



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

Processo n° 10283.002257/2004-62
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3401-003.407 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de fevereiro de 2017
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO - MULTA - IMPORTAÇÃO FRAUDULENTA
Recorrente MOL (BRASIL) LTDA E OUTROS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/1999

PROCESSO JUDICIAL. CONCOMITÂNCIA DE OBJETO. RENÚNCIA À DISCUSSÃO ADMINISTRATIVA. UNIDADE DE JURISDIÇÃO.

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, em função da unidade de jurisdição.

PROCESSO ADMINISTRATIVO. RETORNO DE DILIGÊNCIA. REAPRECIÇÃO. RICARF. ART. 63, § 5º.

No caso de resolução ou anulação de decisão de 1ª (primeira) instância, as questões preliminares, prejudiciais ou mesmo de mérito já examinadas serão reapreciadas quando do julgamento do recurso, por ocasião do novo julgamento.

DOCUMENTOS. PARECERES. APRESENTAÇÃO POSTERIOR À IMPUGNAÇÃO. CABIMENTO. HIPÓTESES. DECRETO 70.235/1972. ART. 16.

As razões de fato e de direito em que se fundamenta a defesa devem ser mencionadas na impugnação. Assim, qualquer parecer (ou outro documento com argumentação de direito) juntado aos autos fora do prazo legal de impugnação, somente poder ser aceito pelo julgador, na forma do § 5º do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972 se caracterizada uma das hipóteses excepcionais previstas no § 4º do mesmo artigo.

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/1999

DUAS FATURAS COMERCIAIS. MESMA OPERAÇÃO. SIMULAÇÃO. FRAUDE. IMPORTAÇÃO FRAUDULENTA.

Sendo incontroverso que a empresa recebeu uma fatura comercial do exterior, assinada pelo exportador, e emitiu outra, no país, mais detalhada, para melhor vinculação a processo produtivo básico aprovado na ZFM, que foi apresentada à Aduana para instrução da declaração de importação, e tendo sido ambas as faturas comerciais apreendidas regularmente, resta caracterizada a simulação, e, por consequência, a realização de importação com fraude (importação fraudulenta), pela apresentação ao fisco de documento que sabidamente não corresponde ao original.

MULTA. ART. 83, I DA LEI 4.502/1964. IMPORTAÇÃO FRAUDULENTA. IMPORTAÇÃO CLANDESTINA.

A multa prevista no art. 83, I da Lei nº 4.502/1964, por consumo ou entrega a consumo, aplica-se tanto no caso de introdução clandestina (entrada no país de forma oculta, à margem dos locais autorizados, sem passar pela Aduana) quanto no caso de importação fraudulenta (operação na qual existe, efetivamente uma importação, que é efetuada mediante fraude, como a simulação).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso interposto pela empresa MOL (Brasil) LTDA, em função de concomitância de objeto com ação judicial; e, por maioria de votos, em negar provimento aos demais recursos voluntários apresentados, vencido o Conselheiro Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, que entendeu não ser aplicável a multa em discussão ao caso em análise. Os Conselheiros Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, Eloy Eros da Silva Nogueira, e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco acompanharam pelas conclusões, em relação a documentos apresentados fora do prazo legal de impugnação. Os Conselheiros Augusto Fiel Jorge D'Oliveira e Eloy Eros da Silva Nogueira indicaram que apresentariam declaração de voto, tendo apenas o último efetivamente apresentado a declaração. Ausente, justificadamente, o Conselheiro André Henrique Lemos.

ROSALDO TREVISAN – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan (presidente), Robson José Bayerl, Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, Eloy Eros da Silva Nogueira, Fenelon Moscoso de Almeida, André Henrique Lemos, Rodolfo Tsuboi (suplente) e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (vice-presidente).

Relatório

Versa o presente sobre o **Auto de Infração** de fls. 3 a 16¹, com ciência aos

sujeitos passivos em 11/05/2004 (fl. 3), para exigência de **multa pelo consumo e entrega a consumo de produtos de procedência estrangeira importados fraudulentamente**, no ano de 1999, mediante adulteração de faturas e de conhecimentos de carga e na constituição fraudulenta das duas empresas responsabilizadas solidariamente, em valor original de R\$ 1.172.131,97 (equivalente ao valor da mercadoria). As duas empresas indicadas como responsáveis solidárias à "Mol (Brasil) LTDA" ("**MOL**"), que antes se denominava "Mitsui Osk Lines Agência Marítima LTDA" (Mitsui), são a "TCÊ Comércio e Serviços em Tecnologia e Informática LTDA" ("**TCÊ**") e "SDW Serviços Empresariais LTDA" ("**SDW**").

Na autuação (fls. 4 a 15), narra a fiscalização que: (a) as três empresas já foram autuadas em outras oportunidades por falsificações e adulterações de documentos relativos a despachos aduaneiros, sendo as empresas "**TCÊ**" e "**SDW**" vinculadas ao grupo "CCE", acusado de fraudar incessantemente o regime relativo à Zona Franca de Manaus (ZFM), sendo o Sr. "Isaac Sverner", sócio da "**TCÊ**" e proprietário do imóvel onde funcionava o bloco "**TCÊ**"/"**SDW**", também sócio da "CCE da Amazônia S.A." ("CCE"); (b) as simulações, as fraudes e o dolo estão provados em dois relatórios (emitidos em 08/08/2003 - fls. 17 a 22, e em 13/01/2004 - fls. 39 a 63), considerados como parte integrante do auto de infração, que permitem concluir que as empresas "**TCÊ**" e "**SDW**" foram constituídas com a finalidade de fraudar o Estado, e eram geridas por um mesmo grupo de pessoas, funcionando em um mesmo local físico, sendo, em verdade, "uma única entidade privada", ou empresa, formalizada de forma bipartida somente para usufruir duplamente os saldos de importação autorizados pela SUFRAMA em 2 processos produtivos básicos (PPB) distintos, cf, transcrição (fls. 7/8) de excerto de autuação lavrada no processo administrativo nº 10283.011345/2000-23; (c) o esquema continua em atividade, com a abertura de filial paulista da "**TCÊ**" em 03/11/2003, e com alteração da razão social da "**TCÊ**", estando tanto a matriz quanto a filial em situação fiscal "irregular", sendo tanto a "**TCÊ**" quando a "**SDW**" inexistentes de fato, como comprovado pela Receita e pelo *Parquet* Federais; (d) a matriz brasileira da "**MOL**", constituída em 1993, também está em São Paulo, e tem uma filial em Manaus, na situação "ativa não regular", tendo a "**MOL**" incorporado a empresa "Mitsui"; (e) a multa aplicada tem fundamento no art. 83, I da Lei nº 4.502/1964, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 400/1968, em virtude de terem sido efetuadas importações com falsificação de documentos necessários ao desembaraço: (e1) importações com faturas falsificadas e adulteradas da "General Electric Company" (GE - fls. 359/362, estando as vias originais/verdadeiras das faturas às fls. 363/368), e da "Samsung Electro-Mechanics Co. Ltd." (fl. 376, estando a verdadeira/original à fl. 377), cabendo destacar que os documentos estavam arquivados juntos quando da apreensão em cumprimento ao Mandado de Busca e Apreensão nº 2003.4595-3; e (e2) importações com falsificação, em algumas ocasiões, de conhecimentos de carga marítimos (BL - "*Bill of Lading*"); (f) as operações objeto da fiscalização se restringem às importações registradas em 1999, devendo o prazo decadencial para o lançamento ser contado na forma prevista no art. 173, I do Código Tributário Nacional (CTN), em função da existência de fraude; (g) as falsificações são grosseiras, mantendo um mesmo tipo gráfico/"*layout*", mesclando diferentes idiomas, com descrição das mercadorias em língua portuguesa e sempre exatamente a constante do PPB autorizado pela SUFRAMA; (h) os conhecimentos de carga são ao portador, facilitando endosso, entre "**TCÊ**" e "**SDW**", de acordo com os saldos de PPB; (i) o "Escritório da RFB nos Estados Unidos" e a Procuradoria da República no Amazonas remeteram à empresa "GE" questionamentos sobre faturas emitidas, recebendo confirmação que destaca os vários erros nas faturas, que não haviam sido emitidas pela empresa; e (j) ao fazer constar informação falsa no documento internacional de transporte (conhecimento de carga), o transportador internacional contribuiu, efetivamente, para a consumação de ilegalidades, pelo que foi autuado o representante, no Brasil, do transportador internacional

("MOL"), de acordo com o art. 95 do Decreto-Lei nº 37/1966, e pelo fato de o representante do transportador ter assinado termo de responsabilidade.

As empresas "TCÊ" e "SDW" apresentam **Impugnação** conjunta, em 08/06/2004 (fls. 765 a 798), argumentando, em síntese, que: (a) não houve fraude, pois não houve intenção de postergar, reduzir ou evitar o pagamento do tributo, tanto que o lançamento sequer exigiu tributo; (b) as faturas tidas como falsas, em verdade são documentos "proforma", emitidos para atender às exigências da Aduana quando do desembaraço de mercadorias importadas, e refletem as mesmas informações constantes da fatura considerada pela fiscalização como verdadeira (peso, quantidade, valor e destinatário); (c) existiria fraude se os registros da DI e da licença de importação correspondente tivessem sido efetuados com base em informações não condizentes com as operações realizadas; (d) a mescla ("mixórdia") de idiomas existe tanto nas faturas consideradas falsas quanto nas consideradas verdadeiras pelo fisco, não podendo ser tomada como prova de falsidade; (e) as faturas consideradas como verdadeiras pela fiscalização, e emitidas no exterior, não continham a especificação detalhada da mercadoria, o que ensejou a necessidade de emissão de fatura "proforma" em um mesmo padrão tipográfico ("*layout*"); (f) os esclarecimentos prestados pela "GE", ao contrário do que entendeu o fisco, provam a inexistência de fraude, pois "refletem com precisão o valor total de dólares das transações"; (g) a existência de conhecimento de transporte ao portador não constitui irregularidade, e não pode ser tomada como indício de fraude, e não há diferenças entre os conhecimentos de transporte apontados pela fiscalização como "falsos" e "verdadeiros", neles constando os mesmos dados de importador, descrições e valores dos produtos; (h) a multa prevista no 83, I da Lei nº 4.502/1964 é inaplicável ao caso, pois não houve importação clandestina (não havendo qualquer ocultação de operações, que foram todas registradas no SISCOMEX), irregular (não tendo as informações prestadas e documentos apresentados impedido a fiscalização de verificar o cumprimento das obrigações, na conferência aduaneira), fraudulenta (não havendo qualquer fraude, como exposto no item "a") ou não registrada (havendo sempre o regular registro das importações no SISCOMEX); (i) havendo dúvida sobre o enquadramento, deveria a autoridade fiscal, em função do art. 112 do CTN, aplicar multa por inexistência de fatura, mas nem esta seria devida, em função da apresentação da fatura "proforma"; (j) não havendo dolo, a regra decadencial aplicável é a do art. 150, § 4º do CTN, restando decaído, em parte, o lançamento; (k) não houve fraude na constituição das empresas autuadas, que são pessoas jurídicas independentes na consecução de suas atividades, com objetos sociais distintos, e respeitaram a legislação aplicável à constituição, sendo as empresas interligadas (mas não coligadas), com relações comerciais entre si, e a legislação autoriza o funcionamento de duas unidades econômicas independentes no mesmo endereço; (l) há cerceamento de defesa e nulidade decorrente da obtenção de prova ilícita, obtida mediante Mandado de Busca e Apreensão expedido nos autos do processo nº 2003.32.4595-3, que sequer foram devolvidos às empresas, e que foram obtidos em desrespeito aos requisitos previstos no Código de Processo Penal, pois não havia representante legal das empresas no momento da apreensão e não foram relacionados os documentos apreendidos; (m) não há interesse comum entre as empresas e a agência de transporte marítimo no desembaraço das mercadorias, a ensejar a responsabilidade solidária; e (n) as empresas não têm qualquer relação com os documentos de transporte, que são emitidos pelo transportador, a pedido do exportador, e, ainda que houvesse fraude, a responsabilidade seria pessoal do agente (empresa de transporte marítimo). Pedem, por fim, as empresas, que seja providenciada a juntada aos autos de todos os documentos em poder da Administração que comprovem as alegações tecidas na impugnação.

A empresa "MOL", por sua vez, apresenta **Impugnação** em 09/06/2004 (fls. 841 a 875), sustentando, basicamente, que: (a) o processo é instruído de forma confusa, com cópias de autos de outros processos, em 700 folhas, a vasta maioria sem qualquer relação com a empresa, que é mero agente marítimo, e foi considerada autuada, pela fiscalização, sendo

imputada a terceiros (efetivos importadores, e que figuram na maior parte dos documentos) a responsabilidade solidária; (b) a inconsistência lógica da autuação é flagrante, e a agência marítima autuada não corresponde àquela que operou em 1999 (época dos fatos narrados), e que tem CNPJ diferente; (c) o auto de infração confunde a figura do agente marítimo, que não emitiu nenhum conhecimento de carga, com a do representante do armador estrangeiro, ou do transportador estrangeiro; (d) há farta jurisprudência no sentido de que quem responde pelos tributos e multas é o transportador, e não o agente marítimo, e que culminou na Súmula TFR nº 192, havendo manifestações sobre outras matérias, inclusive no âmbito do STF, que excluem a responsabilidade do agente marítimo por infrações cometidas pelo transportador; (e) nenhuma fraude foi cometida pela agência marítima, que sequer emitiu conhecimentos de carga, mas apenas apôs carimbo de praxe nos documentos de fls. 636, 654, 672 e 714 (599, 613, 628 e 669, na numeração manuscrita), versando sobre o pagamento do frete (ou AFRMM), e chega a ser aterrador que a fiscalização, depois de cinco anos, encontre documentos diversos nas empresas importadoras e venha a autuar a agência marítima; (f) há impossibilidade de a agência marítima cometer a conduta de "consumir ou entregar a consumo" mercadoria estrangeira, assim como há impossibilidade de responder por fraude na constituição de empresas diversas, ou por falsificação de documentos (fatura e conhecimento de carga) que sequer emitiu; (g) os conhecimentos de carga indicados como falsos pela fiscalização são idênticos àqueles indicados como verdadeiros, nos quais a agência marítima apôs carimbo, não havendo que se falar em falsificação ou adulteração, cabendo salientar que no transporte marítimo há três vias originais do conhecimento de carga; e (h) não houve qualquer participação da empresa nas fraudes identificadas pela fiscalização.

Em 11/01/2005 (fls. 942/943), a empresa "**TCÊ**" solicita a juntada do parecer de fls. 944 a 978, respondendo a três quesitos formulados pela empresa, basicamente sobre a possibilidade (ou não) de considerar fraudulenta uma entrada de mercadoria na ZFM, sobre a tipificação da conduta de importação clandestina, irregular ou fraudulenta, e sobre sua caracterização (ou não) em casos de existência de registro de DI, submetida à Aduana.

Em 03/01/2005, a empresa "**MOL**" peticiona (fls. 982 a 985), informando ter tomado conhecimento da participação de auditores da RFB nas fraudes, e que tal fato deveria ter sido narrado na autuação, tendo sido dela sonegadas informações que cercearam sua defesa (sendo impedida de acessar o original do processo administrativo), temendo que existam mais fatos envolvidos do que os que lhe foram narrados. Ademais, alega que é acusada de ter consumido e/ou entregue a consumo mercadorias de procedência estrangeira (o que é impossível, pois nem é importador) que foram importadas irregular e fraudulentamente por falsificação de documentos que jamais passaram por suas mãos, não havendo prova de que o desembaraço tenha sido feito com os documentos originais por ela emitidos. Demanda, ao final, a conversão em diligência, para que sejam acrescidas cópias autênticas de todos os documentos que compuseram os despachos aduaneiros, levando aos desembaraços, aduaneiros, em relação aos conhecimentos de carga cogitados nos autos, abrindo-se prazo para emendar a defesa, e para que seja demonstrado como a empresa teria consumido e/ou entregue a consumo as mercadorias constantes dos referidos documentos.

Em 15/07/2005 é juntada aos autos nova petição das empresas "**TCÊ**" e "**SDW**" (fls. 1012 a 1014), na qual solicitam anexação aos autos de carta emitida pela "Daewoo Telecom", devidamente traduzida (fls. 1018 a 1024), e não apresentada anteriormente porque foi emitida em 29/04/2005, na qual esta explica sua relação comercial com as empresas impugnantes, e que autorizou a "**TCÊ**" e "**SDW**" a reemitirem faturas, corrigindo equívocos.

Em 06/09/2005 ocorre o **juízo de primeira instância** (fls. 1040 a 1124), no qual se decide unanimemente por não conhecer do parecer juntado pela "**TCÊ**" aos autos e da petição aditada pela "**MOL**", intempestivos, e por conhecer da petição apresentada conjuntamente por "**TCÊ**" e "**SDW**", mesmo fora do prazo, por tratar de situação excepcional prevista em lei, sendo, no mérito, julgado procedente o lançamento efetuado, sob os seguintes fundamentos; (a) a regra decadencial aplicável é a prevista no art., 173, I do CTN, por não se tratar de lançamento de tributos nos quais se opere homologação; (b) dos documentos juntados após o decurso do prazo para impugnação, deve-se tomar conhecimento apenas quando houver respeito ao art. 16 do Decreto nº 70.235/1972; (c) não houve violação ao contraditório, nem cerceamento do direito de defesa; (d) as provas carreadas pela fiscalização são lícitas; (e) a diligência demandada para juntada de documentos é dispensável, visto estarem nos autos elementos suficientes para a compreensão e o julgamento da lide; (e) a empresa "**MOL**" é parte legítima para compor o polo passivo da lide; (f) a alusão feita às faturas emitidas pelas empresas "GE" e "Samsung" tem efeito meramente ilustrativo, vez que a multa exigida no processo não se relaciona às faturas (fl. 1084), vez que o caso concreto não se refere a tais faturas, mas às faturas de fls. 624/635, 640/651, 656/669, e 673/713 (fls. 588/598, 601/611, 614/626, e 629/668 da paginação manuscrita), mas somente os valores totais são comuns, havendo diferenças nos valores unitários das mercadorias; (g) a emissão de faturas no Brasil, para entrega à Aduana com a finalidade de instrução das declarações de importação, assumida pelas importadoras recorrentes, não encontra amparo normativo, e não prospera a alegação de que as faturas indicadas como "falsas" seriam "proforma", e nem que tais faturas refletem as mesmas informações constantes da fatura verdadeira, tendo havido alteração na descrição e nas quantidades de mercadorias em todas as faturas que serviram de base para o lançamento, entre outras (exemplos às fls. 1091/1092); (h) as descrições nas faturas tidas como "falsas" pela fiscalização (e como "proforma" pelas importadoras recorrentes) apresentam descrição das mercadorias exatamente como a prevista no processo produtivo básico (PPB) autorizado pela SUFRAMA, como narrou o fisco, não tendo sido contestada tal informação nas defesas; (i) a fiscalização demonstrou fatos que ensejaram a fruição indevida dos benefícios da ZFM por meio de falsidade documental; (j) os conhecimentos de carga de fls. 636/639, 652/655, 670/672, e 714/717 (fls. 599/600, 612/613, 627/628, 669/670 da paginação manuscrita), apresentam diferenças (exemplos às fls. 1104/1106) entre a via tida como verdadeira e a via indicada como falsa pela fiscalização, e incongruências, o que não encontra amparo normativo; (k) a análise dos diálogos de fls. 142 a 285 (fls. 140 a 283 da paginação manuscrita) demonstra que havia comando para as alterações das faturas comerciais, e o conhecimento de que a operação não era lícita; (l) restou tipificada a importação fraudulenta, ensejando a aplicação da multa lançada, e tal modalidade não se restringe a importações sem registro de DI; (m) os fatos verificados demonstram que a transação comercial não ocorreu tal qual declarado ao fisco, havendo simulação de mercadoria enquadrada no PPB; (n) a fraude detectada corresponde à prevista no art. 72 da Lei nº 4.502/1964; e (o) as empresas "**TCÊ**" e "**SDW**" são formalmente distintas, mas os elementos probatórios carreados aos autos demonstram a vinculação entre estas e a participação de ambas na fraude, mediante falsificação/adulteração de faturas e conhecimentos de carga (estes em conluio com o agente marítimo), manipulação dos preços das mercadorias, e simulação de descrição para enquadramento no PPB da Zona Franca de Manaus.

Cientificadas do acórdão da DRJ em 12/12/2005 (AR às fls. 1138), e em 18/01/2016 (cf. fl. 1147, com edital afixado em 02/01/2016), respectivamente, as empresas "**TCÊ**" e "**SDW**" apresentam **Recurso Voluntário** conjunto em 04/01/2006 (fls. 1164 a 1250), basicamente reiterando as alegações expostas em sua impugnação (sobre a ilicitude das provas obtidas, sobre a ocorrência de decadência, sobre a inexistência de fraude, ou de importação fraudulenta, clandestina, irregular, ou sem registro de declaração, sobre terem as mercadorias sido desembaraçadas, não havendo ausência de recolhimento de tributos, sobre serem as faturas

ditas falsas pela fiscalização, em verdade, faturas "proforma", e sobre a regularidade na constituição das empresas), e agregando que: (a) houve participação, no julgamento da DRJ, de autoridade impedida ("autoridade responsável pelo lançamento" - ex-Inspetor da Alfândega de Manaus no período fiscalizado, tendo assinado o Mandado de Procedimento Fiscal de fl. 1336 - Doc. 11); (b) tendo em vista a omissão do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972 sobre apresentação de pareceres jurídicos, deve ser aplicado o disposto no art. 38 da Lei nº 9.784/1999, configurando a não apreciação de parecer apresentado antes do julgamento, pela DRJ, cerceamento de defesa, ocasionando a nulidade da decisão de piso; (c) a juntada posterior de documentos é justificada por motivo de força maior: a restituição de documentos após a impugnação (cf. Doc. 12 - fls. 1338 a 1349), e a impossibilidade de acesso a tais documentos ocasionou cerceamento do direito de defesa; (d) houve falta de análise de documentos juntados aos autos; (e) não foi acatada a juntada de documentos em poder da administração demandada pela empresa, ocasionando cerceamento do direito de defesa; (f) houve desova de contêineres em diversas importações, tendo a autoridade aduaneira certificado de que as mercadorias correspondiam integralmente ao declarado nas DI, elaboradas com base nas faturas "proforma", demandando diligência nos recintos alfandegados, para que estes atestem as desovas; e (g) a multa lançada é inaplicável por inexistência de importação na entrada dos produtos em Zona Franca (transcrevendo excertos do parecer não analisado na instância de piso - fls. 1203 a 1215).

A empresa "**MOL**", por seu turno, cientificada do acórdão da DRJ em 12/12/2005 (AR às fls. 1141), informa, em 22/02/2006, que ingressou, em 13/01/2006, com ação anulatória de crédito tributário, com pedido de antecipação dos efeitos da tutela, discutindo a matéria referente à autuação, no que tange à empresa, em juízo (fls. 1427/1428).

Por meio do **Acórdão nº 302-39.168**, de 04/02/2007 (fls. 1452 a 1464), a Segunda Câmara do então Terceiro Conselho de Contribuintes entende, unanimemente, ser a competência para julgamento do presente processo do então Segundo Conselho de Contribuintes.

A Terceira Seção de Julgamento do CARF aprecia o processo em 10/12/2010, por meio da **Resolução nº 3401-00.216** (fls. 1500 a 1509), decidindo, por unanimidade, em converter o julgamento em diligência, para que a DRJ apreciasse o conteúdo do parecer juntado pela "**TCÊ**", em obediência ao art. 38 da Lei nº 9.784/1999, de aplicação subsidiária no processo administrativo de determinação e exigência de crédito tributário.

Cientificadas da decisão as empresas "A.R. Print Serviços e Participações LTDA (antiga "**SDW**")", e "**TCÊ**" (fls. 1519 e 1522), ambas em 11/11/2011, estas interpõem, conjuntamente, os **embargos de declaração** de fls. 1525 a 1528 (em 18/11/2011), entendendo haver contradição e inexatidão material na decisão do CARF, no que se refere ao instrumento utilizado (resolução).

Os embargos de declaração foram unanimemente rejeitados pelo colegiado, por meio do **Acórdão nº 3401-002.347**, de 20/08/2013 (fls. 1553 a 1555), sendo a decisão cientificada à empresa "**MOL**", em 30/03/2015 (fl. 1578), às empresas "**TCÊ**" e "A.R. Print" (antiga "**SDW**"), em 31/03/2015 (fls. 1579 e 1580).

Às fls. 1581 a 1627 foi anexada a petição inicial da empresa "**MOL**", em juízo, na **ação nº 2006.34.00.001548-0**, requerendo anulação do crédito tributário constituído contra a empresa no presente processo administrativo. A tutela antecipada foi indeferida, conforme decisão de fls. 1630/1631, e a sentença judicial de primeiro grau (fls. 1633 a 1639)

foi no sentido de caber a responsabilização da empresa transportadora, no caso em análise, julgando improcedente o pedido da empresa. No âmbito do TRF-1, deu-se provimento ao pedido da empresa para anular a multa aplicada à empresa no presente processo administrativo (fls. 1648 a 1655). À fl. 1656, a Fazenda Nacional informa ter interposto recurso da decisão do TRF-1.

A DRJ se manifesta sobre a conversão em diligência no despacho de fls. 1666/1667, em 28/05/2015, informando que não há como atender a determinação do CARF, proferindo novo acórdão, estando a decisão anterior em pleno vigor, e que a apreciação do parecer depende da prévia declaração de nulidade da decisão anterior pela autoridade competente. Devolve, então, o processo ao Presidente da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF, para que este se manifeste acerca da nulidade ou não do acórdão proferido pela DRJ.

Em 17/03/2016 o processo foi distribuído a este relator, por sorteio, tendo sido retirado de pauta em setembro de 2016, por falta de tempo hábil para julgamento, e indicado para a pauta de outubro de 2016, em sessão suspensa por determinação do CARF, assim como em novembro e dezembro do mesmo ano.

Em janeiro de 2017, o processo também foi indicado para pauta, e retirado por falta de tempo hábil para julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, relator

O recurso voluntário apresentado, de forma conjunta, pelas empresas "**TCÊ**" e "**SDW**" preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele se toma conhecimento.

A empresa "**MOL**" optou por discutir a autuação na via judicial, renunciando à discussão administrativa, conforme assenta a Súmula CARF nº 1:

Súmula CARF nº 1: Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

Em pesquisa ao sítio eletrônico do TRF-1, verifica-se que ainda não houve o trânsito em julgado da ação judicial. E, compulsando os autos, percebe-se que a concomitância de objeto é total, não restando matéria a discutir administrativamente.

Passar-se-ia, então, a apreciar, de imediato, o recurso voluntário interposto, conjuntamente, pelas empresas "**TCÊ**" e "**SDW**", tendo em vista a desistência da "**MOL**" em discutir a autuação na via administrativa, acentuada pela não apresentação de recurso voluntário.

No entanto, há questão processual preliminar, da qual depende a continuidade do julgamento: o retorno do processo baixado em diligência, com entendimento revelado pela DRJ de que descabe a manifestação dela sobre o tema que motivou a conversão em diligência.

Da conversão em diligência

Como relatado, por meio da Resolução nº 3401-00.216 (fls. 1500 a 1509), decidiu o colegiado do CARF, antes de qualquer manifestação de mérito sobre o contencioso, pela conversão em diligência, para que a DRJ apreciasse o conteúdo do parecer juntado pela "**TCÊ**", em obediência ao art. 38 da Lei nº 9.784/1999, de aplicação subsidiária no processo administrativo de determinação e exigência de crédito tributário.

A DRJ, em resposta, afirma que não há como atender a determinação do CARF, proferindo novo acórdão, estando a decisão anterior em pleno vigor, e que a apreciação do parecer depende da prévia declaração de nulidade da decisão anterior pela autoridade competente. Para tanto, devolve o processo ao Presidente da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF, a fim de que este se manifeste acerca da nulidade ou não do acórdão proferido pela DRJ.

Como o processo foi a mim distribuído, entendo que, no âmbito do CARF, decidiu-se submeter a questão à decisão soberana do colegiado, e, por isso, trato do tema nesse momento preliminar.

São frequentes, neste CARF, as apreciações de processos em que se depara o colegiado com decisões da DRJ sobre tópicos preliminares da autuação que impedem, justificadamente, aquele tribunal administrativo de piso, de analisar questões de mérito (v.g., decadência, nulidades, ou mesmo intempestividade na apresentação de documentos, caso narrado nos autos).

Não entendo que o julgamento da DRJ seja nulo simplesmente porque aquele tribunal, interprete, v.g., estar decaído o direito de lançar, e o tribunal superior tenha entendido de forma diversa. Mas entendo que se a DRJ, no exemplo, ao pronunciar a decadência, deixou (esclareça-se, justificadamente, conforme art. 28 do Decreto nº 70.235/1972) de analisar o mérito da autuação, a análise direta de tal conteúdo pelo CARF poderia ensejar supressão de instância. Daí a remessa dos autos, para que o tribunal de piso se manifeste.

A questão é também controversa no processo civil, que tem codificação própria, que se apresenta como fonte subsidiária, diante de eventual omissão do Decreto nº 70.235/1972 e da Lei nº 9.784/1999.

Mas a tendência, no processo civil, segue sentido inverso ao aqui esboçado. O antigo Código de Processo Civil (Lei nº 5.869/1973), foi reformado pela Lei nº 10.352/2001, que inseriu um § 3º ao artigo 515, com o seguinte teor:

*§ 3º Nos casos de extinção do processo sem julgamento do mérito (art. 267), **o tribunal pode julgar desde logo a lide, se a causa versar questão exclusivamente de direito e estiver em condições de imediato julgamento.** (grifo nosso)*

Tal disposição, no novo Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/2015), encontra-se nos §§ 3º e 4º do artigo 1013:

Art. 1.013. A apelação devolverá ao tribunal o conhecimento da matéria impugnada.

(...)

§ 3º Se o processo estiver em condições de imediato julgamento, o tribunal deve decidir desde logo o mérito quando:

I - reformar sentença fundada no art. 485;

II - decretar a nulidade da sentença por não ser ela congruente com os limites do pedido ou da causa de pedir;

III - constatar a omissão no exame de um dos pedidos, hipótese em que poderá julgá-lo;

IV - decretar a nulidade de sentença por falta de fundamentação.

§ 4º Quando reformar sentença que reconheça a decadência ou a prescrição, o tribunal, se possível, julgará o mérito, examinando as demais questões, sem determinar o retorno do processo ao juízo de primeiro grau.

Assim, entende-se que poderia o CARF ter seguido três caminhos: (a) superado o fato de a DRJ não ter analisado o parecer (que, por óbvio, versa sobre questões de direito, pois se dispusesse sobre questões de fato consistiria em impugnação intempestiva), e julgado o mérito; (b) remetido o processo ao primeiro grau, para manifestação sobre o referido parecer, que o julgador de piso entendeu que não deveria ser conhecido, entendendo que o processo não se encontrava em condições de julgamento imediato; ou (c) determinado que fosse efetuado novo julgamento, o que implicaria nulidade do anterior, por entender ter havido cerceamento de defesa na ausência de análise do referido parecer.

Não é preciso muito esforço hermenêutico para perceber que o caminho que designamos como (a) não foi trilhado, no caso.

Endossaria a tese do caminho (b) o fato de o processo ter retornado à DRJ por meio de resolução, que é, regimentalmente, o instrumento adequado, no CARF, para os casos em que for cabível à turma pronunciar-se sobre o mesmo recurso, em momento posterior (matéria hoje disciplinada no art. 63, § 4º do Anexo II do RICARF). Isso porque os retornos de diligência (cf. art. 49, § 5º do mesmo Anexo II do RICARF) seguem para o mesmo relator, independente de sorteio.

E endossaria a tese do caminho (c) a parte final do voto condutor pela conversão em diligência, na qual, ao analisar argumento da defesa que sustentava a nulidade do julgamento da DRJ pela não apreciação do parecer (cf. relatado à fl. 1506), o relator afirma que "quanto à não apreciação do parecer apresentado pelas recorrente (*sic*), merece êxito" (fl. 1508), e que votava pela conversão em diligência "para que o processo retorne à origem para nova apreciação" (fl. 1509).

A turma perdeu uma boa oportunidade para se pronunciar a respeito de qual foi o caminho adotado ao analisar os embargos de declaração das empresas "A.R. Print Serviços e Participações LTDA (antiga "**SDW**)", e "**TCÊ**", que alegavam (fl. 1526):

Em seu recurso voluntário, as embargantes suscitaram preliminares de nulidade da decisão proferida pela d. DRJ em Fortaleza, dentre as quais a decorrente da falta de apreciação de parecer jurídico apresentado na fase instrutória e antes da tomada de decisão, nos termos do que estabelece o artigo 38 da Lei nº 9.784/99.

A r. decisão ora embargada, por unanimidade de votos, converteu “*o julgamento do recurso em diligência para que o processo retorne à origem para nova apreciação, levando em conta o parecer jurídico apresentado*”.

Tratando-se de decisão determinando nova apreciação pela instância inferior, deveria ter sido proferida por meio de acórdão, nos termos do que estabelece o artigo 63 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256/2009.

Portanto, a decisão ora embargada pretendia (i) anular a decisão de primeira instância, pelo que deveria ser proferida por meio de acórdão, ou (ii) determinar a realização de diligência, assim como restou decidido nos autos do processo administrativo nº 10283.003963/2004-21, por meio da Resolução nº 3101-00.098, por unanimidade de votos, pela c. 1ª Turma Ordinária da Primeira

No entanto, o colegiado do CARF, em nova apreciação unânime da matéria (já com a participação de dois conselheiros que compõem o quadro atual do colegiado), entendeu que deveriam ser rejeitados os embargos, decidindo que (fl. 1554):

Todavia, que pese a louvável intenção da embargante, não se vislumbra no v. acórdão a contradição apontada. Pelo contrário, por perfunctória análise dos autos do processo, observa-se, hialinamente, que esta colenda Turma foi unânime ao proferir sua decisão através de resolução, não causando qualquer prejuízo às partes, não necessitando, por consectário, que se utilizasse de acórdão para dar o devido encaminhamento ao feito.

Seja qual for o caminho adotado, (b) ou (c), proponho, neste voto, que seja superada a discussão em prol da aplicação do art. 63, § 5º do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015:

§ 5º No caso de resolução ou anulação de decisão de 1ª (primeira) instância, as questões preliminares, prejudiciais ou mesmo de mérito já examinadas serão reapreciadas quando do julgamento do recurso, por ocasião do novo julgamento.

Buscou tal disposição regimental garantir que as razões da conversão em diligência, ou da anulação de julgamento de piso anterior, não obstem a reapreciação da matéria pelo colegiado do CARF.

Assim, qualquer que seja o caminho adotado, (b) ou (c), este colegiado tem competência regimental, nesta ocasião, para novamente decidir a matéria.

É o que se faz a seguir.

Das questões preliminares analisadas na Resolução nº 3401-00.216

A apreciação efetuada por meio da citada Resolução nº 3401-00.216 é restrita a dois argumentos presentes nas peças recursais das empresas "**TCÊ**" e "**SDW**": (a) de que havia impedimento de participação do Sr. Luís Carlos Maia Cerqueira no julgamento efetuado pela DRJ, por ter sido tal julgador Inspetor da Alfândega no Porto de Manaus e por ele ter assinado Mandado de Procedimento Fiscal contra uma das recorrentes; e (b), de que havia nulidade da decisão de piso por não se conhecer do parecer apresentado antes do julgamento, ainda que fora do prazo legal de impugnação (esta segunda tendo motivado a conversão em diligência).

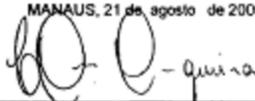
Sobre o primeiro tema, bem se destacou na resolução que há expreso tratamento no artigo 19 da Portaria MF nº 258/2001, vigente à data da prolação da decisão da DRJ:

Art. 19. Os julgadores estão impedidos de participar do julgamento de processos em que tenham:

I - participado da ação fiscal:

II - cônjuge ou parentes, consangüíneos ou afins, até o terceiro grau, inclusive, interessados no litígio. (grifo nosso)

E não houve participação da mencionada autoridade na ação fiscal. A própria leitura do texto do referido Mandado de Procedimento Fiscal (fl. 1336) deixa claro que reflete atividade de gestão, que não se confunde com os atos de fiscalização. No encaminhamento, há expressa indicação de quais os AFRF aptos a praticar, isolada ou conjuntamente, os atos necessários à fiscalização, entre os quais não se encontra o próprio Inspetor.

ENCAMINHAMENTO
<p>Determino, nos termos da Portaria SRF nº 1.265, de 22 de novembro de 1999, a execução do procedimento fiscal definido pelo presente Mandado, que será realizado pelo(s) Auditor(es)-Fiscal(is) da Receita Federal - AFRF acima identificado(s), que está(ão) autorizado(s) a praticar, isolada ou conjuntamente, todos os atos necessários à sua realização.</p> <p>Este Mandado deverá ser executado até 19 de dezembro de 2000. Qualquer ato praticado pelo contribuinte/responsável que impeça ou dificulte o andamento deste procedimento fiscal, ou a sua conclusão, motivará sua prorrogação.</p> <p style="text-align: center;">MANAUS, 21 de agosto de 2000</p> <p style="text-align: center;"></p> <p style="text-align: center;">LUÍS CARLOS MAIA CERQUEIRA - Matr.0004909 INSPETOR DA ALFÂNDEGA NO PORTO DE MANAUS</p>

Assim, não procede a alegação de suspeição, ou de nulidade do julgamento de piso por tal motivo.

No que se refere à ausência de análise, pela DRJ, do parecer apresentado em 11/01/2005 (fls. 942/943), pela empresa "**TCÊ**", cabe destacar que foi fundamentada na ausência de amparo normativo para juntada do documento. Nas palavras do julgador de piso (fl. 1071):

35. Na espécie, o "Parecer" de fls. 863/898 não se reveste da natureza de "prova", consistindo, em 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.** (grifo nosso)

Na apreciação da matéria, na citada Resolução nº 3401-00.216, ao afirmar (fl. 1508) que "o Decreto 70.235/72 não diz respeito a pareceres jurídicos", parece o CARF ou não ter compreendido as razões da negativa da DRJ, ou ter analisado apenas o art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/1972, que trata de prova documental, sem entender o contexto em que é inserido tal comando:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (redação dada pela Lei nº 8.748/1993)

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei nº 9.532/1997)

a) *fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;*

b) *refira-se a fato ou a direito superveniente;*

c) *destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.*

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante **petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.** (grifo nosso)

A afirmação de que "o Decreto 70.235/72 não diz respeito a pareceres jurídicos" resulta da leitura apenas do art. 16, § 4º, que trata de prova (isso porque o parecer não constitui, de fato, prova). Mas o § 5º do mesmo artigo afirma que a juntada de documentos (e o parecer é, inegavelmente, um documento) após a impugnação só é admitida quando autorizada pelo julgador, e diante das mesmas hipóteses excepcionais previstas no § 4º.

Assim, é incabível a aplicação subsidiária da Lei nº 9.784/1999 (principalmente de seus arts. 3º, III e 38), por estar a matéria especificamente disciplinada na

norma de estatuta legal que disciplina o processo administrativo de determinação e exigência de crédito tributário.

Aliás, a própria empresa revelou perfeita ciência de tal disciplina específica, no art. 16, § 5º, do Decreto nº 70.235/1972, pois foi exatamente com base em tal dispositivo que demandou a anexação do parecer (fl. 942), sem a demonstração da ocorrência de uma das hipóteses previstas no § 4º do mesmo artigo:

TCÊ COMÉRCIO E SERVIÇOS EM TECNOLOGIA E INFORMÁTICA LTDA, empresa devidamente qualificada nos autos do processo administrativo em epígrafe, por seus procuradores abaixo assinados, vem, respeitosamente, à presença de V. Sa., requerer, nos termos do art. 16, § 5º do Decreto n. 70.235/72, c/c art. 5º, LV da Constituição Federal, e art. 2º da Lei n. 9.784/99, a juntada do parecer em anexo.

Não se vê, nos autos, a configuração de nenhuma das hipóteses excepcionais, que impedisse a elaboração e a apresentação do parecer, que responde a questões gerais sobre a aplicação de penalidades.

E o próprio inciso III do art. 16 do mesmo Decreto nº 70.235/1972 estabelece, cristalinamente, que as razões de fato e de direito em que se fundamenta a defesa devem ser mencionadas na impugnação. Assim, qualquer parecer (ou outro documento com argumentação de direito) juntado aos autos fora do prazo legal de impugnação, sem a configuração das circunstâncias excepcionais previstas no § 4º do mesmo artigo constituiria efetivo aditamento da impugnação. Se as razões de direito devem estar na impugnação tempestiva, ou o parecer: (a) não contém razões adicionais, e, por isso, não necessita ser tomado em conta no julgamento; ou (b) contém razões adicionais, e, por isso, a respeito de tais razões adicionais, constitui impugnação intempestiva. Em ambos os casos, justificada a ausência de análise pela DRJ, merecendo reapreciação, na forma regimentalmente permitida, a decisão tomada na Resolução nº 3401-00.216, pela conversão em diligência. Por isso se está a reapreciar o processo, que retornou de diligência, concluindo pela desnecessidade de nova conversão.

Ademais, é preciso destacar que a resposta às três perguntas formuladas à perita contratada pelas empresas pode ser encontrada na (e confrontada com) a decisão da DRJ, que, ao analisar o caso concreto, identificou como cabível a aplicação da penalidade lançada às mercadorias importadas para a Zona Franca de Manaus, e revelou os atributos que entendeu necessários à caracterização de importação fraudulenta, que não se confundem com a simples ausência de registro da declaração de importação.

Não se vê, portanto, nulidade na decisão da DRJ, em relação ao parecer apresentado fora do prazo legal de impugnação, nem cerceamento de defesa, mas estrito cumprimento da legislação aplicável à matéria (art. 16 do Decreto nº 70.235/1972).

Das demais questões preliminares

Afora as questões preliminares mencionadas, propugnam ainda as recorrentes pela nulidade da autuação, por cerceamento do direito de defesa, pelas seguintes razões: impossibilidade de acesso a documentos que estavam em poder da fiscalização, falta de análise

de documentos posteriormente juntados, e negativa de atendimento ao pedido de juntada de documentos em poder da Administração.

Compulsando os autos, não percebo nenhuma imputação fiscal que exceda documentos explicitamente presentes na autuação, dos quais a empresa teve regular ciência, possibilitando a defesa. Embora sejam mencionados ilustrativamente (e é nessa qualidade que serão encarados neste julgamento)² procedimentos de fiscalização diversos, na autuação, é de se destacar que o objeto do lançamento são as quatro declarações de importação relacionadas à fl. 623, para as quais paira a imputação de realização de despacho de importação com falsificação/adulteração de fatura comercial e de conhecimento de carga, sendo todos os documentos instrutivos das quatro declarações de importação anexados aos autos, assim como todos os demais documentos obtidos pela fiscalização que alicerçam o lançamento.

Tanto não houve prejuízo à defesa pelo fato de não possuir os originais apreendidos que, mesmo depois de possuí-los, nada se agrega em relação a seu teor em favor das recorrentes.

Em relação à falta de análise de documentos juntados, cabe destacar que as únicas recusas de análise, pela DRJ, foram em atendimento, como exposto, ao art. 16 do Decreto nº 70.235/1972, comando de estatura legal, vigente, que não pode ser afastado pelo julgador administrativo, por força da Súmula CARF nº 2.

E a demanda pela juntada de documentos em poder da Administração tem pouca relação com o objeto específico do presente contencioso, como se percebe pela simples leitura da lista de fl. 797. A juntada, ou a apresentação dos comprovantes solicitados (v.g., de taxas de armazenagem e capatazia, de contratos de câmbio, da SEFAZ etc.) é irrelevante à configuração da infração imputada às recorrentes. E aproveita-se para afirmar, aqui, que também o é a nova demanda, que aqui se rechaça, dentro das competências deste colegiado, pela diligência em recintos alfandegados, a respeito de desunitizações, porque seu resultado (qualquer que seja) nada agrega em relação ao fato, v.g., de haver duas faturas comerciais diferentes para uma mesma operação, ou dois conhecimentos de carga diferentes para uma mesma operação.

Não se vislumbra, no presente processo, nenhuma das nulidades apontadas e nem cerceamento do direito de defesa.

As recorrentes suscitam ainda nulidade fundada na ilicitude das provas colhidas, por não terem sido especificamente detalhadas no momento da apreensão, em cumprimento do Mandado de Busca e Apreensão. Não identificamos, em tal situação, afronta ao art. 245 do Código de Processo Penal, e nem argumentação da defesa de que algum documento essencial ao lançamento (como as faturas comerciais e os conhecimentos de carga) não estivesse, de fato, armazenado no local em que foi cumprido mandado. As próprias mensagens eletrônicas ou *e-mail* impressos que as recorrentes sustentam necessitar de perícia para que pudessem ser utilizadas como prova, não são, em nenhum excerto, desmentidas ou rechaçadas.

Derradeiramente, mas ainda em sede preliminar, é de se destacar que a alegação de decadência não merece prosperar, visto que a utilização dos dispositivos dos arts. 173, I e 150, § 4º do CTN não é de caráter opcional, mas vinculada à situação que se está a evidenciar. E, no caso em análise, não se está a tratar da situação descrita no art. 150, § 4º

(tributos sujeitos a lançamento por homologação), mas de lançamento exclusivo de multa, em virtude de fraude, como se aprofunda adiante.

Não havendo razões preliminares hábeis a afastar o lançamento, passa-se a analisar o mérito da autuação.

Do mérito

Não se pode perder de vista que a autuação que se está a discutir tem por objeto quatro declarações de importação (DI), relacionadas na tabela de fl. 623.

Para a **DI nº 99/1126031-3**, registrada pela "**TCÊ**" e desembaraçada em canal verde (comprovante e extrato às fls. 627 a 635), em cumprimento ao Mandado de Busca e Apreensão, foram apreendidas duas faturas comerciais, de nº FFG-HJ991124T, uma assinada pelo exportador (fl. 625), e outra (fl. 624) indicada como falsa pela fiscalização, mas como "proforma" pelas recorrentes. Da mesma forma, foram apreendidos dois conhecimentos de carga nº MOLU372311614 (fls. 636/637 e fls. 638/639) para a mesma mercadoria.

Para a **DI nº 99/0401588-0**, registrada pela "**TCÊ**" e desembaraçada em canal verde (comprovante e extrato às fls. 643 a 651), em cumprimento ao Mandado de Busca e Apreensão, foram apreendidas duas faturas comerciais, de nº DL-99/4297 (e de nº D_99/4297), uma assinada pelo exportador (fl. 641), e outra (fl. 640) indicada como falsa pela fiscalização, mas como "proforma" pelas recorrentes. Da mesma forma, foram apreendidos dois conhecimentos de carga nº MOLU372151780 (fls. 652/653 e fls. 654/655) para a mesma mercadoria.

Para a **DI nº 99/0090576-8**, registrada pela "**TCÊ**" e desembaraçada em canal cinza (comprovante e extrato às fls. 659 a 669), em cumprimento ao Mandado de Busca e Apreensão, foram apreendidas duas faturas comerciais, de nº C280035, uma assinada pelo exportador (fl. 655), e outra (fl. 656) indicada como falsa pela fiscalização, mas como "proforma" pelas recorrentes. Da mesma forma, foram apreendidos dois conhecimentos de carga nº MOLU430858153 (fls. 670/671 e 672) para a mesma mercadoria.

Para a **DI nº 99/0087707-1**, registrada pela "**TCÊ**" e desembaraçada em canal amarelo (comprovante e extrato às fls. 681 a 713), em cumprimento ao Mandado de Busca e Apreensão, foram apreendidas duas faturas comerciais, de nº C280035 e de nº SA02052), uma assinada pelo exportador (fl. 679), e outra (fl. 673 a 678) indicada como falsa pela fiscalização, e como "proforma" pelas recorrentes. Da mesma forma, foram apreendidos dois conhecimentos de carga nº MOLU430868020 (fls. 714/715 e 716/717) para a mesma mercadoria.

A alegação inicial da defesa, de que seriam idênticos os documentos, sucumbe com a simples leitura de seu teor. Todas as faturas comerciais originais, assinadas pelo exportador, possuem descrição genérica da mercadoria. Tome-se como exemplo a fatura nº FFG-HJ991124T (já destacando que estejamos a demonstrar é facilmente perceptível também nas demais faturas). A descrição da mercadoria, em tal fatura, é a seguinte (fl. 625):

Processo nº 10283.002257/2004-62
Acórdão n.º 3401-003.407

S3-C4T1
Fl. 1.692

PARTES E PEÇAS PARA FABRICAÇÃO DE FAX

P/O 96M596

F430

1,600 SETS @USD 79.26 USD 142,704,00

WE CERTIFY THAT GOODS ARE EXACTLY AS PROFORMA INVOICE NR.
H2BYJ991027A08 AND 005 DD OCT 27, 1999.

////////////////////////////////////

Mas, para a mesma operação, a fatura comercial que foi apresentada à Aduana, com a mesma numeração, foi a de fl. 624, na qual a descrição da mercadoria é a seguinte:

ITEM	PARTES E PEÇAS SEPARADAMENTE PARA FABRICAÇÃO DE FACSIMILE MOD F-430	QTY	UN. PRICE (US\$)	TOTAL PRICE (US\$)
1	PARAFUSO AUTO-ATARRACHANTE TAP-TITE CABECA PANELA COM FLANGE FENDA PHILIPS AÇO BICROMATIZADO MOXX 708230614	5400	0,0083	45,28
2	PARAFUSO AUTO-ATARRACHANTE TAP-TITE CABECA PANELA COM FLANGE FENDA PHILIPS AÇO BICROMATIZADO MOXX 708230614	10000	0,0089	89,48
3	PARAFUSO CABECA PANELA COM FLANGE FENDA PHILIPS AÇO BICROMATIZADO MOXX 704230214	16400	0,0080	116,28
4	PARAFUSO ESPECIAL M3X2 96E191309	3000	0,0099	30,28
5	BATERIA DE SV 96E180406	1800	0,0490	89,48
6	TECLADO PARA FAC-SIMILE COM PLACA E DISPLAY	1800	8,7400	15.732,00
7	BUCHA INJETADA EM NYLON	1800	0,0500	90,00
8	BUCHA USADA EM BRONZE	1800	0,0800	144,00
9	VISOR PARA FAC-SIMILE	1800	0,9500	1.710,00
10	UNIDADE MONOFONE INJETADO EM ABS TEXTURIZADO	1800	6,7866	10.269,88
11	MECANISMO PARA FAC-SIMILE, MONTADO COM 2 MOTO PEÇAS METALICAS E PLASTICAS, PRADO NO GABINETE INFERIOR INJETADO EM ABS	1800	20,6548	37.177,26
12	BASE INFERIOR METALIZADA 96E489408	1800	2,8888	5.200,00
13	QUIL METALICO ESTAMPADO EM AÇO 96E267900	1800	0,2598	468,00
14	QUIL DE PAPEL ESTAMPADO EM PVC FLEXIVEL 96E666601	3000	0,0353	105,90
15	ENGRANAGEM INJETADA EM NYLON 96E170200	1800	0,1250	225,00
16	GABINETE SUPERIOR DO FAX INJETADO EM ABS TEXTURIZADO 96E428808	1800	11,4240	20.563,28
17	ROLETE EM SILICONE COM AÇO USADO EM AÇO 96E170100	1800	0,5000	900,00
18	SENSOR DE IMAGEM POR CONTATO OL180-580 96E052806	1800	10,0000	18.000,00
19	TAMPA DA BATERIA DO FAX INJETADO EM ABS TEXTURIZADO 96E489208	1800	0,2000	360,00
20	TAMPA DO CONECTOR MODULAR INJETADO EM ABS TEXTURIZADO 96E422700	1800	1,0000	1.800,00
21	TAMPA FRONTAL DO FAX INJETADO EM ABS TEXTURIZADO 96E009306	1800	1,0000	3.240,00
22	TAPA PURO ESTAMPADO EM BORDALHA 96E000508	1800	0,0300	54,00
23	UNIDADE FONTE DE ALIMENTAÇÃO, CARREGADA 110/220V 47 A 60HZ 96E800180	1800	11,2000	20.160,00
24	CABO CONECTOR PARA FONE, ESPIRAL, CONECTOR MODULAR JACK 96E450880	1800	3,0000	5.400,00
25	FIADO AW034 10 VIAS MONTADA COM 3 CONECTORES FEMEA 96E834400	1800	3,0000	5.400,00
26	FIADO AW034 10 VIAS MONTADA COM 3 CONECTORES FEMEA 96E834508	1800	3,0000	5.400,00
27	FIADO AW034 12 VIAS MONTADA COM 3 CONECTORES FEMEA 96E834808	1800	3,0000	5.400,00
28	FIADO 2 VIAS MONTADA COM 1 CONECTOR FEMEA 96E837900	1800	0,8888	1.600,00
29	CABO PLANO 24 VIAS 96E824712	1800	0,5884	1.059,12
			TOTAL PCB US\$	142.704,00

E o fato de a empresa ter apresentado à Aduana a segunda fatura, mesmo tendo recebido do exportador a primeira, é incontroverso, nos autos, pois, na própria peça recursal, informa-se (fls. 1235/1236) que:

Na realidade, as Recorrentes, com o intuito de viabilizar o desembaraço dos produtos importados, emitiam faturas "pro forma", substancialmente idênticas às faturas emitidas pelos fornecedores, em razão destas últimas não conterem descrição detalhada das mercadorias.

Vale ressaltar que a emissão dessas faturas era de pleno conhecimento dos fornecedores, como resta comprovado pelas cartas em anexo (Docs. 19 e 20), emitidas pelos maiores fornecedores das Recorrentes, nas quais os exportadores informam que autorizavam a emissão de faturas "pro forma" no Brasil, inclusive corrigindo eventuais equívocos cometidos na confecção das faturas originais.

A emissão de faturas internacionais pelas Recorrentes era necessária em razão das dificuldades dos exportadores em

atender a todos os requisitos legais para efetuar as exportações em seus países, bem como as exigências de cada país para o qual efetuavam exportação.

Nesse contexto, vale mencionar que o procedimento adotado pelas Recorrentes de emitir as faturas "pro forma" para auxiliar o desembaraço das mercadorias é comum no âmbito do comércio internacional, motivo pelo qual o autor da obra "Comentários à Lei Aduaneira", Roosevelt Baldomir Sosa, teceu comentários sobre o assunto:

"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 Recorrentes, que desembarçaram suas mercadorias através de invoices "pro forma" emitidas para a facilitação operacional do desembaraço aduaneiro. (grifo nosso)

Ou seja, a fatura que a empresa apresentava na instrução da declaração de importação sabidamente não era a original emitida pelo exportador, como determina o Regulamento Aduaneiro. E a justificativa apresentada é de que a fatura por ela emitida, no país, exclusivamente para apresentar à Aduana, seria "proforma", o que não encontra guarida em nenhum dispositivo normativo. Ademais, uma fatura proforma não pode instruir a declaração de importação, justamente por ser "proforma", e não representar efetivamente a transação que se está a efetuar.

O comentário de um dos pioneiros do Direito Aduaneiro brasileiro, Roosevelt Baldomir Sosa, é pertinente, mas não favorece a defesa. Veja-se que o autor, após destacar, à p. 339 dos seus "Comentários à Lei Aduaneira" que a fatura deve ser emitida pelo vendedor e por ele assinada, diz que o preceito tem sido desrespeitado, havendo empresas que emitem no Brasil as faturas, notadamente no caso de filial/matriz ou por questões ligadas à facilitação operacional. O que não transcreve a defesa são os excertos que antecedem e sucedem o parágrafo da obra mencionada, que aqui adicionamos, para completude da informação doutrinária:

485. FATURA COMERCIAL. PRO FORMA - Embora não relacionada diretamente com o artigo 425, parece-nos oportuno lembrar que a emissão de uma fatura pro forma tem sido uma das formas de comprovar ao SECEX o preço a ser praticado, visando o controle administrativo e cambial da operação de importação.

486. FATURA COMERCIAL. EMISSÃO - 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.

É fato que enseja penalização a nível de 10% do imposto devido à raiz do artigo 521, inciso III, letra "a" do Regulamento Aduaneiro, posto que a emissão da fatura, nas condições descritas, equivale a sua inexistência (vide comentário nº 660).

O comentário se justifica, destarte, pela nossa convicção de que essa prática tem sido estimulada por uma aparente perda de importância da fatura comercial como elemento probatório da operação de compra e venda, especialmente no que respeita ao preço praticado. É engano estimulado pelo baixo preparo técnico dos intervenientes.

A fatura comercial, por evidente, deverá coincidir com sua pro forma, em quaisquer de seus elementos. (sic) (grifo nosso)

Percebe-se que a recorrente não é feliz ao dissociar-se do contexto em que retira as informações da doutrina, além de não compreender exatamente o que é uma fatura pro forma, e o fato de esta não se relacionar com o art. 425 do Regulamento Aduaneiro então vigente, que tratava dos documentos instrutivos da declaração a ser apresentada no despacho de importação. Incabível, assim, a alegação de que a empresa detinha autorização ou aquiescência da empresa estrangeira para emitir fatura pro forma, porque tal autorização, ainda que existente, não pode ser opor à legislação aduaneira brasileira.

Houvesse tão somente a empresa apresentado no despacho as faturas originais, assinadas pelo exportador, sequer havendo evento posterior, até se poderia cogitar de aplicação de penalidade por incompletude nas informações prestadas.

Por outro lado, houvesse tão somente a empresa apresentado no despacho as faturas por ela emitidas, no país, sequer havendo evento posterior, até se poderia cogitar de aplicação de penalidade por falta de fatura comercial, como sugere o doutrinador aduaneiro.

Mas o que se vê, no presente processo, não é nem uma nem outra situação. O que é incontroverso, no caso em análise, como destacado, é que havia uma fatura original, vinda do exterior, assinada pelo exportador, e de conhecimento do importador, e este elaborava outra, no Brasil, para a mesma mercadoria, ainda que com o pretexto de que se tratava de fatura "proforma" (embora tal informação não conste em nenhum dos documentos, que possuem, ambos, no título, a expressão "*commercial invoice*"/fatura comercial, como nas figuras abaixo - fls. 624-625), com detalhamento da mercadoria que permitisse melhor vinculação ao PPB. Assim, tem-se a feitura de uma segunda fatura para a mesma operação, apenas para apresentação ao fisco, sendo a matéria, repita-se, incontroversa.

Fatura apresentada à Aduana (fl. 624)

COMMERCIAL INVOICE	
Vendor: TCE INDUSTRIA ELETRONICA DA AMAZONIA S/A RUA ICA, 21 - DISTRITO INDUSTRIAL - MANAUS - AM - BRAZIL CEP - 67075-000	INDEXE NO.: FFG-HJ991124T DATE: NOV. 24, 1999 MADE IN KOREA P/O: 595-M MERCADORIA DESTINADA AO REGIME DA ZONA FRANCA DE MANAUS
P.O. No.: 595-M from - BUSAN - KOREA To: MANAUS Salangan Nov. 15, 1999 Terms of Payment: SUPPLIER CREDIT	

Fatura recebida do exterior (fl. 625)	
COMMERCIAL INVOICE	
1. Shipper/Exporter DAEWOO TELECOM LTD. 265-3 SEOHYUN-DONG, BUNDANG-GU, SONGNAM, KYUNGGI, KOREA	5. No. & date of Invoice FFG-HJ991124T NOV. 24, 1999 6. No. & date of L/C 100-547/00/99 NOV. 24, 1999 10. L/C Invoice No.

Caracterizada a emissão de fatura, pela empresa, que, ainda que defenda seu caráter "proforma", não a apresentou ao fisco com esse atributo, fazendo-a passar pela fatura original, pois, recorde-se, só a fatura original pode instruir a declaração de importação, cf. artigo 425 do Regulamento Aduaneiro então vigente, com base no art. 45 do Decreto-Lei nº 37/1966, disposição mantida nos regulamentos aduaneiros posteriores (arts. 493, II e 497 do RA/2002, e arts. 553, II e 557 do RA/2009), indiscutível a existência de falsidade, e de simulação, na importação, mostrando ao fisco dados que sabidamente não correspondiam às informações constantes na fatura original assinada pelo exportador, buscando melhor adequação das mercadorias ao PPB.

Sendo incontroverso que a empresa recebeu uma fatura comercial do exterior, assinada pelo exportador, e emitiu outra, no país, mais detalhada, para melhor vinculação a processo produtivo básico aprovado na ZFM, que foi apresentada à Aduana para instrução da declaração de importação, e tendo sido ambas as faturas comerciais apreendidas regularmente, resta caracterizada a simulação, e, por consequência, a realização de importação com fraude (importação fraudulenta), pela apresentação ao fisco de documento que sabidamente não corresponde ao original.

A argumentação de defesa (provavelmente alicerçada no parecer anexado aos autos fora do prazo legal de impugnação) de que constitui importação fraudulenta apenas aquela sem registro de declaração é absolutamente desamparada de fundamento normativo. Veja-se o que dispõe o art. 83, I da Lei nº 4.502/1964, enquadramento legal utilizado para aplicação da multa lançada, já na redação dada pelo Decreto-Lei nº 400/1968:

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 produto de procedência estrangeira introduzido clandestinamente no País ou importado irregular ou fraudulentamente ou que tenha entrado no estabelecimento, dêle saído ou nele permanecido desacompanhado da nota de importação ou da nota-fiscal, conforme o caso; (sic) (grifo nosso)

Novamente, a simples leitura do texto aclara existir uma distinção entre "introdução clandestina no país" (entrada no país de forma oculta, à margem dos locais autorizados, sem passar pela Aduana) e "importação fraudulenta" (operação na qual existe, efetivamente uma importação, e não uma mera introdução, mas uma importação efetuada mediante fraude, como a apresentação à Aduana, para instrução da declaração de importação, de documento que sabidamente não corresponde à fatura original, recebida do exterior, como se o fosse).

Resta, a nosso ver, clara a importação fraudulenta, no caso, com falsificação/adulteração de fatura comercial, buscando melhor adequação ao PPB, sendo irrelevante se o valor da mercadoria foi subfaturado (não sendo esta a única informação da fatura comercial), ou se as operações na ZFM foram objeto de fiscalização (pois o foram com base em documentos falsificados/adulterados, sem que, à época, estivesse o original à disposição da fiscalização, como passou a estar a partir da apreensão efetuada por força do Mandado correspondente).

Não se está, na autuação, recorde-se, a discutir exigência de tributos, mas apresentação à Aduana de documentos falsificados/adulterados, que buscaram melhor adequar as mercadorias importadas ao processo produtivo básico aprovado no âmbito da ZFM, iludindo a fiscalização. E tal conduta restou, a nosso ver, satisfatoriamente comprovada.

Cabe ainda destacar que a argumentação originalmente apresentada em sede de recurso voluntário (mas, também, presente no parecer anexado aos autos fora do prazo legal de impugnação) de que a multa que se está a discutir seria inaplicável a operações na Zona Franca de Manaus, por constituírem verdadeiras importações, sequer resiste à leitura da matriz legal da Zona Franca de Manaus, o Decreto-Lei nº 288/1967, que, ao contrário das normas que regulamentavam a Lei nº 3.173/1957, que revoga, não mais fala em "extraterritorialidade", sendo a Zona Franca de Manaus parte do território aduaneiro brasileiro, havendo, tão somente ali, entre outros benefícios fiscais, suspensão da exigência de tributos devidos pela importação, como em outros regimes aduaneiros.

A respeito do tema, Osíris Azevedo Lopes Filho traz duas lúcidas observações, tomando em conta a definição de zona franca do glossário da Organização Mundial das Aduanas (OMA): "... há muita confusão e mesclagem em torno dos conceitos de zona franca e porto franco, em face de que cada país adota, a seu critério, a denominação que lhe convém dando ao regime as peculiaridade que deseja..."; e atribuir à Zona Franca de Manaus "... a característica irrestrita de extraterritorialidade é desconhecer o seu disciplinamento legal...". No mesmo sentido, de negar o caráter de extraterritorialidade à Zona Franca de Manaus, Roosevelt Baldomir Sosa e Liziane Angelotti Meira.³

Havendo a materialização de importação fraudulenta, e tendo a mercadoria sido entregue a consumo ou consumida pela empresa importadora (o que também é incontroverso, e até elementar, tendo em vista o tempo decorrido entre a importação e a aplicação da penalidade), completam-se os requisitos que culminam na aplicação da penalidade prevista no art. 83, I da Lei nº 4.502/1964.

Apesar de ser suficiente a falsificação/adulteração das faturas para imputar a penalidade à empresa importadora, resta analisar as outras acusações fiscais, de falsificação/adulteração de conhecimentos de carga, e sobre o relacionamento da empresa importadora, nas quatro DI em análise ("TCE"), com a "SDW".

Nos conhecimentos de carga que instruem as mesmas quatro declarações de importação, também foram percebidas divergências (destacadas na decisão de piso, fls. 1104/1105) entre as versões assinaladas com a letra "E", tidas como verdadeiras pela fiscalização, e as indicadas com a letra "F", assumidas como falsas pelo fisco.

Nos conhecimentos de carga nº MOLU372311614 (fls. 636/637 e fls. 638/639), emitidos para a mesma mercadoria, ambos com a expressão "FIRST ORIGINAL", relativos à DI nº 99/1126031-3, a DRJ já havia percebido (fl. 1104) diferenças na consignação, na data de emissão e na descrição das mercadorias. A elas, acrescemos a diferença na assinatura, ao final do documento (permitindo também a verificação de que as datas de emissão são distintas).

Conhecimento indicado como verdadeiro pelo fisco (fl. 636)

No. of Originals THREE	Place and date of B/L issue: SEOUL NOV 19 1999	Totals & Pay at:	USD 6000.00 AT MANAUS
LADEN ON BOARD THE VESSEL SHENG HE, VOY 9914 AT KINGANG - KINGANG TERMINAL NO.3 & NO.4			
Date NOV 19 1999	Signature	PAN CONTINENTAL SHIPPING CO., LTD. As Agents	Mitsui O.S.K. Lines, Ltd. as Carrier
FIRST ORIGINAL		By - PAN CONTINENTAL SHIPPING CO., LTD. As Agent	

Conhecimento indicado como falso pelo fisco (fl. 638)

No. of Originals THREE	Place and date of B/L issue: SEOUL NOV 24 1999	Totals & Pay at:	USD 6000.00 AT MANAUS
LADEN ON BOARD THE VESSEL SHENG HE, VOY 9914 AT KINGANG - KINGANG TERMINAL NO.3 & NO.4			
Date NOV 24 1999	Signature	PAN CONTINENTAL SHIPPING CO., LTD. As Agents	Mitsui O.S.K. Lines, Ltd. as Carrier
FIRST ORIGINAL		By - PAN CONTINENTAL SHIPPING CO., LTD. As Agent	

Nos conhecimentos de carga nº MOLU372151780 (fls. 652/653 e fls. 654/655), relativos à DI nº 99/0401588-0, e consignados "à ordem", também percebe a DRJ (fl. 1104) diferenças no campo "notify", conectadas à falsificação/adulteração também efetuada na fatura comercial apresentada para instrução da DI.

Nos conhecimentos de carga nº MOLU430858153 (fls. 670/671 e 672), relativos à DI nº 99/0090576-8, a diferença identificada se refere ao campo em que deveria constar o valor do frete, manuscrito em uma das vias ("SECOND ORIGINAL"), e digitado na outra ("FIRST ORIGINAL"), conforme figuras a seguir:

Conhecimento indicado como verdadeiro pelo fisco (fl. 670)

Processo nº 10283.002257/2004-62
Acórdão n.º 3401-003.407

S3-C4T1
Fl. 1.695

Freight and charges	Revenue tons	Rate	per	Freight	Collect
***** AS ARRANGED *****					
12.499					
Exchange rate	Freight at	Payable at	Place and date of issue		
		DESTINATION	TAIPEI 11/12/98		
Total prepaid in national currency	No. of original bills (THREE)		MITSUBI O.S.K. LINES, LTD. as Carrier		
LADEN ON BOARD THE VESSEL					
MITSUBI O.S.K. LINES (Taiwan) S.A. Ltd.					
AGENT FOR THE CARRIER MITSUBI O.S.K. LINES LTD.					
Date 11/12/98					
SECOND ORIGINAL					

Conhecimento indicado como falso pelo fisco (fl. 672)

Freight and charges	Revenue tons	Rate	per	Freight	Collect
***** AS ARRANGED *****					
					USD 12,499.50
					USD 12,499.50
					AT MANUS
Exchange rate	Freight at	Payable at	Place and date of issue		
		DESTINATION	TAIPEI 11/12/98		
Total prepaid in national currency	No. of original bills (THREE)		MITSUBI O.S.K. LINES, LTD. as Carrier		
LADEN ON BOARD THE VESSEL					
MITSUBI O.S.K. LINES (Taiwan) S.A. Ltd.					
AGENT FOR THE CARRIER MITSUBI O.S.K. LINES LTD.					
Date 11/12/98					
FIRST ORIGINAL					

A mesma divergência (preenchimento do frete em uma via - "FIRST ORIGINAL" e ausência de preenchimento - desta vez não completado de forma manuscrita - em outra - "SECOND ORIGINAL") é encontrada nos conhecimentos de carga nº MOLU430868020 (fls. 714/715 e 716/717), relativos à DI nº 99/0087707-1.

Pelo exposto, percebe-se que, embora em menor intensidade do que as faturas comerciais, são também adulterados os conhecimentos de carga, havendo, sem justificativa nem amparo normativo, diferentes versões de um mesmo documento referente a uma mesma mercadoria, e apreendidos conjuntamente, em decorrência do citado Mandado de Busca e Apreensão.

E tal conduta endossa o caráter fraudulento das operações de importação efetuadas pela "TCÊ". Cabe ainda, derradeiramente, verificar a responsabilidade da empresa "SDW", a outra empresa recorrente.

A fiscalização identifica que as empresas, apesar de possuírem CNPJ diferentes, funcionam no mesmo local físico, e são administradas pelas mesmas pessoas, conforme consta no próprio contrato social da "SDW" (cláusula 45), e que, materialmente, são uma só pessoa jurídica, e a formalização das duas empresas visava somente a facilitar a fruição

de benefícios fiscais da ZFM. Os próprios documentos apreendidos, pertencentes às duas entidades, foram encontrados e apreendidos no mesmo endereço, sendo os arquivos únicos (independente de qual a empresa, os documentos eram conjuntamente guardados).

Cabe destacar que o simples fato de os sócios das empresas terem vínculo profissional ou familiar, por si, é insuficiente para a caracterização de unidade econômica, ou de participação conjunta na fraude, assim como a argumentação fiscal sobre serem as empresas coligadas ou a interpretação externada sobre o Parecer CST nº 88/1975. Fosse a autuação calcada somente em tais vínculos familiares/profissionais, ou interpretações, padeceria de consistência. Entretanto, o que se vê nos autos é que a fiscalização se dedica ao tema não só no relatório fiscal principal, mas nos outros dois relatórios nele mencionados, e também considerados parte integrante da autuação.

E colaciona o fisco elementos que permitem verificar que, além de as empresas "TCÊ" e "SDW" funcionarem no mesmo local, e terem o mesmo corpo funcional, com cargos de comando ocupado pelas mesmas pessoas, o que já permeia com laços mais consistentes a alegação fiscal, há farta documentação apreendida com correspondências eletrônicas (nenhuma delas especificamente refutada nas peças de defesa), demonstrando a existência de instruções de embarque de mercadorias, em forma subdividida (à "TCÊ" e à "SDW"), quando sabidamente era emitido somente um conhecimento de carga, instruções de como elaborar fatura comercial, ou subdividir preços entre "TCÊ" e "SDW", buscando usufruir indevidamente de processos produtivos básicos aprovados no âmbito da ZFM.

Endossando a vinculação de fato entre "TCÊ" e "SDW", e a unidade de comando, em operações de importação, cabe destacar as seguintes correspondências apreendidas (fl. 19):

16	Raphael Ades Jesus Casal Pan	Vinculação TCE/SDW Corrupção ativa	"Junto com as placas da SDW, estão chegando partes plásticas da TCE." "Solicito sua autorização p/ proceder o desembaraço com o canal verde e agilização junto a SEFAZ e RECEITA. Valor da multa R\$ 14.040,00. Agilização R\$ 1.000,00" Resposta: "ok, bala."
17	Cristina Miguel	Vinculação TCE/SDW Falsificação de B/L	"(...) [o BL] 820/5S - será o [BL] 490277325Bjá temos 1 b/l como A, para Kelscy (...)" "A Jean colocou como SDW, mas vamos fazer como TCE para evitar desdobro de b/l (...)"
18	Fernando Jesus	Vinculação TCE/SDW	"(...) sendo 4 CTNR consignados a TCE e 2 à SDW(...)"
19	Lin San	Vinculação TCE/SDW	"Quanto ao breakdown, acreditamos (Fernando e eu) que deve ser emitido e desembaraçado nas 2 empresas (TCE e SDW) conforme os valores informados abaixo."

Na defesa conjunta que as empresas "TCÊ" e "SDW" apresentaram, desde a impugnação, não há vestígios de justificativa, ou negação específica em relação a tais correspondências, entre outras arroladas pela fiscalização.

Dentro do cenário aqui apresentado, resta caracterizada não só a vinculação, mas a unidade de comando e a coordenação entre as empresas "TCÊ" e "SDW", que, de fato, funcionavam como uma unidade econômica, ao menos nas importações (embora possuíssem CNPJ distintos). Correta, assim, a imputação de responsabilidade a ambas as empresas, seja pelo interesse comum (art. 124 do CTN) ou por concorrerem ambas as empresas para a prática da infração, e dela se beneficiarem também ambas as empresas (art. 95 do Decreto-Lei nº 37/1966).

Processo nº 10283.002257/2004-62
Acórdão n.º **3401-003.407**

S3-C4T1
Fl. 1.696

Das conclusões

Diante do exposto, voto no sentido de não conhecer do recurso interposto pela empresa MOL (Brasil) LTDA, em função de concomitância de objeto com ação judicial, e por negar provimento ao recurso voluntário apresentado pelas empresas "TCÊ" e "SDW".

Rosaldo Trevisan

Declaração de Voto

Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira,

Peço permissão para incluir declaração de voto neste Acórdão, para apresentar meu entendimento a respeito da juntada de documentos e provas após a 1ª instância do processo administrativo. Faço isso, mesmo diante das profundas e bem alicerçadas argumentações do voto prolatado pelo relator, o ilustre Conselheiro Rosaldo Trevisan.

Ocorre que ele fez constar na Ementa interpretação que diverge diametralmente do que venho apresentando nos julgamentos dessa Corte. Com essa declaração de voto, consigo justificar por que acompanhei o ilustre relator pelas conclusões, e, em adição, explicar meu entendimento sobre a matéria.

Vejamus que o voto traz argumentação que propõe a redução da autonomia do julgador de 2ª instância para admitir ou buscar informações, provas ou argumentos para subsidiar o julgamento, restringindo-a às hipóteses reservada à impugnação:

E o próprio inciso III do art. 16 do mesmo Decreto nº 70.235/1972 estabelece, cristalinamente, que as razões de fato e de direito em que se fundamenta a defesa devem ser mencionadas na impugnação. Assim, qualquer parecer (ou outro documento com argumentação de direito) juntado aos autos fora do prazo legal de impugnação, sem a configuração das circunstâncias excepcionais previstas no § 4º do mesmo artigo constituiria efetivo aditamento da impugnação. Se as razões de direito devem estar na impugnação tempestiva, ou o parecer: (a) não contém razões adicionais, e, por isso, não necessita ser tomado em conta no julgamento; ou (b) contém razões adicionais, e, por isso, a respeito de tais razões adicionais, constitui impugnação intempestiva. Em ambos os casos, justificada a ausência de análise pela DRJ, merecendo reapreciação, na forma regimentalmente permitida, a decisão tomada na Resolução nº 3401-00.216, pela conversão em diligência. Por isso se está a reapreciar o processo, que retornou de diligência, concluindo pela desnecessidade de nova conversão.

.....

Em relação à falta de análise de documentos juntados, cabe destacar que as únicas recusas de análise, pela DRJ, foram em atendimento, como exposto, ao art. 16 do Decreto nº 70.235/1972, comando de estatutura legal, vigente, que não pode ser afastado pelo julgador administrativo, por força da Súmula CARF nº 2.

Embora o voto esteja apreciando as preliminares suscitadas contra a decisão recorrida, seu argumento pretende fixar a supremacia da preclusão para cingir as possibilidades do julgador de 2º piso agir em busca do princípio da verdade material. A Ementa confirma isso e valoriza sobremaneira essa inferência a respeito da preclusão probatória:

PROCESSO ADMINISTRATIVO. RETORNO DE DILIGÊNCIA. REAPRECIÇÃO. RICARF. ART. 63, § 5º.

No caso de resolução ou anulação de decisão de 1ª (primeira) instância, as questões preliminares, prejudiciais ou mesmo de mérito já examinadas serão reapreciadas quando do julgamento do recurso, por ocasião do novo julgamento.

DOCUMENTOS. PARECERES. APRESENTAÇÃO POSTERIOR À IMPUGNAÇÃO. CABIMENTO. HIPÓTESES. DECRETO 70.235/1972. ART. 16.

As razões de fato e de direito em que se fundamenta a defesa devem ser mencionadas na impugnação. Assim, qualquer parecer (ou outro documento com argumentação de direito) juntado aos autos fora do prazo legal de impugnação, somente poder ser aceito pelo julgador, na forma do § 5º do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972 se caracterizada uma das hipóteses excepcionais previstas no § 4º do mesmo artigo.

Nessas próximas linhas procuro traçar defesa que relativiza o instituto da preclusão probatória. Primeiramente, faço notar que os artigos do Decreto nº 70.235, de 1972, invocados como barreiras na busca e produção de provas, na verdade, não trazem expressa proibição a que o julgador decida apreciá-las ou não. Vejamos:

Decreto n. 70.235, de 1972:

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

.....

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. [\(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993\)](#)

.....

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. [\(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993\)](#)

.....

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: [\(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997\) \(Produção de efeito\)](#)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; [\(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997\) \(Produção de efeito\)](#)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; [\(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997\) \(Produção de efeito\)](#)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. [\(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997\) \(Produção de efeito\)](#)

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. [\(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997\) \(Produção de efeito\)](#)

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. [\(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997\) \(Produção de efeito\)](#)

.....

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. [\(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997\) \(Produção de efeito\)](#)

.....

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. [\(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993\)](#)

§ 1º Deferido o pedido de perícia, ou determinada de ofício, sua realização, a autoridade designará servidor para, como perito da União, a ela proceder e intimará o perito do sujeito passivo a realizar o exame requerido, cabendo a ambos apresentar os respectivos laudos em prazo que será fixado segundo o grau de complexidade dos trabalhos a serem executados. [\(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993\)](#)

§ 2º Os prazos para realização de diligência ou perícia poderão ser prorrogados, a juízo da autoridade. [\(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993\)](#)

§ 3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida

notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada. [\(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993\)](#)

Esses artigos oferecem balizas à condução do processo administrativo, mas, ao contrário do que pinta o ilustre relator, eles não reduzem a capacidade e as atribuições do julgador para atender suas responsabilidades e missão judicantes. Além disso, sublinho que o § 6º do artigo 16 remete ao julgador de 2ª instância competência para analisar ou não os documentos e as provas que poderiam ser considerados intempestivos pela régua do recurso à 1ª instância.

Além do mais, reconhecamos que o artigo 18 atribui ao julgador competência para ir além das provas inicialmente juntadas. Seria uma contradição informar que este artigo deveria ser restringido pelas hipóteses do artigo 16. Seria paradoxal e contrário ao princípio da ampla defesa e do contraditório, reduzir a possibilidade da busca da verdade material às hipóteses do artigo 16, em detrimento da amplitude do artigo 18.

Peço licença para repetir aos Senhores Conselheiros o venho dizendo em meus recentes votos: que os atos e procedimentos das autoridades de 2ª instância, no exercício de sua competência e de suas atividades judicantes, têm base nessa lei do processo administrativo fiscal e em outros princípios e dispositivos legais e normativos, tais como o Regimento Interno. E neles não há as proibições sugeridas pela ilustre relator com a supervalorização da preclusão probatória. Ao contrário, tanto a realização de perícias, de diligências, de auditorias, de investigações, de visitas técnicas, etc., quanto a obtenção de laudos, informações fiscais, pareceres técnicos, certidões, atas de transcrição, etc., bem como a produção ou juntada de provas, necessárias à apreciação do contraditório, à análise do processo administrativo, às providências de autoridade da administração pública, não estão adstritas aos citados artigos do Decreto n. 70.235, de 1972.

Gostaria de invocar nessa análise que a atividade judicante deste órgão coletivo tem aproveitado sobremaneira o que dispõe o Código de Processo Civil. Uma simples busca na base de dados de acórdãos proferidos conseguiria comprovar essa minha afirmação. Parece-me insustentável, diante dos fatos, duvidar que haja essa contribuição do CPC na esfera do processo administrativo fiscal.

Reconheço que, com a edição do novo CPC, muitos estudiosos vêm debatendo o desdobramento desse novo código ser fonte normativa, talvez de forma mais ampla da que pudemos aproveitar até então. Esses debates e reflexões têm substância na expressa previsão (art. 15 da Lei n. 13.105/2015) daquela Lei Processual de que ela deve subsidiar e suplementar a lei do processo administrativo fiscal.

Resultando desses debates e reflexões, e também dos estudos e julgamentos de casos submetidos à apreciação do tribunal administrativo, avançará gradual e progressivamente o conhecimento e a sabedoria conquistados pelo CARF a respeito dessa relação de subsidiaridade e complementaridade, que s.m.j. tenho como mandatária (considerando não só o artigo 15 do CPC, mas também e especialmente a base geratriz constitucional do processo - artigo 5º, incisos LIV e LV, da CF 1988 - que justificaria e inspiraria o método para a integração da norma supletiva e subsidiária à medida que se louve e se aperfeiçoe os fundamentos e princípios constitucionais processuais).

Como o novo CPC é muito recente, mui provavelmente as decisões administrativas e reflexões doutrinárias se sucederão integrando suas normas. Tenho que o Acórdão CSRF 9101-002.179, de 20/01/2016, é um exemplo nesse sentido (esse acórdão da Câmara Superior aplica o CPC e dispõe que deve ser decretada a nulidade da decisão que lhe falte fundamentação, pondo em relevo casos de votos pelas conclusões).

Acórdão CSRF 9101-002.179, de 20/01/2016

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2000

NULIDADE DE ACÓRDÃO DA TURMA A QUO. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO.

Com base no inciso IX do art. 93 da Constituição Republicana de 1988 e nos arts. 131, 165 e 458, II, do CPC, é nulo, por ausência de fundamentação, o Acórdão no qual a maioria dos conselheiros acolher apenas a conclusão do voto do relator e não estiverem escritos os fundamentos adotados pela maioria dos conselheiros, em declaração de voto ou por reprodução, pelo relator, no seu voto e na ementa do acórdão, desses fundamentos majoritários.

Relator: Rafael Vidal de Araújo; Presidente: Carlos Alberto Freitas Barreto.

A leitura que consigo fazer desse novo CPC, apesar de desprovida da profundidade e luminosidade próprias dos juriconsultos e doutrinadores, interpreta e propõe que os julgadores de 2ª instância podem – e devem – buscar proteger e garantir os princípios constitucionais aplicados ao processo administrativo, tais como o exercício amplo da defesa e do contraditório, e buscar garantir os princípios aplicados aos atos da administração pública tributária, tais como o princípio da verdade material e o da justiça fiscal (por ex.: não exigir ou reter tributo indevido).

Vejamos, Senhores Conselheiros, como o novo Código do Processo Civil atribui à autoridade julgadora competência e responsabilidade para exercício discricionário para a obtenção de laudos, perícias, etc. e a realização de diligências, para que obtenha informações e evidências necessárias à apreciação das petições, do contraditório, à formação de convicção, ao exercício da defesa, etc.:

LEI 13.105, de 2015 (Novo CPC)

Art. 156. O juiz será assistido por perito quando a prova do fato depender de conhecimento técnico ou científico.

.....

Art. 157. O perito tem o dever de cumprir o ofício no prazo que lhe designar o juiz, empregando toda sua diligência, podendo escusar-se do encargo alegando motivo legítimo.

.....

Art. 158. O perito que, por dolo ou culpa, prestar informações inverídicas responderá pelos prejuízos que causar à parte e

ficará inabilitado para atuar em outras perícias no prazo de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, independentemente das demais sanções previstas em lei, devendo o juiz comunicar o fato ao respectivo órgão de classe para adoção das medidas que entender cabíveis.

..

Art. 321. O juiz, ao verificar que a petição inicial não preenche os requisitos dos arts. 319 e 320 ou que apresenta defeitos e irregularidades capazes de dificultar o julgamento de mérito, determinará que o autor, no prazo de 15 (quinze) dias, a emende ou a complete, indicando com precisão o que deve ser corrigido ou completado.

Parágrafo único. Se o autor não cumprir a diligência, o juiz indeferirá a petição inicial.

..

Art. 369. As partes têm o direito de empregar todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, para provar a verdade dos fatos em que se funda o pedido ou a defesa e influir eficazmente na convicção do juiz.

Art. 370. Caberá ao juiz, de ofício ou a requerimento da parte, determinar as provas necessárias ao julgamento do mérito.

Parágrafo único. O juiz indeferirá, em decisão fundamentada, as diligências inúteis ou meramente protelatórias.

Art. 371. O juiz apreciará a prova constante dos autos, independentemente do sujeito que a tiver promovido, e indicará na decisão as razões da formação de seu convencimento.

Art. 372. O juiz poderá admitir a utilização de prova produzida em outro processo, atribuindo-lhe o valor que considerar adequado, observado o contraditório.

...

Art. 464. A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação.

§ 1º O juiz indeferirá a perícia quando:

I - a prova do fato não depender de conhecimento especial de técnico;

II - for desnecessária em vista de outras provas produzidas;

III - a verificação for impraticável.

§ 2º De ofício ou a requerimento das partes, o juiz poderá, em substituição à perícia, determinar a produção de prova técnica simplificada, quando o ponto controvertido for de menor complexidade.

§ 3º *A prova técnica simplificada consistirá apenas na inquirição de especialista, pelo juiz, sobre ponto controvertido da causa que demande especial conhecimento científico ou técnico.*

§ 4º *Durante a arguição, o especialista, que deverá ter formação acadêmica específica na área objeto de seu depoimento, poderá valer-se de qualquer recurso tecnológico de transmissão de sons e imagens com o fim de esclarecer os pontos controvertidos da causa.*

Art. 465. O juiz nomeará perito especializado no objeto da perícia e fixará de imediato o prazo para a entrega do laudo.

§ 1º *Incumbe às partes, dentro de 15 (quinze) dias contados da intimação do despacho de nomeação do perito:*

I - arguir o impedimento ou a suspeição do perito, se for o caso;

II - indicar assistente técnico;

III - apresentar quesitos.

...

Art. 469. As partes poderão apresentar quesitos suplementares durante a diligência, que poderão ser respondidos pelo perito previamente ou na audiência de instrução e julgamento.

Parágrafo único. O escrivão dará à parte contrária ciência da juntada dos quesitos aos autos.

Art. 470. Incumbe ao juiz:

I - indeferir quesitos impertinentes;

II - formular os quesitos que entender necessários ao esclarecimento da causa.

Art. 471. As partes podem, de comum acordo, escolher o perito, indicando-o mediante requerimento, desde que:

I - sejam plenamente capazes;

II - a causa possa ser resolvida por autocomposição.

§ 1º *As partes, ao escolher o perito, já devem indicar os respectivos assistentes técnicos para acompanhar a realização da perícia, que se realizará em data e local previamente anunciados.*

§ 2º *O perito e os assistentes técnicos devem entregar, respectivamente, laudo e pareceres em prazo fixado pelo juiz.*

§ 3º *A perícia consensual substitui, para todos os efeitos, a que seria realizada por perito nomeado pelo juiz.*

Art. 472. O juiz poderá dispensar prova pericial quando as partes, na inicial e na contestação, apresentarem, sobre as questões de fato, pareceres técnicos ou documentos elucidativos que considerar suficientes.

Art. 473. O laudo pericial deverá conter:

...

Como podemos ver, o novo CPC traz importantes avanços que pretendem concorrer para a maior efetividade, celeridade e transparência dos procedimentos processuais, e que também contribuem subsidiária e suplementarmente no âmbito do processo administrativo fiscal.

Coerente com minhas propostas de votação anteriores em situações semelhantes, baseado no argumento de que as formalidades e os institutos preclusivos e assemelhados não devem prevalecer automaticamente sobre o Princípio da Verdade Material, e no argumento de que não é do interesse público maior praticar a injustiça fiscal - qual seja, a manutenção no Tesouro do pagamento indevido - , é que venho propondo que se tome providências para garantir substantivamente o contraditório (e não apenas formalmente) e para se verificar a verdade do alegado pelas partes.

As teses que esposo divergem das postas no acórdão para uma visão absoluta do ônus probatório e do instituto da preclusão probatória, argumento em favor de que prevaleça a Verdade Material, e que os julgadores do processo administrativo possam agir e determinar providências nessa direção, aliás como expus em outros votos quando fiz alusão aos modelos trazidos pelo novo CPC.

Por isso, não pude acompanhar integralmente o fundamentado voto do relator, sentindo que, respeitosamente, deveria explicar minha dissensão quanto ao teor dessa ementa e de seus argumentos no voto.

Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira