



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

Processo nº 10283.003990/2004-02
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-001.811 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de junho de 2012
Matéria IPI. AUTO DE INFRAÇÃO. MULTA REGULAMENTAR.
Recorrente SDW SERVIÇOS EMPRESARIAIS LTDA. E TCE COMÉRCIO E SERVIÇOS EM TECNOLOGIA E INFORMÁTICA LTDA.
Recorrida DRJ em FORTALEZA-CE

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2000

LANÇAMENTO. NULIDADE.

É legítimo o lançamento cujo teor contenha os elementos necessários para o sujeito passivo saber do quê, como e diante de quem se defender, possibilitando o devido processo legal, com contraditório e ampla defesa, mesmo quando efetuado com base em documentos que, durante o procedimento fiscal, não se encontravam com o sujeito passivo.

LICITUDE DA PROVA.

É lícita a prova obtida no cumprimento do Mandado de Busca e Apreensão concedido pelo Judiciário, em cujo termo de busca e apreensão consta a assinatura de duas testemunhas, bem como a descrição genérica dos documentos apreendidos.

DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NULIDADE. INCABÍVEL.

A participação no julgamento de auditor-fiscal nomeado para a função de julgador na DRJ que, anteriormente, tenha assinado o MPF relativo ao procedimento fiscal instaurado não configura nulidade da decisão recorrida.

DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. APRECIÇÃO DE PARECER. NULIDADE. INCABÍVEL.

O órgão julgador não está obrigado à apreciação de Parecer elaborado por encomenda das partes, apresentado após o transcurso do prazo impugnatório.

PEDIDO DE PERÍCIA. INCABÍVEL.

É despicienda a realização de perícia quando constam dos autos todos os documentos necessários à solução do litígio.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Ano-calendário: 2002

MULTA REGULAMENTAR. FRAUDE NA IMPORTAÇÃO.

A instrução da Declaração de Importação com fatura comercial internacional falsa configura importação irregular e fraudulenta, que reclama a aplicação da multa regulamentar correspondente ao valor comercial da mercadoria importada.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002

SUJEIÇÃO PASSIVA. SOLIDARIEDADE NÃO COMPROVADA.

É incabível o lançamento contra duas pessoas jurídicas distintas quando não se comprovar a solidariedade por uma das hipóteses contempladas no capítulo V do CTN, devendo ser mantida no pólo passivo a pessoa jurídica responsável pela maioria das infrações, desde que seja possível separar as infrações cometidas por cada uma das pessoas jurídicas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da **4ª câmara / 2ª turma ordinária** da terceira **SEÇÃO DE JULGAMENTO**, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso apenas para excluir da sujeição passiva a empresa SDW Serviços Empresariais Ltda.

A Conselheira Nayra Bastos Manatta votou pelas conclusões.

Fez sustentação oral pela União a Procuradora da Fazenda Nacional, Dra. Indira Arruda de Almeida Serra, OAB/MS 12227.

Nayra Bastos Manatta

Presidente

Sílvia de Brito Oliveira

Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Sílvia de Brito Oliveira, Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça, Gilson Macedo Rosenberg Filho, João Carlos Cassuli Junior, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva e Nayra Bastos Manatta (Presidente).

Relatório

Contra as pessoas jurídicas Martrade Agência Marítima Ltda, SDW Serviços Empresariais Ltda. e TCE Comercio e Serviços em Tecnologia e Informática Ltda. foi lavrado auto de infração para a cobrança da multa regulamentar equivalente ao valor comercial da

mercadoria prevista no art. 463, inc. I, do Decreto no. 2.637, de 25 de junho de 1998 – Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (Ripi/98).

Ensejou a constituição do crédito tributário a constatação pela fiscalização de que as referidas pessoas jurídicas teriam consumido e entregado a consumo mercadoria de procedência estrangeira importada de forma irregular ou fraudulenta, tendo em vista que teria havido falsificação/adulteração de **invoice** e de conhecimento de carga e constituição fraudulenta das pessoas jurídicas (TCE e SDW) em operações de importação ocorridas em 2000.

Consta da acusação fiscal descrita nos autos que as **invoices** foram emitidas em duplicidade, sendo que as designadas pela letra “A” são consideradas falsificadas e as designadas pela letra “B” corresponde às consideradas verdadeiras. A falsificação e a simulação do exportador teria o escopo de superfaturar as importações e, assim, proceder à remessa ilegal de divisas para paraísos fiscais.

De acordo com a fiscalização, as **invoices** “A” foram emitidas conforme modelo tipográfico utilizado pela organização das empresas autuadas para adulterar/falsificar faturas internacionais.

A fiscalização afirmou que as empresas TCE e SDW estão vinculadas ao grupo CCE, acusado de fraudar incessantemente o regime da Zona Franca de Manaus (ZFM), e eram geridas por um único grupo de pessoas, tendo sido constituídas com a finalidade específica de fraudar o Estado.

Para esclarecer a operação fraudulenta, a fiscalização acrescentou ainda que:

a) muitas **invoices** foram falsificadas pelas autuadas, dentre as quais, **invoices** de grupos internacionais famosos como a General Electric Company e a GE Plastics, que, respondendo a expediente oficial, afirmou não ter emitido as faturas internacionais falsificadas;

b) todas as vias falsificadas seguem o mesmo modelo tipográfico, não trazendo semelhança com as verdadeiras, assinadas pelo exportador, e, tanto as falsas como as verdadeiras, estavam arquivadas quando foram apreendidos em obediência ao Mandado de Busca e Apreensão nº 2003.4595-3;

c) as autuadas possuem sócios vinculados a outras empresas fraudadoras do regime ZFM, as quais, também, por meio de emissão de **invoices** falsas, introduziram mercadorias estrangeiras irregularmente no país, consumindo-as ou entregando-as para consumo posteriormente;

d) A TCE e a SDW funcionaram no mesmo local físico (imóvel de propriedade da CCE); e o Sr. Isaac Sverner, figura central de várias sociedades que cometeram ilícito na ZFM; é sócio majoritário da TCE; o Sr. Raphael Ades (sócio da SDW) mantém vínculo familiar com o Sr. César Ades, parceiro de Isaac Sverner na TCE. Este ciclo fraudador, ao que tudo indica, controlava também a empresa beneficiária das remessas de divisas (geralmente a Kelsev Commercial AS nas Ilhas Virgens Britânicas), pois constam tomadas de decisões administrativas aqui no Brasil relativas a esta entidade das correspondências anexadas aos relatórios. Conforme consta do contrato social da empresa SDW esta era administrada pelas mesmas pessoas responsáveis pela TCE.

e) a TCE e a SDW são, materialmente, uma só pessoa jurídica, pois as instalações fabris das duas empresas situam-se no mesmo endereço, em prédios contíguos, localizados dentro da mesma área, compartilhando, além da dependência administrativa, no tocante aos funcionários burocráticos, o portão de entrada e saída, pátio de estacionamento, área de carga e descarga de insumos e produtos e as linhas de produção, embora autônomas, possuem comunicação interna entre os prédios;

f) no processo 10283.011345/2000-23, as empresas conformaram-se com a acusação fiscal de que são uma única empresa e realizaram o pagamento do crédito tributário ali constituído;

g) a SDW faturava/repassava mercadoria para a TCE, comprovando mais uma vez que as empresas TCE SDW e CCE estão ligadas, fazendo parte de um único grupo;

h) todos os sócios das empresas SDW e TCE possuem vinculações, familiares ou empresariais, entre si;

i) não existe o endereço onde deveria estar localizada a SDW. O que se tem, na realidade, é um único imóvel, com divisões internas ocupado pela SDW e TCE; que atualmente está sublocado à pessoa jurídica WMTM Equipamentos de Gases Ltda pelo Sr. Romero Reis, que é também locatário do imóvel locado pela CCE da Amazônia Ltda.;

j) o Sr. Isaac Sverner figura como sócio da TCE, da SDW e da CCE e é também proprietário do imóvel onde funcionava a TCE;

k) o imóvel onde funcionava o grupo SDW/TCE também abrigou a “Associação de Tecnologia da Informação”, entidade sem fins lucrativos, em cujo contrato social deixa claro que ela é fruto de articulação das pessoas antes mencionadas, somadas ao Sr. Jesus Manoel Casal Pan, ativo administrador do bloco SDW/TCE;

l) nos documentos falsificados, vê-se que há misturas de idiomas, ora se usa o português, ora se usa o inglês, e o layout gráfico utilizado nas falsificações não sofria modificações apesar de os exportadores estarem situados em diferentes países e de serem as faturas emitidas de acordo com a legislação de cada país;

m) a descrição das mercadorias, sempre em português, é exatamente aquela constante do Processo Produtivo Básico (PPB) autorizado pela SUFRAMA, e tem como objetivo fazer as mercadorias se enquadrarem no PPB aprovado; e

n) se as autuadas admitem que as **invoices** consideradas falsas são “proforma”, admitem; por consequência; que utilizaram documentos ilegais no desembaraço aduaneiro, pois, como comprovado, as **invoices** utilizadas são falsas pois simularam exportador, importador, preço, descrição, prazo de pagamento, dentre outros itens, e estes dados adulterados foram informados pelas autuadas nas declarações de importações. Neste caso não se pode admitir tratem-se de erros administrativos do transportador ou do exportador, pois isto implicaria que, em todo documento falso que a fiscalização aduaneira constatasse, a falsidade seria decorrente de erros administrativos, o que é inviável supor.

A peça fiscal foi impugnada e a Delegacia da Receita Federal de Fortaleza-CE (DRJ/FOR) julgou o lançamento procedente, ensejando a interposição de recurso voluntário apenas pelas pessoas jurídicas TCE e SDW para alegar, em preliminar:

I – a nulidade da decisão recorrida, por ter o Sr. Luis Carlos Maia Cerqueira participado do julgamento de primeira instância tendo sido inspetor da Alfândega do Porto de

Manaus no período fiscalizado, assinando, inclusive, o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), por meio do qual teve início os trabalhos de fiscalização em uma das empresas, e a participação do Sr. Luis Carlos Maia Cerqueira no julgamento do litígio em questão fere os princípios da imparcialidade e macula o julgamento proferido, nos termos do art. 19, inciso I, da Portaria MF 258, de 2001;

II – seria nula a decisão da DRJ/FOR, por cerceamento do direito de defesa, pois os julgadores não apreciaram o Parecer de autoria da advogada Íris Sansoni juntado aos autos pelas recorrentes sob o argumento de que não se aplicaria ao caso o disposto no art. 16, § 4º do Decreto 70.235, de 6 de março de 1972; contudo, esse dispositivo legal só se refere à apresentação de provas, não sendo extensivo a pareceres jurídicos;

III – também seria nula a decisão do colegiado de piso, por cerceamento do direito de defesa, porque, durante a fase impugnatória, a totalidade dos documentos administrativos, contábeis e fiscais permaneceram em poder do Ministério Público Federal, em decorrência da Ação de Busca e Apreensão, e a ora recorrente solicitara a juntada dos fatos e dados registrados em documentos em poder da própria administração, que contém elementos suficientes à comprovação da regularidade das operações realizadas, e não foi feita essa juntada;

IV – a nulidade do lançamento, tendo em vista que a fiscalização utilizara-se de documentos fiscais que não mais se encontravam nas sedes dos estabelecimentos das recorrentes em Manaus e partiu de presunção de fraude, visto que baseou-se em comparação com operações que não são objeto do presente lançamento; e

V – também seria nulo o auto de infração porque a obtenção dos documentos que embasaram a acusação foi procedida de forma ilícita, ou seja, com transgressão à norma legal, e também os dados obtidos não podem ser admitidos como prova.

Quanto ao mérito, por serem idênticas, reproduzo a seguir as razões de defesa sintetizadas pela Conselheira Nayra Bastos Manatta no Acórdão nº 204-03680, de 03 de fevereiro de 2009:

(...)

as supostas infrações não ocorreram de fato, tendo a autuação se baseado em indícios e não em provas efetivas;

não irregularidades do ponto de vista societário quanto à constituição e a gerência das empresas autuadas, uma vez que foram constituídas e geridas em conformidade com a lei;

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

o conceito de fraude para efeitos tributários está no art. 72 da Lei nº 4502/64, tendo sido incorporado pelo art 481 do RIPI/02;

a interpretação de norma punitiva deve ser feita de maneira estrita, não sendo permitido estendê-la por analogia ou paridade

para qualificar faltas reprimíveis ou lhe aplicar penas, nem podendo concluir, por indução, de uma espécie criminal para outra não expressa na lei;

para que haja fraude é preciso haver o dolo e o objetivo, ou seja é preciso que reste caracterizado que o agente teve intenção de praticar o ato e com o objetivo de postergar, reduzir ou evitar pagamento de tributos, o que, no caso dos autos não ocorreu, tanto que o lançamento não está a exigir tributos, mas sim a multa;

os conceitos de falsidade ideológica e documental utilizados pela fiscalização não se aplicam às importações realizadas, pois parte de suposições e presunções para concluir pela aplicação de multa administrativa, equivocando-se ao presumir a existência de fraude nas operações realizadas, o que, de fato não ocorreu;

quanto à alegação de emissão de invoices em duplicidade, em grande parte dos conjuntos não foram juntadas as invoices “B”, consideradas verdadeiras, de modo que a acusação perpetrada pelo Fisco baseia-se em presunções desacompanhadas de comprovação;

a invoice “A”, considerada como falsa, em realidade é a invoice pro forma, emitida para atender as exigências da Aduana quando do desembaraço de mercadorias importadas, refletindo, substancialmente, as mesmas informações constantes da invoice “B”, consideradas verdadeiras;

a emissão de invoice pro forma é procedimento corriqueiro no âmbito de transações comerciais internacionais e necessário porque a fatura comercial emitida por empresa exportadora nem sempre apresenta todos os requisitos necessários para o preenchimento correto da DI, tais como descrição detalhada dos produtos, medidas diferentes dos padrões brasileiros, etc;

estes fatos impedem o preenchimento correto da DI, atravancando o desembaraço aduaneiro e penalizando, de certa forma, a consecução das atividades dos importadores, seja pela interrupção da produção em virtude da falta de matéria-prima importada, ou pela necessidade de reapresentação de nova fatura, mais detalhada, implicando em custos de armazenagem até a regularização do despacho de importação;

não há fraude pela emissão das faturas comerciais, nem pode ser presumida pela existência de duas invoices, substancialmente idênticas, referentes à mesma importação;

fraude ocorreria se restasse comprovado que os registros de DI e Pedido de Licenciamento de Importação foram efetivados com base em informações não condizentes com a operação realizada, fornecidas por uma fatura comercial divergente do documento supostamente apontado como verdadeiro, o que não ocorreu;

o procedimento adotado pelas autuadas é comum no âmbito do comércio internacional, sendo que a fatura comercial que deveria ser emitida pelo vendedor e por ele assinada é, muitas vezes, emitida pelas suas filiais no Brasil, para facilitar a

operação, sendo estas chamadas de invoices pro forma, que é exatamente o caso dos autos;

a presunção da fraude em virtude da diversidade de idiomas constantes das invoices denominadas de falsas deve ser desconsiderada pois naquelas consideradas como verdadeiras pelo Fisco também há duplicidade de idiomas, razão pela qual sob esta alegação, não se pode considerar que as invoices usadas pela contribuinte são falsas;

também não pode prosperar a alegação de que as invoices apresentadas são falsas por terem seguido o mesmo padrão tipográfico;

as faturas comerciais são documentos necessários à efetivação de operações comerciais, assim como para preenchimento e emissão da DI, inexistindo requisito ou formatações específicas para a sua emissão, todavia a legislação brasileira, art. 425 do RA, impõe requisitos básicos para emissão de faturas comerciais, e as invoices consideradas verdadeiras não contem a especificação detalhada das mercadorias, o que ensejou a emissão de invoices pro forma, que, por sua vez, seguiam o mesmo padrão tipográfico pois foram emitidas exatamente para viabilizar o desembaraço aduaneiro;

as informações prestadas pelas empresas fornecedoras da autuada comprovam exatamente que não houve fraude, pois, embora haja diferenças nas faturas comerciais emitidas estas refletem com precisão o valor total, em dólares, das transações, ou seja, existem apenas erros administrativos na emissão das invoices pro forma, que não alteram a substância das invoices emitidas pelo exportador, razão pela qual as invoices pro forma jamais poderiam ser consideradas fraudulentas (peso, quantidade, valor e destinatário são idênticos em ambas as invoices);

se o intuito fosse fraudar o Fisco as invoices emitidas pelo importador deveriam ter principalmente valores diferentes daqueles constantes da invoice emitida pelo fornecedor no exterior, o que, conforme atestado pelo Fisco, não ocorreu, concluindo-se que se diferenças existem em outro sentido entre as primeiras e as segundas invoices estas foram derivadas de equívocos, de erros e não de fraude nos documentos;

os erros administrativos das faturas comerciais emitidas pelos importadores ou seus respectivos agentes não implicam na ocorrência de nenhuma das hipóteses previstas no art. 463, I do RIPI/98 que ensejem aplicação de multa;

o lançamento deve conter a descrição dos fatos tidos como contrários à legislação ou fatos concretos que justifiquem a exigência do tributo ou de multa isolada com a demonstração clara e precisa do nexo causal entre os fatos descritos na autuação e os dispositivos legais mencionados, e, no caso em questão, o dispositivo legal citado imputa a multa administrativa apenas nos casos de operações: clandestinas; irregulares;

fraudulentas; ou não registradas envolvendo produtos de procedência estrangeira;

não houve importação clandestina pois não houve qualquer ocultação das operações praticadas já que todas foram registradas no SISCOMEX;

os fatos e dados que se encontram registrados em documentos existentes na própria SRF devem ser trazidos, de ofício, ao processo, nos termos do art. 37 da Lei nº 9784/99, que comprovará, através dos documentos registrados no SISCOMEX que não houve importação clandestina;

apenas as irregularidades que impliquem na inviabilização da verificação por parte da fiscalização do cumprimento da obrigação principal ou da ocorrência do fato gerador do tributo poderiam ensejar a aplicação de penalidade, isto porque as obrigações acessórias se prestam apenas a garantir a fiscalização da obrigação principal;

não houve irregularidades na importação visto que as impugnantes efetivaram o registro da DI e os procedimentos adotados para o desembaraço aduaneiro sempre se deram à luz do disposto na legislação, tendo ocorrido após a conferência física da mercadoria, procedimento este que antecede a liberação e que possui o condão de aperfeiçoar o lançamento efetuado pela contribuinte;

somente com a identificação da pessoa jurídica do importador, a verificação da classificação fiscal e a conferência de manifesto de carga é que as mercadorias eram liberadas e despachadas para consumo, o que comprova a efetividade e legalidade das operações já que foram atendidas todas as obrigações acessórias junto à SEFAZ; existem comprovantes de internamento das mercadorias importadas; constam nos sistemas do BC e da SRF os recibos de envio das DI pelo SISCOMEX e existem registros de contratos de câmbio para fins de cobertura cambial das operações junto ao BACEN;

o procedimento de importação envolve várias etapas que antecedem a operação de desembaraço e descarga de mercadorias importadas, todas sujeitas à fiscalização e autorização das autoridades fazendárias como: conferência de manifesto de carga; consolidação documental dos containers por agente de carga; notificação na SEFAZ, recolhimento de taxas de armazenagem e capatazia dos Portos; registro da DI no SISCOMEX;

o desembaraço das mercadorias ocorreu sempre de acordo com as especificações contidas na lista de produtos e fatura comercial ;

sempre obtiveram a autorização para liberação das mercadorias de acordo com as informações contidas na DI, invoice e packing lists, que, somente após a conferência aduaneira realizada pelas autoridades fiscais, foram liberadas;

se existissem irregularidades o despacho aduaneiro não se concretizaria e as mercadorias não seriam liberadas para consumo;

a conferência aduaneira, o desembaraço e liberação da mercadoria é que as impugnantes procediam ao “desembaraço”, afastando assim qualquer alegação no sentido de que houve entrega para consumo de mercadorias importadas irregularmente;

como não importaram clandestinamente, irregularmente nem fraudulentamente as mercadorias do exterior já que todas as operações estão comprovadas, com o devido recolhimento dos tributos devidos nas operações, tendo ainda sido cumpridas todas as obrigações não se configura hipótese de aplicação da multa prevista no art. 463, I do RIPI/98;

conforme jurisprudência do Segundo Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, o elemento nuclear da infração apontada pelo Fisco é a importação clandestina, irregular ou fraudulenta de produtos de procedência estrangeira, não tipificando a infração a importação de mercadoria constante de DI registrada na repartição aduaneira. Cita partes do voto condutor do Acórdão mencionado;

tendo havido registro da DI no SISCOMEX não se pode falar em importação clandestina;

outro entendimento da CSRF é que basta a existência da DI, formal, regular e tempestivamente emitida, para que se afaste a penalidade em questão, sendo que no caso concreto as mercadorias foram devidamente acompanhadas de DI registradas, e, no caso de mercadoria entregue a consumo ou consumida sem o cumprimento de todas as etapas para o desembaraço foi afastada a multa, tendo em vista o registro de DI;

a emissão de documentos pro forma não poderia ensejar a aplicação sequer da multa prevista no art. 521, III do RA, que é a que mais se aproxima da multa aplicada ao caso em análise;

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

não merece prosperar a alegação da existência de fraude, dolo ou simulação na constituição e gerência das empresas autuadas no sentido de constituírem uma única unidade econômica formada para fraudar o Fisco, pois ambas as empresas foram constituídas em conformidade com a legislação, cujos atos constitutivos foram devidamente registrados na Junta Comercial do Estado de São Paulo em 14/11/95 (TCE) e Junta Comercial do Estado do Amazonas em 17/08/94 (SDW), tendo sido observados todos os requisitos para a constituição da pessoa jurídica de direito privado, como: elaboração de contrato social

de acordo com a lei comercial, assinatura dos representantes legais, obtenção de registros, etc;

as empresas em questão são pessoas jurídicas de fato e de direito independentes na consecução de suas atividades, possuindo objeto social distintos, sendo que, enquanto a TCE dedicava-se à fabricação de monitores de vídeo para computadores, calculadoras, impressoras e locação de aparelhos fac-símile, a SDW dedicava-se à fabricação de placas e componentes para indústria eletrônica;

a fiscalização nega todo e qualquer conceito jurídico societário e cria uma ficção jurídica que transforma qualquer grupo empresarial ou simples parceiras comerciais em uma só empresa, um bloco monolítico, com sócios vinculados entre si com o intuito de obter benefícios fiscais por meio de crime;

a própria fiscalização reconhece a existência de duas empresas distintas, com linhas de produção autônomas quando da realização de vistoria;

tanto é verdade que são empresas distintas que ambas obtiveram seus próprios projetos de investimento e produção na ZFM aprovados pela SUFRAMA;

não pode prosperar a alegação da fiscalização de que a impugnação do auto de infração anterior implica no reconhecimento de todas as infrações nele apontadas, pois a empresa desistiu, naquele momento, apenas da sua defesa no âmbito administrativo, mas não do direito que lhe assiste, pois não reconhece como verdadeiras as supostas infrações nele descritas;

a obrigação tributária é ex lege, não decorrendo da vontade das partes, pelo que a “pugnação” não poderia implicar na criação de obrigações tributárias para as autuadas;

ao contrário do que alega a fiscalização as autuadas não são empresas coligadas pois o conceito de coligadas não pode ser aplicado ao caso em questão nem aos fatos descritos pelos autuantes, e na forma do art. 110 do CTN os institutos, conceitos e formas de direito privado não podem ser alterados para aplicação no Direito Tributário;

discorre sobre o conceito de empresas coligadas conforme legislação comercial na qual se faz menção a que uma empresa participe com 10% ou mais do capital da outra sem controlá-la, razão pela qual a TCE e a SDW não podem ser consideradas empresas coligadas mas apenas empresas interligadas com relações comerciais entre si;

a fiscalização se confunde na diferenciação do conceito de empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico e de fraude ou simulação na constituição de pessoas jurídicas;

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

o Parecer Normativo nº 88/75 não restringe a hipóteses de duplicidade de estabelecimentos aos casos em que haja separação por via pública, mas afirma, tão-somente, que o fato de haver separação por via pública é bastante para caracterizar a duplicidade de estabelecimentos, contemplando, inclusive a hipótese de existência lícita de estabelecimentos industriais em áreas descontínuas;

o compartilhamento de dependências administrativas e de funcionários por empresas jurídicas distintas e de um mesmo grupo econômico ou não também não é novidade ou sequer indicio de fraude ou simulação;

foram concedidos para ambas as empresas, em momentos distintos, os alvarás de funcionamento pelas autoridades fiscais, estadual e municipal, o que corrobora regularidade e licitude na forma de funcionamento adotado pelas empresas. Protesta pela juntada de documentos a posteriori;

a existência de vínculos pessoais ou familiares entre os administradores das empresas nada comprovam sendo irrelevante para o processo, descabendo as alegações de fraude ou simulação na constituição ou gerência das empresas;

a lavratura do auto de infração ocorreu nas dependências do Ministério Público Federal/Procuradoria da República de Manaus/AM, o que implica em nulidade da peça infracional;

(...)

as informações referentes aos sócios das empresas nada acrescentam ao trabalho fiscal e não tem conexão com a suposta infração consignada no auto de infração o que demonstra a parcialidade da fiscalização em perseguir não o crédito tributário, mas sim os sócios das impugnantes, não tendo, portanto, observado os princípios da impessoalidade e moralidade;

as impugnantes não apresentaram qualquer óbice ao trabalho da fiscalização ou interferências ilegais como forma de coação uma vez que as informações prestadas são tentativas de explicação ou esclarecimento em face das graves alegações que vêm sendo feitas, podendo até implicar na responsabilização pessoal dos agentes;

(...)

as recorrentes não foram acusadas de deixarem de recolher tributo devido, nem de não terem empregados os produtos importados na sua linha de industrialização ou de que os produtos importados não teriam direito à isenção;

as mercadorias importadas foram sujeitas à conferência física na qual se constatou que as mercadorias eram exatamente aquelas descritas nas DI, elaboradas com base nas invoices pro-forma, o que por si só basta para descaracterizar a presunção da

autoridade julgadora de que as contribuintes emitiram invoices pro-forma para enquadrar as mercadorias em questão no PPB (Processo Produtivo Básico) aprovado pela SUFRAMA que garante a isenção nestas operações;

(...)

não tendo havido postergação, redução ou falta de pagamento de tributo não se pode falar em fraude e por consequência não se pode aplicar a penalidade em questão;

a multa não pode ser aplicada porque no caso da ZFM, conforme demonstra o Parecer juntado desde a fase impugnatoria e não apreciado pela autoridade julgadora de primeira instância, não há importação por ser a ZFM uma zona de livre comércio de importação e exportação e de incentivos fiscais especiais;

as mercadorias estrangeiras entradas ZFM continuam a ser consideradas, no território nacional, como estrangeiras, não se podendo falar em importação irregular no âmbito tributário. Repete todo o conteúdo do Parecer;

as mercadorias importadas ao amparo de DI não podem ser consideradas de importação irregular ou fraudulenta, razão pela qual não se pode aplicar a multa em questão. Cita jurisprudência do Conselho de Contribuintes;

a multa aplicada equivale à pena de perdimento e deve ser aplicada no caso em que as mercadorias importadas irregular ou fraudulentamente tenham sido consumidas ou entregues a consumo e, por consequência, não pode ser aplicada mais a pena de perdimento. Cita hipóteses em que é aplicada a pena de perdimento e conclui que no caso dos autos não tendo havido importação irregular, clandestina ou fraudulenta não se poderia cogitar de aplicar pena de perdimento e por consequência também não se pode aplicar a penalidade lançada;

ainda que se considerasse que o despacho aduaneiro da mercadoria foi efetuado a) sem a apresentação de fatura comercial, já que as faturas pro-forma seriam “falsas” no entender do Fisco, a penalidade a ser aplicada seria a de 10% sobre o valor do tributo devido, b) apresentação de fatura comercial em desacordo com uma ou mais de uma das indicações contidas no art. 497 do RA a penalidade seria de 1% a 2% do valor do imposto devido não podendo ser superior a R\$ 36,66; c) falsidade nas provas exigidas para obtenção de benefícios e incentivos previstos neste Decreto (RA) a penalidade é de 100% do imposto devido; diferença entre o preço praticado e o declarado, a penalidade é de 100% sobre a diferença. Nunca os fatos apontados pela fiscalização poderiam ensejar a aplicação de pena de perdimento;

simples enganos ou omissões na emissão de fatura comercial corrigidos ou corretamente supridos na DI não acarretarão a aplicação da penalidade segundo o art. 628, § 8º do RA;

a decisão recorrida sustenta que a conferência aduaneira não tem o condão de detectar a fraude, pois o desembaraço nem

sempre se dá após exame documental e verificação física das mercadorias já que parte das DI são selecionadas para conferência aduaneira pelo canais verde e amarelo, nos quais não há conferência física. Este procedimento adotado pela SRF é de sua inteira responsabilidade não podendo os contribuintes serem por ele penalizados;

prossegue a decisão recorrida que não deve ser atribuído grande valor ao fato de as mercadorias terem sido desembaraçadas sem óbice pelo órgão alfandegário já que conforme demonstram os relatórios acostados nos autos pela fiscalização, houve participação de funcionários na implementação dos fatos. Todavia esta suposta participação de funcionários é, conforme diz a própria autoridade julgadora, baseado em informações da fiscalização e não em provas;

ressalta que no período de 1998 a 2002 um total de 33 auditores fiscais procedeu ao desembaraço das mercadorias importadas, conforme lista anexa, elaborada com base nas DI juntadas pelo Fisco, e um dos auditores que efetuou a conferência de DI (nº 01/0416964-2 e nº 01/0023022-3), ambas selecionadas para o canal vermelho, assinou também o auto de infração objeto do processo nº 10283.004528/2003-33, o que nos leva a acreditar que a suposta participação de funcionários é fictícia ou então a auditor em questão estaria se auto-acusando de participar das fraudes das recorrentes;

os itens apontados pela fiscalização como divergentes entre as faturas consideradas originais e as “falsas” são assinatura do exportador; prazo de pagamento e data do embarque;

nenhuma destas informações reflete no controle aduaneiro das mercadorias já que estas estão descritas; com mesma quantidade, preço, origem, importador e exportador, tanto na fatura original como nas pro-forma

(...).

Ao final, solicitaram as recorrentes que seja declarada a nulidade da decisão recorrida ou a nulidade da autuação ou a improcedência do lançamento, visto que não houve irregularidade nas importações.

As recorrentes solicitaram ainda que seja ordenada diligência fiscal nos armazéns gerais (i) Super Terminais Comércio e Indústria Ltda; (ii) Aurora da Amazonia Terminais e Serviços Ltda.; e (iii) Sociedade de Navegação Portos e Hidrovias do Estado do Amazonas (SNPH), para que estes apresentem os mapas de desova dos **containers** relativos às operações realizadas no período autuado, com o objetivo de comprovar a regularidade da conferência aduaneira das importações realizadas pelas Recorrentes.

É o relatório.

Voto

Conselheira Sílvia de Brito Oliveira, Relatora

Preliminarmente, sobre a nulidade da decisão recorrida, adoto as razões de decidir da Ilustre Conselheira Nayra Bastos Manatta, as quais transcrevo:

(...)

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, tornando 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.

Quanto ao fato de a DRJ não ter apreciado o Parecer de autoria de advogada Íris Sansoni juntado aos autos pelas recorrentes sob o argumento de que não se aplicaria ao caso o disposto no art. 16, § 4º do Decreto 70235/72. Deve ser observado que o entendimento da recorrente de que o referido artigo só se refere a apresentação de provas, não sendo extensivo a pareceres jurídicos, diferente, portanto, do entendimento da decisão recorrida que a norma legal é extensiva a pareceres, é um entendimento, uma interpretação sobre o alcance de determinada norma jurídica e a autoridade julgadora de

primeira instancia não é obrigada a ter o mesmo entendimento que as recorrentes.

Ainda mais que, não se trata de apreciação de provas, mas sim de parecer proferido sob encomenda das recorrentes por advogada que, no máximo, traria a opinião, o entendimento daquele que o produziu sobre os fatos. Neste caso não consigo vislumbrar o cerceamento do direito de defesa alegado, pois a apreciação de opiniões diversas sobre matérias tratadas na lide não é obrigatória. O que não pode deixar de ser feito é apreciação de provas ou de matérias. E este não foi o caso da decisão recorrida.

Ademais, cumpre observar que, de acordo com a decisão recorrida, o Sr. Luis Carlos Maia Cerqueira não participou do julgamento da impugnação apresentada neste processo.

Quanto à alegada nulidade do lançamento, entendo que a legalidade desse ato administrativo nenhuma relação guarda com o local físico em que se encontram os documentos auditados, mormente em se tratando de documentos produzidos pelas próprias autuadas e considerando que o lançamento encontra-se em perfeita sintonia com o art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, com todos os elementos necessários para o sujeito passivo saber de que, como e diante de quem se defender, possibilitando o devido processo legal, com contraditório e ampla defesa, não se configurando, pois, cerceamento do direito de defesa.

Quanto ao mérito, adoto igualmente as razões de decidir da i. Conselheira Nayra Bastos Manatta, as quais transcrevo a seguir:

(...)

Em relação à alegação de que a conferência aduaneira que antecedeu ao desembaraço das mercadorias conferiu a estas o caráter de importação regular devem ser traçados alguns comentários sobre a matéria.

A conferência aduaneira é uma das etapas do despacho aduaneiro. Pode ser composta de exame documental, exame preliminar de valor aduaneiro, e verificação física das mercadorias nos termos do art. 19 da IN SRF 69/96, vigente à época da ocorrência dos fatos, dependendo do canal que é parametrizado (verde, amarelo ou vermelho). A conferência aduaneira tem início com o registro da DI e conclui-se com o desembaraço das mercadorias, que é a sua entrega ao importador. Concluído o despacho aduaneiro este confere às mercadorias importadas o status de nacionalizadas.

Todavia, este status conferido, bem como a revisão de todo o procedimento atinente ao despacho aduaneiro pode ser revisto posteriormente por meio de revisão aduaneira prevista no art. 455 do RA.

O art. 455 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto n.º 91030/1985, define como sendo Revisão Aduaneira 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.

Quanto ao fato de que algumas DI foram objeto inclusive de conferência física, quando do seu desembaraço aduaneiro, isto não invalida a revisão aduaneira, nem implica que esta não poderá mais ser realizada ou que, se, durante a sua realização, for constatada alguma irregularidade na importação não pode mais ser objeto de lançamento por ter sido conferido o status de nacionalizada às mercadorias importadas.

Assim sendo, entendendo ser perfeitamente cabível a realização de revisão aduaneira em qualquer importação realizada, tenha ou não ocorrido a conferência física das mercadorias importadas para que se concluisse o despacho aduaneiro de importação através do desembaraço aduaneiro destas mercadorias.

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

As autuadas receberam copia do auto de infração e dos documentos produzidos pela fiscalização que o instruíram, restando, portanto, devidamente cientificadas das acusações fiscais que lhes são imputadas. Por outro lado, embora os documentos em questão não tenham sido encaminhados ou devolvidos às autuadas eles constam dos autos do processo e as recorrentes poderiam ter vistas dos autos a qualquer momento, bem como extrair deles as cópias que entenderem necessárias à sua defesa.

Entretanto, assim não procederam. Se realmente a documentação em questão tivesse sido subtraída dos autos aí sim haveria cerceamento do direito de defesa. Isto não ocorreu. A documentação na qual se baseou a fiscalização para realizar a acusação fiscal encontra-se acostada aos autos e poderia ter sido solicitada copia por parte das recorrentes.

Em relação à licitude das provas nas quais se baseou a acusação fiscal é de se observar que foram obtidas por meio de Mandado de Busca e Apreensão concedido pelo Judiciário e cujo objetivo é exatamente evitar a destruição de provas materiais que servirão para embasar a acusação fiscal.

O cumprimento do Mandado de Busca e Apreensão concedido pelo Judiciário foi efetuado na presença de duas testemunhas, conforme determina o art. 245, § 7º do CPP e resta comprovado pelo documento de fls. 890 a 891. De acordo com o CPP não é necessário na execução do Mandado de Busca e Apreensão a presença de representantes legais da empresa, mas apenas de duas pessoas que não as executoras do mandado e isto de fato ocorreu.

Quanto ao argumento de que os documentos apreendidos não foram discriminados de forma detalhada deve se observar que durante a execução do mandado de Busca e Apreensão torna-se impossível discriminar de forma precisa e detalhada o conteúdo e alcance de toda a documentação apreendida, razão pela qual esta descrição é feita de forma sintética e genérica. Até mesmo porque para que se possa descrever detalhadamente cada documento apreendido é preciso que se analise com cautela e cuidado cada um deles, o que demanda tempo. Este tempo não é suficiente na hora da apreensão.

Mais ainda, a não elaboração, como alegam as recorrentes, deste segundo termo de retenção que deveria ter sido feito discriminando detalhadamente a documentação apreendida em absoluto macula a prova trazida aos autos ou lhe confere ilicitude.

Ilícita é a prova obtida por meios escusos ou não autorizados pelo Judiciário, cuja obtenção foge da competência legal daquele que as obteve. No caso dos autos as provas foram obtidas exatamente ao amparo da ordem judicial proferida, razão pela qual não vislumbro nelas qualquer mácula de ilicitude.

Em relação ao argumento de que as divergências entre as faturas comerciais citadas na autuação deram-se em virtude de que aquela que instruiu o despacho aduaneiro é uma fatura pro forma enquanto que a outra é a original, devem ser feitas algumas observações.

Como já se disse o despacho aduaneiro de importação é o conjunto de procedimentos que visam nacionalizar mercadoria de procedência estrangeira, sendo o seu documento base a Declaração de Importação (DI), que deverá conter os elementos indispensáveis à identificação do importador e da mercadoria, bem como a quantificação e valoração desta, nos termos do art. 418 do RA.

No seu art. 493 o RA estabelece que a DI será instruída com a via original do conhecimento de carga ou documento de efeito equivalente; a via original da fatura comercial, assinada pelo exportador; o comprovante de pagamento dos tributos, se exigível; outros documentos exigidos em decorrência de acordos internacionais ou por força de lei, regulamento ou ato normativo. Verifica-se, portanto, que a fatura a ser exigida é a original, assinada pelo exportador e não a pro-forma, bem como o conhecimento de carga original, também assinado pelo transportador.

Art. 493 A declaração de importação será instruída com (Decreto-lei nº 37, de 1966, artigo 46, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988, artigo 2º):

I - a via original do conhecimento de carga ou documento de efeito equivalente;

II - a via original da fatura comercial, assinada pelo exportador;

III - o comprovante de pagamento dos tributos, se exigível; e IV - outros documentos exigidos em decorrência de acordos internacionais ou por força de lei, de regulamento ou de ato normativo. (grifo nosso)

Por sua vez, o art. 425 do RA determina que a fatura comercial original, deverá conter: nome e endereço completo do exportador; nome e endereço completo do importador; especificação das mercadorias em português ou em idioma oficial do GATT 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; marca, numeração e, se houver, número de referência dos volumes; quantidade e espécies dos volumes; peso bruto dos volumes, entendendo-se como tal o da mercadoria com todos os seus recipientes, embalagens e demais envoltórios; peso líquido, assim considerado o da mercadoria livre de todo e qualquer envoltório; país de origem, como tal entendido aquele onde houver sido produzida a mercadoria ou onde tiver ocorrido a última transformação substancial; país de aquisição, assim considerado aquele do qual a mercadoria foi adquirida para ser exportada para o Brasil, independente do país de origem da mercadoria ou de seus insumos; país de procedência, assim considerado aquele onde se encontrava a mercadoria no momento de sua aquisição; preço unitário e total de cada espécie de mercadoria e, se houver, o montante e a natureza das reduções e descontos concedidos ao importador; frete e demais despesas relativas às mercadorias especificadas na fatura; condições e moeda de pagamento. Ressalta ainda os §§ 1º e 2º do referido artigo que, a fatura será emitida em duas vias, no mínimo, ficando a primeira para instruir o despacho aduaneiro e a segunda, destinando-se ao arquivo do importador e, se precisar de visto consular, deverá ter uma terceira via destinada à repartição consular brasileira; ressalva que as emendas, ressalvas ou entrelinhas feitas na fatura deverão ser autenticadas pelo emitente.

Verifica-se, portanto, que existem uma série de requisitos obrigatórios para a fatura, cujo objetivo é exatamente permitir o controle de elementos indispensáveis à política econômica e de comércio exterior do Brasil.

A fatura ou invoice representa, na verdade, uma materialização documental de uma operação de compra e venda cujo comprador, no caso de importação, está situado em território brasileiro e o vendedor em território estrangeiro. Exatamente por isto é que deve conter todos os dados da operação de compra e venda que reflete. E, mais ainda, por se tratar de uma operação de compra e venda que envolve partes situadas em países diferentes, envolve mais que uma simples transação comercial realizada dentro do território nacional, pois os dados nela constante refletem política cambial, relações comerciais não só entre as partes envolvidas no negócio jurídico entre elas celebrado, mas a relação comercial do Brasil. A fatura

comercial é, pois, o documento indicativo de uma venda mercantil, correspondendo a uma nota de venda, caso a operação envolvesse apenas residentes no país.

Alem disto a fatura comercial tem grande importância na valoração aduaneira das mercadorias importadas, pois o primeiro método a ser adotado na valoração aduaneira de mercadorias de acordo com as regras do GATT é exatamente o valor da transação comercial (que deve estar contido na fatura). Também através dela é que se torna possível identificar corretamente a mercadoria que está sendo objeto da transação e classificá-la de acordo com as regras contidas na Tarifa Externa Comum.

Por ter tão grande importância é que é exigida a assinatura de próprio punho de exportador, atestando assim a validade jurídica do documento por ele emitido, bem como tornando-o responsável pelo seu conteúdo e pelas consequências dele decorrentes.

Vejamos agora a diferença entre a fatura original e a pro forma.

A fatura pro forma serve para demonstrar que o exportador aceitou as condições propostas pelo importador na operação de compra e venda da mercadoria em questão. Isto porque antes de se concluir a operação definitiva de compra e venda diversas negociações prévias ocorrem entre as partes até que se chegue a um acordo final da negociação. É exatamente este acordo final que está refletido na fatura pro forma que identifica a mercadoria, sua quantidade e valor, permitindo que o importador utilize-a junto a órgãos públicos de controle prévio para agilizar a liberação da mercadoria quando esta chegar ao país; obter autorizações quando necessárias; obter financiamentos em instituições financeiras públicas ou privadas, contratar seguro e transporte, etc.

Entretanto esta fatura pro forma não se reveste da validade jurídica de uma nota de compra e venda, razão pela qual muito menores são as exigências que lhe são atribuídas. A fatura pro forma representa assim uma perspectiva de negócio jurídico, enquanto que a original representa o negócio jurídico já realizado, concretizado.

Diante destas considerações torna-se evidente que a fatura pro forma não substitui em absoluto a fatura original, nem pode ser usada para instruir o despacho aduaneiro de importação.

Examinando os documentos juntados aos autos verifica-se que as faturas pro forma, denominadas tipo A pela fiscalização, diferem das faturas originais, denominadas tipo B pela fiscalização, não apenas pelo seu lay out, mas também pela divergência entre a assinatura do exportador, termos de pagamento, e incompatibilidade entre a data do embarque e a data da emissão da fatura, descrição das mercadorias e nome do importador.

Agravando a situação a GE Plastics, uma das empresas exportadoras, que teria supostamente emitido as faturas pro forma de fls. 44 a 46, informa em correspondência de fls. 40 e 41 não ter sido ela a emissora de tais documentos. Ressalte-se que a estrutura tipográfica dos documentos aos quais se refere a GE Plastics é exatamente igual à estrutura das demais faturas tipo A indicadas pela fiscalização como falsas.

Ainda se não bastasse, as correspondências emitidas pela empresa Jean Co. Ltd.e Daewoo Telecom traduzidas por tradutor juramentado informam que: a) autorizaram a TCE e a SDW a reemitirem as faturas relativas aos kits por ela exportados para serem montados no Brasil a fim de facilitar a liberação das mercadorias na alfândega, ou seja, a exportadora certifica que autorizou a emissão dos invoices pro-forma; b) algumas faturas comerciais foram incorretamente emitidas contra uma empresa quando deveriam ter sido emitida para outra, pelo que autorizava a reemissão pela TCE ou pela SDW, corrigindo equívocos cometidos.

Verifica-se, portanto, que de fato, conforme consta da declaração das empresas supra citadas, as faturas tipo A não foram efetivamente emitidas por elas, ou seja, a assinatura nelas constantes não é a do exportador conforme exige expressamente a legislação tributária. Mais ainda, as referidas faturas foram realmente emitidas pelas empresas TCE e SDW e não pelo exportador, razão pela qual os referidos documentos não podem ser considerados faturas comerciais nos termos da lei por não terem sido emitidas pelo exportador, que é quem de direito deveria fazê-lo, e menos ainda serem consideradas faturas originais – estas sim que deveriam ter sido usadas para instruir o despacho aduaneiro de importação.

Se acordo houve entre as partes para que as empresas exportadoras autorizassem as importadoras a reemitirem faturas comerciais em seu nome, este acordo entre partes não pode ser sobreposto à lei.

Outro agravante é que, como admitem as exportadoras, as empresas vinculadas nas faturas originais como importadoras estavam “equivocadas”, ou seja, as faturas originais foram emitidas hora no nome da TEC quando o importador efetivo foi a SDW e hora no nome da SDW quando o importador efetivo foi a TCE. Este não pode ser considerado um simples erro de preenchimento, pois o conteúdo desta informação diz respeito à essência da operação de compra e venda realizada já que uma das partes do negocio jurídico realizado é exatamente o comprador, sendo imprescindível a sua correta identificação.

Em havendo erros deste porte deveria ter sido feita a emenda necessária, nos termos do § 2º do art. 425 do RA, devidamente autenticadas pelo emitente, que no caso seria a empresa exportadora. Ao proceder de forma diversa as envolvidas feriram dispositivos legais inerentes às regras que versam sobre operações de comercio exterior, mais especificamente, a importação.

Por fim há de se considerar que não tendo legitimidade para emitir fatura comercial em nome de terceiros (exportador) as empresas autuadas agiram não apenas em desconformidade com a lei, mas com falsidade material ao tentarem fazer parecer legítimo documento que não possui qualquer validade jurídica uma vez que emitido por quem não tem competência e legitimidade para fazê-lo.

Observe-se que se das faturas emitidas pela TCE ou SDW em nome das exportadoras resultar alguma falta delituosa a quem cabe a responsabilidade pelo delito cometido? Obvio está que poderiam, as exportadoras, se escusarem de qualquer responsabilidade, principalmente penal, se este fosse o caso, sob o singelo argumento de que não haviam sido elas as emissoras dos referidos documentos, não possuindo este qualquer validade jurídica. E, neste caso, estariam corretas, pois realmente não foram elas que os emitiram.

Resta ainda uma ultima pergunta: se o exportador não emitiu as faturas tipo A de quem é a assinatura nelas constantes? A resposta que parece ser a única aceitável é de que as emissoras forjaram uma assinatura para conferir legitimidade a um documento que sabiam deste o início não possui-la.

Desta forma não há dúvidas de que as faturas comerciais que instruíram os despachos aduaneiros em questão: não são originais; não foram emitidas pelos exportadores; foram produzidas pelas recorrentes; não foram assinadas pelos exportadores; contem divergências não apenas formais em relação às originais (nome do importador e exportador diferentes, descrição das mercadorias, etc), interferindo na essência do negócio jurídico; foram emitidas por terceiros sem legitimidade para tal; contem informações inverídicas (assinatura não é a do exportador); não se revestem de legitimidade; não poderiam servir para instruir os despachos aduaneiros de importação e, por fim, diante de todas estas constatações, pode-se afirmar: são falsas.

Em relação à reprodução de diálogos via e-mail juntados aos autos às fls.24 a 39 é de se observar que estes comprovam que houve nas operações: falsificação de invoices; falsificação da descrição da mercadoria, subfaturamento, superfaturamento, falsificação de BL, simulação importador, simulação exportador, fraude regime ZFM, falsificação de manifesto de carga, descaminho, fraude cambial, vinculação TCE e SDW, corrupção ativa.

Verifica-se, portanto, que as adulterações e falsificações realizadas pelas recorrentes tiveram diversos objetivos de fraudar a fiscalização e controle aduaneiro, bem como “fazer as mercadorias se enquadrarem no PPB aprovado pela SUFRAMA”, conforme dito pela fiscalização. Esta afirmativa encontra sua comprovação nas correspondências eletrônicas de fls. 29; 30; 32; 33; 34; 35; 36; ; através das quais resta comprovado que as autuadas tinham como objetivo enquadrar as

mercadorias importadas no regime aduaneiro especial denominado ZFM, cujo tratamento aduaneiro e tributário dado às importações realizadas para a ZFM está intimamente ligado ao PPB aprovado pela SUFRAMA.

Para que pudessem ser enquadrados no PPB de cada uma das autuadas é que muitas vezes as faturas foram alteradas pelas recorrentes para que vinculassem como importador hora uma, hora outra, dependendo da mercadoria e do PPB de cada uma. Assim descabe a alegação das recorrentes de que não havendo divergências quanto à mercadoria objeto da importação não há que se falar em fraude por inexistência de intuito doloso. Ao contrario, ao trocar o nome do importador o objetivo foi exatamente enquadrar a mercadoria importada no PPB da empresa em questão, já que se o importador tivesse sido a outra empresa (constante da fatura original) as mercadorias importadas não estariam enquadradas no PPB da importadora.

Assim, resta claro, que os objetivos que moveram as recorrentes foram exatamente burlar a fiscalização e o controle aduaneiro das importações.

Aqui deve ser ressaltado que o fato de haver ou não tributo a ser recolhido na operação em análise não afasta a infração cometida e a conseqüente aplicação da multa regulamentar. Observe-se aqui que a função da Área Aduaneira não é arrecadatória, como para os demais tributos, mas sim de controle sobre o Comercio Exterior e, no caso em questão, não há duvidas de que estes controles foram infringidos ou menosprezados ao ter, a autuada, forjado documentação obrigatória para instruir o despacho aduaneiro de mercadorias importadas com o objetivo de beneficiar-se do regime aduaneiro da ZFM.

Se há ou não tributo a ser recolhido, esta é outra questão. Fato é que houve falsificação de documentos obrigatórios a instruir o despacho de importação com a intenção deliberada de beneficiar-se do regime aduaneiro da ZFM. Desta forma, instruído com documentação falsa, o despacho aduaneiro realizado não pode ser legitimado de forma a dar às operações realizadas a característica de importação regular.

Se as mercadorias foram internalizadas na ZFM através de despacho aduaneiro feito com base em documentação falsificada, adulterada, resta configurada uma importação irregular.

Quanto ao regime da ZFM, algumas considerações merecem ser tecidas.

A ZFM configura-se, nos termos do art. 452 do RA como uma zona de livre comercio de importação e de exportação e de incentivos fiscais especiais, estabelecida com a finalidade de criar no interior da Amazônia um centro industrial, comercial e agropecuário, dotado de condições econômicas que permitam seu desenvolvimento, em face dos fatores locais e da grande distância a que se encontram os centros consumidores de seus produtos:

Art. 452 A Zona Franca de Manaus é uma área de livre comércio de importação e de exportação e de incentivos fiscais especiais, estabelecida com a finalidade de criar no interior da Amazônia um centro industrial, comercial e agropecuário, dotado de condições econômicas que permitam seu desenvolvimento, em face dos fatores locais e da grande distância a que se encontram os centros consumidores de seus produtos (Decreto-lei nº 288, de 1967, artigo 1º).

Por sua vez o art. 453 do RA determina que “a entrada de mercadorias estrangeiras na Zona Franca de Manaus, destinadas a seu consumo interno, industrialização em qualquer grau, inclusive beneficiamento, agropecuária, pesca, instalação e operação de indústrias e serviços de qualquer natureza, exportação, bem assim a estocagem para reexportação, será isenta dos impostos de importação e sobre produtos industrializados”. Excetua deste benefício fiscal: armas e munições, fumo, bebidas alcoólicas, automóveis de passageiros e produtos de perfumaria ou toucador, preparado e preparações cosméticas, salvo os constantes das posições 3303 a 3307 da TAB, se destinados, exclusivamente, a consumo interno da ZFM ou quando produzidos com utilização de matéria-prima da fauna ou flora regionais, em conformidade com o processo produtivo básico.

Por sua vez o Decreto 61.244/67, que regulamentou a entrada de mercadorias de procedência estrangeira na ZFM, no seu art. 3º determinou que esta far-se-á com a suspensão do imposto de importação e do IPI vinculado de mercadorias de procedência estrangeira destinadas a consumo interno; industrialização de outro produto no seu Território; pesca e agropecuária; instalação e operação de indústrias e serviços de qualquer natureza; estocagem para reexportação; estocagem para comercialização ou emprego em outros pontos do território nacional. Se as mercadorias forem empregadas nos fins previstos e acima mencionados a suspensão converte-se em isenção, à exceção de estocagem para comercialização ou emprego em outro ponto do território nacional, cujos tributos suspensos serão exigíveis quando da internalização das mercadorias estocadas.

A contrario sensu, caso não se verifique que os produtos estrangeiros foram usados nas finalidades acima descritas, acaba-se a suspensão de tributos e estes passam a ser exigíveis.

Aqui vale destacar que, embora a ZFM seja uma zona de livre comércio e albergada por incentivos fiscais, isto não significa que as mercadorias estrangeiras nela adentradas não se submetam ao despacho de importação previsto no RA. Também deve se ressaltar que para a ZFM a entrada de mercadoria de procedência estrangeira em seu território é efetivamente uma importação, ainda que, por ser beneficiária de incentivo fiscal estabelecido em lei, os impostos incidentes nestas operações (II e IPI) fiquem suspensos e, se cumpridas as exigências legais, se convertam em isenção.

Que a operação de importação, isto não há dúvida. Embora a parecerista contratada pelas recorrentes afirme que nas operações de entrada de mercadorias de procedência estrangeira na ZFM não ocorra uma importação.

Importação é definida como sendo toda entrada em território nacional de mercadoria de procedência estrangeira. A ZFM localiza-se em território nacional? Sim. A mercadoria adentrada nele é de procedência estrangeira? Sim. Então, por consequência, há uma importação.

Tanto ocorre uma importação que para que a mercadoria de procedência estrangeira entre no território da ZFM de forma regular é submetido a um despacho de importação, ainda mais rigoroso do que para outras áreas do território nacional pois estão sujeitas a licenciamento não-automático, previamente ao despacho aduaneiro, com a expressa anuência da Superintendência da Zona Franca de Manaus, nos termos do art. 455 do RA.

Entretanto, por ser beneficiária de incentivos fiscais, através dos quais as mercadorias de procedência estrangeiras importadas para a ZFM nos termos já mencionados estão isentas do II e do IPI vinculado, é que se forem destinadas a outro ponto do território nacional sujeitam-se ao procedimento chamado de internação, através do qual as mercadorias internalizadas para outros pontos do território nacional sujeitam-se ao pagamento dos impostos (II e IPI vinculado) suspensos quando adentraram na ZFM.

Art. 456 Denomina-se internação, para os efeitos deste Capítulo, a entrada, no restante do território aduaneiro, de mercadoria saída da Zona Franca de Manaus, nos termos dos artigos 457 e 460.

Art. 457 As mercadorias estrangeiras importadas para a Zona Franca de Manaus, quando desta saírem para outros pontos do território aduaneiro, ficam sujeitas ao pagamento de todos os impostos exigíveis sobre importações do exterior (Decreto-lei nº 1.455, de 1976, artigo 37, com a redação dada pela Lei nº 8.387, de 1991, artigo 3º).

Se de fato, as mercadorias estrangeiras entradas na ZFM fossem consideradas como ainda estrangeiras, para que pudessem entrar no restante do território nacional submeter-se-iam aos ritos de uma importação comum, como registro de DI, etc. entretanto, não é isto que ocorre. As mercadorias saídas da ZFM para outro ponto do território nacional não são mais objeto de registro de DI, apenas sofrem o processo de internação que significa que devem recolher o imposto anteriormente suspenso.

Verifica-se ainda que o Decreto 61.244/67, no caso de industrialização de produtos na ZFM determina que quando estes produtos industrializados saírem para qualquer outro ponto do território nacional “estarão sujeitos à exigibilidade do II relativo a metieria-prima, produto intermediário, materiais secundários e de embalagem, componentes e outros insumos de origem estrangeira neles empregados, calculado o tributo mediante coeficiente de redução de sua alíquota ad valorem na

conformidade do parágrafo 1º deste artigo, desde que atentam nível de industrialização local compatível com processo produtivo básico para produtos compreendidos na mesma posição e subposição da Tarifa Aduaneira do Brasil – TAB”. Daí a necessidade de os produtos importados pelas recorrentes enquadrarem-se no PPB apresentado à SUFRAMA.

A redução do II, nos termos acima descritos, só se dará para produtos industrializados previstos em projetos aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA, e que atendam os limites anuais de importação de MP, PI, MS e EM constante do projeto.

Desta forma tem-se que ao se constituírem em duas empresas distintas (SDW e TCE) as autuadas visaram beneficiar-se duplamente dos saldos de importações autorizados pela SUFRAMA por meio de aprovação de dois PPB distintos.

(...)

Quanto à incidência da multa deve ser observado que a tipificação na qual a fiscalização enquadrou a situação delituosa praticada pelas recorrentes foi o art. 463, inciso I do RIPI/98:

Art.463 . Sem prejuízo de outras sanções administrativas ou penais cabíveis, incorrerão na multa igual ao valor comercial da mercadoria ou ao que lhe for atribuído na Nota Fiscal, respectivamente:

I- os que entregarem a consumo, ou consumirem produto de procedência estrangeira introduzida clandestinamente no País ou importado irregular ou fraudulentamente ou ainda que tenha entrado no estabelecimento, dele saído ou nele permanecido desacompanhado de Declaração de Importação, Declaração de Licitação ou Nota Fiscal, conforme o caso.

Da análise do dispositivo legal supracitado verifica-se que são situações previstas para a aplicação da multa: a) introdução clandestina de mercadoria de procedência estrangeira no território nacional; b) importação irregular ou fraudulenta; c) circulação de mercadoria de procedência estrangeira no estabelecimento para as quais não exista comprovante de importação regular ou aquisição no mercado interno.

No caso dos autos resta claro que a operação praticada pelas recorrentes não se enquadram como introdução clandestina, nem circulação no estabelecimento de mercadoria de procedência estrangeira para as quais não exista comprovante de importação, pois que, efetivamente a mercadoria foi sujeita ao desembaraço aduaneiro (o que afasta a aplicação da alínea “a”) e possui DI (o que afasta a aplicação da alínea “c”). Todavia resta a hipótese contemplada na alínea “b”: importação irregular ou fraudulenta.

De plano resta comprovado que o despacho aduaneiro foi instruído com fatura comercial que não era a original,

contrariando, desta forma o disposto no RA e tornando a importação irregular.

Vejamos o que diz o RA acerca do que se considera irregularidade na importação ou infração à legislação aduaneira:

Art. 602. 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 Decreto ou em ato administrativo de caráter normativo destinado a completá-lo (Decreto-lei nº 37, de 1966, artigo 94).

Par. Único. Salvo disposição expressa em contrário, a responsabilidade por infração independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, da natureza e da extensão dos efeitos do ato (Decreto-lei nº 37, de 1966, artigo 94, § 2º).

Por sua vez o art. 603, IV do RA determina que são responsáveis pela infração a pessoa física ou jurídica em razão do despacho que promova de qualquer mercadoria:

Art. 603 Respondem pela infração (Decreto-lei nº 37, de 1966, artigo 95):

IV. a pessoa física ou jurídica, em razão do despacho que promova, de qualquer mercadoria; e Assim sendo não há dúvidas de que trata-se de uma operação irregular, já que o despacho aduaneiro foi instruído com invoices e BL que não eram os originais. Apenas este fato já seria bastante para considerar que a operação praticada pelas recorrentes era uma importação irregular sujeitando-se, portanto, à aplicação da multa prevista no art. 463 do RIPI/98.

Todavia a situação que hora se delineia é ainda mais gravosa: as recorrentes usaram de documentação falsa para instruir o desembaraço aduaneiro das mercadorias, o que implica em fraude.

Como já restou demonstrado no voto, as recorrentes adulteraram, falsificaram faturas comerciais originais para poderem enquadrar as mercadorias importadas na descrição de mercadorias contidas no PPB, para tanto, emitiram faturas comerciais falsas, alteraram descrição de mercadorias, nome do importador ou exportador e valor das mercadorias, com um único objetivo: utilizar-se indevidamente do benefício fiscal concedido para a ZFM.

Vale aqui ressaltar que descabe o argumento de que nas DI registradas as informações são exatamente iguais às constantes das faturas que serviram para instruir o despacho aduaneiro de importação. Ora, é claro que as informações constantes das DI são exatamente as mesmas constantes das faturas falsificadas, pois foi exatamente este o objetivo da falsificação. O que resta saber é se as informações constantes das DI correspondem às informações constantes das faturas originais. A resposta é: não. Desta forma não há dúvida de que as mercadorias importadas tiveram suas descrições, preço, informações acerca do

importador e exportador alteradas de maneira irregular e fraudulenta.

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 tornou-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 nº 4502/64:

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:*

Para atingir seu intuito fraudulento as recorrentes utilizaram-se da prática de simulação.

A simulação ocorre quando o ato jurídico prático estiver baseado em declaração falsa com o objetivo de enganar terceiros, prejudicando-o. No caso da simulação fiscal esta ocorre quando a contribuinte apresenta declaração ou documentação falsa com o objetivo de enganar o Fisco, prejudicando-o. É exatamente esta a situação dos autos: as recorrentes falsificaram documentação básica necessária para instruir o despacho aduaneiro de importação com o objetivo de usufruir indevidamente de benefício fiscal concedido por lei.

O que se constata é que existe um negócio jurídico verdadeiro, encoberto, valendo apenas entre as partes, representado e comprovado pelas faturas comerciais originais e um outro aparente, simulado, destinado a enganar terceiro (o Fisco) representado pela apresentação de faturas falsas para instruir o despacho aduaneiro.

Desta forma, não resta dúvida de que a importação realizada pelas autuadas é irregular e fraudulenta, podendo, por conseguinte, se aplicar a ela a multa prevista no art. 463 do RIPI/98.

Resta agora verificar se caberia a pena de perdimento para a mercadoria na operação em questão, já que a pena prevista no art. 463 do RIPI/98 equivale a uma pena de perdimento.

O art. 618, inciso VI do RA prevê pena de perdimento da mercadoria estrangeira, na importação, se qualquer documento necessário ao seu embarque ou desembaraço tiver sido falsificado ou adulterado:

Art. 618 Aplica-se a pena de perdimento da mercadoria nas seguintes hipóteses, por configurarem dano ao Erário (Decreto-lei no- 37, de 1966, artigo 105, e Decreto-lei nº1.455, de 1976, artigo 23 e § 1º, com a redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002, artigo 59):

VI estrangeira ou nacional, na importação ou na exportação, se qualquer documento necessário ao seu embarque ou desembaraço tiver sido falsificado ou adulterado;

No caso em tela documentos necessários para o desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas (invoices) foram falsificados, razão pela qual caberia, nesta hipótese pena de perdimento da mercadoria.

Desta forma, é perfeitamente aplicável ao caso a penalidade prevista no art. 463 do RIPI/98.

Vale ainda dizer que as demais penalidades previstas no RA e citadas pelas recorrentes no que se refere à fatura comercial, quais sejam: a) sem a apresentação de fatura comercial a penalidade a ser aplicada seria a de 10% sobre o valor do tributo devido, b) apresentação de fatura comercial em desacordo com uma ou mais de uma das indicações contidas no art. 497 do RA a penalidade seria de 1% a 2% do valor do imposto devido não podendo ser superior a R\$ 36,66; c) falsidade nas provas exigidas para obtenção de benefícios e incentivos previstos neste Decreto (RA) a penalidade é de 100% do imposto devido; d) diferença entre o preço praticado e o declarado, a penalidade é de 100% sobre a diferença, não se aplicariam à situação em questão.

Vejamos: a primeira penalidade se refere a não apresentação de fatura comercial por ocasião do despacho aduaneiro de importação. No caso em questão foi apresentada uma fatura, só que falsificada, razão pela qual a apresentação de documento falso não pode ser confundida com a falta de apresentação do documento.

A segunda penalidade refere-se a apresentação de fatura comercial, por ocasião do despacho aduaneiro de importação, em desacordo com uma ou mais das indicações contidas no art. 497 do RA. Ou seja, a aplicação desta penalidade diz respeito a apresentação de fatura comercial legítima, embora contendo algumas irregularidades formais e o caso dos autos trata de

apresentação de fatura comercial falsificada, situação esta muito mais gravosa. Por este motivo esta penalidade não pode ser aplicada.

A terceira hipótese é a de falsidade nas provas exigidas para obtenção de benefícios e incentivos fiscais. Neste caso, a importação foi efetuada de maneira regular, o que é falso são as provas necessárias para obtenção do benefício ou incentivo fiscal pleiteado. No caso dos autos, embora o objetivo das ações das autuadas fosse exatamente obter indevidamente benefício fiscal, o artifício usado não foi falsificar documentos que diziam respeito apenas ao benefício em questão, mas sim falsificar documentos básicos necessários para instruir o despacho de importação, o que tornou a mercadoria importada de forma irregular e fraudulenta. Assim sendo, esta não poderia ser a penalidade aplicada.

Por fim, a terceira hipótese diz respeito a diferença de preço declarado e o praticado. No caso dos autos a falsificação diz respeito não apenas ao preço das mercadorias, mas também a sua descrição, importador e exportador, etc. Ou seja, a infração praticada é mais complexa e abrange mais itens do que simplesmente a diferença entre preço declarado e o praticado.

Em existindo infração mais gravosa esta há de prevalecer sobre as menos gravosas. No caso a fiscalização aplicou a penalidade equivalente à pena de perdimento, correspondente a uma infração mais gravosa que as demais citadas pelas recorrentes.

Em relação ao pedido de diligência, denego-o por entender que dos autos constam todos os elementos necessários para formação da convicção acerca do litígio tratado, sendo, por consequência, desnecessária a sua realização.

(...)

Relativamente à acusação fiscal de que as pessoas jurídicas autuadas configuram, de fato, uma só empresa, por comungar o entendimento exposto pelo i. Conselheiro Júlio César Alves Ramos, designado para redigir o voto vencedor quanto a essa matéria, no acórdão nº 204-03680, de 03 de fevereiro de 2009, transcrevo e adoto suas considerações:

(...)

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. A n. relatora entendeu presente uma série de indícios capazes, em seu I conjunto, de dar valor à acusação perpetrada. Vejamos.

I 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 empresa 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 autónomas 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 autónomas), 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.

Provas das 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 TCE, 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

(...)

Diante do exposto, voto por rejeitar as nulidades argüidas e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso apenas para afastar a sujeição passiva da SDW Serviços Empresariais Ltda.

É como voto.

Sala das Sessões, em 28 de junho de 2012

Sílvia de Brito Oliveira