



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

Processo nº 10283.002592/2004-61

Recurso nº Voluntário

Acórdão nº 3202-000.675 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

Sessão de 19 de março de 2013

Matéria IPI. MULTA REGULAMENTAR.

Recorrente TCÊ COMÉRCIO E SERVIÇOS EM TECNOLOGIA E INFORMÁTICA LTDA e SDW SERVIÇOS EMPRESARIAIS LTDA

Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 1999

NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. JULGADOR ASSINOU O MPF COMO INSPETOR DA ALFÂNDEGA. INEXISTÊNCIA

Não há que se falar em nulidade do julgamento de primeira instância quando a autoridade julgadora apenas assinou o MPF autorizando a fiscalização da empresa, sem ter participado da autuação nem dos atos praticados pela fiscalização tendentes à verificação da regularidade fiscal procedida pelo sujeito passivo

NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NÃO CONHECIMENTO DE PARECER JURÍDICO JUNTADO APÓS APRESENTADA A IMPUGNAÇÃO.

No processo administrativo fiscal, a apreciação de qualquer documento juntado após apresentada a impugnação só é autorizada quando preenchida pelo menos uma das condições impostas no §4º do art. 16 do Decreto nº. 70.235/72.

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. DOCUMENTAÇÃO DEVOLVIDA À AUTUADA APÓS APRESENTADA A IMPUGNAÇÃO, MAS ANTES DE PROFERIDA DECISÃO EM PRIMEIRA INSTÂNCIA

Não é cabível a alegação de cerceamento do direito de defesa em razão de, à época da apresentação da impugnação, não deter a contribuinte a posse de dos documentos utilizados para fundamentar a autuação, vez que a interessada tinha acesso aos autos e poderia, ainda, apresentar aditamento à impugnação antes de proferida a decisão de primeira instância, juntando os documentos que julgasse cabíveis, formulando requerimento fundamentado que demonstrasse tratar-se a situação de um dos casos do §4º do art. 16 do Decreto nº. 70.235/72.

ILICITUDE DAS PROVAS QUE FUNDAMENTARAM A AUTUAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

É lícita a prova obtida no cumprimento do Mandado de Busca e Apreensão expedido pelo Poder Judiciário, em cujo termo de busca e apreensão consta a descrição genérica dos documentos apreendidos, não sendo cabível ao CARF exercer o controle da atividade policial na execução de decisões judiciais.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRECLUSÃO.

O contencioso administrativo instaura-se com a impugnação, que deve ser expressa, considerando-se não impugnada a matéria que não tenha sido diretamente contestada pelo impugnante. Inadmissível a apreciação em grau de recurso de matéria não suscitada na instância *a quo* ou de alegações genéricas que não apontem expressamente a matéria contestada.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. INDEFERIMENTO DE PERÍCIA.

A prova pericial destina-se a firmar o convencimento do julgador, quando houver questões de difícil deslindamento ou quando houver necessidade de esclarecer matérias fáticas não suficientemente aclaradas nos autos, sendo facultado à autoridade julgadora o seu indeferimento por entendê-la desnecessária ao deslinde do litígio.

FRAUDE NA IMPORTAÇÃO. MULTA REGULAMENTAR.

Constatado que a importação foi instruída com documentação falsa, no caso, fatura comercial, é de se considerar que houve importação irregular e fraudulenta, cabendo, por conseguinte, a aplicação da multa regulamentar prevista para esta infração, correspondente ao valor comercial da mercadoria importada, capitulada no inciso I do art. 83 da Lei nº. 4.502/64.

SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. AUSÊNCIA DE PROVAS.

Não havendo prova nos autos suficientes para caracterizar a constituição fraudulenta da pessoa jurídica, descabe o lançamento contra dois estabelecimentos que possuem linhas de produção distintas, ao argumento de constituírem uma única unidade em razão do compartilhamento do espaço físico e da relação de interdependência entre elas, vez que não restou comprovada a responsabilidade solidária por uma das hipóteses contempladas no capítulo V do CTN. Tal situação, entretanto, não é causa de nulidade do lançamento, vez que possível separar as infrações cometidas por cada pessoa jurídica, mantendo-se como sujeito passivo da infração apenas aquele a quem se atribui diretamente a responsabilidade pela infração praticada.

Preliminares de nulidade rejeitadas. No mérito, recurso voluntário conhecido em parte; na parte conhecida, recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do recurso voluntário; na parte conhecida, em rejeitar as preliminares de nulidade do lançamento e da decisão de primeira instância, e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário. Vencido o Conselheiro Luís Eduardo Barbieri que,

no mérito, negava provimento ao recurso voluntário. O Conselheiro Gilberto de Castro Moreira Júnior declarou-se impedido.

Irene Souza da Trindade Torres – Presidente e Relatora

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Irene Souza da Trindade Torres, Luís Eduardo Garrossino Barbieri, Charles Mayer de Castro Souza, Thiago Moura de Albuquerque Alves e Octávio Carneiro Silva Corrêa.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da decisão de primeira instância, o qual passo a transcrever:

“1- AUTUAÇÃO

Trata o presente processo de exigência da multa tipificada no artigo 83, caput e inciso 1 da Lei nº 4.502/64 e artigo 10, alteração 2, do Decreto-Lei nº 400/68, regulamentado pelo artigo 463, inciso I do Decreto nº 2.637/98, no valor de R\$ 2.187.715,43 (dois milhões cento e oitenta e sete mil setecentos e quinze reais e quarenta e três centavos).

2. Consta do auto de infração que o lançamento efetuado contra as empresas TCÊ Comércio e Serviços em Tecnologia e Informática Ltda., SDW Serviços Empresariais Ltda. e Brazshipping Marítima Ltda. decorreu de ação fiscal onde ficou constatado que as autuadas *consumiram e entregaram a consumo produtos de procedência estrangeira importados fraudulentamente, com inúmeras irregularidades*.

3. Segundo a fiscalização, a fraude consistiu, principalmente, na falsificação/adulteração de *invoices* e de conhecimentos de carga e na constituição fraudulenta das duas primeiras entidades acima mencionadas, sendo que as infrações constatadas e provadas nos autos seriam referentes às operações internacionais de comércio exterior realizadas em 1999.

4. Na descrição dos fatos constante da peça de autuação (fls. 02 a 13), a autoridade lançadora apresenta os elementos de fato e de direito que fundamentaram o lançamento objeto do presente processo, a seguir resumidos:

Considerações iniciais:

- a TCÊ e a SDW já foram autuadas, por diversas vezes, por falsificações e adulterações de documentos necessários ao despacho aduaneiro, sendo assim, há muitos procedimentos administrativos, cambiais e criminais contra as mesmas, estando vinculadas ao grupo CCE, que é acusado de fraudar incessantemente o regime ZFM;

- as simulações, as fraudes e o dolo também estão provados em mais dois esclarecedores Relatórios: o primeiro emitido em 08/08/2003 (fls. 15/20) e o segundo expedido em 13/01/2004 (fls. 37/61), sendo ambos partes integrantes do auto de infração;

- ficou constatado que as autuadas TCÊ e SDW eram geridas por um mesmo grupo de pessoas e que foram constituídas com a finalidade específica de fraudar o Estado, conforme informações dos citados relatórios, sendo, portanto, tais documentos, imprescindíveis à inteligência dos fatos ocorridos;

- o esquema ora descortinado continua em atividade, haja vista ter sido aberta uma filial Paulista da SDW em 03/11/03 (fls. 368/369), cuja situação fiscal era "irregular" à época, e que hoje se encontra "regular" (fls. 370), tendo sido alterada em 11/10/2003 a razão social da TCÊ;

- a matriz da empresa Brazshipping está situada em Vitória/ES (fls. 659/660), sendo que uma de suas filiais se encontra localizada em Manaus (fls. 656/658);

- que embora a inexistência fática das empresas autuadas TCÊ e SDW já tenha sido comprovada pela Receita Federal e pelo *Parquet* Federal, e de já ter sido proposta a inaptidão de ambas as "empresas", o grupo investigado teimava em continuar com suas ações à vista do Estado;

- as alterações processadas nos cadastros e na composição societária das autuadas TCÊ/SDW realizadas na fase das investigações visaram apenas excluir as pessoas físicas envolvidas, em razão das penalidades legais;

- como paradigma de atuação, a ousadia e a fé na impunidade levavam os fraudadores a falsificar *invoices* de diversas empresas, inclusive de grupos internacionais conhecidos;

- para comparar e comprovar os fatos, dentre outras provas, foram juntadas *invoices* em nome da General Electric Company que foram falsificadas e adulteradas, fls. 351/354, sendo que as respectivas vias originais/verdadeiras dos documentos internacionais estão anexadas às fls. 355/358;

- após ser inquirida, a GE Plastics afirmou que não emitiu as faturas internacionais falsificadas, estando comprovadamente demonstrado nos autos que foi a TCÊ/SDW quem o fez;

- ainda como prova, há uma fatura falsa/adulterada da empresa Samsung ElectroMechanics Co. Ltda., em que o preço da mercadoria foi superfaturado, fls. 362, sendo que a fatura original/verdadeira se encontra às fls. 363 dos autos;

- os documentos comprobatórios da fraude foram agrupados em jogos, apresentando as *invoices* falsas, assinaladas com a letra "A", as originais/verdadeiras com a letra "B", o *Packing List* regular com a letra "C", a DI correlata com a "D" e o conhecimento de carga verdadeiro com a letra "E", conforme resumo esquematizado na tabela às fls. 587;

- todas as vias falsificadas/adulteradas (identificadas com a letra "A") seguem o modelo tipográfico (fls. 346), não trazendo quaisquer verossimilhanças com as faturas originais/verdadeiras (identificadas com a letra "B"), podendo-se afirmar, com absoluta certeza, que são falsas todas as faturas que apresentam aquela tipografia gráfica;

- para comprovar as fraudes, basta se cotejar a *invoice* "A" (via falsa/adulterada emitida conforme o modelo tipográfico acima citado, que foi utilizada nas operações cambiais e aduaneiras) com a assinalada com a letra "B" (via original/verdadeira emitida pelo exportador) e verificar que as diferenças são "gritantes";

- quando da execução do Mandado de Busca e Apreensão nº 2003.4595-3, ficou constatado que todos os documentos (os falsos e os verdadeiros) estavam

arquivados juntos;

- o esquema utilizado pelas autuadas segue o mesmo roteiro já identificado em ocorrências anteriores, havendo a participação de outras empresas do grupo, sempre com o intuito de fraudar os cofres públicos, e ainda, com a atuação do mesmo grupo de pessoas físicas, sócias em várias indústrias importadoras localizadas na Zona Franca de Manaus, entre elas a TCÊ e a SDW;

- em alguns casos ocorreu também a falsificação/adulteração do Conhecimento de carga - BL, envolvendo o transportador internacional das cargas, motivo pelo qual foram feitas diversas autuações contra as empresas TCÊ, SDW, e contra diversos transportadores marítimos, quando se constata a falsificação de conhecimentos marítimos, além da falsificação de *invoices*;

- as empresas TCÊ e SDW têm os seus sócios vinculados a outras empresas fraudadoras do regime da ZFM, que, também, por meio da emissão de *invoices* e de BL's falsos, introduziam mercadorias estrangeiras irregularmente no país, com posterior consumo e/ou entrega para consumo;

- como exemplo das vinculações existentes, além das empresas TCÊ e SDW funcionarem no mesmo local físico, cite-se o fato de que o Sr. Isaac Sverner, figura central na constituição de sociedades que cometeram vários ilícitos na Zona Franca de Manaus, ser sócio majoritário da empresa TCÊ, e que um dos sócios da SDW, o Sr. Raphael Ades, mantém vínculo familiar com o Sr. César Ades, que é parceiro do Sr. Isaac Sverner na TCÊ, resultando em um ciclo fraudador e vicioso;

- em uma das vias do contrato social da empresa SDW, consta a informação de que a SDW era administrada pelas mesmas pessoas responsáveis pela TCÊ

Responsabilidade das empresas autuadas:

- materialmente, as empresas TCÊ e SDW são uma única empresa, daí a necessidade de serem autuadas conjuntamente;

- a responsabilidade por infração à legislação tributária é objetiva e, neste caso, aplicam-se também à empresa *Brazshipping Marítima Ltda.*, as disposições contidas no art. 136, da lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional); art. 438 do Decreto nº 2.637/98; e art. 95 do Decreto-Lei nº 37/66, todos vigentes à época dos fatos;

- a simulação, a fraude e o dolo na constituição e na administração das empresas TCÊ e SDW encontram-se devidamente comprovados nos 02 (dois) relatórios juntados ao processo e que são partes integrantes do auto de infração;

- provado está, de forma inequívoca que, as empresas TCÊ e SDW são uma única entidade privada, sendo portanto, uma mesma unidade econômica, embora formalizada de maneira bipartida apenas para usufruir duplamente dos benefícios concedidos pela SUFRAMA, através da aprovação de 02 (dois) Processos Produtivos Básicos (PPB's) distintos, fraudando o Fisco;

- para corroborar a afirmação acerca da unicidade das empresas, são reproduzidos excertos do Auto de Infração 285/00 (fls. 412/463), de 06/12/2000, que gerou o processo administrativo fiscal nº 10283.011345/2000-23, pois referida autuação "*foi pugnada pelo infrator, validando integralmente as declarações da fiscalização(sic)*", tendo o respectivo pagamento da obrigação ocorrido em 08/02/2001;

- naquele momento, as empresas TCÊ e SDW resignaram-se diante das verdadeiras constatações de que ambas as autuadas, embora formalizadas individualmente, são, de fato, uma só entidade econômica que exercia suas atividades industriais no mesmo espaço físico;

- as empresas TCÊ e SDW, além de funcionarem no mesmo endereço e utilizarem as mesmas instalações industriais, tinham como administradores as mesmas pessoas, o que configura simulação, fraude e dolo para lesar a economia nacional;

- além das empresas terem realizado as suas atividades concomitantemente em um único imóvel de propriedade do grupo empresarial - CCE, cujo sócio majoritário é também o principal cotista da TCÊ, Sr. Isaac Sverner, os relatórios de Diligência Fiscal anexos às fls. 464/542 dos autos demonstram que as empresas autuadas foram constituídas para usufruírem ilegalmente dos benefícios da Zona Franca de Manaus;

- um dos relatórios informa que, *"as pessoas jurídicas SDW Indústria de Componentes da Amazônia Ltda. e TCÊ Indústria Eletrônica da Amazônia S/A estavam estabelecidas no mesmo imóvel, tratando-se, de fato, ser uma única empresa", e "o endereço 21-A, supostamente pertencente à SDW, não existe, sendo na realidade, um único imóvel com divisões internas, ocupadas por essas pessoas jurídicas", pois "o imóvel encontra-se, atualmente, sublocado à pessoa jurídica WMTM Equipamentos de gases Ltda pelo Sr. Romero Reis, conforme contrato de sublocação; Por sua vez, o Sr. Romero é locatário do imóvel locado pela CCE da Amazônia S/A, proprietária do imóvel, conforme contrato de locação apresentado";*

- em outro momento conclui que, *"considerando-se os dois endereços em que estiveram estabelecidas, num mesmo período de tempo, somado às declarações do Sr. WILSON CÉSAR DA C. COUTO, e também a inveracidade (sic) da existência do endereço de número 21-A, verificam-se indícios de que havia, S.MI, um propósito fraudulento na atuação das pessoas jurídicas supra, pelo artifício de passar-se por empresas distintas";*

- como afirmado anteriormente, ressalte-se que a formalização das duas empresas TCÊ e SDW visava somente facilitar a fruição dos benefícios fiscais disponibilizados para a ZFM, não consubstanciando existência de 2 (duas) empresas separadas, autônomas e independentes, ou coligadas, tratando-se, portanto, de simulação objetivando fraude fiscal e cambial;

- os documentos pertencentes às empresas TCÊ e SDW e coligidos neste Auto de Infração foram encontrados e apreendidos no mesmo endereço, demonstrando, assim, que até os arquivos das entidades eram únicos, ou seja, independentemente da empresa à qual pertenciam, os documentos eram guardados juntos;

- trata-se de crença irrefutável na ausência do poder de do Estado, de que nunca haveria punição, daí que a fiscalização afirma tratar-se do mesmo esquema fraudador, alicerçado e comandado pelo Sr. Isaac Sverner, neste caso, figurando como sócio da empresa TCÊ, como proprietário do imóvel onde funcionava o bloco TCÊ/SDW e como sócio da CCE, estando, assim, provada a ligação entre a CCE da Amazônia S/A, a TCÊ e a SDW;

- a SDW "faturava-repassava" mercadorias para a TCÊ, conforme comprova a nota fiscal às fls. 584.

- comprovadamente, estava montada e bem organizada uma rede criminosa para lesar o Regime da Zona Franca de Manaus;

- as empresas autuadas mantêm vínculo com o grupo CCE, já acusado de fraudar o regime da Zona Franca de Manaus, por meio de empresas formalizadas exclusivamente para este fim e que não funcionavam "de fato";
- quanto à responsabilidade dos sócios das empresas SDW e TCÊ, emergem vinculações e informações, as quais, sincronizadas, reafirmam que as pessoas jurídicas autuadas, são uma única empresa;
- todos os atos ilegais ora delatados foram planejados e realizados pelos sócios, que possuem vinculação (familiar e/ou empresarial), para lesar a economia nacional por meio da constituição fictícia das empresas TCÊ e SDW;
- o imóvel onde funcionavam as empresas autuadas pertence ao Grupo CCE, cujo proprietário majoritário, Sr. Isaac Sverner também é sócio principal da TCÊ;
- o mesmo imóvel onde funcionara o bloco TCÊ/SDW abrigou a "*Associação de Tecnologia da Informação*", entidade que resultou da articulação das mesmas pessoas mencionadas anteriormente, somadas ao Sr. Jesus Manuel Casal Pan, ativo administrador do bloco SDW/TCÊ;
- da análise dos documentos e relatórios juntados ao processo, nota-se a conjugação das mesmas pessoas jurídicas e físicas, todas envolvidas na feitura de graves fraudes ao regime da Zona Franca de Manaus e à economia nacional, trazendo, assim, prejuízos sociais e econômicos irreparáveis a sociedade, estando agrupadas conforme os laços familiares;

Do prazo decadencial:

- a autuação resulta de verificação de cometimento de infrações e crimes, o que afasta a materialização da decadência, pois quando há fraude, dolo ou simulação, aplica-se a regra do art. 173, I, do CTN;

Falsificação de Fatura Comercial (Invoice):

- as falsificações/adulterações podem ser provadas através das correspondências eletrônicas anexas aos relatórios integrantes do auto de infração;
- a falsificação de faturas comerciais internacionais (*invoices*), visando obter o desembaraço aduaneiro de mercadorias importadas com os benefícios fiscais da Zona Franca de Manaus, caracteriza o evidente intuito de fraude, por meio de dolo e simulação;
- os documentos que fundamentam autuação foram marcados com um código alfanumérico, onde a via grafada com "1-A" é a *invoice* falsificada/adulterada, a via grafada com "1-B" é a via original/verdadeira da fatura internacional; o documento "1-C" é o *Packing List*; o documento "1-D" é a Declaração de Importação (DI); a via do BL original foi grafada com o código "1-E", enquanto que a via falsa do BL está com o código "1-F";
- grosseiro é o processo de falsificação/adulteração das *invoices*, pois há mixórdia de línguas nos documentos internacionais falsificados/adulterados e, indistintamente, ora é usado o inglês ora o português, ou seja, a despeito de os exportadores estarem situados em países diferentes e de serem as faturas emitidas de acordo com a legislação vigente de cada país, não havia modificações no layout gráfico utilizado para a falsificação;

- no caso concreto e em todos os outros, a descrição das mercadorias nas *invoices* "A" (falsas/adulteradas), é feita sempre na língua portuguesa, exatamente como aquela constante do Processo Produtivo Básico (PPB) autorizado pela SUFRAMA, diferentemente das *invoices* verdadeiras "B", onde consta uma descrição genérica e não explicativa tal qual o BL verdadeiro "E", já que um dos motivos para realização da fraude é fazer as mercadorias se enquadrarem no PPB;

- através do escritório da Receita Federal nos Estados Unidos (fls. 348) e da Procuradoria da República no Estado do Amazonas (fls. 347) foram feitos alguns questionamentos ao grupo General Eletric (GE), acerca da emissão de *invoices* (documentos às fls. 351/354), e cuja resposta informa que *"as três faturas que VSas. anexaram à carta não são as faturas originais que a GE Plastics apresentou ao Banco Boa Vista INTERATLÂNTICO para estas três transações de importações. (...) Enquanto estas faturas estão aparentemente corretas no total, há erros administrativos que ressaltamos na planilha anexa. Note que algumas das nomenclaturas de cor do produto estão incorretas e alguns dos dados de peso estão em libras ao invés de quilogramas"*;

- a fatura comercial internacional, também chamada de *invoice*, não se relaciona com a fatura comercial nacional, pois aquela obedece, também, às regras legais vigentes no país do exportador que a emitiu e serve para acobertar as mercadorias em trânsito internacional, sendo imprescindível para a instrução da Declaração de Importação (DI) a apresentação desta via original da fatura comercial internacional (*invoice*), documento imprescindível para a nacionalização das mercadorias estrangeiras;

- o despacho aduaneiro regular depende da *invoice* original, pois ali constam todas as características (natureza, preço, embalagem) das mercadorias importadas, sendo que nos despachos em questão tal documento foi grosseiramente falsificado/adulterado;

- existem anotações *"em vermelho que foram seguidas à risca durante processo de falsificação"*, e que se referem à majoração no preço da mercadoria e à compensação do valor de US\$ 3,000,00 relacionado à DI nº 99/0678699-0, pois consta na via original da *invoice* às fls. 594 uma ordem para que se faça uma majoração de 30% do valor nela indicado (US\$ 592,000,00), o que justifica o fato de constar na via falsificada da *invoice* (fls. 588/593) um valor 30% superior ao constante na via original;

- houve simulação do valor da operação e do exportador, pois na via verdadeira da *invoice* consta como exportadora a empresa Jean Co. Ltda., enquanto que na via falsificada (grafada com a letra A) consta a Kelsey Comercial como exportadora, sendo que o BL falsificado às fls. 633 está de acordo com a via falsificada da *invoice*, indicando como *shipper* (embarcador) a empresa Kelsey Comercial, enquanto que o BL verdadeiro está de acordo com a *invoice* original (grafada com a letra B), que informa a empresa Jean Co. Ltda. Como exportadora;

Falsificação do Conhecimento de Carga (BL):

- ao fazer constar informação falsa da documentação de transporte internacional, emitindo vias falsas/adulteradas do documento legal, o transportador internacional contribuiu, efetivamente, para a consumação de ilegalidades, pois é intrínseco à atividade de comércio exterior o envolvimento do transportador (possuidor temporário da carga) nas operações em que atua;

- assinando o Pedido de Visita e o Termo de Responsabilidade, o subscritor assume perante o Fisco toda a responsabilidade pelo pagamento dos tributos, multas e outras obrigações que devam ser satisfeitas por força de divergências apuradas na forma da lei;

- qualquer pessoa que concorra para o cometimento da infração ou dela se beneficie, torna-se o sujeito passivo da relação jurídica fundada na infração materializada, sendo que o transportador se reveste desta legitimidade passiva quando houver infrações decorrentes do exercício de sua atividade de transportar, de ação ou de omissão dos tripulantes;

- as normas legais vigentes levam em consideração a impossibilidade de o Fisco autuar empresas sediadas em outros países, que é o caso da transportadora internacional localizada fora da jurisdição brasileira, daí a necessidade de serem nomeados representantes de empresas de transporte internacional no Brasil;

- como representante regular e legal do transportador internacional no Brasil, conforme comprovam os cartões de credenciamento às fls. 641/653, a empresa Brazshipping Ltda. deve ser considerada como parte legítima para figurar no pólo passivo da obrigação tributária exigida, constando do BL falso o carimbo da empresa, com a assinatura do seu representante;

- o transporte de mercadorias subordina-se a várias regras legais, que embutem no desempenho da atividade uma série de deveres, como por exemplo, a declaração da natureza da mercadoria no conhecimento marítimo (BL), realizada pelo transportador, deve estar de acordo com o produto que está sendo transportado;

- de acordo com as regras do comércio internacional, quando da emissão do Manifesto Internacional e do Conhecimento Marítimo (BL), as declarações do transportador internacional revestem-se de importância legal e fundamental para o despacho aduaneiro e, também, para a segurança jurídica do próprio transportador internacional;

- no presente caso, ao se cotejar uma via do B/L original assinalada com a letra "E" com a via falsificada/adulterada grafada com a letra "F" respectiva, são percebidas diferenças que vão de encontro às determinações legais, haja vista que se trata do mesmo conhecimento marítimo, com única numeração, sendo que deveriam ser exatamente iguais, não podendo constar informações divergentes do *shipper* nos documentos de fls. 632 e 633;

- algumas incongruências foram circundadas para melhor visualização da falsificação/adulteração, principalmente os campos relativos à propriedade das cargas, a data do embarque, porto de origem, assinatura do emitente e a descrição das mercadorias eram adulterados e/ou falsificados, já que são os campos que, se preenchidos como no conhecimento original, impediriam as fraudes;

Ao final do seu relato, como forma de respaldar o lançamento e por entender que tais decisões tratam do mesmo assunto em discussão na presente lide, a fiscalização apresenta acórdãos proferidos pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora.

Em face da apuração dos ilícitos fiscais foi formalizado o processo de Representação Fiscal para Fins Penais nº 10283.002649/2004-21.

Regularmente científicas em 26/05/2004, fls. 01, as empresas SDW Serviços Empresarias Ltda. e TCÊ Indústria Eletrônica da Amazônia Ltda. ingressaram, em 08/06/2004, com a impugnação conjunta de fls. 692 a 725. Ressalte-se que, em função da 10ª alteração promovida em seu Contrato Social (documento de fls. 733 a 746), a empresa TCÊ Indústria Eletrônica da Amazônia Ltda. passou a denominar-se TCÊ Comércio e Serviços em Tecnologia e Informática Ltda. Quanto à pessoa jurídica Brazshipping Marítima Ltda., após ter sido

devidamente cientificada da exigência em 27/05/2004, fls. 01, a autuada apresentou sua defesa em 28/06/2004, por meio do documento de fls. 782 a 797. A seguir estão resumidas as razões apresentadas pelas litigantes, em suas respectivas impugnações:

Impugnação da TCÊ e SDW - documento de fls. 692 a 725

- após breve relato dos fatos, inicialmente argumenta que, na frustrada tentativa de demonstrar a ocorrência das fraudes, a fiscalização *"utilizou documentação apreendida através do Mandado de Busca e Apreensão expedido nos autos do Processo nº 2003.4595-3"*, e que as supostas infrações consubstanciadas no lançamento não ocorreram, tendo a autuação se baseado em *"meros indícios e não em provas efetivas das situações descritas pelos Srs. Agentes no AIIM sob censura"*;

- as empresas foram *"constituídas e geridas em conformidade com a lei"*, não havendo qualquer irregularidade do ponto de vista societário, quanto à sua constituição e/ou gerência;

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

- segundo respeitável doutrina, a interpretação estrita das normas punitivas deverá ser procedida de maneira estrita, e que para que se caracterize a fraude nos termos art. 72, da Lei nº 4.502/64, se faz necessária a prova do dolo do contribuinte, constituído pelos seus elementos subjetivo (*"intencionalidade fraudulenta"*) e objetivo (*"ilicitude do objeto"*);

- por ser o dolo um elemento essencial do tipo, a *"inexistência da intenção do agente"* implica na *"descaracterização da fraude, e, conseqüentemente, na inaplicabilidade da multa exigida"*;

- o lançamento em questão não exigiu recolhimento a título de tributo, mas tão somente a título de multa por infração, demonstrando, assim, que não houve intenção de postergar, reduzir ou evitar o pagamento do tributo;

- os indícios de fraude que a fiscalização pretende imputar às operações de importação das autuadas, tais como: *"a) duplicidade de faturas comerciais ('invoices'), sendo um documento denominado de 'Falso' (invoice A) e outro de 'Verdadeiro' (invoice B); b) 'mixórdia' de idiomas nos documentos indicados como falsos ('invoices A'); c) mesmo 'layout' utilizado para a emissão dos documentos indicados como falsos ('invoices A'); d) esclarecimentos e informações prestadas por empresa exportadora acerca das faturas comerciais emitidas para o desembaraço de mercadorias; e) conhecimentos de transportes 'ao portador' utilizados no desembaraço de mercadorias importadas"*, não passam de *"meras suposições ou presunções"*;

- a *"invoice A"*, erroneamente intitulada pela fiscalização de *"invoice falsa"*, seria mero documento *"proforma"*, emitido *"para atender às exigências da Aduana quando do desembaraço de mercadorias importadas"*; pois tais documentos *"refletem, substancialmente, as mesmas informações constantes na 'invoice B', considerada pela fiscalização como verdadeira"*;

- a necessidade da emissão de *"invoices"* para o preenchimento da Declaração de Importação - DI, se deve, principalmente, à ausência dos dados necessários na fatura comercial emitida por empresa exportadora;

- não ocorreu *"fraude para emissão das faturas comerciais"*, não cabendo, ainda, a presunção de fraude tão somente *"pela existência de duas "invoices" referentes à mesma operação, frise-se, substancialmente idênticas"*;

- teria ocorrido a fraude se tivesse ficado comprovado que os registros da DI e do correspondente Pedido de Licenciamento da Importação - PLI haviam sido feitos com base em *"informações não condizentes com as operações realizadas"*, fornecidas por uma fatura comercial divergente do documento supostamente apontado como verdadeiro;

- conforme destaca Roosevelt Baldomir Sosa, em sua obra *"Comentários à Lei Aduaneira"*, embora a fatura comercial deva ser emitida pelo vendedor, tal preceito tem sido por vezes desrespeitado, *"havendo empresas que emitem no Brasil as faturas comerciais, notadamente no caso de filial/matriz, ou até por questões ligadas à facilitação operacional"*;

- tal situação retrataria exatamente o presente caso, pois as mercadorias foram desembaraçadas através de *"invoices proforma"* emitidas *"para a facilitação operacional do desembaraço aduaneiro"*; fato que demonstraria o equívoco da fiscalização ao formalizar a exigência contra as atuadas;

- deverá ser desconsiderada *"a presunção da fraude pela simples existência de "mixórdia de línguas nos documentos internacionais falsificados/adulterados, posto que nas "invoices" imputadas pelo autuante como verdadeiras ("invoices B"), também haveria a mixórdia de idiomas"*;

- da mesma forma não deve prosperar a presunção de fraude baseada na utilização de *"mesmo modelo tipográfico"* para a emissão de *"invoices"* tidas como *"falsas"*, pois é de conhecimento, no comércio internacional, que as faturas comerciais são documentos necessários à efetivação de operações comerciais e ao preenchimento e emissão da DI, inexistindo *"requisitos ou formatações específicas para a emissão de faturas comerciais no comércio exterior"*;

- a legislação aduaneira brasileira impõe requisitos básicos para a emissão de faturas comerciais, dentre os quais a especificação detalhada das mercadorias, razão pela qual se fez necessária a emissão da *"invoice proforma"*, seguindo o mesmo padrão tipográfico, viabilizando o desembaraço aduaneiro;

- ao contrário do que presume a fiscalização, as declarações prestadas pelo seu fornecedor comprovariam, na verdade, a inexistência de fraude, pois informam que apesar de diferenças nas faturas comerciais emitidas, *"estas (as faturas) refletem com precisão o valor total de dólares das transações"*;

- diante das declarações prestadas pela GE Plastics fica evidente a existência tão somente de erros administrativos nas *"invoices proforma"*, não alterando a substância das *"invoices"* emitidas pelo exportador, não podendo ser consideradas como fraudulentas;

- tanto nas faturas supostamente falsas como nas verdadeiras constam *"o mesmo peso, quantidade dos produtos, valores e destinatários"*, sendo substancialmente idênticas as *invoices "verdadeiras"* e as *invoices "proforma"*; não prevalecendo a alegação da fiscalização, pois se *"o intuito fosse o de fraudar o fisco, por meio da prática de ilícitos fiscais, tais como o descaminho ou o contratando, as "invoices" emitidas pelo importador deveriam ter principalmente valor diferente daquele constante da "invoice" emitida pelo fornecedor no exterior"*;

- se os documentos fiscais supostamente apontados pela fiscalização como *"invoices falsas"* apresentam tão somente erros ou equívocos quando do seu respectivo preenchimento, sem adulterar os valores da transação, pode-se concluir unicamente acerca da *"existência de erros e não de fraude nos documentos proforma utilizados nas operações efetuadas"*;

- se verifica a intenção de denegrir a imagem das autuadas e de seus sócios, através de acusações levianas imputadas a pessoas sérias, sendo que os erros administrativos das faturas comerciais emitidas pelos importadores ou seus agentes não resultaram em nenhuma das hipóteses previstas no art. 463, I, do Regulamento do IPI;

- o conhecimento de transporte, também denominado de conhecimento marítimo ou aéreo, é um título de crédito que pode ser emitido à ordem ou a portador, inexistindo imposição legal quanto à sua forma de emissão, sendo equivocado o entendimento da fiscalização de que, pelo fato dos conhecimentos de carga B/L terem sido emitidos ao portador, através de endosso, teria havido uma rápida transferência de titularidade das mercadorias importadas, visando facilitar a mudança de propriedade entre SDW e TCÊ sem os requisitos legais, de acordo com a conveniência para falsificação/adulteração da *invoice*;

- não existe diferença entre os conhecimentos de transporte apontados supostamente como *"falsos"* e *"verdadeiros"*, pois *"os documentos de fls. 632/633"*, se comparados entre si, apresentam os mesmos dados quanto ao importador, descrições e valores dos produtos, sendo os mesmos substancialmente idênticos;

- conforme disciplina o art. 142 do CTN, o lançamento deverá conter a descrição dos fatos tidos como contrários à legislação e que justifiquem a exigência do tributo ou da multa isolada, com a demonstração clara do *"nexo causal entre os fatos descritos na autuação e os dispositivos legais mencionados"*;

- somente nas hipóteses de operações clandestinas, irregulares, fraudulentas, ou não registradas, situações estas tipificadas pelo legislador no artigo 463, inciso I, do RIPI/98, cuja base legal é o artigo 83, inciso I, da Lei nº 4.502/64, seria cabível a imposição de tão severa multa administrativa, pois o referido dispositivo legal tem que ser interpretado de forma estrita, o que não foi observado no caso concreto;

- não há que se falar em importação clandestina, visto que não houve qualquer ocultação das operações, ao contrário, foram todas devidamente registradas no SISCOMEX;

- a comprovação da inexistência de importações clandestinas se verificará com a juntada, pelo órgão de instrução, dos documentos existentes na própria administração e registrados no SISCOMEX, que deverão ser providos, de ofício, ao processo, nos termos do art. 37 da Lei nº 9.784, de 20/01/1999;

- irregularidades que não representem impedimento à fiscalização na verificação do cumprimento da obrigação principal, não poderão ensejar aplicação de qualquer tipo de multa, *"quicá multa tão severa quanto a aplicada nos presentes autos"*, visto que as impugnantes não as cometeram, pois providenciaram o devido registro da declaração de importação, na forma preconizada no art. 10, V, da IN SRF nº 69, de 10/12/1996;

- restam comprovadas a efetividade e a legalidade das operações, já que foram atendidas todas as obrigações inerentes ao procedimento de importação e o desembaraço aduaneiro somente ocorreu após a conferência aduaneira das mercadorias, verificação fiscal que *"possui o condão de aperfeiçoar o lançamento efetuado pelo contribuinte"*;

- por se referirem a fatos e dados com registros em documentos em poder da administração aduaneira, e que comprovam a regularidade das operações, as defendentes solicitam que seja aplicado o disposto no art. 37 da Lei nº 9.784/99;

- somente após a conferência aduaneira e a liberação com base nas DI's é que era realizado o desembaraço aduaneiro das mercadorias, o que afasta qualquer alegação de que houve entrega a consumo de mercadorias importadas;

- as importações não foram fraudulentas, pois não se verificou a intenção do agente em postergar, reduzir ou evitar o pagamento do tributo, argumento que se comprova pelo fato de não ter sido exigido na autuação qualquer valor a título de tributo;

- as defendentes *"não importaram clandestinamente, irregularmente, nem fraudulentamente"* mercadorias do exterior, pois todas as operações de importação estão comprovadas, com o devido recolhimento das taxas e tributos incidentes na operação, assim como não há dúvidas de que todas as DI's foram devidamente registradas no SISCOMEX, não restando configurada nenhuma das hipóteses que justificaria a imposição da multa prevista no art. 463, inciso I, do RIPI/98;

- nesse mesmo sentido, ou seja, pela inaplicabilidade da multa administrativa, já decidiu a 2ª Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, através do acórdão nº 202-13944, quando entendeu aquele órgão colegiado que *"o elemento nuclear da infração é a importação clandestina, irregular ou fraudulenta de produtos de procedência estrangeira, daí que não tipifica a infração em relação à mercadoria constante da Declaração de Importação registrada junto à repartição aduaneira"*;

- com fundamento nesta decisão do Egrégio Conselho de Contribuintes, também é certo que *"a emissão dos documentos 'proforma' não poderia nem ao menos ensejar a aplicação da multa prevista no art. 521, inciso III, do Regulamento Aduaneiro (artigo 628 do atual Regulamento Aduaneiro), que mais se aproximaria ao caso dos autos"*;

- a utilização de documento *"proforma"*, para atender as exigências das autoridades aduaneiras para o correto preenchimento da DI, viabilizando o desembaraço aduaneiro, nem ao menos corresponde à multa por inexistência de fatura comercial exigida para o desembaraço de mercadorias estrangeiras, inviabilizando também a configuração de hipótese sujeita à multa prevista no referido art. 521 do Regulamento Aduaneiro;

- a autoridade lançadora não observou o disposto no art. 112 do CTN, pois diante da dúvida no enquadramento de infrações tributárias, o lançamento deveria ter sido efetuado da forma mais favorável ao contribuinte;

- não deve prosperar a contagem do prazo decadencial adotada pela fiscalização, pois o artigo 173, I, do CTN, somente poderá ser aplicado nos casos de dolo, de fraude ou de simulação, hipóteses não presentes nos autos;

- a contagem do prazo decadencial deveria ter se baseado no art. 150, § 40, entendimento este fundado em doutrina de Luciano da Silva Amaro e em jurisprudência do Conselho de Contribuinte e do STJ, pelo que deve ser acatada a preliminar de decadência argüida, para determinar o cancelamento da exigência consignada no auto de infração em questão;

- não devem prosperar as alegações feitas pela fiscalização acerca da ocorrência de fraude ou simulação na constituição das empresas autuadas, porquanto

estas foram constituídas em conformidade com a legislação, sendo pessoas jurídicas de fato e de direito independentes na consecução de suas atividades, possuindo objetos sociais distintos, conforme se pode observar em seus respectivos contratos sociais;

- os atos constitutivos das defendentes foram devidamente arquivados na junta Comercial do Estado de São Paulo e na junta Comercial do Amazonas, observados, para tanto, todos os requisitos necessários para a constituição de pessoas jurídicas de direito privado tais como a elaboração do contrato social de acordo com a lei comercial, assinatura dos representantes legais, obtenção de registros, etc;

- a fiscalização despreza todo e qualquer conceito jurídico societário e cria uma ficção jurídica que transformaria qualquer grupo empresarial, ou simples parceiras comerciais, em *"uma só empresa, um bloco monolítico, com sócios vinculados entre si (..) com o intuito de obter .1- benefícios fiscais por meio de crime"*;

- a definição do conceito de "coligada", conforme utilizado na descrição dos fatos da autuação, não poderá ser extraído da simples leitura de um dicionário, e sim da legislação comercial, que conceitua empresa coligada como aquela que participa com 10% ou mais do capital da outra sem controlá-la;

- as autuadas não são empresas coligadas, mas, *"tão somente empresas interligadas, com relações comerciais entre si"*;

- a fiscalização buscara caracterizar *"a existência de uma mesma unidade econômica"* com o simples argumento de que as Impugnantes seriam domiciliadas no mesmo endereço, conforme constam em seus contratos sociais, e por serem geridas pelas mesmas pessoas físicas;

- nesse sentido, confunde-se a autoridade lançadora ao diferenciar os conceitos de *"empresas pertencentes ao um mesmo grupo econômico"* e de *"fraude ou simulação na constituição de pessoas jurídicas"*, visto que a legislação autoriza o funcionamento de duas unidades econômicas independentes no mesmo endereço desde que a localização das referidas pessoas jurídicas, na mesma área, não impeça a diferenciação de uma empresa da outra;

- o compartilhamento de uma mesma área é procedimento autorizado pela legislação e comumente adotado pelas pessoas jurídicas em geral, também não sendo novidade ou indicativo de fraude ou simulação o compartilhamento de dependências administrativas e de funcionários, por empresas jurídicas distintas e de um mesmo grupo econômico ou não, conforme já decidiu o Egrégio Conselho de Contribuintes, no Acórdão nº 101-83.762, de 08/07/1992;

- os alvarás de funcionamento das autuadas foram concedidos em momentos distintos, o que demonstra ainda mais a regularidade e a licitude na forma de funcionamento adotada pelas empresas; nesse sentido, as impugnantes protestam pela juntada posterior dos documentos comprobatórios;

- os vínculos pessoais ou familiares existentes entre os administradores das empresas autuadas, conforme apontados pela autoridade lançadora, em nada se prestam para a comprovação da ocorrência de fraude ou simulação na gerência das impugnantes;

- o lançamento se baseou em documentação apreendida em função do mandado de busca e apreensão expedido nos autos do processo judicial nº 2003.32.4595-3, documentação esta que não mais se achava nas sedes dos estabelecimentos das impugnantes em Manaus, vez que se encontravam *"em poder das autoridades fiscais e do Ministério Público Federal"*;

- após a lavratura do auto de infração, tais documentos não foram devolvidos às autuadas, o que implicaria em *"nítida ofensa ao princípio constitucional que garante a ampla defesa"*, previsto no artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal de 1988;

- acerca dos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa, trazem à lide respeitável doutrina de *Celso Ribeiro Bastos* e de *Manoel Gonçalves Ferreira Filho*, além de jurisprudência do Conselho de Contribuintes para demonstrar ser indubitoso, no caso, o cerceamento do direito à ampla defesa das autuadas, pois considerando a injustificada manutenção da apreensão da documentação pelas autoridades é indubitoso o prejuízo à defesa imposto às Impugnantes;

- diante do princípio constitucional que assegura o contraditório, não se pode admitir que, para a continuidade de sua defesa, no âmbito administrativo, as impugnantes se vejam obrigadas a impugnar as supostas alegações de fraude formuladas pela fiscalização sem a possibilidade de apresentação de provas que denotem a inexistência de fraude nas operações de importação realizadas no período de 1999;

- ainda que se considere a existência de provas, é relevante argumentar pela nulidade da autuação haja vista as provas terem sido obtidas por meios ilícitos, em infração ao disposto no inciso LVI, do art. 5º, da Constituição Federal;

- nesse contexto, caberia a nulidade do auto de infração, sendo as (supostas) provas utilizadas pela fiscalização para a alegação do ilícito fiscal decorrentes de *"procedimentos adotados pelas autoridades policiais em diligência nas dependências das Impugnantes"*, posto que, quando do cumprimento do mandado de busca e apreensão, tais autoridades não observaram os requisitos constantes do art. 240 e seguintes do Código de Processo Penal;

- patente é a violação de garantias constitucionais (contraditório e a ampla defesa) face à ausência de representante legal das empresas autuadas no momento da apreensão de toda a documentação utilizada para a lavratura do auto de infração, pois, nesse sentido, vale observar a inexistência de assinatura ou ciência por parte dos detentores da documentação apreendida (representantes legais das pessoas jurídicas TCÊ e a SDW) no Termo de Arrecadação constante do processo de busca e apreensão mencionado;

- além disso, não foram relacionados os documentos apreendidos, conforme determina o art 245, § 7º, do Código de Processo Penal, tendo sido genericamente descritos, sem a especificação necessária de quais e quantos documentos se tratavam, e de quais empresas;

- os correios eletrônicos (e-mails) apreendidos e utilizados como "prova", não atestam ou sequer comprovam a existência de fraude, descabendo o reconhecimento da sua validade como prova;

- inexistente solidariedade entre as impugnantes e a empresa de transporte marítimo, pois não há interesse comum nos procedimentos de desembaraço das mercadorias importadas, para efeito de atribuição, da suposta "responsabilidade solidária", nos termos dos artigos 124,1 e 136 do CTN;

- as impugnantes têm *"tão somente o interesse de adquirir os produtos importados enquanto que, a Agência de Transporte Marítimo autuada, tem interesse único de transportar as mercadorias importadas"*, sendo *"impossível se configurar*

o interesse comum na situação que constitua o fato gerador, nos termos do art. 124, I, do CTN", até porque "a emissão dos conhecimentos de carga ("B/L") é de responsabilidade da transportadora internacional, que o faz por determinação da exportadora, não tendo, assim, as Impugnantes qualquer relação com a referida documentação";,

- não obstante a ausência de fraude nas operações mencionadas, ainda que se pudesse admitir a responsabilidade solidária entre as pessoas jurídicas autuadas, a multa imposta através do presente lançamento não se aplicaria às impugnantes, em razão do disposto no art. 137 do CTN, o qual estabelece que a responsabilidade por infrações fiscais é pessoal do agente nas hipóteses da ocorrência de fraude, que demanda a comprovação do dolo específico por parte do agente, ou seja, nesse caso, o único agente passível de punição pela Administração seria exclusivamente a empresa de transporte marítimo, que, conforme acusação da fiscalização, seria o responsável pela suposta fraude dos conhecimentos de carga/transporte;

- ao final, as impugnantes TCÊ e SDW requerem a nulidade do auto de infração, para que seja cancelada a exigência fiscal perpetrada, protestando pela produção de provas por todos os meios em direito admitidos, além da juntada aos autos de todos os documentos que se encontram em poder da Administração que comprovem as alegações tecidas na presente impugnação, nos termos do disposto no art. 37 da Lei nº 9.784/99, especialmente os comprovantes de internamento das mercadorias importadas; os comprovantes dos registros de contratos de câmbio para fins de cobertura cambial das respectivas operações de importação, junto ao BACEN; os comprovantes da conferência de manifestos de carga; comprovantes da consolidação documental dos containeres por agente de carga; os comprovantes da notificação na Secretaria da Fazenda do Estado - SEFAZ; os comprovantes dos recolhimentos das taxas de armazenagem e capatazia dos portos; e os comprovantes dos registros das respectivas Declarações de Importação - DI no SISCOMEX.

Impugnação da Brazshipping Marítima Ltda. - documento de fls. 782 a 797

- antes de colocar suas razões contra a lavratura do auto de infração, a suplicante ressalta ter apresentado tempestivamente a sua defesa;

- em seguida, elabora um "*esborço histórico*" dos fatos consubstanciados nos autos de infração, concluindo que, não obstante o ponto principal do problema tenha girado em torno das operações realizadas pelas empresas SDW e TCÊ, "*o transportador marítimo*" foi envolvido no caso concreto em razão da fiscalização ter constatado informação falsa no Conhecimento de Carga (BL), contribuindo para a consumação do ato legal;

- destaca que a impugnante foi apontada no pólo passivo da obrigação tributária em virtude de ter sido considerada, pela fiscalização, como empresa que representa o transportador internacional, e ainda, pelo fato de ter apontado seu carimbo no Conhecimento de Carga (BL) tido como falsificado/adulterado;

- esclarece que, em um primeiro momento, seus argumentos de defesa ficarão restritos à "*imputação de responsabilidade solidária*" e no que diz respeito a sua "*ilegitimidade passiva para figurar no pólo passivo da obrigação tributária*", posto que teria agido tão somente na condição de agente marítimo;

- antes, no entanto, argúi a nulidade do lançamento face à ausência de identificação clara e precisa, por parte da autoridade fiscal, do dispositivo legal ou regulamentado que fora violado, do fato gerador da obrigação tributária, assim como de outros elementos de convencimento, contrariando o disposto no art. 37, *caput*, da Constituição Federal de 1988f

- sendo o auto de infração um ato administrativo *"regrado e vinculado estritamente ao princípio da reserva legal"*, não poderiam eventuais omissões/equívocos na constituição do crédito tributário serem supridas por outra autoridade lançadora ou julgadora;

- é equivocado o entendimento da fiscalização de que o armador do navio teria contribuído para a consumação do procedimento tido como ilícito, ilação que resultou no lançamento contra a autuada, na qualidade de representante do armador;

- o Decreto nº 2.637/98, atualmente revogado pelo Decreto nº 4.544/2002, não define o agente marítimo como sujeito passivo da obrigação tributária principal (imposto e penalidade pecuniária), tampouco o indica como contribuinte ou responsável obrigado ao pagamento do imposto;

- ainda que se pudesse fazer a aplicação subsidiária ou analógica do Decreto-Lei nº 37/66, logo se observa que a referida norma legal não indica o agente marítimo como responsável pelo pagamento do Imposto de Importação, porquanto em seu art. 32 está expressamente consignado apenas o transportador ou o depositário, e ainda, por força do art. 95, somente responde pela infração aquele que concorra para a sua prática ou dela se beneficie (inciso I), ou o proprietário e consignatário do veículo, quanto à que decorrer do exercício de atividade própria do veículo, ou de ação ou omissão de seus tripulantes (inciso II);

- diante das restritas funções que são atribuídas às agências de navegação, em momento algum poderia ser atribuído ao agente marítimo a responsabilidade pelo pagamento do imposto ou de sanções administrativas, visto que não é *"agente passivo"* e nem deu causa ou concorreu para concretização dos fatos descritos na peça de autuação;

- mesmo admitindo a possibilidade de se atribuir responsabilidades à empresa de transporte marítimo, deve ser observado que, no presente caso, a impugnante é uma agência de navegação marítima, constituindo-se em uma simples mandatária comercial do armador/operador da embarcação, posto que apenas pratica os atos em nome deste e à sua ordem, limitando-se a representá-lo ante as autoridades portuárias e terceiros durante a permanência da embarcação no porto, não havendo, portanto, porque ser confundida com o transportador marítimo;

- segundo os ensinamentos doutrinários, respaldados por decisões judiciais, inclusive do próprio Superior Tribunal de Justiça, o agente de navegação não pode ser confundido ou equiparado com empresas de transportes marítimos, visto que não há lei que determine a responsabilidade do agente marítimo, quando exclusivamente no exercício de atribuições próprias, e, no caso em apreço, a impugnante agiu dentro de suas atribuições de agente marítimo, não tendo emitido o conhecimento de embarque tido como adulterado pela fiscalização;

- o Termo de Responsabilidade firmado não pode servir de lastro para a imputação da obrigação tributária, posto que a responsabilidade tributária só se verifica diante de norma legal expressa;

- a posição jurisprudencial colacionada no auto de infração não reflete o entendimento predominante na jurisprudência do STJ, subsistindo a Súmula- 192 do extinto TRF, no sentido de que o agente marítimo não é considerado responsável tributário, nem se equipara para os efeitos do Decreto-Lei nº 37/66, quando no exercício exclusivo das atribuições próprias;

- com base nos documentos acostados às fls. 641/642 dos autos, argumenta que, à época do fato ocorrido, atuava tão-somente como subagente do navio, representando a empresa Aquarius Shipping Marítima Ltda., que era o agente designado pelo armador Spliethoff Transport B.V./Sasia Express Lines para atender suas embarcações quando da permanência em portos brasileiros;

- ressalta que o transportador estrangeiro Spliethoff Transport B.V., já à época dos fatos, tinha como representante em território nacional a empresa Spliethoff do Brasil Ltda., sediada na cidade do Rio de Janeiro, o que descaracterizaria a condição de representante do transportador que lhe foi atribuída pela fiscalização aduaneira;

- uma vez que ficou devidamente comprovada a procedência da mercadoria, não há que se falar em aplicar o disposto no art. 24, inciso I, do Decreto nº 2.637/98 ao caso concreto, até porque a emissão de conhecimento de embarque é feita com base em informações prestadas pelo embarcador, que contrata o transporte marítimo, não havendo ingerência do armador em relação aos dados comerciais;

- a retificação ou alteração no conhecimento de embarque é permitida pela legislação nacional e internacional, *"ainda mais se o navio não chegou ao porto de origem"*, como neste caso, e se houve alguma alteração foi a pedido do importador, contratante do frete marítimo, diante de razões ora desconhecidas, mas que não pode ser caracterizado como fraude ou simulação;

- ressalta que o armador somente entregou ao importador o conhecimento de embarque tido como adulterado mediante a devolução do BL anteriormente emitido, como se vê nas cópias de todo o "jogo" retificado;

- destaca a juntada aos autos de cópia dos seguintes documentos: Declaração de Atracação de Embarcação (fls. 811); Pedido de Despacho da embarcação junto ao Ministério da Marinha (fls. 812); Solicitação de Passe de Saída (fls. 813); Contrato Social da empresa estrangeira Spliethoff s Bevrachtungskantoor B.V. (fls. 814/820); Registro Comercial da Spliethoff Transport B.V. (fls. 821/824); Contrato Social da empresa Spliethoff do Brasil Ltda. e alterações (fls. 825/840); conhecimentos de embarque (fls. 841/846);

- ao final de sua defesa, a impugnante pede para que seja acolhida a preliminar de nulidade suscitada, e, em sendo esta superada, que se decida pela ilegitimidade passiva, excluindo-a do pólo passivo da obrigação tributária, ou ainda, pela inexistência de responsabilidade solidária, tornando insubsistente a exigência dos autos em relação à sua parte, solicitando também *"eventual sustentação oral em superior instância administrativa"*, assim como a produção das demais provas em direito admitidas.

Após realizar o devido preparo dos autos, o Serviço de Controle e Acompanhamento Tributário — SECAT da Alfândega do Porto de Manaus encaminhou o presente processo à Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Recife em 30/06/2004, órgão julgador de primeira instância que detinha, à época, a competência originária para julgamento do feito, nos termos da Portaria SRF nº 259, de 24/08/2001 (Regimento da Secretaria da Receita Federal), naquela data vigente. Em 10/11/2004, por força da alteração de competência estabelecida pela Portaria SRF nº 1.348, de 08/11/2004, o processo foi remetido a esta DRJ em Fortaleza para julgamento.

Em 11/01/2005, a autuada TCÊ Comércio e Serviços em Tecnologia e Informática Ltda. apresentou requerimento, com fundamento no art. 16, § 5º, do Decreto nº 70.235/1972 c/c art. 50, LV, da Constituição Federal, para efetuar a juntada aos autos do "Parecer" de fls. 876/912.

10. Posteriormente, em 25/07/2005, com fundamento ainda no art. 16, § 5º do Decreto nº 70.235/72, as autuadas TCÊ Comércio e Serviços em Tecnologia e Informática Ltda. e SDW Serviços Empresariais Ltda., solicitam a anexação ao presente processo de "carta" emitida pela empresa exportadora Daewoo Telecom, situada na Coreia, justificando que tal documento não havia sido apresentado anteriormente em virtude de sua emissão somente ter ocorrido em 29/04/2005."

A DRJ-Fortaleza/CE julgou procedente o lançamento (fls. 939/1015 – v. III), nos termos da ementa adiante transcrita:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Exercício: 1999

Ementa: FUNDAMENTAÇÃO LEGAL ADEQUADA. INEXISTÊNCIA DE NULIDADE.

Não há que se falar em nulidade por infração aos princípios da tipicidade e da legalidade quando o lançamento está devidamente fundamentado na legislação tributária apropriada, tendo restado comprovada nos autos a ilicitude praticada pelo sujeito passivo.

LEGITIMIDADE PASSIVA.

Estando comprovado nos autos que o Agente Marítimo era o representante do transportador estrangeiro, torna-se responsável pelo crédito tributário, na condição de responsável solidário, por expressa determinação legal.

PARECER JURÍDICO APRESENTADO. INTEMPESTIVIDADE.

Não se conhece de argumentos apresentados, na forma de parecer, após o transcurso do prazo impugnatório.

APRESENTAÇÃO DE PROVA DOCUMENTAL.

A prova documental deve ser apresentada juntamente com a impugnação, salvo nos casos expressamente admitidos em lei.

DILIGÊNCIA. JUNTADA DE DOCUMENTOS EM PODER DA ADMINISTRAÇÃO. IRRELEVÂNCIA DOS DOCUMENTOS PARA O EXAME DA LIDE. INDEFERIMENTO.

Será indeferido o pedido de diligência para a juntada de documentos que não guardem relação com o objeto do litígio.

ARGÜIÇÃO DE CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. FORNECIMENTO DE CÓPIA DA PROVA DOCUMENTAL.

Descabe a alegação de cerceamento do direito de defesa, sob o argumento de que foi devolvida a documentação apreendida no curso da ação fiscal, uma vez que a prova documental em que se baseou o auto de infração encontra-se acostada aos autos possibilitando o exame por parte da defendente.

LICITUDE DA PROVA. BUSCA E APREENSÃO.

A assinatura do representante legal da empresa no termo circunstanciado da busca e apreensão não é requisito exigido pela lei, de modo que a sua ausência não torna ilícita a prova obtida, estando referido documento assinado por duas testemunhas. A descrição genérica, no citado termo, dos documentos apreendidos, não invalida a prova colhida, quando posteriormente é realizado o exame de toda a documentação, detalhando-se o seu conteúdo.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Exercício: 1999

Ementa: DECADÊNCIA. PENALIDADE

PECUNIÁRIA. CONTAGEM DO PRAZO COM BASE NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO EFETUADO.

Nos casos de lançamento de penalidade pecuniária, a contagem do prazo decadencial se sujeita à regra geral prevista no art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, onde está determinado que o dies a quo para a contagem do citado prazo corresponderá ao primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

DECADÊNCIA. INAPLICABILIDADE DA REGRA CAPITULADA NO § 40 DO ARTIGO 150 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL CONFORME PRECEITUA O ARTIGO 173, INCISO I, DO CTN.

Se ao caso fático não se aplica à regra de contagem do prazo decadencial preceituada no § 40 do art. 150 do CTN, relativo ao lançamento por homologação, aplicar-se-á, para a determinação do dies a quo do citado prazo, a regra geral contida no art. 173, inciso I, do mesmo diploma legal.

SOLIDARIEDADE PASSIVA.

Respondem pela infração conjuntamente quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática, ou dela se beneficie.

Assunto: Obrigações Acessórias

Exercício: 1999

Ementa: FRAUDE NA IMPORTAÇÃO. INSTRUÇÃO DO DESPACHO COM FATURAS COMERCIAIS E CONHECIMENTOS DE EMBARQUE FALSIFICADOS. MATERIALIDADE COMPROVADA.

Constatado que a importação foi instruída com faturas comerciais e conhecimentos de embarque falsificados, tem-se como legítima a lavratura do auto de infração para a constituição do crédito tributário correspondente à multa equivalente ao valor comercial das mercadorias, capitulada no art. 83, I, da Lei 4.502/64.

Lançamento Procedente

Irresignadas, as empresas TCE e SDW apresentaram recurso voluntário, em conjunto (fls. 1.031/1.109 – vol. IV). A autuada Brazshipping não ofereceu recurso.

Em síntese, foram apresentadas as seguintes razões de defesa pelas recorrentes:

I- Preliminarmente:

1. Nulidade da decisão de primeira instância: (a) em razão de participação, no julgamento, de autoridade administrativa impedida; (b) por cerceamento do direito de defesa, em razão da falta de apreciação, pela DRJ, de Parecer jurídico e de razões complementares de defesa os quais foram juntadas aos autos após a apresentação da impugnação; (c) em razão de alegada presunção de divergência entre faturas decorrente de comparação com operações que não dizem respeito ao período autuado; (d) por falta de juntada aos autos, pela autoridade julgadora, de documentos solicitados pela empresa e que estão em poder da Administração

2. Nulidade do lançamento: (a) por cerceamento do direito de defesa, em razão de utilização, pela fiscalização, de documentos fiscais que não mais se encontravam nas sedes dos estabelecimentos da recorrentes, tendo sido tais documentos retidos pelo Ministério Público Federal e pelas autoridades fiscais, em razão de cumprimento de Mandado de Busca e Apreensão; e (b) por utilização de prova obtida de forma ilícita, em razão de descumprimento de normas processuais penais, quando do cumprimento do Mandado de Busca e Apreensão;

II. No mérito:

(a) que a suposta importação fraudulenta que lhes está sendo imputada decorre da constatação, pelas autoridades administrativas, de que, em algumas operações realizadas pelas recorrentes, havia duas faturas comerciais internacionais (*invoices*). Com base nesta constatação, concluíram que todas as operações por elas realizadas, durante todo o período em que operaram (de 1998 a 2002), eram fraudulentas, em razão da falsificação de *invoices*;

(b) que, para caracterização da conduta fraudulenta, é preciso que reste configurada o dolo (intenção) do agente;

(c) que demonstra a inexistência da intenção das recorrentes em fraudar a fiscalização o fato de manterem, em seus arquivos, as *invoices* originais junto com as *invoices* “pro forma”;

(d) que não se pode falar na existência de fraude, já que não houve intenção de postergar, reduzir ou evitar o pagamento de tributo, pelo simples fato de que não foi exigido qualquer valor a título de tributo, vez que houve isenção do II e do IPI na entrada de mercadorias na Zona Franca de Manaus;

(e) que a decisão recorrida presume que o objetivo da emissão de fatura falsa era ocultar a verdadeira descrição das mercadorias para enquadrá-las no PPB; entretanto, a aplicação da penalidade não admite presunções;

(f) que a acusação deduzida pelo julgador de que as Recorrentes haviam importado mercadorias não contempladas no PPB e de que, por isso, teriam emitido *invoices* “pro forma” não condizentes com as mercadorias efetivamente importadas não se sustenta,

posto que, por diversas vezes, foi realizada “desova” dos containers pela autoridade administrativa, a qual certificou que os bens importados correspondiam integralmente àquilo que se encontrava declarado nas DI, elaboradas com base nas invoices “pro forma”;

(g) que as importações procedidas pelas recorrentes foram objeto de conferência aduaneira, havendo conferência física das mercadorias em diversas ocasiões, sendo que jamais houve acusação de que as mercadorias relacionadas nas DI não fossem aquelas que efetivamente estavam sendo importadas;

(h) que, além de ter restado comprovado que não se caracterizou a fraude, a multa aplicada também se mostra completamente indevida, posto que, juridicamente, não houve importação, já que as zonas francas não são consideradas como território nacional, para efeitos aduaneiros;

(i) que é inaplicável ao caso a multa administrativa do art. 463, I do RIPI/1998, visto que a tipificação dessa multa somente ocorre nos casos de introdução clandestina da mercadoria no território nacional, importação fraudulenta, importação sem que haja registro da Declaração de Importação no Siscomex ou importação irregular, não se enquadrando o caso a nenhuma dessas hipóteses;

(j) que apenas as irregularidades que impliquem na inviabilização da verificação, por parte da fiscalização, do cumprimento da obrigação principal (recolhimento do tributo), ou da ocorrência do fato gerador do tributo, poderão ensejar a aplicação de penalidade do art. 463, I, do RIPI/1998. Isto porque as obrigações acessórias se prestam, tão-somente, a garantir a fiscalização do cumprimento da obrigação tributária principal.

(k) que a efetividade e legalidade das operações restam comprovadas, pois (i) foram atendidas todas as obrigações acessórias junto à SEFAZ, (ii) existem os comprovantes de internação das mercadorias, (iii) constam, nos sistemas do Banco Central e da SRF, os recibos de envio das respectivas DI pelo Siscomex e (iv) existem registros de contratos de câmbio para fins de cobertura cambial das respectivas operações de importação, junto ao BACEN;

(l) que se existissem irregularidades, fosse por meio das situações tipificadas no artigo 463, I, do RIPI/98 ou por qualquer outra hipótese, o despacho aduaneiro não teria se concretizado, nem as mercadorias teriam sido liberadas para o consumo;

(m) que as importações realizadas pelas Recorrentes foram regulares, tanto assim que foram desembaraçadas após todo o procedimento aduaneiro, inclusive conferência física;

(n) - que a existência de duas faturas comerciais distintas em relação a algumas importações deu-se em razão de que *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;*

(o) que *a emissão de faturas internacionais pelas Recorrentes era necessária em razão das dificuldades dos exportadores em atender a todos os requisitos legais para efetuar a exportações em seus países, bem como as exigências de cada país para o qual efetuavam exportação;*

(p) que não há irregularidade na constituição das recorrentes. As empresas TCÊ e SDW são pessoas jurídicas de fato e de direito, independentes na consecução

de suas atividades, possuindo objetos sociais distintos: enquanto a TCÊ dedicava-se à industrialização de monitores de vídeo para computadores, calculadoras e locação de aparelhos fac-símile, a SDW dedicava-se à industrialização de placas e componentes para a indústria eletrônica;

(q) que as recorrentes não são empresas coligadas;

(r) que a legislação autoriza o funcionamento de duas unidades econômicas independentes no mesmo endereço, desde que a localização das referidas pessoas jurídicas, na mesma área, não impeça a diferenciação de uma empresa da outra; e

(s) que, sendo pessoas jurídicas distintas, e não havendo qualquer irregularidade nas suas constituições, a SDW deve ser excluída do lançamento, posto que o Auto de Infração é relativo a uma única operação, conforme demonstrativo de fl. 587, em que figura como importador a TCÊ.

Ao final, as recorrentes requereram a nulidade da decisão de primeira instância e, subsidiariamente, a nulidade do auto de infração; caso superadas as nulidades apontadas, seja declarado improcedente o lançamento e ainda, se assim não o for, seja ordenada diligência junto aos armazéns gerais que indica, para que apresentem os mapas de “desova” dos *containers* relativos às operações realizadas no período autuado, a fim de comprovar a regularidade da conferência aduaneira das importações realizadas.

Em 22 de maio de 2007, a então Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por meio do Acórdão 303-34.306, declarou nula a decisão de primeira instância (fls.1.282/1.310-vol.IV), em razão de: (a) entender que um dos servidores integrantes da Turma Julgadora da DRJ-Fortaleza/CE estaria impedido de participar do julgamento, vez ter sido Inspetor da Receita Federal e, como tal, determinado o início dos procedimentos de fiscalização, tendo assinado o Mandado de Procedimento Fiscal contra as autuadas; (b) a autoridade julgadora de primeira instância não haver apreciado Parecer juntado aos autos pelas impugnantes, mesmo após já apresentada a impugnação, visto que o referido Parecer fora apresentado antes de proferida a decisão; e (c) a DRJ ter recusado a juntada de documentos que estavam em poder da Administração, solicitada pelas impugnantes.

Referida decisão, ainda, determinou fosse reaberto o prazo às autuadas para juntada de documentos e apresentação de nova defesa, estendendo-se, inclusive, à Brazshipping, que sequer havia interposto recurso.

Assim, anulada a decisão de primeira instância, antes de ter sido proferida nova decisão pela DRJ, a Brazshipping apresentou recurso voluntário (fls.1.322/1.336-vol.V), assim como a TCÊ e a SDW, em conjunto (fls. 1.338/1.360-vol.V).

Em 20 de junho de 2008, a Presidente da Segunda Turma de Julgamento da DRJ-Fortaleza/CE apresentou embargos inominados em face do Acórdão nº. 303-34.306, requerendo fosse declarada a nulidade da decisão proferida em segunda instância, por entender que a matéria julgada pela então Terceira Turma do Terceiro Conselho de Contribuintes era estranha à sua competência regimental. Em apertada síntese, aduziu que, por tratar o Auto de Infração de exigência de multa regulamentar do IPI, seria a matéria de competência do então Segundo Conselho de Contribuintes (fls. 1.367/1.382-vol.V).

Em 12 de novembro de 2008, por meio do Acórdão nº. 303-35.769, a Terceira Turma do então Terceiro Conselho de Contribuintes acolheu os embargos interpostos, declarando a nulidade da decisão anteriormente proferida por aquela Turma e declinando da competência em favor do Segundo Conselho de Contribuintes (fls. 1.386/1.391 – vol. V).

Com a criação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, passou a matéria à competência da Terceira Seção de Julgamento, na forma do inciso III do art. 4º do Regimento Interno do CARF, razão pela qual os autos aqui chegaram.

É o Relatório.

Voto

Conselheira Irene Souza da Trindade Torres, Relatora

Ao teor do relatado, cuida a lide de Auto de Infração lavrado em 24/05/2004 (ciências em 26 e 27/05/2004) contra as empresas BRAZSHIPPING MARÍTIMA LTDA (doravante denominada Brazshipping), TCÊ COMÉRCIO E SERVIÇOS EM TECNOLOGIA E INFORMÁTICA LTDA (doravante denominada TCÊ) e SDW SERVIÇOS EMPRESARIAIS LTDA (doravante denominada SDW), para exigência da multa regulamentar prevista no inciso I do artigo 83 da Lei nº. 4.502/64, com a redação dada pelo art. 1º do Decreto-lei nº. 400/68, no valor total de R\$ 2.187.715,43.

O recurso voluntário oferecido pela TCÊ e SDW, em conjunto, constante do volume IV às fls.1.031/1.109, preenche as condições de admissibilidade, razão pela qual dele conheço. Já quanto à empresa Brazshipping, tem-se que esta não apresentou recurso voluntário. Isto porque, uma vez anulada a decisão proferida pela Terceira Turma do Terceiro Conselho de Contribuintes, retornou-se ao *status quo ante*, quando, então, a empresa Brazshipping tinha sido revel, a despeito de ter sido intimada da decisão de primeira instância, em 03/01/2006 (fl.1.029-vol. IV).

Passo, pois, à análise das razões de defesa.

I - Preliminares

1. Nulidade da decisão de primeira instância

1.1. Da participação, no julgamento, de autoridade administrativa que assinou o MPF

Alegam as recorrentes que o julgador Luís Maia Cerqueira não poderia ter participado do julgamento em primeira instância, pela DRJ-Fortaleza/CE, pois, tendo ocupado a função de inspetor da Alfândega no Porto de Manaus, assinou o Mandado de Procedimento Fiscal em relação a uma das recorrentes, no período fiscalizado.

Sem razão as querelantes.

O servidor Luís Maia Cerqueira assinou o MPF como inspetor da Alfândega no Porto de Manaus, visto que, como chefe da repartição, a ele cabia a assinatura de todos os MPF expedidos para fiscalizar qualquer empresa, indistintamente. O Mandado de Procedimento Fiscal consiste em uma ordem específica, emitida pela autoridade competente da Receita Federal – no caso, o inspetor da ALF/Porto de Manaus – para que os servidores da área de Fiscalização procedam à verificação do cumprimento das obrigações tributárias, por parte do sujeito passivo, relativas aos tributos e contribuições administrados pela Receita Federal, bem como da correta aplicação da legislação, e, se for o caso, à constituição do crédito tributário devido ou à apreensão de mercadorias em situação irregular.

O MPF tem por escopo o planejamento e o controle, por parte da Receita Federal, das atividades de fiscalização a serem desenvolvidas em cada exercício fiscal, visando, ainda, permitir ao sujeito passivo assegurar-se da autenticidade da ação fiscal contra ele instaurada, e, com isso, evitar aques de maus servidores ou de pessoas que se fazem passar por servidor autorizado à Fiscalização.

Assim, a assinatura do inspetor no MPF não demonstra, por parte deste, qualquer interesse na autuação do Fiscalizado, mas apenas representa uma autorização para que seja verificada a regularidade das operações praticadas. Demais disso, o inspetor não participa dos atos praticados pela fiscalização, tampouco participa da autuação, nem de qualquer ato tendente à verificação da regularidade fiscal procedida pelo sujeito passivo.

O impedimento aponta para a incapacidade subjetiva do julgador, de forma que, não sendo do julgador o ato impugnado (no caso, o lançamento), não há que se falar no seu afastamento para fins de julgar.

A reforçar tal entendimento, tem-se que, no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, afora os casos em que haja interesse econômico e financeiro, ou parentesco com a parte interessada, o impedimento do Conselheiro para atuar no julgamento de recurso somente se dá nos casos em que ele tenha participado do ato impugnado, seja como autoridade lançadora, seja em despacho decisório monocrático, ou, seja, ainda, como autoridade julgadora de primeira instância. Veja-se:

Art. 42. O conselheiro estará impedido de atuar no julgamento de recurso, em cujo processo tenha:

I - atuado como autoridade lançadora ou praticado ato decisório monocrático;

II - interesse econômico ou financeiro, direto ou indireto;

III - como parte, cônjuge, companheiro, parentes consanguíneos ou afins até o terceiro grau;

IV - participado do julgamento em primeira instância.

E mais, na Câmara Superior de Recursos Fiscais, o Conselheiro que na Câmara baixa tenha atuado como relator do processo, está impedido de ser o relator desse processo em relação à matéria submetida ao recurso especial, mas não está impedido de fazer parte do Colegiado e proferir o seu voto. Veja-se o que dispõe o art. 42-a do RICARF:

Art. 42-A O Conselheiro estará impedido de atuar como relator em recurso especial em que tenha atuado, na decisão recorrida,

como relator ou redator relativamente à matéria objeto do recurso especial.

Apenas para trazer ao julgamento exemplos de situações semelhantes, em que o impedimento da autoridade julgadora não foi acolhido, cito o julgamento do processo 12466.004385/2006-90, onde a 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Terceira Seção de julgamento rejeitou, por maioria de votos, a preliminar de impedimento do então conselheiro João Luiz Fregonazzi, integrante daquela Turma, que havia assinado o MPF como inspetor do porto de Vitória/ES.

Outro exemplo é o julgamento do processo nº. 10283.006656/2003-11, onde as mesmas empresas TCÊ e SDW suscitaram o impedimento do mesmo julgador de primeira instância, o AFRFB Luís Maia Cerqueira, o que não foi acolhido. Veja-se:

“.....

No que diz respeito à participação do Sr. Luis Carlos Maia Cerqueira no julgamento proferido pela DRJ em Fortaleza por ter sido ele inspetor da Alfândega do Porto de Manaus no período fiscalizado, tendo inclusive assinado MPF, através do qual se deu o início dos trabalhos de fiscalização em uma das empresas, e que a sua participação fere os princípios da imparcialidade e macula o julgamento proferido, nos termos do art. 19, inciso I da Portaria MF 258/01, tomando nula a decisão proferida, entendo não ser exatamente a situação em tela que está a ser descrita no dispositivo legal citado.

Realmente não poderia a autoridade lançadora participar do julgamento dos seus feitos em virtude do princípio da imparcialidade que está exatamente contemplado no art. 19, inciso I da Portaria MF 258/01. Mas aqui deve ser ressaltado que a vedação refere-se àqueles que participaram diretamente da ação fiscal que culminou na autuação, ou seja, os fiscais que participaram da ação fiscal e da autuação. A estes sim, resta vedada a participação do julgamento do litígio travado em virtude de autuação que eles próprios tenham sido os autores.

No caso dos autos a situação é outra. O Sr. Luis Carlos Maia Cerqueira não participou efetivamente da operação de fiscalização nem efetuou ele próprio o lançamento. Apenas como autoridade administrativa, no caso inspetor da Alfândega do Porto de Manaus, expediu e assinou os MPF necessários para que as empresas fossem fiscalizadas, dentro daquelas funções que são próprias do cargo que ocupava à época. Nenhuma participação direta teve nos trabalhos realizados pelos fiscais responsáveis e designados para a realização dos trabalhos fiscalizatórios, nem na autuação que veio a ser formalizada por meio do auto de infração aqui sob análise.

Desta forma, entendo que nenhuma restrição há para que aquele que desempenhou papel de administrador com as funções que lhe são próprias do cargo ocupado, na época da ocorrência dos trabalhos fiscais que culminaram na autuação, possa em momento posterior, ocupando a função de julgador, participar de solução de litígio gerado em uma ação fiscal da qual ele não foi parte integrante.”

Deste modo, por não vislumbrar qualquer impedimento na participação do julgador Luís Maia Cerqueira, rejeito esta preliminar de nulidade da decisão de primeira instância.

1. 2. Do alegado cerceamento do direito de defesa

Suscitam as recorrentes a nulidade da decisão *a quo*, por cerceamento do direito de defesa, em razão da falta de apreciação, pela DRJ, de Parecer Jurídico juntado após o oferecimento da impugnação.

Alegam que o §4º do art. 16 do Decreto nº. 70.235/72 diz respeito à apresentação de provas no processo administrativo fiscal, não abrangendo a questão de apresentação de pareceres jurídicos. Entende que, sendo o Decreto nº. 70.235/72 omissivo quanto à questão da juntada de parecer jurídico, deveria ser aplicado o regramento contido no art. 38 da Lei nº. 9.784/99, que permite a juntada de parecer na fase instrutória do processo, antes de proferida decisão.

Neste ponto, posiciono-me de maneira divergente àquele adotado pela autoridade julgadora *a quo*, porém concluo no mesmo sentido.

Veja-se o que estabelece o art. 38 da Lei nº. 9.784/99:

Art. 38. O interessado poderá, na fase instrutória e antes da tomada da decisão, juntar documentos e pareceres, requerer diligências e perícias, bem como aduzir alegações referentes à matéria objeto do processo.

§ 1º Os elementos probatórios deverão ser considerados na motivação do relatório e da decisão.

§ 2º Somente poderão ser recusadas, mediante decisão fundamentada, as provas propostas pelos interessados quando sejam ilícitas, impertinentes, desnecessárias ou protelatórias.

Da simples leitura do artigo acima transcrito, salta aos olhos que o dispositivo legal trata, exatamente, da produção de provas, vez que esta é a finalidade da fase instrutória de um processo, fase em que é concedida às partes a oportunidade de provarem suas alegações. A diferença está no fato de que o art 38 da Lei nº. 9.784/99 trata da fase instrutória no âmbito do processo administrativo federal, e o §4º do art. 16 do Decreto nº. 70.235/72 também assim o faz, mas no âmbito do processo administrativo fiscal, consubstanciando-se em norma mais específica e que, por isso, afasta a aplicação da Lei nº. 9.784/99.

Não vislumbro, porém, qualquer omissão do Decreto nº. 70.235/72 acerca da juntada de parecer jurídico, o qual estaria englobado nas disposições do §5º do mesmo art. 16:

§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.

Em que pesem os brilhantes argumentos trazidos pela autoridade julgadora *a quo*, entendo que um parecer jurídico também é um documento, em sentido amplo, conforme explicita o próprio Dicionário Aurélio:

Documento: 1. Qualquer base de conhecimento, fixada materialmente e disposta de maneira que se possa utilizar para consulta, estudo, prova, etc. 2. Escritura destinada a comprovar um fato; declaração escrita, revestida de forma padronizada, sobre fato(s) ou acontecimento (s) de natureza jurídica.

Nos termos do art 16 do Decreto nº. 70.235/72, a juntada de qualquer documento após a apresentação da impugnação só pode ser aceita se comprovada a ocorrência de uma das condições previstas no §4º daquele mesmo artigo, quais sejam: *i.* fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; *ii.* referir-se a fato ou a direito superveniente; ou *iii.* destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Não se tratando a juntada do referido Parecer de nenhum dos casos acima mencionados, acertada a decisão da DRJ, que não conheceu do documento apresentado.

1.3. Juntada de documentos em fase recursal

Afirmam as recorrentes que, quando do oferecimento da impugnação, estavam impossibilitadas de juntar os documentos arrolados no doc.12 anexo ao recurso (fl. 1.192-v.IV), vez que só lhes foram devolvidos em 19/04/2005. Com isso, alegam que tais documentos devem ser apreciados em grau de recurso.

Acontece que, tendo sido tais documentos disponibilizados após a apresentação da impugnação, mas antes de proferida a decisão de primeira instância - o que só ocorreu em 13/01/2006 - deveriam as interessadas tê-los submetidos à apreciação da autoridade julgadora *a quo*, aí sim, fundamentando-se nas exceções do §4º do art. 16 do Decreto nº. 70.235/72, conforme mencionado no item 1.2 deste voto. As querelantes tiveram quase nove meses para assim proceder. Não podem vir agora pleitear a apreciação dos referidos documentos por este Colegiado, sob pena de ferir o duplo grau de jurisdição e contrariar disposições legais.

Demais disso, as recorrentes não trouxeram, junto com o recurso voluntário, qualquer documento que estivesse incluído na lista constantes do Termo de Restituição e que lhe foi devolvido em 19/04/2005.

1.4. Alegações genéricas de nulidade

Afirmam as querelantes que a decisão de primeiro grau seria nula, ainda:

- em razão de haver comparado valores de fatura *pro forma* e faturas originais relativas a operações que não são objeto do presente lançamento; e
- por cerceamento do direito de defesa, em razão da falta de juntada de documentos que estariam em poder da Administração.

Tais afirmações não podem ser tidas como alegações de defesa, posto que genéricas e por demais abrangentes. Deveriam as recorrentes ter apontado quais foram as faturas, objeto da decisão de primeira instância, que não diziam respeito ao lançamento ora em análise e quais foram os documentos que estavam em poder da Administração e que não tiveram sua juntada deferida pela autoridade julgada *a quo*.

Não tendo as recorrentes especificado os pontos a que desejavam contrapor-se, não há como convalidar o pedido de nulidade da decisão de primeira instância.

2. Nulidade do Lançamento

2.1. Da falta de acesso aos documentos que fundamentaram a autuação

Aduzem as interessadas que, para a lavratura do auto de infração, a Fiscalização utilizou-se de documentos fiscais que não mais se encontravam em seu poder, posto terem sido apreendidos em momento anterior ao lançamento, em cumprimento a Mandado de Busca e Apreensão expedido pela Justiça Federal do Amazonas, tendo havido, assim, prejuízo ao exercício do seu direito de defesa.

Novamente descabe razão às requerentes.

Mais uma vez as interessadas deveriam ter-se valido das disposições contidas no §4º do art. 16 do Decreto nº. 70.235/72 e, assim que os referidos documentos tivessem sido liberados, deveriam ter requerido a sua juntada extemporânea, apresentando aditamento à impugnação. Porém, não foi essa a conduta das recorrentes, que, após a liberação dos documentos, passaram meses sem pedir sua juntada ao processo, contando apenas com o pleito de nulidade formulado na peça de defesa.

Tratou-se da escolha de uma estratégia de defesa, que não pode, em nenhum momento, macular de nulidade o lançamento, visto que há dispositivo legal expresso que ampara a apresentação de defesa extemporânea em situações como esta.

Demais disso, como bem salientou a autoridade julgadora de base, poderia assistir razão às litigantes se lhes houvesse sido negado o fornecimento de cópia do auto de infração e dos documentos que o instruem, fato este que não ocorreu. Conforme se pode verificar claramente às fls. 01 do processo, quando da ciência do lançamento, as autuadas declararam ter recebido cópia do auto de infração e de seus anexos. E mais: ainda que os documentos apreendidos possam não ter sido devolvidos às impugnantes nem encaminhados juntamente com o auto de infração, cópias dos citados documentos estão anexadas ao presente processo desde sua formalização, estando, portanto, disponíveis para exame por parte da impugnante. Ressalte-se que ao litigante é assegurado o direito de vista aos autos durante toda a tramitação do processo, inclusive durante o prazo impugnatório.

Não há, portanto, como acolher mais a preliminar suscitada.

2.2.. Da alegada utilização de prova ilícita

Afirmam as recorrentes que, apesar de a apreensão ter sido ordenada judicialmente, por ocasião do seu cumprimento pela autoridade policial, teria havido desrespeito ao dispositivos das normas processuais penais, o que ensejaria a nulidade do ato. Alega que, quando do cumprimento do Mandado de Busca e Apreensão expedido, foram apreendidos todos os documentos existentes na sede da TCÊ, sendo lavrado o respectivo Termo de Apreensão, mas que referido Termo identificou os documentos apreendidos de forma genérica, sem a especificação de quais e quantos documentos se tratavam, nem a quais empresas se relacionavam.

Qualquer descumprimento de normas processuais penais, na execução da atividade cumprida pela Polícia Federal, refoge ao campo de competência desse Colegiado, que não pode se pronunciar sobre procedimento cumprido sob ordem judicial. Se alguma irregularidade houve, esta somente pode ser reconhecida pelo Poder Judiciário, de onde emanou a ordem. O controle da atividade policial na execução de decisões judiciais é estranha à competência do contencioso administrativo fiscal.

II. Do Mérito

Constatou a Fiscalização que as empresas autuadas consumiram e entregaram a consumo produtos de procedência estrangeira importados fraudulentamente, referentes a operações de comércio exterior realizadas no ano de 1999. A fraude verificada consistiu, principalmente, na falsificação/adulteração de faturas comerciais internacionais (*invoices*) e de conhecimentos de carga (BL), situação fática que ensejou a aplicação da multa prevista no inciso I do art. 83 da Lei n.º 4.502/1964, na redação dada pelo Decreto-Lei n.º 400/1968, o qual assim dispõe:

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, dele saído ou nele permanecido desacompanhado da nota de importação ou da nota-fiscal, conforme o caso;

Conforme os fatos relatados, vê-se que, no caso em questão, pretendeu a Fiscalização a aplicação de multa equivalente ao valor comercial das mercadorias, em razão de ter sido entregue a consumo ou serem consumidos produtos de procedência estrangeira importados irregular ou fraudulentamente.

Por outro lado, as querelantes alegam, a todo o tempo, que não existiu nenhuma importação irregular, tampouco fraudulenta, visto não configurado o dolo e inexistente o propósito de diferir, reduzir ou evitar o pagamento do tributo. Vejamos.

Afirmam as recorrentes que a existência de duas faturas comerciais para a mesma operação se deu em razão de haver uma fatura *pro forma*, que amparava o despacho aduaneiro, e outra fatura, que era a original, a qual encontrava-se arquivada no estabelecimento comercial, junto à fatura *pro forma*. Afirmam, também, que elas próprias emitiam as faturas *pro forma* em razão de as faturas emitidas pelos fornecedores não conterem descrição detalhada das mercadorias e nem atenderem a todos os requisitos legais do país para o qual exportavam, ou seja, o Brasil.

Com tais afirmações, entendo que a própria autuada assume, por óbvio, a irregularidade das importações efetuadas, vez que, ao realizar tal procedimento, descumpriu os requisitos impostos pelo art. 425 do Regulamento Aduaneiro/1985, então vigente à época dos fatos, que estabelece que o despacho aduaneiro deve ser instruído com a 1ª via da fatura comercial (via original, portanto), assinada pelo exportador. Veja-se:

Art. 422. O despacho de importação será instruído com o conhecimento de carga original ou documento equivalente, como

prova de posse ou propriedade da mercadoria (DL 37/66, art. 45)

Art. 425. O despacho de importação será instruído também com fatura comercial, assinada pelo exportador, que conterá as seguintes indicações (DL 37/66, art. 45):

- a) nome e endereço, completos, do exportador;*
- b) nome e endereço, completos, do importador;*
- c) especificação das mercadorias em português ou em idioma oficial do GATT (Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio), ou, se em outro idioma, acompanhada de tradução em língua portuguesa, a critério da autoridade aduaneira, contendo as denominações próprias e comerciais, com a indicação dos elementos indispensáveis à sua perfeita identificação;*
- d) marca, numeração e, se houver, nº de referência dos volumes;*
- e) quantidade e espécie dos volumes;*
- f) peso bruto dos volumes, entendendo-se como tal o da mercadoria com todos os seus recipientes, embalagens e demais envoltórios;*
- g) peso líquido, assim considerado o da mercadoria livre de todo e qualquer envoltório;*
- h) país de origem, como tal entendido aquele onde houver sido produzida a mercadoria, ou onde tiver ocorrido a última transformação substancial;*
- i) país de aquisição, assim considerado aquele do qual a mercadoria foi adquirida para ser exportada para o Brasil, independentemente do país de origem da mercadoria ou de seus insumos;*
- j) país de procedência, assim considerado aquele onde se encontrava a mercadoria no momento de sua aquisição;*
- k) preço unitário e total de cada espécie de mercadoria e, se houver, o montante e natureza das reduções e descontos concedidos ao importador;*
- l) frete e demais despesas relativas às mercadorias especificadas na fatura;*
- m) condições e moeda de pagamento*

§1º A fatura será emitida em duas vias (2) vias, no mínimo, destinando-se a 1ª via à instrução do despacho e a 2ª via ao arquivo do importador, exigindo-se uma 3ª via para a repartição consular brasileira, no caso de visto consular.

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

§ 3º. O Secretário da Receita Federal poderá exigir a indicação de outros elementos na fatura comercial.

Se qualquer ajuste devesse ser feito na fatura comercial, a fim de adequar os dados constantes da fatura, assim como a descrição da mercadoria, por exemplo, tal poderia ter sido feito por meio de emendas ou ressalvas, desde que autenticadas pelo emitente, de forma que não haveria qualquer necessidade de emissão de uma fatura *pro forma* para proceder aos ajustes alegados pelas recorrentes.

Demais disso, a fatura *pro forma* é um documento emitido pelo exportador (e não pelo importador) em caráter preliminar, a pedido do importador, para providenciar o início da efetivação da importação. Contém os elementos da fatura definitiva, mas não gera a obrigação de pagamento por parte do comprador e não tem valor contábil ou jurídico, pois se trata de simples instrumento de apoio à operacionalização da venda. Representa, apenas, a perspectiva do negócio jurídico, que só se terá por realizado com a emissão da fatura original. Desta forma, em momento algum poderia ser utilizada a fatura *pro forma* para instrução do despacho aduaneiro de importação, visto que esta não representa a realização de uma operação de compra e venda internacional.

Portanto, não se mostra plausível o entendimento de que, agindo em afronta à determinação da lei, tal procedimento, assim mesmo, seria considerado regular. Neste sentido, o art. 499 do RA/85 estabelece o que se considera irregularidade na importação ou infração à legislação aduaneira:

Art. 499. Constitui infração toda ação ou omissão, voluntária ou involuntária, que importe inobservância, por parte de pessoa física ou jurídica, de norma estabelecida ou disciplinada neste Regulamento ou em ato administrativo de caráter normativo destinado a completá-lo (DL 37/66, art. 94).

Daí, portanto, que, não tendo sido instruído o despacho aduaneiro com a fatura comercial original, isso por si só já seria o suficiente para a aplicação da multa infligida pela Fiscalização às autuadas, visto configurar as importações realizadas como irregulares.

No caso, a irregularidade consubstanciou-se na adulteração/falsificação de faturas comerciais internacionais e de conhecimentos de carga, tendo sido o *modus operandi* das autuadas minuciosamente descrito pela Fiscalização, de cujo relatório extraio os seguintes excertos:

“

Ainda existem mais provas: às fls.362, há uma fatura falsa/adulterada da **Samsung Electro-Mechanics Co. Ltd.** com preço superfaturado. A original/verdadeira está às fls.363.

No item "4", será elucidada a questão da falsificação/adulteração das *invoices*, que basearam os despachos aduaneiros auditados, necessitando-se, apenas, explicar que os documentos estão agrupados em jogos (fls.587), apresentando as *invoices* falsas assinaladas com letra "A", a original/verdadeira com "B", o *packing list* regular com "C", a DI correlata com o signo "D" e o conhecimento verdadeiro com "E".

Todas as vias falsificadas/adulteradas ("A") seguem o modelo tipográfico (fls.346), não trazendo quaisquer verossimilhanças com a original/verdadeira ("B"). Desta comprovação já se pode afirmar, com absoluta certeza, que todas as faturas que têm esta tipografia gráfica são falsas.

É fácil comprovar as fraudes, bastando cotejar a *invoice* "A" (via falsa/adulterada emitida conforme o modelo tipográfico aludido e utilizada nas operações cambiais e aduaneiras) com a assinalada com "B" (a original/verdadeira, emitida pelo exportador). As diferenças são gritantes. A ousadia dos fraudadores é tanta que os documentos estavam arquivados juntos quando foram apreendidos em obediência ao Mandado de Busca e Apreensão nº 2003.4595-3.

O esquema utilizado para a feitura das infrações e crimes apurados aqui segue o roteiro já identificado em outras ocorrências anteriores, que envolvem a empresa "CCE" e outras do grupo, como a "DM", tendo por intuito, sempre, fraudar os cofres públicos. Atua nele o mesmo grupo de pessoas físicas, sócias em várias indústrias importadoras localizadas na ZFM, entre elas estão TCÊ e a SDW. O restante delas, configurando uma grande rede, está listado, por sócio, às fls. 381/411.

A *invoice* falsificada/adulterada tem o código 1-A (fls.588/593). A original/verdadeira traz em si a codificação 1-B (fls.594). O *Packing List* é o 1-C (fls.595). A Declaração de Importação (DI) é o 1-D (fls.596/631). O B/L original é o 1-E (fls.632), enquanto o falso/adulterado é o 1-F (fls.633).

O processo de falsificação/adulteração das *invoices* é grosseiro. Há mixórdia de línguas no documento internacional falsificado/adulterado. Indistintamente, ora se usa o inglês ora o português, ou seja, a despeito de os exportadores estarem situados em países diferentes e de serem as faturas emitidas de acordo com a legislação vigente de cada país, o *layout* gráfico (fls. 346) utilizado para a falsificação nunca sofria modificações.

Neste caso e nos outros, a descrição das mercadorias nas *invoices* "A" (falsas/adulteradas), sempre, em língua portuguesa, é exatamente aquela constante do Processo Produtivo Básico (PPB) autorizado pela Suframa. Eis um dos motivos de fraude: fazer as mercadorias se enquadrarem no PPB aprovado pelo órgão anuente mencionado. Porém, das *invoices* verdadeiras "B" consta descrição genérica e não explicativa tal qual o B/L verdadeiro "E".

Repisem-se: as comprovações da falsificações/adulterações estão provadas [sic], pois, de todos os documentos anexados, depreende-se a falsificação de *invoices*, inclusive de transnacionais de renome mundial.

Provando mais uma vez a falsificação/adulteração, o escritório da Receita Federal nos Estados Unidos (fls.348) e a Procuradoria da República no Amazonas (fls.347) remeteram ao grupo **General Eletric (GE)**, questionamentos sobre a emissão das *invoices* 0370025201(fl.351), 0370025401(fl.352), 0370025501(fl.353) e 0388365601(fl.354), das quais constam a marca oficial e a suposta subscrição oficial de funcionário daquela empresa. Adiante-se que as correlatas vias originais/verdadeiras estão, seguidamente anexadas às falsas, às fls.355/358, e têm ambas a mesma numeração.

Não restando dúvidas, assim, quanto às falsificações/adulterações realizadas grosseiramente pelas autuadas, a GE Plastics (fls. 349/350), referindo-se às vias de acordo com o modelo às fls. 346, respondeu:

"As três faturas que Vsas. anexaram à carta **não são as faturas originais** que a GE Plastics apresentou ao Banco Boa Vista INTERATLANTICO para estas três transações de importações. (...) Enquanto estas faturas estão aparentemente corretas no total, há erros administrativos que ressaltamos na planilha anexa. Note que algumas das nomenclaturas de cor do produto estão incorretas e alguns dos dados de peso estão em libras ao invés de quilogramas."

Neste caso, na via às fls. 594, vê-se que as anotações em vermelho foram seguidas à risca durante processo de falsificação: majoração de preço, compensação de um valor de US\$ 3.000 (referente à DI 99/0678699-0). O valor da via às fls. 594 é de US\$ 592.000,00 e nela há uma ordem para fazer-se uma majoração de 30% do preço. É por isso que a via falsificada, às fls. 588/593, tem valor 30% superior ao da original.

A via verdadeira aponta, como exportador, a empresa Jean Co. Ltda. Da via "A" falsificada consta o nome do exportador Kelsey Commercial S/A.

Já o BL falsificado, às fls. 633, está de acordo com a via da *invoice* falsa "A": o *Shipper* (exportador) é a Kelsey. Porém da via verdadeira, que está de acordo com a *invoice* "B", o exportador é a empresa Jean. Ou seja, neste caso, houve simulação do valor da operação e do exportador, dentre as irregularidades mencionadas.

Verifica-se, portanto, que as faturas tipo "A" não foram efetivamente emitidas pelas empresas exportadoras, de forma que as assinaturas nelas constantes não são as dos exportadores, conforme exige expressamente a legislação tributária em relação à fatura que ampara o despacho aduaneiro. E mais ainda, as referidas faturas foram realmente emitidas pelas empresas TCÊ e SDW e não pelo exportador – o que foi assumido pelas autuadas expressamente em seu recurso voluntário - razão pela qual os referidos documentos não podem ser considerados faturas comerciais originais, as quais deveriam instruir o despacho.

Ressalte-se que qualquer acordo porventura existente entre as partes, no qual as empresas exportadoras tenham autorizado as importadoras a emitirem faturas comerciais em seu nome, não pode, de forma alguma, sobrepor-se à lei.

Por fim, há de se considerar que, não tendo legitimidade para emitir fatura comercial em nome do exportador, as empresas autuadas agiram não apenas em desconformidade com a lei, mas com falsidade material, ao tentarem fazer parecer legítimo documento que não possuía qualquer validade jurídica e pior, forjando dados e falsificando assinaturas, como se fossem do exportador.

Saliente-se, porém, que, conforme assinalou a autoridade julgadora *a quo*, a menção constante do Auto de Infração relativamente à resposta da GE Plastics deu-se a título explicativo, no intuito de demonstrar a natureza da conduta praticada pelas autuadas. Nesse ponto, vale reproduzir o teor da decisão *a quo*:

"Inicialmente, esclareça-se que a alusão feita pela fiscalização às *invoices* emitidas pelas empresas *General Eletric Company*, de nos 0370025201, 0370025401, 0370025501 e 0388365601 (fls. 355/358) e *Samsung Electro-*

Mechanics Co. Ltda., sob nº ILB040240 (fls. 363), tem efeito meramente ilustrativo, uma vez que a multa exigida no presente processo não se relaciona às citadas faturas. Assim, a fiscalização quis tão-somente demonstrar que tais faturas foram substituídas no despacho por faturas falsas emitidas pelo importador, com a mesma numeração, mas com "layout" diferente (fls. 351/354 e 362). Ao ser questionada pela fiscalização, a *GE Plastics* respondeu que não emitiu as faturas que instruíram os despacho de importação (fls. 349/350).

Portanto, além de demonstrar que há precedentes da prática ilícita por parte da autuada, o comentário em relação às faturas mencionadas no parágrafo anterior serve apenas de paradigma para ilustrar como se perpetrou a adulteração de faturas comerciais nos diversos despachos de importação, pois as constatações em relação às demais faturas, em linhas gerais, seguem esse mesmo padrão. O caso concreto não se refere a estas faturas, mas às faturas comerciais de fls. 588/594 e DI correspondente relacionada às fls. 596/631 dos autos.

Todavia, tendo em vista os argumentos expendidos tanto no auto de infração como na impugnação, cumpre tecer considerações sobre as citadas *invoices*. A *GE Plastics* declarou, em resposta ao questionamento das autoridades fiscais brasileiras, que as faturas que instruíram os despachos, elaboradas pelo importador refletem o **valor total** de dólares das transações contido nas faturas verdadeiras, porém verifica-se que há diferenças na **quantidade** de mercadorias entre as faturas verdadeiras e falsas, o que obviamente implica em alterar o valor unitário dos produtos, ou seja, se manteve o preço total, porém, foi diminuída a quantidade de mercadorias.

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

De outro giro, aduzem as recorrentes que, se existissem irregularidades nas importações, o despacho aduaneiro não se teria concretizado, nem as mercadorias teriam sido liberadas para o consumo e que, em razão de ter havido o desembaraço das mercadorias, tal fato atestaria a regularidade das importações.

Acontece que, diferentemente do que alegam as querelantes, tal fato não implica em atestado de regularidade das importações, visto que a Receita Federal pode e deve proceder a revisão aduaneira, dentro do prazo quinquenal legal, para fins de verificar a correição dos procedimentos adotados pelo importador. Após o desembaraço da mercadoria, o despacho aduaneiro pode ser submetido a revisão para apurar qualquer irregularidade relativa ao despacho, conforme dispõe o art. 455 do RA/1985:

Art. 455. Revisão aduaneira é o ato pelo qual a autoridade fiscal, após o desembaraço da mercadoria, reexamina o despacho aduaneiro, com a finalidade de verificar a regularidade da importação ou exportação quanto aos aspectos fiscais, e outros, inclusive o cabimento de benefício fiscal aplicado (DL 37/66, art. 54)

Quanto à alegação das recorrentes, de que a multa aplicada também se mostra completamente indevida posto que, juridicamente, não houve importação, já que as zonas francas não são consideradas como território nacional para efeitos aduaneiros, tem-se que de tal

matéria não se pode conhecer, visto que tais argumentos de defesa não foram suscitados na impugnação, de forma que esta argumentação trazida pela querelante, em sede de recurso, não foi analisada pela DRJ, o que impede a apreciação da matéria por esta instância superior, a qual tem por objetivo a revisão das decisões da instância *a quo*.

Não é lícito ao querelante inovar na postulação recursal, incluindo questão diversa daquela que foi originariamente deduzida quando da apresentação da impugnação perante a instância julgadora *a quo*, pois o duplo grau de jurisdição assegura a devolução à autoridade *ad quem* apenas da matéria impugnada, vez que, nos termos do art. 14 do Decreto-lei nº. 70.235/1976, em relação à matéria não impugnada, não se tem por instaurado o litígio.

Na verdade, quiseram as recorrentes, no corpo de seu recurso, introduzir a tese defendida no já citado Parecer Jurídico constata às fls. 1.213/1.248, cuja juntada se deu extemporaneamente e cuja apreciação não foi admitida pela autoridade julgadora de primeira instância, nem, pelas mesmas razões, por esta julgadora. Com isso, tentam as querelantes alargar os limites do litígio definidos na impugnação e, por vias transversas, tentam, mais uma vez, trazer à baila matéria que só foi deduzida a destempo, por meio do referido Parecer.

Resta, por último, analisar a ocorrência ou não de fraude, que está intrinsecamente relacionada à existência do dolo na conduta perpetrada pelo agente.

Neste ponto, adoto como razões de decidir as colocações abaixo transcritas, postas pela Conselheira Nayra Bastos Manatta, nos autos do processo nº. 10283.006656/2003-11, o qual trata de idêntica matéria e constam com autuadas as mesma empresas TCE e SDW:

“Resta saber se no caso em concreto houve dolo e o evidente intuito de fraude nas ações praticadas pela recorrente.

A conduta dolosa não pode ser comprovada por documentação, pois está intimamente ligada à finalidade da conduta do agente, ao fim ao qual está relacionada, à vontade intrínseca ao ato praticado pelo agente. A intenção de alguém não pode ser comprovada por documentos, mas sim pela consequência premeditada que os seus atos almejam obter.

Dolo é considerado quando o agente da ação efetivamente quis o seu resultado ou assumiu o risco de o produzir. Ou seja, quando há intenção de produzir o resultado que a sua ação alcançaria.

Verifica-se que toda a conduta do agente reflete o dolo, ou seja, a intenção de obter o resultado que a sua ação acarretaria, qual seja: utilizar-se indevidamente do benefício fiscal concedido para a ZFM e para conseguir seu intento falsificou documentos de forma a permitir o enquadramento das mercadorias importadas no PPB. Ou seja, o intuito de fraude nas ações praticadas pela recorrente tomou-se evidente pela prática de atos como modificar as suas características essenciais do fato gerador do tributo, de modo a evitar o seu pagamento.

Diante disto não há dúvida de que a intenção do agente é dolosa e fraudulenta, nos exatos termos do art. 72 da Lei nº4.502/64:

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

Diante de tais elementos, a Fiscalização concluiu, corretamente, que se tratava de importações fraudulentas, pois o objetivo das empresas era enquadrar as mercadorias no PPB aprovado pela SUFRAMA, valendo-se indevidamente de benefício fiscal para evitar o pagamento de obrigação tributária principal. Configurados, pois, o dolo na conduta perpetrada, demonstrando, claramente, a intenção do agente de beneficiar-se de isenção indevida.

Por último, há que se analisar a alegada existência de fraude na constituição das duas empresas, a TCÊ e a SDW.

Alega a Fiscalização que as empresas referidas são, na verdade, uma única empresa; que, apesar de formalmente serem pessoas jurídicas distintas, ambas dividem o mesmo espaço físico, *“estão instaladas basicamente no mesmo endereço, Rua Içá nº 21, em prédios contíguos, localizados dentro de mesma área, compartilhando, além da dependência administrativa, no tocante aos funcionários burocráticos, o portão de entrada e saída, prédio de estacionamento de veículos, área de carga e descarga de insumos e produtos. As linhas de produção, embora autônomas, possuem comunicação interna entre os prédios”*

Afirma ainda a Fiscalização que, de acordo com o Parecer CST nº. 88/75, para ser considerada a duplicidade de estabelecimentos se faz necessário que os prédios estejam situados em áreas descontínuas e separadas por via pública. E mais, que a descontinuidade geográfica, obrigando o intercâmbio de produtos por via pública, já é o bastante para caracterizar a existência de estabelecimentos distintos, respondendo cada um pelas obrigações fiscais próprias.

Ademais, procura demonstrar a existência de inúmeras vinculações entre os sócios das duas empresas em razão do vínculo de parentesco estabelecido pelo mesmo sobrenomes entre diversas pessoas.

Entendo que não há elementos nos autos, referentes a esta autuação, que possam comprovar a inexistência individual de cada uma das empresas, nem mesmo como resultante de indícios probatórios.

A Fiscalização baseou suas conclusões fundamentando-se, primordialmente, na inexistência de um via pública a dividir os imóveis onde funcionariam as empresas e nas relações de parentesco existentes entre os sócios e administradores de ambas. Tais elementos parecem-me insuficientes, a partir do momento em que a própria Fiscalização admite que existem linhas autônomas de produção, sem, no entanto, se preocupar em esclarecer a quem cabia a produção de quê.

Nesse ponto, passo a adotar como razão de decidir o voto do Conselheiro Júlio César Alves Ramos que, com a costumeira competência, bem enfrentou a matéria. Assim, com as devidas homenagens, passo a transcrever os argumentos do ilustre Conselheiro, expendidas no voto vencedor quando do julgamento do já citado processo nº. 10283.006656/2003-11.

“Divergiu a maioria do Colegiado do voto da i. Relatora apenas no tocante à caracterização da fraude na constituição das empresas, que levaria a considerá-las como uma única. Dessa discordância resultou não aceita a imputação a uma delas das infrações que supostamente foram cometidas pela outra.

Os motivos para tanto podem ser resumidos assim.

Em primeiro lugar, não parece haver um critério claro por parte da autoridade fiscal. Ao mesmo tempo em que a acusação fiscal afirma que as duas empresas são, em verdade, uma só, a autuação engloba as duas, imputando, indistintamente, as infrações que teriam sido cometidas por uma à outra.

Até aí, portanto, parece que a autoridade entendia ocorrida a responsabilidade tributária de que cuida o capítulo V do Código Tributário Nacional, impressão que se reforça pela menção, no corpo do auto de infração, ao art. 135 do código.

Ao descrever seus procedimentos, entretanto, aquela autoridade não procura demonstrar qual das hipóteses ali prevista se aplicaria ao caso. Ao contrário, passa a tentar caracterizar que haveria apenas uma empresa, valendo-se, para tanto, ora de alegações quanto à constituição das sociedades - que teria sido fraudulenta - ora da existência de comunicações que provariam a estreita ligação entre elas.

Impossível por isso mesmo avançar na análise da responsabilidade - que aqui haveria de ser solidária - já que não há nos autos qualquer elemento que a justifique.

Passa-se, então, ao exame dos elementos de convicção de que as duas empresas são de fato uma só. (...)

Começa a fiscalização elencar os sócios da empresa e aponta que elas seriam constituídas por integrantes de uma mesma família, um de cujos integrantes também seria sócio de outro grupo econômico. Afirma-se que neste outro grupo econômico a fiscalização já teria identificado vários atos lesivos ao regime da Zona Franca de Manaus.

Ora, não é preciso ir muito longe nesses argumentos, pois o nosso ordenamento jurídico não permite que eventuais infrações (ainda que penais) se transfiram de uma pessoa a outra. Isso é, ainda que seja mesmo considerado, após o regular processamento administrativo e judicial, que um dos sócios de alguma das empresas seja culpado de prática delituosa em outra empresa, isso, *per si*, não faz com que eventuais empresas por ele constituídas padeçam de irregularidade em sua constituição.

Do mesmo modo, não tem qualquer força jurídica para caracterizar fraude na constituição de empresas o fato de elas serem constituídas por membros de uma mesma família, e ainda que contra essa família pesem acusações fiscais cometidas em outras empresas.

Registre-se que nenhuma dessas afirmações restou comprovada nos autos.

Ora, a relatora reconhece que estariam configuradas a figura da interdependência e a vinculação entre as pessoas jurídicas. E disso não discordamos. Porém, o que há de errado na interdependência? ou até na interligação, também citada e, em nosso ver, comprovada?

Parece-nos que a fraude na constituição das empresas poderia ser demonstrada pela falta de veracidade de algum dos elementos essenciais a sua constituição, sejam documentais ou físicos. Assim, por exemplo, se algum dos supostos sócios houvesse declarado não ser, de fato, sócio da empresa, tendo o seu nome sido indevidamente incluído. Ou se no endereço indicado não existissem instalações de nenhuma natureza — inexistência de fato.

Não é disso que se trata até aqui. Com efeito, o que se pretende configurar fraude é a existência de ligação entre os sócios. Repita-se que apenas a relação de parentesco foi adequadamente comprovada, embora mais de uma vez se tenha feito menção a processos em que se acusa um dos membros da família de "fraudador contumaz do regime da ZFM".

Chega-se, desse modo, à conclusão de que esses elementos "formais" foram arrolados para reforçar o cerne da acusação fiscal: as empresas operam num espaço físico comum, não se distinguindo uma da outra.

Ocorre que o relatório que a acusação apresenta como "prova" desse fato, apenas o confirma parcialmente. Com efeito, no outro processo administrativo a que alude o relatório deste, há expressa indicação de que as duas empresas partilhariam as áreas de carga e descarga e o pessoal administrativo. Mas se diz, também de forma expressa, que as áreas de produção (linhas de montagem) seriam autônomas e interligadas por comunicação interna.

Esses são, então, os fatos. Duas empresas partilham o mesmo espaço físico, produzindo produtos diferentes (ao menos afirma a defesa e é possível depreender-se da afirmação de as linhas de montagem serem autônomas), sendo um deles produto intermediário da outra. Há nisso irregularidade formal capaz de permitir a desconsideração de uma delas e a afirmação de que são apenas uma?

Entendo, e assim entendeu a maioria, que não.

É que o elemento essencial utilizado pela fiscalização baseia-se na conclusão de Parecer Normativo da SRF segundo o qual estabelecimento que "cruze" logradouro público, para efeitos da legislação do IPI, divide-se em dois, não podendo deixar de considerar a saída da parte que esteja em um dos lados da rua uma saída física, fato gerador do imposto na definição legal.

A conclusão do Parecer é perfeita. Mas não se presta, de modo algum, a robustecer a conclusão da autoridade lançadora.

De fato, ali o que se quis obstar foi a não ocorrência do fato gerador. Para tanto, previu-se que basta a existência de uma rua entre eles para que sejam estabelecimentos distintos (ainda que da mesma empresa).

Aqui, ao contrário, quer-se descaracterizar a existência de uma empresa e, para tanto, diz-se que se precisa ter uma rua entre elas para que sejam duas empresas distintas.

Não parece haver dúvida de que tratamos de duas coisas completamente distintas.

De fato, a tese da fiscalização aplicada rigorosamente levaria à absurda conclusão de que todas as empresas que se situassem do mesmo lado de uma rua ou avenida seriam de fato uma única empresa, já que nenhuma delas seria atravessada pela rua.

Esse exemplo, propositadamente forçado, foi dado apenas para justificar que a conclusão fiscal não se sustenta do ponto de vista lógico. De fato, é inteiramente incorreto deduzir a existência de uma premissa negativa necessária a partir de uma outra premissa, esta afirmativa, de natureza suficiente. Ou seja, se "a" basta para caracterizar "b", não se deduz daí que "não a" implica "não b".

Em outras palavras, a conclusão fiscal é a mesma que no exemplo: como basta que alguém seja meu filho para ser neto de minha mãe, se não for meu filho também não é neto dela. O que deixa de fora todos os filhos de meus irmãos...

Como aqui, também lá a conclusão não é necessariamente verdadeira, mas pode ser! É preciso, contudo, perquirir mais uma condição: aqui, se tenho irmãos, lá se as produções são independentes, produzindo a segunda empresa a partir daquilo

que sai como produto final da primeira. Nos autos, infelizmente, nada há sobre esse ponto.

Mas pode-se interpretar a afirmação da autoridade fiscal como sendo a de que ao sair do primeiro estabelecimento (neste caso, empresa) os produtos teriam de passar necessariamente por uma rua. Ou seja, o problema estaria na existência de "comunicação interna" entre as "empresas" que as tornaria uma só.

Considero possível fazer essa leitura do Parecer, mas não vejo em que a prova contida nos autos a confirme. De fato, o citado relatório de diligência no local de funcionamento das empresas (realizado em outro procedimento fiscal, repita-se) não afirmou que tal ocorresse.

Aliás, sequer afirmou - fato muito mais forte, em meu sentir - que as duas empresas compartilhassem o mesmo galpão produtivo.

Nesse sentido, observa-se que os endereços das empresas (aceitos pelas administrações tributárias estadual e federal) indicam dois números distintos: 21 e 21 A. Esse fato faz supor que haja, sim, comunicação de cada um deles com a rua. Não parece aceitável também supor que dois números distintos sejam atribuídos ao mesmo prédio e que a fiscalização estadual, que normalmente faz diligência *in loco* quando da solicitação de registro de empresas em seu cadastro, tenha aceitado a indicação de um número simplesmente inexistente.

Assim, a afirmação constante em algum ponto do relatório no sentido de que o "número 21 A é inexistente" deveria ter sido acompanhada de prova. Talvez tenha sido no outro procedimento, neste ela não está presente.

Assim, quanto à prova, em meu ver bastaria à fiscalização mostrar que as duas linhas de produção ocupavam o mesmo galpão, não havendo saída física dos produtos obtidos da linha de produção daquela unidade para a outra. Alternativamente, que, embora galpões distintos, encontravam-se eles no mesmo espaço geográfico, ao qual a Prefeitura atribui apenas um número.

Obviamente, não basta afirmar. A afirmação deve vir acompanhada da prova correspondente.

Conclusivamente, não se está aqui a atestar que as empresas não são de fato uma só. O que se está a dizer é que os elementos coligidos nos autos não bastam a tanto, mormente porque o relatório da diligência realizada nas instalações atestou que há duas linhas de produção autônomas e comunicação entre elas. Caberia apurar que tipo de comunicação é essa, já que também não se diz com todas as letras que as duas linhas dividem o mesmo galpão produtivo.

Assim, afastada, por falta de prova, a caracterização de estabelecimento único, cai por terra, em meu ver (e no da maioria) a acusação de "fraude na constituição".

Os demais elementos que a n. relatora considerou indícios dessa fraude são posteriores à constituição e têm a ver mais propriamente com a operação das duas empresas.

De fato, seriam elas administradas pelas mesmas pessoas, que atuariam nas operações de importação em nome de ambas indistintamente.

Ora, também aqui não vejo em que isso constitua sequer infração, quanto mais ilícito capaz de enquadrá-las como responsáveis ou, pior, desconsiderar a personalidade jurídica de uma delas.

Provadas as infrações, o que se tem é tão-somente de aplicar as penalidades cabíveis a cada uma, e nada mais.

Nesse sentido, avultam dos autos que a imensa maioria (mais de 98%) das operações de importação foi promovida pela empresa TCÊ, não havendo qualquer menção à SDW seja nos documentos originais seja nos utilizados na efetiva importação, que foi realizada pela primeira.

Destarte, essa segunda acusação de fraude tem no auto de infração duas funções. A primeira, de permitir que um pequeno número de operações que não foi realizado pela TCÊ também figure no lançamento. Em segundo lugar, reforçaria a primeira acusação (de fraude na emissão dos *invoices*) por dar uma aparente justificativa para tal — fraudar o regime da Zona Franca de Manaus, fazendo passar por nacionais produtos que seriam em verdade importados.

O segundo aspecto não se mostrou, para a maioria, de maior relevo no julgamento. De fato, concordou-se com a acusação de fraude independente da apuração dos motivos para que fosse ela realizada.

Já no que tange à identificação do sujeito passivo, a manutenção da personalidade jurídica distinta para cada empresa impõe afastar do lançamento uma das pessoas jurídicas, dado que tampouco se provou a solidariedade. Em relação à que for mantida deve-se ainda afastar as infrações imputáveis à outra.

Nesse sentido, entendeu a Câmara que o auto deve ser mantido apenas contra a TCÊ, dado que foi em seu nome que se realizou a imensa maioria das operações de importação, mas devem ser excluídas as operações realizadas em nome da SDW nos documentos originais localizados.”

Requer a interessada a realização de diligência junto aos armazéns gerais que indica, para que apresentem os mapas de “desova” dos *containers* relativos às operações realizadas no período autuado, a fim de comprovar a regularidade da conferência aduaneira das importações realizadas.

No que pertine a tal pedido, entendo não ser cabível a diligência requerida. A prova pericial destina-se a firmar o convencimento do julgador, quando houver questões de difícil deslindamento ou quando houver necessidade de esclarecer matérias fáticas não suficientemente aclaradas nos autos. Os documentos juntados neste processo administrativo, bem como todas as considerações formuladas, tanto pela autoridade autuante quanto pela contribuinte em suas peças de defesa, mostram-se suficientes para a apreciação dos fatos à luz do direito e à formação de minha convicção acerca da matéria controversa.

Demais disso, o pedido de perícia, como formulado, transfere para o perito a análise da prova dos autos, solapando, com isso, a competência do órgão julgador.

Assim, valendo-me da faculdade conferida pelo art. 29 do Decreto nº. 70.235/1972, indefiro o pedido de perícia formulado.

Por todo o exposto, voto no sentido de **REJEITAR** as preliminares de nulidade da decisão de primeira e do auto de infração; no mérito, **CONHEÇO EM PARTE** do recurso voluntário e, na parte conhecida, **DOU PROVIMENTO PARCIAL** ao recurso voluntário, para excluir do pólo passivo a contribuinte SDW SERVIÇOS EMPRESARIAIS LTDA.

É como voto.

Irene Souza da Trindade Torres

CÓPIA