



<b>Processo nº</b>	12782.000012/2010-43
<b>Recurso</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>3201-011.578 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	18 de março de 2024
<b>Recorrente</b>	ABC INDUSTRIAL DA BAHIA LTDA.
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/07/2007

**INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. IMPORTAÇÃO. OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE.**

A ocultação do real adquirente das mercadorias, nas operações de comércio exterior, tipifica a figura da interposição fraudulenta.

**LANÇAMENTO DE OFÍCIO. SUBFATURAMENTO. TRIBUTOS. PENALIDADES.**

Constatado que os preços das mercadorias consignados nas Declarações de Importação e correspondentes faturas comerciais que instruíram os despachos para consumo não correspondiam à realidade das transações efetuadas, resta caracterizado o subfaturamento, decorrendo dessa constatação o lançamento de ofício dos tributos incidentes nas operações de comércio exterior, acrescidos da multa de ofício qualificada e dos juros de mora, bem assim da multa calculada sobre a diferença entre o valor real e o declarado.

**VALOR ADUANEIRO. SOFTWARE. IMPORTAÇÃO. CONDIÇÕES PARA EXCLUSÃO.**

A exclusão do montante referente ao software do valor aduaneiro fica permitida pela Decisão 4.1. do Comitê de Valoração Aduaneira, nas condições nela estabelecidas, tendo sido a decisão introduzida no ordenamento brasileiro pelo artigo 81 do Regulamento Aduaneiro.

**DESEMBARAÇO ADUANEIRO. HOMOLOGAÇÃO DE LANÇAMENTO. INEXISTÊNCIA. REVISÃO ADUANEIRA. POSSIBILIDADE.**

É possível a revisão aduaneira, não constituindo necessariamente tal ato em mudança de critério jurídico. O desembaraço aduaneiro não homologa, nem tem por objetivo central homologar integralmente o pagamento efetuado pelo sujeito passivo. Tal homologação ocorre apenas com a “revisão aduaneira” (homologação expressa) ou pelo decurso de prazo (homologação tácita).

### **ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/07/2007

**LANÇAMENTO DE OFÍCIO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.**

Tendo o auto de infração sido lavrado por autoridade competente e com observância da legislação aplicável, afastam-se as alegações de nulidade.

### **ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/07/2007

**RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM.**

As pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal são solidariamente obrigadas em relação ao crédito tributário. A pessoa, física ou jurídica, que concorra, de alguma forma, para a prática de atos fraudulentos ou deles se beneficie responde solidariamente pelo crédito tributário decorrente, inclusive no que se refere a infrações..

**MULTA DE OFÍCIO. MULTA ADMINISTRATIVA. CUMULATIVIDADE. POSSIBILIDADE.**

Não há que se falar na impossibilidade de se cumular as multas por subfaturamento (parágrafo único do artigo 88 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001) e de ofício (artigo 44 da Lei nº 9.430/96), posto que autorizada por expressa disposição legal.

**AUTO DE INFRAÇÃO. JUROS MORATÓRIOS. MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.**

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. Aplicação da Súmula CARF nº 108.

**PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA.**

Aplica-se a lei superveniente a fato não definitivamente julgado quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado nos seguintes termos: (i) por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade, (ii) por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário interposto por Carlos Roberto Carnevali, vencidos os conselheiros Ricardo Sierra Fernandes e Hélcio Lafetá Reis (Presidente), que negavam provimento, (iii) quanto ao mérito dos demais Recursos Voluntários, por maioria de votos, em lhes dar parcial provimento, para reduzir a multa de ofício de 150% para 100%, vencidos os conselheiros Ricardo Sierra Fernandes, que negava provimento integral, e Pedro Rinaldi de Oliveira Lima (Relator), que dava provimento integral. Os conselheiros Marcos Antônio Borges (substituto integral) e Mateus Soares de Oliveira não votaram, uma vez que os conselheiros Ricardo Sierra Fernandes e Pedro Rinaldi de Oliveira Lima (Relator), a quem sucederam como conselheiro substituto e como conselheiro titular, nessa ordem, já haviam votado nas reuniões, respectivamente, de setembro de 2022 e outubro de 2023. Os conselheiros Márcio Robson Costa e Ana Paula Pedrosa Giglio votaram na reunião de outubro de 2023. Designado como redator *ad hoc* o conselheiro Hélcio Lafetá Reis (Presidente). Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Joana Maria de Oliveira Guimarães. Julgamento iniciado em setembro de 2022.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis – Presidente e Redator *ad hoc*

(assinado digitalmente)

Joana Maria de Oliveira Guimarães – Redatora do voto vencedor

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Sierra Fernandes, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima (Relator), Ana Paula Pedrosa Giglio, Márcio Robson Costa, Joana Maria de Oliveira Guimarães e Hélcio Lafetá Reis (Presidente).

## Relatório

Tendo sido designado Redator *ad hoc* neste processo, em razão do término do mandato do conselheiro Relator, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, anteriormente à prolação da decisão final desta turma julgadora, reproduzo, na sequência, o relatório por ele elaborado.

Trata-se de Autos de Infração de II, IPI, Pis Importação e de Cofins Importação de fls. 2 e seguintes, que tiveram como origem a fiscalização de possível subfaturamento nas importações realizadas por conta e ordem da empresa MUDE COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA (doravante denominada MUDE), no período de janeiro a julho de 2007.

O procedimento fiscal originou-se de investigações propiciadas pelo Procedimento Criminal Diverso nº 2005.61.0092851, em curso na Quarta Vara Federal Criminal de São Paulo/SP, no âmbito da chamada "Operação Persona", deflagrada pela Polícia Federal, em que se apurou que equipamentos de telecomunicações eram importados acompanhados dos respectivos softwares, embora esse fato não fosse declarado à Receita Federal, o que redundaria em redução indevida da base de cálculo dos tributos incidentes na importação.

A decisão da Delegacia de Julgamento, que julgou improcedente as impugnações apresentadas, foi assim ementada:

### "ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/07/2007

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PROVA EMPRESTADA ORIUNDA DE QUEBRA DE SIGILO.**

**ACEITABILIDADE. EXEGESE DO ART. 5º, XII DA CF**

*Sendo a prova fruto de quebra de sigilo telefônico ou de dados e tendo esta sido obtida originalmente para fins de investigação criminal ou instrução processual penal, não há impedimento para sua posterior utilização em processo administrativo fiscal, ressalvada a autorização por magistrado competente.*

**NULIDADES. INOCORRÊNCIA**

*Em sede de processo fiscal tributário, são nulos somente os atos e termos lavrados por agente incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Poderão ainda serominados com nulidade os lançamentos que contenham vícios formais relevantes à matéria deduzida na autuação. Referidas hipóteses, todavia, não estão presentes nos autos.*

**QUESTIONAMENTO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE DA LEGISLAÇÃO.**

*A ilegalidade e a inconstitucionalidade da legislação tributária não são oponíveis na esfera administrativa.*

**IMPUGNAÇÃO INTEMPESTIVA. NÃO INSTAURAÇÃO DO LITÍGIO.**

*A impugnação apresentada fora do prazo previsto no Decreto n.º 70.235/72 não instaura a fase litigiosa do procedimento nem comporta julgamento de primeira instância quanto às alegações de mérito.*

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO II**

*Período de apuração: 01/01/2007 a 31/07/2007*

**SUJEITO PASSIVO. IMPORTADOR.**

*O importador é sujeito passivo, na condição de contribuinte, em relação aos tributos e contribuições incidentes na internação de mercadorias de comércio exterior realizadas pela autuada, por conta e ordem de terceiros, sem atender às condições da legislação de regência, tipifica a figura da Interposição Fraudulenta.*

**VALOR ADUANEIRO. EQUIPAMENTOS ELETRÔNICOS COM SOFTWARE INCORPORADO.**

*No caso de equipamentos eletrônicos (hardwares) importados com os respectivos softwares já instalados, inexiste previsão legal para exclusão do valor aduaneiro do custo ou valor de softwares contidos em circuitos integrados, semicondutores e dispositivos similares, ainda que este valor ou custo encontrese destacado no documento de aquisição.*

**SUFBATURAMENTO. PENALIDADES.**

*Constatado que os preços das mercadorias consignados nas Declarações de Importação e correspondentes faturas comerciais que instruíram os despachos para consumo não correspondiam à realidade das transações efetuadas, na medida em que o valor correspondente aos softwares era ocultado, mediante a simulação documental de uma separação (splif) entre hardware e software que de fato nunca ocorreu, resta caracterizado o subfaturamento. Em consequência, são exigíveis os tributos aduaneiros incidentes nas operações de comércio exterior, acrescidos da multa de ofício qualificada e dos juros de mora, bem assim a multa calculada sobre a diferença entre o valor real e o declarado.*

**CUMULAÇÃO DE MULTAS. PREVISÃO LEGAL. POSSIBILIDADE.**

*Não há que se falar na impossibilidade da cumulação das multas por subfaturamento (parágrafo único do art. 88 da MP 2.15835/2001) e de ofício (art. 44 da Lei 9.430/96), posto que autorizada por expressa disposição legal.*

**SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. INFRAÇÕES.**

*As pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal são solidariamente obrigadas em relação ao crédito tributário. A pessoa, física ou jurídica, que concorra, de alguma forma, para a prática de atos fraudulentos ou deles se beneficie responde solidariamente pelo crédito tributário decorrente.*

*Impugnação Improcedente.*

*Crédito Tributário Mantido."*

Após o protocolo de Recursos Voluntários, os autos foram distribuídos e pautados para julgamento nos moldes do regimento interno deste Conselho.

Em fls 9137, ao analisar os autos, esta Turma de julgamento proferiu a seguinte Resolução:

"Conselheira Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo, Relatora.

O presente recurso preenche as condições de admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

Conforme se depreende dos autos, o presente processo tem no pôlo passivo diversos sujeitos passivos solidários, que apresentaram os respectivos recursos voluntários.

Não obstante, o solidário Carlos Roberto Carnevali, devidamente notificado do acórdão da Delegacia de Julgamento, não teve nos autos, o seu recurso voluntário juntado.

Não obstante, o seu patrono apresentou petição a este Colegiado, comprovando a interposição do competente recurso voluntário, tempestivamente.

Nesse contexto, voto pela conversão do presente processo em diligência, para que seja juntado o recurso voluntário de Carlos Roberto Carnevali aos autos.

(assinado digitalmente)

Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo."

A diligência foi cumprida e os autos retornaram a este Conselho para julgamento.

Novamente esta Turma de julgamento converteu o julgamento em diligência em fls. 9458, nos seguintes termos:

"Nesse contexto, vota-se pela conversão do presente processo em diligência, para que:

1 com fundamento na legislação do processo administrativo fiscal e o que esta dispõe sobre a intimação dos contribuintes, o contribuinte principal e o sujeito passivo Reinaldo de Paiva sejam intimados por correio, com Aviso de Recebimento, conforme fls.7253 e seguintes dos autos;

1.1 para a intimação do contribuinte principal, a empresa ABC Industrial, a fiscalização deve verificar, antes, se esta era considerada uma empresa formalmente ativa à época das intimações originais e, se ativa, deve proceder com a intimação por correio com AR, se não ativa, não é necessária a intimação por correio com AR, visto que a intimação por edital atenderia ao devido processo legal.

A SECAM verifique o andamento do processo administrativo fiscal conexo de n.º 12782.00004/200963 e, se possível, apense aos autos, nos moldes do regimento interno deste conselho."

Em fls. 9470 a autoridade de origem apresentou sua conclusão sobre a diligência, nos seguintes termos:

"Em cumprimento da diligência determinada pela Resolução nº 3201001.309 – 2<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma Ordinária do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), juntei cópia do envelope que continha a intimação nº 66/2012 (fl.9467/9468) encaminhado ao responsável solidário Reinaldo de Paiva e devolvido ao remetente pelo motivo (não procurado), que atesta a tentativa de ciência postal deste autuado. No que concerne ao contribuinte ABC Industrial, deixo de intimá-lo porque, consoante tela do Sistema CNPJ/MF (fl. 9469), o referido Contribuinte teve seu cadastro nacional da pessoa jurídica declarado inapto desde 07/01/2010. Ademais, o representante da empresa ABC Industrial, tomou ciência através do recebimento de cópia integral do processo em 29/05/2014, conforme recibo fl. 9134."

Após o retorno dos autos, o julgamento foi novamente convertido em diligência (fls. 9472) tanto para reforçar a diligência anterior quanto para determinar a intimação do Sr. Reinaldo de Paiva.

Em fls. 9494 e 9498 constam o despacho e o relatório fiscal de diligência, em fls. 9540 a manifestação da empresa Cisco, em fls. 9548 a manifestação da empresa Mude, em fls. 9660 a manifestação dos sujeitos passivos descritos abaixo:

MARCÍLIO PALHARES LEMOS, FERNANDO MACHADO GRECCO, JOSÉ ROBERTO PERNOMIAN RODRIGUES, MOACYR ALVARO SAMPAIO, MARCELO NAOKI IKEDA, PEDRO LUIS ALVES COSTA, HELIO BENETTI PEDREIRA e GUSTAVO HENRIQUE CASTELLARI PROCÓPIO, já qualificados nos presentes autos, vêm, respeitosa e tempestivamente, por meio de seus representantes ao final subscritos (*Doc. 01*), com fundamento no artigo 35, parágrafo único, do Decreto nº 7.574/2011, apresentar

#### MANIFESTAÇÃO

Por fim, a união registrou a sua ciência em fls. 9793 e os autos retornaram para julgamento.

Relatório proferido.

### Voto Vencido

Conselheiro Hélcio Lafetá Reis, Redator *ad hoc*.

Conforme apontado no Relatório supra, tendo sido designado Redator *ad hoc* neste processo, em razão do término do mandato do conselheiro Relator, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, anteriormente à prolação da decisão final desta turma julgadora, reproduzo, na sequência, o voto por ele elaborado.

Conforme o Direito Tributário e Aduaneiro, a legislação, os fatos, as provas, documentos e petições apresentados aos autos deste procedimento administrativo e, no exercício dos trabalhos e atribuições profissionais concedidas aos Conselheiros, conforme Portaria de condução e Regimento Interno, apresenta-se este voto.

#### - Conhecimento.

Após as Resoluções de fls. 9458 e 9472 as intimações foram regularizadas e devidamente justificadas.

Por conter matéria desta 3.<sup>a</sup> Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e preencher os requisitos de admissibilidade, os seguintes e tempestivos Recursos Voluntários devem ser conhecidos:

- fls. 7768 RV Cisco;
- fls. 7919 RV Mude;
- fls. 8279 RV Gustavo Henrique;
- fls. 8492 RV José Roberto;
- fls. 8547 RV Moacyr Alvaro;

- fls. 8603 RV Marcelo Naoki;
- fls. 8669 RV Marcílio Palhares;
- fls. 8722 RV Fernando Machado;
- fls. 8783 RV Helio Benetti;
- fls. 9019 RV Ernani Bertino Maciel;
- fls. 9050 RV Cid Guardia Filho;
- fls. 9142 RV Carlos Roberto Carnevali;
- fls. 9669 Manifestação/RV Pedro Luis Alves Costa.

Re-intimado da decisão de primeira instância, o Sr. Pedro Luis Alves Costa apresentou manifestação em diligência, documento que será aceito como peça de defesa e servirá como Recurso Voluntário, uma vez que não encontrado Recurso Voluntário em fase anterior do processo, assim como sua intimação teve de ser refeita nos moldes expostos na Resolução de fls. 9472.

Somente não houve apresentação de Recurso Voluntário e nem mesmo de Manifestação em diligência por parte do Sr. Reinaldo de Paiva, mesmo tendo sido intimado e re-intimado por determinação deste conselho.

Dante do exposto, todos os Recursos apresentados devem ser conhecidos.

#### **- Das preliminares.**

O lançamento foi realizado de forma legal e de acordo com a legislação vigente, descreveu as condutas, capitulou e fundamentou as exigências fiscais e, portanto, não pode ser considerado nulo pois não restou caracterizada nenhuma hipótese prevista no Art. 59 do Decreto 70.235/72.

Inclusive, as alegações que envolvem a legalidade do lançamento, a razoabilidade ou desproporcionalidade não podem ser apreciadas neste conselho em razão do enunciando da Súmula Carf n.º 2:

#### **“Súmula CARF nº 2 Aprovada pelo Pleno em 2006**

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária.

Acórdãos Precedentes:

Acórdão nº 101-94876, de 25/02/2005 Acórdão nº 103-21568, de 18/03/2004 Acórdão nº 105-14586, de 11/08/2004 Acórdão nº 108-06035, de 14/03/2000 Acórdão nº 102-46146, de 15/10/2003 Acórdão nº 203-09298, de 05/11/2003 Acórdão nº 201-77691, de 16/06/2004 Acórdão nº 202-15674, de 06/07/2004 Acórdão nº 201-78180, de 27/01/2005 Acórdão nº 204-00115, de 17/05/2005”

As alegações sobre as responsabilidades solidárias serão tratadas em tópico específico neste voto, as provas emprestadas e as alegações sobre a base de cálculo serão analisadas no mérito.

Devem ser rejeitadas as preliminares.

**- Do mérito.**

Considerando que os contribuintes autuados importaram hardwares acompanhados de softwares e não incluíram na base de cálculo das importações os respectivos valores dos softwares, a fiscalização apurou o valor tributável e procedeu o lançamento para cobrança da diferença de tributos, acrescida de multa de ofício no percentual de 150% e a multa por subfaturamento prevista no Art. 88, da MP 2.158-35/2001.

Conforme pode ser verificado nos autos, em que pesse a expressão “interposição fraudulenta” ter sido utilizada pela autoridade fiscal, assim como mencionado sua base legal no relatório fiscal de lançamento, a conversão da pena de perdimento na multa de 100% do valor aduaneiro não foi aplicada, basta conferir os Autos de Infração de fls. 2 e seguintes dos autos, a exemplo o Auto de Infração de Imposto de Importação:

AUTO DE INFRAÇÃO Imposto de Importação			
<b>Unidade</b> ALF / PORTO DE SALVADOR - BA	<b>MPF</b> 0517600-2010-00023-9		
<b>Local de lavratura</b> SÃO PAULO	<b>Data</b> 18/02/2010	<b>Hora</b> 08:30	<b>Código de acesso MPF</b> 61167586
<b>Sujeito Passivo / Contribuinte</b>			
<b>Razão Social</b> ABC INDUSTRIAL DA BAHIA LTDA		<b>CNPJ</b> 05.110.380/0001-30	
<b>Logradouro</b> R SILVANDIR F CHAVES	<b>S/N</b> 528	<b>Complemento</b> QD Q, GP J(5) E L(4)	<b>Telefone</b> xxxxxxxxxx
<b>Bairro</b> JARDIM AEROPORTO	<b>Cidade/UF</b> LAURO DE FREITAS/BA	<b>CEP</b> 42.700-000	
<b>Demonstrativo do Crédito Tributário em R\$</b>			
<b>IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO</b>		<b>Cód. Receita – DARF</b>	<b>Valor</b>
		2892	427.710,12
<b>JUROS DE MORA (calculados até 31/12/2009)</b>		<b>Valor</b>	
		124.119,94	
<b>MULTA PROPORCIONAL AGRAVADA (150%) (passível de redução)</b>		<b>Valor</b>	
		641.565,18	
<b>MULTA DO CONTROLE ADMINISTRATIVO (passível de redução)</b>		<b>Cód. Receita – DARF</b>	<b>Valor</b>
		5149	3.580.857,66
<b>VALOR TOTAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO APURADO</b>		<b>Total</b>	
		4.774.252,90	
<b>Valor total por extenso</b>			
QUATRO MILHÕES, SETECENTOS E SETENTA E QUATRO MIL, DUZENTOS E CINQUENTA E DOIS REAIS E NOVENTA CENTAVOS.			

Tal constatação foi feita pela própria turma julgadora de primeira instância administrativa fiscal, no relatório do Acórdão de fls. 7160, quando pontuou o seguinte:

## Relatório

A presente autuação é decorrente dos trabalhos de fiscalização que tiveram como objetivo verificar o cumprimento das obrigações fiscais da empresa ABC INDUSTRIAL DA BAHIA LTDA (doravante denominada ABC); em especial apurar o subfaturamento nas importações formalmente registradas em seu nome, mas realizadas por conta e ordem da empresa MUDE COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA (doravante denominada MUDE), no período de janeiro a julho de 2007.

Portanto, por ser a expressão “interposição fraudulenta” palavra acessória à cobrança e à matéria principal, que é unicamente o subfaturamento, a conversão da pena de perdimento em multa de 100% do valor aduaneiro não é objeto de julgamento.

Feita esta primeira distinção, passa-se ao julgamento da ocorrência, ou não, do subfaturamento nas importações de produtos eletrônicos realizadas no período de janeiro à julho de 2007.

Como já relatado, sob a premissa de que o contribuinte importou hardwares de janeiro a julho de 2007 acompanhados de seus respectivos softwares e não declarou tais softwares e também não recolheu os tributos relativos aos valores correspondentes, a fiscalização cobrou os tributos com as diferenças dos valores dos softwares incluídas na base de cálculo.

Para concluir que os contribuintes importaram tais hardwares acompanhados dos seus respectivos softwares, a fiscalização afirma que se baseou em documentos e planilhas encontrados, assim como no Laudo Pericial da Polícia Federal, constante nos autos nas fls. 6450, no Anexo 2 da impugnação da empresa Mude.

Ao analisar os autos e após os resultados de diligência constantes nos relatórios fiscais de fls. 9470, fls. 9494 e fls. 9498, foi possível constatar que não existem documentos e planilhas que realmente confirmem que a totalidade dos hardwares foram importados com softwares instalados que agregassem valor de mercado. Vejam as conclusões da última resposta fiscal de fls. 9498 juntada aos autos:

“3) A autoridade de origem deve esclarecer qual é exatamente a situação das importações autuadas? Hardware com software instalado de forma oculta sem a tributação do software ou hardware e software importados separadamente com a tributação do software? Caso existam as duas, que apresente a segregação.”

As autuações ocorreram sobre Hardware com software instalado de forma oculta sem a tributação do software.

“3.1) Na situação de hardware com software instalado, de que forma a fiscalização identificou o respectivo software instalado, considerando que não houve aferição física?”

A partir da documentação apreendida torna-se clara a existência dos softwares instalados. Escutas telefônicas e a perícia técnica vieram a reforçar o que a documentação já havia demonstrado.

As invoices de emissão da Cisco USA já registravam um valor único para os equipamentos, incluindo softwares e hardwares. Estes saíam da Cisco USA com os softwares instalados. Posteriormente, na Mude USA, sem alteração (desinstalação dos software) nos equipamentos, aliás o que não faria sentido, eram emitidas invoices separadas, uma acompanhando o hardware e outra os respectivos softwares. O contato/negociação comercial no Brasil era efetuado por representante da Cisco no Brasil. O atendimento (produção) ao pedido dava-se pela Cisco USA, que então produzia cada equipamento conforme especificações previamente negociadas. As cargas

passavam pelos diversos elos da cadeia sem alteração nos equipamentos. A Mude Brasil simplesmente aparecia para entrega do produto ao cliente final.

“3.2) Na situação de hardware e software importados separadamente, de qual forma a Fiscalização efetuou a correspondência entre estes?”

Conforme resposta ao questionamento 3, a situação das importações autuadas foi “Hardware com software instalado de forma oculta sem a tributação do software”.

No entanto, cabe ressaltar que paralelamente às importações pela empresa ABC, de hardware com software instalado, o grupo, a título de simulação, realizava importações de softwares desacompanhados dos respectivos hardwares. No entanto, tais operações não foram objeto do Auto de Infração no presente processo.

O ANEXO 3A do processo (a partir da fl. 1717 do processo digital), traz as planilhas que ora denominamos Brasoft#XXX.xls, aparecendo identificadas como Brasoft#XXX ou Brasoft#XXXMIA. Nestas planilhas, nas diversas linhas, aparecerão as a empresa ABC, SoftPTEC#XXXMIA para a empresa PRIME) ou BrasoftXXXX. Nas linhas com as identificações SoftXXXXX, onde os caracteres "XXXXX" conterão a empresa e o número de processo, encontraremos exatamente os "softwares" objeto de subfaturamento nos casos de "SPLIT".

O valor subtraído da fatura da Cisco Systems (valor de hardware + software) era atribuído a software, em fatura diversa. Vê-se na planilha de fl. 1718 do processo digital, apreendida na empresa Whats Up (Embarque Brasoft#416-417MIA), os dados das importações de softwares relativos ao processo de importação de hardware ABC#025MIA.

Nas primeiras linhas tem-se:

SOFTABC#025MIA

Fabricante	PO BR	Código	Pedido Brasil	Software	Mais	Part Number	Código	Custo Gerencial	Custo Total
Cisco	0000220	2070BNT-T	2070BNT-T	36213	36534	S384C	1	2.389,00	2.389,00

SPSAlert!\\parc\\fiscal\\whats up 3117\\Embarques\\Brastec\\Brastec\\processos\\11.0\\Brastec\\fl1718.xls

- SOFTABC#025MIA: processo de importação de software, relacionado ao processo ABC#025MIA, anteriormente visto.
- Pedido Brasil: relacionado como Purchase Order nas faturas da Cisco Systems · Part Number: código dos softwares S384C relativo ao roteador CISCO3845 (ver exemplo 1 da alínea “f” das Observações).
- Custo Gerencial: o custo unitário reduzido da fatura da Cisco Systems (fl. 346).

o Valor: 2.389,00, diminuído do valor do roteador S384C, da fatura da Cisco.

Pode-se fazer a relação do hardware com o respectivo software tanto pelo “código (part number S384C), que se relacionaria ao roteador CISCO3845 do processo ABC#025MIA, visto anteriormente, como pelo valor subtraído da fatura da Cisco Systems pela Mude USA, relativo ao Split Software (Coluna Custo Gerencial – US\$ 2.389,00, 1 unidade) além do código de controle do processo.

Nas fls. 1718 a 1741 do processo digital, temos a relação dos processos de importação de softwares relativos aos processos ABC025MIA a ABC129MIA. Note-se que nas tabelas está relacionada como importadora a Brastec.

A vinculação entre hardwares e softwares importados é detalhada a partir da fl. 170 do processo digital. O item do Relatório Fiscal “6.4.1.1 – Importação de CDs contendo Software”, “6.4.1.2 – Importação de Roteador Contendo Software” (fl. 176), item “6.4.4 – Redução Dolosa da Base de Cálculo Mediante o Chamado SPLIT” (fl. 185) e o item 8 e seus subitens elucidam bem como, através das informações da documentação apreendida, era possível fazer a vinculação entre a documentação de hardware e software, apesar de estarem em processos de importação independentes. O item “8.1.2 –

Da Identificação da Fraude nos Demais Equipamentos” (fl. 224 do processo digital) demonstra vinculação entre hardware e software, ressaltando que tal documentação relaciona-se à Perícia Técnica.

Finalmente, a Planilha Impressa e constante nas fls. 1747 a 1767 deste processo digital (ver alínea “c” e “d” das Observações) traz, para cada item autuado (linhas da planilha), a documentação origem para preenchimento das colunas. A alínea “e” das Observações traz a forma de relacionar cada linha e documentos nela citados ao seu respectivo “Anexo”.

Além disso, conforme relatei anteriormente (ver alínea “i” das Observações), na fl. 233 do processo digital consta a “Perícia Técnica” (item 9 do Relatório Fiscal), elaborada sobre cargas apreendidas e com seus dados já informados nas respectivas Declarações de Importação registradas no Siscomex (sistema informatizado para controle do comércio exterior). Neste momento a empresa assumia perante a Aduana a ausência dos softwares naqueles hardwares. Nestas Declarações também não estavam incluídos os “valores” dos softwares. Entendemos, assim como os responsáveis pela perícia, também disponível para utilização na esfera penal, ser esta representativa para as demais cargas autuadas.

“3.3) Na situação anterior, qual a natureza do software tributado, considerando a distinção que o Termo de Verificação Fiscal faz entre IP Básico e Software opcionais?”

A situação das importações autuadas foi “hardware com software instalado de forma oculta sem a tributação do software”.

No entanto, ressalto que os valores de subfaturamento incluídos no Auto de Fração foram aqueles identificados pelo próprio grupo na documentação apreendida. A documentação cita um software e seu respectivo valor. **Assim, entendemos que a natureza do software (IP Básico ou Software Opcional) não é fator relevante para este fim.** Aliás, na leitura do Relatório Fiscal, item “13 – Outros Elementos Comprobatórios” (a partir da fl. 253 deste processo digital), está fartamente demonstrado que eram arbitrados pelo grupo os valores de software e hardware, visando atribuir um maior peso ao valor do software, o que segundo o próprio grupo resultava em maior economia fiscal. Simulações de preços, conversas gravadas e planilhas apreendidas são apresentadas. O que se deduz é que até mesmo parte dos valores de hardwares eram incorporados aos valores de softwares.

No entanto, a título de conhecimento da tecnologia envolvida, a natureza de softwares relacionados a roteadores é citada nas alíneas “g” e “h” das Observações.

“3.4) Quando a Fiscalização efetua a distinção entre IP Básico e Software opcionais, significa dizer que IP Básico corresponde ao software essencial, imprescindível?

Apresente os esclarecimentos tidos por pertinentes.”

Os valores de subfaturamento foram obtidos diretamente da documentação apreendida e independem da natureza do software relacionado.

A distinção feita no relatório entre IP Básicos e Softwares opcionais é apenas ilustrativa. A título informativo e visando facilitar o entendimento da fraude, a tecnologia envolvida e a natureza de softwares relacionados são citadas nas alíneas “g” e “h” das Observações.

“3.5) Com relação aos valores dos softwares acrescidos aos valores aduaneiros, como foi apurado o respectivo valor? A resposta deverá compreender as duas situações colocadas no item 1 (Hardware com software instalado de forma oculta sem a tributação do software ou hardware e software importados separadamente com a tributação do software).”

A situação das importações autuadas foi “hardware com software instalado de forma oculta sem a tributação do software”.

Os valores acrescidos aos valores aduaneiros foram levantados a partir das faturas da Cisco Systems para Mude USA, em ambos os tipos de fraude.

No tipo 1 da fraude, em que a MUDE USA refaturava os roteadores por valor menor que o que constava da Fatura da Cisco, o valor subtraído da Fatura da Cisco pela Mude USA foi considerado como valor do software oculto.

No tipo 2 da fraude o valor do software oculto já era destacado em fatura da Cisco USA. Nesse caso o software vinha descrito na fatura da Cisco sempre na linha imediatamente abaixo do respectivo hardware.

Como já respondido nos itens anteriores, foram utilizados os valores definidos a título de hardware e software pelo próprio grupo, conforme a documentação apreendida.

Toda a documentação está indicada na Planilha (fls. 1747 a 1767 deste processo digital) e consta como Anexos ao Auto de Infração.”

O único documentos presente nos autos parcialmente capaz de corroborar a afirmação da fiscalização é o Laudo Pericial da Polícia Federal, constante nos autos nas fls. 6450, que possui o seguinte conteúdo, com trechos selecionados e reproduzidos a seguir:

## 2. DO MATERIAL QUESTIONADO

Dentre os equipamentos questionados constantes da planilha anexa ao expediente de solicitação de exames, os Peritos escolheram por amostragem os seguintes materiais:

Laudo nº. 0976/2008 – SETEC/SR/DPF/BA

ITEM	MARCA	MODELO	N.º DE SÉRIE	DI <sup>1</sup>
1	CISCO	WAE-512-K9	KQRPA1	0714078896
2	CISCO	CISCO 2811	FTX1140A2Y6	0714078896
3	CISCO	CISCO 3825-SEC/K9	FTX1134A1XT	0714078896
4	CISCO	CISCO 3825-V/K9	FTX1134A1WG	0714078896
5	CISCO	CP-7940-G	FCH11368GY	0714078900
6	CISCO	WAE-612-K9	KQHDRGS	0714071107
7	CISCO	CISCO 3845-V/K9	FTX1134A1SF	0714071107
8	CISCO	CISCO 1841-IT-EM	FTX1139Y07W	0713820823
9	CISCO	CISCO 2610XM	FTX1107A2TT	0713820823
10	CISCO	CP-7936	0004F2E2C424	0713820823
11	CISCO	ME-3400-24TS-A	FOC1136U42F	0713807428
12	CHECK POINT	CPUTM-EDGE-XG8-US	72403039752	0713807428
13	CHECK POINT	CPUTM-EDGE-XGU-US	72403040012	0713807428
14	CISCO	CISCO 1751-V-LA10	FTX1121W08K	0713825426
15	CISCO	ACE20-MOD-K9=	-	0713830934
16	CISCO	CP-7911-G	FCH113983XF	0713830934

Tabela 1 – Relação de equipamentos analisados

(...)

O procedimento adotado para a realização da referida etapa consistiu em:

1. energizar o aparelho, e conectá-lo através de cabo *ethernet cross-over* ou interface serial a um computador;
2. acessar o equipamento através da console ou interface de gerenciamento web;
3. identificar o software e versão, e quando possível, o nome da imagem carregada na memória;
4. pesquisar no sítio do fabricante o *PART NUMBER* do software verificado no equipamento a partir do nome da imagem eventualmente obtido no item anterior.

Salienta-se que todos os equipamentos examinados possuem internamente software apropriado devidamente instalado em suas memórias, tornando-os aptos ao pronto funcionamento.

Na tabela abaixo é mostrado o resultado dos procedimentos descritos nos itens 1 e 2, lembrando que os equipamentos estão identificados pelo número do item exposto na Tabela 1.

ITEM	DESCRIÇÃO SOFTWARE	NOME IMAGEM	VERSÃO	ACOMPANHA MÍDIA
1	Cisco Wide Area Application Services	-	4.0.9 (build b10 Apr 6 20 07) oe512-4.0.9.10	Cisco WAAS Rescue CD
2	Cisco IOS Software, 2800 Software (C2800NM-SPSERVICESK9-M)	c2800nm-spservicesk9-mz.124-16a.bin	Version 12.4(16a) RELEASE SOFTWARE (fc2)	Não
3	Cisco IOS Software, 3800 Software (C3825-ADVIPSERVICESK9-M)	c3825-advipservicesk9-mz.124-13d.bin	Version 12.4(13d) RELEASE SOFTWARE (fc2)	Não
4	Cisco IOS Software, 3800 Software (C3825-ADVIPSERVICESK9-M)	c3825-advipservicesk9-mz.124-13d.bin	Version 12.4(13d) RELEASE SOFTWARE (fc2)	Não

ITEM	DESCRIÇÃO SOFTWARE	NOME IMAGEM	VERSÃO	ACOMPANHA MÍDIA
5	-	-	-	Não
6	Cisco Wide Area Application Services	-	4.0.9 (build b10 Apr 6 20 07) oe612-4.0.9.10	Cisco WAAS Rescue CD
7	Cisco IOS Software, 3800 Software (C3845-ADVIPSERVICESK9-M)	c3845-advipservicesk9-mz.124-13d.bin	Version 12.4(13d) RELEASE SOFTWARE (fc2)	Não
8	Cisco IOS Software, 1841 Software (C1841-IPBASE-M)	c1841-ipbase-mz.124-16a.bin	Version 12.4(16a) RELEASE SOFTWARE (fc2)	Cisco Router and Security Device Manager (SDM) Version 2.4
9	Cisco IOS (tm) C2600 Software (C2600-IPBASE-M)	c2600-ipbase-mz.123-6f.bin	Version 12.3(6f) RELEASE SOFTWARE (fc1)	Não
10	-	cmterm_7936.3.3-12-0.bin	3.3(12.00.0006)	Não
11	Cisco IOS Software, ME340x Software (ME340x-METROIPACCESS-M)	me340x-metroipaccess-mz.122-37.SE1.bin	Version 12.2(37)SE1 RELEASE SOFTWARE (fc1)	Não
12	VPN-1 EDGE X (8 Nodes)	-	7.0.39X	Apenas documentação
13	VPN-1 EDGE X (Unlimited Nodes)	-	7.0.39X	Apenas documentação
14	Cisco IOS (tm) C1700 Software (C1700-SV8Y7-M)	c1700-sv8y7-mz.123-6fbin	Version 12.3(6f) RELEASE SOFTWARE (fc1)	Não
15	-	-	-	-
16	-	-	-	-

Tabela 2 – Resumo das constatações feitas durante os exames

Com relação aos dados contidos na Tabela 2, é preciso tecer os seguintes esclarecimentos:

- Os equipamentos 1 e 6 utilizam sistema operacional baseado em Linux, e por esse motivo seus respectivos softwares não podem ser resumidos em um nome de imagem;
- Não foi possível ligar os equipamentos 5 e 16, uma vez que estes não vieram acompanhados de fonte de alimentação apropriada, não sendo possível, portanto, identificar algumas das informações listadas;
- O item 15 é um módulo que só funciona quando acoplado e integrado a uma série de outros equipamentos, sendo assim, também não foi analisado quanto ao software nele instalado.

Outrossim, nenhum dos equipamentos retomencionados acompanham mídia contendo software passível de ser carregado na memória interna dos mesmos, exceto aqueles descritos nos itens 1 e 6, que possuem CD para ser utilizado em caso de necessidade de restaurar o sistema para as definições originais de fábrica.

(...)

Como pode ser visto acima, a relação entre o nome da imagem e seu respectivo PART NUMBER é de um para muitos, ou seja, um mesmo software pode ser utilizado sob várias licenças, sendo esta definida em contrato no momento da compra.

Coligidos os elementos de convicção, os Peritos passam a relatar suas conclusões na forma de respostas aos quesitos apresentados.

#### 4. DAS RESPOSTAS AOS QUESITOS

##### *1. Quais componentes/acessórios acompanham cada um dos equipamentos descritos na relação em anexo?*

Os equipamentos examinados acompanham manuais e cabos diversos, sendo que alguns possuem adicionalmente mídia em CD, conforme especificado na Tabela 2.

##### *2. Os softwares relacionados na planilha em anexo acompanham os respectivos equipamentos (hardwares) ou encontram-se carregados na memória interna destes equipamentos?*

No item "3. DOS EXAMES" são descritos os softwares que se encontram instalados em cada um dos equipamentos periciados, sendo que para alguns destes foi possível obter junto ao sítio do fabricante o seu PART NUMBER. Vale lembrar que pelo fato de tal informação ser de natureza comercial, a mesma não pode ser encontrada diretamente no próprio software.

Com base nessas informações, pode-se afirmar que quase a totalidade dos softwares relacionados na planilha em anexo estão carregados na memória interna dos referidos aparelhos. Ressalta-se que as situações onde isso não foi constatado inequivocamente, deveram-se a ligeiras divergências nas descrições ou no PART NUMBER do software, a exemplo dos itens 8, 9 e 14 (ver Tabela 3).

Dante do exposto, restou comprovado que independente do software utilizado, os equipamentos em tela já vêm de fábrica com eles instalados internamente, e não armazenados em mídias computacionais acompanhando o produto.

##### *3. O equipamento (hardware) analisado trata-se de circuito integrado, semicondutor ou dispositivo similar? Ou é um bem que contém esses circuitos ou dispositivos?*

Os materiais analisados são equipamentos comerciais utilizados na infra-estrutura telemática de redes de computadores e/ou voz sobre IP (VoIP), os quais são

✓  
Laudo nº. 0976/2008 – SETEC/SR/DPF/BA

compostos de circuitos integrados e componentes eletrônicos, bem como software básico (sistema operacional e outros) necessário para seu funcionamento.

Têm por bem os signatários esclarecido o assunto, ressaltando que todo o material questionado permaneceu depositado no galpão da empresa EADI Salvador.

Nada mais havendo a lavrar, os Peritos encerram o presente Laudo, produzido em sete (07) folhas, que, lido e achado conforme, assinam acordes.

Vejam que dos mais de 300 hardwares importados nos período somente 16 foram analisados pelo Laudo e, desses 16, somente 5 puderam ser analisados (itens 2, 3, 4, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13 e 14). E conforme consta no próprio relatório, a maioria desses itens não estava acompanhados de nenhuma mídia.

Além de tais constatações, podem ser observadas algumas contraditórias, na medida em que ora se afirma que não foi possível analisar se os hardwares estavam acompanhados ou não de softwares e ora se afirma que todos possuíram um software básico de comandos iniciais.

E para agravar, a fiscalização afirmou no relatório fiscal de fls. 9498 que a “**a natureza do software (IP Básico ou Software Opcional) não é fator relevante**”, uma afirmação que expõe a falta de prova e a falta de critério do lançamento pelo simples fato de que os hardwares poderiam ou não estar acompanhados de um simples “IP Básico” e não de um software opcional que agregasse o triplo do valor ao hardware como a fiscalização sugeriu.

Também não há profundidade suficiente na análise fiscal constante no mencionado laudo, visto que ficou caracterizada nos autos a absoluta presunção da autoridade fiscal em concluir que a totalidade dos mais de 300 hardwares importados no período de janeiro a julho de 2007 estavam acompanhados de um software que pudesse agregar o triplo do valor à mercadoria.

Deste modo, deve ser cancelada toda e qualquer cobrança sobre os itens não analisados no Laudo Pericial da Polícia Federal de fls. 6450, porque os fatos não correspondem à norma.

O subfaturamento somente pode ocorrer quando, de fato, houve uma valoração à menor da mercadoria por meio de artifícios fraudulentos que que dificultem a apuração do preço efetivamente praticado na importação, conforme explicitado no Art. 88 da MP 2.158-35/2001:

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

I-preço de exportação para o País, de mercadoria idêntica ou similar;

II-preço no mercado internacional, apurado:

a)em cotação de bolsa de mercadoria ou em publicação especializada;

b)de acordo com o método previsto no Artigo 7 do Acordo para Implementação do Artigo VII do GATT/1994, aprovado pelo Decreto Legislativo nº30, de 15 de dezembro de 1994, e promulgado pelo Decreto nº1.355, de 30 de dezembro de 1994, observados os dados disponíveis e o princípio da razoabilidade; ou c)mediante laudo expedido por entidade ou técnico especializado.

Parágrafo único. Aplica-se a multa administrativa de cem por cento sobre a diferença entre o preço declarado e o preço efetivamente praticado na importação ou entre o preço declarado e o preço arbitrado, sem prejuízo da exigência dos impostos, da multa de ofício prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e dos acréscimos legais cabíveis."

O lançamento aplicou, de uma forma não usual, um valor ilíquido e não rastreável ou identificável, em razão de ter presumido que 100% dos produtos importados estariam acompanhados de algum tipo de software avançado, sem identificar qual, que escondia um valor três vezes maior das mercadorias.

Não houve um encontro discriminado da quantidade de mercadorias, não houve a identificação e quantificação das mercadorias com os valores de cada software e os valores praticados em operações semelhantes.

O lançamento não obedeceu aos critérios de arbitramento de preços, pois, para arbitrar o valor de transação, uma vez que a acusação é de subfaturamento, a fiscalização deveria ter buscado a justa fixação da base de cálculo conforme princípios da Organização Mundial de Comércio - OMC, consubstanciada nas regras ao controle aduaneiro, previstas no Acordo de Valoração Aduaneira e nos artigos 20 e 148<sup>1</sup> do CTN.<sup>2</sup>

Existindo controvérsia com relação ao valor de transação declarado na importação, a fiscalização deve observar as regras e procedimentos de valoração aduaneira, iniciando esta pelos métodos previstos no GATT e, principalmente em seu Art. 1.º, porque este determina que a valoração aduaneira deve ser descrita de modo a propiciar o devido processo legal em face do arbitramento.

Somente para citar um dos dispositivos que expressamente determinam regras sobre o controle aduaneiro, transcreve-se o Art. 6.º do Decreto n.º 2498/98, que dispõe sobre a aplicação do Acordo sobre a implementação do GATT:

*"Art. 6º O exame conclusivo do valor declarado consiste na análise minuciosa desse valor, à vista dos dados constantes da declaração de importação, da declaração de valor aduaneiro e dos documentos que a instruem, bem como:*

*I - na exigência de documentos ou informações adicionais que possam embasar o referido valor e seus respectivos ajustes, quando os elementos fornecidos não forem suficientes para sua aceitação;*

*II - na realização de diligências, auditorias ou investigações, quando as circunstâncias que envolvam a operação de importação assim o justifiquem;*

*III - na realização dos ajustes correspondentes, quando for determinado novo valor;*

*IV - nas informações prestadas pela Secretaria de Comércio Exterior."*

Assim, a fiscalização não comprovou a inadequação do preço declarado com as práticas comerciais do setor (vide precedente deste Conselho em Acórdão 3102-003.244) e, não

<sup>1</sup> Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

<sup>2</sup> Art. 20. A base de cálculo do imposto é:

I - quando a alíquota seja específica, a unidade de medida adotada pela lei tributária;

II - quando a alíquota seja ad valorem, o preço normal que o produto, ou seu similar, alcançaria, ao tempo da importação, em uma venda em condições de livre concorrência, para entrega no porto ou lugar de entrada do produto no País;

III - quando se trate de produto apreendido ou abandonado, levado a leilão, o preço da arrematação.

estabelecido da forma legalmente correta o valor de transação para fins de valoração aduaneira, não há como manter o lançamento porque a base de cálculo estabelecida de forma ilegal prejudica o lançamento como um todo.

A valoração da mercadoria foi realizada sem critérios claros e de forma muito genérica, sem que o Art. 7.<sup>º</sup> do AVA tenha sido observado:

“Artigo 7

1. Se o valor aduaneiro das mercadorias importadas não puder ser determinado com base no disposto nos Artigos 1 a 6, inclusive, tal valor será determinado usando-se critérios razoáveis, condizentes com os princípios e disposições gerais deste Acordo e com o Artigo VII do GATT 1994, e com base em dados disponíveis no país de importação.

2. O valor aduaneiro definido segundo as disposições deste Artigo, não será baseado:

(a) no preço de venda, no país de importação, de mercadorias produzidas neste;”

Por fim, ficou evidente que a fiscalização não observou os critérios de arbitramento de preços e nem mesmo o de valoração de mercadoria e nem mesmo apontou qual critério utilizou.

Somado ao exposto, é vital considerar que os contribuintes comprovaram de forma robusta os preços praticados, basta conferir o Parecer Econômico do Sr. Celso Fernandes Campilongo de fls. 8139, o Relatório de análise de pagamentos à fornecedores de fls. 8250, o parecer da Ernst Young de fls. 8262 e o parecer do Doutor Paulo de Barros Carvalho de fls. 6373.

É igualmente relevante registrar que as supostas provas do subfaturamento apontadas pela fiscalização são e-mails que não possuem o corpo do texto e somente o cabeçalho, são áudios que não estão nos autos e sequer foram transcritos, ou seja, meras interpretações da fiscalização e as demais supostas provas de conluio para a realização de um subfaturamento fraudulento ou não se referem às empresas autuadas no presente processo ou são relativas à operações de importação que não correspondem ao período autuado no presente processo.

No julgamento do Acórdão n.º 3201-002.122, do mesmo contribuinte e com matérias semelhantes, a ex-conselheira e colega turma Dra. Tatiana Belisário registrou a seguinte declaração de voto:

“Consoante manifestações prévias nessa Turma Julgadora, entendo que para a caracterização de fraude, notadamente no que se refere à extensão de responsabilidade tributária aos sócios e/ou administradores, é necessária a comprovação robusta por parte da Fiscalização.

Não se afirma, a rigor, que a prova emprestada, utilizada no presente caso, seja inadmissível no procedimento administrativo tributário. O que se afirma é que a prova emprestada não pode, jamais, ser utilizada como único meio de prova para se verificar a ocorrência de fato gerador tributário, a conduta fraudulenta ou a corresponsabilidade tributária.

Na hipótese dos autos, nota-se que as provas emprestadas utilizadas pela Fiscalização sequer é contemporânea aos fatos geradores aos quais se atribuiu a responsabilidade tributária. Nesse caso, quando muito, estar-se-ia diante da existência de indícios de prova da conduta fraudulenta do contribuinte e eventuais responsáveis tributários.

Caberia ao Fisco, assim, atuar no sentido de obter demais provas cabais das condutas fraudulentas apresentadas.

Desse modo, entendo que o Fisco, na lavratura do Auto de Infração, não se desincumbiu do ônus de comprovar as condutas fraudulentas atribuídas àqueles caracterizados como corresponsáveis tributários, notadamente quanto aos período objeto do lançamento, sendo, portanto, inviável a sua inclusão como devedores do crédito tributário lançado.

Conselheira Tatiana Josefovitz Belisario”

O devido processo legal, preconizado nos artigos do Decreto 70.235/72 e também da Lei 9.784/99, exige que a fiscalização comprove os fatos que alegou terem ocorrido e que poderiam configurar a infração imputada. Aliás, esta é uma exigência expressa do Art. 142 do Código Tributário Nacional:

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”

Esse entendimento já possui precedente desta turma de julgamento, em composição diversa, conforme ementa do Acórdão n.º 3201-006.375, reproduzida a seguir:

“IMPORTAÇÃO. SUBFATURAMENTO. PENALIDADE. ÔNUS DA PROVA.

A acusação de fraude documental e subfaturamento na importação não pode ser presumida nem generalizada. Deve ser cabalmente comprovada de forma individualizada, não bastando a indicação de meros indícios ou algumas provas para descharacterizar o valor aduaneiro declarado pelo importador e todas as operações de importações realizadas.”

Deve ser dado provimento no mérito.

### **- Dos sujeitos passivos.**

Se insubstancial o lançamento de ofício para o principal autuado, como considerar os contribuintes solidários como principais no curso do PAF e concluir pela ocorrência de um novo esquema fraudulento de interposição, que necessariamente exigiria a participação do contribuinte principal?

Nos patamares e limites legais aplicáveis ao caso, não há como.

A autoridade fiscal deveria ter investigado o caso, até mesmo acompanhado de investigação policial, para detectar e provar de forma inequívoca o conluio e principalmente, a participação de seus sócios.

Não foi o que aconteceu.

É de conhecimento que tanto o Direito Tributário quanto o Direito Penal possuem caráter disciplinar e sancionatório, com arcabouço legislativo proveniente de princípios em comum.

Contudo, de forma pragmática, verifica-se que o procedimento administrativo não possui o mesmo rigor do processo penal, talvez em razão de não haver um Código de Processo Administrativo como existe no Direito Penal o Código de Processo Penal.

Logo, desta constatação surge a preocupação de que, em processo penais, os Juízes de Direito possam se utilizar unicamente da constituição definitiva do crédito para concluir que há materialidade e autoria do crime.

Em se tratando de justiça, não há nada mais perigoso e injusto para a sociedade e para o contribuinte do que a condenação “automática” de cidadãos e contribuintes.

É sobre o tema em litígio que o nobre doutrinador, Juiz Federal aposentado, Doutor Hugo de Brito Machado, lançou o livre “Crime Contra a Ordem Tributária”. Verifica-se inclusive na contra capa de seu livro que o autor identificou uma lacuna no conhecimento jurídico, o fato de que “... os penalistas geralmente pouco conhecem do Direito Tributário, e os tributaristas quase nada sabem do Direito Penal”.

Com algumas ressalvas às generalizações feitas pelo autor em desfavor às autoridades fiscais, porque muitas autoridades realizam seu trabalho com ética e qualidade, cito a preocupação do nobre autor em fls. 21 desta mencionada obra, no sub capítulo “O Direito Penal e o combate ao crime”, conforme segue:

*“O melhor instrumento para o combate ao crime, no que concerne especificamente aos crimes contra a ordem tributária, é o respeito ao contribuinte. Respeito que começa pela redução da enorme carga tributária a ele imposta. Passa pelo atendimento desatencioso e absolutamente inadequado e insuficiente a ele dispensado nas repartições da Administração Tributária. Vai até mesmo às interpretações inteiramente inadmissíveis, visivelmente distorcidas, das normas da legislação tributária, tendentes a lhes negar os direitos mais elementares. Enfim, a total falta de respeito na relação tributária, que induz no contribuinte o sentimento de que a lei só existe contra ele, ou pelo menos só é aplicada contra ele, posto que as disposições a ele favoráveis são sempre ignoradas pelas autoridades da Administração tributária.”*

*“A pretensão de arrecadar tributos indevidos somada às ameaças levianas do uso da lei penal contra contribuintes somente degradam a relação tributária e terminam por banalizar o Direito Penal. E não obstante seja o Direito Penal de grande importância como elemento de controle social, realmente a sua utilização não pode ser banalizada. Na medida em que ilícitos de menor importância social, e sobretudo aqueles que menos afetam os sentimentos éticos das pessoas, e por isto mesmo despertam menor censura da opinião pública, são definidos como crime, o Direito Penal se banaliza e perde a eficácia.”*

A autoridade de origem teria de ter instruído o processo de forma que não existisse dúvida se o contribuinte e os responsáveis solidários teriam participado das diversas aquisições fraudulentas e de quais, não sendo possível a presunção de que o contribuinte e os responsáveis solidários tinham conhecimento de que em todas as operações havia fraude ou ilegalidade.

A princípio sempre poderá ser concluído que há interesse em comum, porque todos os empreendedores desejam prosperar e desenvolver o negócio, gerar emprego, aquecer a economia, ter mais lucro e aquecer o mercado, este é o objetivo de toda empresa.

Mas tal interesse é comum não só para os empreendedores envolvidos, é comum para todos em um regime capitalista e, portanto, lícito e legal.

Neste caso em concreto, portanto, é possível aplicar o entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal, em Repercussão Geral, no Acórdão do RE 562.276, reforçado por recente decisão proferida no âmbito do STJ no RESP 1.656.723/SP, reproduzida a seguir:

*“Trata-se de Recurso Especial interposto pela FAZENDA NACIONAL, contra acórdão prolatado, por unanimidade, pela 4<sup>a</sup> Turma do Tribunal Regional Federal da 3<sup>a</sup> Região, assim ementado (fl. 266e):*

**AGRAVO LEGAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. RESPONSABILIDADE. GERÊNCIA/ADMINISTRAÇÃO. JUCESP. AGRAVO IMPROVIDO.**

1. A decisão agravada foi proferida em consonância com o entendimento jurisprudencial do C. STJ deste E. Tribunal, com supedâneo no art. 557, do CPC, inexistindo qualquer ilegalidade ou abuso de poder.

2. Conforme entendimento jurisprudencial pacificado, apesar de ser encargo da empresa o recolhimento de tributos, o mero inadimplemento ou atraso no pagamento não caracteriza a responsabilidade tributária disposta no artigo 135, III, do CTN."

Havendo uma mera indicação de responsabilidade dos sócios por parte da fiscalização, sem a descrição pormenorizada de seus excessos de condutas no planejamento ou execução da infração, não há como manter suas responsabilidades neste caso, de uma forma automática, objetiva, não devendo prosperar todos os Termos de Sujeição Passiva Solidária.

Dessa forma, com fundamento no Art. 113, 142 do CTN e nos princípios da legalidade e da individualização da pena, as pessoas físicas arroladas como responsáveis solidários devem ser excluídas do lançamento.

#### **- Conclusão.**

Diante de todo o exposto, em razão do vício na motivação da cobrança fiscal, vota-se para que seja DADO PROVIMENTO aos Recursos Voluntários, para que todo o lançamento seja cancelado.

Voto proferido.

*(assinatura digital)*

Hélcio Lafetá Reis, Redator *ad hoc*.

#### **Voto Vencedor**

Conselheira Joana Maria de Oliveira Guimarães. Redatora do voto vencedor.

Com a devida vénia ao entendimento do então Conselheiro Relator Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, divirjo do seu posicionamento quanto ao mérito, especialmente no tocante à caracterização de interposição fraudulenta e subfaturamento nas transações efetuadas, bem como na manutenção das responsabilidades solidárias imputadas, com exceção daquela atribuída ao Recorrente Carlos Roberto Carnevali.

Nas próximas linhas, pretende-se reprimir o entendimento vencedor, nos termos da votação realizada pelo colegiado em Sessão de Julgamento.

Inicialmente, entendo relevante recordar os seguintes pontos que norteiam o trabalho fiscal e que foram determinantes para se chegar ao entendimento vencedor da Turma, em colegiado, valendo-se, para tanto, da narrativa constante do Relatório de Auditoria Fiscal (RAF) e do acórdão recorrido:

1. o trabalho fiscal teve como objetivo a verificação da ocorrência de **subfaturamento** em operações de importação formalmente registradas em nome da empresa autuada, **ABC Industrial da Bahia Ltda.**, no período de janeiro a julho de 2007;

2. a ação fiscal teve início como resultado das investigações instauradas pelo Procedimento Criminal nº 2005.61.009285-1 – Quarta Vara Federal Criminal de São Paulo/SP, através do qual servidores da Receita Federal do Brasil foram designados para atuar na investigação criminal, na condição de assistentes técnicos;
3. mediante requerimento da Polícia Federal, foi obtida autorização judicial para a flexibilização dos sigilos telefônicos e de dados das principais empresas e pessoas físicas envolvidas na investigação, sendo o acesso ao monitoramento franqueado aos servidores do Fisco Federal;
4. a partir dos documentos e arquivos magnéticos apreendidos em 16/10/2007, ocasião em que foi deflagrada a “Operação Persona”, e em laudo pericial elaborado pela Polícia Federal, a fiscalização apurou que os equipamentos de telecomunicações (*hardwares*) eram importados devidamente acompanhados dos respectivos *softwares*, embora esse fato não fosse declarado à Receita Federal do Brasil, logrando-se reduzir indevidamente a base de cálculo dos tributos incidentes na operação de importação;
5. a apuração dos preços efetivamente praticados foi feita a partir das faturas comerciais emitidas pela empresa fabricante **CISCO SYSTEMS INC**, situada nos Estados Unidos da América (doravante denominada CISCO USA), sendo que, ao relacionar as mercadorias indicadas nas referidas faturas comerciais com as respectivas Declarações de Importação, restou apurado um valor tributável, advindo o lançamento para a cobrança da diferença de tributos, acrescida de multa de ofício no percentual de 150%, além da multa por subfaturamento;
6. O esquema de interposição mencionado já foi relatado em outros processos administrativos, como o PAF 12782.000004/2009-63, que controla Auto de Infração lavrado contra a responsável solidária **MUDE** e envolve várias outras empresas interpostas, incluindo exportadoras situadas no EUA, importadoras e distribuidoras brasileiras, empresas de despacho e assessoria, transportadores e o distribuidor americano da marca CISCO;
7. Conforme Relatório de Auditoria Fiscal, a **CISCO SYSTEMS INC** é a matriz e principal estabelecimento empresarial do grupo CISCO, líder mundial na fabricação de roteadores e detentora de mais de 70% (setenta por cento) do mercado de tais equipamentos no Brasil, embora não exerça, neste país, atividades industriais, sendo a sua subsidiária, **CISCO BRASIL**, um escritório de vendas;
8. O Relatório de Auditoria Fiscal bem esclarece o modelo de **interposição** praticado no presente caso: (a) após o recebimento do pedido do comprador brasileiro, a **CISCO BRASIL** indicava um revendedor ser seus produtos (**MUDE**) que fazia o pedido junto à **CISCO SYSTEMS INC**, sendo que a **CISCO BRASIL** não realizava as operações de importações diretamente de seu estabelecimento matriz, mas “terceirizava” as operações para a **MUDE**; (b) a **CISCO SYSTEMS INC** não vendia diretamente para o Brasil, mas a um distribuidor (**MUDE USA**), que revendia a um exportador interposto (LOGCIS, GSD, LATAM, dentre outros), que, por sua vez, exportava à **ABC INDUSTRIAL DA BAHIA LTDA.**, sempre sob o controle da **MUDE**; (c) a

documentação era emitida em nome da empresa importadora interposta, qual seja, **ABC INDUSTRIAL DA BAHIA LTDA.**, ora autuada, que nacionalizava a mercadoria como se fosse a sua real adquirente; (d) após a importação, a **ABC** simulava uma operação de venda, transferindo à distribuidora – também interposta – **TECNOSUL**, que, **no mesmo dia**, simulava uma venda para o real adquirente (**MUDE**), seguindo as mercadorias diretamente do local de desembarque aduaneiro para o real adquirente (**MUDE**); (e) os recursos para liquidação do contrato de câmbio e pagamento de tributos eram repassados da real adquirente (**MUDE**) para a distribuidora, que, por sua vez, os repassava à importadora interposta; (f) no exterior, os recursos enviados ao exportador interposto seguiam ao distribuidor, chegando ao real exportador/fabricante; (f) a real transação comercial ocorria entre a **CISCO SYSTEMS INC** e o comprador final no Brasil, sendo que a verdadeira responsável pelas operações de comércio exterior no Brasil é a empresa **MUDE**. Na verdade, **todas as operações comerciais intermediárias das empresas interpostas são simuladas**;

9. As empresas integrantes do esquema fraudulento formavam uma organização sob um comando único, qual seja, o Grupo **MUDE/CISCO**, interagindo em uma série de operações simuladas, que permitem o abastecimento do mercado nacional com o produto **CISCO**, mediante indevida redução de tributos;
10. O item 5 do Relatório de Auditoria Fiscal, intitulado “5. Empresas Participantes do Esquema”, descreve várias empresas participantes do esquema fraudulento identificado, incluindo o “**Grupo K/E**”, comandado por **Cid Guardia Filho** – CPF 037.619.008-64, conhecido como “**KIKO**”, e **Ernani Bertino Maciel** – CPF 239.033.847-04. O Grupo K/E era responsável pelas importadoras e distribuidoras interpostas sediadas no Brasil. Estas empresas tinham como função: (a) ocultar o real adquirente (**MUDE**) e o beneficiário (**CISCO BRASIL**), e (b) propiciar redução ilícita do recolhimento de tributos, notadamente o IPI e o ICMS;
11. A **MUDE** passou por diversas alterações societárias, sendo os seus sócios no momento da autuação fiscal **Fernando Machado Grecco**, com 75% das quotas sociais, e **Hélio Benetti Pedreira**, com 25% das quotas sociais. Anteriormente, seu quadro societário era constituído por **José Roberto Pernomian Rodrigues**, **Marcílio Palhares Lemos**, **Luiz Scarpelli Filho** e as pessoas jurídicas estrangeiras **FULFILL** (com sede nas Ilhas Virgens Britânicas, cujo responsável perante a Receita Federal do Brasil era a própria **MUDE**, tendo como procurador o gerente financeiro da **MUDE**, **Marcílio Palhares Lemos**), e **NORDSTROM** (com sede no Panamá e cujo procurador era o responsável pelo setor administrativo da **MUDE**, **Gustavo Henrique Castellari Procópio**);
12. Os documentos apreendidos judicialmente, como por exemplo, a agenda de **Patrícia Saviolli**, funcionária da **MUDE** (Anexo 6 do RAF) e o estudo elaborado pela banca de advocacia sobre possíveis fragilidades do esquema e eventuais penalidades que seriam aplicadas em ocorrendo uma ação fiscal (Anexo 7 do RAF), demonstram que a **MUDE** efetivamente era a controladora financeira e operacional das atividades do esquema fraudulento montado;

13. À fl. 116 do Relatório de Auditoria Fiscal encontra-se transcrito e-mail no qual **Marcílio Palhares Lemos** (gerente financeiro e ex-administrador da **MUDE**) ressalta que a **MUDE** estaria com problemas de fluxo de caixa por ter que antecipar impostos e taxas para liberação de cargas;
14. O controle financeiro da **MUDE** era exercido por **Marcílio Palhares Lemos**, gerente financeiro, que controlava o fluxo financeiro não somente da referida empresa, mas também das empresas interpostas, utilizadas no esquema descoberto pela fiscalização, o que restou comprovado através dos documentos apreendidos em sua residência;
15. Já o controle operacional da **MUDE** era exercido por **Reinaldo de Paiva Grillo**, efetivo gerente da empresa **WHAT'S UP**, procurador da **FULFILL** (ex-sócia majoritária da **MUDE**), representante da **RAYWELL** (com sede nas Ilhas Virgens Britânicas, sócia majoritária da **FULFILL**, que tinha como sócios também dois panamenhos, que também eram sócios da **NORDSTROM**, que foi sócia da **MUDE**), e gerente de importação da **MUDE**, sendo que as transcrições de áudios confirmam que **Reinaldo de Paiva Grillo** determinava o conteúdo das faturas comerciais (*invoices*) de exportação, ressaltando ainda que havia nos computadores das empresas **WHAT'S UP** e **MUDE** arquivos magnéticos apreendidos contendo faturas comerciais dos anos de 2007 da **MUDE USA** e da **FULFILL** para os exportadores interpostos e destes para os importadores interpostos;
16. As fraudes perpetradas traziam os seguintes benefícios: ausência ou redução no pagamento do ICMS devido na importação; quebra da cadeia do IPI; e subfaturamento, pela não inclusão do *software* no valor aduaneiro das mercadorias importadas, valendo destacar a existência de exemplos concretos no RAF;
17. A partir do trabalho fiscal, restou demonstrado que o preço efetivamente praticado na importação era aquele consignado na fatura comercial (*invoice*) emitida pela **CISCO SYSTEMS INC**;
18. A manipulada redução da base de cálculo ocorria mediante as seguintes formas de “**SPLIT**”: (i) embora a **CISCO SYSTEMS INC** vendesse os roteadores com fatura comercial contendo valor único, na distribuidora **MUDE USA**, era separado – apenas documentalmente e jamais fisicamente – o *software* (programa dos roteadores) do *hardware* (roteador), efetuando venda separada às exportadoras interpostas; e (ii) a separação entre *software* e *hardware* já aparecia nas faturas da **CISCO SYSTEMS INC** (também de forma meramente documental), passando dali para adiante a figurarem nas operações de importações somente os valores de *hardware*;
19. Além das importações de roteadores, eram realizadas importação de *software*, em CD, demonstrando o dolo na obtenção de documentação comprobatória de importação regular do software, uma vez que este já estava dentro dos roteadores importados, conforme perícia técnica realizada em roteador retido durante despacho de importação, antes do desembaraço, por ordem da Justiça Federal, na “Operação Persona”;

20. Restou comprovado o subfaturamento em 54 (cinquenta e quatro) Declarações de Importação registradas pela empresa autuada, **ABC INDUSTRIAL DA BAHIA LTDA.**, conforme Anexo 4 do Relatório de Auditoria Fiscal;
21. No que se refere ao **vínculo de solidariedade** imputado aos dirigentes das empresas envolvidas na fraude perpetrada, o Relatório de Auditoria Fiscal traz conversas que revelam explicitamente a ciência dos diretores em relação à conduta ilícita da **MUDE** de proceder à separação, “*na cara dura*”, com proposta de “*fazer uma simulação bem mais agressiva em software*”, e frases como “*ele vinha com um produto só, era mais cara de pau para a MUDE importar separado*”;
22. A **MUDE** seria a real adquirente das mercadorias e controladora da **MUDE USA**. Possui estreita vinculação com a **CISCO**. Sem recolhimento de IPI;
23. Nos termos do Relatório de Auditoria Fiscal, a **CISCO** é a responsável por definir os preços e as condições do negócio em relação aos compradores finais dos roteadores, possuindo uma participação ativa no esquema fraudulento apurado;
24. **Fernando Machado Grecco**: sócio e ex-sócio de diversas empresas do “Grupo Mude”, com atuação ativa na **MUDE**. Houve a apreensão de diversos documentos em sua residência que demonstram a sua participação ativa no esquema. A sua responsabilização decorre da sua ciência e participação nas fraudes detectadas;
25. **Marcelo Naoki Ikeda**: integrou ativamente o Grupo e era Diretor Comercial da **MUDE**. Os documentos apreendidos demonstram a ciência e participação nas fraudes detectadas;
26. **Marcílio Palhares Lemos**: Diretor Financeiro e ex-sócio administrador da **MUDE**, considerado pela fiscalização como o mentor financeiro do grupo, com a responsabilidade de controlar todo o fluxo financeiro do esquema fraudulento apurado, a partir da **MUDE**, passando pelas importadoras, distribuidoras nacionais e estrangeiras, exportadoras, todas interpostas, bem como pelas empresas *offshores* localizadas em paraísos fiscais integrantes do Grupo. Um dos principais participantes do esquema;
27. **Moacy Álvaro Sampaio**: CEO da **MUDE**. Embora não constar formalmente do quadro societário da **MUDE**, os documentos comprovam que é um dos grandes mentores do esquema fraudulento. Era um dos sócios ocultos de um grupo ainda maior denominado **JDT**. Possuía participação em diversas empresas *offshores*, onde eram realizadas distribuição disfarçada de lucros do negócio;
28. **Hélio Benetti Pedreira**: Sócio da **MUDE** e sócio e ex-sócio de diversas empresas do Grupo. Documentos apreendidos comprovam a sua ciência e participação ativa nas fraudes detectadas, delas se beneficiando. Era um dos sócios ocultos de um grupo ainda maior denominado **JDT**;
29. **Gustavo Henrique Castellari Procópio**: Integrante do Grupo desde o início e gerente de operações da **MUDE**. Documentos apreendidos comprovam a sua ciência e participação ativa nas fraudes detectadas;

30. **José Roberto Pernomian Rodrigues:** Sócio e ex-sócio de diversas empresas do Grupo, incluindo a MUDE. Diretor Operacional do Grupo Mude e um dos mentores do esquema de interposição fraudulenta e subfaturamento. Era um dos sócios ocultos de um grupo ainda maior denominado **JDTC**, sendo a MUDE um dos seus investimentos no país;
31. **Luiz Scarpelli Filho:** Apresentou declaração de saída definitiva do país em 25/02/2007. Foi sócio e Diretor de Operações da MUDE e participante ativo do esquema;
32. **Pedro Luis Alves Costa:** A partir dos documentos apreendidos, a fiscalização apurou ser ele uma das pessoas chaves na organização e implementação do esquema. Sócio e ex-sócio de diversas empresas do Grupo. Era um dos sócios ocultos de um grupo ainda maior denominado **JDTC**, sendo a MUDE um dos seus investimentos no país;
33. **Reinaldo de Paiva Grillo:** Procurador da off shore FULFILL, ex-sócia majoritária da MUDE. Desempenha o seu papel dentro do esquema comandando a empresa WHAT'S UP, responsável por supervisionar e controlar todos os procedimentos de compra, importação e entrega de produtos para a MUDE (a empresa WHAT'S UP era o verdadeiro setor de importação da MUDE). Tinha ciência e participação ativa no esquema;
34. **Carlos Roberto Carnevali:** Foi Vice-Presidente da CISCO para a América Latina. Possui relação com Hélio Benetti Pedreira. No entendimento da fiscalização, teria ciência e participação no esquema fraudulento apurado;
35. **Cid Guardia Filho:** Conhecido como “KIKO”, era sócio de várias empresas vinculadas ao Grupo, sendo um dos controladores do “Grupo K/E”, que gerenciava, de fato, as importadoras interpostas BRASTEC, PRIME e ABC, e as distribuidoras interpostas NACIONAL e TECNOSUL. O “Grupo K/E” seria o proprietário da cadeia logística que permitia ao “Grupo JDTC/MUDE” importar mercadorias estrangeiras sem aparecer nas importações. Teria ciência e participação ativa no esquema fraudulento apurado;
36. **Ernani Bertino Maciel:** Juntamente com **Cid Guardia Filho**, controlava o “Grupo K/E”, que gerenciava, de fato, as importadoras interpostas BRASTEC, PRIME e ABC, e as distribuidoras interpostas NACIONAL e TECNOSUL. O “Grupo K/E” seria o proprietário da cadeia logística que permitia ao “Grupo JDTC/MUDE” importar mercadorias estrangeiras sem aparecer nas importações. Teria ciência e participação ativa no esquema fraudulento apurado.

Feitas as considerações supra e tendo em vista a similitude de argumentação, as matérias suscitadas nos Recursos Voluntários a serem apreciados e julgados serão agrupados por temas, conforme segue.

## DA INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA

No Relatório de Auditora Fiscal, a fiscalização sustenta a ocorrência de um esquema de importações com interposição fraudulenta.

Em seus Recursos Voluntários, vários Recorrentes, dentre eles, a MUDE, defendem se tratar na verdade de um “modelo de negócios” incompreendido pelo Fisco.

Todavia, em que pesem as tais alegações de defesa, o Relatório de Auditoria Fiscal, devidamente lastreado nas provas carreadas aos autos, milita em sentido diverso.

Com efeito, ficou amplamente comprovada a existência de um esquema fraudulento para importação de produtos CISCO, como bem expõe o acórdão recorrido, proferido pela da 2<sup>a</sup> Turma da DRJ/SPO, cujo trecho abaixo adoto como razões de decidir:

O conjunto probatório revela, de início, que os quadros societários dessas empresas envolvem invariavelmente empresas sediadas em paraísos fiscais (*offshores* representadas/geridas por pessoas com vínculos com o esquema); e/ou pessoas desprovidas de recursos econômico-financeiros (conhecidas como “laranjas”).

Dentre a extensa gama de elementos coletados, tomamos, a título ilustrativo, os seguintes relacionados com a importadora ABC, atuada na qualidade de contribuinte no presente processo.

Seu quadro societário é composto por MARCOS ZENATTI (29,7% de participação societária) e a *offshore* WORLD CONTROL FINANCIAL, cujo procurador é igualmente MARCOS ZENATTI. Este se apresenta ainda como sócio da distribuidora TECNOSUL (90% de participação societária), cuja quase totalidade das vendas é destinada à MUDE

ZENATTI, todavia, tem como residência declarada um apartamento característico de classe média baixa, com valores entre R\$ 40 e 50 mil reais, localizado no Parque Cecap, em Guarulhos na Grande São Paulo. Esse fato, obviamente, não se coaduna com a realidade de uma empresa que importou, apenas no período de janeiro a maio de 2007, mais de US\$ 16 milhões de dólares, segundo dados dos sistemas da Receita Federal (fl. 58).

Ademais, diversos áudios (fls. 68, 71, 98) e correios eletrônicos (fls. 73, 76, 84) relacionados no Relatório Fiscal, interceptados mediante a devida autorização judicial, deixam claro que MARCOS ZENATTI não detém de fato o comando sobre as empresas das quais é sócio (ABC e TECNOSUL), pois: (i) recebe do funcionário FABIO (identificado como “coordenador de tesouraria” da MUDE no organograma de fls. 1.837/1.839) os recursos financeiros necessários para o pagamento das obrigações de suas empresas; (ii) recebe ordens de KIKO (Cid Guardia Filho) no tocante a assuntos relacionados à representação da ABC perante a Receita Federal; (iii) encaminha ao mesmo os extratos bancários de ambas as empresas, evidenciando assim seu posto de subordinação, bem como a característica interposta das empresas que estão sob sua responsabilidade.

Quanto ao controle da MUDE sobre todo o processo de importação das mercadorias estrangeiras, englobando desde o fabricante nos Estados Unidos, passando pelas distribuidoras e exportadoras estrangeiras, importadoras e distribuidoras nacionais, até sua chegada no estoque; é comprovado igualmente por meio de extensa documentação, que abrange não só as interceptações telefônicas e telemáticas, mas também diversos documentos apreendidos nos diferentes alvos da Operação Persona.

E, continua o acórdão recorrido, ainda em relação à interposição fraudulenta:

Os documentos colacionados, portanto, demonstram que a MUDE determina os bens que serão comprados, determinada a cadeia de empresas que será utilizada e provê os recursos financeiros para pagamento das despesas aduaneiras, revelando-se como a adquirente de fato dos produtos CISCO importados.

Como a relação comercial já esta toda definida, não há como se atribuir às operações o caráter de independência que seria esperado numa transação normal entre uma exportadora nos EUA e uma importadora no Brasil.

De fato, é no mínimo tortuoso imaginar que a MUDE, que tinha como foco majoritário a distribuição de produtos CISCO, precisasse interpor três a quatro empresas entre ela e a CISCO SYSTEM dos EUA para criar uma logística de rapidez, mormente quando as provas indicam que ela realizava o pedido e determinava todos os passos da importação.

No tocante ao trânsito dos recursos financeiros, diversos elementos comprovam que os valores para pagamento das importações eram providos pela MUDE, como já tivemos ocasião de comentar. Basta relembrar as planilhas encontradas na residência de MARCÍLIO, as quais explicitam tais repasses às importadoras e distribuidoras, controlando inclusive os fechamentos de câmbio, fato que deveria ser totalmente estranho a um comprador de produtos nacionalizados.

Diante desse contexto, a apresentação pela impugnante da planilha de fls. 6.349/6.354, com o objetivo de comprovar que os recursos por ela utilizados para pagar seus fornecedores advinham, igualmente, de seus clientes; não guarda relevância para o fim de afastar as provas cabais trazidas pelo fisco, que demonstram o controle da MUDE sobre o repasse dos recursos entre as empresas que compunham a “cadeia produtiva”.

Da mesma forma, o fato de na sua contabilidade inexistir lançamentos que indiquem o adiantamento de recursos aos distribuidores e/ou importadores, é igualmente inócuo no sentido de afastar as provas obtidas.

Tais elementos inserem-se, antes, no contexto do esquema de interposição fraudulenta engendrado, como mais um artifício utilizado com o escopo de conferir formalidade a operações que, de fato, foram simuladas. Reforçam, assim, a conclusão de que a contabilidade da MUDE não refletia a realidade comercial das transações efetuadas.

À vista do extenso conjunto probatório contido nos presentes autos, não se tem a mínima dúvida de que ocorreu ocultação nas importações em análise, sendo que a interposição da empresa ABC é fraudulenta.

Como asseverado no acórdão recorrido, a MUDE determinava os bens que seriam comprados e a cadeia de empresas que seria utilizada, bem como provia os recursos financeiros para pagamento das despesas aduaneiras, revelando-se como a **adquirente de fato** dos produtos CISCO importados.

Noutro giro, cumpre esclarecer que a flagrante interposição fraudulenta caracterizada nos autos prescinde de prova de adiantamento de recursos.

Os pareceres jurídicos trazidos aos autos não têm o condão de afastar a irrefutável interposição fraudulenta, devidamente comprovada através de um extenso arcabouço probatório.

Em relação ao argumento de que o “modelo de negócio” adotado e incompreendido pelo Fisco requer a existência da figura do integrador , o que daria celeridade ao processo, acolhe-se o entendimento do acórdão recorrido, acima já reproduzido, no sentido de ser no mínimo tortuoso imaginar a necessidade da MUDE interpor três a quatro empresas entre ela e a CISCO SYSTEM dos EUA para criar uma logística de rapidez, mormente quando as provas indicam que ela realizada o pedido e determinava todos os passos da importação.

Forçoso concluir, portanto, com base nos elementos constantes dos autos, pela existência de um **esquema de interposição fraudulenta nas importações**, de forma que a MUDE e a CISCO BRASIL permaneciam ocultas aos olhos da fiscalização, com o objetivo de reduzir indevidamente a carga tributária.

## DO SUBFATURAMENTO

Em relação à alegação fiscal de subfaturamento, assim esclarece o acórdão recorrido, proferido pela da 2<sup>a</sup> Turma da DRJ/SPO, que adoto, neste trecho, como razões de decidir:

A fiscalização, de um lado, afirma que os equipamentos de telecomunicações (*hardwares*) objeto da presente auditoria, eram importados devidamente acompanhados dos respectivos *softwares*, embora esse fato não fosse declarado à Receita Federal. Com a ocultação dos valores dos *softwares*, lograva-se reduzir indevidamente a base de cálculo dos tributos incidentes na importação.

Segundo o fisco, até meados de 2007, o grupo MUDE/CISCO teria operacionalizado essa fraude da seguinte forma: os equipamentos saíam da fábrica da CISCO USA com os devidos *softwares* já instalados. Na empresa MUDE USA, fazia-se a separação (*split*) apenas documental entre *software* e *hardware*. Desta forma, *software* e *hardware* eram importados separadamente do ponto de vista formal, embora estivessem fisicamente integrados.

No primeiro caso de *split*, constavam das faturas emitidas pela CISCO USA um valor único para cada equipamento, equivalente ao somatório dos valores de *hardware* e *software*. Na MUDE USA, era emitida uma fatura ao exportador interposto, em que somente se destacava a existência do *hardware*, enquanto o valor correspondente ao *software* deixava de ser mencionado.

No segundo caso de *split*, as faturas emitidas pela CISCO USA já destacavam separadamente os valores de *software* e *hardware* para cada modelo/equipamento. O valor de *hardware* destacado nessa fatura seria o único utilizado para fins de base de cálculo dos tributos quando do registro da Declaração de Importação.

Ainda segundo a autoridade fiscal, para justificar a presença dos *softwares* nos equipamentos vendidos ao consumidor final, o grupo promovia a importação dos *softwares* em CD. Dessa forma, além de pagar os tributos apenas sobre o valor da mídia e não do *software*, também justificava o envio ao exterior do valor dos *softwares*, permitindo assim que a CISCO USA recebesse pela venda de seus produtos (*hardware* mais *software*).

Visando justificar a presença dos softwares nos equipamentos vendidos ao consumidor final, o Grupo promovia, de acordo com a fiscalização, a importação dos softwares em CD, de maneira que, além de pagar os tributos apenas sobre o valor da mídia e não do software, também justificava o envio ao exterior do valor dos softwares, permitindo assim que a CISCO SYSTEM nos EUA recebesse pela venda de seus produtos (*hardwares mais software*).

A apuração dos preços efetivamente praticados na importação dos bens foi feita a partir das faturas comerciais (*invoices*) emitidas pela CISCO SYSTEM nos EUA, sustentando a fiscalização não haver dúvidas de que os preços praticados eram aquelas consignados nas faturas comerciais emitidas.

Por estar de acordo com o entendimento exarado no acórdão recorrido, passo a adotá-lo no seguinte trecho:

#### ***B.12.1. Da importação de hardwares com softwares instalados***

Para demonstrar que os equipamentos importados traziam dentro de si softwares já instalados, a fiscalização alicerçou-se nos seguintes elementos: (i) informações técnicas sobre roteadores e respectivos softwares; (ii) documentos apreendidos em diversos alvos da Operação Persona, onde constam principalmente planilhas de controle em meio magnético, faturas e notas fiscais emitidas pelas empresas do esquema; (iii) interceptações telefônicas; (iv) laudo pericial emitido pela Polícia Federal.

##### ***B.12.1.1. Das informações técnicas***

Considerando a posição de destaque dos roteadores, em termos de faturamento, em relação aos demais produtos fabricados pela CISCO, a fiscalização houve por bem aprofundar-se em suas características técnicas, de modo a desvendar suas peculiaridades em termos de *hardware e software* (fls. 186/199).

Observe-se que, embora a impugnante acuse que a fiscalização, ao tratar da “função dos roteadores nas redes”, utilizou-se de informações obtidas na internet de uma página pessoal que não merece qualquer credibilidade, não gozando de validade jurídica; cumpre observar que tais informações (fls. 188/192) somente esclarecem as diferentes aplicações dos equipamentos “hubs”, “switches” e “roteadores” na comunicação entre os computadores e equipamentos da rede. Logo, por se tratar de matéria periférica ao objeto da lide, de conhecimento comum no mercado de consumidores desses produtos, não antevemos em que sentido poderia causar qualquer prejuízo à validade da autuação.

O fato relevante é que, conforme informações extraídas do próprio sítio da CISCO na internet e de empresas que comercializam seus produtos (fls. 193/199), as seguintes constatações se impõem:

a) o roteador é composto pelo *hardware*, que abrange os componentes físicos, e pelo *software*, responsável pelo gerenciamento das funcionalidades do equipamento;

b) a escolha do *software* e de sua configuração é motivada pela função a ser desempenhada pelo roteador;

c) a CISCO classificou os softwares de roteadores em oito grupos, sendo que, dentre eles, há o *software* obrigatório (IP BASE), e os softwares opcionais (avançados);

d) o *software* obrigatório (IP BASE) está dentro do roteador e acompanha o mesmo desde a sua saída da fábrica, já que somente ele permite ao equipamento realizar sua função inerente de comunicação entre redes diferentes. Logo, sem o IP BASE, o roteador não tem qualquer utilidade:

e) lista de preços dos produtos CISCO, obtida em sítios na internet que os comercializam, indica que o valor comercial do *software* IP BASE é zero. Esse fato confirma que seu valor já está incluso no preço do equipamento (anote-se que a própria planilha de custo de vendas da MUDE esclarece que a compra do *hardware* está condicionada à compra do *software* associado – fl. 197).

A análise das informações acima somente nos revela o que já é de senso comum. É notório que o mundo contemporâneo caracteriza-se por um extraordinário desenvolvimento da eletrônica e da informática. Atualmente, quase todos os produtos industrializados de uso generalizado, tais como automóveis, calculadoras, relógios de pulso, telefones celulares e eletrodomésticos em geral possuem grande quantidade de *chips* (placas de circuito integrado), semicondutores e dispositivos similares. Como é amplamente sabido, todo *hardware* necessita de alguma espécie de *software* para que possa funcionar. Por esta razão, é sabido que todos os produtos acima mencionados incorporam grande quantidade de programas ou *softwares*, sem os quais não poderiam desempenhar as funções para as quais foram concebidos.

O mesmo raciocínio aplica-se, por óbvio, aos produtos objeto de autuação - roteadores, telefones IP, switches - os quais necessitam de alguma espécie de *software* para que possam funcionar.

Esclarecidas tais peculiaridades, assemelha-se inverossímil que as mercadorias auditadas tenham sido importadas dissociadas de seus *softwares* obrigatórios, haja vista a inutilidade que desta feita lhes acometeria.

Associe-se a esse dado, o fato de que o grupo MUDE/CISCO, apesar de deter mais de 70% do mercado brasileiro de roteadores, não exercia atividades industriais no país. Já comentamos no tópico anterior que, enquanto a subsidiária do fabricante, CISCO BRASIL, funcionava como um escritório de vendas, competia à MUDE operacionalizar as importações através das empresas interpostas.

De qualquer forma, constataremos no próximo tópico que a fiscalização trouxe robusta documentação para comprovar que a dissociação entre *hardware* e *software* nunca ocorreu de fato, sendo apenas simulada sob o aspecto documental.

#### **B.12.1.2. Dos documentos apreendidos**

Na sede da empresa WHAT'S UP foram apreendidos os documentos que compõem o Anexo 3 do Auto de Infração (fls. 338/1.705), compreendendo planilhas de controle dos embarques e números de série, *invoices* emitidas pelas empresas do grupo no exterior, notas fiscais emitidas pelas empresas nacionais.

Sua análise permite-nos confirmar os procedimentos de *split* praticados pelo grupo. Nesse particular, merece destaque a planilha da subpasta “Embarques”, em que há colunas discriminando o valor do produto em custo total, custo com *split* (desocupado) e *split software*.

A título ilustrativo, transcrevemos alguns campos dessa planilha referente à importação de uma unidade do roteador CISCO 3845, ocorrida pelo processo de importação ABC#025, cuja importadora foi a empresa ABC e exportadora a LATAM. Vejamos:

Custo Unitário	Fullfill Mude USA Desocupado Custo c/ SPLIT	2,0% Data recibido Mude->3Tech	0,5% Alicota 3Tech->Brastec	SPLIT SOFTWARE	INVOICE
3.445,00	1.056,00	1.077,12	1.082,53	2.389,00	1.082,53

Verifica-se, consoante os demais documentos que instruem esse processo específico (fls. 339/353), que o produto CISCO vendido pelo fabricante ao custo de US\$ 3.445,00, teve seu valor desmembrado na distribuidora MUDE USA, sendo US\$ 1.056,00 imputado ao *hardware* e US\$ 2.389,00, ao *software*. Sobre o valor do *hardware* foi acrescida a percentagem de 2% na comercialização com a exportadora; e mais 0,5% na venda para a importadora. Logo, o produto que saiu do fabricante com o custo de US\$ 3.445,00, foi importado pela ABC por US\$ 1.082,53, conforme controles da organização e respectivas *invoices*, cujos dados conferem com aqueles declarados à Receita Federal, por meio da DI nº 07/0009916-0. Consulta ao Siscomex confirma que no extrato da DI (fl. 348) há referência ao processo de importação ABC#025 (código utilizado pela organização), sendo ao produto atribuído o custo de US\$ 1.082,53.

Ressalte-se que o procedimento acima descrito é reiterado, conforme revelam os demais documentos constantes do Anexo 3, bem como a análise extensa e minuciosa de diversos processos de importação realizada pelo Relatório de Auditoria Fiscal.

Não há quaisquer dúvidas, portanto, acerca da prática da organização em desmembrar os custos dos equipamentos em *hardware* e *software*, submetendo à tributação apenas aqueles imputados ao *hardware*.

Quanto à comprovação de que referidos *hardwares* eram de fato importados com os *softwares* acoplados, a fiscalização utilizou-se, entre outros, do seguinte exemplo (fls. 200/232): importação de sete unidades do roteador CISCO2610XM, no valor unitário de US\$ 1.081,29, segundo *invoice* emitida pela CISCO USA, objeto do pedido 21368. Resumimos, a seguir, os elementos coletados:

a) arquivo magnético apreendido na residência de MARCÍLIO, sob o nome “Planilha BaseI.xls” (fls. 203/204), traz informações acerca das características do produto, inclusive com as colunas “FOB” e “FOB SPLIT”, que indicam qual seria o valor do roteador, respectivamente, sem e com *split*. Anote-se que a diferença entre ambos foi atribuída, na mesma planilha, ao *software* S26C, comprovando a associação deste com o *hardware* CISCO2610XM;

b) arquivo magnético encontrado na sede da WHAT’S UP, sob o nome “BRAS1087.xls”, traz planilha de cálculo referente a importação de 3 unidades do roteador objeto do pedido 21368. Referida planilha contém as seguintes colunas (fl. 205):

Custo Unitário	Mude USA Desocupado Custo c/ SPLIT	0,98% Data recebido Mude->GSD	0,9985% Alicota GSD->Brastec	SPLIT SOFTWARE	INVOICE
1.081,29	352,18	359,37	359,91	729,11	359,91

c) na sede da WHAT'S UP foram encontrados os arquivos magnéticos correspondentes às *invoices* emitidas tanto pela CISCO USA, como pela MUDE USA e GSD, praticando os valores como exatamente acima descritos;

d) no extrato da DI nº 07/1382082-3 (fls. 209/210), em que há referência ao processo BRA#1087, o custo unitário atribuído ao roteador CISCO2610XM foi de US\$ 359,91, em estrita consonância com a planilha do grupo;

e) arquivo magnético encontrado na sede da WHAT'S UP, sob o nome “BRAS1087.pdf”, contém o *Packing List* (fl. 212), o qual demonstra que os três roteadores em questão foram embarcados no *pallet* de número 4;

f) arquivo magnético encontrado na sede da WHAT'S UP, sob o nome “BRAS1087MIA.xls” (fl. 213), confirma que os três equipamentos foram embarcados no *pallet* de número 4. Todavia, mostra também que os respectivos *softwares* associados (três unidades do S26C) também se encontravam embarcados no mesmo *pallet*.

Ora, a análise dos elementos acima põe em evidência o fato de que os *hardwares* eram embarcados conjuntamente com os *softwares* associados, embora a existência destes últimos não fosse declarada à Receita Federal.

Constatamos, assim, que os controles da própria organização comprovam que a separação entre *hardware* e *software* ocorria apenas sob o aspecto documental, vez que, fisicamente, ambos eram embarcados juntos.

A análise minuciosa da fiscalização (fls. 213/232) prossegue no sentido de demonstrar como o grupo MUDE/CISCO promovia o processo de importação dos *softwares* em mídia (CD), para justificar sua presença em *hardwares* formalmente desprovidos de *softwares*. Essa operação, no mesmo passo em que permitia o recolhimento dos tributos apenas sobre o valor da mídia e não do *software* (art. 81 do Regulamento Aduaneiro), dava lastro para o fechamento de câmbio da operação e o envio de recursos ao exterior correspondentes ao valor do *software*. Era dessa forma que a CISCO USA acabava recebendo pela venda de seus produtos (*hardware* mais *software*).

A título ilustrativo, relacionamos os seguintes elementos de prova alinhavados pelo fisco, utilizando-se do mesmo exemplo: a importação em mídia (CD) do *software* S26C, associada à importação do *hardware* CISCO2610XM. Vejamos:

a) na sede da WHAT'S UP foi encontrado o arquivo magnético “Brasoft486-487-488.xls” (fl. 214), no qual é possível identificar três unidades do *software* S26C, vinculado ao pedido 21368 e ao processo BRAS#1087, cujo valor unitário é de US\$ 729,11 (exatamente o mesmo valor que consta do campo “*split software*” da planilha acima). Reproduzimos abaixo os seguintes campos do arquivo:

Pedido Brasil	Part Number	Custo Unitário	0,98% Data recibido Mude->GSD	0,9985% Alicota GSD->Brastec	Valor Unitário INVOICE
21368	S26C	729,11	743,99	745,11	745,11
	Mídia – S26C	1,60	1,59	1,59	1,60

b) na sede da WHAT'S UP foram encontrados os arquivos magnéticos correspondentes às *invoices* emitidas tanto pela MUDE USA (fls. 215/216), como pela GSD (fls. 217/218), praticando os valores como exatamente acima descritos. Logo, enquanto a mídia era vendida ao valor unitário de US\$ 1,60, o *software* era comercializado ao preço de US\$ 745,11;

c) em relação a essa operação, foram emitidas pela exportadora GSD duas faturas (fl. 219): a fatura comercial dos CDs (arquivo “Brasoft486CI-Midia.xls”), que possui valor total de US\$ 1.883,20; e a fatura comercial do *software*, que possui valor total de US\$ 516.902,58 (arquivo “Brasoft486CI-Software.xls” – fl. 219). Demonstra-se, assim, que todos os *softwares* abrangidos pela *invoice* “Brasoft486CI-Software.xls” que valem US\$ 516.902,58 (dentre eles, o *software* S26C), estariam gravados nos CDs (suporte físico) que custam US\$ 1.883,20 (anote-se que, enquanto a fatura no valor menor era utilizada para instruir o despacho de importação; a outra era apresentada aos bancos como condição para o fechamento do câmbio e envio dos respectivos recursos ao exterior);

d) na sede da WHAT'S UP foi também encontrado o arquivo magnético “DI BRASOFT#486-487-488.pdf” que contém o extrato da DI nº 07/1382436-5, confirmando que uma das faturas que instruiu o despacho foi justamente aquela no valor de US\$ 1.883,20 (fatura comercial Brasoft486).

A análise dos documentos acima nos permite visualizar com clareza singular que, enquanto a importação do *software* S26C era tributada apenas pelo valor da respectiva mídia; o valor do *software* era enviado ao exterior através do regular fechamento do contrato de câmbio.

Embora essa operação, singularmente considerada, não implicasse qualquer fraude (conforme se tornará evidente quando da análise da legislação de regência), sua correlação comprovada com os processos de importação em que a presença do *software* era ocultada à fiscalização, evidencia seu caráter simulatório. Isto porque, além de justificar a presença de *softwares* em *hardwares* formalmente desprovidos dos mesmos, dava lastro para o fechamento de câmbio da operação e o envio dos recursos ao exterior, garantindo assim que a CISCO USA recebesse pela venda dos produtos fabricados.

Concluímos, assim, que a análise em cotejo dos elementos acima resumidos comprova a fraude perpetrada, posto que praticada de forma reiterada consoante os controles da própria organização. Todavia, reputamos como não despiciendo pontuar outros documentos colecionados nos autos, os quais corroboram nossa conclusão:

a) arquivo magnético encontrado na sede da MUDE, sob o nome “Planejamento Estratégico 2005 Comunicação de dados.doc” (fl. 188), elaborado por RONALDO CHIARELLI, gerente de produto da MUDE, admitindo expressamente a vantagem competitiva perante a concorrência em função do “*Split de Hardware e Software*”;

b) arquivo magnético encontrado na residência de MARCÍLIO, sob o nome “Processos de Compra e Venda de Softwares” (fls. 253 e 255), fornecido pelos dirigentes da MUDE aos seus funcionários, em que descreve que a importação do *software* seria fictícia para os casos de “*software* integrado ao *hardware*” e que, quando da venda do *hardware*, o “*software* é jogado fora”;

c) na agenda de PATRÍCIA SAVIOLLI (fl. 256), apreendida na sede da MUDE, o *split* é listado como um dos riscos da operação, havendo anotações revelando que, apesar de o faturamento estar “*SPLITADO*”, ou seja, documentalmente *hardware* desocupado de *software*, fisicamente estariam integrados (*software* + *hardware*);

d) arquivo magnético encontrado na residência de MARCELO IKEDA, diretor comercial da MUDE, sob o nome “Apresentação CISCO A.ppt” (fls. 257/258), trata do tema *Hardware x Software*, fazendo uma estimativa de ganhos conforme os valores percentuais atribuídos a cada um deles, com referência a três equipamentos: roteador, switch e telefone.

Além dos documentos acima, constam dos autos outras provas, que passamos a comentar.

#### ***B.12.1.3. Das interceptações telefônicas***

O Relatório Fiscal faz menção, entre outras, a duas interceptações telefônicas (fls. 260/264), em que fica evidente que os dirigentes da MUDE (José Roberto Pernomian e Marcelo Ikeda) e da CISCO BRASIL (Pedro Ripper e Daniela Ruiz), não só tinham perfeito conhecimento da fraude praticada com a separação fictícia (documental) entre *software* e *hardware*; como também estudavam aplicá-la de forma mais agressiva, visando à ampliação da margem de lucros.

Referida estratégia, inclusive, veio a ser implementada posteriormente às conversas interceptadas, conforme minuciosamente demonstrado pela fiscalização, com base nos documentos trazidos às fls. 265/281.

#### ***B.12.1.4. Do laudo elaborado pela Polícia Federal***

Finalmente, o fisco faz menção ao Laudo Pericial nº 976/2008, elaborado pelo Setor Técnico-Científico da Superintendência da Polícia Federal no Estado da Bahia (fls. 329/337), o qual confirma que os equipamentos importados analisados são compostos de circuitos integrados e componentes eletrônicos, bem como que há neles a presença de *software* básico (sistema operacional e outros) necessário para seu funcionamento.

A impugnante, porém, afirma que o laudo não pode ser considerado, pelas razões que a seguir resumimos: (i) não foram analisados todos os modelos de mercadorias das DI objeto de autuação; (ii) o fato de haver sido produzido mediante amostra específica de produtos importados em sete DI não autoriza seja utilizado indiscriminadamente para provar ilícitudes cometidas nas DI objeto do presente processo (deveria ter sido produzido laudo específico para cada DI, cada mercadoria, por meio de amostras coletadas no desembarque aduaneiro); (iii) não foi elaborado de forma imparcial; (iv) apresenta diversas inconsistências em seu conteúdo.

Antes de analisar a procedência dos argumentos deduzidos pela impugnante, reputamos necessário ressaltar, conforme observado pela fiscalização, que o laudo

combatido cumpriu o papel de confirmar o que os documentos apreendidos principalmente na sede da WHAT'S UP já sinalizavam: a presença dos *softwares* nos equipamentos compostos por circuitos integrados objeto de importação pelo grupo. Por meio dos documentos apreendidos (fls. 338/1.705), consubstanciados em diversos controles gerenciais de importação, o fisco logrou reconstituir várias operações de importação, inclusive daqueles equipamentos não mais disponíveis para perícia.

Cristalino, portanto, que a fraude operacionalizada pelo desmembramento fictício entre *hardware* e *software* na importação de equipamentos fabricados pela CISCO, comprova-se nos controles gerenciais do próprio grupo, apreendidos em diversos alvos da Operação Persona, principalmente na sede da empresa WHAT'S UP.

Em consequência, o valor probante do Laudo Pericial nº 976/2008 funda-se precípuamente no fato de haver confirmado a correção das informações constantes desses controles gerenciais. Esse fato, por óbvio, não diminui a importância, em si, do exame realizado.

Quanto aos diversos argumentos deduzidos pela impugnante no combate ao laudo, observamos que muitos deles inviabilizariam sua própria existência.

Primeiro, porque seria impossível produzir um laudo específico para cada mercadoria por meio de amostras coletadas no desembaraço aduaneiro, uma vez que as mercadorias objeto de autuação, importadas pela ABC no período de janeiro/fevereiro de 2007, já haviam sido todas desembaraçadas. É senso comum, também, que a realização de perícia em mercadorias já desembaraçadas não teria qualquer proveito para a elucidação do caso, haja vista que, na hipótese de ainda se encontrarem no estoque da MUDE, suas características poderiam ter sido adulteradas após a internação no país.

Segundo, porque a notória expressividade, em termos de quantidade, das importações realizadas pelo grupo representaria um ônus injustificável, mormente quando os principais tipos de equipamentos em que foi detectada a fraude (roteadores, switches e telefones IP) mantêm as mesmas características/funções gerais em todos os respectivos modelos.

Em suma, para o que interessa aos autos, basta saber que referidos equipamentos (*hardwares*) não têm como funcionar sem os respectivos *softwares*; e que estes *softwares* foram encontrados em todos os treze equipamentos objeto de exame por amostragem pelos peritos da Polícia Federal, neles incluídos os equipamentos objeto de autuação. (Anote-se que das 54 adições autuadas pelo fisco, 51 delas referem-se a roteadores, uma a switch, uma a telefone IP e uma a gateway – vide fl. 1.736. E dos treze equipamentos objeto de análise pelos peritos, conforme consulta feita por esta julgadora ao Sistema Siscomex, constam sete roteadores, um telefone IP, um switch, dois gerenciadores de conteúdo e dois firewalls, todos da marca CISCO, exceção feita apenas aos firewalls, os quais não foram objeto de autuação).

Logo, além de se mostrar inviável a realização de perícia técnica em cada um dos equipamentos objeto de autuação; é igualmente inequívoca sua desnecessidade para a elucidação do presente caso.

Quanto à alegada parcialidade do laudo pelo fato de haver sido elaborado pelo Setor Técnico-Científico da Polícia Federal, temos que esse dado, por si só, não tem o

condão de acarretar-lhe qualquer vício, mormente quando nenhum outro elemento foi trazido aos autos pela interessada para referendar tal alegação.

Acerca das propaladas inconsistências existentes em seu conteúdo, não antevemos qualquer contradição no fato de o laudo fazer as seguintes afirmações: (i) “todos os equipamentos analisados possuem internamente software apropriado devidamente instalado em suas memórias, tornando-os aptos ao pronto funcionamento”; (ii) “não foi possível ligar os equipamentos 5 e 16”; (iii) “o item 15 é um módulo que só funciona quando acoplado e integrado a uma série de outros equipamentos, sendo assim, também não foi analisado quanto ao software nele instalado”.

A simples leitura do laudo pericial deixa evidente que as inconsistências argüidas retratam tão somente confusão criada pela própria impugnante, pois se tivesse observado a descrição do procedimento adotado para exame das mercadorias, saberia que este consiste em diversas etapas enumeradas à fl. 333, as quais incluem, entre outras: energizar o aparelho e conectá-lo a um computador; acessar o equipamento e identificar o respectivo *software*. Ora, se não foi possível sequer ligar os equipamentos 5 e 16 (telefones IP), bem como fazer funcionar o de número 15 (círculo impresso), então não se pode afirmar que referidos equipamentos tenham sido analisados. Logo, está logicamente correta a afirmação dos peritos quando pontificam que “todos os equipamentos analisados possuem internamente software apropriado devidamente instalado em suas memórias, tornando-os aptos ao pronto funcionamento”.

Para encerrar esse tópico, cumpre examinar a procedência da indignação da impugnante quando se expressa acerca do fato de que “o laudo utilizado para motivar as alegações das mais incríveis fraudes não analisou um produto de uma única declaração de importação da ABC!!!”.

Em primeiro lugar, já comentamos que a importância do laudo funda-se precipuamente no fato de haver demonstrado a correção das informações constantes dos controles gerais da organização, os quais comprovam cabalmente que os *hardwares* importados pela ABC eram juntamente com os respectivos *softwares*.

Em segundo lugar, também já comentamos que as mercadorias objeto das operações auditadas, por terem sido importadas no período de janeiro/fevereiro de 2007, já haviam sido desembaraçadas quanto da realização do exame pericial.

Em terceiro, o laudo analisou sim dois equipamentos (um roteador e gerenciador de conteúdo) importados pela ABC através da DI nº 07/1407110-7, registrada em 15/10/2007, conforme consulta ao Sistema Siscomex; embora essa informação seja de somenos importância para a caracterização da fraude, consoante todas as razões acima expendidas.

Em conclusão, consideramos como inequivocamente comprovado que as mercadorias objeto da autuação sob análise, compostas de circuitos integrados e componentes eletrônicos, eram importadas juntamente com os respectivos *softwares* necessários ao seu funcionamento, embora esse fato não fosse declarado à Receita Federal.

O Recurso Voluntário interpuesto pela MUDE (entre outros Recorrentes) traz ainda como argumento a inobservância dos procedimentos de valoração aduaneira.

No que se refere a este argumento, por concordar com as suas brilhantes colocações, reproduzo trecho do voto proferido pelo Conselheiro Relator Rosaldo Trevisan, nos autos do processo administrativo nº 12782.000010/2010-54, acórdão nº 3401-003.199, de grande similitude ao presente feito, também lavrado em decorrência da “Operação Persona”:

“O principal argumento dos recursos da “**PRIME**” (e da “**MUDE**”, entre outros), no entanto, é em sentido oposto, afirmando-se que o *software*, em tal caso, não é tributado, e que não foram observados os procedimentos de valoração aduaneira.

Sobre o tema, remete-se inicialmente ao Acordo de Valoração Aduaneira (Acordo para Implementação do Artigo VII do GATT, concluído no bojo da Rodada Uruguai, e, no Brasil, aprovado pelo Decreto Legislativo nº 30, de 15/12/1994, e promulgado pelo Decreto nº 1.355, de 30/12/1994). No acordo, afirma-se o primado do “valor da transação” (primeiro método), definido no Artigo 1 como “preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias em uma venda para exportação para o país de importação, ajustado de acordo com as disposições do Artigo 8”. É nem um nem outro exclui o *software*. Pelo contrário, como destaca o julgador de piso, rebatendo a tese da recorrente “**MUDE**” de que estaria excluída o “*software*-licença de uso”, há expressa inclusão dos direitos de licença no valor aduaneiro no Artigo 8, 1, “c”.

A exclusão do montante referente ao *software* do valor aduaneiro resulta da Decisão 4.1 do Comitê de Valoração Aduaneira:

***“VALORAÇÃO DOS SUPORTES FÍSICOS CONTENDO SOFTWARE PARA EQUIPAMENTOS DE PROCESSAMENTO DE DADOS2***

*Em sua Décima Reunião, celebrada em 24 de setembro de 1984, o Comitê de Valoração Aduaneira adotou a seguinte decisão:*

*O Comitê de Valoração Aduaneira DECIDE o seguinte:*

*1. Reafirma-se que o valor de transação constitui a base primeira de valoração, segundo o Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do GATT (doravante denominado “Acordo”), e que sua aplicação com respeito aos dados ou instruções (software) registrados em suportes físicos para equipamentos de processamento de dados está em plena conformidade com o Acordo.*

*2. Dada a situação única do gênero em que se encontram os dados ou instruções (software) registrados em suportes físicos para equipamentos de processamento de dados, e dado que algumas Partes têm buscado uma abordagem diferente, estaria também em conformidade com o Acordo que as Partes que assim o desejarem possam adotar a seguinte prática:*

*Na determinação do valor aduaneiro dos suportes físicos importados que contenham dados ou instruções, será considerado unicamente o custo ou valor do suporte físico propriamente dito. Portanto, o valor aduaneiro não compreenderá o custo ou valor dos dados ou instruções, desde que estes estejam destacados do custo ou valor do suporte físico.*

*Para os efeitos da presente Decisão, a expressão "suporte físico" não compreende os circuitos integrados, os semicondutores e dispositivos similares ou os artigos que contenham tais circuitos ou dispositivos; a expressão “dados ou instruções” não inclui as gravações de som, cinema ou vídeo.*

*3. As Partes que adotarem a prática mencionada no parágrafo 2 desta Decisão deverão notificar o Comitê sobre a data de início de sua aplicação.*

*4. As Partes que adotarem a prática mencionada no parágrafo 2 da presente Decisão deverão aplicá-la com base no princípio da nação mais favorecida (NMF), sem prejuízo de que qualquer Parte possa seguir recorrendo à prática do valor de transação.”*

*(grifo nosso)*

Assim, resta indiscutível que antes da existência da Decisão 4.1 o procedimento correto era tributar inclusive o *software* com o imposto de importação, entre outros (ainda que adotada a tese do “direito de licença propugnada em alguns recursos, como o da “**MUDE**”, que não afeta em nada a conclusão de que o montante deve ser incluído no valor aduaneiro, de acordo com o AVA, ainda mais porque a “**CISCO**”-EUA já informava todo o conjunto em suas notas de venda).

A Decisão não foi elaborada, como parecem imaginar alguns recorrentes, como a “**MUDE**”, para possibilitar a inclusão do *software* no valor aduaneiro, mas exatamente para permitir que os Estados Partes que o desejassesem efetassem a exclusão do *software* do valor aduaneiro, nos moldes da decisão.

E assim fez o Brasil, ao trazer o teor da Decisão 4.1 para o art. 81 do Regulamento Aduaneiro RA (tanto o RA de 2002/Decreto no 4.543, quanto o RA de 2009/Decreto no 6.759):

*“Art. 81. O valor aduaneiro de suporte físico que contenha dados ou instruções para equipamento de processamento de dados será determinado considerando unicamente o custo ou valor do suporte propriamente dito (Acordo de Valoração Aduaneira, Artigo 18, parágrafo 1, aprovado pelo Decreto Legislativo n o 30, de 1994, e promulgado pelo Decreto n o 1.355, de 1994; e Decisão 4.1 do Comitê de Valoração Aduaneira, aprovada em 12 de maio de 1995).*

*§1º Para efeitos do disposto no caput, o custo ou valor do suporte físico será obrigatoriamente destacado, no documento de sua aquisição, do custo ou valor dos dados ou instruções nele contidos.*

*§2º O suporte físico referido no caput não comprehende circuitos integrados, semicondutores e dispositivos similares, ou bens que contenham esses circuitos ou dispositivos.*

*§3º Os dados ou instruções referidos no caput não comprehendem as gravações de som, de cinema ou de vídeo.” (grifo nosso)*

Incoerente, assim, inquinar de ilegalidade o texto do § 2º do referido Decreto quando este mantém no valor aduaneiro *softwares* que estejam em circuitos integrados, semicondutores e dispositivos similares, ou bens que contenham esses circuitos ou dispositivos. Se tal comando está ao desamparo de lei, também o está o restante do artigo 81, que permite a exclusão do *software* do valor aduaneiro nos demais casos, e retornar-se-ia ao *status quo ante*, no qual todos os *softwares* estavam incluídos no valor aduaneiro. E incabível ainda cogitar da Portaria MF no 181/1989, que, além de não tratar especificamente do tema, por certo não pode se opor a comando de hierarquia superior (v.g. RA/2002, vigente à época dos fatos).

E, no caso das importações em análise, o *software* estava na situação descrita no § 2º do art. 81 do RA, devendo ser incluído na base de cálculo. Isso não é demonstrado somente pelo laudo técnico da Polícia Federal (que se afirma ser parcial, nos dois sentidos da palavra, e que teria sido estendido mediante presunção a outras mercadorias), mas pela própria especificação dos produtos importados (em regra roteadores). Recorde-se, do relatório, que o roteador é composto pelo *hardware*, que abrange os componentes físicos, e pelo *software*, responsável pelo gerenciamento das funcionalidades do equipamento, e que a “**CISCO**”-EUA classifica os *softwares* em oito grupos, sendo o primeiro obrigatório (IP BASE), localizado dentro do roteador, acompanhando-o desde a saída da fábrica, e os outros sete opcionais (avançados). O *software*, então, estava presente em todos os roteadores.

Assim, o laudo pericial ao qual nos referimos no tópico 4 deste voto não constitui prova órfã, que seria acompanhada de presunção indevida. Como afirma o julgador de piso (detalhando cada uma das provas às fls. 6564 a 6571):

*“Para demonstrar que os equipamentos importados traziam dentro de si softwares já instalados, a fiscalização alicerçou-se nos seguintes elementos: (i) informações técnicas sobre roteadores e respectivos softwares; (ii) documentos*

*apreendidos em diversos alvos da Operação Persona, onde constam principalmente planilhas de controle em meio magnético, faturas e notas fiscais emitidas pelas empresas do esquema; (iii) interceptações telefônicas; (iv) laudo pericial emitido pela Polícia Federal.”*

O assunto constituiria um mero caso de subvaloração (como pretendem diversas recorrentes, como a “**MUDE**”) se a documentação relativa à importação houvesse sido apresentada com a perfeita discriminação do *hardware* e do *software*, incluindo-se apenas o *hardware* na tributação. Pois aí se revelaria um emprego equivocado do AVAGATT, bastando exigir-se as diferenças, com multas simples, sem que se cogitasse qualquer subfaturamento.

Ocorre que não é isso que se vê nos autos. Além do esforço empreendido para ocultar intervenientes (descrito no tópico 6 deste voto), o grupo partia as faturas de venda originais do fabricante (“**CISCO**” EUA), à revelia deste (como já explicitado), simplesmente excluindo o *software* das operações seguintes, praticadas por interpostas pessoas do grupo.

E isso está longe de constituir erro ou subvaloração. É adulteração de documento, fraude.

E a fraude foi perceptível a partir do trabalho do fisco, que rastreou as vendas da “**CISCO**” EUA até as Declarações de Importação relacionadas no Anexo 3 (com auxílio de controle interno do grupo), permitindo verificar individualizadamente os preços adotados.

Dante da fraude, segue-se para o art. 88 da Medida Provisória no 2.158-35/ 2001:

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

*I preço de exportação para o País, de mercadoria idêntica ou similar; II preço no mercado internacional, apurado:*

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

*Parágrafo único. Aplica-se a multa administrativa de cem por cento sobre a diferença entre o preço declarado e o preço efetivamente praticado na importação ou entre o preço declarado e o preço arbitrado, sem prejuízo da exigência dos impostos, da multa de ofício prevista no art. 44 da Lei no 9.430, de 1996, e dos acréscimos legais cabíveis.” (grifo nosso)*

Apresentam-se, assim, duas alternativas: (a) caso seja possível a apuração do preço efetivamente praticado o fisco passa a exigir com base nele os tributos devidos na importação, e aplica a multa pela diferença entre ele e o preço declarado; ou (b) caso não seja possível, determina-se o preço mediante arbitramento, de acordo com os critérios externados nos incisos e alíneas do *caput* do art. 88, aplicando-se a multa pela diferença entre o preço declarado e o arbitrado.

No caso em análise, o fisco expressamente informa (fl. 159) que “*quando da análise do material apreendido na empresa WHAT'S UP (Alvo SP54), não restou dúvida de que ‘o preço efetivamente praticado na importação’ estava consignado na INVOICE emitida pela CISCO SYSTEMS INC.*”

Portanto, não houve, propriamente, arbitramento, mas identificação do preço efetivamente praticado a partir das faturas (*invoices*) emitidas pelo fabricante estrangeiro (“**CISCO**”EUA). Como narrado no relatório, a partir dos documentos

apreendidos, foi possível reconstituir com precisão a base de cálculo das importações registradas e das já desembaraçadas (no RAF são relacionadas as provas colhidas às fls. 234 a 238).

De março a julho de 2007, é comprovado o subfaturamento nas Declarações de Importação registradas pela “PRIME” listadas na planilha do Anexo 4 do RAF.

É de se recordar ainda os outros elementos probatórios apresentados ao final do RAF, e que não foram objeto de refutação a contento em sede recursal: (1) Roteiro intitulado “processos de compra e venda de softwares”, distribuído pelos dirigentes da “MUDE” a seus funcionários (no qual chega-se a descrever que a importação do software seria “fictícia”, e que no caso de o software já estar integrado no hardware, o software é “jogado fora”); (2) anotação feita por funcionária da “MUDE” apontando riscos no *split*, tendo em vista o módulo ser “faturado splitado” e “físico integrado”); e (3) arquivo apreendido na residência de Marcelo Naoki IKEDA, com slides de apresentação informando que para importação, a “MUDE” precisa de faturas e *part number* separados, e qual a economia com isso.

Como exposto, não há a mínima margem para se tratar o caso como subvaloração, pois resta comprovada a prática de subfaturamento.

No presente caso, a fraude perpetrada salta aos olhos, sendo que o trabalho fiscal foi de identificar o preço efetivamente praticado a partir das faturas comerciais (*invoices*) emitidas pelo fabricante estrangeiro (CISCO SYSTEMS, no EUA).

Resta, portanto, comprovada a prática de subfaturamento.

## DA ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO

Argumentam alguns Recorrentes a ocorrência de ofensa ao art. 146 do Código Tributário Nacional, por alteração de critério jurídico do lançamento efetuado.

Em relação a este tópico, por estar de acordo com o entendimento exarado no acórdão recorrido, passo a adotá-lo como razões de decidir, conforme trecho abaixo reproduzido:

### **B.13. Da alteração de critério jurídico**

Argumenta a impugnante que, no caso em tela, a fiscalização houve por bem cobrar tributos e multa administrativa sobre as importações de software que, constantes de CD, foram devidamente submetidos a despacho aduaneiro. Segundo ela, após a devida homologação do lançamento, a autoridade não poderia rever seu entendimento acerca da

correta valoração aduaneira dos produtos, aplicando novo posicionamento retroativo a situações já consolidadas, sem demonstrar qualquer erro de fato que pudesse autorizar a revisão. Consoante doutrina e jurisprudência que cita, a alteração de critério jurídico anteriormente adotado na oportunidade do desembaraço aduaneiro é vedada pelo art. 146 do CTN, exceto se demonstrada a ocorrência de erro de fato.

Registre-se, de início, que a cobrança sob análise refere-se à importação de softwares que se encontravam ocultamente instalados em hardwares, como exaustivamente demonstrado no item anterior.

Feita essa ressalva, vejamos o que dispõe o art. 146 do CTN, *in verbis*:

*"Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução."*

Sabemos que toda norma precisa ser interpretada para que seja possível sua aplicação ao caso concreto. Alterar o *critério jurídico adotado no exercício do lançamento* significa alterar essa interpretação, pois, diante de uma mesma norma, a interpretação a ela atribuída pode ser modificada ao longo do tempo.

Assim, buscando dar maior segurança jurídica ao lançamento, o art. 146 do CTN define que, em se tratando de normas relativas ao lançamento, uma nova interpretação dada à legislação somente se aplicará aos fatos geradores ocorridos posteriormente à introdução desta nova interpretação no universo jurídico. Acerca do assunto defende, Aliomar Baleiro:

*"O art. 146 proíbe que se adite outro ato administrativo individual, como o lançamento, relativamente ao mesmo fato gerador, uma vez aperfeiçoado e cientificado o contribuinte. Se a mudança de critério jurídico levaria à cobrança de tributo ou à sua majoração, em relação ao mesmo fato jurídico, novo lançamento não poderá ser efetuado, nem mesmo para cobrar o singelo valor do tributo." (Curso de Direito Tributário, Rio de Janeiro, Ed. Forense, 2009, p.812)*

Como podemos observar nos autos, o Auto de Infração objeto do processo em análise teve origem no procedimento de revisão aduaneira, ato em que a autoridade fiscal, após o desembaraço, reexamina o despacho aduaneiro, com a finalidade de verificar a regularidade da importação (Art. 570, do Decreto nº 4.543/2002, vigente à época dos fatos). Portanto, não há porque falar em mudança de critério jurídico, pois não houve um lançamento anterior a ser complementado ou majorado.

Ainda que, por hipótese, houvesse um lançamento anterior, nada impediria sua revisão, pois não houve, no presente caso, nenhuma mudança de interpretação na legislação tributária ou possibilidade de aplicação de interpretação diversa da utilizada no procedimento de lançamento original, situações que também caracterizariam mudança de critério jurídico e impediriam que se efetuasse novo lançamento, conforme ensinamento de HUGO DE BRITO MACHADO:

*"Há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta. Também há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa, tendo adotado uma entre várias alternativas expressamente admitidas pela lei, na feitura do lançamento, depois pretende alterar esse lançamento, mediante a escolha de outras das alternativas admitidas e que enseja determinação de um crédito tributário em valor diverso, geralmente mais elevado." (Curso de Direito Tributário, Malheiros, São Paulo, 2007, p. 203)*

Ora, se no decorrer do procedimento de despacho aduaneiro não foi detectada a ocultação dos *softwares* que integravam fisicamente os *hardwares*, situação que veio a ser comprovada em procedimento de revisão aduaneira, e resultou no lançamento objeto do processo em análise; isso não se deu por ter sido alterado o critério jurídico utilizado nos dois procedimentos distintos (despacho aduaneiro e revisão aduaneira), mas, simplesmente, porque a infração não foi constatada quando do despacho aduaneiro, em virtude de sua natureza célere e meramente liberatória da mercadoria.

Desta forma, reputamos como improcedente a alegação de alteração do critério jurídico feita pela impugnante.

## DA APLICAÇÃO DA MULTA QUALIFICADA DE 150%

Os Recorrentes se contrapõem à conclusão da fiscalização de que a interposição fraudulenta e o subfaturamento comprovados nos autos caracterizariam ação dolosa praticada pelos envolvidos, ensejadora da qualificação da multa de ofício (150%).

No presente caso e ao longo deste voto, restaram demonstrados os inúmeros artifícios utilizados pelos Recorrentes, com vistas à obtenção de vantagens fiscais, competitividade no mercado e benefício econômico, comprovando-se que as faturas comerciais que indicavam a importadora interposta como real adquirente não refletiam a realidade das operações, e, ainda, o inegável subfaturamento.

Portanto, exsurge evidente a conduta dolosa dos envolvidos, razão pela qual deve ser mantida a qualificação da multa, sendo que, por força da retroatividade benigna prevista na alínea “c” do inciso II do art. 106 do Código Tributário Nacional (CTN), o percentual da multa deverá ser ajustado para 100%, nos termos do inciso VI do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 14.689/2023

## DA INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE MULTAS

Insurgem-se os Recorrentes contra a incidência de juros de mora sobre as multas lançadas no presente caso.

Para a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, a fiscalização utilizou-se do parágrafo 3º, do art. 61 da Lei nº 9.430/96, mediante a interpretação de que o referido dispositivo legal abrange não só o valor dos tributos em si, mas também a multa de ofício.

Trata-se de matéria já exaustivamente debatida na Câmara Superior de Recursos Fiscais deste CARF, tendo sido aprovada e editada a Súmula CARF nº 108, de caráter vinculante e de observação obrigatória aos Conselheiros, que assim dispõe:

**Súmula CARF nº 108:** Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Portanto, deve ser mantida a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, objeto de lançamento.

## DA RESPONSABILIDADE DOS RECORRENTES

Inobstante a ausência de Recurso Voluntário, cumpre destacar ser indiscutível, diante do vasto arcabouço probatório constante dos presentes autos, a responsabilidade da empresa autuada ABC, importadora interposta, participante do esquema fraudulento apurado e “contribuinte” nas declarações de importação das mercadorias subfaturadas, responsabilidade essa tanto em relação aos tributos quanto às penalidades.

Salienta-se ainda que, em relação ao responsável solidário Luiz Scarpelli Filho, não foi conhecida a sua Impugnação Administrativa, em razão de sua intempestividade, não tendo se instaurado a fase litigiosa em relação ao mesmo.

O responsável solidário Reinaldo de Paiva não apresentou Recurso Voluntário.

No tocante aos demais responsáveis solidários, que interpuseram os Recursos Voluntários em julgamento, mister esclarecer que a responsabilidade imputada com fundamento no art. 124 do CTN relaciona-se com a presença do **interesse comum** na situação que constitua o fato gerador da obrigação.

No presente caso, o interesse das pessoas erigidas à condição de responsável solidário não se restringiu ao óbvio interesse econômico gerado pela redução dos tributos devidos e aos decorrentes ganhos em nível de competitividade no mercado. Restou comprovada a existência do interesse jurídico nos fatos geradores, através do controle indireto e oculto que os responsáveis solidários arrolados nos vários Termos de Sujeição Passiva Solidária exerciam sobre as empresas e sobre as operações de importação.

Alguns Recorrentes sustentam a inaplicabilidade do vínculo de solidariedade com fundamento no art. 124, I, do CTN em razão de não exercerem atividade de gerência na MUDE. Todavia, em nenhum momento o referido dispositivo legal faz essa exigência. Confundem estes Recorrentes o art. 124, I, do CTN com o art. 135 do mesmo Diploma, que trata da situação específica na qual as pessoas que cometem as infrações são gestoras da empresa autuada.

Passa-se à análise individualizada dos Termos de Sujeição Passiva Solidária dos Recorrentes, levando-se em consideração todo o já exposto no presente voto e todo o farto arcabouço probatório produzido e constante destes autos:

(a) **MUDE**

Ocultada pela ABC, como fartamente demonstrado nos presentes autos, é a real adquirente das mercadorias e controladora da MUDE-USA. Escondendo-se na estrutura de importação/distribuição fraudulenta engendrada, não apresenta recolhimento de IPI (em que pese o volume transacionado), sendo a verdadeira coordenadora das operações CISCO EUA para os clientes da CISCO. Seu interesse comum na realização das importações é evidente, não só sob o ponto de vista econômico, mas como mentora, através do controle indireto e oculto que exercia sobre as empresas interpostas e sobre as operações de importação. Criadora da participação de faturas em sua controlada estrangeira, e presente em praticamente todas as etapas da cadeia de interpostas pessoas. Os argumentos trazidos em sua Impugnação e Recurso Voluntário não conseguem afastar as condutas lhe imputadas pela fiscalização, devendo ser mantida no polo passivo da autuação fiscal.

(b) **CISCO**

Resta amplamente comprovada, nos presentes autos, a ciência e participação no esquema fraudulento de interposição, encarado como “modelo de negócio” e do subfaturamento,

contribuindo para o resultado final, e com ele logrando benefício. As provas carreadas aos autos pela fiscalização (escutas, mensagens de texto e demais documentos apreendidos) revelam que, apesar de não realizar as importações, era partícipe do esquema fraudulento apurado

Veja-se o seguinte trecho do acórdão recorrido:

Ora, a análise de tais comunicações, porém, deixa evidente que a CISCO não só tinha ciência de que a MUDE, qualificada como “top distributours”, é a real importadora das mercadorias; como também conhecia em detalhes os custos de importação praticados pela mesma. Tamanha proximidade torna inverossímeis as alegações atinentes ao desconhecimento de eventuais fraudes praticadas pela MUDE.

No item 14, a impugnante tece comentários sobre o evento realizado pela MUDE nos EUA com representantes da CISCO SYSTEM INC. Alega que não tinha conhecimento da interposição fraudulenta de terceiros de que é acusada a MUDE. Alega que a citada reunião não prova que a separação entre *hardware* e *software* foi efetivamente realizada. Alega que a CISCO SYSTEM INC não realiza exportações e que, portanto, não define procedimentos a serem adotados na importação.

É curioso a impugnante afirmar que a CISCO USA não tem conhecimento dos procedimentos de exportação e importação e, ao mesmo tempo, participar de um evento no qual se discute a redução da carga tributária sobre as operações de exportação e importação de seus produtos vendidos no Brasil. Os documentos de fls. 2.424 a 2.427 são propostas diretas e explícitas de como fraudar as faturas comerciais com fins de reduzir a carga tributária na importação. Na fl. 2.426, para um mesmo produto, por exemplo, um roteador (*router*), são apresentados 3 cenários de declaração distintos. Não é preciso lembrar que para um dado produto há uma e somente uma classificação correspondente dentro da nomenclatura NCM e também um único valor real. Curiosa também a constatação de que a proposta que a impugnante afirma não ter conhecimento ser a mesma proposta feita pelo presidente da empresa CISCO DO BRASIL na teleconferência de fls. 2.417/2.418.

No item 15, alega a impugnante que as linhas de crédito que a MUDE obtinha através de suas controladas nos EUA, FULFILL HOLDING e posteriormente MUDE USA, junto às instituições CISCO CAPITAL, GE COMMERCIAL DISTRIBUTION FINANCE CORPORATION e BANCO CITIBANK, eram medidas comuns na relação entre a CISCO SYSTEM INC e seus parceiros. Alega que essa relação não prova que a CISCO SYSTEM INC ou a CISCO DO BRASIL LTDA tinham conhecimento de suposto esquema fraudulento nas importações.

Os documentos e mensagens obtidas durante a Operação Persona, fls. 2.430 a 2.440 não deixam dúvida quanto ao fato de que a CISCO SYSTEM INC financiava as operações do grupo MUDE. Tal fato não é por si uma prova de que a CISCO tinha conhecimento do esquema, mormente quando existem provas mais explícitas do mesmo fato, mas reforça o conjunto probatório demonstrando a estreita relação entre as empresas MUDE e CISCO. O relatório de reunião entre representantes da MUDE e da CISCO SYSTEM INC, fl. 2.439, último item destacado, demonstra mais um vez que os sócios das empresas que operacionalizavam as importações eram forjados de forma a evitar a aplicação da legislação relativa a preços de transferência.

Deve ser mantida no polo passivo da autuação fiscal.

**(c) FERNANDO MACHADO GRECCO**

Sócio e ex-sócio de diversas empresas do “Grupo Mude” (MUDE – 75%; MUDE USA – Presidente; União Digital – 3,50%; FULFILL – 3,55%; PAHSE2 – 3,55% - utilizada pelo Gruo para ocultar, mediante offshore, os verdadeiros proprietários; e ORPHEUS – 99,98%), com atuação ativa na MUDE.

Houve a apreensão de diversos documentos em sua residência que demonstram a sua participação ativa no esquema. Fernando Machado Grecco é um dos grandes beneficiários do esquema, estando configurados o interesse comum e a concorrência para a prática fraudulenta.

A sua responsabilização decorre da sua ciência e participação nas fraudes detectadas, bem como em razão dos benefícios pelo mesmo auferidos.

Deve ser mantido o vínculo de solidariedade ao mesmo imputado.

**(d) MARCELO NAOKI IKEDA**

Integrou ativamente o Grupo, desde à época da União Digital, tendo vinculação com a FULFILL e era Diretor Comercial da MUDE.

Os documentos apreendidos ((escutas, mensagens de texto e demais documentos apreendidos) demonstram a ciência e participação nas fraudes detectadas, estando configurados o interesse comum e a concorrência para a prática fraudulenta.

Restou demonstrado que Marcelo Naoki Ikeda era um dos sócios ocultos da JDTC, sendo a MUDE um dos seus investimentos no país, comprovando-se que se beneficiou do esquema delituoso.

Deve ser mantido o vínculo de solidariedade ao mesmo imputado.

**(e) MARCÍLIO PALHARES LEMOS**

Diretor Financeiro e ex-sócio administrador da MUDE, era o mentor financeiro do grupo, com a responsabilidade de controlar todo o fluxo financeiro do esquema fraudulento apurado, a partir da MUDE, passando pelas importadoras, distribuidoras nacionais e estrangeiras, exportadoras, todas interpostas, bem como pelas empresas *offshores* localizadas em paraísos fiscais integrantes do Grupo.

Era um dos sócios ocultos da JDTC, sendo a MUDE um dos seus investimentos no país, comprovando-se que se beneficiou do esquema delituoso.

Tratando-se de um dos principais participantes e beneficiários do esquema, deve ser mantido o vínculo de solidariedade ao mesmo imputado.

**(f) MOACYR ALVARO SAMPAIO**

CEO da MUDE. Embora não constar formalmente do quadro societário da MUDE, os documentos carreados aos autos comprovam que é um dos grandes mentores do esquema fraudulento.

Era um dos sócios ocultos de um grupo ainda maior denominado JDTC.

Possuía participação em diversas empresas *offshores*, onde eram realizadas distribuição disfarçada de lucros do negócio.

Tratando-se de um dos principais participantes e beneficiários do esquema, deve ser mantido o vínculo de solidariedade ao mesmo imputado.

**(g) HÉLIO BENETTI PEDREIRA**

Sócio da MUDE e sócio e ex-sócio de diversas empresas do Grupo.

Documentos apreendidos comprovam a sua ciência e participação ativa nas fraudes detectadas, delas se beneficiando. Possuía participação em diversas empresas *offshores*, onde eram realizadas distribuição disfarçada de lucros do negócio.

Era um dos sócios ocultos de um grupo ainda maior denominado JDTC, sendo a MUDE um dos seus investimentos no país, comprovando-se que se beneficiou do esquema delituoso.

Apesar de ter sido absolvido criminalmente, persistem a configuração do interesse comum e da concorrência para a prática infracional, não tendo, em sua defesa administrativa, logrado êxito em afastar as condutas que lhe foram imputadas.

Deve ser mantido o vínculo de solidariedade ao mesmo imputado.

**(h) GUSTAVO HENRIQUE CASTELLARI PROCÓPIO**

Integrante do Grupo desde o início e gerente de operações da MUDE.

Documentos apreendidos comprovam a sua ciência e participação ativa nas fraudes detectadas, com importante conhecimento acerca da manutenção das simulações realizadas nas operações. Atuava com respaldo em procuração com plenos poderes de gestão sobre empresas do Grupo.

Apesar de ter sido absolvido criminalmente, persistem a configuração do interesse comum e da concorrência para a prática infracional, não tendo, em sua defesa administrativa, logrado êxito em afastar as condutas que lhe foram imputadas.

Deve ser mantido o vínculo de solidariedade ao mesmo imputado.

**(i) JOSÉ ROBERTO PERNOMIAN RODRIGUES**

Sócio e ex-sócio de diversas empresas do Grupo, incluindo a MUDE.

Diretor Operacional do Grupo Mude e um dos mentores do esquema de interposição fraudulenta e subfaturamento, conforme restou demonstrado através dos documentos apreendidos.

Era um dos sócios ocultos de um grupo ainda maior denominado JDTC, sendo a MUDE um dos seus investimentos no país.

Deve ser mantido o vínculo de solidariedade ao mesmo imputado.

**(j) PEDRO LUIZ ALVES COSTA**

A partir dos documentos apreendidos, comprovou-se ser Pedro Luiz Alvez Costa uma das pessoas chaves na organização e implementação do esquema. Sócio e ex-sócio de diversas empresas do Grupo.

O Termo de Sujeição Passiva Solidária, às fls. 2.916 a 2.954, traz elementos suficientes para a sua inclusão como responsável solidário e beneficiário das operações fraudulentas da empresa MUDE. Os documentos acostados ao processo indicam que Pedro tinha participação direta na administração do grupo JDTC/MUDE, auferindo vultuosos resultados econômicos. Como de praxe neste processo, empresas *offshore* de sua propriedade movimentavam os recursos financeiros obtidos pelo esquema, além das distribuições de bônus através das importadoras interpostas.

São inúmeras as provas da participação de Pedro no esquema. A título de exemplo, citam-se os seguintes: participação formal como responsável/administrador em diversas empresas da organização; planilhas e documentos apreendidos em diversos alvos da Operação Persona que o indicam como compõe o quadro hierárquico do Grupo (anote-se que, em muitos destes, seu nome está identificado por extenso e não apenas com as letras “PC”); planilhas e extratos bancários que demonstram os valores recebidos nas operações fraudulentas.

Era um dos sócios ocultos de um grupo ainda maior denominado **JDTC**, sendo a **MUDE** um dos seus investimentos no país.

Deve ser mantido o vínculo de solidariedade ao mesmo imputado.

**(k) CID GUARDIA FILHO**

Conhecido como “KIKO”, era sócio de várias empresas vinculadas ao Grupo, sendo um dos controladores do “Grupo K/E”, que gerenciava, de fato, as importadoras interpostas BRASTEC, PRIME e ABC, e as distribuidoras interpostas NACIONAL e TECNOSUL. O “Grupo K/E” seria o proprietário da cadeia logística que permitia ao “Grupo JDTC/MUDE” importar mercadorias estrangeiras sem aparecer nas importações.

Os documentos apreendidos fazem inúmeras as provas da participação de Cid no esquema, não havendo dúvidas quanto à sua responsabilização.

Veja-se o seguinte trecho do acórdão recorrido:

No item 6, alega que a fiscalização fundamentou a responsabilidade em meros indícios. Aduz que os documentos apreendidos em sua residência, que em tese apontariam seu envolvimento nas importações dos produtos CISCO com interposição fraudulenta, na verdade, são relativos a acordo de assessoria entre a 3TECH International e a CM GUARDIA Organização e Planejamento (empresa da qual o impugnante é sócio), além de pagamentos realizados em cumprimento a tal acordo. Alega o mesmo em relação aos documentos apreendidos na empresa CIDER Assessoria Empresarial, que apenas demonstram a mera prestação de serviços de assessoria a diversas empresas, entre elas, a ABC.

A análise, porém, dos documentos que instruem o Termo de Sujeição Passiva Solidária (fls. 2.489/2.625), em cotejo com os elementos que constam do Relatório de Auditoria Fiscal (fls. 21/316), não sustentam as alegações do impugnante.

A afirmação de que os documentos apreendidos na empresa CIDER Assessoria Empresarial apenas demonstram a mera prestação de serviços de assessoria por parte desta empresas a diversas outras, entre elas, a ABC, não pode ser aceita pelos seguintes motivos: (i) ficou demonstrado nos autos que as empresas para as quais a CIDER presta ditos serviços (ABC, BRASTEC, PRIME, TECNOSUL, NACIONAL) têm invariavelmente em seus quadros societários empresas sediadas em paraísos fiscais (*offshores* representadas/geridas por pessoas com vínculos com o esquema), e/ou pessoas desprovidas de recursos econômico-financeiros (conhecidas como “laranjas”); (ii) diversos “laranjas” confirmaram, em depoimento à Polícia Federal, que recebiam ordens de CID GUARDIA FILHO (KIKO), identificado como o verdadeiro dono ou responsável por estas empresas; (iii) documentos apreendidos na residência do impugnante demonstram a estreita relação com tais empresas, os quais extrapolam os limites de uma simples “assessoria”, vez que se referem a controle detalhado dos processos de importação, extratos bancários, controles das contas bancárias das várias empresas em diferentes instituições (nestes se comprova, inclusive, a utilização de recursos dessas empresas para o pagamento de despesas pessoais seja de CID GUARDIA FILHO, seja de ERNANI MACIEL, seja de JOSÉ CARLOS MENDES PIRES, sócio da LIVON, juntamente com KIKO e ERNANI).

Quanto à alegação de que diversos depoimentos prestados pelos “laranjas” foram substancialmente alterados na esfera judicial, entendemos que competia ao impugnante fazer prova a respeito, trazendo-os ao presente processo para apreciação, o que não foi feito.

Sobre os documentos de fls. 2.494/2.496, não temos dúvida de que efetivamente comprovam, entre outros, o envolvimento do impugnante nas importações de produtos CISCO, realizadas pelo grupo JDTC/MUDE. Por meio deles, sua empresa CID GUARDIA Organização e Planejamento receberia uma comissão pela compra de produtos CISCO realizada por empresas nacionais, através das estrangeiras FULFILL HOLDING e 3TECH INTERNATIONAL.

Ora, diante do conjunto probatório trazido aos autos, fica evidente que referida comissão trata-se, na verdade, de pagamento ao impugnante dos valores relativos aos serviços de importação prestados, sendo o “contrato de assessoria” mais um dos artifícios utilizados com o fim de dar uma aparência legalidade às operações do grupo.

Tanto é assim que foram encontradas planilhas na residência de MARCÍLIO LEMOS (gerente financeiro da MUDE), com informações de fluxo financeiro das pessoas jurídicas vinculadas ao grupo KIKO/ERNANI, onde constam dados relativos ao recebimento de valores por CID GUARDIA FILHO (fls. 2.519/2.520).

Ora, se o impugnante não tinha qualquer envolvimento nas importações de produtos CISCO, realizadas pelo grupo JDTC/MUDE, então por que motivo recebia valores do grupo MUDE, os quais eram controlados pelo seu gerente financeiro?

Constatamos, assim, que apesar de o impugnante não ser formalmente sócio das pessoas jurídicas que realizavam as importações, para todos os demais fins era proprietário, gerente e administrador de fato dessas empresas.

Deve ser mantido o vínculo de solidariedade ao mesmo imputado.

(I) **ERNANI BERTINO MACIEL**

Juntamente com **Cid Guardia Filho**, controlava o “Grupo K/E”, que gerenciava, de fato, as importadoras interpostas BRASTEC, PRIME e ABC, e as distribuidoras interpostas NACIONAL e TECNOSUL. O “Grupo K/E” seria o proprietário da cadeia logística que permitia ao “Grupo JDTC/MUDE” importar mercadorias estrangeiras sem aparecer nas importações.

Em relação à sua responsabilização, segue trecho do acórdão recorrido:

No item 6, alega que a fiscalização fundamentou a responsabilidade em meros indícios. Aduz que os documentos apreendidos em sua residência (controle das operações de importação realizadas pelas contratadas, bem como documentos envolvendo a situação jurídica das empresas) justificam-se na medida em que a empresa CIDER Assessoria Empresarial presta serviços de assessoria a diversas empresas, entre elas, BRASTEC, PRIME e ABC. Tais documentos, portanto, não sustentariam a responsabilidade solidária do impugnante por importações fraudulentas.

A análise, porém, dos documentos que instruem o Termo de Sujeição Passiva Solidária (fls. 2.628/2.775), em cotejo com os elementos que constam do Relatório de Auditoria Fiscal (fls. 21/316), não sustentam as alegações do impugnante.

A afirmação de que os documentos apreendidos na residência do impugnante e na sede da empresa CIDER Assessoria Empresarial (cujos sócios são o impugnante e CID GUARDIA FILHO) apenas demonstram a mera prestação de serviços de assessoria, não pode ser aceita pelos seguintes motivos: (i) ficou demonstrado nos autos que as empresas para as quais a CIDER presta ditos serviços (ABC, BRASTEC, PRIME, TECNOSUL, NACIONAL) têm invariavelmente em seus quadros societários empresas sediadas em paraísos fiscais (*offshores* representadas/geridas por pessoas com vínculos com o esquema), e/ou pessoas desprovidas de recursos econômico-financeiros (conhecidas como “laranjas”); (ii) diversos “laranjas” confirmaram, em depoimento à Polícia Federal, que recebiam ordens de CID GUARDIA FILHO (KIKO) que, ao lado do impugnante, é identificado como o verdadeiro dono ou responsável por estas empresas; (iii) documentos apreendidos na residência do impugnante e na sede da CIDER demonstram a estreita relação com as “contratadas”, os quais extrapolam os limites de uma simples “assessoria”, vez que se referem a controle detalhado dos processos de importação, extratos bancários, controles das contas bancárias das várias empresas em diferentes instituições (nestes se comprova, inclusive, a utilização de recursos dessas empresas para o pagamento de despesas pessoais seja de CID GUARDIA FILHO, seja de ERNANI MACIEL, seja de JOSÉ CARLOS MENDES PIRES, sócio da LIVON, juntamente com KIKO e ERNANI).

Embora o impugnante tenha justificado as transferências de recursos da empresa TECNOSUL em favor da Escola de Samba Tom Maior, da qual é presidente do conselho de administração, com base em programa governamental de incentivo cultural, na qual a TECNOSUL foi cadastrada como patrocinadora; referida circunstância não elide o fato de que recursos tanto da TECNOSUL como da PRIME foram repassados à referida escola, o que corrobora as várias evidências no sentido de que todas estas empresas estavam sob o controle do grupo K/E (KIKO/ERNANI).

Quanto à alegação de que diversos depoimentos prestados pelos “laranjas” foram substancialmente alterados na esfera judicial, entendemos que competia ao impugnante fazer prova a respeito, trazendo-os ao presente processo para apreciação, o que não foi feito.

Quanto aos documentos e áudios de fls. 2.632/2.636, não temos dúvida de que efetivamente comprovam, entre outros, o envolvimento do impugnante nas importações de produtos CISCO, realizadas pelo grupo JDTC/MUDE. Por meio deles, fica demonstrado (i) a participação do impugnante em diversas reuniões com os diretores do grupo JDTC/MUDE; (ii) a prestação de serviços à MUDE pelo grupo K/E, através das empresas interpostas; (iii) o controle que o impugnante exerce sobre as empresas que compõem o grupo K/E.

Restou comprovada, ademais, a utilização por parte de KIKO e ERNANI da *offshore* SOFTWARE LINK, sócia formal da PRIME. Por meio da referida *offshore* eram realizados pagamentos ao grupo JDTC/MUDE. Transcrevemos abaixo o depoimento de um dos vários sócios “laranja”, no caso, ÁLVARO NAKASHIMA, sócio interposto da PRIME (fl. 2.648):

*“Em depoimento prestado à Polícia Federal em 31/10/2007, ÁLVARO KEYITI NAKASHIMA, CPF 680.082.958-72, afirma que KIKO lhe entregou documentos da empresa SOFTWARE LINK, e que ele teria assinado uma procuração. Todos estes documentos teriam ficado com KIKO.”*

*14. O interrogado sabia ainda que o interrogado é procurador da SOFTWARE LINK INC?*

*R: SIM, o depoente recebeu os papéis da empresa SOFTWARE através de um motoboy enviado por CID GUARDIA FILHO (KIKO). O depoente assinou a procuração, no entanto os originais dos documentos ficavam todos em posse de KIKO. Foi KIKO que LHE OUTORGOU ESTA PROCURAÇÃO.*

*19. Se a SOFTWARE LINKS enviou recursos para o Brasil, para ser aplicado na empresa PRIME?*

*R: Não sabe. Quem deve saber é o KIKO dono de fato da PRIME.”*

Nos termos dos autos, fl. 2.649, foram encontradas planilhas na residência de MARCÍLIO LEMOS (gerente financeiro da MUDE) que apresentam recursos sendo transferidos da SOFTWARE LINKS LTDA para empresas do grupo MUDE. Assim, fecha-se o ciclo, com o lucro gerado pelas operações de importação revertendo para a MUDE e seus sócios.

Evidente, portanto, o envolvimento do impugnante nas importações fraudulentas de produtos CISCO, realizadas pelo grupo JDTC/MUDE.

Constatamos, assim, que apesar de ERNANI MACIEL não ser formalmente sócio das pessoas jurídicas que realizavam as importações, para todos os demais fins, juntamente com CID GUARDIA FILHO, era proprietário, gerente e administrador de fato dessas empresas.

Nesse sentido, as notas fiscais e folhas do Livro Razão da empresa LIVON, apresentadas com o fito de demonstrar que as empresas LIVON, TECNOSUL e WKR têm uma relação comercial transparente e idônea, não guardam relevância para o fim de afastar as provas cabais trazidas pelo fisco. Reforçam, antes, a conclusão de que a contabilidade das empresas participantes do esquema não reflete a realidade comercial das transações efetuadas.

Concluímos assim que, ao contrário do afirmado pelo impugnante, a autuação está baseada em provas concretas, apresentadas de forma geral em todo o processo e de forma mais individualizada nas fls. fls. 2.628 a 2.775. Os documentos de fls. 2.652/2.655 demonstram, ademais, a evolução patrimonial irregular obtida pelo autuado, em face de sua condição de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil aposentado desde 2006.

Deve ser mantido o vínculo de solidariedade ao mesmo imputado.

#### (m) **CARLOS ROBERTO CARNEVALI**

Carlos Roberto Carnevali foi Vice-Presidente da CISCO para a América Latina. Possui antiga relação com Hélio Benetti Pedreira, com quem montou, ao lado da CISCO, a União Digital, que em pouco tempo se tornou a maior revendedora CISCO para a América Latina. Mesmo após a lavratura de Auto de Infração referente a ICMS de R\$ 81 milhões contra a União Digital, a sociedade entre eles permaneceu. Os principais líderes do Grupo MUDE se reuniam com Carlos Roberto Carnevali para tratar de operações de importação, havendo indícios de ser sócio oculto da JDTC. No entendimento da fiscalização, teria ciência e participação no esquema fraudulento apurado.

Contudo, Carlos Roberto Carnevali é o responsável solidário que apresenta a defesa mais consistente a afastar a sua responsabilização, tanto no que se refere à empresa União Digital quanto à autuação do ICMS, ou para a razão das trocas de informações por e-mail, ou ainda em relação ao fato de estar afastado das atividades diárias da CISCO à época dos fatos, em função de carreira internacional.

Compulsando os autos, é crível que Carlos Roberto Carnevali tenha apenas prestado consultoria à MUDE, objetivando possível venda ou abertura de capital, após o afastamento da CISCO, tendo a MUDE inclusive lhe enviado um organograma já com o seu nome no Conselho de Administração.

Portanto, em relação ao vínculo de solidariedade lhe imputado e a sua efetiva participação no esquema fraudulento apurado, sobressai a dúvida, que deve operar em favor do Recorrente.

Dessa forma, voto por afastar o vínculo de solidariedade imputado à Carlos Roberto Carnevali, excluindo-o do polo passivo da autuação fiscal.

#### **Conclusão**

Dante de todo o acima exposto, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário interposto por Carlos Roberto Carnevali, para afastar o vínculo de solidariedade lhe imputado e o excluir do polo passivo da autuação fiscal, bem como dar parcial provimento aos

demais Recursos Voluntários interpostos, para reduzir a multa de ofício de 150% (cento e cinquenta por cento) para 100% (cem por cento).

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Joana Maria de Oliveira Guimarães