



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10283.001726/2004-26  
Recurso nº : 134.953  
Sessão de : 05 de dezembro de 2006  
Recorrente : TCÊ COM. E SER. EM TECNOLOGIA E INF. LTDA.  
Recorrida : DRJ-FORTALEZA/CE

## RESOLUÇÃO Nº 302-1.327

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

RESOLVEM os Membros da Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência à Repartição de Origem, nos termos do voto da relatora.

  
JUDITH DO AMARAL MARCONDES ARMANDO  
Presidente e Relatora

Formalizado em: 11 JAN 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Elizabeth Emilio de Moraes Chierogatto, Corintho Oliveira Machado, Rosa Maria de Jesus da Silva Costa de Castro, Mércia Helena Trajano D'Amorim, Luciano Lopes de Almeida Moraes, Luis Antonio Flora e Luis Alberto Pinheiro Gomes e Alcoforado (Suplente) Ausente o Conselheiro Paulo Affonseca de Barros Faria Júnior. Esteve presente a Procuradora da Fazenda Nacional Maria Cecília Barbosa.

## RELATÓRIO

Adoto como parte de meu relato, o quanto relatado pelo I. relator do *decisum a quo* e o voto proferido pelo Colegiado da Delegacia de Julgamento:

“O processo em litígio se refere à exigência da multa prevista no art.83, inciso I, da Lei nº 4.502/1964, com a redação dada pelo art.1º, alteração 2ª, do Decreto-lei nº 400, de 30 de dezembro de 1968, no valor de **R\$ 72.870.947,29**, objeto do Auto de Infração de folhas 01 a 14.

### A AUTUAÇÃO

2. Nos termos da descrição dos fatos constante do referido Auto de Infração, a autoridade autuante afirma, a título introdutório, que as empresas autuadas - TCÊ Comércio e Serviços em Tecnologia e Informática Ltda. (TCÊ) e SDW Serviços Empresariais Ltda. (SDW) - consumiram e entregaram a consumo produtos de procedência estrangeira importados fraudulentamente.

3. A autoridade autuante aduz que foram cometidas diversas infrações cambiais e fiscais, além de crimes; ficando as autuadas sujeitas à multa equivalente ao valor da mercadoria, conforme demonstrativo anexo, de fls.589/599. Neste caso, a fraude consistiu, principalmente, na falsificação e adulteração de invoices e na constituição fraudulenta das autuadas, sendo que, as infrações constatadas se *referem às operações de importação ocorridas em 1999*.

4. A autoridade autuante informa que:

- a TCÊ e a SDW foram diversas vezes autuadas por falsificações e adulterações de documentos necessários ao despacho aduaneiro, pelo que, indica cinco processos cujas apurações se referem ao ano de 1998 (fl.37);
- as acusadas são vinculadas (...) ao grupo CCE, acusado de fraudar incessantemente o regime ZFM;
- as simulações, fraudes e dolo também estão provados em dois esclarecedores relatórios: o primeiro emitido em 08/08/2003 (fls.15/36) e o segundo expedido em 13/01/2004 (fls.37/343);
- **conforme** citados relatórios, as autuadas TCÊ e SDW eram geridas por um único grupo de pessoas e que estas empresas foram constituídas com a finalidade específica de fraudar o Estado;

- o esquema (...) continua em atividade, haja vista ter sido aberta filial paulista da SDW, em 03/11/2003, cujo diagnóstico fiscal era "irregular" à época, e ter sido alterada a razão social da TCÊ, em 11/10/2003;
- as alterações processadas nos cadastros e da composição societária das atuadas, TCÊ e SDW, são atos que visam apenas livrar as pessoas físicas relacionadas nos dois relatórios antes mencionados das penalidades legais (os fatos aqui verificados foram praticados em 1999, não sendo, alcançados por esses atos);
- os fraudadores falsificaram invoices e conhecimentos marítimos de diversas empresas, até de grupos transnacionais famosos mundialmente;
- dentre outras provas, juntam-se as invoices falsificadas e adulteradas da General Electric Company (fls.351/354), sendo que as respectivas vias originais/verdadeiras dos documentos internacionais estão juntadas às fls.355/358;
- ao ser questionada, a GE Plastics afirmou que não emitiu as faturas internacionais falsificadas (fls.349/350), daí que, (...) foi a TCÊ/SDW quem o fez;
- os documentos estão agrupados em jogos numerados de 01 ao 323 (fls.600/6.983), sendo que, depois do número do jogo, as invoices falsas estão etiquetadas com a letra "A", a original/verdadeira com "B", o packing list regular com "C", a DI correlata com o signo "D" e o conhecimento com "E";
- todas as vias falsificadas-adulteradas ("A") seguem o modelo tipográfico (fls.346), não trazendo quaisquer verossimilhanças com a original-verdadeira ("B");
- é fácil comprovar as fraudes, bastando cotejar a invoice "A" (via falsa/adulterada utilizada nas operações cambiais e aduaneiras) com a assinalada com "B" (a original/verdadeira, emitida pelo exportador), por onde se constata que as diferenças são gritantes;
- os documentos estavam arquivados juntos, quando foram apreendidos em obediência ao Mandado de Busca e Apreensão nº 2003.4595-3;
- o esquema utilizado para a feitura das infrações e crimes apurados aqui segue o roteiro já identificado em ocorrências anteriores, que envolvem a empresa CCE e outras do grupo, como a DM, tendo por intuito fraudar os cofres públicos e o regime da Zona franca de Manaus;

- **constam** deste esquema pessoas físicas que são sócias em várias indústrias importadoras localizadas na ZFM, dentre elas a TCÊ e a SDW, sendo que o restante delas, configurando uma grande rede, está listado, por sócio, às fls.374/409;

- **há** procedimentos provando a falsificação/adulteração de invoices e conhecimentos marítimos, envolvendo-se também o transportador internacional das cargas nos episódios irregulares e, por isso, em alguns casos, foram autuados, concomitantemente, as empresas TCÊ, SDW e diversos transportadores marítimos quando se provou também a falsificação de conhecimentos marítimos;

- **as** empresas TCÊ e SDW têm os sócios vinculados a outras empresas fraudadoras do regime da ZFM que, também, por meio da emissão de invoices e de BL falsos, (...) introduziram mercadorias estrangeiras irregularmente no país, consumindo-as e/ou entregando-as para consumo posteriormente;

- **como** exemplo inicial das vinculações existentes, além de as empresas TCÊ e SDW terem funcionado no mesmo local físico (imóvel de propriedade da CCE), cite-se o fato de o Sr.Isaac Sverner, figura central na constituição de sociedades que cometeram vários ilícitos na Zona Franca de Manaus, ser sócio majoritário da empresa TCÊ;

- **complementando** o esquema, um dos sócios da SDW, Sr.Raphael Ades, mantém vínculo familiar com o Sr.César Ades, que é parceiro do Sr.Isaac Sverner na TCÊ;

- **conforme** se constata na cláusula 45, numa das vias do contrato social da empresa SDW (fls.581/582), esta era administrada pelas mesmas pessoas responsáveis pela TCÊ.

5. Em relação à **RESPONSABILIDADE DOS AUTUADOS**, a autuante afirma que as autuadas TCÊ e SDW, materialmente, são uma só pessoa jurídica, e que, o art. 136 do Código Tributário Nacional, o art. 438 do Decreto nº 2.637/1998 e o art. 95, inciso I, do Decreto-lei nº 37/1966, capitulam as ações irregulares, nos quais, verifica-se que a infração tributária é objetiva. A autoridade autuante aduz ainda:

5.1. A ocorrência de **simulação/fraude/dolo na constituição e gerência das entidades TCÊ e SDW**, pelo que:

- **as** simulações, fraudes e dolo estão também provados nos 2 (dois) relatórios juntados a este auto (fls.15/343);

- as empresas SDW e TCÊ são uma única empresa - a mesma unidade econômica - formalizada desta forma bipartida tão-somente para fraudar o Erário e para usufruir duplamente os saldos de importação autorizados pela Suframa, por meio de aprovação de dois Processos Produtivos Básicos – PPB distintos;

- **reproduzem-se** excertos do Auto de Infração 0285/00 (fls.410/461), de 06/12/2000, que originou o processo nº 10283.011345/2000-23:

*“1. A empresa produz e interna para fora da ZFM utilizando no cálculo do DCR componentes (...) que são adquiridos da empresa SDW (...) declarando-os como componentes nacionais;*

2. (...) em trabalho de vistoria às instalações fabris verificamos que as duas empresas estão instaladas basicamente no mesmo endereço, Rua Içá, nº 21, em prédios contíguos, localizados dentro da mesma área, compartilhando, além da dependência administrativa no tocante aos funcionários burocráticos, o portão de entrada e saída, pátio de estacionamento de veículos, área de carga e descarga de insumos e produtos. As linhas de produção, embora autônomas, possuem comunicação interna entre os prédios.

3. A matéria, contemplada no Parecer CST nº 88/75, estabelece que para ser considerada a duplicidade de estabelecimento se faz necessário que os prédios estejam situados em áreas descontínuas, separadas por via pública (ruas, avenidas, rodovias, ferrovias, etc). Acrescente ainda, que a descontinuidade geográfica, obrigando o intercâmbio de produtos por via pública, é bastante para caracterizar a duplicidade de estabelecimento respondendo cada um pelas obrigações fiscais próprias.

4. Da presente situação chega-se às seguintes constatações:

a) As empresas TCÊ e SDW, no desenvolvimento de seus projetos, estão agindo como "coligadas", contrariando, o procedimento citado no item 1, a regra jurídica estabelecida pela Lei nº 8.387/91;

b) Ressalte-se que a expressão "coligada" empregada na retrocitada lei deve ser interpretada no sentido do art. 111 da Lei nº 5.172/66, isto é, usando-se a interpretação literal;

c) (...) Literal - também chamado de gramatical ou léxico, é aquele em que procuramos entender os termos e o próprio texto segundo a gramática" (Adilson Rodrigues Pires, em Manual de Direito Tributário - FORENSE, 8ª edição, e, ainda, "Coligação - aliança de várias pessoas ou organização com vista a um fim comum" (Minidicionário AURÉLIO da Língua Portuguesa).

5. Conclui-se que, ao promover as interações (...), a empresa utilizou-se indevidamente do benefício fiscal integral referente às Placas mencionadas, produzidas pela SDW Componentes e declaradas como nacionais, quando deveria acrescer o Imposto relativo (...).”

- a atuação mencionada foi “pugnada” (sic) pelo infrator, validando integralmente as declarações da fiscalização, tendo sido quitado o Auto de Infração;

- **resignaram-se** a TCÊ e SDW àquela época à frente das verdadeiras constatações de que ambas as atuadas, embora formalizadas individualmente, são, de fato, uma só entidade econômica que exercia suas atividades industriais no mesmo espaço físico;

- a SDW e a TCÊ são uma só empresa formalizada por pessoas físicas vinculadas entre si;

- o parágrafo único, da cláusula 45 de uma das vias do contrato social da empresa SDW (fls.581/582), nomeia como diretores delegados para exercerem o comando administrativo da citada empresa as mesmas pessoas físicas responsáveis pela TCÊ, dentre elas o Sr. Roberto Sverner e o Sr. Raphael Ades;

- as empresas TCÊ e SDW tinham como administradores as mesmas pessoas físicas;

- nos relatórios de Diligência Fiscal (fls. 462/542) consta que: a SDW e a TCÊ estavam estabelecidas no mesmo imóvel, tratando-se, de fato, ser uma única empresa; o endereço 21-A, supostamente pertencente à SDW, não existe, sendo na realidade, um único imóvel com divisões internas, ocupadas por essas pessoas jurídicas; o imóvel encontra-se, atualmente, sublocado à WMTM Equipamentos de gases Ltda. pelo Sr. Romero Reis, o qual é locatário do imóvel locado pela CCE da Amazônia proprietária do imóvel; "Considerando-se os dois endereços em que estiveram estabelecidas, num mesmo período de tempo e as declarações do Sr. Wilson César da C. Couto e também a inveracidade da existência do endereço de número 21-A, verificam-se indícios de que havia um propósito fraudulento na atuação das pessoas jurídicas, pelo artifício de se passarem por empresas distintas;

- a TCÊ e a SDW são um bloco monolítico, com sócios vinculados entre si, que funcionava no mesmo espaço físico formalizadas com o intuito de obter benefícios fiscais e cambiais por meio de crime;

- a formalização das duas empresas trata-se de simulação objetivando fraude fiscal e cambial, que visava somente facilitar a

Processo nº : 10283.001726/2004-26  
Resolução nº : 302-1.327

fruição dos benefícios fiscais disponibilizados para a ZFM não consubstanciando existência de duas empresas, separadas, autônomas e independentes, ou coligadas;

- os documentos pertencentes às duas empresas e coligidos neste processo foram encontrados e apreendidos no mesmo endereço, ou seja, os documentos eram guardados juntos, o que significa que até os arquivos das entidades eram únicos independentemente da empresa à qual pertenciam;

- a SDW "faturava-repassava" mercadorias para a TCÊ, conforme nota fiscal anexa (fls.584);

- as empresas atuadas mantêm vínculo com o grupo CCE já acusado de fraudar o regime da Zona Franca de Manaus, por meio de empresas formalizadas exclusivamente para este fim e que não funcionavam de fato;

**5.2. As vinculações existentes nos quadros societários da SDW e TCÊ, as quais reafirmam que as pessoas jurídicas atuadas são uma só empresa, por quanto:**

-os sócios vinculados planejaram e realizaram os atos ilegais aqui delatados para lesar a economia nacional por meio da constituição fictícia da TCÊ e da SDW;

- todos os sócios têm vinculação (familiar e/ou empresarial) entre si;

- o imóvel no qual funcionavam as empresas atuadas pertence ao Grupo CCE, cujo proprietário majoritário, Sr. Isaac Sverner, também é sócio principal da TCÊ;

- o mesmo imóvel onde funcionara o bloco TCÊ/SDW abrigou a Associação de Tecnologia da Informação, entidade sem fins lucrativos, cujo Contrato Social (fls. 520/542), revela que a citada associação é fruto da articulação das mesmas pessoas mencionadas antes, somadas ao espanhol Sr.Jesus Manuel Casal Pan, CPF 809.259.528-34 (fls. 328-verso), ativo administrador do bloco SDW/TCÊ;

- as pessoas jurídicas geridas pelas físicas aludidas se misturam numa sucessão intrincada de vinculações: Sr. Isaac Sverner - CPF 004.843.858-87 (fls.374/380 - sócio da DM, CCE, TCÊ, entre outras); Sr. Roberto Sverner - CPF 038.331.758-42 (fls. 381/385 - diretor-presidente da SDW); Sr. Raphael Ades - CPF 118.087.508-70 (fls. 386/388 - sócio-diretor da TCÊ/SDW e do Sr. Sverner em empresas); Sr. César Ades - CPF 044.593.268-68 (fls. 389/391 - sócio SDW); Sr.Vittorio Danesi - CPF 008.292.718-99 (fls. 392/394

- acionista da TCÊ); Sr. Romeo Danesi CPF 674.210.915-15 (fls. 395/397 – sócio da SDW); Sra. Cleys Danesi - CPF 028.306.818-35 (fls.398/400 - acionista e diretora da SDW); Sr. Nelson Sany Wortsman - CPF 209.747.018-15 (fls. 401/403 – acionista da TCÊ, diretor da SDW); Sr. Fabrizio Wortsman - CPF 212.734.228-30 (fls. 404/406 - acionista SM); Sr. Solon Chryssostomos Tsantulas - CPF 023.814.198-53 (fls. 407/409 – sócio-gerente da TCÊ);

6. No que concerne ao **PRAZO DECADENCIAL**, aduz a autuante que por se tratar a presente autuação de verificação de cometimento de diversas infrações e crimes, afasta-se a decadência, visto que esta se reporta ao artigo 173, I, do CTN (primeiro dia do ano seguinte), quando há fraude, dolo ou simulação.

7. Quanto à **FALSIFICAÇÃO DE FATURA COMERCIAL INTERNACIONAL (INVOICE)**, o autuante sustenta que:

- a falsificação de faturas comerciais internacionais (*invoice*), documento necessário ao desembaraço aduaneiro, visando obter o desembaraço aduaneiro de mercadorias importadas com os benefícios fiscais da Zona Franca Manaus, caracteriza o evidente intuito de fraude, por meio de dolo e simulação;

- de acordo com Roosevelt Baldonir Sosa<sup>1</sup>: *consiste a falsidade documental, em matéria aduaneira, em elaborar documento falso, ou alterá-lo total ou parcialmente de modo a iludir o controle administrativo. Também se conhece a falsidade ideológica, que é quando o documento se mostra verdadeiro, mas não expressa a verdade (...)*;

- de cada jogo de documentos consta uma etiqueta com código alfanumérico composto de *invoice* falsificada/adulterada com o código "A", da original/verdadeira com a codificação "B", do *Packing List* com o "C", a Declaração de Importação com o signo "D" e o BL com "E";

- o processo de falsificação/adulteração das *invoices* é grosseiro: há mixórdia de idiomas no documento, ora se usa o inglês ora o português, ou seja, a despeito de os exportadores estarem situados em países diferentes e de serem as faturas emitidas de acordo com a legislação vigente de cada, país, o *leiaute* gráfico (fl.346) utilizado para a falsificação nunca sofria modificações;

- a descrição das mercadorias nas *invoices* "A" (falsas/adulteradas), sempre em língua portuguesa, é exatamente aquela constante do Processo Produtivo Básico (PPB) autorizado pela Suframa, tendo como motivo dessa simulação fazer com que as mercadorias se enquadrem no PPB aprovado pela Suframa;

Processo nº : 10283.001726/2004-26  
Resolução nº : 302-1.327

- muitos dos conhecimentos marítimos utilizados para o desembaraço aduaneiro são ao portador, propiciando o rápido endosso, a transferência da titularidade da carga, sendo que esse fato se dava para facilitar a mudança de propriedade entre a SDW e a TCE sem os requisitos legais, de acordo com a conveniência para falsificação/adulteração da invoice em contrapartida aos saldos disponibilizados pela SUFRAMA; com relação ao preço, para facilitar a remessa de capitais para o exterior ou a adaptação aos custos do Processo Produtivo Básico (PPB);

- o escritório da Receita Federal nos Estados Unidos (fl. 348) e a Procuradoria da República no Amazonas (fl. 347) remeteram ao grupo General Electric (GE), questionamentos sobre a emissão das *invoice* snº 0370025201 (fl. 351), 0370025401 (fl. 352), 0370025501 (fl. 353) e 0388365601 (fl. 354), das quais constam a marca oficial e a suposta subscrição oficial de funcionário daquela empresa, sendo que as correlatas vias originais/verdadeiras, que estão seguidamente anexadas às falsas (fls. 355/358), têm a mesma numeração das vias falsificadas/adulteradas;

- a GE Plastics (fls.349/350) assim respondeu: *As três faturas que V. S<sup>as</sup>. anexaram à carta não são as faturas originais que a GE Plastics apresentou ao Banco Boa Vista Inter-Atlântico para estas três transações de importações (...) Enquanto estas faturas estão aparentemente corretas no total, há erros administrativos que ressaltamos na planilha anexa. Note que algumas das nomenclaturas de cor do produto estão incorretas e alguns dos dados de peso estão em libras ao invés de quilogramas;*

- é imprescindível, para a instrução da DI, a via original da fatura comercial internacional (*invoice*) e do conhecimento de carga, nos termos do art.13 da IN/SRF nº 69/1996, vigente à época, dos despachos aduaneiros;

- o despacho aduaneiro regular depende da *invoice* original, pois neste documento constam todas as características das mercadorias importadas (natureza, preço, embalagem);

8. Concluindo, a autoridade lançadora transcreveu JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA a respeito da matéria, de modo a consubstanciar o que diz e alega.

9. Vistas as alegações do autuante, passemos de imediato às alegações de defesa.

## **A DEFESA**

10. Cientificadas do lançamento em 15/04/2004 (fl. 02), as empresas autuadas insurgiram-se contra a exigência, apresentando, em 17/05/2004, a impugnação de fls. 6.998/7.030.

11. Seguindo a mesma configuração adotada pela defesa em sua impugnação, vejamos, em síntese, as razões argumentadas:

### **I – DOS FATOS**

**Após** uma breve exposição dos fatos, as autuadas defendem:

- **que** as supostas infrações não ocorreram, tendo a autuação se baseado em meros indícios e não em provas efetivas das situações descritas pelos agentes fiscais;
- **não** há qualquer irregularidade do ponto de vista societário quanto à constituição e a gerência das empresas autuadas, uma vez que tais empresas foram constituídas e geridas em conformidade com a lei;

### **II – DO MÉRITO**

#### **II.1 – DA INEXISTÊNCIA DE FRAUDE**

##### **II.1.1 – Pena de Perdimento**

- **A** multa de 100% sobre o valor dos bens importados equivale à pena de perdimento dos bens;
- **Em** Direito, a aplicação de penalidades deverá observar os princípios da ampla defesa, do devido processo legal e da tipicidade cerrada, atinentes ao Direito Penal;

##### **II.1.2 – Conceito de fraude na legislação tributária**

- **O** conceito de fraude, para efeitos tributários, está no art. 72 da Lei nº 4.502/1964, tendo sido incorporado ao art. 481 do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto nº 4.544/2002, que corresponde ao art. do RIPI/1998;
- **A** interpretação das normas punitivas deve ser feita de maneira estrita, não se permitindo estendê-la, por analogia ou paridade, para qualificar faltas reprimíveis ou lhes aplicar penas nem se podendo concluir, por indução, de uma espécie criminal para outra não expressa;
- **Para** que se caracterize a fraude é necessário que o contribuinte tenha a intenção (dolo) de diferir, reduzir ou evitar o pagamento do tributo;

- A configuração do dolo somente se dá se estiverem caracterizados dois elementos: o subjetivo, que corresponde à intenção do agente, e o objetivo, que representa o caráter ilícito do resultado;

- “Dolo é a intenção de provocar um evento ou resultado contrário ao Direito. O agente prevê e quer o resultado ilícito; este se representa no espírito do sujeito que o elege como fim, e para o qual ele dirige a sua vontade através de uma conduta ativa ou passiva”;

- O dolo é um elemento essencial do "tipo"; a inexistência da intenção do agente, em se tratando de conduta tipificada, implica na descaracterização da fraude, e, conseqüentemente, na inaplicabilidade da multa exigida;

- Para caracterização da fraude, a questão central a ser enfrentada é se houve intenção das impugnantes em postergar, reduzir ou evitar o pagamento do tributo, o que não ocorreu, tanto assim que o lançamento ora impugnado não exige recolhimento a título de tributo, mas somente a título de multa;

## II.2 – DA REGULARIDADE DAS OPERAÇÕES

- Os conceitos de *falsidade ideológica* ou *falsidade documental*, utilizados pela fiscalização para a descrição dos fatos ocorridos, não se aplicam às operações de importação realizadas pelas autuadas;

- A fiscalização parte de certas suposições ou presunções para concluir pela aplicação da multa administrativa em comento;

### II.2.a) Emissão de “invoices” em duplicidade

- A “invoice A”, intitulada erroneamente de “invoice falsa”, na verdade se trata de documento “pro-forma”, emitido para atender às exigências da Aduana quando do desembaraço de mercadorias importadas, refletindo, substancialmente, as mesmas informações constantes na “invoice B”, considerada pela fiscalização como “verdadeira”;

- A emissão de “invoices” é procedimento corriqueiro no âmbito das transações comerciais internacionais, bem como, é necessário, posto que a fatura comercial emitida por empresa exportadora nem sempre apresenta todos os requisitos necessários para o preenchimento correto da DI, tais como a descrição detalhada dos produtos importados, medidas diferentes dos padrões brasileiros, etc;

- Tais fatos impedem o preenchimento correto da DI, atravancando o desembaraço aduaneiro e penalizando, de certa forma, a consecução das atividades dos importadores, seja pela interrupção

da produção de seus produtos em decorrência da falta de matéria-prima ou pela necessidade da reapresentação de nova fatura, mais detalhada, implicando em custos de armazenagem até a regularização do despacho de importação;

- **Fraude** para emissão das faturas comerciais não ocorreu, nem tampouco poderá ser presumida pela existência de duas “invoices” substancialmente idênticas, referentes à mesma operação;

- **Fraude** existiria se houvesse a comprovação de que os registros da DI e do correspondente Pedido de Licenciamento da Importação tivessem sido efetivados com base em informações não condizentes com as operações realizadas, fornecidas por uma fatura comercial divergente do documento supostamente apontado como verdadeiro;

- O procedimento adotado pelas autuadas é comum no âmbito do comércio internacional, motivo pelo qual, Roosevelt Baldomir Sosa, teceu, a respeito, o seguinte comentário: *A fatura comercial, a exemplo da nota de venda, deve ser emitida pelo vendedor e por este assinada. O preceito, embora óbvio, tem sido por vezes desrespeitado, havendo empresas que emitem no Brasil as faturas comerciais, notadamente no caso de negociações filial/matriz ou até por questões ligadas à facilitação operacional*. Este é exatamente o caso das impugnantes, que desembaraçaram suas mercadorias através de “invoices proforma” emitidas para a facilitação operacional do desembaraço aduaneiro;

#### II.2.b) Mixórdia de idiomas

- A presunção da fraude pela simples existência de mixórdia de idiomas nos documentos deve ser desconsiderada, pois nas “invoices B” também chamadas de “invoices verdadeiras”, também há mixórdia de idiomas;

- Se ambas as “invoices”, denominadas como “falsa” e “verdadeira”, apresentam duplicidade de idiomas, descabe presumir a existência de ilícito fiscal;

#### II.2.c) Utilização de mesmo modelo tipográfico

- Não deve prosperar a presunção de fraude decorrente da utilização de mesmo modelo tipográfico para a emissão de *invoices* tidas como falsas;

- No comércio internacional, as faturas comerciais são documentos necessários à efetivação de operações comerciais, assim como para o preenchimento e emissão da DI, inexistindo requisitos ou formatações específicas para a emissão de faturas;

- A legislação brasileira impõe requisitos básicos para a emissão das faturas comerciais, conforme art.425 do Regulamento Aduaneiro vigente à época dos fatos (Decreto nº 91.030/1985);

- As “invoices” consideradas “verdadeiras” não contêm a especificação detalhada das mercadorias, o que ensejou a necessidade de emissão da “invoice pro-forma”, que seguia o mesmo padrão tipográfico, haja vista que foram emitidas com o objetivo de viabilizar o desembaraço aduaneiro;

#### **II.2.d) Esclarecimento do exportador**

- O teor dos esclarecimentos prestados por fornecedor das autuadas, em verdade, comprova exatamente a inexistência de fraude, pois, em resposta à solicitação de informações pelas autoridades fiscais brasileiras, a GE Plastics afirma que apesar de diferenças nas faturas comerciais emitidas, estas refletem com precisão o valor total de dólares das transações;

- Diante das informações prestadas pela empresa GE Plastics, fica evidenciado que existem tão-somente erros administrativos nas “invoices pro-formas”, as quais não alteram a substância das “invoices” emitidas pelo exportador (diferenças relativas à cor dos produtos e da medida de peso), pelo que jamais poderiam ser consideradas como fraudulentas. Em ambas as faturas comerciais nota-se o mesmo peso, quantidade dos produtos, valores e destinatários, ou seja, substancialmente são idênticas as “invoices verdadeiras” e as “invoices pro-forma”;

- Se o intuito fosse o de fraudar o fisco, as “invoices” emitidas pelo importador deveriam ter principalmente valor diferente daquele constante da “invoice” emitida pelo fornecedor no exterior, porém, a realidade dos fatos, conforme atestado por prova produzida pela autoridade fiscal, é a de que as faturas comerciais tidas como falsas refletem com precisão os valores da operação;

- Se os documentos fiscais supostamente apontados como “invoices falsas” apresentam tão somente erros ou equívocos quando do seu preenchimento, sem adulterar os valores da transação, a única conclusão a que se pode chegar é no sentido da existência de erros e não de fraude nos documentos “pro-forma”;

- O que se pretende com a ação fiscal é denegrir a imagem das autuadas e de seus sócios, através de acusações injustas, decorrentes de presunções levianas, imputadas a pessoas sérias;

- Os erros administrativos das faturas comerciais, emitidas pelos importadores ou seus respectivos agentes, não implicam na

Processo nº : 10283.001726/2004-26  
Resolução nº : 302-1.327

ocorrência de nenhuma das hipóteses previstas no art. 463, inciso I, do RIPI/98, que ensejam a aplicação da multa;

### **II.2.e) Conhecimentos de transporte ao portador**

- O conhecimento de transporte é um título de crédito que poderá ser emitido à ordem ou ao portador, inexistindo imposição legal quanto à sua forma de emissão, sendo, portanto, equivocado o entendimento da fiscalização;
- O argumento da fiscalização a respeito é mais um fruto do rol de presunções formuladas para a lavratura do auto, visto que os conhecimentos foram emitidos em consonância com a lei comercial, oferecendo garantias suficientes para a concretização da entrega do bem ao importador;
- **Grande** parte dos conhecimentos de transporte foram emitidos diretamente à pessoa jurídica do importador, conforme se observa às fls. 1.240/1.253 (Vol. III), 2.067 (Vol. VIII), 2.385 (Vol. IX) e 4.784/5.001 (Vol. XIX);

### **II.2.f) Conclusão relativa à regularidade das operações**

- Ao utilizar as “invoices pro-forma”, as importadoras não tinham o intuito de fraudar as operações de importação das impugnantes, mas sim, e tão-somente, de viabilizar o desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas em face das exigências da Aduana, sendo que a utilização de invoices pro-forma, que substancialmente correspondem aos documentos originais, restou comprovada no ofício emitido pela GE Plastics, não tendo o dolo de postergar, reduzir ou evitar o pagamento do tributo;

VOTO

I – PRELIMINARES

Da admissibilidade da impugnação apresentada

2. As empresas autuadas tiveram ciência do auto de infração em 15/04/2004 (quinta-feira), iniciando-se a contagem do prazo impugnatório em 16/04/2004 (sexta-feira), o qual findou-se em 17/05/2004 (segunda-feira), data em que foi apresentada a impugnação. Logo, conclui-se que a impugnação foi apresentada tempestivamente.

3. Os documentos acostados às fls. 7.068/7.070 demonstram que foram conferidos poderes ao signatário para representar as empresas

atuadas. Assim, constata-se que a impugnação foi apresentada por parte legítima.

4. Desse modo, atendidas as condições de sua admissibilidade, a impugnação deve, pois, ser conhecida.

Da adoção de voto proferido em matéria idêntica

5. Inobstante às peculiaridades do presente julgado, vale ressaltar que matéria idêntica à pendenga em questão foi objeto de deliberação por parte desta turma de julgamento. Refiro-me especificamente ao julgamento do processo nº 10283.003522/2004-20, ocorrido na sessão do dia 20 de junho de 2005, cujo julgador-relator foi o insigne Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil José Fernando Costa D'Almeida.

6. Na comparação com o referido processo, observa-se que os sujeitos do pólo passivo coincidem com os do presente processo, e ainda que, tanto o lançamento, como a impugnação, resguardadas as devidas peculiaridades, diferenciam-se, essencialmente, por se referir ao ano de 2001, enquanto este diz respeito ao ano de 1999.

7. Assim, por haver me posicionado favorável por ocasião de seu julgamento, pela qualidade, clareza e substância de seus fundamentos, me filio e adoto o referido voto em sua essência, pelo que, transcrevo em parte sua redação, procedendo, porém, às devidas adequações à lide em tela.

8. Vale ressaltar que o ato de adoção do referido voto, da mesma forma ocorreu em relação ao processo nº 10283.003071/2004-21, por mim relatado, o qual foi julgado na sessão do dia 28 de junho de 2005.

*Da inexistência de decadência*

9. Nos termos do item 16, II.4 (fl.7175), as impugnantes insurgiram-se contra a contagem do prazo decadencial nos termos do art.173, I, do CTN, ao argumento de que não teria ocorrido nenhuma das hipóteses constantes da parte final do § 4º do art. 150 do mesmo diploma legal, quais sejam, o dolo, a fraude, ou a simulação.

10. O *caput* do art.150 do CTN trata do lançamento por homologação, conforme dispõe, textualmente:

*Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade,*

Processo nº : 10283.001726/2004-26  
Resolução nº : 302-1.327

*tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

11. Ora, o fato de o art. 150 do Código Tributário Nacional se referir à modalidade de lançamento por homologação demonstra claramente que a regra contida no referido dispositivo não poderá ser considerada, no caso presente, para a contagem do prazo decadencial, vez que o objeto do lançamento em exame não se relaciona a tributo, muito menos a tributo sujeito a recolhimento antecipado, mas sim a PENALIDADE PECUNIÁRIA constituída de ofício em virtude de suposta ilicitude cometida pelo sujeito passivo.

12. Assim, na hipótese *sub examine*, aplica-se, para fins de contagem do prazo decadencial, a regra geral prevista no art.173, inciso I, do CTN, repetida no art. 116, II, do Decreto nº 2.637/98; ou seja, o *dies a quo* para contagem do prazo em tela corresponde ao primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

13. Portanto, considerando que o lançamento se baseou nas importações realizadas no ano-calendário de 1999, o termo inicial para a contagem do prazo decadencial foi o dia 1º de janeiro de 2000, de forma que a decadência somente se materializaria em 1º de janeiro de 2005. Como o lançamento ocorreu em 15/04/2004 (data das ciências das autuadas vide fls. 01), nota-se que o mesmo fora formalizado antes de findo o prazo de que dispunha a Fazenda Pública para fazê-lo. Logo, com respeito à autuação em comento, não há que se falar em decadência.

*Dos documentos juntados ao processo após o prazo para impugnação*

14. Conforme exposto no relatório deste voto, em 11/01/2005, a *TCE Comércio e Serviços em Tecnologia e Informática Ltda.* requereu a juntada aos autos de documento a que denominou "Parecer" (fls.7093/7127), e que foi elaborado pela advogada e consultora Íris Sansoni, por solicitação da própria empresa. O referido documento enfoca a matéria objeto da presente lide, ao tratar, de maneira específica, de questões e entendimentos relacionados com a inaplicabilidade de multa às importações promovidas para a Zona Franca de Manaus, a caracterização da clandestinidade, fraude e irregularidade para fins de aplicação da citada multa e a impossibilidade de se caracterizar a importação irregular ou fraudulenta quando há registro de DI, obtenção de Licença de Importação e sujeição à fiscalização aduaneira.

Processo nº : 10283.001726/2004-26  
Resolução nº : 302-1.327

15. Pela data da apresentação do citado documento, observa-se, de pronto, que sua anexação ao presente processo se deu muito tempo depois de exaurido o prazo para apresentação da impugnação, cuja data limite ocorreu em 17/05/2004. No entanto, sustenta a defendente que tal procedimento encontra amparo no art. 16, § 5º, do Decreto nº 70.235/72, assim como no art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal, e no art. 2º da Lei 9.784/99.

16. Posteriormente, através do expediente de fls. 7130/7132, também apresentado após o prazo de impugnação, mas com fundamento nos mesmos dispositivos acima elencados, as empresas TCÊ e SDW solicitam a juntada aos autos de carta emitida pela empresa Daewoo Telecom, devidamente traduzida por tradutor juramentado, além de documentos complementares (fls. 7134/7152), tendo como finalidade trazer explicações a respeito da relação comercial envolvendo as litigantes e a referida empresa exportadora. Na oportunidade, esclarecem as impugnantes que o referido documento não foi apresentado anteriormente em virtude do mesmo somente ter sido emitido em 29/04/2005.

17. Sob este aspecto, deve-se ressaltar que o momento para apresentação de tese defensiva é o da impugnação, a qual, segundo o disposto no art.16 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, deverá mencionar “os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir“. Isso no prazo de trinta dias, contados da data em que ocorreu a intimação da exigência, consoante art.15 do mesmo diploma legal. No caso em apreço, todas as empresas atuadas no processo foram notificadas na mesma data, ou seja, em 15/04/2004. Assim, uma vez exaurido esse prazo, manifestações posteriores somente poderão ser aceitas para a juntada de documentos e desde que observados determinados requisitos legais.

18. Deste modo, ainda que as atuadas TCÊ e SDW pretendam fundamentar a apresentação dos citados documentos no art.16 do Decreto nº 70.235/1972, cabe tornar claro que a referida disposição legal traz como elemento permissivo apenas a juntada de “prova documental” após a impugnação, desde que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições estabelecidas nas alíneas do § 4º do citado artigo.

19. Na esteira desse raciocínio, é de se destacar com relação à apresentação de provas documentais após a impugnação, que o § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972, introduzido pelo art. 67 da Lei nº 9.532/1997, condicionou a sua aceitação aos casos de força maior, fato ou direito superveniente e, ainda, para contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. Como se vê, o referido dispositivo legal diz respeito, especificamente, à apresentação de

provas documentais nas hipóteses ali excepcionadas. Ademais, a juntada de documentos, nesse caso, deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, fundamentadamente, a ocorrência de uma dessas condições.

20. Na espécie dos autos, antes mesmo de qualquer apreciação quanto à possibilidade legal de aceitação de quaisquer dos citados documentos, é importante trazer a lume o conceito de “Prova”, assim como tecer breves considerações acerca da denominada “Prova Documental”.

21. Quanto ao conceito de Prova, José Eduardo Carneira Alvim, em sua obra “Elementos de Teoria Geral do Processo”, Ed. Forense, 4. edição, p.276, assim se pronuncia:

*“Objetivamente, são os meios de demonstrar a existência de um fato jurídico (Costa Carvalho) ou os meios destinados a fornecer ao juiz o conhecimento da verdade dos fatos deduzidos no processo (Amaral dos Santos). Nesse sentido, fala-se em prova testemunhal, documental, pericial. Subjetivamente, é a convicção que se forma no espírito do juiz quanto à verdade dos fatos”.*

22. A Prova Documental é também denominada de instrumental. Sobre o assunto, Ernane Fidélis dos Santos, em seu “Manual de Direito Processual Civil”, 5ª ed., vol. 1. São Paulo: Saraiva, 1996 – pág. 440/441, assevera que:

*“quanto à forma, o documento é toda representação material que tenha por objetivo reproduzir manifestação de pensamento.*

(...)

*O documento pode ser instituído com a finalidade específica de produção de prova para o futuro, a exemplo do contrato e do recibo. Pode ser também a representação da própria obrigação: os títulos cambiais. Mas também são documentos as representações materiais, produzidas sem previsão especial de servir de prova de fato, apenas com ele relacionadas”*

23. Portanto, feitas as considerações acima, em seguida, analisar-se-á a possibilidade de aceitação ou não dos documentos apresentados pelas autuadas após findo o prazo para impugnação, de modo a verificar se atendem, pelo menos, a uma das condições previstas nas alíneas do § 4o do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972, introduzido pelo art.67 da Lei nº 9.532/1997.

a) Parecer apresentado pela TCÊ (fls.7093/7127)

24. Em primeiro lugar, a simples leitura do “Parecer” de fls.7093/7127 apresentado após o prazo para impugnação, demonstra que o mesmo não se enquadra em nenhuma das hipóteses de admissibilidade discriminadas no § 4º do art.16 da norma que rege o Processo Administrativo Fiscal – PAF (Decreto nº 70.235/72).

25. Saliente-se que o próprio conceito atribuído pela doutrina a este tipo de documento (Parecer) já permite que se conclua pela inadmissibilidade desta peça acostada intempestivamente aos autos, posto que, por não se configurar como “prova”, não está amparada pelo disposto no § 4º do art. 16 do PAF, cujo núcleo central diz respeito à “prova documental”. Assim, não se há de confundir prova, que envolve demonstração de matéria fática, com uma argumentação meramente jurídica que abrange a interpretação e aplicação de uma norma legal.

26. Neste ponto, é importante destacar os ensinamentos de De Plácido e Silva, onde em sua conceituada obra Vocabulário Jurídico (versão eletrônica - Forense e JURID Publicações Eletrônicas - baseada na 15ª edição da versão mecânica), assim definiu o vocábulo “Parecer”:

*Parecer. Em sentido geral, quer significar o vocábulo, a opinião escrita, ou mesmo verbal, dada por uma pessoa acerca de determinado negócio, mostrando as razões justas ou injustas, que possam determinar sua realização ou não. É, nesta acepção, o parecer, na maioria dos casos, culmina em ser tomado como um voto dado a favor ou contra o mesmo negócio.*

*Parecer, pois, é a manifestação ou a declaração de uma opinião, ou modo de pensar, acerca de um fato ou negócio. E, segundo as circunstâncias, tanto pode ser favorável ou contrário a ele.*

*Parecer. Em sentido mais estrito, assim se entende a opinião de um jurisconsulto a respeito de uma questão jurídica, a qual, fundada em razões de ordem doutrinária e legal, conclui por uma solução, que deve, a seu pensamento, ser aplicada ao caso em espécie.*

*Em regra, o parecer jurídico é provocado por uma consulta, em que se acentuam os pontos controversos da questão, a serem esclarecidos pelo consultado. (destaquei)*

27. Como se observa, um parecer, em quaisquer dos sentidos acima apregoados, não passa de uma opinião sobre determinado assunto, não podendo, por suas características, ser classificado como uma prova documental, visto não ter o poder de demonstrar a “existência ou veracidade de um fato material ou de um ato jurídico, em virtude

da qual se conclui por sua existência do fato ou do ato demonstrado” (conforme De Plácido e Silva – referência já citada).

28. Na espécie, o “Parecer” de fls. 7093/7127 não se reveste da natureza de “prova”, consistindo, a bem da verdade, em arrazoado jurídico que versa sobre a aplicação da multa imposta na autuação, assumindo o caráter de contestação. Configura, pois verdadeira complementação da impugnação, cuja apresentação se sujeita ao prazo de 30 dias da ciência do auto de infração. Dessa forma, a apresentação do citado “parecer” após o prazo impugnatório não encontra guarida no art. 16, § 5º, do Decreto nº 70.235/1972, nem em qualquer outra disposição legal.

29. No entanto, tendo em vista que a autuada TCÊ também fundamentou a juntada do seu “Parecer” na Constituição Federal e na Lei 9.784/99, resta tecer mais alguns comentários os quais, ao fim, deixarão claro que a denegação do parecer não representa nenhuma desobediência aos princípios do contraditório e da ampla defesa.

30. O inciso LV da Constituição Federal, referido pela recorrente, estabelece que “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”. Da mesma forma, o artigo 2º da Lei nº 9.784/99 trata dos princípios que regem a Administração Pública, dentre os quais a “legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência”.

31. Ora, ressalte-se que a própria oportunidade dada pela Administração Pública ao contribuinte, através de rito próprio (Processo Administrativo Fiscal), de apresentação de recurso contra a infração atribuída a si, não é outra coisa senão a plena sujeição desta mesma Administração aos princípios do contraditório e da ampla defesa, mas desde que obedecidos os ritos processuais próprios, necessários a inibir qualquer forma de tumulto processual e a permitir a boa condução do procedimento como um todo.

32. É exatamente pela função protetora ao rito processual-administrativo, presente também no rito processual-judicial, que a legislação brasileira estabelece limites sem os quais os interesses das partes, ou de uma das partes, seria fatalmente prejudicado, em vista das amplas possibilidades de que o fulcro final do processo – dizer o direito – não fosse atingido. No caso presente, não há nenhum dispositivo legal que autorize o administrador público a acatar obrigatoriamente os novos argumentos trazidos pela TCÊ em seu “Parecer”. A regra incutida nos artigos 16 e 17 do Decreto nº

70.235/72, repita-se, é de importância fundamental para a boa condução do Processo Administrativo Fiscal, não representando, de forma alguma, lesão aos princípios do contraditório e da ampla defesa.

33. Desta forma, cumpre destacar que também não se aplica ao caso o disposto no artigo 38 da Lei nº 9.784/99, pois o Processo Administrativo Fiscal tem regulamentação própria ditada por lei específica (Decreto nº 70.235/72 – recepcionado pela Constituição Federal com força de lei ordinária). Por seu turno, a Lei nº 9.784/99 regula, em caráter geral, o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal; inclusive, seu artigo 69 estabelece textualmente que “os processos administrativos específicos continuarão a reger-se por lei própria, aplicando-se-lhes apenas subsidiariamente os preceitos desta Lei”.

34. É princípio de hermenêutica que a lei especial prevalece sobre a lei geral. Assim, a norma específica contida no Decreto nº 70.235/1972 afasta a norma geral prevista no art. 38 da Lei nº 9.784/1999.

35. Logo, como visto acima, não há nenhuma disposição legal que justifique a aceitação do “Parecer” juntado aos autos pela TCÊ, documento este que foi apresentado em data posterior ao encerramento do prazo para impugnação, não ficando demonstrado, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições (situações excepcionais) previstas nas alíneas do § 4º do art.16 do Decreto nº 70.235/72.

b) Petição apresentada pelas empresas TCÊ e SDW (fls.7130/7132) e respectivos anexos (fls.7134/7152)

36. Quanto ao documento apresentado conjuntamente pelas empresas TCÊ e SDW, em que é feita a solicitação para juntada aos autos de cópia autenticada de carta emitida pela exportadora Daewoo Telecom, devidamente traduzida por tradutor juramentado, bem como de cópia autenticada de expediente encaminhado pela TCÊ à empresa exportadora Jean Corp., cumpre salientar que, diferentemente da petição já analisada nos tópicos anteriores, tal requerimento justifica a apresentação intempestiva dos documentos, pelo fato da correspondência expedida pela empresa Daewoo Telecom haver sido emitida somente em 29/04/2005, portanto, após o prazo final para impugnação do lançamento.

37. Sob este aspecto, especificamente no tocante ao documento emitido pela empresa exportadora Daewoo Telecom (fls.7135/7136), face ao exposto, pelo sujeito passivo, acerca da impossibilidade de apresentação oportuna do citado documento, nos

termos definidos na alínea “a” do § 4º do art.16 do Decreto nº 70.235/72, caracterizando, assim, a ocorrência de situação excepcional devidamente prevista no referido dispositivo legal, não há como se negar, neste caso, a apreciação do referido documento, sob pena de ofensa ao princípio constitucional do direito à ampla defesa e ao contraditório.

38. Assim, estando configurada, nesta situação, uma das hipóteses definidas pela lei para aceitação de provas apresentadas de forma extemporânea, cabe ao julgador analisar a prova documental apresentada em petição conjunta pelas litigantes TCE e SDW, apreciação esta que se dará em tópico específico, na parte meritória do presente Voto.

#### Do direito ao contraditório e à ampla defesa

39. Não configurou cerceamento do direito de defesa o fato de a fiscalização haver lavrado o auto de infração nas dependências da Procuradoria da República em Manaus –AM e de ter se baseado em documentos que não mais se encontravam nas sedes do estabelecimento da impugnante, por terem sido apreendidos em momento anterior ao lançamento, encontrando-se em poder das autoridades fiscais e dos membros do Ministério Público Federal.

40. O autuante afirma que os sujeitos passivos receberam uma fotocópia do auto de infração e dos documentos que o instruem, asserção que não foi contestada pela impugnante. Tendo em vista o volume de papéis abrangido na atuação, ainda que o conjunto de documentos apreendidos possa não ter sido devolvido às impugnantes nem encaminhados juntamente com o auto de infração, cópias dos citados documentos estão anexadas ao presente processo desde sua formalização, estando, portanto, disponíveis para exame por parte da impugnante. Ressalte-se que ao litigante é assegurado o direito de vista aos autos durante toda a tramitação do processo, inclusive durante o prazo impugnatório.

41. Portanto, à vista dos documentos que instruem os autos, a impugnante poderia perfeitamente ter efetuado o exame pretendido de modo a subsidiar a defesa, trazendo ao processo sua posição sobre a prova documental que embasou o lançamento. Ocorre que, embora ciente da existência da prova documental anexa aos autos, conforme mencionado no auto de infração, a litigante deixou de exercer a sua prerrogativa de compulsar tais documentos. Diante da tal inércia, não se vislumbra razão para se acentuar cerceamento do direito de defesa.

42. Tal arguição somente seria justificável se a documentação não constasse do corpo dos autos, impedindo o seu conhecimento por

parte da defendente, revelando-se, porém, inócua quando o resultado de seu exame pode ser trazido à colação juntamente com a peça impugnatória, por depender apenas de análise de documentos já acostados aos autos. Ademais, o fato não impossibilitou a apresentação, pela defesa, de provas que demonstrassem a inexistência da fraude apontada pela fiscalização.

43. Assim, não houve ofensa aos princípios constitucionais do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, previstos no art.5º, inciso LV, da Constituição Federal de 1988, tendo sido observadas as formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados, conforme artigo 1º, VIII, da Lei nº 9.784/1999, e asseguradas às impugnantes as condições concretas que lhe possibilitassem trazer para o processo todos os elementos tendentes a esclarecer a verdade.

44. Por outro lado, a defesa revela incoerência ao afirmar que não teve acesso à documentação utilizada na auditoria fiscal e ao mesmo tempo dizer que tais documentos, antes, “se encontravam organizados e arquivados, mas tal se verifica após a apreensão”, argumento que pressupõe terem sido compulsados tais documentos.

45. Diante de alentada descrição dos fatos e indicação do enquadramento legal no auto de infração, o qual é instruído ainda com as provas em que se baseia a exigência fiscal, foi assegurado ao sujeito passivo exercer amplamente o seu direito de defesa, comprovando-se essa ilação, ademais, pelo teor da impugnação apresentada, em que o defendente demonstra haver compreendido o motivo da autuação. Ressalte-se, ainda, que a impugnação apresentada pelo sujeito passivo, pela riqueza de argumentos tendentes a descaracterizar as provas materiais nas quais se fundamentou a autuação, demonstra que não houve nenhum prejuízo para o exercício da defesa.

46. Não se vislumbra qualquer vício que comprometa a validade do lançamento, uma vez que foram atendidas todas as garantias processuais como, nos termos dos arts. 9º e 10 do Decreto nº 70.235, de 1972. Destaque-se, ainda, que o lançamento foi efetuado com observância dos requisitos dos atos administrativos em geral, além dos requisitos específicos, conforme preconiza o art.142 do Código Tributário Nacional – CTN, não se configurando nenhuma das hipóteses de nulidade previstas no art.59 do Decreto nº 70.235/1972. Portanto, rejeita-se a arguição de nulidade do auto de infração, não estando caracterizada a alegada preterição do direito de defesa.

#### Da licitude da prova

47. Primeiramente, cumpre destacar que a busca e a apreensão têm como objetivo principal a coleta de documentos que servirão como

elemento de prova. É ferramenta de importância indiscutível para, dentre outros objetivos, impedir a destruição de prova sobre a qual, posteriormente, se discutirá o direito.

48. É importante ressaltar que não compete a este órgão julgador administrativo se pronunciar quanto à admissibilidade ou não do mandado de busca e apreensão, assim como a respeito do atendimento de seus requisitos formais, vez que tal apreciação foi submetida ao crivo do Poder Judiciário, o qual, como se sabe, julgou pela pertinência da apreensão dos documentos da impugnante. Qualquer apreciação administrativa valorativa sobre o mandado em evidência representaria ofensa ao Princípio da Jurisdição Única.

49. Assim, resta a este foro se pronunciar sobre a admissibilidade da prova acostada aos autos pela fiscalização, em face da argumentação da litigante no sentido de que teria sido obtida por meio ilícito. Para consecução desta tarefa é necessário examinar se a fase executiva do mandado de busca e apreensão transcorreu dentro da legalidade, ou, mais especificamente, se a falta de assinatura do Termo de Arrecadação (fls.7074/7075) e a descrição não detalhada dos documentos apreendidos poderiam invalidar a prova utilizada pelo Fisco.

50. O artigo 245 do CPP traz os requisitos nos procedimentos de busca e apreensão, *in verbis*:

“Art. 245. As buscas domiciliares serão executadas de dia, salvo se o morador consentir que se realizem à noite, e, antes de penetrarem na casa, os executores mostrarão e lerão o mandado ao morador, ou a quem o represente, intimando-o, em seguida, a abrir a porta.

§ 1º Se a própria autoridade der a busca, declarará previamente sua qualidade e o objeto da diligência.

§ 2º Em caso de desobediência será arrombada a porta e forçada a entrada.

§ 3º Recalcitrando o morador será permitido o emprego de força contra coisas existentes no interior da casa, para o descobrimento do que se procura.

§ 4º Observar-se-á o disposto nos §§ 2º e 3º, quando ausentes os moradores, devendo, neste caso, ser intimado a assistir à diligência qualquer vizinho, se houver e estiver presente.

§ 5º Se é determinada a pessoa ou coisa que se vai procurar, o morador será intimado a mostrá-la.

§ 6º Descoberta a pessoa ou coisa que se procura, será imediatamente apreendida e posta sob custódia da autoridade ou de seus agentes.

§ 7º Finda a diligência, os executores lavrarão auto circunstanciado, assinando-o com duas testemunhas presenciais, sem prejuízo do disposto no § 4º.” (grifei)

Como se vê, a assinatura do representante legal da empresa no Termo de Arrecadação não é requisito exigido pela lei, de modo que sua ausência não invalida a prova obtida através do mandado de busca e apreensão. Os priedade das operações, as impugnantes requerem que seja aplicado o art.37 da Lei nº 9.784/1999;

- Se irregularidades existissem, o despacho aduaneiro não se concretizaria e as mercadorias não seriam liberadas para o consumo. Tão-somente após a conferência aduaneira realizada pelas autoridades fiscais o desembaraço e liberação das mercadorias é que as impugnantes procediam ao “desembaraço” ( *sic*), afastando, portanto, qualquer alegação no sentido de que houve entrega a consumo de mercadorias importadas irregularmente;

#### II.3.c) Inexistência de fraude

- A fraude somente se caracterizaria diante da intenção do agente (dolo) e do resultado (reduzir, evitar ou postergar o pagamento do tributo), o que não ocorreu, visto a própria autuação, a qual não há cobrança de qualquer valor a título de tributo. As emissões das “invoices proforma” eram feitas com o intuito exclusivo de viabilizar o desembaraço aduaneiro;

#### II.3.d) Inexistência de falta de registro

- Todas as DI's foram devidamente registradas no SISCOMEX, o que pode ser verificado nos respectivos registros da Administração, devendo, novamente, ser aplicado o disposto no art. 37 da Lei nº 9.784/1999;

#### II.3.e) Conclusão referente à inaplicabilidade da multa administrativa.

- Como as impugnantes não importaram clandestinamente, irregularmente nem fraudulentamente mercadorias do exterior, haja vista que todas as operações estão comprovadas, com o devido recolhimento dos tributos incidentes na operação, tendo, ainda, sido cumpridas todas as obrigações cambiais inerentes à operação, (...), não se configurou nenhuma das hipóteses de aplicação da multa administrativa prevista no artigo 463, I, do RIPI/1998;

- Conforme acórdão proferido pelo Segundo Conselho de Contribuintes, o elemento nuclear da infração é a importação, clandestina, irregular ou fraudulenta, de produtos de procedência estrangeira, não tipificando a infração em relação à mercadoria constante de DI registrada na repartição aduaneira;

Se é certo que a multa prevista no artigo 463, I, do RIPI/98 não se aplica ao caso presente, conforme decisão do 2º CC, também é certo que a emissão dos documentos "pro-forma" não poderia nem ao menos ensejar a aplicação da multa prevista no art.521, III, do RA/85, que mais se aproximaria ao caso dos autos;

- A utilização do documento "proforma", para atender as exigências das autoridades aduaneiras para o correto preenchimento da DI, viabilizando o desembaraço aduaneiro, não corresponde à inexistência de fatura comercial;

- Diante da dúvida no enquadramento de infrações tributárias ou de sua graduação, determina o art.112 do CTN seja o lançamento perpetrado de maneira mais favorável ao acusado;

#### II.4 – DECADÊNCIA

- O enquadramento utilizado pela fiscalização para contagem de prazo decadencial, ou seja, o artigo 173, I, do CTN, não deverá prosperar, visto que tal dispositivo só se aplica na ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o que não se verifica no presente caso;

- Valendo-se de doutrina e jurisprudências, conforme fls.7.017/7.018, sustenta a impugnante que o dispositivo a ser considerado deverá ser o artigo 150, § 4º, do CTN, que prevê que o prazo decadencial ser 2. Como se vê, a assinatura do representante legal da empresa no Termo de Arrecadação não é requisito exigido pela lei, de modo que sua ausência não invalida a prova obtida através do mandado de busca e apreensão. Os prepostos que se encontravam no estabelecimento por ocasião da execução do mandado de busca e apreensão representam a empresa para os fins do art.245 do CPP, não se havendo de exigir a presença do representante legal designado no estatuto social ou por procuração. Observando-se a cópia do Termo de Apreensão acostado pela litigante, vê-se que o mesmo foi conduzido na presença de duas testemunhas, portanto, em estrita obediência ao preceito do § 7º do art. 245 do CPP, pelo que se conclui ter havido nenhuma irregularidade capaz de invalidar as provas obtidas pela Administração Pública.

3. Com respeito à alegação de que, no Termo de Arrecadação, os documentos apreendidos não teriam sido discriminados de forma

detalhada, o que, portanto, também ensejaria nulidade por obtenção de provas por meios ilícitos, aqui também não merecem prosperar os argumentos das impugnantes.

4. Não seria razoável admitir que, na condução de uma operação de busca e apreensão envolvendo milhares de documentos diversos, devessem as autoridades policiais passar horas, ou mesmo dias, elaborando uma detalhada relação daquilo que foi apreendido. Por isso mesmo é que, em operações dessa natureza, é comum lavar-se um Termo de forma mais genérica para, só depois, após um exame mais minucioso, elaborar-se um laudo com descrição pormenorizada dos documentos e demais bens objeto da ação policial.

5. Nesse sentido, adoto o parecer da Subprocuradora-Geral da República Cláudia Sampaio Marques, contido no voto proferido pelo ministro Carlos Alberto Menezes Dirceito, na Representação Criminal nº 320-SP, cujo trecho se transcreve a seguir:

“6. Com efeito, o Representante juntou 3 (três) termos lavrados em decorrência de buscas e apreensões realizadas no contexto da nacionalmente conhecida 'Operação Anaconda'. O primeiro deles (fls. 28/35) é um 'auto circunstanciado de busca e apreensão', lavrado após a busca realizada no imóvel situado à Rua Maranhão, 208, apartamento 121.

7. O referido documento contém a descrição genérica dos documentos apreendidos na residência do Representante.

8. O segundo termo é um 'auto de apreensão' lavrado no dia 1º de novembro de 2003. Nesse documento, juntado apenas em parte, não há a especificação do imóvel objeto da diligência nem o seu proprietário. Contém apenas uma relação de documentos apreendidos em cumprimento ao mandado de busca e apreensão (fls. 37/58).

9. Finalmente, às fls. 60/64, há um 'auto de apreensão' relativo aos documentos apreendidos em razão da diligência realizada na residência do Representante.

10. Sabe-se que, nas buscas e apreensões, a autoridade policial elabora imediatamente após o encerramento da diligência, um termo contendo a descrição genérica dos documentos e bens apreendidos. Esse termo é feito apenas para um primeiro registro do que foi apreendido.

11. Posteriormente, com o exame minucioso de todos os documentos e objetos, é que a Polícia Federal elabora o laudo onde especifica detalhadamente o que contém cada documento apreendido.

Processo nº : 10283.001726/2004-26  
Resolução nº : 302-1.327

12. Esta foi exatamente a situação vivenciada pelo Representante. Após a realização da busca e apreensão em sua residência, lavrou-se o respectivo termo, genérico naturalmente, apenas para registro do que foi apreendido. Realizado posteriormente o exame de toda a documentação, o Delegado de Polícia Federal (...) elaborou laudo detalhando o conteúdo dos documentos que interessavam à investigação.” (destaquei)

[Diário da Justiça de 02/03/2005, Representação Criminal nº320 - SP2004/0176065-5]

6. Portanto, conclui-se pela admissibilidade, no processo administrativo, da prova documental trazida pela fiscalização, uma vez que foi obtida por meio lícito, com observância das garantias constitucionais e da legislação processual. Por todo o exposto, não vislumbrando ofensa aos incisos LV e LVI do art. 5º da Constituição Federal, rejeito a nulidade suscitada pela defendente.

#### *Da produção de prova no processo administrativo fiscal*

7. Ainda em caráter preliminar, no tocante ao protesto pela produção de provas por todos os meios em direito admitidos, especialmente, pela posterior juntada de documentos, deve ser esclarecido que a prova documental deve ser apresentada juntamente com a impugnação, conforme determina o art.15 do Decreto nº 70.235/1972.

8. O § 4º do art.16 do mesmo diploma legal, acrescido pelo art.67 da Lei nº 9.532, de 1997, permite ao impugnante apresentar provas documentais em outro momento processual, quando demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, ou quando se refira a fato ou a direito superveniente ou, ainda, se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos. No caso presente, registre-se a apresentação da petição das empresas TCÊ e SDW (fls.7130/7132) e respectivos anexos (fls.7134/7152), a qual se encaixa nas hipóteses de admissibilidade.

9. Inobstante à garantia assegurada aos sujeitos passivos da produção de provas nos termos da lei, ressalte-se que, à luz dos documentos acostados aos autos, entende-se que os fatos estão devidamente elucidados, restando uma apreciação estritamente jurídica sobre a questão.

#### *Do pedido de juntada aos autos de todos os documentos que se encontram em poder da Administração*

10. Em relação ao pedido da impugnante para juntada de documentos, cabe observar que o processo está devidamente instruído com a prova documental necessária e suficiente para

Processo nº : 10283.001726/2004-26  
Resolução nº : 302-1.327

elucidar os fatos relativos à matéria em litígio, estando anexadas aos autos as faturas comerciais e respectivas Declarações de Importações, bem como os conhecimentos de carga e packing lists (...), além de outros elementos de prova.

11. Observe-se que a lide envolve a acusação de fraude na importação exclusivamente em decorrência de falsidade da fatura comercial, de modo que os demais documentos apontados pela impugnante ou quaisquer outros arquivados na Alfândega reputam-se desnecessários para a instrução do processo e, conseqüentemente, para a solução do litígio, porque são impertinentes à matéria discutida nestes autos, seja do ponto de vista da acusação ou da defesa.

12. Ao mencionar “comprovantes de internamento das mercadorias importadas”, se a impugnante pretendeu referir-se às Declarações de Importação, estas já constam dos autos; porém, se quis expressar as “Declarações de Internação”, que documentam a saída de produtos da ZFM, tais documentos em nada se relacionam ao objeto do processo. Do mesmo modo são impertinentes os “comprovantes da conferência de manifestos de carga”, “comprovantes da consolidação documental dos containeres”; “comprovantes da notificação na Secretaria da Fazenda do Estado – SEFAZ”, “comprovantes dos recolhimentos das taxas de armazenagem e capatazia dos Portos”.

13. Os documentos referentes ao fechamento do câmbio são desnecessários, porque os valores nele informados apenas refletem os dados declarados nas DI's, haja vista que todas as informações fiscais, de controle administrativo e cambial são processadas tendo como fonte um único sistema informatizado: o Siscomx. Ademais, além de não servirem à instrução processual, há documentos que não ficam arquivados na Secretaria da Receita Federal (p. ex. contrato de câmbio), de modo que, se a impugnante entender que eles podem embasar seus argumentos de defesa, nada impede que os obtenha diretamente juntos às instituições competentes para carregá-los aos autos, porém, até o presente momento, não adotou essa providência.

14. Logo, os documentos mencionados pela litigante, por um lado, não tem pertinência às questões em contenda levantadas pela fiscalização, por outro, em nada esclarecem que possa favorecer as alegações da defesa. Os dados que se encontram registrados em documentos existentes na Administração e que têm relação com o assunto versado na presente lide, já foram providos, de ofício, ao processo, pelo órgão preparador, nos termos do art. 37 da Lei n. 9.784/1999.

Processo nº : 10283.001726/2004-26  
Resolução nº : 302-1.327

15. É oportuno ressaltar que o art.18 do Decreto nº 70.235, de 1972, com a redação dada pelo art.1º da Lei nº 8.748, de 1993, autoriza o julgador a determinar de ofício ou a pedido perícias ou diligências, quando as considerar necessárias para a instrução do processo e, conseqüentemente, para a solução do litígio. Todavia, em face da existência nos autos de provas suficientes para o julgamento do processo torna-se prescindível a adoção de providências neste sentido.

16. Assim, os autos contêm prova de inquestionável valor para a elucidação dos fatos, de modo que referidos documentos, examinados à luz da legislação pertinente, constituem um conjunto probatório necessário e suficiente para formar a convicção do julgador, permitindo que este possa se pronunciar sobre as questões de mérito, conforme apreciado nos fundamentos adiante expostos.

## II – DO MÉRITO

### *Da irregularidade das operações*

#### a) Falsidade das faturas comerciais

17. A infração imputada às empresas autuadas consiste em consumir ou entregar a consumo produtos de procedência estrangeira importados fraudulentamente, com base em faturas comerciais (invoices) falsificadas. Tal ilícito encontra-se tipificado no art.83, inciso I, da Lei nº 4.502/1964, com a redação dada pelo art. 1º, alteração 2ª, do Decreto-lei nº 400, de 30 de dezembro de 1968.

18. Muito embora o caso concreto diga respeito às faturas comerciais e DI's correspondentes relacionadas às fls. 589/599, a título ilustrativo, a fiscalização mencionou, dentre outras provas, faturas emitidas pela empresa General Electric Company nºs 0370025201, 0370025401, 0370025501 e 0388365601, que foram substituídas no despacho por faturas falsas emitidas pelo importador, com a mesma numeração, mas com lciaute diferente (fls.351/354). Ao ser questionada pela fiscalização, a GE Plastics respondeu que não emitiu as faturas que instruíram os despacho de importação (fls.347/350).

19. Portanto, além de demonstrar que há precedentes da prática ilícita por parte da autuada, o comentário em relação às faturas mencionadas nos dois parágrafos acima serve apenas de paradigma para ilustrar como se perpetrou a adulteração das faturas comerciais nos diversos despachos de importação, pois as constatações em relação às demais faturas, em linhas gerais, seguem esse mesmo padrão.

Processo nº : 10283.001726/2004-26  
Resolução nº : 302-1.327

20. A GE Plastics declarou, ainda, que as faturas que instruíram os despachos, elaboradas pelo importador, refletem o valor total de dólares das transações contido nas faturas verdadeiras (fls.349/350), porém verifica-se que há diferenças na quantidade de mercadorias entre as faturas verdadeiras e falsas, o que obviamente implica em alterar o valor unitário dos produtos.

21. Assim, fica evidenciado que, além da existência de outros erros entre as invoices (tais como diferenças relativas à cor dos produtos e à medida de peso), a divergência na quantidade das mercadorias negociadas e no termo de pagamento altera substancialmente o teor das faturas comerciais emitidas pelo exportador, caracterizando, portanto, a fraude.

22. Prestados esses esclarecimentos, a apreciação adiante delineada, interessa diretamente ao deslinde do presente litígio, reportando-se às faturas objeto do auto de infração de que trata este processo, anexadas às fls.600/6983.

23. Embora negue a falsidade no tocante ao conteúdo dos documentos, a própria impugnante admite que as faturas que instruíram o despacho foram confeccionadas por ela, tendo como objetivo suprir a suposta ausência de informações da fatura comercial emitida pelo exportador, a qual, segundo alega, nem sempre apresentava todos os requisitos necessários para o preenchimento correto da DI, tais como a descrição detalhada dos produtos importados, unidades de medidas compatíveis com os padrões brasileiros, etc.

24. Tal confissão encontra-se principalmente nos seguintes trechos:

“a fatura comercial (...) deve ser emitida pelo vendedor e por este assinada. O preceito, embora óbvio, tem sido por vezes desrespeitado, havendo empresas que emitem no Brasil as faturas comerciais, notadamente no caso de negociações filial/matriz ou por questões ligadas à facilitação operacional.’ Este é exatamente o caso das impugnantes, que desembaraçaram suas mercadorias através de invoices proforma emitidas para a facilitação operacional do desembaraço aduaneiro”. (fls.7005)

“(...) as invoices consideradas verdadeiras não contêm a especificação detalhada das mercadorias, o que ensejou a necessidade de emissão da invoice proforma, que seguia mesmo padrão tipográfico, haja vista que foram emitidas com o objetivo de viabilizar o desembaraço aduaneiro.” (fls.7007)

25. Registre-se que, como reconhece a defendente, tal procedimento não encontra amparo na legislação. Ademais, não se

vislumbra o alegado óbice ao preenchimento da DI, com base na fatura efetivamente emitida pelo exportador, a qual retrata com fidelidade a descrição da mercadoria negociada, prestando-se, se for o caso, outras informações adicionais na DI de modo a descrever a mercadoria de forma mais completa possível com especificação detalhada de suas características. Portanto, a conduta confessada pela impugnante é indubitavelmente infracional.

26. Não se justifica legalmente que o próprio importador emita uma fatura comercial relativa à mercadoria vendida pelo exportador, inserindo nela dados não informados no documento original, sob o pretexto de agilizar o despacho aduaneiro, evitando um suposto atrasamento do desembaraço e das atividades dos importadores, bem como com a intenção de reduzir os custos de armazenagem, em razão da eventual necessidade de regularização do despacho por meio de apresentação de nova fatura mais detalhada. Tampouco se pode validar o ato, mediante o singelo argumento de que esse procedimento adotado pela autuada é prática comum no âmbito do comércio internacional, notadamente em caso de negociações filial/matriz ou por questões ligadas à facilitação operacional do desembaraço aduaneiro.

27. Não prospera a alegação de que a invoice “A” (falsa) seria uma fatura proforma, emitida para atender às exigências da Aduana quando do desembaraço de mercadorias importadas, e muito menos que tal documento refletiria as mesmas informações constantes da invoice verdadeira (invoice “B”).

28. Em primeiro lugar, o que a litigante chama de “fatura proforma”, na verdade, é o documento por ela expedido para instruir o despacho fazendo-se passar por fatura comercial, não se devendo confundir com o que se denomina tecnicamente de fatura proforma no comércio internacional. Segundo ensina Sâmia Nagib Maluf, a fatura proforma:

“É o primeiro documento representativo do negócio realizado após o Contrato de Compra e Venda. O exportador emite a Fatura Proforma onde constará todos os detalhes da operação concluída. A Fatura Proforma servirá para o importador providenciar os trâmites de Licenciamento de Importação em seu País, apresentar junto ao seu banco para o envio do pagamento antecipado, extrair dados para a abertura da Carta de Crédito e outros. É bastante utilizada no comércio internacional, porém não há um modelo para a mesma, variando as exigências de informações de país para país” (MALUF, Sâmia Nagib. Administrando o comércio exterior do Brasil. São Paulo: Aduaneiras, 2000, p. 143-114)

29. Assim, a fatura proforma é o documento emitido pelo exportador, em caráter preliminar, para que o importador adote as

Processo nº : 10283.001726/2004-26  
Resolução nº : 302-1.327

providências iniciais para a importação, contendo os elementos da fatura definitiva, mas não gera a obrigação de pagamento por parte do comprador. No caso, os documentos que instruíram os diversos despachos não consistem em faturas proforma, uma vez que não foram emitidos pelo exportador.

30. Em segundo lugar, não vinga a afirmação de que a fatura proforma é exigência da Aduana para fins de realização do despacho de importação. A legislação aduaneira não exige a fatura proforma para fins de processamento do despacho de importação, mas unicamente a via original da fatura comercial que efetivamente ampara a transação comercial, conforme se verifica mais precisamente nos arts. 425 a 431 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030/1985, e art.13 da Instrução Normativa SRF nº 69/1996, vigentes à época dos fatos.

31. Ressalte-se que a fatura comercial é documento de grande importância para o despacho aduaneiro de importação, pois nesse documento constam todas as características das mercadorias (descrição, quantidade, preço etc) e da transação comercial (incoterm, termo de pagamento etc), que servirão de base para o efetivo controle aduaneiro sobre a importação.

32. Por outro lado, a autuada não demonstrou que tenha havido qualquer restrição por parte da fiscalização aduaneira em relação às faturas verdadeiras, quando do despacho, e, ainda que tivesse havido tal restrição, o fato não autorizaria a emissão das faturas pelo próprio importador.

33. O art. 425, § 2º, do Regulamento Aduaneiro, vigente à época dos fatos, assim dispunha:

“§ 2º As emendas, ressalvas ou entrelinhas feitas na fatura deverão ser autenticadas pelo emitente.”

34. Como se vê, não resta dúvida de que o despacho de importação deverá ser instruído com a fatura original expedida pelo exportador, documento obrigatório à instrução do citado despacho, não havendo previsão legal para sua substituição pelas faturas emitidas pelo importador.

35. Qualquer necessidade de complementação de informações contidas em fatura comercial ou em outros documentos de instrução do despacho, teria que ser demandada pela fiscalização aduaneira e suprida mediante procedimentos regulares previstos na legislação, sob pena de aplicação das penalidades cabíveis.

36. Não prospera a alegação de que o documento emitido pelo importador reflete substancialmente as mesmas informações da

fatura verdadeira emitida pelo exportador. Das 323 faturas emitidas pelo importador anexadas aos autos (invoice“A”), 290 estão acompanhadas das respectivas faturas verdadeiras (invoice“B”) (...). Verifica-se que as faturas emitidas pelo importador possuem as mesmas numerações das correspondentes faturas verdadeiras, ou seja, existem dois documentos para cada operação de compra e venda, com mesma numeração, porém com leiaute diferente entre si. Tal como observou a fiscalização, o leiaute das faturas emitidas pelo importador segue exatamente o mesmo padrão tipográfico e de caracteres (formato e tamanho das letras e números), apesar de os exportadores serem diferentes.

37. Cotejando-se os documentos emitidos pelo importador com os verdadeiros, evidencia-se em todos eles a divergência de informações seja no tocante ao preço, descrição da mercadoria, quantidade, peso, nome do importador ou do exportador, termo de pagamento etc. Logo nos primeiros jogos de faturas podemos verificar tais divergências, dentre as quais pode-se destacar, a título exemplificativo, os seguintes:

38. Há diversas faturas comerciais emitidas indevidamente pelo importador que apresentam divergências no tocante à descrição da mercadoria em relação à fatura verdadeira, não havendo como concluir que tal discrepância possa ser meramente atribuída a detalhamento da mercadoria, pois não se pode estabelecer uma correlação entre a descrição da mercadoria contida no documento verdadeiro e no falso. Em outros casos, a descrição efetuada pelo exportador transforma-se, na fatura confeccionada pelo importador, em dezenas de itens compostos por até milhares de peças, as quais não constam expressamente no documento original nem se pode inferir que realmente compõem a mercadoria importada.

39. Diante dessas constatações não se pode considerar que as invoices emitidas pelo importador contenham tão-somente erros ou equívocos quando do seu preenchimento, porquanto houve adulteração de valores da transação, de termos de pagamento, da descrição das mercadorias, da(o) quantidade/peso, nome do importador, nome do exportador, elementos que retratam as informações substanciais dos documentos. A fiscalização afirma ainda incisivamente que a descrição das mercadorias contida nas faturas por emitidas pelo importador (documentos “A”) é exatamente aquela prevista no Processo Produtivo Básico (PPB) autorizado pela Suframa, com o objetivo de fazer com que as mercadorias se enquadrem no referido PPB, não tendo a impugnante contestado essa afirmação.

40. Há de se destacar, que das 323 faturas emitidas pelo importador, 33 estão anexadas aos autos sem as respectivas faturas verdadeiras. Todavia, também com relação a esse grupo de faturas pode-se concluir, com base nas declarações da própria impugnante, que são faturas emitidas pelo próprio importador, uma vez que foram os documentos de instrução do despacho aduaneiro.

41. Ademais, não obstante os diferentes exportadores, verifica-se que essas 33 faturas possuem exatamente o mesmo leiaute, que é idêntico ao das demais faturas emitidas irregularmente pelo importador, conforme modelo tipográfico de fls.346, e seguem o mesmo padrão de discriminação detalhada de partes e peças, com os mesmos tipos de caracteres (formato e tamanho das letras e números). Como afirma a litigante, no comércio internacional, inexistem formatações específicas para a emissão de faturas e, por isso mesmo, o natural é que os documentos emitidos por diversos exportadores tenham diferentes formas de apresentação gráfica.

42. Assim, conclui-se que a fiscalização não se baseou em meras suposições, mas em provas efetivas da falsidade documental. Nesse passo, urge não confundir prova indiciária ou presunção com “mera suposição”, tal como induz a litigante. Para que se esclareça tal questão, cabe tecer considerações sobre direito probatório, recorrendo à abalizada doutrina do processualista Moacyr Amaral Santos, em Primeiras linhas de direito processual civil, 2º volume, 19ª edição, Ed. Saraiva, São Paulo, 1998, págs. 328 e seguintes. Tem-se como premissa conceitual que os meios de prova são modalidades ou formas de demonstração dos fatos no processo.

43. Com base na teoria geral da prova, pode-se classificar a prova, quanto ao objeto, em direta e indireta. Prova direta consiste na demonstração do próprio fato que se quer provar (factum probandum).

44. É o que se deu com relação às 290 faturas, cuja falsidade, foi diretamente evidenciada pela descoberta das faturas verdadeiras.

45. Prova indireta não tem por objeto o fato probando, mas outros fatos a ele relacionados, de modo que, pelo raciocínio, chega-se ao fato que se quer provar. A presunção, assim, é o resultado do processo lógico (raciocínio) mediante o qual, da existência de um fato reconhecido como certo (provas indiciárias), infere-se outro fato cuja existência é provável (fato desconhecido).

46. Assim, quando não se chegar a ser obtida prova capaz de demonstrar de modo direto um fato (prova direta), pode-se eventualmente demonstrá-lo a partir de elementos indiciários, cuja força probante não reside em cada um deles de per si, mas na convergência resultante da consideração conjunta e da sua

subsistência diante das contra-razões oferecidas pela defesa. Advém, a força probante, enfim, da consistência e da coerência da unidade lógica que aponta para o fato que se quer provar. Trata-se da prova indireta, plenamente admitida no direito brasileiro.

47. É o caso das 33 faturas desacompanhadas dos correspondentes documentos verdadeiros. A conclusão acerca da falsidade daquelas está assentada em elementos convergentes: não obstante os diferentes exportadores, possuem exatamente o mesmo leiaute; esse leiaute é idêntico ao das demais faturas emitidas irregularmente pelo importador, conforme modelo tipográfico de fls.346; seguem o mesmo padrão de discriminação detalhada de partes e peças, com os mesmos tipos de caracteres (formato e tamanho das letras e números), o que induz à divergência na descrição da mercadoria. Tais elementos são rematados pela confissão do importador de que realmente emitiu os documentos.

48. Tem-se por persuasiva a prova indireta quando esta é reforçada por elementos convergentes de convicção que apontam para o fato probando, por meio de raciocínio fundado em informações demonstráveis de outros fatos capazes, por sua vez, de convencer acerca da existência daquele que se quer provar. Esse processo cognitivo representa um liame lógico, fundado na presunção hominis, o qual conduz à ilação de que as 33 faturas são falsas.

49. Nesse passo atente-se para o escoreito discernimento de MOACYR AMARAL SANTOS:

“Se não se refere ao próprio fato probando, mas sim a outro, do qual, por trabalho de raciocínio, se chega àquele, a prova é indireta. (...) não há referência direta ao fato probando, mas a outros fatos, dos quais, pelo raciocínio, se pode chegar a uma conclusão quanto à existência daquele fato. São provas indiretas as presunções e indícios.

Enquanto na prova direta a conclusão objetiva é conseqüente da afirmação da testemunha ou da atestação da coisa ou documento, sem necessidade maior do raciocínio, na indireta o raciocínio reclama a formulação de hipóteses, sua apreciação, exclusão de umas, aceitação de outras, enfim trabalhos indutivos maiores ou menores, para se atingir a verdade relativa ao fato probando.”(SANTOS, Moacyr Amaral, Primeiras linhas de direito processual civil, 2º volume, 19ª edição, Ed. Saraiva, São Paulo, 1998, pág. 330.)

Adiante, acrescenta:

83.

84.

- 85.
- 86.
- 87.
- 88.
- 89.

“oridades fiscais, estadual e municipal, o que corrobora regularidade e a licitude na forma de funcionamento adotado pelas empresas, protestando pela juntada posterior dos referidos documentos;

- A existência de vínculos pessoais ou familiares entre os administradores das empresas nada comprovam, sendo irrelevantes para o processo, descabendo as alegações no sentido de fraude ou simulação na constituição ou gerência;

#### II.6 – DO CERCEAMENTO DO DIREITO À AMPLA DEFESA E DA NULIDADE DECORRENTE DA OBTENÇÃO E DA UTILIZAÇÃO DE PROVA ILÍCITA

- Conforme se pode observar das informações prestadas pela fiscalização, a lavratura do presente auto de infração ocorreu nas dependências do Ministério Público Federal/Procuradoria da República em Manaus–AM;
- A fiscalização utilizou os documentos fiscais que não mais se encontravam nas sedes dos estabelecimentos das impugnantes em Manaus – AM, tendo o referido conjunto de documentos sido apreendido em momento anterior ao lançamento, em virtude do cumprimento do Mandado de Busca e Apreensão expedido pela Justiça Federal;
- Todos os arquivos disponíveis nas sedes das impugnantes apreendidos e se encontram em poder das autoridades fiscais e do Ministério Público Federal, desde 14/07/2003, não tendo as autoridades devolvido às impugnantes tais documentos, essenciais à prova das alegações aduzidas na defesa;
- Tal procedimento implica ofensa ao princípio constitucional que garante a ampla defesa, nos termos do art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal de 1988;
- Por ampla defesa deve-se entender o asseguração que é feito ao réu de condições que lhe possibilitem trazer para o processo todos os elementos tendentes a esclarecer a verdade, para que processo não se converta em uma luta desigual em que ao autor cabe a escolha do momento e das armas para e ao réu só cabe timidamente esboçar negativas;

- Pela afirmação e negação sucessivas que a verdade irá exurgindo nos autos, nada podendo ter valor inquestionável ou irrefutável, devendo haver livre debate e produção de provas e crítica de depoimentos e documentos, bem como dos eventuais exames periciais que apóiam a acusação;
- Houve cerceamento do direito à ampla defesa, o que contamina de modo irrecuperável o procedimento fiscal, considerando a injustificada manutenção da apreensão da documentação pelas autoridades;
- Não se pode admitir que para a continuidade da defesa no âmbito administrativo, as impugnantes se vejam obrigadas a contestar as alegações de fraude formuladas pela fiscalização sem a possibilidade de apresentação de provas que denotem a inexistência de fraude;
- A jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes é no sentido de nulidade de atos processuais, a partir do ato que estiver contaminado por vício que afronte o devido processo legal, o contraditório e a ampla defesa;
- Não poderá ser admitido o presente lançamento sem a possibilidade de defesa e produção de provas por parte das impugnantes, sendo nulo o auto de infração, em face do princípio do contraditório e da ampla defesa;
- Ainda que se considere a existência de provas no presente processo, nota-se a nulidade que se verifica na obtenção dos referidos documentos para a lavratura do auto de infração, nos termos do art. 5º, inciso LVI, da Constituição Federal de 1988;
- Prova ilícita é aquela obtida por meio transverso, ilegal, não condizente com as normas de direito material ou processual civil, administrativo ou penal;
- De extrema importância é a prova documental no âmbito “O fato conhecido, o indício, provoca uma atividade mental, por via da qual poder-se-á chegar ao fato desconhecido, como causa e efeito daquele. O resultado positivo dessa operação será uma presunção. Assim, a presunção compreende um processo lógico, ou seja, um raciocínio pelo qual da existência de um fato reconhecido como certo se deduz a existência do fato que se quer provar.” (obra citada, pág. 495)

2. As presunções podem ser classificadas em legais e simples (hominis). As presunções legais decorrem do raciocínio do

legislador que as expressam na lei, podendo ainda ser dividas em presunções absolutas (iuris et de iure), que não admitem prova em contrário, e relativas (iuris tantum), nas quais o fato presumido é tido por verdadeiro até que se prove em contrário.

3. O efeito prático da presunção legal relativa é inverter o ônus da prova. Configurando-se os requisitos indicados na lei, tem-se como provado o fato nela previsto, cabendo à parte interessada, para afastar a presunção, provar que tal fato não existe. Nesse sentido preceitua o art. 334 do CPC, a que se recorre por analogia.

4. As presunções simples resultam do raciocínio do juiz que as estabelece, extraíndo-as dos fatos da causa, nas quais assentam o seu convencimento. MOACYR AMARAL SANTOS reconhece que vastíssimo é o campo de aplicação das presunções simples, asseverando que:

“Por meio delas se provam fatos das mais variadas espécies, não só como prova subsidiária ou complementar mas também como prova principal e única. Mas, onde se manifesta, em toda a sua plenitude, a importância das presunções simples, é quando se cura de provar estados de espírito – a ciência ou ignorância de certo fato, a boa-fé, a má-fé etc. – e, especialmente, de provar as intenções, nem sempre claras e não raramente suspeitas, ocultas nos negócios jurídicos. Tratando-se de intenções suspeitas, ou melhor, nos casos de dolo, fraude, simulação e atos de má-fé em geral, as presunções assumem papel de prova privilegiada, ou, sem que nisso vá qualquer exagero, de prova específica.” (ob. cit., p. 501-502)

5. Portanto, o processo administrativo, assim como o judicial, admitem todos os meios de prova em direito permitidos, inclusive o uso de presunções simples, desde que assentadas em raciocínio lógico e fundamentado, capaz de demonstrar o fato que se quer provar, o que em nada ofende o princípio da verdade material. Tal meio de prova não deve ser confundido com mera conjectura ou suposição, como alega a defesa, porquanto calcado em sólida base jurídica.

6. Nesse passo, impende discorrer sobre o sistema de apreciação das provas adotado no diploma que rege o processo administrativo fiscal, consubstanciado no art. 29 do Decreto nº 70.235/72:

“Art. 29 – Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente a sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.”

7. Assim, vigora no nosso ordenamento jurídico, o sistema da persuasão racional na apreciação das provas, segundo o qual o julgador:

“É livre porque, como investigador da verdade, não está sujeito de forma absoluta a seguir regras que atribuam valor qualitativo aos meios de prova, mas, ao contrário, tem a faculdade de atribuir-lhes a eficácia que resultar da influência que exercem em sua consciência.” (obra citada, pág. 381)

8. Esse conjunto probatório, é óbvio, deve ser cotejado com os elementos contrários eventualmente trazidos pela impugnante e, dessa contraposição, no presente caso, resulta que a prova produzida pela fiscalização se inclina favoravelmente ao direito reclamado pelo Fisco devendo, assim, prevalecer, uma vez que nenhuma outra prova a veio ilidir.

b) Mixórdia de idiomas

9. Quanto à mixórdia de idiomas nas faturas que instruíam os despachos aduaneiros (inglês e português), cabe observar que o art. 425, alínea “c”, do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 91.030/1985 prevê que a descrição das mercadorias na fatura pode ser feita em português ou em idioma oficial do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio (GATT), ou, se em outro idioma, acompanhada de tradução em língua portuguesa, a critério da autoridade aduaneira.

10. Assim, a mera descrição das mercadorias em língua portuguesa não pode ser considerada sinal de falsidade documental. Entretanto, nas faturas do caso concreto emitidas pelo importador, há trechos em língua portuguesa além da descrição das mercadorias, o que corrobora o argumento da fiscalização acerca da falsidade. De qualquer modo, diante da declaração da defendente de que realmente emitiu as faturas, resta explicada a existência de trechos em língua portuguesa nos documentos, tornando-se irrelevante tal discussão.

11. Portanto, os elementos de convicção coligidos nestes autos e as considerações acima expostas apontam para a falsidade das 323 faturas que instruíam as Declarações de Importação de que trata este processo e que a autoria da infração é do importador.

c) Conhecimentos de transporte ao portador

12. Levando-se em conta a argumentação apresentada pela fiscalização de que muitos dos conhecimentos marítimos utilizados para o desembaraço aduaneiro são ao portador, e como tal, propiciam o rápido endosso e a transferência da titularidade da carga, fica claro que a fiscalização visou reforçar a tese de que as autuadas agiam de comum acordo, conforme a conveniência para falsificar/adulterar as invoices em contrapartida aos saldos

disponibilizados pela SUFRAMA; além de, com relação ao preço, para facilitar a remessa de capitais para o exterior ou a adaptação aos custos do Processo Produtivo Básico (PPB).

13. As impugnantes opuseram-se a tal argumento afirmando que o conhecimento de transporte é um título de crédito que poderá ser emitido à ordem ou ao portador, inexistindo imposição legal quanto à sua forma de emissão, sendo, portanto, equivocado o entendimento da fiscalização; que o argumento da fiscalização a respeito é mais um fruto do rol de presunções formuladas para a lavratura do auto, visto que os conhecimentos foram emitidos em consonância com a lei comercial, oferecendo garantias suficientes para a concretização da entrega do bem ao importador; que muitos dos conhecimentos de transporte foram emitidos diretamente à pessoa jurídica do importador, conforme se observa às fls.1.240/1.253 (Vol.III), 2.067 (Vol.VIII), 2.385 (Vol.IX) e 4.784/5.001 (Vol.XIX).

14. De pronto, percebe-se com relativa clareza que a fiscalização visou demonstrar mais um indício de uma relação interdependente existente na prática entre as empresas, o que, diga-se de passagem, foi corroborado pelo conjunto dos elementos probatórios dos autos.

15. Todavia, inobstante às razões e contra-razões levadas aqui a efeito, há de se destacar que a alegação se apresenta sem a devida substância, necessária a sua sustentação, visto que sequer foram indicados os documentos que, porventura, teriam sido objeto do que diz e alega a fiscalização, e nem tampouco foram arrolados na ação os responsáveis pela emissão dos referidos documentos. Somando-se a este fato, ressalta-se que o presente julgamento administrativo se refere ao exame da legalidade da multa aplicada à pessoa jurídica no que concerne, especificamente, à legitimidade das faturas, não se reportando aos conhecimentos de transporte marítimo.

16. Desta forma, resta apreciar os argumentos da acusação e da defesa, atinentes ao enquadramento do fato ilícito no art. 83, inciso I, da Lei nº 4.502/1964, com a redação dada pelo art.1º, alteração 2ª, do Decreto-lei nº400, de 30 de dezembro de 1968, de modo a concluir sobre a caracterização da importação fraudulenta e a aplicabilidade da multa nele prevista.

#### *Da importação fraudulenta*

a) A fraude, o dolo e a multa aplicável.

17. Demonstrada a falsidade documental que instruiu as Declarações de Importações, cumpre agora examinar se está configurada a fraude. Embora preceitue, como regra geral que a infração tributária é objetiva, ou seja, independe da intenção do

Processo nº : 10283.001726/2004-26  
Resolução nº : 302-1.327

agente, o art. 136 do Código Tributário Nacional admite a possibilidade de norma legal dispor em contrário, isto é, exigindo o elemento volitivo (o intuito doloso) para caracterização do ilícito e responsabilização do infrator.

18. Nesse sentido leciona Sacha Calmon, após discorrer sobre a tese da objetividade do ilícito fiscal:

“O art. 136 do CTN, portanto, recomenda a consideração objetiva do ilícito fiscal, mas dá ao legislador federal, estadual ou municipal competência para fixar hipóteses em que deve ser considerado o fato volitivo (vontade) na configuração do tipo infracional.” (COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro, Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 637).

19. A infração em causa é exatamente uma daquelas em que a lei exige a intenção dolosa para caracterização do ilícito, cabendo perquirir se a fiscalização reuniu elementos que revelem o intuito doloso por parte do importador. A conduta do importador foi enquadrada no art.83, inciso I, da Lei nº 4.502/1964, com a redação dada pelo art.1º, alteração 2ª, do Decreto-lei nº 400, de 30 de dezembro de 1968, *in verbis*:

“Art.83. Incorrem em multa igual ao valor comercial da mercadoria ou ao que lhe é atribuído na nota fiscal, respectivamente:

I - os que entregarem ao consumo, ou consumirem, produtos de procedência estrangeira introduzidos clandestinamente no país ou importados irregular ou fraudulentamente, ou que tenham entrado no estabelecimento, dele saído ou nele permanecido, desacompanhados da nota de importação ou de nota fiscal, conforme o caso;”

20. A disposição legal acima foi regulamentada pelo art. 463, inciso I, do Decreto nº 2.637/1998:

“Art. 463. Sem prejuízo de outras sanções administrativas ou penais cabíveis, incorrerão na multa igual ao valor comercial da mercadoria ou ao que lhe for atribuído na nota fiscal, respectivamente (Lei nº 4.502, de 1964, art. 83, e Decreto-lei nº 400, de 1968, art. 1º, alteração 2ª):

I - os que entregarem a consumo, ou consumirem produto de procedência estrangeira introduzido clandestinamente no País ou importado irregular ou fraudulentamente ou que tenha entrado no estabelecimento, dele saído ou nele permanecido sem que tenha havido registro da declaração da importação no SISCOMEX, ou desacompanhado de Guia de Licitação ou nota fiscal, conforme o

caso (Lei n.º 4.502, de 1964, art. 83, inciso I, e Decreto-lei nº 400, de 1968, art. 1º, alteração 2ª);”

21. A norma em evidência enuncia a conduta ilícita que enseja a aplicação da multa, descrevendo-a como entregar a consumo ou consumir produto de procedência estrangeira em uma das seguintes situações: a) quando o produto houver sido introduzido clandestinamente no País; b) quando o produto houver sido importado irregular ou fraudulentamente; e c) quando o produto tiver entrado no estabelecimento, dele saído ou nele permanecido sem que tenha havido registro da declaração da importação ou desacompanhado de Guia de Licitação ou nota fiscal, conforme o caso.

22. Na situação descrita como “introdução clandestina” a mercadoria entra no território nacional de forma oculta, sem ser declarada às autoridades alfandegárias, fugindo, assim, ao controle aduaneiro. Na denominada “importação irregular ou fraudulenta”, embora a mercadoria seja submetida ao órgão alfandegário, o procedimento de importação se dá de forma ilícita, com infração ao controle aduaneiro.(negritei)

23. Observe-se que o legislador usou, intencionalmente, termos diferentes para as duas hipóteses referidas. É princípio assente de hermenêutica que a lei não comporta palavras inúteis. Assim, ao mencionar a ação clandestina de ingresso da mercadoria, denominou a primeira hipótese de “introdução”, uma vez que a clandestinidade evidencia a situação em que a mercadoria não é submetida ao órgão aduaneiro, não se podendo falar tecnicamente em “importação”, que pressupõe o ingresso da mercadoria no território nacional pelas vias oficiais. Por isso mesmo, o termo “importação” é reservado aos casos em que a mercadoria é submetida ao órgão aduaneiro, o que, na espécie prevista na citada disposição legal, ocorre de forma irregular ou fraudulenta.

24. Por último, a lei distinguiu especificamente o caso em que o produto de procedência estrangeira ingressa, permanece ou sai do estabelecimento sem que tenha havido registro da DI ou desacompanhado de Guia de Licitação ou nota fiscal, hipótese em que é realçado o aspecto de ter havido trânsito do produto pelo estabelecimento do importador. Trata-se de terceira espécie que abrange situações não contempladas nas hipóteses anteriores como, por exemplo, comercialização de mercadoria de procedência estrangeira desacompanhada nota fiscal. (sublinhei)

25. É certo que a norma jurídica que tipifica infrações e comina penalidades deve ter uma interpretação estrita, não se permitindo estendê-la, por analogia, para abranger outras condutas não

expressas. É o que ensina o CARLOS MAXIMILIANO em sua clássica obra *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, Ed.Forense, 11ª edição, pág.205, ao afirmar que "em regra, é estrita a interpretação das leis excepcionais, das fiscais e das punitivas".

26. Todavia, uma coisa é adotar uma interpretação estrita, o que pressupõe considerar exatamente o que está contido de modo expresso na norma jurídica (interpretação declarativa); outra coisa é pretender reduzir o alcance da norma, omitindo hipóteses legais expressamente previstas, para restringir as situações em que deve ser aplicada a sanção, o que se aproximaria de uma interpretação restritiva, em oposição à interpretação extensiva. Com fundamentos nos postulados hermenêuticos e no princípio constitucional do *Nullum crime sine lege*, se, por um lado, não é admissível conferir interpretação extensiva à norma punitiva para alcançar fatos por ela não previstos, por outro, também não se afigura possível pretender reduzir-lhe o teor para excluir da previsão legal conduta nela expressamente prevista.

27. Assim, não se vislumbra possível pretender reduzir as hipóteses infracionais discriminadas na lei a uma única situação de "importação sem registro da DI", sob pena de impor restrição infundada ao comando legal, não pretendida pelo legislador. No labor interpretativo, deve-se ter em conta que a lei não comporta palavras ou expressões inúteis, sendo este princípio de hermenêutica de sólido fundamento lógico, consagrado pela doutrina e jurisprudência.

28. Se fosse esse o objetivo da norma, ela teria a seguinte redação: "aplica-se a multa igual ao valor comercial da mercadoria ou ao que lhe é atribuído na nota fiscal aos que introduzirem produtos no território nacional sem que tenha havido o registro da Declaração de Importação". Com efeito, se o propósito punitivo da norma fosse alcançar apenas o caso de importação sem DI, assim o diria de modo direto e explicitamente e não arrolado tantos termos e expressões, os quais, se fielmente considerados conduzem à ilação de que o intento legal busca apenar toda e qualquer "introdução clandestina" de mercadoria no País e toda e qualquer importação "irregular e fraudulenta", bem como o caso em que o produto transite pelo estabelecimento sem registro de DI, guia de licitação ou nota fiscal.

29. Nessa linha de raciocínio, não obstante as respeitáveis opiniões jurisprudenciais em sentido contrário, tem-se que, com o escopo de encontrar o elemento nuclear da infração, não se pode desprezar termos e expressões que denotam condutas diferentes apenas pela norma, pretendendo-lhe equiparar o significado, exclusivamente com base em análise semântica.

30. É princípio de hermenêutica que a interpretação da norma deve preservar a unidade do ordenamento jurídico e, por isso, impõe-se sempre uma interpretação sistemática. Nesse sentido, deve ser afastada a interpretação encontrada se o texto, tal como entendido, vem a contradizer outro texto de lei, sem que isso configure uma antinomia, ou se aquela interpretação faz com que a lei pareça conter uma contradição em si mesma.

31. Tendo em conta essas considerações, percebe-se que a interpretação da defesa apresenta-se incompatível com o art.87 da Lei nº 4.502/1964, com redação dada pelo Decreto-lei nº 400/1968, que retrata situações similares às descritas no art.83, dispondo sobre a importação sem DI em um inciso diferente, demonstrando que consiste em hipótese distinta, eliminando, assim, a possibilidade de paráfrase. Não faz sentido aventar que no art 83 haveria paráfrase e no art.87 não, porque se “importação sem registro DI” fosse o elemento nuclear da infração haveria de ser nas duas normas. Vale dizer, em outras palavras, se “importação sem registro DI” fosse mera explicitação da expressão “introdução clandestina” e “importação irregular ou fraudulenta” não constaria de um inciso específico. Eis a citada norma legal:

“Art. 87. Incorre na pena de perda da mercadoria o proprietário de produtos de procedência estrangeira, encontrados fora da zona fiscal aduaneira, em qualquer situação ou lugar, nos seguintes casos:

I - quando o produto, tributado ou não, tiver sido introduzido clandestinamente no país ou importado irregular ou fraudulentamente;

II - quando o produto, sujeito ao imposto de consumo, estiver desacompanhado da nota de importação ou de leilão, se em poder do estabelecimento importador ou arrematante, ou de nota fiscal emitida com obediência a todas as exigências desta lei, se em poder de outros estabelecimentos ou pessoas, ou ainda, quando estiver acompanhado de nota fiscal emitida por firma inexistente;”

32. Assim, considero a interpretação aqui acolhida mais consentânea com a sistemática adotada na legislação tributária, porque mantém a harmonia entre as suas normas. Ademais, ainda que se recorra à análise semântica, conclui-se que, haja vista terem significados distintos, não poderia constituir paráfrase a expressão “*importado irregular ou fraudulentamente*” em relação à “*produto de procedência estrangeira introduzido clandestinamente no País*”. O mesmo vale para: “*ou que tenha entrado no estabelecimento, dele saído ou nele permanecido sem que tenha havido registro da declaração da importação no SISCOMEX, ou desacompanhado de Guia de Licitação ou nota fiscal, conforme o caso*”, hipótese em

que o legislador visa realçar a situação caracterizada pelo trânsito do produto, no estabelecimento do importador, sem que esteja amparado pelos mencionados documentos, alcançando, inclusive o caso de falta de nota fiscal, não abrangido nas duas hipóteses anteriores.

Deve-se considerar que em disposições legais que prevêm uma sanção aplicável a vários tipos diferentes de condutas, normalmente, estas são separadas pelo conectivo “ou”, revelando apenas as possíveis situações distintas que ensejam a aplicação da penalidade, sem que isso signifique paráfrase, como se verifica, por exemplo, no art. 618, inciso XVI, do Decreto nº 4.543/2002, com redação dada pelo Decreto nº 4.765, de 24.6.2003 (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 105, inciso XVI, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 1.804, de 1980, art. 3º): “*Aplica-se a pena de perdimento da mercadoria nas seguintes hipóteses, por configurarem dano ao Erário: ... XVI - fracionada em duas ou mais remessas postais ou encomendas aéreas internacionais visando a iludir, no todo ou em parte, o pagamento dos tributos aduaneiros ou quaisquer normas estabelecidas para o controle das importações* ou, ainda, a beneficiar-se de regime de tributação simplificada” (destaquei).

33. Ainda dentro de uma exegese puramente semântica, a ilação acima é reforçada pelo uso do termo “ainda”, após o enunciado das duas primeiras hipóteses infracionais: “*introduzidos clandestinamente no país*” e “*ou importados irregular ou fraudulentamente*”. O termo “ainda” denota a idéia de “adição”, acréscimo. Ora, se pretendesse o legislador apenas esclarecer ou explicar o que antecede, de modo a tornar mais claro o seu sentido, teria usado apenas “ou”, a partir daí apresentado o significado do texto precedente. Entretanto, ao utilizar “ou ainda”, denotou uma idéia de soma, acréscimo, adição em relação ao enunciado anteriormente, algo incompatível com a paráfrase, de modo que tal não ocorreria se realmente a pretensão fosse meramente esclarecer.

34. Afirmar que basta o registro da DI para que se desconfigure a infração em comento seria admitir que mesmo o caso em que a DI retrata informações falsas acerca da mercadoria ou da operação não se caracterizaria como “*importação irregular ou fraudulenta*”, o que representaria um verdadeiro desconchavo.

35. Portanto, diante da dicção do texto legal, deve ser rechaçada a alegação que não houve irregularidade na importação, justificada pelo fato de a impugnante ter providenciado o registro da DI e haver adotado os demais procedimentos para o despacho aduaneiro. Igualmente não se pode concluir pela regularidade da importação por terem sido atendidas as obrigações acessórias junto à Secretaria de Fazenda do Estado ou ao Banco Central do Brasil, em relação aos

contratos de câmbio, ou, ainda, por ter sido efetuado o recolhimento das taxas de armazenagem e capatazia dos Portos, porquanto tais circunstâncias são alheias ao fato central em que reside a irregularidade: a adulteração das faturas apresentadas à Secretaria da Receita Federal, que trazem informações não condizentes com as operações realizadas e com o documento verdadeiro.

36. Assim, no presente caso, a conclusão acerca da tipicidade do fato em exame decorre de interpretação estrita do art. 83, inciso I, da Lei nº 4.502/1964, com a redação dada pelo art. 1º, alteração 2ª, do Decreto-lei nº 400, de 30 de dezembro de 1968.

37. No caso, o autuante imputou ao importador a prática de importação fraudulenta, o que pressupõe a demonstração de que agiu de forma dolosa. A fiscalização demonstra a ocorrência de fraude na prática da infração, caracterizada pela falsificação de faturas comerciais, com o intuito doloso de alterar preços e outras informações (nome do exportador e importador, termos de pagamento, descrição das mercadorias), visando fruir indevidamente dos benefícios fiscais da ZFM por meio da descrição das mercadorias de modo a enquadrarem-se no PPB, obter vantagens cambiais e enviar divisas irregularmente para “*paraísos fiscais*”.

38. De Plácido e Silva ensina que o vocábulo “*fraudar*”, derivado do latim *fraudare* (fazer agravo, prejudicar com fraude), além de significar usar de fraude, o que é genérico, e exprime toda a ação de falsear ou ocultar a verdade com a intenção de prejudicar ou de enganar, possui, na técnica fiscal, o sentido de falsificar ou adulterar, como o de usar de ardil para fugir ao pagamento da tributação: fraudar o fisco. (Vocabulário Jurídico, Editora Forense).

39. O elemento subjetivo da conduta adotada é o dolo, a intenção de provocar um evento ou resultado contrário ao Direito, que, no caso, se apresenta como a vontade consciente de falsear informações relativas à operação de comércio internacional, o que resta evidente diante das faturas comerciais acostadas aos autos.

40. O dolo fica evidenciado pela própria natureza da conduta do importador, ao falsificar as faturas comerciais, adulterando dados substanciais contidos nos documentos verdadeiros, que culminaram na fruição das vantagens indevidas acima mencionadas, o que conduz à ilação de que foi previsto e desejado o resultado ilícito, eleito como fim da conduta. Estão configurados, pois, o elemento subjetivo (intenção dolosa) e o objetivo (ilicitude do objeto). Ademais, o dolo resta comprovado pelos excertos das mensagens eletrônicas, colacionados às fls.15/61 (relatórios de fls.15/36 e 37/61).

b) Das mensagens eletrônicas como meio de prova

41. Descabido negar a validade das mensagens eletrônicas como meio de prova. Quanto à admissibilidade desse meio probatório, o emprego da analogia, autorizado pelo art. 4º da Lei de Introdução do Código Civil (Decreto-lei nº 4.657/1942), permite a integração da norma processual administrativa pela aplicação do art. 332 do Código de Processo Civil, o qual dispõe:

“Art. 332 – Todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste código, são hábeis para provar a verdade dos fatos, em que se funda a ação ou a defesa.”

42. Assim, a legislação admite todos meios de prova, desde que produzidos de forma lícita. Em norma jurídica alguma, seja da Constituição Federal, seja da legislação infraconstitucional, há qualquer óbice à admissibilidade processual de mensagens eletrônicas nem previsão que desconstitua o documento eletrônico como meio de prova, o qual deve ser admitido pelo julgador, desde que inequívoca a sua autenticidade. São pertinentes as considerações de Luiz Rodrigues Wambier, abaixo reproduzidas:

“...conceitua-se documento como todo objeto capaz de cristalizar um fato transeunte, tornando-o, sob certo aspecto, permanente. Tanto é documento o papel escrito como a fotografia, um mapa ou uma simples pedra com inscrições ou símbolos.

O conceito de documento deve ser amplo, abrangendo não só aquilo que atualmente a ciência conhece, como também tudo o que possa vir a ser inventado capaz de conter a expressão de um pensamento. A holografia, a transmissão eletrônica de dados (via internet) também são documentos hábeis a demonstrar a ocorrência.

• Solicitama juntada aos autos de todos os documentos que se encontram em poder da Administração que comprovem as alegações tecidas na presente impugnação, especialmente os seguintes: comprovantes de internamento das mercadorias importadas; comprovantes dos registros de contratos de câmbio; comprovantes da conferência de manifestos de carga; comprovantes da consolidação documental dos *containeres* por agente de carga; comprovantes da notificação na Secretaria da Fazenda do Estado - SEFAZ; comprovantes dos recolhimentos das taxas de armazenagem e capatazia dos Portos e registros das Declarações de Importação no SISCOMEX.

• Protestam pela produção de provas por todos os meios em direito admitidos, especialmente, pela posterior juntada de documentos que se, fizerem necessários à prova de suas alegações.

Processo nº : 10283.001726/2004-26  
Resolução nº : 302-1.327

12. Em 18/05/2004, os autos foram encaminhados à Delegacia da Receita de Julgamento (DRJ) em Recife, a qual, na época, detinha a competência para julgamento deste processo.

13. Em 10/11/2004, por força da alteração de competência promovida pela Portaria nº 1.348/2004, o processo foi remetido à DRJ em Fortaleza.

14. Em 11/01/2005, a empresa TCÊ Comércio e Serviços em Tecnologia e Informática Ltda. solicitou, com base no art. 16, § 5º, do Decreto nº 70.235/1972 e/c art. 5º, LV, da Constituição Federal, a juntada do parecer de fls. 7.093/7.128.

15. Em 25/07/2005, as empresas TCÊ Comércio e Serviços em Tecnologia e Informática Ltda e SDW Serviços Empresariais LTDA solicitaram a juntada aos autos de cópia autenticada de carta emitida pela exportadora *Daewoo Telecom*, devidamente traduzida por tradutor juramentado, bem como demais documentos em anexo (fls.7.130/7.152).

O conceito de documento deve ser amplo, abrangendo não só aquilo que atualmente a ciência conhece, como também tudo o que possa vir a ser inventado capaz de conter a expressão de um pensamento. A holografia, a transmissão eletrônica de dados (via internet) também são documentos hábeis a demonstrar a ocorrência de fatos relevantes para o processo .

O documento tem a função de tornar fixo, estático, um momento da vida humana. O fato, que acontece e desaparece, torna-se permanentemente retratado no documento, que exatamente a isso se presta.” (grifou-se) (WAMBIER, L. R. Curso avançado de processo civil. 3ª ed., Revista dos Tribunais, 2001. v.1, p. 506)

2. Portanto, o documento de origem eletrônica enquadra-se perfeitamente no conceito acima exposto. À semelhança de outras provas, a apreciação dos documentos eletrônicos submete-se ao princípio da liberdade de convicção do julgador (art.29 do Decreto nº 70.235/1972), segundo o sistema da persuasão racional, no qual, não existem formas absolutas a serem seguidas, que atribuam valor qualitativo aos meios de prova, mas, o julgador tem a faculdade de atribuir-lhes o valor, conforme a influência que exercem em sua consciência, devendo motivar esse convencimento.

3. Com efeito, o emprego de mensagens eletrônicas está firmemente arraigado em todo o mundo, não se podendo ignorar essa realidade que impõe uma atualizada exegese da legislação acerca da prova, evitando óbice à admissibilidade de registros de computador como meio de prova em litígios, assegurando-se, assim,

a compatibilidade entre as normas e os avanços da tecnologia e proporcionando, aos julgadores, meios eficazes para solução dos litígios.

4. Diante da norma que preconiza liberdade dos meios de prova, deve prevalecer um raciocínio hermenêutico sistemático e consentâneo com a evolução da tecnologia, não havendo, sob esse prisma, que se negar efeitos jurídicos, validade ou eficácia à informação apenas porque esteja na forma de mensagem eletrônica. Ademais, ressalte-se que o novo Código Civil instituído pela Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, preceitua em seu art.225.

“Art. 225 - As reproduções fotográficas, cinematográficas, os registros fonográficos e, em geral, quaisquer outras reproduções mecânicas ou eletrônicas de fatos ou de coisas fazem prova plena destes, se a parte, contra quem forem exibidos, não lhes impugnar a exatidão”.

5. A norma legal consagra expressamente a realidade jurídica do documento eletrônico, admitindo-o como existente e válido, bastando que retrate ou represente um fato para que ingresse, com o devido reconhecimento, no mundo jurídico. Os arquivos eletrônicos devem ser considerados documentos, uma vez que as informações neles contidas e expressas são visíveis, podendo ser lidas, cabendo, porém, assegurar-se da sua autenticidade.

6. A impugnante não contesta a autenticidade das mensagens eletrônicas (e-mails), restringindo-se a alegar que não atestam ou sequer comprovam a existência de fraude. Todavia, nelas se verifica troca de informações no sentido de se alterar os dados das faturas (p. ex. fls.27, 31, 32, 39, 40, 41, 42, 44, 45, 46, 47, 48, 49, 53, 54, 55).

7. Na fraude tributária ocorre a ação dolosa do importador excluindo ou modificando as características essenciais do fator gerador da obrigação tributária de modo a reduzir o montante do imposto devido, a evitar ou diferir o seu pagamento, nos termos do art. 72 da Lei nº 4.502/1964:

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

c) A fraude e a Zona Franca de Manaus

8. Não se venha argumentar que o ingresso de mercadoria estrangeira na Zona Franca de Manaus (ZFM) goza de isenção e

que, por isso, nunca se poderia configurar fraude na importação para aquela área geográfica, haja vista a suposta impossibilidade fática de se reduzir, evitar ou diferir o pagamento do imposto devido. A tese padece de grave inconsistência.

9. Em primeiro lugar, os benefícios fiscais na importação de mercadorias para a ZFM podem ser isenção ou redução de impostos, estando ainda condicionados ao efetivo emprego dos bens nas finalidades previstas nos art. 3º e 7º do Decreto-lei nº 288/1967, com as alterações promovidas pela Lei nº 8.387/1991. Assim, somente se configura a isenção ou redução quando comprovada a destinação dos bens nas atividades estipuladas no art.3º Decreto-lei nº 288/1967 (consumo interno, industrialização em qualquer grau, inclusive beneficiamento, agropecuária, pesca, instalação e operação de indústrias e serviços de qualquer natureza e a estocagem para reexportação).

10. A regulamentação da supracitada norma legal se deu por meio do Decreto nº 61.244/1967, cujo art.3º dispõe:

“Art 3º Far-se-á com suspensão dos impostos de importação e sobre produtos industrializados a entrada, na Zona Franca de Manaus, de mercadorias procedentes do estrangeiro e destinadas:

I - a seu consumo interno;

II - a industrialização de outros produtos, no seu Território;

III - à pesca e à agropecuária;

IV - à instalação e operação de indústrias e serviços de qualquer natureza;

V - à estocagem para reexportação;

VI - à estocagem para comercialização ou emprego em outros pontos do território nacional.

(...)

§ 4º As obrigações tributárias suspensas, nos termos deste artigo:

I - se resolvem efetivando-se a isenção integral nos casos dos incisos I, III, IV e V, com o emprego da mercadoria nas finalidades previstas nos mesmos incisos;

II - se resolvem, quanto à parte percentual reduzida do imposto, nos casos dos incisos II, quando atendido o disposto no inciso II do artigo 7º;

III - tornam-se exigíveis, nos casos do inciso VI, quando as mercadorias forem remetidas para outro ponto do território nacional.” (destaquei)

11. Das disposições normativas acima citadas, constata-se que o regime da ZFM tem como característica a suspensão dos tributos incidentes na importação de bens até a ocorrência de uma das hipóteses previstas na lei, quando então a suspensão se converterá em isenção integral ou parcial, esta também denominada de redução. Pode-se concluir ainda que o benefício fiscal em comento consiste em uma isenção ou redução condicionada à destinação dos bens. Como conseqüência, a isenção não é reconhecida automaticamente por ocasião da importação, nem se pode afirmar que é um direito do importador pelo simples fato de se encontrar na área geográfica da ZFM. A isenção somente se configura quando atendida alguma das condições a que se subordina e, por esse motivo, ainda que pleiteada pelo importador no momento do despacho aduaneiro, apenas pode ser reconhecida pelo Fisco em um momento posterior à importação.

12. Ademais, conforme legislação de regência, a suspensão de impostos na importação para ZFM e o posterior reconhecimento da isenção ou redução ocorre exclusivamente quando o importador obtém anuência da Suframa, por meio da Licença de Importação. Observe-se que, no caso, o importador declarou em todas as DI's que as mercadorias importadas destinavam-se à industrialização, caracterizando-se a hipótese prevista no inciso II, do art. 3º Decreto nº 61.244/1967.

13. A anuência da Suframa para a importação tem por base a prévia aprovação do projeto industrial da empresa, atendo-se à descrição das mercadorias importadas e a compatibilidade dessas mercadorias com o Processo Produtivo Básico (PPB) definido na legislação, a que se submete o importador, por força do art. 7º do Decreto-lei nº 288, de 1967, com redação dada pela Lei nº 8.387/1991. Na prática, a Suframa tem concedido anuência com base na correlação entre a descrição das mercadorias importadas e uma listagem padrão de insumos, elaborada com base no PPB, ou seja, a anuência é concedida apenas para importação de mercadorias previstas nessa listagem.

14. A fiscalização revela que o importador fez constar nas faturas falsificadas descrição de mercadorias, de tal modo a se enquadrarem no PPB. O argumento da fiscalização conduz à ilação de que houve importação de mercadorias que não eram amparadas pelos benefícios fiscais na ZFM, o que significa dizer que a falsificação das faturas teve o efeito de evitar o pagamento do tributo devido na importação, caracterizando-se a fraude, tal como conceituada no art.72 da Lei nº 4.052/1964.

15. Todavia, mesmo que se pudesse admitir que materialmente as mercadorias importadas (ou pelo menos parte delas) fossem efetivamente contempladas pelo incentivo fiscal por se adequarem ao PPB, deve-se atentar para o disposto no art. 7º do referido Decreto-lei e alterações, o qual prevê que, no caso de industrialização de produtos na ZFM, as obrigações tributárias suspensas resolvem-se, quanto à parte percentual reduzida do imposto. Isso significa dizer que nessa situação deve haver o pagamento de parte do Imposto de Importação incidente sobre os insumos estrangeiros empregados na fabricação de produtos na ZFM, quando da saída dos referidos produtos da área de exceção para outros pontos do Território Nacional, dando-se tal pagamento com redução da alíquota do citado imposto, conforme dispõe a lei.

16. Conseqüentemente, a suspensão converte-se em redução do Imposto de Importação, tornando-se exigível a parcela restante, quando os bens importados são empregados na industrialização e destinados a outro ponto do território, conforme disposto no art. 7º do Decreto-lei nº 288, de 1967, com redação dada pela Lei nº 8.387/1991:

“Art. 7º Os produtos industrializados na Zona Franca de Manaus, salvo os bens de informática e os veículos automóveis, tratores e outros veículos terrestres, suas partes e peças, excluídos os das posições 8711 a 8714 da Tarifa Aduaneira do Brasil - TAB e respectivas partes e peças, quando dela saírem para qualquer ponto do Território Nacional, estarão sujeitos à exigibilidade do Imposto sobre Importação relativo a matérias-primas, produtos intermediários, materiais secundários e de embalagem, componentes e outros insumos de origem estrangeira neles empregados, calculado o tributo mediante coeficiente de redução de sua alíquota ‘ad valorem’, na conformidade do parágrafo 1º, deste artigo, desde que atendam nível de industrialização local compatível com processo produtivo básico para produtos compreendidos na mesma posição e subposição da Tarifa Aduaneira do Brasil – TAB.”

17. Assim, ao serem destinados os produtos para outros pontos do País, torna-se exigível parcela do imposto de importação relativo aos insumos, que até aquele momento ainda encontrava-se suspensa.

18. Portanto, as importações nas quais os preços das mercadorias foram alterados para menos por meio das faturas falsificadas servirão de fonte para apuração dos preços dos componentes estrangeiros empregados no processo industrial de produto fabricado na ZFM a ser destinado à internação. Por conseguinte, o cômputo de tais valores subfaturados repercutirá no cálculo do Imposto de Importação reduzido, relativo a esses componentes estrangeiros, devido quando da remessa desses produtos para fora da ZFM, o que se apura por meio do documento denominado Demonstrativo do

Processo nº : 10283.001726/2004-26  
Resolução nº : 302-1.327

Coeficiente de Redução – DCR (IN SRF nº 04/1994, posteriormente substituída pela IN SRF nº 17/2001).

19. Isso significa que, quando da remessa desses produtos industrializados para fora da ZFM, o valor do Imposto de Importação a ser pago nessa ocasião sofrerá uma redução maior do que a autorizada na lei, em razão do subfaturamento dos insumos importados. Vale dizer, em outras palavras, a ação do importador em falsificar as faturas, modifica as características essenciais do fator gerador da obrigação tributária de modo a reduzir o montante do Imposto de Importação devido na internação, caracterizando-se, também nessa hipótese, a fraude, nos termos do art. 72 da Lei nº 4.502/1964. Tendo em vista as considerações acima expostas, não procede a alegação de que a fiscalização tenha se baseado em meras suposições, para concluir pela existência de fraude nas operações fiscalizadas.

20. Observe-se ainda que, a supressão de tributos não se restringe aos impostos incidentes na importação. No caso de superfaturamento, ao aumentar o custo de aquisição das mercadorias, a conduta do importador acaba reduzindo o valor do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica. Ressalte-se que o fato de o lançamento ora impugnado não exigir valores a título de tributo não elide as considerações acima.

d) A fraude na área aduaneira

21. Por fim, cumpre atentar que o bem jurídico protegido pela norma contida no art. 83, inciso I, da Lei nº 4.502/1964, com a redação dada pelo art. 1º, alteração 2ª, do Decreto-lei nº 400, de 30 de dezembro de 1968, não é unicamente o Erário, mas a norma visa precipuamente resguardar o controle aduaneiro e proteger a economia nacional, que se vêem afetados pela importação fraudulenta e pela entrada clandestina de mercadorias no País. Nesse passo é possível discernir entre a fraude tributária *stricto sensue* a fraude aduaneira que abrange, além dos aspectos estritamente fiscais atinentes àquela, também os extrafiscais, próprios do controle aduaneiro. Nesse sentido, fraude aduaneira não se restringe à fraude exclusivamente tributária.

22. Assim, em matéria aduaneira, a fraude assume uma feição própria, de modo que o termo “importação fraudulenta” transcende a conduta dolosa de tão-somente evitar ou reduzir o pagamento de tributo, não se restringindo à “fraude”, tal como conceituada no art. 72 da Lei nº 4.502/1964, de feição estritamente tributária. Envolve também as ações dolosas empreendidas para burlar os controles aduaneiros, com o intuito de lograr benefícios ilícitamente, com p. ex., obter vantagens cambiais, remeter divisas irregularmente etc.

23. Em tais situações, pode ocasionalmente não haver insuficiência ou falta de recolhimento de impostos, porém não se há de negar a caracterização da importação como fraudulenta, porquanto resta evidente a ação dolosa em ilidir o controle aduaneiro para fruição de vantagens ilícitas em detrimento da economia nacional, bens jurídicos que a norma visa assegurar. Então, em relação a operações aduaneiras, seria um contra-senso exigir que a fraude se caracterizasse unicamente pela falta ou insuficiência de pagamento dos impostos incidentes na importação.

24. No ordenamento jurídico encontramos exemplos dessa acepção, em que a importação fraudulenta não necessariamente implica supressão ou redução do imposto devido. É o caso art.23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, com redação dada pelo art.59 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 (DOU 31/12/2002), que pune uma espécie de importação fraudulenta, caracterizada pela ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros, mesmo não havendo repercussão no recolhimento do imposto.

25. Assim, “importação fraudulenta” significa importação com fraude ao controle aduaneiro, mitigando-se a feição estritamente tributária de “reduzir ou evitar o pagamento do imposto” ocorrendo nos casos em que a falsificação ou a adulteração de documentos acarrete dano ao citado controle, mesmo que não haja repercussão no tratamento tributário.

26. A propósito observe-se o lúcido ensinamento de ROOSEVELT BALDOMIR SOSA: “consiste a falsidade documental, em matéria aduaneira, em elaborar documento falso, ou alterá-lo total ou parcialmente de modo a iludir o controle administrativo. Também se conhece a falsidade ideológica, que é quando o documento se mostra verdadeiro, mas não expressa a verdade” (Comentário à lei aduaneira: Regulamento Aduaneiro, São Paulo: Aduaneiras, 1993, vol. III, p.187) (destaquei).

27. Sabe-se que a operação cambial baseia-se nos dados informados na DI. No caso, o fechamento de câmbio se deu conforme os dados inverídicos (relativos a preço e exportador), de modo que, em algumas operações de importação, houve a remessa de divisas irregularmente por meio do superfaturamento das importações e simulação do país exportador (p. ex. Ilhas Virgens Britânicas, sede da empresa “Kelsey Commercial S/A”, considerado “paraíso fiscal”, conforme Instrução Normativa SRF nº 188, de 06/08/2002).

28. É infundado o argumento de que se existisse infração, as mercadorias não seriam desembaraçadas, pois a irregularidade do

caso em apreciação se deu de tal forma que não poderia ser prontamente detectada durante o despacho aduaneiro de importação. Com efeito, a conferência aduaneira não teria como detectar a inveracidade de muitas das informações contidas nas faturas falsificadas, tais como nome do real importador, exportador, termo de pagamento etc, o que somente foi possível elucidar com a fiscalização empreendida após o despacho. O mesmo deve ser afirmado em relação à conferência de manifesto de carga e a consolidação documental dos containeres por agente de carga, que não teriam como identificar a falsidade dessas informações.

29. Ademais, no tocante à descrição e quantidade dos bens, não se pode afirmar que a conferência aduaneira teria o condão de detectar a fraude. O desembaraço nem sempre se dá após exame documental e verificação das mercadorias, de forma a chancelar as declarações do contribuinte, porque tal procedimento pode não ocorrer, haja vista a seleção das DI's para conferência aduaneira pelos canais verde e amarelo, em que, no primeiro, o sistema registra o desembaraço automático da mercadoria, sendo dispensado o exame documental e a verificação da mercadoria, e no segundo é realizado apenas o exame documental, sendo efetuado o desembaraço aduaneiro, dispensando-se a verificação da mercadoria.

30. No caso em concreto há ainda outra peculiaridade, que induz a não se atribuir grande valor ao fato de as mercadorias terem sido desembaraçadas sem óbices pelo órgão alfandegário: é que, segundo informa a fiscalização, para consecução da importação fraudulenta houve a colaboração de funcionários do Fisco, o que fragiliza qualquer argumentação no sentido de conferir ao desembaraço a prova de regularidade da operação.

31. Assim, não se trata de mero descumprimento de obrigação acessória. Com base nessas considerações, carece de sentido aventar que “os procedimentos sempre se deram à luz do disposto na legislação”, quando o que se constata é infração da legislação aduaneira, pois as mercadorias foram submetidas a despacho aduaneiro instruído com faturas comerciais falsas, fato que caracteriza a “importação fraudulenta”, conforme fundamentos arrolados no auto de infração.

32. Portanto, as autuadas, agindo dolosamente, consumiram e/ou entregaram a consumo produtos de procedência estrangeira importados fraudulentamente, em razão das importações terem sido promovidas com base em invoices falsificadas. Assim, diante das considerações acima não se vislumbra ofensa aos princípios da ampla defesa, do devido processo legal e da tipicidade cerrada.

33. Por todo o exposto, é incabível a aplicação do art. 112 do CTN, porquanto inexistente dúvida quanto à capitulação legal do fato; à sua natureza ou circunstância material, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; à autoria, imputabilidade, ou punibilidade; bem como quanto à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

*Das explicações fornecidas pela exportadora Daewoo Telecom*

34. Em petição protocolizada em 25/07/2005 e que se encontra anexada às fls. 7130/7132 dos autos, as autuadas TCÊ e SDW apresentam, dentre outros documentos, “carta” emitida, no exterior, pela empresa exportadora Daewoo Telecom, (documento às fls. 7135/7136 – cópia traduzida para o português às fls. 7138/7139), com o objetivo de demonstrar que a exportadora Daewoo Telecom autorizou: a) a emissão de *invoices proforma*, relativas aos kits por ela exportados para serem montados no Brasil, visando, desta forma, facilitar a liberação das mercadorias junto à autoridade aduaneira; e b) a reemissão, pelas autuadas, de algumas faturas comerciais incorretamente emitidas contra uma ou outra destas empresas (TCÊ e SDW), corrigindo os equívocos cometidos.

35. Nesta mesma oportunidade juntou ao processo cópia autenticada de correspondência encaminhada à empresa Jean Corp. (fl. 7144), com o respectivo comprovante de remessa postal deste documento (fl. 7141).

36. No que diz respeito à “carta” expedida pela exportadora Daewoo Telecom, nota-se que as explicações apresentadas pela empresa através da citada missiva tão somente ratificam e respaldam as afirmações feitas pela fiscalização para fundamentação do lançamento em questão, na medida em que demonstram que os despachos de importação das mercadorias não foram instruídos com as faturas originais expedida pelo exportador, mas sim com documentos emitidos pelas importadoras, muito embora sem previsão legal para adoção de tal procedimento.

37. Ademais, conforme já demonstrado, no caso, após análise dos documentos acostados às fls. 600/6983, fazendo-se uma comparação entre as faturas originais/verdadeiras emitidas pelo exportador e aquelas emitidas pelas autuadas, observa-se que as faturas emitidas pelas importadoras sofreram alteração da descrição e quantidade das mercadorias, além de outras divergências, seja em relação aos pesos líquidos e valor total das mercadorias, seja em relação à data de embarque ou dados do exportador, ou ainda no tocante à razão social do importador.

38. Estando positivada na legislação de regência a exigência da fatura comercial como documento de instrução do despacho de

importação bem como os requisitos obrigatórios na sua formulação para que seja juridicamente válido como documento representativo de uma operação de compra e venda, servindo como registro e comprovante da transação comercial realizada entre o importador e o exportador, constata-se desde logo a ausência de plausibilidade jurídica da defesa ao alegar que a fatura que instruiu o despacho trata-se de *proforma invoice*, como também não encontra respaldo jurídico a emissão, pelo importador, em substituição ao exportador, de fatura comercial que represente uma transação comercial entre as partes (importador e exportador), ainda que expressamente autorizado.

39. A questão, portanto, não se resolve pelo fato da empresa exportadora ter autorizado ou permitido a reemissão de faturas comerciais diretamente pelas importadoras. Até porque, o que se conclui de tudo o que foi explanado é que as faturas comerciais apresentadas pelas defendentes nos despachos aduaneiros que foram objeto de fiscalização pelas autoridades aduaneiras, não foram emitidas pela empresa exportadora, foram sim falsificadas/adulteradas a partir das faturas originais/verdadeiras.

40. Quanto à cópia autenticada de correspondência encaminhada à empresa Jean Corp., ainda que se cogitasse a sua admissibilidade como prova, as impugnantes não trouxeram aos autos qualquer resposta da destinatária ao contido no referido documento, sendo, portanto, desnecessária a sua apreciação por este órgão julgador.

#### *Da solidariedade passiva*

##### a) A ação e ligação das atuadas

41. De acordo com o relatório de fls. 15/36, as empresas TCÊ e SDW utilizavam o mesmo espaço físico, tinham o mesmo corpo funcional e os cargos de comando eram ocupados pelas mesmas pessoas (a cláusula 45 do Contrato Social da SDW nomeia como diretores delegados para exercerem o comando administrativo da citada empresa as mesmas pessoas físicas responsáveis pela TCÊ, fls. 581/582). Conforme foi registrado no relatório de fls. 37/61, ambas as empresas, na prática, compartilhavam um único estoque de mercadorias e usufruíam reciprocamente das importações (conforme mensagens eletrônicas de fls.40, 41, 44, 45, 50, 51, 54, 55, 56).

42. Embora a defendente alegue que as empresas são pessoas jurídicas de fato e de direito, independentes na consecução de suas atividades, conforme excertos do Auto de Infração 0285/00, de 06/12/2000, que originou o processo nº 10283.011345/2000-23 (fl. 06), em vistoria às instalações fabris foi comprovado que as duas empresas estão instaladas basicamente no mesmo endereço, em

prédios contíguos, localizados dentro da mesma área, compartilhando, além da dependência administrativa no tocante aos funcionários burocráticos, o portão de entrada e saída, pátio de estacionamento de veículos, área de carga e descarga de insumos e produtos. Foi detectado ainda que as linhas de produção, embora autônomas, possuem comunicação interna entre os prédios. Conforme apurado na fiscalização que originou o citado processo, a empresa TCE utiliza componentes que são adquiridos da empresa SDW.

43. O citado auto de infração não foi contestado pela defendente, tendo, inclusive efetuado o recolhimento do crédito tributário exigido no respectivo processo. Sendo certo que a obrigação tributária é ex lege, não decorrendo da vontade das partes, isso não significa que falta de contestação tenha criado a obrigação tributária, como alega a defesa, mas indubitavelmente reconheceu a procedência do crédito tributário sob os fundamentos arrolados pela fiscalização no citado auto de infração. É inferência elementar que a ausência de impugnação implica reconhecer tacitamente como verdadeiras as infrações apontadas naquele auto de infração e que agora são questionadas.

O fato de possuírem contratualmente objetos sociais distintos, bem como, o de que as empresas obtiveram aprovação da Suframa para distintos projetos de investimento e produção na ZFM, não elide as constatações acima. Embora alegue, não foi comprovada a concessão de alvarás distintos de funcionamento pelas autoridades, estadual e municipal, e mesmo que tivesse havido tal fato não descaracteriza a atuação conjunta das empresas.

3. Em face aos Relatórios de Diligência Fiscal de fls. 462/481 e fls. 482/484 (incluindo anexos) verifica-se que a SDW e a TCE estavam estabelecidas no mesmo imóvel, tratando-se, de fato, de uma única empresa. Foi apurado ainda que o endereço 21-A, supostamente pertencente à SDW, não existe, sendo na realidade, um único imóvel com divisões internas, ocupadas por essas duas pessoas jurídicas. Ressalte-se que os documentos pertencentes às empresas foram encontrados e apreendidos no mesmo endereço, ou seja, os documentos eram guardados juntos, o que significa que os arquivos das entidades eram unificados.

4. O Parecer CST nº 88/75, todavia, apenas esclarece que “não poderão ser considerados, como estabelecimento industrial único, prédios situados em áreas descontínuas, separadas por via pública (ruas, avenidas, rodovias, ferrovias etc)”, exceto se interligados entre si por passagens subterrâneas ou aéreas ou condutos. O Parecer não autoriza a conclusão de que, para se configurar a duplicidade de estabelecimentos, é obrigatório que os prédios

estejam situados em áreas descontínuas. Declara tão-somente que “a descontinuidade geográfica é bastante para caracterizar a duplicidade de estabelecimentos”, nada dispondo sobre o tratamento a ser dado no caso de prédios contíguos em relação aos quais se pretende conferir a condição de estabelecimentos distintos. Entretanto, a inconsistência desse argumento não invalida os demais em que se baseou a fiscalização para caracterizar a unicidade das empresas.

5. Assim, embora sob o aspecto jurídico-formal, possam ter sido constituídas em conformidade com a legislação e juridicamente sejam pessoas distintas, ou seja, possuam personalidade jurídica própria tendo por base os elementos trazidos aos autos, pode-se afirmar, do ponto de vista físico e operacional, que as atuadas TCÊ e SDW funcionam como uma única empresa (uma mesma unidade econômica), o que ultrapassa a noção de mesmo “grupo econômico”.

6. As constatações expostas nos parágrafos precedentes são suficientes para a configuração da solidariedade passiva das empresas TCÊ e SDW e têm o objetivo precípuo de demonstrar o interesse comum das empresas atuadas na situação fática em questão, qual seja, a importação de mercadorias mediante fraude, perpetrada pela falsificação de faturas comerciais, o que as torna solidariamente responsáveis pela infração. O art.124, inciso I, do Código Tributário Nacional prevê a responsabilidade solidária das pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. O art.95 do Decreto n° 37/1966 dispõe ainda da seguinte forma:

“Art. 95 – Respondem pela infração:

I – Conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática, ou dela se beneficie;”

7. Portanto, a unicidade das empresas (sob os aspectos físico e operacional) bem como a participação das mesmas pessoas na constituição e gerência de ambas as empresas são apontados como elementos convergentes que evidenciam a responsabilidade solidária da TCÊ e da SDW.

8. Além desses aspectos, a fiscalização se baseia nos mesmos fatos para afirmar ainda que as empresas foram formalizadas de modo bipartido para usufruir duplamente e reciprocamente das importações autorizadas pela Suframa, por meio de aprovação de dois projetos industriais distintos. Com base no relatório de fls.482/484 conclui ainda o atuante que os fatos acima apontados evidenciam a existência de indícios de um propósito fraudulento na

atuação das pessoas jurídicas, pelo artifício de passar-se por empresas distintas, formalizadas com o intuito de obter ilegalmente vantagens cambiais e fiscais, visando a fruição indevida dos benefícios fiscais da ZFM.

9. Os fatos de per si poderiam não ser necessariamente indiciários de fraude na constituição e gerência das atuadas, porém, se cotejados com a falsidade documental detectada, não se tem dúvida da fraude no modo de atuação das empresas perante o Fisco. Serve de ilustração desse desiderato o arquivamento conjunto de faturas, dentre as quais constam documentos falsificados em que foi permutado o nome da TCÊ com o da SDW. Em face dessas evidências não se firma a alegação acerca da “regularidade e licitude na forma de funcionamento das empresas”.

10. Em verdade, depreende-se que aludir à “simulação/fraude/dolo na constituição e gerência das empresas”, ao que tudo indica, não se trata propriamente de irregularidade na constituição e gerência do ponto de vista das formalidades legais, mas significa dizer do seu modo fraudulento de serem criadas para atuar conjuntamente na importação e para obtenção ilícita de vantagens fiscais.

b) A impertinência da utilização do termo “coligadas”

11. A discussão acerca da caracterização ou não das empresas como coligadas foge ao objeto do presente litígio, tendo sido aludida de modo incidental pela fiscalização no bojo da transcrição de excertos de outro auto de infração, cujo propósito é apenas o de demonstrar a unicidade física e operacional das empresas TCÊ e SDW.

12. A questão suscitada de serem ou não as empresas coligadas, era atinente à matéria discutida naquele auto de infração, no qual fora relatado que a empresa TCÊ produz e remete para fora da ZFM monitor de vídeo, utilizando componentes adquiridos da empresa SDW. Todavia, para apuração do coeficiente de redução do Imposto de Importação, informava tais componentes no DCR como sendo insumos nacionais, o que é vedado no caso de empresas coligadas, conforme § 5º do art. 7º do Decreto-lei nº 288/1967, com redação dada pela Lei nº 8.387/1991. Daí a necessidade, naquele caso, de perquirição acerca do conceito de coligada, para fins de saber se as empresas são ou não coligadas, de modo a fundamentar a exigência do Imposto de Importação formulada no referido auto de infração.

13. Todavia, a questão debatida nestes autos não diz respeito à incorreção do DCR por haver sido informados como nacionais insumos adquiridos da SDW, mas unicamente envolve a falsidade das faturas que instruem os despachos de importação. Assim, os argumentos referentes à caracterização ou não das empresas como

coligadas são absolutamente impertinentes ao presente litígio.(sublinhei)

14. De qualquer modo, tendo em vista as considerações trazidas pela defesa, cumpre esclarecer que os preceitos de direito privado não têm necessariamente o mesmo significado no campo do direito tributário nem servem necessariamente para definição dos efeitos tributários. Os princípios de direito privado servem à definição do conteúdo e alcance de seus próprios institutos, sendo vedada a sua utilização com a pretensão de definir efeitos tributários. É o que determina o art.109 do CTN.

c) O artigo 110 do Código Tributário Nacional

15. Por outro lado, a matéria não guarda nenhuma pertinência com art.110 do CTN, suscitado pela defesa, o qual trata de tema diverso, in verbis:

“Art. 110 - A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”

16. Tendo em vista que a Constituição Federal pode utilizar certos institutos e conceitos de direito privado para definir ou limitar competências tributárias da União, dos Estados e dos Municípios, a norma legal acima transcrita veda a alteração desses institutos e conceitos por meio de lei tributária, porque, à obviada, isso representaria afrontar as próprias normas constitucionais que tratam das competências dos entes tributantes. Aplica-se também em relação às Constituições Estaduais e Leis Orgânicas dos Municípios. Vale dizer, em outras palavras, que a norma é dirigida ao legislador e proíbe que, no afã de alargar a atividade impositiva, sejam por ele alterados os conceitos e institutos de direito civil que tenham sido utilizados pela Constituição Federal na definição ou limitação das competências tributárias.

17. Diante da dicção do texto legal, urge discernir o que significa “competência tributária”, a que alude o art. 110 do CTN. Para não nos estendermos em demasia, é oportuno transcrever o lúcido ensinamento de HUGO DE BRITO MACHADO:

“No Brasil, o poder tributário é partilhado entre a União, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios. Ao poder tributário juridicamente delimitado e, sendo o caso, dividido, dá-se o nome de competência tributária. O instrumento de atribuição de competência

Processo nº : 10283.001726/2004-26  
Resolução nº : 302-1.327

é a Constituição Federal, pois, como se disse, a atribuição de competência tributária faz parte da própria organização jurídica do Estado.” (MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 19ª ed., São Paulo: Malheiros, 2001, p. 33)

18. Mais adiante acrescenta:

“Pela atribuição de competência divide-se o próprio poder de instituir e cobrar tributos. Entregam-se à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios parcelas do próprio poder de tributar.” (ob. cit., p. 34)

19. O aludido autor apresenta a escoreita exegese do art. 110 do CTN:

“Se um conceito jurídico, seja legal ou doutrinário, é utilizado pela Constituição, não poderá ser alterado pelo legislador ordinário, nem muito menos pelo intérprete. (...) Se a Constituição fala de mercadoria ao definir a competência dos Estados para instituir e cobrar o ICMS, o conceito de mercadoria há de ser o existente no Direito Comercial. Admitir que o legislador pudesse modificá-lo seria permitir ao legislador alterar a própria Constituição Federal, modificando as competências tributárias ali definidas.” (ob. cit., p. 95)

20. Assim, o que é vedado pelo art. 110 do CTN é a alteração, por lei, das definições e limitações da competência tributária estabelecidas na Constituição Federal, matéria completamente estranha ao assunto em comento, qual seja, a conceituação de “empresa coligada”, de modo diverso dos princípios e institutos de direito privado, para fins de fruição dos benefícios fiscais da ZFM.

d) Os sócios citados

21. Ao mencionar as pessoas físicas que enviaram as mensagens eletrônicas de fls. 21/36 e 140/283 ou nelas foram citadas, bem como os nomes que constam dos relatórios de fls. 15/20, 37/61 e 284/285, a fiscalização aponta elementos indiciários da participação de sócios e funcionários das empresas. Dentre esses indícios, citam-se os seguintes: após ter sido iniciada a investigação, houve alterações na composição societária das autuadas; foram demonstrados vínculos familiares entre os sócios da SDW e da TCE; as mesmas empresas possuem sócios vinculados a outras empresas acusadas de importação fraudulenta, por meio da emissão de invoices e de BL falsos.

22. No tocante à apuração administrativa da responsabilidade pela infração para fins de aplicação da multa, tais pessoas não chegaram

a ser arroladas, no auto de infração, como sujeitos passivos solidários, com fundamento no art.137 do Código Tributário Nacional. Assim, depreende-se que as questões levantadas pela fiscalização, atinentes à identificação de pessoas físicas que praticaram ou comandaram as fraudes, têm interesse para fins de eventual apuração da responsabilidade penal, acaso oferecida denúncia pelo Ministério Público, o que poderá ser objeto de processo judicial.

23. Ressalte-se que, não estando, as pessoas físicas, arroladas como sujeitos passivos solidários, o presente julgamento administrativo restringe-se ao exame da legalidade da multa aplicada à pessoa jurídica, não sendo pertinente um pronunciamento sobre a culpabilidade das pessoas físicas responsáveis pela idealização e consecução da fraude, o que, ademais, demandaria dilação probatória mais abrangente, a qual poderá ser mais apropriadamente realizada em sede de processo judicial para fins de apuração de responsabilidade penal, se for o caso.

24. Nesse estágio de cognição, para as finalidades do presente processo, pode-se concluir que os elementos trazidos à colação em relação às pessoas físicas têm o escopo precípua de demonstrar a vinculação entre as empresas TCÊ e SDW, caracterizando, assim, a solidariedade passiva delas em relação ao Fisco, bem como evidenciar o dolo, uma vez que pessoas ligadas às autuadas trocaram mensagens eletrônicas que revelam a intenção na prática fraudulenta. Além disso, os elementos coligidos nestes autos também não autorizam concluir sobre “perseguição” a pessoas nem, por outro lado, “interferência ou coação”, sendo, ademais, tais considerações irrelevantes para a solução do presente litígio, não havendo motivo para se fazer alusão aos princípios da impessoalidade e da moralidade.

### III – CONCLUSÃO

25. Pelo exposto, e considerando que o processo percorreu seus trâmites normais, estando em condições de ser julgado; considerando a competência definida nos artigos 224 e 225 c/c o Anexo V do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF nº 30, de 2005, alterada pelas Portarias MF nº 275 e 329, de 2005, e ainda pela Portaria SRF nº 1.005, de 2005, c/c as disposições das Portarias SRF nºs 1.780, de 2003, 1.348, de 2004, e 1.154, de 2005; considerando tudo mais que do processo consta;

VOTO no sentido de:

I - NÃO CONHECER DO PARECER JUNTADO AOS AUTOS, por haver sido apresentado intempestivamente e não se enquadrar nas hipóteses de admissibilidade, previstas na legislação pertinente;

II – CONHECER DA PETIÇÃO INERENTE ÀS EXPLICAÇÕES DE EMPRESA EXPORTADORA, que apesar de haver sido apresentada de forma intempestiva, enquadra-se nas hipóteses de admissibilidade, previstas na legislação pertinente;

III - CONHECER DA IMPUGNAÇÃO em relação às impugnações tempestivamente apresentadas, para:

Preliminarmente,

a) REJEITAR AS PRELIMINARES DE NULIDADE, ILEGITIMIDADE PASSIVA e DECADÊNCIA, suscitadas pelas impugnantes;

b) NÃO ACATAR O PROTESTO GENÉRICO PELA PRODUÇÃO DE PROVA;

c) INDEFERIR OS PEDIDOS DE DILIGÊNCIA formulados;

No mérito, JULGAR PROCEDENTE o lançamento objeto da lide, para CONSIDERAR DEVIDO o crédito tributário lançado em relação às autuadas.”

Irresignadas as empresas apresentaram recurso a este Conselho de Contribuintes alegando, entre outros, os seguintes fatos que considerei remarcáveis:

1 – constituíram-se na Zona Franca de Manaus cada qual produzindo uma linha de produtos;

2 – inviabilizada a produção desses bens, por razões de comércio, encerraram as atividades de industrialização em meados de 2002;

3 – não foram intimadas a apresentar documentos à alfândega e mesmo assim foram objetos de ação de busca e apreensão, em salas comerciais onde mantinham seus arquivos;

4 – Em 15 de abril de 2004 tiveram lavrado o auto de infração relativo a operações realizadas em 1999, sob a acusação de que haviam entregado a consumo ou consumido mercadorias estrangeiras importadas de forma fraudulenta;

5 – A infração foi capitulada no art. 83, inciso I, da Lei nº 4.502, de 1964, e no art. 1º, alteração 2ª do Decreto-lei nº 400, de 1968, regulamentado pelo art. 463, inciso I, do Decreto nº 2.637, de 1998; Em preliminar argumentam:

1 - Razões de nulidade:

1.1 – existe nulidade da decisão proferida posto que participou do julgamento, na qualidade de relator, o auditor fiscal Luis Carlos de Maia Cerqueira, Inspetor da Alfândega do Porto de Manaus na época dos fatos, que inclusive assinou o Mandado de Procedimento Fiscal, em 21 de agosto de 2000; (fls. 7.232 a 7.235)

1.2 – existe cerceamento do direito de defesa posto que não foi apreciado o Parecer jurídico apresentado pelas recorrentes sob a alegação de que não se revestia das condições previstas no § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, embora tal norma refira-se a provas e não a pareceres, sendo portanto cabível a aplicação do art. 38 da Lei nº 9.784, de 1999, que permite “na fase introdutória e antes da tomada de decisão” a juntada de documentos;(fls 7.236 a 7.240)

1.3 – O agente fiscal utilizou-se de generalizações simplistas e a autuação baseou-se na presunção de diferenças fraudulentas, sendo vedado no âmbito administrativo fiscal a aplicação de sanção sem a prova do ilícito; (fls 7240 a 7245)

1.4 – existe outra razão de nulidade do lançamento por falta de acesso da recorrente aos documentos que permitiriam as suas defesas;(fls 7245)

1.5 – a execução do MPF inobservou os preceitos legais posto que não relacionou detalhadamente os documentos apreendidos;(fls.7252)

1.6 – Os e-mails apresentados pela fiscalização como prova estavam descontextualizados;

2 - Decadência:

2.1 – o lançamento foi efetuado em 14 de abril de 2004 e refere-se a fatos geradores ocorridos entre janeiro e dezembro de 1999;(fls 7254)

2.2 – os tributos sujeitos ao lançamento por homologação sujeitam-se a regra do art. 150,§ 4º do CTN;

3 - Mérito:

3.1 - as recorrentes são acusadas de importação fraudulenta; (fls 7556)

3.2 – não foi imputado às recorrentes a conduta de ter consumido ou entregado à consumo produtos importados fraudulentamente;

3.3 – não houve fraude tributária, pois não havia tributo a ser cobrado;

3.4 - trata-se de aplicação de pena severa que não admite presunção de culpa;

3.5 – No Brasil a Zona Franca de Manaus é tratada como território estrangeiro, não se podendo falar de importação;

3.6 – não se configuram as hipóteses para a aplicação da multa prevista no art. 463, I do RIPI/98;

3.7 – a submissão das mercadorias a despacho permite descaracterizar a fraude na importação;

3.8 - 100% do valor da mercadoria equivale à pena de perdimento – nesse caso a aplicação da pena está sempre relacionada à importação clandestina, fraudulenta ou irregular – ou seja, a que não é encaminhada pelas vias normais;

3.9 – não houve fraude posto que não havia tributos a pagar e não houve importação fraudulenta posto que não houve importação;

3.10 – as duas faturas para a mesma operação servia para facilitar o despacho aduaneiro - uma era a fatura pro forma, usual nas operações de comércio exterior;

3.11 – se fossem caracterizadas e comprovadas divergências entre as faturas a penalidade não corresponde à que está aplicada;

3.12 – as empresas não são coligadas mas mantêm relações puramente comerciais;

3.13 – Os atos constitutivos das empresas foram devidamente arquivados na junta comercial;

3.14 – as duas empresas tem linhas de produção autônomas conforme reconhecido pela própria fiscalização;

Processo nº : 10283.001726/2004-26  
Resolução nº : 302-1.327

3.15 – vínculos familiares não autorizam inferir que são coligadas as empresas;

4 - Enfim, o pedido:

4.1 – nulidade do auto de infração

É o relatório.

Processo n° : 10283.001726/2004-26  
Resolução n° : 302-1.327

## VOTO

Conselheira Judith do Amaral Marcondes Armando, Relatora

Trata-se de apreciar e julgar as razões do recurso interposto pelas empresas identificadas no preâmbulo deste processo.

Conforme sobejamente demonstrado nestes autos, a infração atribuída às empresas é falsificação de documento de importação, no caso faturas comerciais que deram suporte aos despachos de importação de mercadorias admitidas na Zona Franca de Manaus.

É certo que há inúmeros documentos que se referem ao ilícito suposto pelo agente autuador, tais como cópias de invoices e faturas pro-forma, cópias de correios eletrônicos em que se mencionavam fatos considerados indicadores da fraude apontada.

Entretanto, inobstante o árduo trabalho desenvolvido pela fiscalização, os documentos, e as muitas páginas de argumentação não são considerados por mim como capazes de permitir uma apreciação adequada do fato alegado e de sua vinculação com a pena aplicada: a multa prevista no art. 83, caput e inciso I, da Lei 4.502/64 e art. 11 e alteração 2ª, do Decreto-lei n° 400/68, regulamentado pelo art. 463, inciso I, do Decreto n° 2.637/98.

Ao contrário, a principal informação objetiva, ao meu entender, constante das fls. 349 e 350, contida no documento dirigido pela GE ao Adido Tributário e Aduaneiro da Secretaria da Receita Federal nos Estados Unidos, afirma que as faturas anexadas à carta de consulta que lhe foi dirigida não são faturas originais da GE, mas refletem com precisão o valor total das operações e apresentam erros administrativos, que foram ressaltados numa planilha anexada, que não encontrei.

Diante do fato de terem os recorrentes se defendido constantemente da acusação de fraude na importação de produtos, inclusive argumentando longamente sobre o que é fraude e como deve ser considerada na legislação aduaneira e sobre a impropriedade de considerar como importação a entrada de mercadorias na ZFM, deixo de apreciar neste momento a questão da capitulação legal mencionada no referido auto e proponho a transformação deste julgamento em diligência para que, em volume apartado, sejam acostadas:

1 - pela fiscalização, cópias das Declarações de Importação e das faturas que deram suporte aos desembarços aduaneiros ocorridos em 1999 e referidos como fraudados, e o quadro demonstrativo das divergências apontadas pela

Processo nº : 10283.001726/2004-26  
Resolução nº : 302-1.327

GE na correspondência encaminhada ao Adido Aduaneiro nos Estados Unidos (fls. 348, 349 e 350); Cópias de notas fiscais de saída das mercadorias do estabelecimento industrial para internação no país, no mesmo período; Relatório abreviado sobre os documentos e suas implicações com o fato apenado.

2 - pelos recorrentes, cópia do processo produtivo básico aprovado pela SUFRAMA, vigente para o ano de 1999 e cópias das notas fiscais de saída de seus estabelecimentos industriais relacionadas aos produtos industrializados importados pelas declarações de importação consideradas fraudadas e, ainda, o demonstrativo da aplicação dos coeficientes de redução autorizados tendo em vista o processo produtivo e as importações correlacionadas.

3 - pela SUFRAMA a cópia do Processo Produtivo aprovado para a empresa no ano de 1999.

Após o cumprimento da Diligência, dar conhecimento às partes.

Sala das Sessões, em 05 de dezembro de 2006

  
JUDITH DO AMARAL MARCONDES ARMANDO - Relatora