos do CTN, poderemos concluir:

1. *O administrador deve responder pelo crédito tributário devido pela sociedade quando houver incompatibilidade de interesses na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;*

<sup>7</sup> Sobre este aspecto se recomenda a leitura de *Responsabilidade Tributária*, coordenadores Maria Rita Ferragut, Marcos Vinicius Neder, São Paulo: Dialética, 2007, artigo de Maria Lúcia Aguilera, A Responsabilidade de Terceiros Decorrente da Prática de Ilícitos e o Lançamento de Ofício: O Caso da Responsabilidade Pessoal dos Administradores, pp.130-137.

**2. O administrador responderá solidariamente com a sociedade quando houver interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.**

O enquadramento na hipótese prevista no art.135, III, exige a demonstração do benefício exclusivo do administrador com o fato gerador praticado, com conseqüente prejuízo da sociedade, portanto somente cabe quando o administrador atue em benefício próprio, contra os fins e os interesses da pessoa jurídica. Por exemplo, a escrituração pela pessoa jurídica de custos lastreados em notas fiscais “frias”, em que a diferença indevidamente deduzida da base de cálculo do tributo incidente sobre o lucro seja desviado para o patrimônio do administrador ou de interpostas pessoas, fica flagrante a fraude praticada pelo administrador contra a sociedade, fato que justificaria a colocação do fraudador no pólo passivo da relação tributária. Deve ser notado, no exemplo mencionado, que embora possa parecer ter a sociedade se “beneficiado” com uma redução indevida da base de cálculo do tributo devido, os recursos financeiros obtidos com as despesas fictícias foram completamente desviados para o patrimônio do administrador.

A questão é evidentemente complexa. Perceba-se que na prática a dificuldade de prova reside numa correta distinção da situação. Pode acontecer que os recursos desviados da tributação ilicitamente sejam carreados ao chamado “caixa dois” da empresa, situação em que esta comporia o pólo passivo, não cabendo responsabilidade pessoal ao administrador. Porém, se os recursos desviados da tributação, também forem desviados da atividade operacional da sociedade, deverá ser o administrador incluído como responsável no pólo passivo.

Por outro lado, outros casos comuns de “caixa dois” são descritos em que recursos financeiros são mantidos à margem da contabilidade da sociedade, em contas correntes de titularidade do administrador, caracterizando confusão patrimonial (recursos utilizados tanto em proveito da pessoa física titular da conta, quanto da pessoa jurídica), situação em que o administrador deverá ser levado ao pólo passivo na qualidade de responsável solidário, por se caracterizar o interesse comum na situação constitutiva do fato gerador, ou seja, com base no art.124, I, do CTN.<sup>8</sup>

Buscaremos agora enquadrar o caso concreto na moldura acima construída. João Carlos Zampini reconheceu nestes autos que a **CELLSTAR DO BRASIL/DICOM comprava os aparelhos celulares das importadoras, antecipando-lhes os recursos financeiros, para revendê-los no mercado interno**, insistindo, porém, que não haveria como se afirmar que ele se beneficiou pessoalmente dos recursos devolvidos, por exemplo, pela T C Importação e Exportação Ltda à DICOM. O argumento esgrimido não serve para livrar a responsabilidade solidária do referido gerente conjuntamente com seu irmão, identificados como co-gerentes do esquema desvendado, nem da empresa que representavam.

Conforme já havia assinalado mais acima, na análise da responsabilidade pelo tributo devido, entendo que as evidências apontadas, a meu ver, e s.m.j., permitem a convicção quanto a ter sido praticado subfaturamento das importações, por conta dos valores de transação declarados, pela empresa de fachada manipulada (RF TOTAL), e pode-se concluir que para benefício, ao menos, daqueles apontados como reais adquirentes da mercadoria importada

<sup>8</sup> Sobre este aspecto se recomenda a leitura de *Responsabilidade Tributária*, coordenadores Maria Rita Ferragut, Marcos Vinicius Neder, São Paulo: Dialética, 2007, artigo de Emanuel Carlos Dantas de Assis, Arts. 134 e 135 do CTN: Responsabilidade Culposa e Dolosa dos sócios e administradores de empresas por dívidas tributárias da pessoa jurídica, pp.143-162.

(DICOM, por meio de seus gerentes de fato), também seus efetivos revendedores no mercado interno; benefícios obtidos inicialmente pela redução ilícita da base de cálculo dos impostos incidentes na importação, e, num segundo momento, benefícios com apuração de indevido “lucro extracontábil”. As mercadorias nacionalizadas com preço subfaturado (em três vezes) eram transferidas aos reais adquirentes para revendê-las no mercado interno, porém nessa transferência das mercadorias da RF TOTAL para a DICOM foram utilizados valores três vezes superiores aos declarados nas DI’s (recomposição do preço real de transação que fora indevidamente reduzido para se beneficiar inicialmente no valor da tributação na importação), aumentando neste segundo momento os custos para redução aparente de lucro tributável ou para produzir prejuízos contábeis, e com isso formar recursos extracontábeis (caixa dois) que interessavam tanto à DICOM como às pessoas físicas dos gerentes de fato do esquema. Confrontando-se o disposto no art. 135, III, com o que prescreve o art. 124, I, ambos do CTN, pode-se concluir que neste caso devem responder solidariamente pela infração os interessados que se apresentaram como recorrentes neste processo, que havia interesse comum dos administradores, ou gerentes de fato do esquema, e da empresa na situação que constituiu os fatos geradores das obrigações principais. Lembra-se, ainda uma vez, que a condição de reais adquirentes das mercadorias, e, portanto, pessoas que estiveram diretamente envolvidas com a situação que constituiu o fato gerador, ou seja, o fato subjacente às operações de importação, quais sejam as negociações de compra e venda internacional dos celulares, ficou evidenciada na constatação de ser a DICOM a real fonte dos recursos financeiros utilizados pela importadora de fachada RF TOTAL para recolhimento dos tributos aduaneiros relativos aos preços subfaturados declarados, bem como para o fechamento do câmbio respectivo.

A articulação descrita nos autos pela fiscalização, com suporte nas evidências arroladas no Relatório Telefonia Celular, parcialmente transcrito neste voto, aponta que os Srs. João Carlos Zampini e Cláudio Zampini, administradores de fato da DICOM no esquema desvendado, para lograr êxito em um planejado esquema de subfaturamento de importações de celulares, lideraram esforços no sentido de utilizar empresas interpostas constituídas por “laranjas”, de forma a que pudessem ocultar a participação e interesse na situação por parte da DICOM e de seus gerentes de fato na situação sob análise, João Carlos Zampini e Cláudio Zampini, e assim tentar desviar a imputação de responsabilidade para aquelas empresas de fachada manipuladas, a exemplo do papel exercido no caso presente pela RF TOTAL que formalmente se apresentou como importadora no procedimento de nacionalização das mercadorias.

A meu ver é plausível a conclusão da decisão recorrida, que não tivesse a DICOM e seus gerentes, conjuntamente, interesse nos recursos financeiros oriundos da indevida redução da base de cálculo dos tributos incidentes na importação, não haveria a necessidade das empresas inidôneas interpostas tanto para o papel de importador aparente, caso da RF TOTAL, como para o de exportador aparente, no caso da DATA AIR e da TALENT BUSINESS (os documentos que instruíram as DI’s registradas em nome da RF TOTAL foram apresentados pelas empresas-fantasma DATA AIR e TALENT BUSINESS, e indicavam como titular o Sr. Rufino Ferreira Pinto Filho, que também figurava como sócio da RF TOTAL). Pelo porte dos negócios praticados no interesse da DICOM e de seus gerentes, o normal seria a contratação de serviços de *trading companies* idôneas, isto é, com capacidade patrimonial compatível a oferecer suporte e garantia para negócios desse porte, se não fosse o caso de ser a própria DICOM a se encarregar de tais importações.

O fato de que a CELLSTAR DO BRASIL/DICOM comprava os aparelhos celulares antecipando os recursos às importadoras interpostas, e que se revelaram inidôneas no

caso destes autos, para depois revender os aparelhos no mercado interno, se encaixa perfeitamente na lógica da acusação fiscal quanto ao gerenciamento do esquema apurado, a meu ver demonstrado suficientemente neste processo. Em tudo isso se cristalizou a convicção de que os irmãos João Carlos Zampini e Cláudio Rossi Zampini, a mando, ou não, do Sr Timothy Louis Maretti, gerente-delegado da CELLSTAR/DICOM, capitanearam, à frente dos movimentos da DICOM, uma considerável operação de importações subfaturadas, interpondo entre o exportador no exterior e o real adquirente das mercadorias no Brasil várias empresas insolventes constituídas com sócios “laranjas”.

A fiscalização, com base nos artigos 124, I c/c art. 135, III, do CTN, caracterizou adequadamente a responsabilidade solidária dos ora recorrentes, DICOM Telecomunicações Ltda., João Carlos Rossi Zampini e Cláudio Rossi Zampini, além de Timothy Louis Maretti e das empresas RF TOTAL Comercial Ltda e TC Importação e Exportação Ltda, estes três últimos ausentes na fase recursal, para com a obrigação tributária representada na diferença de tributos não recolhida, bem como pelas penalidades administrativas tributárias lançadas.

Foram exigidos dos autuados: RF TOTAL COMERCIAL LTDA, DICOM TELECOMUNICAÇÕES LTDA, TC IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA, CLÁUDIO ROSSI ZAMPINI, JOÃO CARLOS ROSSI ZAMPINI e THIMOTHY LOUIS MARETTI, os valores correspondentes às seguintes penalidades (só os marcados em negrito são recorrentes):

*I) No auto de Infração de fls.05/16, R\$ 14.387.708,57, a título de multa de ofício, agravada, 225% sobre o saldo do imposto de importação devido, com base no art.44, II e §2º, da Lei 9.430/96. No auto de Infração de fls. 17/28, R\$ 17.265.250,26 a título de multa de ofício, agravada, 225% sobre o saldo de IPI-vinculado devido, com base no art.80 da Lei 4.502/64, c/a redação dada pelo art.45 da Lei 9.430/96. O agravamento de ambas as multas de ofício acima destacadas, para 225%, foi motivado pela não apresentação de esclarecimentos, arquivos e documentos no prazo determinado na intimação fiscal. Cabe fazer o registro de que as empresas DICOM, TC e RF TOTAL alegaram na fase de impugnação, não terem sido cientificadas antes da lavratura do auto de infração quanto a expedição de MPF com relação a elas. De acordo com o que afirmamos no preâmbulo deste voto, em tese, essa omissão por parte dos auditores fiscais autuantes poderia ser motivo de liberação destes autuados quanto ao agravamento de penalidade aplicada por falta de atendimento a exigências da fiscalização quanto a prestar informações na fase inquisitorial. Entendo, entretanto, que não há neste caso beneficiário a ser contemplado, posto que com relação à DICOM, conforme já registramos no início deste voto há evidência nestes autos em contrário atestando sua ciência oportuna, e quanto às outras duas empresas estiveram presentes no processo apenas na fase de impugnação não encontrando reconhecimento do direito alegado por parte da autoridade julgadora a quo. Estão ambas ausentes da fase recursal, assim há impossibilidade em face das normas processuais de apreciar nesta instância a questão em relação a estas.*

*II) No auto de Infração de fls. 29/36, foi exigido R\$ 31.972.685,82 a título de multa por infração administrativa ao controle das importações – subfaturamento do preço ou valor da mercadoria. A multa lançada*

*foi de 100% sobre a diferença de imposto constatada, com base no art.526, III do Regulamento Aduaneiro (RA) aprovado pelo Decreto n.º 91.030/85, cuja base legal originária é o art.169, II, do DI n.º 37/66.*

O subfaturamento que ficou caracterizado neste processo teve a intenção de pagar menos imposto, é infração de natureza nitidamente tributária, e as diferenças de I I e de IPI-vinculado, apuradas neste caso foram submetidas a penalidade de ofício, sendo em ambos os tributos ainda agravada de 150% para 225% sobre as diferenças apuradas. Entendo que não cabe punir a mesma infração de natureza tributária, de insuficiência de recolhimento dos tributos por subfaturamento na importação, com duas multas distintas, aquela da Lei 9.430/96 (150%) e a do art.526, III, do RA/85. Veja-se que uma interpretação mais atenta há de distinguir que a ocorrência de subfaturamento na importação só pode encontrar como motivação lógica, o recolhimento de menos tributo do que o devido. Daí a posição defendida por certa corrente doutrinária de que só caberia no Regulamento Aduaneiro (RA) a previsão de multa administrativa para reprimir infração exclusivamente referida ao controle aduaneiro, quando fosse não por subfaturamento, mas por superfaturamento na importação, posto que neste caso haveria razão em reprimir a tentativa de remeter ao exterior mais divisas do que o devido. O contrário seria hipótese de infração impossível.

Parece-me, contudo, flagrante a impossibilidade de coexistência da multa de ofício tributária agravada pela constatação do subfaturamento (150%, depois mais agravada para 225%) com a multa por subfaturamento na importação, de 100% sobre o preço ou valor da mercadoria, que foram aplicadas para punir a mesma infração. Apurada a ocorrência de fraude, por subfaturamento na importação, seria normalmente devida a multa de 150% sobre os tributos sonegados por consequência do subfaturamento. No caso concreto, conforme vimos no item anterior, houve ainda agravamento da multa de ofício, para 225%, e obviamente essa penalidade já absorveu o que neste caso seria a infração tributária-meio, o subfaturamento praticado. Naturalmente a infração tributária-fim foi a redução dos tributos devidos na importação.

A aplicação concomitante das duas penalidades indicadas não pode prevalecer, pois do contrário seria admitir o absurdo de dupla punição quanto à mesma infração. Sobre isto o Primeiro Conselho se manifestou reiteradamente, conforme ocorreu, por exemplo, no acórdão n.º 106-13.198, de 26.02.03. Neste a decisão foi no sentido de impossibilidade de cumulação da multa isolada prevista no art.44, §1º, III, da Lei 9.430/96, com multa de ofício, em face de dupla penalização sobre a mesma base de incidência.

Em síntese, a interpretação mais adequada distingue que o subfaturamento na importação só pode ser entendido para o intuito de pagar menos imposto, que não haveria de ser para remeter menos divisas ao exterior, por isso só poderia ser infração possível contra o controle administrativo aduaneiro o superfaturamento na importação, cujo intuito é a remessa de mais divisas do que deveria ser. O subfaturamento praticado com intenção de pagar menos tributo é infração de natureza nitidamente tributária, e a diferença de tributo neste caso se submete à penalidade prevista na Lei 9.430/96, com multa de 150% sobre a diferença de tributo, podendo haver ainda agravamento para 225% na hipótese prevista no §2º do art.44 da mesma Lei, no caso do imposto de importação, e com base no art.46 da Lei 9.430/96, que deu nova redação ao art.80 da Lei 4.502/64, para o caso do IPI-vinculado. Não caberia punir o subfaturamento na importação, também de natureza tributária, com duas penalidades, aquela do art.44, II e §2º, da Lei 9.430/96 e também a do art.526, III, do RA/85.

Quanto à aplicação dos juros SELIC, e depois especificamente quanto à sua incidência sobre o valor das multas lançadas de ofício remanescentes.

A norma que impõe a aplicação de juros moratórios equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (SELIC) para títulos federais, não apresenta nenhum conflito com o disposto no artigo 161, § 1º, do Código Tributário Nacional, visto que, em conformidade com a dicção do § 1º, a taxa de 1% ao mês somente prevalece se a lei não dispuser de modo diverso. No caso presente tem primazia o artigo 61, § 3º, c/c o artigo 5º, § 3º ambos da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que estabeleceu, exceto para o mês do pagamento, a incidência de juros moratórios equivalentes à taxa referencial SELIC.

Está firmado na doutrina e principalmente na jurisprudência dos tribunais superiores que os juros de mora não constituem penalidade, tratando-se de mera atualização monetária do valor pecuniário correspondente a um direito de crédito reconhecido, devendo incidir juros durante o período de tempo em que o valor devido vencido permaneça no patrimônio do devedor.

No caso, não importa se parte do valor do crédito a ser atualizado em favor da Fazenda Nacional decorre de multa de ofício lançada. Ainda assim cabe a sua atualização por meio dos juros de mora. A norma prevista no parágrafo único do art.43 da Lei 9.430/96 não deixa dúvida que mesmo quando o crédito tributário corresponda a exigência exclusivamente de multa, sobre tal crédito não pago no vencimento incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o §3º do art.5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de 1% no mês de pagamento. Da mesma forma quando o crédito a ser atualizado se constitua parte em diferença de tributo não recolhida, e parte em multa de ofício.

Pelo exposto, voto no sentido de dar provimento parcial aos recursos voluntários, para afastar tão-somente a aplicação da penalidade prevista no art.526, III, do RA/85.

Sala das Sessões, em 4 de dezembro de 2007

  
ZENALDO LOIBMAN - Relator