



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo n° 10283.007108/2003-17
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **3002-001.261 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária**
Sessão de 13 de maio de 2020
Recorrente TCE COMÉRCIO E SERVIÇOS EM TECNOLOGIA E INFORMÁTICA
LTDA
R. PRINT SERVIÇOS E PARTICIPAÇÕES LTDA.
BCE BRAZILIAN COM. EXTERIOR LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 27/11/1998

INFRAÇÃO ADUANEIRA. DECADÊNCIA. NORMA ESPECIAL. PRAZO. TERMO INICIAL.

O direito de a Fazenda Pública impor multas relacionadas ao controle aduaneiro das importações rege-se pela disposição contida no artigo 139 do Decreto-Lei nº 37/66, a qual fixa a data da infração como termo inicial da contagem do prazo decadencial quinquenal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acatar a preliminar suscitada, e, por consequência, em dar provimento ao Recurso Voluntário, para fins de cancelar a multa exigida em sua integralidade, em razão da configuração da decadência.

(documento assinado digitalmente)

Larissa Nunes Girard - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maria Eduarda Alencar Câmara Simões – Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Larissa Nunes Girard (Presidente), Maria Eduarda Alencar Câmara Simões (Relatora), Carlos Alberto da Silva Esteves e Sabrina Coutinho Barbosa.

Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório da decisão da DRJ, às fls. 1334/1377 dos autos:

Do objeto do lançamento

Trata-se do auto de infração de fls. 4/31, por meio do qual se exige a multa igual ao valor comercial da mercadoria, no valor de R\$ 4.951,07, conforme a previsão contida no art. 83, inciso I, da Lei n° 4.502, de 30 de novembro de 1964, com a redação dada pelo Decreto-lei n° 400, de 30 de dezembro de 1968, por entender a autoridade fiscal atuante, ao concluir ação fiscal desenvolvida pela então denominada Alfândega do Porto de Manaus, que a empresa TCE Indústria Eletrônica da Amazônia Ltda. (denominada a seguir como "TCE"), em conluio com as empresas SDW Serviços Empresariais Ltda. (referida doravante como "SDW") e BCE Brazilian Comércio Exterior Ltda. (doravante denominada de "BCE") esta última, como representante no País do transportador internacional Tokyu Air Cargo no Brasil, consumiu ou entregou a consumo produtos importados fraudulentamente.

Da alegação fiscal de não decaimento do direito de efetuar o lançamento

A fiscalização afirma que, por se tratar de caso em que se verificou o cometimento de diversas infrações e procedimentos ilegais, e por isso defende a regularidade do lançamento, quanto ao prazo decadencial, nos seguintes termos:

Este auto de infração resulta de verificação de cometimento de diversas infrações e crimes, o que afasta, de plano, a materialização do instituto de decadência, pois o dies a quo se desloca para a hipótese geral do art. 173, I, do CTN (primeiro dia do ano seguinte), quando há fraude, dolo ou simulação.

O motivo deste enquadramento, em contraponto ao disposto no art. 150, § 4º do CTN, relaciona-se com o fato de o sujeito passivo ter se pautado em procedimentos ilegais para realizar as operações aqui auditadas.

Assim, "Restando caracterizado o evidente intuito de fraude, as regras de decadência do art. 150 deslocam-se para as do art. 173 do CTN". (Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis 2ª Turma Acórdão n° 2548, de 16 de maio de 2003).

Da acusação de falsificação da fatura comercial

A fiscalização acusa as atuadas TCE e SDW de falsificar faturas comerciais internacionais (invoices), visando obter o desembaraço aduaneiro de mercadorias importadas com os benefícios fiscais da Zona Franca de Manaus, caracterizando evidente intuito de fraude, por meio de dolo e simulação.

Diz a fiscalização que, sob a expectativa de impunidade, as empresas TCE e SDW, em conluio com diversas agências marítimas sediadas em Manaus, costumavam falsificar/adulterar faturas comerciais de diversas empresas, inclusive de grupos transnacionais mundialmente famosos, cometendo diversas infrações cambiais e fiscais, e até crimes.

Esse suposto esquema, utilizado, segundo a fiscalização, para a feitura de infrações e crimes constatados e apurados neste auto de infração, seguiria o mesmo roteiro identificado em outras ocorrências anteriores, tendo sempre por intuito fraudar os cofres públicos, e nele atuaria um mesmo grupo de pessoas físicas, sócias em várias indústrias importadoras localizadas na ZFM, entre elas a TCE e a SDW.

Conforme a descrição dos fatos, a Declaração de Importação (DI) n° 98/11963657 (fls. 238/241), registrada pela empresa TCE em 27 de novembro de

1998, foi instruída com documentos falsos, nomeadamente a Fatura Comercial (commercial invoice) n° ST80196 (fls. 236/237), por ela própria emitida, e o Conhecimento de Carga (BL) n° 82023701 (fls. 242/243), emitido pela empresa BCE, visando ao desembaraço aduaneiro e ao enquadramento forçado da mercadoria no Processo Produtivo Básico (PPB) da Zona Franca de Manaus (ZFM), o que caracterizaria o evidente intuito de fraude.

A fiscalização afirma que na operação em exame, e em mais de duzentas outras, as invoices foram falsificadas, sempre utilizando como modelo o padrão tipográfico do documento de fls. 60. Nessas invoices, registra a fiscalização, os idiomas inglês e português são mesclados de forma grosseira, independentemente do país de origem da mercadoria, e, assinala, a descrição da mercadoria, sempre em língua portuguesa, é exatamente igual àquela constante do Processo Produtivo Básico (PPB) aprovado pela SUFRAMA, de modo que as mercadorias sempre se enquadrem no regime da ZFM.

Conforme a descrição fiscal, os documentos utilizados na fraude em referência seriam agrupados em um jogo codificado, no qual a invoice falsa seria marcada com a letra "A"; a original/verdadeira com "B"; o packing list regular com "C"; a DI correlata com o signo "D"; o conhecimento de carga verdadeiro com "E"; e o conhecimento de carga falso com "F", tal como indicado no seguinte quadro, correspondente ao caso dos autos:

| DOCUMENTOS ANEXOS AO AUTO DE INFRACÇÃO | | | | | |
|--|---|---------------------|----------------------|-----------------------------|------------------------|
| 1-A | 1-B | C | 1-D | 1-E | 1-F |
| <i>Invoice falsa</i> (fls. 236) | <i>Invoice verdadeira</i> (fls. 237) | <i>Packing List</i> | DI (fls. 238/241) | BL Verdadeiro (fls. 242) | BL Falso (fls. 243) |
| ST80196 | ST80196 | AUSENTE | 98/1196365-7 | TCT-82023701 | TCT-82023701 |

De acordo com a autoridade fiscal, as simulações, fraudes e dolo praticados por essas empresas seriam comprovados também pelos documentos de fls. 30/49, que incluem parte do Relatório Inicial dos Trabalhos e cópias de correspondências eletrônicas encontradas na documentação apreendida por determinação da Justiça Federal, sob o Mandado de Busca e Apreensão de 11 de julho de 2003, pertinente aos Autos n° 2003.45953.

Segundo o citado relatório, depois de auditados cerca de 25% (vinte e cinco por cento) dos documentos, teriam sido comprovados os seguintes fatos irregulares, dentre outros:

1. as empresas TCE e SDW, mediante simulação, objetivando, principalmente, a fruição indevida dos benefícios da Zona Franca de Manaus, entre outros intuits criminosos, utilizavam os mesmos espaços físicos e faticamente eram uma única empresa, embora formalmente detivessem personalidades jurídicas distintas uma da outra e tinham o mesmo corpo funcional, sendo que os cargos de comando de ambas as empresas eram ocupados pelas mesmas pessoas, que coordenavam todas as ações;
2. as empresas falsificavam/adulteravam faturas comerciais internacionais (Invoices) em todas as operações auditadas;
3. as empresas manipulavam os preços das mercadorias por elas importadas;
4. as empresas simulavam a descrição das mercadorias para enquadrarem-se no Processo Produtivo Básico (PP.B) da Zona Franca de Manaus;

5. as empresas citadas falsificavam Conhecimentos de Carga, conluindo-se com diversas Agências Marítimas de Manaus;

6. até o momento da elaboração do citado relatório, as infrações constatadas somariam R\$ 100.000.000,00 (cem milhões de reais).

Nesse mesmo relatório, depois de transcrever alguns trechos das correspondências eletrônicas, a fiscalização fazia as seguintes observações:

Com efeito, percebe-se a ousadia desta organizado criminoso, que chegava ao absurdo de alugar rebocadores para retirar os containeres dos navios sem a presença do Estado, tendo em vista a confirmação, também, de que os procedimentos eram "agilizados" na Receita Federal e na Sefaz, como fica provado nos seguintes trechos já anteriormente trazidos aqui, novamente, reproduzidos para destacar:

"PS. O Alcimar já esta contratando um recebedor p/ ir no meio do no retirar estes containers. Pode colocar na sua previsão como 28/04 na fábrica."

"Solicito sua autorização p/ proceder o desembaraço com o canal verde e agilização junto a SEFAZ e RECEITA. Valor da multa R\$ 14.040,00. Agilização R\$ 1.000,00"

A resposta à solicitação acima reproduzida foi a seguinte, escrita pelo Sr. Raphael Ades, às fls. 16:

"ok, bala."

Havia a certeza da impunidade porque o aparelho estatal estava contaminado pela Organização criminosa aqui investigada. Neste aspecto, vale acrescentar que dentre os sócios das empresas TCE e SDW se encontra o Sr. Isaac Sverner, dono de várias empresas no Brasil, que era importante acionista de outras organizações já autuadas pelo Fisco Federal pela feitura das mesmas infrações e crimes aqui provados.

O dito relatório também faz menção a suposta falsificação de conhecimentos de carga, estando, contudo, truncado, nessa parte.

A fiscalização trouxe, ainda, como suporte probatório, as invoices de fls. 50/53, do Grupo General Electric Company (GE), que seriam falsas/adulteradas, ao passo que as verdadeiras seriam aquelas anexadas às fls. 54/57; e a fatura de fls. 58, da empresa Samsung ElectroMechanics Co., Ltd., que também seria falsificada/adulterada, pois a correspondente fatura original seria aquela juntada às fls. 59.

Depois de evocar o art. 13 da Instrução Normativa SRF nº 69, de 10 de dezembro de 1996, que, na época dos fatos, relacionava os documentos de instrução obrigatória do despacho aduaneiro de importação¹, a fiscalização afirma que "o despacho aduaneiro regular depende da invoice original, pois deste documento constam todas as características, natureza, preço, embalagem das mercadorias, importadas, sendo que nos despachos aqui referenciados tal documento foi grosseiramente falsificado/adulterado".

Da fraude na constituição das empresas TCE e SDW

A fiscalização afirma ter havido fraude na constituição das empresas TCE e SDW, e, para demonstrar essa tese, aduz os seguintes excertos do auto de infração objeto do processo nº 10283.011345/2000-23:

"No curso da ação fiscal desenvolvida no estabelecimento do contribuinte acima identificado, para verificação das operações de importação, industrialização e internação, processadas ao amparo do Decreto-Lei Nº 288/67, com as alterações da Lei Nº 8387/91, constatamos os fatos a seguir expostos, referentes aos anos calendários de 1997, 1998 e 1999:

1. A empresa produz e interna para fora da ZFM, utilizando no cálculo do DCR componentes (...) que são adquiridos da empresa SDW Indústria de Componentes da Amazônia Ltda., CGC. 84.658.855/000102, declarando-os como componentes nacionais.

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

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

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

a) As empresas, TCE e SDW, no desenvolvimento de seus projetos, estão agindo como "coligadas", contrariando, o procedimento citado no item 1, a regra jurídica estabelecida pela Lei Nº 8387/91;

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

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

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

Observa a autoridade fiscal autuante que a supracitada autuação não foi impugnada pelas empresas infratoras, que à época se teriam resignado à constatação fiscal de que, embora formalizadas individualmente, eram, de fato, uma só pessoa jurídica e exerciam suas atividades industriais no mesmo espaço físico, configurando, materialmente, a mesma unidade econômica, pois utilizavam as mesmas instalações industriais, tinham administradores e sócios em comum, e até arquivos compartilhavam, pois os documentos coligidos no auto de infração foram apreendidos em um mesmo endereço.

A autoridade fiscal cita também as seguintes passagens do relatório de diligência fiscal de fls. 61/182:

" (...) as pessoas jurídicas SDW Indústria de Componentes da Amazônia Ltda e TCE Indústria Eletrônica da Amazônia S/A estavam estabelecidas no mesmo, imóvel, tratando-se, de fato, ser uma única empresa".

"O endereço 21A, supostamente pertencente à SDW, não existe, sendo na realidade, um único imóvel com divisões internas, ocupadas por essas pessoas jurídicas"

"O imóvel encontra-se, atualmente, sublocado à 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."

A fiscalização indica, às fls. 255/284, diversas vinculações, familiares ou empresariais, existentes entre os componentes dos quadros societários da TCE e da SDW, citando como exemplo dessas ligações o sócio majoritário da TCE e suposto mentor do dito esquema fraudulento, Sr. Isaac Sverner, que seria figura central na constituição de sociedades que teriam cometido vários ilícitos na ZFM; e a empresa CCE, acusada de, por meio de empresas formalizadas exclusivamente para este fim e que, de fato, não funcionavam, e com o apoio irrestrito de companhias de transporte que operam na região, fraudar o regime da Zona Franca de Manaus.

A propósito das vinculações, aduz a autoridade fiscal às fls. 09 do auto de infração:

são tantas as vinculações que, se a fiscalização fosse positivá-las neste Auto de Infração, necessitar-se-ia de várias páginas, porém, há de ressaltar que as pessoas jurídicas envolvidas e geridas pelas físicas aludidas também se misturam numa sucessão interminável e intrincada de vinculações. Com efeito, das fls. 255 as fls.284, estão relacionadas as empresas em que as pessoas físicas antes citadas constaram ou ainda constam como sócias.

Citando a cláusula 45 do contrato social da empresa SDW, pela qual são nomeados para o exercício do seu comando administrativo, como diretores delegados, os mesmos responsáveis pela empresa TCE, a fiscalização conclui:

de fato, as empresas TCE e SDW, além de funcionarem no mesmo endereço, utilizando as mesmas instalações industriais, tinham como administradores as mesmas pessoas. Trata-se, na verdade, de simulação, fraude e dolo para lesar a economia nacional.

No entender fiscal, essas empresas teriam sido constituídas na forma bipartida mediante simulação, fraude e dolo, e apenas para usufruir duplamente os saldos de importação autorizados pela SUFRAMA e assim fraudar o Erário.

Da falsificação do conhecimento de carga e da responsabilidade da empresa BCE

Depois de afirmar que “os B/L adulterados/falsos "F" são, dentre outros aspectos, diferentes dos verdadeiros no que tange a propriedade das mercadorias e ao preço delas”, a fiscalização conclui:

Esse fato se dava para facilitar a mudança de propriedade entre a SDW e a TCE sem os requisitos legais, de acordo com a conveniência para falsificação/adulteração da invoice em contrapartida aos saldos disponibilizados pela Suframa e, com relação ao preço, para a remessa de capitais para o exterior ou para adequá-lo aos custos do Processo Produtivo Básico (PPB). No caso aqui debatido, o preço foi manipulado, conforme se depreende das duas vias, pois, de uma delas (fls.) consta o total de US\$ 825,80 e da outra (fls.) US\$ 890,10.

Conforme a fiscalização, “as declarações do transportador internacional revestem-se de importância legal para o despacho aduaneiro e, também, para a segurança jurídica do próprio transporte internacional”, devendo estar corretas e de acordo com o que é transportado, como recomenda a Convenção para Facilitação do Trafego Marítimo Internacional, internalizada pelo Decreto nº 80.672, de 7 de novembro de 1977.

Para reforçar a natureza contratual do conhecimento de carga e a “*fundamental importância deste documento no despacho aduaneiro, que responsabiliza o transportador (emissor) pelo que nele é declarado*”, a fiscalização traz a lume os artigos 422 e 424 do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 91.030, de 5 de março de 1985, que assim estatuíam:

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 (Decreto-lei nº 37/66, art. 45).

[...]

Art. 424. Os requisitos formais e intrínsecos, a transmissibilidade e outros aspectos atinentes aos conhecimentos de carga devem regular-se pelos dispositivos da legislação comercial e civil em vigor, sem prejuízo da aplicação das normas tributárias quanto aos respectivos efeitos fiscais.

§ 1º A Secretaria da Receita Federal indicará aos órgãos competentes em matéria de transporte, para as medidas disciplinares cabíveis, as empresas de transporte internacional que inserirem, em conhecimentos de carga, dados ou informações que possibilitem fraudes fiscais ou cambiais ou o descumprimento das normas de controle administrativo do comércio exterior.

§ 2º Sem prejuízo do disposto no parágrafo anterior, as empresas ali mencionadas poderão ser proibidas, pela Secretaria da Receita Federal, de efetuar transporte de mercadorias sob o regime de trânsito aduaneiro, por até um (1) ano.

De acordo com a fiscalização, o conhecimento de transporte serve como prova da posse ou propriedade e do embarque da mercadoria e, para fundamentar a aplicação de medidas disciplinares às empresas de transporte internacional quando estas nele inserirem dados ou informações que possibilitem fraudes fiscais ou cambiais ou o descumprimento de normas de controle administrativo do comércio exterior.

Com o seu arrazoado, pretende a fiscalização provar que as diferenças encontradas ao se cotejar a via do BL original assinalada com "E" com a respectiva via falsificada/adulterada, grafada com "F", principalmente, os campos relativos a propriedade das cargas, a data do embarque, porto de origem, assinatura do emitente e a descrição das mercadorias, que deveriam ser exatamente iguais, haja vista que se trata do mesmo conhecimento marítimo com única numeração, não o são, indo de encontro as determinações legais.

Referindo-se à empresa BCE, representante no País do transportador internacional da mercadoria importada sob a DI nº 98/11963657, a fiscalização afirma que, “ao fazer constar informação da documentação de transporte inverídica, emitindo vias falsas/adulteradas do documento, o transportador internacional contribuiu, efetivamente, para a consumação de ilegalidades”.

Consoante a fiscalização, na qualidade de representante do transportador internacional no Brasil, a empresa BCE, por força do disposto no então vigente parágrafo único, alínea “b”, do art. 32 do Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966 (incluído pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1º de setembro de 1988)², já se tornara responsável fiscal pelos atos com efeitos aduaneiros no território brasileiro praticados em nome do representado. Além disso, defende a autoridade fiscal, o arrolamento dessa empresa ao polo passivo do lançamento se justificaria pelos seguintes fatos:

- a) por haver essa empresa subsidiado as operações fraudulentas, ao emitir vias falsificadas/adulteradas do conhecimento de carga, concorrendo assim para a infração (art. 95, inciso I, do Decreto-lei nº37, de 18 de novembro de 1966);
- b) por se tratar de infração decorrente do exercício da atividade de transportar (art. 95, inciso II, do Decreto-lei nº37, de 18 de novembro de 1966);
- c) por haver essa empresa assinado documento intitulado Pedido de Visita e Termo de Responsabilidade, por meio do qual assumiu a responsabilidade prevista no art. 71 do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 91.030, de 5 de março de 1985; e

Das impugnações apresentadas pelas empresa TCE e SDW

As empresas TCE e SDW foram cientificadas do lançamento em 24 de dezembro de 2003 (fls. 14) e apresentaram, em 26 de janeiro de 2004, a impugnação conjunta de fls. 406/429, onde aduzem as alegações que se seguem.

A decadência do lançamento

O lançamento teria decaído: (a) em razão dos períodos abrangidos pela fiscalização (01/1998 a 12/1998) e por ter o auto de infração sido lavrado no mês de dezembro de 2003; (b) porque não haveria, nos autos, provas suficientes para determinar a contagem do prazo decadencial diferentemente do que dispõe o § 4º, do artigo 150 do CTN; e (c) porque a exceção à regra prevista no citado artigo se aplica

somente nas hipóteses de "dolo, fraude ou simulação", que estariam ausentes no presente caso.

O cerceamento do direito de defesa,

O lançamento teriam ofendido o princípio constitucional da ampla defesa, uma vez que (a) “o Auto de Infração foi lavrado nas dependências do Ministério Público Federal”; (b) “para a lavratura do presente AIIM sob censura, a d. fiscalização utilizou os documentos fiscais que não mais se encontravam nas sedes dos estabelecimentos das Impugnantes em Manaus – AM”; (c) “todos os arquivos disponíveis nas sedes das Impugnantes em Manaus AM foram apreendidos e se encontram em poder das autoridades fiscais e do Ministério Público Federal, desde 14/07/2003”; (d) “mesmo após a lavratura do auto de infração, as autoridades não lograram proceder à devolução dos documentos, essenciais à prova das alegações ora aduzidas na presente defesa”;

A nulidade do lançamento, por ilicitude na obtenção das provas

O lançamento seria nulo porque:

- a) quando do cumprimento do citado mandado de busca e apreensão, não teriam sido observados os requisitos necessários para a apreensão de documentos, em descumprimento ao art. 240 e seguintes do Código de Processo Penal CPP, instituído pelo Decreto-lei nº 3.689/41;
- b) não teria havido representante legal das empresas no momento da apreensão de toda a documentação;
- c) inexistiria assinatura ou ciência por parte dos detentores da documentação apreendida (representantes legais das pessoas jurídicas TCE e SDW) no termo de Arrecadação presente às fls. 128/129 do processo de busca e apreensão mencionado;
- d) os documentos apreendidos apenas teriam sido genericamente descritos, e não relacionados, conforme determina o art. 245, § 7º do CPP;

A inexistência de fraude nas operações de importação

Inexistiria fraude nas operações de importação e que a autuação teria sido baseada em meros indícios e não em provas efetivas, pois

- a) a fiscalização teria, provavelmente, por um lapso, comparado faturas comerciais incorretas, canceladas a pedido das impugnantes, com faturas comerciais corretas, utilizadas para a importação;
- b) inexistiriam requisitos ou formatações específicas para a emissão de faturas comerciais no comércio exterior;
- c) a alegação fiscal sobre a existência de diferentes modelos tipográficos ou "layouts" das faturas comerciais nada comprovaria, não implicando na existência de fraude ou simulação nas operações de importação;
- d) “os documentos supostamente apontados pelas autoridades fiscais como "invoices" ou B/Ls falsos apresentam tão somente erros ou equívocos quando do seu preenchimento, sem adulterar contudo os valores da transação”;

- e) “o erro no preenchimento das faturas comerciais e dos conhecimentos de transporte, emitidos pelos fornecedores e seus agentes, não implica na ocorrência das hipóteses de que trata o artigo 463, inciso I do RIPI/98, vigente à época”;
- f) fraude existiria se houvesse a intenção de adulterar o registro da DI, que seria o único documento que ampararia e evidenciaria a operação de importação, e não as faturas comerciais, que seriam apenas documentos secundários, sem validade formal para caracterizar ou descaracterizar operações dessa natureza;
- g) “as impugnantes não importaram clandestinamente, irregularmente ou sequer fraudulentamente mercadorias do exterior, haja vista que todas operações de importação estão comprovadas, com o devido recolhimento dos tributos incidentes e com o cumprimento das demais obrigações”;
- h) “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 situadas na Inspetoria da Alfândega do Porto de Manaus, na ZFM, tais como (i) a conferência de manifesto de carga; (ii) a consolidação documental dos containers por agente de carga; (iii) a notificação na Secretaria da Fazenda do Estado – SEFAZ; (iv) o recolhimento das taxas de armazenagem e capatazia dos Portos; e (v) o registro da respectiva Declaração de Importação DI no SISCOMEX”.

Inocorrência de fraude ou simulação na constituição das empresas autuadas

- Inexistiria fraude ou simulação na constituição das empresas TCE e SDW, pois:

- a) foram constituídas em conformidade com a legislação, sendo pessoas jurídicas de fato e de direito independentes na consecução de suas atividades;
- b) possuem objetos sociais distintos, conforme Cláusulas Segundas dos respectivos contratos sociais;
- c) os atos constitutivos das Impugnantes foram devidamente arquivados na junta Comercial do Estado de São Paulo, em 14/11/95, para a empresa TCÊ e em 17/08/94, para a empresa SDW, 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;
- d) a fiscalização simplesmente nega todo e qualquer conceito jurídico societário e cria uma ficção jurídica que transformaria qualquer grupo empresarial, ou simples parceiras comerciais, em "uma só empresa";
- e) nos termos da legislação comercial, a empresa coligada seria aquela que participa com 10% ou mais do capital da outra sem controla-la;
- f) não são coligadas, mas tão somente empresas com relações comerciais entre si e inseridas dentro do mesmo grupo familiar. Nada mais;

g) confunde-se a fiscalização na diferenciação dos conceitos de empresas pertencentes ao um mesmo grupo econômico e de fraude ou simulação na constituição de pessoas jurídicas;

h) é evidente o equívoco da fiscalização, pois 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";

i) 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 indicativo de fraude ou simulação", conforme acórdãos do 1º Conselho de Contribuintes n.s 10183.762, 10180.457 e 10308.605;

j) às impugnantas foram concedidos em momentos distintos, os alvarás de funcionamento, o que corrobora ainda mais a regularidade e a licitude na forma de funcionamento adotada pelas empresas.

Da revelia da empresa BCE – Brazilian Comércio Exterior Ltda.

Cientificada do lançamento em 29 de dezembro de 2003 (fls. 394), a empresa BCE – Brazilian Comércio Exterior Ltda. não recolheu o crédito tributário nem impugnou a exigência no prazo legal, conforme registrado às fls. 433 pela unidade de origem.

Da impugnação complementar

As empresas TCE e SDW intervieram novamente neste processo em 26 de novembro de 2004, trazendo as seguintes "Razões Complementares de Impugnação" (fls. 437/469) (fls. 470/502).

Pena de perdimento

- A multa aplicada corresponde, na prática, à pena de perdimento dos bens, já que implica em exigência correspondente à totalidade dos seus valores.

- A aplicação de penalidades no Direito deve respeitar os princípios constitucionais da ampla defesa e do devido processo legal, e, em se tratando de "pena", deverá ser observado o princípio da tipicidade cerrada.

Conceito de fraude na legislação tributária

O conceito de fraude, para efeitos tributários, está descrito no art. 72 da Lei n° 4.502/64, que assim dispõe:

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

- Referido conceito foi incorporado no art. 481 do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto n° 4.544/2002, que correspondia ao art. 454 do RIPI/98.

- Para que se caracterize a fraude, portanto, é necessário que o contribuinte tenha tido a intenção (dolo) de diferir, reduzir ou evitar o pagamento do tributo.

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

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

- Não houve intenção de postergar, reduzir ou evitar o pagamento do tributo, tanto assim que o lançamento ora impugnado não exigiu recolhimento a título de tributo, somente a título de multa por infração.

A emissão de "invoices" em duplicidade

- Os conceitos de "falsidade ideológica" ou "falsidade documental", utilizados em diversos momentos pela d. fiscalização para a descrição dos fatos ocorridos, não se aplicam às operações de importação realizadas pelas autuadas.

- A "invoice A", intitulada erroneamente de "invoice falsa", na verdade se trata de documento "proforma", emitido para atender as exigências da Aduana quando do desembaraço de mercadorias importadas. Referidos documentos fiscais, equivocadamente denominados de "invoices falsas", refletem, substancialmente, as mesmas informações constantes na "invoice B", considerada pela fiscalização como "verdadeira".

- A emissão de "invoices" é procedimento corriqueiro no âmbito das transações comerciais internacionais. Referido procedimento é necessário porque a fatura comercial emitida por empresa exportadora — pessoa jurídica não residente no país — nem sempre apresenta todos os requisitos necessários para o preenchimento correto da Declaração de Importação DI, tais como a descrição detalhada dos produtos importados, medidas diferentes dos padrões brasileiros, etc.

- Fraude para emissão das faturas comerciais não ocorreu, nem tampouco [sic] poderá ser presumida pela existência de duas "invoices" referentes à mesma operação, frise-se, substancialmente idênticas.

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

- O procedimento adotado pelas autuadas é comum no âmbito do comércio internacional, motivo pelo qual o autor da obra "Comentários a Lei Aduaneira", Roosevelt Baldomir Sosa, teceu comentários sobre o assunto:

"A fatura comercial, a exemplo da nota de venda, deve ser emitida pelo vendedor e por este assinada. O preceito, embora óbvio, tem sido por vezes desrespeitado, havendo empresas que emitem no Brasil as faturas

comerciais, notadamente no caso de negociações filial/matriz, ou até por questões ligadas à facilitação operacional."

- *Este é exatamente o caso das Impugnantes, que desembaraçaram suas mercadorias através de "invoices proforma" emitidas para a facilitação operacional do desembaraço aduaneiro.*

A mixórdia de idiomas

- *A presunção de fraude pela simples existência de "mixórdia de línguas nos documentos internacionais falsificados/ adulterados" deverá ser desconsiderada, por um único motivo: nas "invoices B", também chamadas de "invoices verdadeiras", também há "mixórdia" de idiomas!*

A utilização do mesmo modelo tipográfico

- *A presunção de fraude decorrente da utilização de "mesmo modelo tipográfico" para a emissão de "invoices" tidas como "falsas" não deve prosperar.*

- *No comércio internacional, as faturas comerciais são documentos necessários à efetivação de operações comerciais, assim como para o preenchimento e emissão da Declaração de Importação DI. Neste aspecto, vale lembrar que inexistem requisitos ou formatações específicas para a emissão de faturas comerciais no comércio exterior.*

- *Todavia, a legislação aduaneira brasileira impõe requisitos básicos para a emissão das faturas comerciais, conforme preleciona o artigo 425, do Regulamento Aduaneiro vigente à época dos fatos (Decreto n. 91.030, de 05 de Março de 1985).*

- *Diante da análise dos fatos, pode-se perceber que as "invoices" consideradas "verdadeiras" não contêm a especificação detalhada das mercadorias, o que ensejou a necessidade de emissão da "invoice proforma", que seguia mesmo padrão tipográfico, haja vista que foram emitidas com o objetivo de viabilizar o desembaraço aduaneiro.*

As faturas da empresa GE Plastics

- *A d. fiscalização presume a ocorrência de fraude em decorrência de informações prestadas por fornecedor das autuadas, cujo teor dos esclarecimentos, em verdade, comprova exatamente a inexistência de fraude.*

- *Em resposta à solicitação de informações pelas autoridades fiscais brasileiras (fls. dos autos), a GE Plastics, empresa domiciliada no exterior, informa às fls. dos autos que, apesar de diferenças nas faturas comerciais emitidas, "estas (as faturas) refletem com precisão o valor total de dólares das transações".*

- *Diante das informações prestadas pela empresa GE Plastics fica evidenciando que existem tão somente erros administrativos nas "invoices proforma", as quais não alteram a substância das "invoices"*

emitidas pelo exportador (diferenças relativas a cor dos produtos e da medida de peso utilizado), pelo que jamais poderiam ser consideradas como fraudulentas.

A identidade entre as "invoices"

- As alegações formuladas pela d. fiscalização no sentido da existência de invoices "falsas" e "verdadeiras" perdem qualquer sentido à medida que se torna possível verificar que em ambas as faturas comerciais notase o mesmo peso, quantidade dos produtos, valores e destinatários, ou seja, substancialmente são idênticas as invoices "verdadeiras" e as invoices "proforma".

- Os "erros administrativos" das faturas comerciais emitidas pelos importadores ou seus respectivos agentes, não implicam na ocorrência de nenhuma das hipóteses previstas no artigo 463, inciso I, do RIPI/98, que ensejam a aplicação da multa administrativa: (i) importação clandestina, (ii) importação irregular, (iii) fraude na importação e (iv) ausência de registro da DI.

Conhecimentos de transporte ao portador

- O conhecimento de transporte (ou também denominado de conhecimento marítimo ou aéreo) e um título de crédito que poderá ser emitido à ordem ou a portador, inexistindo imposição legal quanto à sua forma de emissão.

- Os conhecimentos de transporte foram emitidos em consonância com a lei comercial, oferecendo garantias suficientes para a concretização da entrega do bem ao importador.

Inexistência de importação clandestina

- No presente caso, não se trata de importação clandestina, pois não houve qualquer ocultação das operações, posto que todas elas foram devidamente registradas no SISCOMEX, órgão da Administração Federal.

- Deve-se destacar 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. Isto porque as obrigações acessórias se prestam, tão somente, a garantir a fiscalização do cumprimento da obrigação tributária principal.

Inexistência de irregularidades

- As irregularidades que não representem (i) impedimento à fiscalização na evidenciação do cumprimento da obrigação de recolhimento do tributo, e (ii) do próprio cumprimento da obrigação principal, não

poderão ensejar a aplicação de qualquer tipo de multa, quiçá multa tão severa quanto a aplicada nos presentes autos.

- Não houve irregularidades na importação, posto que as Impugnantes providenciaram o registro da Declaração de Importação, nos exatos termos do art. 10, V da Instrução Normativa nº 69, de 10/12/96.

- O desembaraço somente ocorreu após a conferência aduaneira, procedimento que antecede a liberação das mercadorias e que possui o condão de aperfeiçoar o lançamento efetuado pelo contribuinte. Ou seja, somente com a identificação da pessoa jurídica do importador, a verificação da classificação fiscal adotada conforme a natureza das mercadorias importadas e a conferência de manifesto de carga pelo agente responsável, é que as mercadorias de procedência estrangeira eram liberadas e despachadas para o consumo das Impugnantes, devendo se ressaltar que, no mesmo ato, eram exigidos os recolhimentos das taxas de armazenagem e capatazia dos Portos, nos termos da legislação.

- As Impugnantes, ressalte-se, sempre obtiveram a autorização oficial para a liberação das mercadorias importadas, de acordo com as informações contidas nas DIs, "invoices" e "packing lists", que, somente após a conferência aduaneira, realizada pelas autoridades fiscais, foram liberadas para o desembaraço.

- Por se tratarem de fatos e dados que se encontram registrados em documentos em poder da própria Administração, os quais comprovam a regularidade das operações mencionadas, as Impugnantes requerem que, também neste item, seja aplicado o dispositivo instituído no 37 da Lei n. 9.784/99, anteriormente mencionado.

- Se irregularidades existissem, fosse por meio das situações tipificadas no artigo 463, I, do RIPI/98 — o que não se verifica ou por qualquer outra hipótese, o despacho aduaneiro não se concretizaria, e as mercadorias não seriam liberadas para o consumo.

Inexistência de fraude

- As importações não foram fraudulentas, em razão da inexistência de intuito de postergar, reduzir ou evitar o pagamento do tributo, o que se pode concluir da própria autuação, na qual não há cobrança de qualquer valor a título de tributo.

- As emissões das "invoices proforma" eram procedidas com o intuito exclusivo de viabilizar o desembaraço aduaneiro. A presunção da fraude não se sustenta, conforme constata a própria administração, que não exige qualquer recolhimento de tributo.

Inexistência de falta de registro

- Todas as DIs foram devidamente registradas no SISCOMEX, o que pode ser verificado nos registros constantes em órgão da Administração, devendo, novamente, ser aplicado o disposto no art. 37 da Lei nº 9.784/99.

Inaplicabilidade da multa administrativa

- A multa administrativa prevista no art. 463, inciso I, do RIPI/98 seria inaplicável, pois: (1) o objetivo do dispositivo legal acima mencionado é o de imputar severa multa administrativa, equivalente ao mesmo valor da mercadoria importada, nas hipóteses de operações: (a) clandestinas, (b) irregulares, (c) fraudulentas, ou (d) não registradas, envolvendo produtos de procedência estrangeira.

- Somente nessas situações, tipificadas pelo legislador no artigo 463, I, do RIPI/98, cuja matriz legal é o artigo 83, inciso I, da Lei nº 4.502/64, e que, como visto anteriormente, deve ser interpretado de forma estrita, é que se aplicaria a multa administrativa sob comento, fato este, contudo, que não se observa no caso das Impugnantes.

- Se é certo que a multa prevista no artigo 463, I, do RIPI/98 não se aplica ao caso dos presentes autos, conforme a decisão acertada do E. Conselho de Contribuintes, acima citada, 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:

"Art: 521 — Aplicam- se as seguintes multas, proporcionais ao valor do imposto incidente sobre a importação da mercadoria, ou o que incidiria se não houvesse isenção ou redução:

III) de 10% (dez por cento):

a) pela inexistência da fatura comercial ou falta de sua apresentação no prazo fixado em termo de responsabilidade,(..)"

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

- 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. Nem mesmo o citado comando foi respeitado pela Autoridade Fiscal.

Decadência

- Em razão dos períodos abrangidos na presente autuação fiscal (01/1998 a 12/1998), salta aos olhos que a decadência deverá ser reconhecida para parte do período autuado, haja vista que o Auto de Infração em comento foi lavrado apenas no mês de dezembro/2003. Assim, nos termos do disposto no art. 156, V do CTN, o crédito tributário relativo a parte da exigência encontra-se extinto.

- É incontroverso, portanto, que, com a expiração do quinquênio, sem que o Fisco se tenha pronunciado, se considera homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito. Inaplicável, portanto, a ressalva prevista na legislação referente regra de contagem do prazo decadencial, pois as Impugnantes não incorreram em dolo, fraude ou simulação nas operações de importação realizadas no ano de 1998.

Inexistência de fraude ou simulação na constituição das empresas autuadas

- Inexiste fraude ou simulação na constituição das empresas autuadas, pois as empresas autuadas, ora Impugnantes, foram constituídas em conformidade com a legislação, sendo pessoas jurídicas de fato e de direito independentes na consecução de suas atividades. Importante observar que as empresas ora Impugnantes possuem objetos sociais distintos, conforme Cláusulas Segundas dos respectivos contratos sociais. Enquanto a TCE dedicava-se a fabricação de monitores de vídeo para computadores, calculadoras, impressoras e locação de aparelhos facsímile, a SDW se dedicava a fabricação de placas e componentes para a indústria eletrônica.

- Os atos constitutivos das Impugnantes foram devidamente arquivados: na Junta Comercial do Estado de São Paulo, em 14/11/95 para a empresa TCE e, em 17/08/94, para a empresa SDW, 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.

- O conceito jurídico e legal de empresa coligada, sob a ótica da legislação comercial, consiste em "quando uma participa com 10% ou mais do capital da outra sem controla-la". Portanto, as empresas SDW e TCE não são coligadas, mas, tão somente, empresas interligadas, com relações comerciais entre si.

- Pretende a d. fiscalização caracterizar "a existência de uma mesma unidade econômica" com relação às empresas autuadas, fundamentando sua alegação no argumento singelo de que as Impugnantes seriam domiciliadas no mesmo endereço, conforme constante em seus contratos sociais, sendo geridas pelas mesmas pessoas físicas. Nesse aspecto, se confunde a d. fiscalização na diferenciação dos conceitos de empresas pertencentes ao um mesmo grupo econômico e de fraude ou simulação na constituição de pessoas jurídicas.

- É evidente o equívoco da d. fiscalização nesse sentido, pois 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, por duas empresas distintas, procedimento autorizado pela legislação, comumente adotado pelas pessoas jurídicas em geral. Ademais, 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 indicativo de fraude ou simulação. Nessa hipótese, o rateio de despesas administrativas, assim como o compartilhamento de funcionários, já foi objeto de apreciação e aceitação pelo E. Conselho de Contribuintes.

Do cerceamento do direito à ampla defesa

- A lavratura do presente AIIM ocorreu nas dependências do Ministério Público Federal / Procuradoria da República em Manaus — AM.

- Para a lavratura do presente AIIM sob censura, a d. fiscalização utilizou os documentos fiscais que não mais se encontravam nas sedes dos estabelecimentos das Impugnantes em Manaus AM. Nesse aspecto, vale ressaltar que a referida documentação foi apreendida, em momento anterior ao do lançamento perpetrado, em virtude do cumprimento do Mandado de Busca e Apreensão expedido nos autos do Processo n. 2003.32.45953, em tramite perante a 2ª. Vara da Justiça Federal do Amazonas, conforme documentos já acostados ao presente processo.

- Todos os arquivos disponíveis nas sedes das Impugnantes em Manaus — AM foram apreendidos e se encontram em poder das autoridades fiscais e do Ministério Público Federal, desde 14/7/2003, conforme se observa do Termo de Arrecadação.

- Mesmo após a lavratura do referido auto de infração ora sob censura, as autoridades não lograram proceder à devolução dos documentos da Impugnante, essenciais à prova das alegações ora aduzidas nesta presente defesa.

- O procedimento acima mencionado implica, à toda evidência, nítida ofensa ao princípio constitucional que garante a ampla defesa.

- Conforme se pode observar do relatório inicial dos trabalhos fiscais (fls. dos presentes autos) a documentação utilizada pela d. fiscalização para a lavratura do AIIM ora combatido se encontra apreendida e sob a guarda do Ministério Público Federal em Manaus AM, em decorrência de investigações iniciadas através do Processo n.º 10283.008073/200244.

- Não se pode admitir que para a continuidade da defesa no âmbito administrativo, à luz do princípio constitucional que assegura o contraditório, se admita que as Impugnantes se vejam obrigadas a impugnar as supostas alegações de fraude formuladas pela d. fiscalização sem a possibilidade de apresentação de provas que denotem a inexistência de fraude nas operações de importação realizadas no período de 1998.

Da nulidade decorrente da obtenção e da utilização de prova ilícita

- Em cumprimento ao Mandado de Busca e Apreensão expedido em 11/07/2003 (Processo n.º 2003.45953 — 2. Vara Federal da Justiça Federal do Amazonas), foram apreendidos todos os documentos existentes nas sedes das Impugnantes sendo lavrado o respectivo Termo de Arrecadação.
- Nesse contexto, se verifica a nulidade do AIIM lavrado na medida que as (supostas) provas utilizadas pela fiscalização para a alegação do ilícito fiscal foram obtidas de forma ilícita, haja vista os procedimentos adotados pelas autoridades policiais em diligência nas dependências das Impugnantes. A nulidade da (suposta) prova utilizada no presente AIIM consiste em vício formal e de impossível reparação. Quando do cumprimento do citado mandado de busca e apreensão, não foram observados os requisitos necessários para a apreensão de documentos, conforme determina legislação específica (artigo 240 e seguintes do Código de Processo Penal - CPP, instituído pelo Decreto-lei n.º 3.689/41).
- No caso, é patente 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 presente AIIM. Para tanto, vale observar a inexistência de assinatura ou ciência por parte dos detentores da documentação apreendida (representantes legais das pessoas jurídicas TCE e a SDW) no Termo de Arrecadação presente às fls. 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. Apenas foram genericamente descritos.

Da inexistência de responsabilidade solidária

- Não há, entre as Impugnantes e a empresa de transporte marítimo, interesse comum nos procedimentos de desembaraço das mercadorias importadas, para efeito de atribuição, da suposta "responsabilidade solidária", nos termos dos artigos 124, I e 136 do CTN.
- Com efeito, as Impugnantes, na condição de empresas importadoras, possuem 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. Dessa forma, impossível se configurar o "interesse comum na situação que constitua o fato gerador", nos termos do art. 124, I do CTN, para fins

- de determinação da responsabilidade solidária, imputada indevidamente pela d. fiscalização às Impugnantes.*
- *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.*
 - *Se fosse admitida a responsabilidade solidária entre as pessoas jurídicas atuadas, a multa imposta através do presente lançamento não se aplicaria às Impugnantes. Tal fato se dá 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.*
 - *Nesse caso, o único agente passível de punição pela Administração seria exclusivamente a empresa de transporte marítimo, que, conforme vem acusando a d. fiscalização, seria o responsável pela suposta fraude dos conhecimentos de carga/transporte ("B/L").*

Do parecer

As mesmas empresas retornariam outra vez aos autos em 11 de maio de 2005 (fls. 522/523), desta feita requerendo a juntada do parecer de fls. 524/559, no qual são apresentadas respostas a três quesitos formulados pela empresa TCE:

1º quesito:

No Regime da Zona Franca de Manaus, onde a entrada de mercadorias estrangeiras não se sujeita a pagamento de imposto de importação nem de imposto sobre produtos industrializados, é cabível considerar a existência de fraude tributária na importação (entrada na Zona Franca)?

Resposta (excertos):

- *A Zona Franca de Manaus é uma Área de livre comércio de importação e de exportação e de incentivos fiscais especiais.*
- *As Zonas Francas são tidas como enclaves territoriais em que as mercadorias Id existentes são, em regra, consideradas exteriores ao território nacional (como se não estivessem no território aduaneiro), para efeitos de aplicação de direitos aduaneiros, restrições quantitativas ou medidas de efeito equivalente. No caso do Brasil, o regime aduaneiro da Zona Franca, para fins tributários, considera a região como se fosse território estrangeiro.*
- *Não há que se falar em importação irregular no âmbito tributário, nas Zonas Francas, já que há isenção de Imposto de Importação e de IPI. Se não há tributação, não haveria utilidade no cometimento de irregularidade para furtar-se a pagamento de tributos.*
- *No âmbito do regime da Zona Franca de Manaus, também não cabe falar-se em importação fraudulenta, pois, conforme previsto na legislação do IPI relativamente à penalidade aplicada à consulente, a fraude seria 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 (conforme artigo 72 da Lei 4.502/64).

- *Zonas Francas são então concebidas na legislação, do ponto de vista aduaneiro, como territórios estrangeiros, criando-se para tanto, o conceito de internação .de mercadorias ali produzidas, quando adentrarem outros pontos -do país. Os impostos só incidem quando as mercadorias deixam o território da Zona Franca e ingressam no restante do país.*
- *Na Zona Franca de Manaus, há isenção do II e do IPI na entrada no território. Por esse motivo, a legislação não fala em importação, mas em entrada no território da Zona Franca (D.L. 288/67 art. 3º e artigo 453 do Regulamento Aduaneiro).*
- *No regime da Zona Franca, não há exatamente uma importação, no sentido tributário. Também o despacho, não é denominado de despacho aduaneiro de importação, mas despacho aduaneiro de admissão no regime. Isso porque a incidência do imposto de importação só ocorrerá no momento da internação (v. art. 456 do Regulamento Aduaneiro), que corresponde à entrada do produto na área restante do território nacional.*
- *Na legislação brasileira, só há incidência de tributos na importação, no momento da saída de tais produtos do território da Zona Franca de Manaus, e não na entrada. É o que preceitua expressamente o artigo 37, § único do D.L. 1455/76, expresso no parágrafo único do artigo 457 e no artigo 460 do vigente Regulamento Aduaneiro.*
- *Na admissão de mercadorias estrangeiras no regime da Zona Franca de Manaus, com os benefícios do D.L. 288/67, não há que se falar em importação irregular, ou fraudulenta ou clandestina , pois os tributos incidentes nas importações não são devidos, e não haveria o que fraudar.*
- *Mesmo que a fiscalização tivesse encontrado alguma irregularidade no tocante a cumprimento de obrigação acessória na área das importações (já que inexistente obrigação principal no âmbito dos tributos federais), poderia, no máximo, haver imposição de penalidade por descumprimento de obrigação acessória, mas não a penalidade de 100% do valor, da mercadoria, em razão de consumo de mercadoria proveniente de: importação clandestina, irregular ou fraudulenta.*
- *Se todo produto industrializado consumido na Zona Franca de Manaus, está isento do IPI (exceto aqueles excluídos do regime, como armas, automóveis e alguns cosméticos), como seria cabível a aplicação de uma penalidade da legislação do IPI, por ter a empresa consumido ou entregue a consumo, produto industrializado?*
- *A legislação do IPI, ao referir-se à importação clandestina, fraudulenta ou irregular, tem em vista a punição, na Lei do IPI, da infração cometida de forma a ocultar do fisco a ocorrência do fato*

gerador do IPI vinculado à importação, e não se refere portanto às importações ocorridas no âmbito da Zona Franca de Manaus, onde o consumo ou industrialização de mercadoria importada já são contempladas com isenção.

2º quesito:

O que é importação clandestina, irregular ou fraudulenta? E qual é o alcance da infração prevista no artigo 490, I, do RIPI 2002 (cuja base legal é o artigo 83 da Lei 4502/64, alterada pelo Decreto 400/68)?

Resposta (excertos):

- A penalidade de 100% do valor da mercadoria consumida ou entregue a consumo, produto de introdução clandestina, irregular ou fraudulenta, é relacionada com a penalidade de perdimento, prevista na legislação do IPI, para a mesma hipótese. Quando a mercadoria não mais pode ser localizada, para fins de aplicação da penalidade do perdimento, em razão de já ter sido consumida, a pena é substituída pelo valor de 100% da mesma.*
- O RIPI, em seu artigo 513 (artigo 87 da Lei 4502/64) dispõe:*

Sem prejuízo de outras sanções administrativas ou penais cabíveis, incorrerá na Pena de Perdimento o proprietário de produtos de procedência estrangeira, encontrados fora da zona aduaneira, em qualquer situação ou lugar, nos seguintes casos:

I - Quando o produto, sujeito ou não ao imposto, tiver sido introduzido clandestinamente no país, ou importado irregular ou fraudulentamente.

II - Em relação a produto sujeito ao imposto, quando não houver sido registrada a declaração de importação no SISCOMEX, salvo se estiver dispensado de registro, ou quando estiver desacompanhado da Guia de Licitação, se em poder de estabelecimento importador ou licitante, ou de nota fiscal, se em poder de outros estabelecimentos ou pessoas, ou, ainda, quando estiver desacompanhado [sic] de nota fiscal falsa.

- Em ambas as hipóteses, o legislador estaria perseguindo a entrada clandestina fraudulenta, ou irregular no país. Na hipótese do inciso I, há prova ou evidência dessa introdução clandestina, irregular ou fraudulenta. E, na hipótese do inciso II, embora não se tenha como provar essa introdução clandestina, ela se presume, pela falta dos documentos fiscais que deveriam acompanhar a mercadoria estrangeira que entra pelas vias normais (vale dizer, regularmente) e por isso foram submetidas ao despacho aduaneiro de importação, possuindo os documentos fiscais respectivos. Isso fica claro na redação do parágrafo 5º do artigo 513 do RIPI, onde está determinado que a falta de nota fiscal, no caso de mercadoria usada, adquirida de particular, no varejo, é suprida pelo recibo do vendedor*

- e declaração de que existiu entrada legal no país.*
- *A pena de perdimento prevista na legislação do IPI, não se confunde com a pena de perdimento prevista na legislação aduaneira, pois as hipóteses são diferentes;*
 - *Em muitos casos, certas irregularidades detectadas no curso de despacho aduaneiro são punidas com a pena de perdimento, e são aplicadas pelos fiscais que atuam nas Alfândegas (por exemplo, até mesmo o abandono de mercadorias). Mas esse não é o caso da legislação do IPI, que se limitou a elencar as hipóteses em que, por não ter havido despacho . aduaneiro —em razão da introdução clandestina, irregular ou fraudulenta da mercadoria no país — a fiscalização da zona secundária, no âmbito do IPI, poderia atuar, aplicando a pena de perdimento ou, na falta da mercadoria, penalizar quem a tiver consumido ou dado a consumo.*
 - *A legislação do IPI refere-se a casos em que a mercadoria importada clandestinamente se sujeita à Pena de Perdimento (relativamente a seu proprietário), ou então pune-se quem, embora não mais detendo sua propriedade, consumiu a mercadoria ou a entregou a consumo, ciente de sua introdução clandestina no País. Aqui, o dolo faz parte do tipo.*
 - *Fica claro que a penalidade prevista no artigo 490, I, do RIPI 2002 (multa de 100% do valor comercial da mercadoria consumida ou entregue a consumo) é para as situações em que, pela irregularidade ocorrida na entrada (importação irregular, fora das vias normais) no Território Nacional, a Pena cabível é o Perdimento, previsto na lei 4502/64.*
 - *A irregularidade ou a fraude, referem-se à operação de importar (introduzir mercadoria no território nacional; promover a entrada), e obviamente, não se refere às mercadorias que entraram no país pelas vias normais (pontos alfandegados), com conhecimento da Alfândega (mediante o registro de Declaração de Importação), e submetidas à fiscalização aduaneira (através do procedimento de despacho).*
 - *Isso significa dizer que a penalidade prevista no artigo 490, I, do RIPI/2002, não se aplica a mercadoria importada pelas vias normais, e que, por eventual descumprimento de obrigação tributária prevista na legislação, dá margem a exigência de diferença de tributos e/ou penalidades pecuniárias no curso do despacho aduaneiro de importação. Ou mesmo no caso de infrações administrativas punidas com penalidade pecuniária. Isso porquê [sic] o descumprimento de tais obrigações tributárias, nesse caso, já tem o seu remédio previsto na própria lei aduaneira: exigência de diferença de tributos e/ou multas. Também o descumprimento de controle administrativo, já é solucionado pela lei através de imposição de multa específica.*
 - *Como conclusão, toda vez que uma irregularidade é detectável no curso do despacho aduaneiro, havendo previsão legal de outras sanções pecuniárias específicas, não há que se cogitar da penalidade prevista no artigo 490, I, do RIPI 2002.*
 - *A entrada clandestina, irregular ou fraudulenta, é aquela que se realiza iludindo todo o contato com a autoridade alfandegária,*

introduzindo produtos por vias onde a fiscalização aduaneira não está atuando.

- *Esse é o entendimento da própria Secretaria da Receita Federal e da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, como se depreende da leitura do Parecer PGFN/CAT nº 202 de 2004, que trata da cobrança ou não do IPI quando já foi aplicada a multa do artigo 490, I, do RIPI 2002.*
- *Depreende-se claramente do citado parecer, que a mercadoria estrangeira submetida a despacho aduaneiro de importação, entrou regularmente no país (não há clandestinidade, nem fraude, nem irregularidade na importação). Assim, no âmbito da legislação do IPI, a importação clandestina, fraudulenta ou irregular, é aquela onde a mercadoria não é submetida a despacho aduaneiro.*
- *Fica claro que, tendo a mercadoria sido submetida regularmente a despacho, não há que se falar na penalidade prevista no artigo 490, I, do RIPI / 2002. Isso se já não fosse o fato de se tratar de entrada na Zona Franca de Manaus, onde essa legislação também não é aplicável.*

3º quesito:

É possível caracterizar-se importação irregular ou fraudulenta, quando há registro de Declaração de Importação, obtenção de Licença de Importação, e submissão à fiscalização da Secretaria da Receita Federal, com irregularidades apontadas pelo fisco relativas apenas a dados do conhecimento de embarque ou da fatura comercial?

Resposta (excertos):

- *Se há registro de Declaração de Importação, com descrição da mercadoria, mesmo inexata, não há que se falar em importação clandestina, irregular ou fraudulenta” e de que “a importação que se processa através das Alfândegas não é irregular ou clandestina, pois essa é a via de acesso regular ao território nacional prevista na legislação.*
- *Não são as irregularidades que acarretam diminuição no pagamento de tributo, que constituem os casos de importação fraudulenta ou clandestina, pois trata-se de meras infrações tributárias, para as quais já há outras penalidades previstas.*
- *As faturas não são indispensáveis ao despacho, pois este pode processar-se mesmo na ausência de fatura comercial. Isso porque o fisco dispõe de outros métodos para valorar mercadorias (constantemente do Acordo de Valoração Aduaneira), e há previsão de penalidade pecuniária específica, para o despacho que se processa sem a apresentação de fatura comercial: vide artigo 628, V, do Regulamento Aduaneiro Vigente (Decreto 4543/2002, alterado pelo D.4765/2003).*
- *No caso de fatura comercial em desacordo com as indicações sobre os dados que deve conter (previstos no artigo 497 do Regulamento),*

incide a multa prevista no inciso VI do artigo 628.

- *De qualquer forma, enganos ou omissões, não acarretam penalidade, se supridos na Declaração de Importação (vide art. § 8º [sic] do artigo 628 do RA).*
- *Embora o despacho possa ser processado sem apresentação de fatura comercial, esta pode ter sido apresentada e seu valor, aposto na DI, não ser aceito pelo fisco, sob suspeita de não corresponder à realidade: nesse caso, estaremos frente à hipótese de declaração inexata do valor da mercadoria, com ou sem dolo, apenas pelo artigo 44 da Lei 9430/96. E a essa penalidade outra é acrescentada, conforme estipula o artigo 633, I, do Regulamento Aduaneiro Vigente:*

633- Aplicam-se, na ocorrência das hipóteses abaixo tipificadas, por constituírem infrações administrativas ao controle das importações, as seguintes multas:

I - de cem por cento sobre a diferença entre o preço declarado e o preço efetivamente praticado na importação, ou entre o preço declarado e o preço arbitrado.

- *A falta de fatura, a fatura preenchida incorretamente, e mesmo a fatura com valor inexato da mercadoria, são situações que não configuram importação fraudulenta, irregular ou clandestina, pois estas infrações, que podem acarretar descumprimento de obrigação tributária principal ou acessória, já são apenadas com multas específicas, que não prejudicam nem o despacho aduaneiro, nem o desembaraço da mercadoria.*
- *Qualquer irregularidade no preenchimento de conhecimento de transporte, poderia no máximo, acarretar penalidade por descumprimento de obrigação acessória, mas isso não é suficiente para se falar em clandestinidade ou fraude na importação, se a mercadoria é declarada ao fisco e submetida à fiscalização aduaneira, através do despacho. Dessa forma, qualquer irregularidade em seu preenchimento, apenas acarreta penalidade pecuniária.*
- *A falsificação de um conhecimento de transporte, contrato de direito privado, se acarretasse alteração da base de cálculo do imposto de importação e do IPI vinculado, seria punida com o disposto nos artigos 44 e 45 da Lei 9430/96, conforme o caso. E se a falsificação tivesse por objetivo retirar da Alfândega mercadoria por terceiro não autorizado (que não seja proprietário nem consignatário), seria matéria objeto do direito penal, e não do direito tributário.*
- *No tocante à remessa de divisas ao exterior, se no curso do despacho aduaneiro for detectada infração cambial (declaração e remessa ao exterior de valor inferior ou superior ao real preço da mercadoria importada - sub ou superfaturamento), esta infração administrativa também é penalizada com multa pecuniária.*
- *O artigo 633, I, do Vigente Regulamento Aduaneiro, estipula ainda*

outra infração administrativa: a multa de "cem por cento sobre a diferença entre o preço declarado e o preço efetivamente praticado na importação, ou entre o preço declarado e o preço arbitrado (MP 2158/2001, art. 88, § único).

Da carta da empresa Daewoo Telecom

Em 25 de julho de 2005, as empresas TCE e SDW ainda aduziriam aos autos documento emitido pela empresa Daewoo Telecom (fls. 561/583) (635/658), em que esta explica suas relações comerciais com as empresas TCE e SDW, afirmando:

- *Uma vez que as normas de exportação relativas a componentes da China e Coreia eram muito complicadas e as normas de importação do Brasil eram ainda mais complicadas no que se refere a liberação alfandegária, a Daewoo Telecom estabeleceu um acordo que permitia a TCE/SDW reemitir as faturas no Brasil já que a documentação de exportação padrão que acompanhava os kits exportados pela Daewoo Telecom não continha informações detalhadas suficientes, conforme exigido pela alfândega brasileira.*
- *A TCE e/ou a SDW reemitia as faturas no Brasil, de acordo com as normas de liberação alfandegária específicas existentes no país, e o romaneio enviado pela fábrica da Daewoo Telecom.*
- *Em algumas ocasiões, quando por alguma razão a fábrica faturava os kits de maneira incorreta, enviando-os TCE quando deveriam ter sido enviados SDW (e vice-versa), permitíamos que tanto a TCE quanto a SDW corrigissem o erro reemitindo a fatura e também alterando o cliente final.*

Da anulação, pelo CARF, do julgamento de primeira instância

Com os documentos até aqui mencionados, apresentados pelas empresas TCE e SDW, o processo foi submetido a julgamento nesta 2ª Turma, que decidiu conforme o Acórdão n° 6.869, de 30 de setembro de 2005 (fls. 585/639) (660/714), in verbis:

ACORDAM os membros da Segunda Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza, por unanimidade de votos, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado em:

I — DECLARAR NÃO-IMPUGNADA a matéria com relação ao sujeito passivo BCE Brazilian Comércio Exterior Ltda, por não ter sido instaurado o litígio administrativo.

II- NÃO CONHECER, por terem sido intempestivamente apresentados:

a) DA PETIÇÃO (RAZÕES COMPLEMENTARES DA IMPUGNAÇÃO), apresentada por TCE Indústria Eletrônica da Amazônia Ltda e SDW Serviços Empresariais Ltda;

b) DO PARECER JUNTADO AOS AUTOS, por TCE Comércio e Serviços em Tecnologia e Informática Ltda;

III — CONHECER:

a) DA PETIÇÃO JUNTADA AS FOLHAS fls. 561/563 e RESPECTIVOS

ANEXOS ÀS FOLHAS fls. 565/567; 569/570; 573/583, por TCÉ Indústria Eletrônica da Amazônia e SDW Serviços Empresariais Ltda., mesmo apresentada após o prazo impugnatório, por se tratar de situação excepcionalmente prevista em lei;

b) DA IMPUGNAÇÃO em relação à impugnação tempestivamente apresentada, para:

bl) Preliminarmente,

i) REJEITAR AS PRELIMINARES DE DECADÊNCIA e NULIDADE suscitadas pelas impugnantes;

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

b2) No mérito, JULGAR PROCEDENTE o lançamento objeto da lide, para CONSIDERAR DEVIDA a multa aplicada, pela qual respondem solidariamente as empresas autuadas.

As empresas TCE e SDW apresentaram conjuntamente, em 3 de janeiro de 2006, recurso voluntário ao então Terceiro Conselho de Contribuintes (fls. 658/737) (fls. 742/821), no qual suscitavam preliminarmente a nulidade da decisão proferida pela 2ª Turma da DRJ/FOR, pelas seguintes alegadas razões:

Participação no julgamento de autoridade administrativa impedida;

Falta de apreciação de parecer jurídico e das razões complementares de direito;

Juntada de documentos em grau de recurso;

Falta de análise dos documentos juntados aos autos;

Falta de juntada, pela autoridade julgadora, de documentos solicitados pela empresa

As ditas empresas reclamaram, também preliminarmente, a nulidade do lançamento, alegando:

Falta de acesso aos documentos;

Utilização de prova obtida de forma ilícita;

Decadência.

Em 22 de maio de 2007, a Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por meio do Acórdão nº 303-34.308, afastou a prejudicial de decadência e, tendo acatado as preliminares de nulidade da decisão de primeira instância, declarou a nulidade da decisão recorrida, e reabriu o prazo para apresentação de nova impugnação, conforme o voto do conselheiro relator (fls. 905/917) (fls. 1.001/1.013).

Cientificadas de tal decisão, as empresas TCE e SDW trouxeram as autos a impugnação conjunta de fls. 957/981 (fls. 1.058/1.082), na qual alegavam:

Do Auto de Infração

- O presente lançamento é relativo a apenas uma operação, efetuada por meio da fatura comercial internacional listada a fl. 235 dos autos.

Portanto, todas as referências feitas pela d. fiscalização a operações diversas são completamente irrelevantes para a análise do presente processo.

Da questão debatida nos autos

- *A despeito de o presente lançamento se referir a apenas uma operação de importação que não envolve a GE, o fiscal atuante utilizou como paradigma três faturas emitidas pela GE Plastics, que não são objeto deste processo.*
- *Cumprido observar que as faturas utilizadas como paradigma (da GE), conforme informado pela própria GE Plastics, atendendo a intimação da Receita federal, foram reemitidas no Brasil.*
- *A própria GE Plastics, que serviu como paradigma para a presunção de que as Requerentes teriam falsificado as faturas internacionais, informou ao Fisco que as faturas internacionais são reemitidas no Brasil, destacando que as faturas enviadas não são as originais, mas que há apenas erros administrativos, como nomenclatura de cor do produto e de peso expresso em quilogramas ao invés de libras.*
- *A despeito de a própria GE, consultada pela autoridade brasileira, ter esclarecido que não se tratava de faturas falsas, o fiscal preferiu presumir que todas as faturas de todas as operações realizadas pela TCE e pela SDW, desde 1998, foram falsificadas.*
- *A autuação se baseia em operações que não tem qualquer relação com aquelas que foram objeto do presente lançamento para deduzir que todas as importações realizadas por qualquer uma das Requerentes foram fraudulentas, apontando como prova supostas infrações objeto de outros lançamentos, como se observa do auto de infração lavrado, em que são mencionados fatos relativos a outros processos administrativos (processo 10283.002594/2004-50 e 10283.002649/2004-21 - fl. 03).*
- *No presente caso, não houve falsificação, pois os dados das faturas retificadas são corretos (materialidade).*
- *O artigo 512, § 2º do Regulamento Aduaneiro vigente à época dispunha que enganos ou omissões na emissão da fatura comercial corrigidos ou corretamente supridos na DI, não acarretam aplicação de penalidade prevista artigo 497 (que trata dos dados que devem constar na fatura). Isso significa que as faturas podem ser corrigidas, como efetivamente ocorreu.*
- *Trata-se de fatura comercial original existente e emitida com inexatidões pelo exportador. Esta fatura com inexatidões foi objeto de substituição, autorizada pelo exportador, por fatura proforma elaborada no Brasil, corrigindo discrepâncias da fatura internacional. O importador, autorizado pelo exportador, corrigiu as discrepâncias e indicou que a assinatura na fatura corrigida era autorizada (vide assinatura no corpo da fatura apresentada no despacho - fls. 28 e 29).*
- *No caso deste processo, trata-se de uma fatura, na qual os produtos estavam descritos muito genericamente, que foi substituída por nova fatura com descrição detalhada das mercadorias (exigência da própria*

fiscalização da ZFM). Foram corrigidas as quantidades, e como consequência, o peso e os valores totais.

- As mercadorias foram submetidas a despacho e vistoriadas e nenhuma discrepância foi encontrada pela fiscalização nessa ocasião.
- Outras vezes havia erros de emissão que precisavam ser corrigidos e em todos os casos não era possível descrever detalhadamente as mercadorias, como exigia a Aduana Brasileira, motivo pelo qual o exportador autorizou o importador a fazer as devidas correções em seu nome.
- O fiscal utilizou como paradigma para autuar uma fatura da GE, outra fornecedora da TCE, que nada tem a ver com este processo.
- *A autuação nem mesmo descreve as diferenças entre a fatura emitida inicialmente e a fatura corrigida a que se refere esta atuação.*

Inaplicabilidade da multa imposta a produtos importados através da alfândega, com DI registrada no Siscomex

- A autuação é nula por ter arrolado em um mesmo auto de infração, o importador, uma segunda empresa que nada tem a ver com essa importação e o agente marítimo representante do transportador, que também nada tem a ver com a emissão de fatura comercial.
- *As mercadorias foram admitidas na ZFM, tendo sido vistoriadas pela fiscalização e posteriormente utilizadas na fabricação de monitores de vídeo, fax modem e fac-símile. Os produtos que eventualmente foram vendidos dentro da ZFM ou exportados tem isenção sobre os componentes importados e os monitores internados para o restante do território nacional foram objeto de novo despacho e fiscalização. Além disso, o imposto de importação incidente sobre a matéria-prima importada (com o fator de redução decorrente do benefício fiscal da ZFM) foi corretamente recolhido, não tendo sido levantado nenhum óbice no tocante às internações. Assim, não há que se falar em importação clandestina, fraudulenta ou irregular.*

Impossibilidade de exigência da multa em relação à SDW

- *Conforme informado anteriormente, o auto de infração foi lavrado arrolando DI registrada pela TCE. No entanto, foi considerada responsável solidária a SDW, que nada tinha a ver com essa importação. Foi arrolado também o representante do transportador estrangeiro, quando seu único ato foi emitir um conhecimento de embarque de acordo com as especificações da nova fatura corrigida que lhe foi apresentada.*
- Sem nenhum fato que o justifique, a fiscalização considerou que a SDW e o transportador estrangeiro (representado pelo agente) teriam consumido ou entregado a consumo mercadoria introduzida irregular ou clandestinamente no país. A hipótese da penalidade aplicada claramente não poderia se aplicar à SDW ou ao agente marítimo que nem consumiram nem entregaram a consumo essa mercadoria.
- Teria havido, segundo o fiscal, criação de duas empresas apenas para obter dois PPBs, o que não é ilícito nem motivo para desconsideração da personalidade jurídica. Além disso, cada uma delas produzia

produtos diferentes, pois a SDW fabricava componentes para indústrias sediadas na ZFM e a TCE fazia produto final.

- A política da ZFM era a de estimular a criação de empresas produtoras de componentes, para que o país deixasse paulatinamente de montar produtos finais com componentes importados (com baixa agregação de valor nacional), mantendo-se como economia periférica na posição de simples montador e constante comprador de tecnologias do mercado mundial. A ideia era incluir o país entre as nações produtoras de produtos e bens do complexo eletrônico. Daí os PPBs outorgados a empresas que se dedicavam a produzir componentes eletrônicos para serem vendidos às montadoras brasileiras sediadas na ZFM. Os PPBs foram cumpridos e isso não foi sequer contestado pela fiscalização.
- O PPB para a produção de monitores é juntado à presente (Doc. 01).
- O fiscal não observou o artigo 137 do CTN, que dispõe sobre responsabilidade por infrações (nenhum dos casos de responsabilidade pessoal do agente se aplica ao caso).
- *Na lei ordinária, na Medida Provisória nº 2.158/01 e no Regulamento Aduaneiro (art. 603, V), há um único caso de responsabilidade solidária nos despachos de importação: importação por conta e ordem de terceiro. No caso de pessoa jurídica, esta, como regra, é responsável por infrações aos despachos que promover (RA, 603, IV).*
- A Lei nº 4.502/64 e o RIPI/98 preveem responsabilidade de mais de uma pessoa (art. 458) no tocante às infrações que cada uma tenha cometido.
- O CTN só trata da solidariedade no tocante a obrigação principal. No campo das infrações, o art. 136 trata de responsabilidade nos casos de responsabilidade pessoal do agente, o que não se coaduna com os fatos deste processo.
- A desconsideração da personalidade jurídica se aplica somente para empresa que NÃO EXISTE DE FATO ou para abuso de forma (art. 50 do Código Civil). Normalmente é para imputar a responsabilidade a pessoas físicas que estão ocultas. O fiscal desconsiderou as duas personalidades jurídicas (TCE e SDW) existentes, sem base na lei.
- *A regra processual usual é que a cada auto de infração corresponde um sujeito passivo. Cada sujeito passivo responde pelo fato gerador (obrigação principal) ou infração que praticar. Responder por infrações praticadas por outra pessoa jurídica (exceto casos legalmente previstos, de responsabilidade de terceiro ou solidariedade) é ilegal.*

Existência de fatura comercial original arquivada juntamente com fatura pro forma elaborada no Brasil, alterando dados.

- Sem analisar as duas faturas relacionadas com este processo (a errônea e a corrigida), o fiscal presumiu que teriam sido falsificadas ou adulteradas. Aludiu apenas a outras faturas não relacionadas com este processo, emitidas pela General Electric nos Estados Unidos, em que houve o preenchimento de uma proforma" no Brasil, alterando

apenas a cor dos produtos que estava errada e a unidade de medida a ser adotada (de libra para quilo). Todos os demais dados estavam iguais, segundo informou a própria GE.

- *No caso das faturas da Jean e Daewoo, maiores fornecedores da TCE, havia autorização para emissão de fatura em seus nomes, no Brasil, para corrigir enganos ou omissões quando ocorressem, e para detalhar a descrição das mercadorias, que o pessoal das fábricas não estava em condições de fazer, conforme cartas da Daewoo e Jean comprovando que autorizavam a reemissão de faturas para corrigir erros, já juntadas aos autos.*

MÉRITO

- A multa do art. 83, inciso I, da Lei n° 4.502/64 não se aplica a mercadorias despachadas para consumo através das Alfândegas, com DI registrada no Siscomex.
- *A penalidade se refere aos casos em que a introdução no país não é feita pelas vias normais (Aduanas), nos casos de contrabando e descaminho.*
- O contrabando e o descaminho, que não se submetem a despacho na Alfândega, se detectados na zona secundária, sujeitam a mercadoria à pena de perdimento, se esta for encontrada. Se tiver sido consumida, a pena é substituída por multa de 100% do valor da mercadoria, equivalente ao perdimento.
- *A Lei 4.502/64 retirou a redação dessa penalidade da redação do Código Penal que trata de crime de contrabando e descaminho por assimilação.*
- Vale lembrar, que, no regime da ZFM, que é considerado, por ficção, território estrangeiro, só pode haver contrabando e descaminho na SAÍDA do território da Zona Franca, e não na ENTRADA (art. 39 do Decreto-lei n° 288/67).
- Há que se distinguir importação clandestina ou irregular ou fraudulenta (fora das Alfândegas, sem DI), de irregularidade na importação, feita pelas vias normais (caso da falta de apresentação da fatura original, para a qual há penalidade própria, caso se desconsiderasse a autorização do exportador para reemissão da fatura).
- Esse entendimento é o da SRF, da PFN e dos órgãos de julgamento, principalmente dos Conselhos de Contribuintes e Câmara Superior de Recursos Fiscais.

PARECER PGFN/CAT N°202/2004

- A COSIT consultou a PFN questionando se seria cabível lançar o IPI que deixou de ser recolhido, no caso da penalidade do artigo 83 da Lei 4.502/64.
- A SRF entende que não deve ser exigido o IPI, pois, a seu ver, a penalidade é para casos em que não houve o desembaraço aduaneiro, não ocorrendo o fato gerador do IPI, e que o valor da multa já corresponde ao valor integral da mercadoria.
- *A PGFN confirmou o acerto do entendimento, ao afirmar que no caso da penalidade prevista no artigo 83 não ocorre desembaraço, e,*

portanto, não ocorreu o fato gerador do IPI. Isso equivale a dizer que a importação clandestina, irregular ou fraudulenta é aquela feita fora das vias normais (Alfândegas). Ela não se aplica, então, aos casos de mercadorias submetidas a despacho aduaneiro.

Entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais

- *Neste mesmo sentido já decidiu a c. Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em acórdão assim ementado:*

Acórdão 02/01-525, sessão de 26/01/2004

Multa Isolada RIPI 82, art 365, I, que corresponde ao artigo 463, I, do RIPI/98. 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 de Declaração de Importação registrada junto à repartição aduaneira. Recurso provido.

Legislação aplicável aos fatos

- Caso a fiscalização não considerasse válida a autorização do exportador para que terceiro emita fatura em seu nome, a falta de apresentação da fatura original emitida pelo exportador estaria sujeita, na época dos fatos, a outro tipo de penalidade, prevista na legislação aduaneira (multa de 10% do valor do Imposto de Importação).
- Fatura não é documento essencial ao despacho, que pode ocorrer sem esse documento, já que existe uma penalidade pecuniária para essa infração, que não prejudica o desembaraço. A apresentação de outra fatura, com alterações sem repercussão no tratamento tributário, não é infração. É preciso haver um objetivo ilícito.
- Se houvesse problemas de subfaturamento ou superfaturamento, devidamente comprovados, também haveria penalidade específica na legislação aduaneira (multa pecuniária). O próprio Conselho de Contribuintes, no julgamento do Recurso Voluntário n.º 86.615/02, decidiu que a "ocorrência de infração administrativa ao controle das importações prevista no artigo 526, II do RA (sub e superfaturamento) não é o tipo de importação irregular ou fraudulenta prevista no artigo 365, I, do RIPI/82".
- O artigo 512, § 2º do Regulamento Aduaneiro de 1985, vigente à época, dispunha que enganos ou omissões na emissão da fatura comercial, corrigidos ou corretamente supridos na DI, não acarretam aplicação de penalidade prevista no artigo 497, que trata dos dados que devem constar da fatura (nome do importador, exportador, peso e descrição da mercadoria, frete e preço). Vale observar que, no presente caso, a correção dos dados foi suprida na DI.

NÃO HÁ FALSIFICAÇÃO

- Houve correção de erros na emissão da fatura, através de reemissão com os dados corretos. Isso não é falsidade ideológica (os dados da fatura correspondiam às mercadorias que foram admitidas na Zona Franca). A fiscalização que atuou nos vários despachos aduaneiros da

TCE fez várias conferências físicas e não encontrou irregularidades.

- Também não houve falsidade material, pois se observa na fatura a expressão "assinatura autorizada", sob o nome da empresa exportadora, demonstrando que alguém autorizado emitiu o documento, e não a própria empresa. Não houve dolo. Não houve comprovação de vantagem ilícita. Não houve consequências no tratamento tributário (já que não havia incidência de tributos na entrada da Zona Franca e já que os tributos foram pagos corretamente nos casos de internação). Os PPBs foram cumpridos. A Suframa não questionou nenhum deles, nem a SRF.
- *Para comprovar falsificação de valor, quantidade, nome do exportador, seria necessário um trabalho investigativo que não foi feito. Havendo dois documentos, o fiscal presumiu que o segundo seria falso. A segunda fatura poderia, com muito rigor, ser considerada inválida (emitida com autorização no Brasil, mas não assinada pelo próprio exportador), mas não falsa.*

**REGIME DA ZFM E IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO
DA PENA PREVISTA NO ARTIGO 83 DA LEI
4502/64.**

- *A ZFM é enclave no território nacional. É considerada território estrangeiro para fins aduaneiros, inclusive no Acordo do Mercosul. Na entrada no território da Zona Franca há isenção de II e IPI. Não se aplica a legislação do IPI em um território onde a industrialização é isenta de IPI, inclusive o vinculado à importação, onde mesmo na internação, o IPI não é cobrado, quando há PPB aprovado pela Suframa. Só se cobra Imposto Importação com redução incentivada. A legislação do IPI não é aplicada no regime da Zona Franca de Manaus.*

NÃO HOUE REPERCUSSÃO NA INTERNAÇÃO

- A fiscalização não tratou de repercussões na internação. Apenas presumiu que poderia ter havido alterações na descrição dos bens para entrar na Zona Franca, adequando as descrições ao PPB.
- Entretanto, é válido lembrar que na internação é feita uma declaração paradigma, válida para as internações de todo um período, que não utiliza os dados de cada uma das DIs de admissão, mas uma Declaração de Coeficiente de Redução (DCR) que tem duas fórmulas possíveis: (i) redução fixa de 88% dos tributos devidos sobre os componentes importados ou (ii) redução variável, segundo uma fórmula que utiliza vários indicadores como mão-de-obra, produtos intermediários, custo e quantidade dos produtos.
- Ocorre que o custo dos componentes estrangeiros utilizado é o seu valor mais recente, da última importação (e não de cada DI de admissão na Zona Franca, o que descaracteriza uma influência direta dos valores constantes em cada DI de Admissão nos cálculos na DI de Internação), conforme disposto no Decreto-lei 288/67, art. 7º e nos §§ 1º e 4º e IN SRF 17/2001.
- *Também no que toca às quantidades, a DCR paradigma utiliza as*

composições médias (componentes importados versus produto final) apurados no trimestre anterior. Assim, a presunção da DRJ na decisão anulada careceria de demonstração e comprovação, se já não estivesse prejudicada pelo fato de que tal acusação não consta da autuação.

- Além do mais, seria preciso investigar se todas as mercadorias produzidas na ZFM foram internadas ou se parte da produção foi reexportada ou consumida na própria Zona Franca ou na Amazônia Ocidental, hipótese em que a isenção permanece
- Também no que toca às quantidades, a DCR paradigma utiliza as composições médias (componentes importados versus produto final) apurados no trimestre anterior. Assim, a presunção da DRJ na decisão anulada careceria de demonstração e comprovação, se já não estivesse prejudicada pelo fato de que tal acusação não consta da autuação.
- Além do mais, seria preciso investigar se todas as mercadorias produzidas na ZFM foram internadas ou se parte da produção foi reexportada ou consumida na própria Zona Franca ou na Amazônia Ocidental, hipótese em que a isenção permanece.

BASE DE CÁLCULO

- A base de cálculo da penalidade aplicada é o valor comercial da mercadoria importada. Como se tratava de admissão na ZFM, não havia incidência de tributos aduaneiros. Entretanto a fiscalização construiu uma base de cálculo fictícia, calculando II, IPI vinculado e ICMS como se devidos fossem na entrada da ZFM, para acrescentá-los à base de cálculo da multa.

DECADÊNCIA

- O presente lançamento foi efetuado em 23 de dezembro de 2003 e refere-se à operação ocorrida há mais de 5 (cinco) anos. Isto posto, a decadência deverá ser reconhecida.
- O prazo decadencial aplicável aos tributos sujeitos a lançamento por homologação está disposto no artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional - CTN.
- *Se a multa regulamentar que se aplica é em decorrência de supostas irregularidades na ocorrência de fatos geradores dos impostos incidentes nas importações, tributos sujeitos ao lançamento por homologação, ao fisco caberia o direito de constituir o suposto crédito tributário dentro do prazo de 5 (cinco) anos contados de cada fato gerador/operação.*

JURISPRUDÊNCIA DO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

EM

CASO IDÊNTICO DA TCE

Para finalizar, cabe informar que em auto de infração praticamente idêntico a este, lavrado contra a TCE e SDW (processo nº 10283.003522/2004-20), a Segunda Câmara do Egrégio Terceiro Conselho de Contribuintes cancelou, por unanimidade, a exigência, sob o fundamento de os fatos ocorridos não se confundem com a hipótese descrita na penalidade aplicada.

Entendendo inexistir competência regimental para o Terceiro Conselho de Contribuintes apreciar a matéria, a presidente desta 2ª Turma interpôs perante a Terceira Câmara daquele Conselho os Embargos Inominados de fls. 992/1.007 (fls. 1.093/1.108), para que fosse declarada a nulidade do Acórdão n.º 303-34.308.

Pelo Acórdão n.º 303-35.770, de 12 de novembro de 2008, a Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes declarou a nulidade do supracitado Acórdão (fls. 1.011/1.016) (fls. 1.112/1.117).

Com a reestruturação do contencioso federal, que resultou na transformação dos três Conselhos de Contribuintes no atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), o recurso voluntário conjunto das empresas TCE e SDW foi novamente submetido a julgamento, desta feita pela 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF, a qual, nos termos do Acórdão n.º 3101-000.528, de 30 de setembro de 2010, (fls. 1.036/1.153) (fls. 1.143/1.152), acatou as arguições preliminares apresentadas pelas empresas TCE e SDW contra a decisão de primeira instância, para declarar “a nulidade absoluta do processo a partir da decisão de primeira instância, com reabertura do prazo para oferecimento de nova impugnação da exigência fiscal”.

Da nova impugnação

Cientificadas da decisão do CARF respectivamente em 2 e 3 de fevereiro de 2011, as empresas TCE e SDW (esta, agora, sob a denominação de R. Print Serviços e Participações Ltda.) apresentaram aos 28 do mesmo mês nova impugnação conjunta (fls. 1.051/1.087) (fls. 1.168/1.204), desta feita alegando o que se segue:

Do objeto da autuação

- O presente processo tem por objeto uma única operação de importação, procedida por meio da Declaração de Importação n.º 98/1196365-7 (fls. 238 a 241), registrada em 27/11/1998, referente à invoice ST80196 (fls. 236 e 237), emitida pela Jean. A mercadoria foi transportada por via aérea pela Tokyu Air Cargo, conforme conhecimento de transporte emitido (fls. 242 e 243).
- A d. fiscalização apreendeu duas vias da referida invoice (original e o seu "espelho", "pro forma"), que estavam arquivadas juntas no estabelecimento da empresa, e, simplesmente pelo fato de haver duas vias do mesmo documento, aplicou a multa equivalente à pena de perdimento, por importação clandestina, irregular ou fraudulenta.
- Na descrição dos fatos relacionados especificamente a este processo o auto de infração não aponta qualquer divergência entre as duas invoices (original e "espelho"), tendo em vista que não há qualquer diferença relevante ao controle aduaneiro.
- *A descrição das mercadorias na invoice original — fl. 237 ("parts for monitor" / "27412463 wire harness") corresponde integralmente àquela contida na "pro forma" ("partes e peças separadamente para fabricação de monitor" / "cabo flexível manufaturado com conector 2427412463"), apenas traduzida para o português.*
- Os dados relativos à quantidade de produtos, nome do exportador, nome do importador, data de emissão, valor unitário por produto e valor total dos produtos vendidos estão idênticos na fatura original e

na fatura "pro forma".

- A única informação divergente entre as duas faturas é relativa ao peso das mercadorias, em razão da constatação, pelo transportador, de que a mercadoria tinha peso inferior aquele constante da invoice original, razão pela qual substituiu o conhecimento de carga, reduzindo proporcionalmente o valor do frete, conforme abaixo demonstrado:

| | | | |
|--|--|------------------------------------|---------------------------------------|
| <i>Peso Bruto na Invoice Reemitida</i> | <i>Peso Bruto na Invoice Original</i> | <i>Diferença de Peso</i> | <i>Percentual de redução do peso</i> |
| <i>(a) - (fl. 236)</i> | <i>(b) - (fl. 237)</i> | <i>(c)= (b)- (a)</i> | <i>(d)=(c)/(b)</i> |
| 192 | 207 | 15 | 7,25% |
| <i>Peso Bruto no BL original</i> | <i>Peso Bruto no BL Retificado</i> | <i>Diferença de Peso</i> | <i>Percentual de redução do peso</i> |
| <i>(a) - (fl. 243)</i> | <i>(b) - (fl. 242)</i> | <i>(c)=(b)-(a)</i> | <i>(d)= (c) / (a)</i> |
| 207 | 192 | 15 | 7,25% |
| <i>Valor do Frete no BL Original</i> | <i>Valor do frete no BL retificado</i> | <i>Diferença do valor do frete</i> | <i>Percentual de redução do Frete</i> |
| <i>(a) - (fl. 243)</i> | <i>(b) - (fl. 242)</i> | <i>(c)= (b)- (a)</i> | <i>(d)= (c) / (a)</i> |
| US\$ 890,10 | US\$ 825,60 | US\$ 64,50 | 7,25% |

- Neste caso, em que não há qualquer divergência quanto à descrição das mercadorias, se demonstra a improcedência da acusação, posto que a diferença de peso, constatada pelo transportador e corrigida pelo importador na Declaração de Importação, não trouxe qualquer prejuízo à fiscalização aduaneira.
- Observe-se que a diferença de valor apontado pela fiscalização ("no caso aqui debatido, o preço foi manipulado, conforme se depreende das duas vias, pois, de uma delas consta o total de US\$ 825,80 e da outra US\$ 890,10") diz respeito ao preço do frete cobrado, que está divergente nos dois conhecimentos de carga juntados aos autos (fls. 242 e 243).
- Conforme demonstrado nos quadros acima, a diferença no valor do frete corresponde a uma redução de 7,25% (redução de US\$ 890,10 para US\$ 825,80) entre o valor constante nos dois BLs juntados aos autos, que equivale integralmente à diferença de peso apurada pelo transportador e refletida na Invoice "pro forma", no percentual de 7,25% (redução de 207Kg para 192Kg).
- A d. fiscalização afirma à fl. 11 que os B/L adulterados/falsos "F" são, dentre outros aspectos, diferentes dos verdadeiros no que tange à propriedade das mercadorias e ao preço delas. Conforme explicitado acima, a diferença de preço a que se refere a autuação diz respeito ao

valor cobrado pelo frete. Quanto à apontada diferença quanto à propriedade das mercadorias, não há qualquer divergência nos documentos juntados, constando em ambos os mesmos dados do exportador (Jean Co. Ltd. Kaohsiung Branch Office) e do consignatário (TCE Indústria Eletrônica da Amazônia Ltda.), pelo que improcedente a acusação perpetrada.

Dispensa legal da apresentação da fatura comercial para realização do despacho aduaneiro

- *A operação autuada foi desembaraçada pelo canal verde, conforme se observa do extrato da DI (fl. 238), pelo que não foi apresentado qualquer documento no momento do desembaraço.*
- *Ao contrário do que sustenta a d. fiscalização, que afirma que o desembaraço foi procedido mediante apresentação de fatura falsificada, em nenhum momento foi solicitada a apresentação da fatura comercial que instruiu a Declaração de Importação.*
- *Na fl. 11, do auto de infração, o d. agente fiscal transcreve o disposto no artigo 13 da Instrução Normativa nº 69/96, para sustentar que a via original da fatura é documento obrigatório a ser apresentado para o desembaraço. Ocorre que, na época em que procedida a importação já estava vigente a Instrução Normativa SRF nº 111/1998, que dispensou a apresentação de fatura comercial, do BL, e demais documentos instrutivos no despacho aduaneiro de importação, documentos esses que deveriam ficar de posse do importador pelo período de cinco anos contados do registro da DI.*
- *À época da fiscalização, as empresas encontravam-se inativas, sem operações de industrialização, motivo pelo qual mantinham toda a documentação à disposição da fiscalização em duas salas no centro da cidade de Manaus, pelo período de cinco anos, conforme prevê a legislação.*
- *Toda a documentação foi apreendida, com todos os dossiês das importações organizados, estando as faturas comerciais originais emitidas pelos exportadores arquivadas juntamente com uma segunda fatura, denominada "pro forma" pelo importador, que havia sido emitida, com autorização do vendedor no mercado externo, como é o costume no direito comercial internacional, apenas para corrigir alguns erros cometidos pelo exportador, para embasar o correto preenchimento das DIs.*
- *Conforme dispõe o Regulamento Aduaneiro vigente à época, em seu artigo 512, § 2º, não constitui infração a existência de erros nas faturas comerciais, se a DI estiver correta.*
- *As Impugnantes foram autuadas por ter cumprido a legislação, ao providenciar uma fatura "pro forma" — literalmente, documento emitido apenas para cumprir uma formalidade e que não representa a transação comercial — com os dados corretos ou mais completos para servir de base para o preenchimento.*
- *Essa "pro forma", utilizada apenas para esse fim e nem apresentada fiscalização, acarretou uma errônea interpretação através da qual se aplicou a pena substitutiva do perdimento a todas as mercadorias que*

foram importadas pela empresa, no período de seu funcionamento, convertida na multa de 100% do seu valor, como se tudo fosse contrabando ou descaminho.

- *Para a fiscalização, a existência de uma fatura "pro forma" arquivada junto fatura original foi suficiente para presumir, sem um exame detalhado, que se tratava de faturas falsas apresentadas à fiscalização, configurando, a seu ver, a infração de "introdução clandestina de mercadoria, no país, ou importada irregular ou fraudulentamente".*

Da penalidade e seu tipo

- *Importação clandestina, irregular ou fraudulenta é a que ocorre sem o devido despacho aduaneiro de importação, que submete a mercadoria ao controle da fiscalização aduaneira.*
- *Não há que se confundir irregularidade na importação (entrada no território aduaneiro), com irregularidades no despacho aduaneiro (informações errôneas na declaração de importação ou nos documentos).*
- *Irregularidades na importação são punidas com a pena de perdimento (artigo 87 da Lei nº 4.502/64) ou a multa substitutiva de 100% do valor da mercadoria (artigo 83, inciso I, da Lei nº 4.502/64). Nos casos de irregularidades no despacho aduaneiro, são aplicáveis diversas penalidades previstas na legislação aduaneira específica, a depender do tipo de infração.*
- *A Câmara Superior de Recursos Fiscais já manifestou entendimento de que se há despacho aduaneiro e DI registrada, a mercadoria foi submetida a controle e não é cabível a aplicação da penalidade prevista no art. 83, inciso I, da Lei nº 4.502/64.*
- *A c. Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, a c. Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, a c. Terceira Câmara do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e a c. Câmara Superior de Recursos Fiscais, já pacificaram entendimento no sentido de que a penalidade prevista no art. 83, inciso I, da Lei nº 4.502/64 (art. 463, I, do RIFI/98), não se aplica às operações de importação devidamente registradas no SISCOMEX.*
- *Deve ser cancelada a presente exigência, até mesmo porque o Regime da Zona Franca de Manaus foi cumprido integralmente até a internação dos produtos fabricados, com o aval da SUFRAMA (Doc. 06). Além disso, a fiscalização não comprovou que as descrições contidas na DI não estivessem corretas, até mesmo porque, no presente caso, a descrição da mercadoria é idêntica em ambas as faturas.*
- *O entendimento expresso nos acórdãos acima citados é o mesmo da COSIT/SRF e até mesmo da Procuradoria da Fazenda Nacional que, motivada por uma consulta realizada por aquele órgão, entendia não caber lançamento de IPI concomitante com a penalidade prevista no artigo 83, inciso I, da Lei nº 4.502/1964, pois a hipótese só se refere a caso em que não há despacho nem DI registrada.*
- *Se há DI registrada, despacho e desembaraço, não há que se falar na*

penalidade prevista no artigo 83, inciso I, da Lei nº 4.502/1964, pois não se configura importação (introdução) clandestina, irregular ou fraudulenta. Na importação clandestina, irregular ou fraudulenta, não há despacho aduaneiro.

Decadência

- *A operação objeto da presente autuação fiscal ocorreu em 31/10/1998 (fls. 236 e 237), tendo a DI sido registrada em 27/11/1998 (fl. 238 a 241), pelo que resta evidenciada a ocorrência de a [sic] decadência, que deverá ser reconhecida pela autoridade julgadora, haja vista que o Auto de Infração em comento foi lavrado apenas no mês [sic] de 24 de dezembro/2003.*
- *Equivocadamente, a d. fiscalização entendeu que a contagem do prazo decadencial no caso dos presentes autos se desloca para a regra prevista no artigo 173, inciso I, do CTN, cujo mandamento legal prevê a contagem do referido prazo a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.*
- *Ocorre que, além da não configuração de dolo ou fraude, o CTN, ao tratar do dolo e da simulação, está se referindo a dolo e simulação quanto à comunicação da ocorrência do fato gerador do imposto, que é ocultado do fisco, justificando que o prazo decadência se inicie no ano seguinte, por não haver uma data fixada em que o fisco tornou conhecimento da ocorrência do citado fato gerador, para ser tomada como termo inicial de contagem de prazo.*
- *Este não é esse o caso do presente processo, em que o fato gerador não foi ocultado do Fisco, tanto que houve o registro da DI. Este Auto de Infração foi lavrado em ato de revisão aduaneira, que só poderia ter sido procedida em até 5 anos contados do registro da DI.*
- *A legislação aduaneira estabelece como termo inicial para a revisão, a data do registro da DI, nos termos do que dispõe o artigo 456 do RA vigente à época do fato gerador. A revisão aduaneira só pode ser procedida nos casos em que tenha sido registrada a DI. Nesses casos, estando a DI registrada e sendo levada ao conhecimento do Fisco a ocorrência do fato gerador, nada impede a fiscalização de examinar mais detalhadamente o lançamento de iniciativa do importador, para certificar-se de que os valores recolhidos estão corretos (homologação), não havendo justificativa para deslocar o termo inicial de contagem do prazo decadencial para o primeiro dia do exercício seguinte ao do registro da DI.*

Majoração indevida da base de cálculo da multa aplicada

- *O valor da multa aplicada ultrapassa o valor das mercadorias, tendo em vista que foram incluídos na base de cálculo tributos que não incidem no regime da Zona Franca de Manaus, conforme demonstrado à fl. 235 dos presentes autos.*

Regularidade na constituição das Impugnantes

- *As empresas autuadas foram constituídas em conformidade com a legislação, cujos atos constitutivos foram devidamente arquivados na Junta Comercial do Estado do Amazonas: (i) em 12/08/94, da*

empresa TCE, e (ii) em 17/08/94, da empresa SDW. Para tanto, foram observados 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.

- *Causa espanto a "falsa surpresa" da fiscalização quanto a sabida relação comercial entre TCE e SDW, bem como das suas respectivas composições societárias e localizações físicas.*

Da vistoria procedida pela autoridade administrativa - existência de "linhas de produção autônomas"

- *A própria fiscalização reconheceu, por meio de procedimento de vistoria, a existência de duas empresas distintas, com "linhas de produção" "autônomas".*
- *Tanto havia duas empresas, que a empresa TCE e a empresa SDW obtiveram seus projetos de investimento e produção na ZFM aprovados pela SUFRAMA, inclusive em momentos distintos, o que, a toda evidência, demonstra a existência de pessoas jurídicas distintas.*
- *Ademais, não procede a alegação da d. fiscalização de que a pugnação do auto de infração implica no reconhecimento de todas as infrações apontadas pela d. fiscalização.*
- *O pagamento com a conseqüente desistência da discussão do débito formalizado naquele lançamento não valida "integralmente as declarações da fiscalização", como alegam as autoridades fiscais. A empresa, ao pugnar o AIIM mencionado, desistiu apenas da defesa no âmbito administrativo, mas não do direito que lhe assiste, posto que sequer reconhece como verdadeiras as supostas infrações descritas no auto de infração. Vale frisar que 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 Atuadas.*

Inexistência de empresas coligadas

- *Ao contrário do que alega a d. fiscalização, as Impugnantes não são empresas "coligadas". A definição de "coligada", expressão utilizada pelos agentes fiscais na descrição dos fatos que ensejaram a lavratura do presente AIIM, tentando levar conclusão de ocorrência de fraude ou simulação, não poderá ser extraída da simples leitura de um dicionário. Dessa forma, o conceito jurídico e legal de empresa coligada está disposto na legislação comercial, verificando-se "quando uma participa com 10% ou mais do capital da outra sem controlá-la". Portanto, as empresas SDW e TCE não são coligadas, mas, tão somente, empresas interligadas, com relações comerciais entre si.*

Legalidade de funcionamento no mesmo endereço

- *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.*
- *No intuito de afirmar a inexistência de pessoas jurídicas distintas, a*

- d. fiscalização utiliza-se do disposto no Parecer Normativo nº 88/75, da lavra da Coordenação do Sistema de Tributação (COSIT). No entendimento da fiscalização, o referido Parecer só reconhece a existência de "duplicidade de estabelecimento quando houver prédios situados em áreas descontínuas, separadas por via pública".*
- *Na realidade, o PN nº 88/75 não restringe a hipótese de duplicidade de estabelecimentos aos casos em que haja separação por via pública. Afirma, tão somente, que a separação por via pública (descontinuidade geográfica) é bastante para caracterizar a duplicidade de estabelecimentos".*
 - *O compartilhamento de uma mesma área, por duas empresas distintas, procedimento autorizado pela legislação, comumente adotado pelas pessoas jurídicas em geral. Ademais, 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 indicativo de fraude ou simulação. Nessa hipótese, o rateio de despesas administrativas, assim como o compartilhamento de funcionários, já foi objeto de apreciação e aceitação pelo E. Conselho de Contribuintes.*
 - *A d. fiscalização, ainda, na tentativa de comprovar a existência de fraude ou simulação na gerência das Impugnantes, fundamenta sua alegação na existência de vínculos pessoais ou familiares entre os administradores das empresas autuadas. Vale lembrar que vínculos dessa natureza nada comprovam, sendo irrelevantes para o processo.*
 - *Sendo pessoas jurídicas distintas e não havendo qualquer irregularidade nas suas constituições, a SDW deve ser excluída do presente lançamento, posto que o presente auto de infração é relativo a uma única operação, conforme demonstrativo de fls. 235, em que figura como importadora a TCE.*

Ao analisar o caso, a DRJ entendeu, por unanimidade de votos (decisão às fls. 1331/1399):

- I) DECLARAR não impugnado o lançamento pela empresa BCE Brazilian Comércio Exterior Ltda.;
- II) CONHECER, por força da decisão constante do Acórdão nº 3101000.528, de 30 de setembro de 2010, da 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), da impugnação conjunta de fls. 382/405 (fls. 406/429); das "Razões Complementares de Impugnação", apresentadas em conjunto (fls. 437/469) (fls. 470/502); do parecer de fls. 524/559 (fls. 598/633); da carta da empresa Daewoo Telecom (fls. 561/583) (fls. 635/658); da impugnação conjunta de fls. 957/981 (fls. 1.058/1.082) e da impugnação conjunta de fls. 1.051/1.087 (fls. 1.168/1.204), para:
 - a) PRELIMINARMENTE:
 - i. REJEITAR as arguições de NULIDADE e de DECADÊNCIA suscitadas pelas impugnantes;

ii. MANTER a empresa SDW Serviços Empresariais Ltda. (nova denominação: R. Print Serviços e Participações Ltda.) no polo passivo do lançamento;

b) NO MÉRITO, JULGAR IMPROCEDENTE a impugnação e assim manter o crédito tributário exigido no presente contencioso administrativo, no valor de R\$ 4.951,07 (quatro mil, novecentos e cinquenta e um reais e sete centavos).

A decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 27/11/1998

IMPUGNAÇÃO. PRAZO. REVELIA. PRECLUSÃO.

É preclusivo o prazo de trinta dias, contado da data da ciência do auto de infração, facultado ao sujeito passivo para apresentação de impugnação contra o lançamento tributário. Expirado tal prazo, sem que o sujeito passivo tenha exercido esse direito, será declarada a sua revelia, em razão do que ficará impedido de intervir litigiosamente no processo, aproveitando-lhe, contudo, a suspensão da exigibilidade motivada por impugnação ofertada por qualquer dos demais sujeitos passivos solidários.

PENALIDADE. DECADÊNCIA. PRAZO. CONTAGEM. REGRA GERAL.

A regra de contagem do prazo decadencial, no caso de lançamento de penalidade, é aquela preceituada no art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, segundo a qual o termo inicial de referido prazo será o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Inexiste cerceamento do direito de defesa quando, com base em decisão de segunda instância administrativa de julgamento, são apreciados, em novo julgamento administrativo de primeira instância, todos os documentos e argumentos trazidos aos autos pelos litigantes em complemento à impugnação originalmente apresentada.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 27/11/1998

ZONA FRANCA DE MANAUS. MULTA POR CONSUMO OU ENTREGA A CONSUMO DE MERCADORIA IMPORTADA IRREGULAR OU FRAUDULENTAMENTE. BASE DE CÁLCULO. VALOR COMERCIAL DA MERCADORIA.

No caso de aplicação da multa prevista no art. 83, inciso I, da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, em face do consumo ou da entrega a consumo de mercadoria que tenha sido irregular ou fraudulentamente importada para a Zona Franca de Manaus, o valor comercial da mercadoria, a ser utilizado como base de cálculo, corresponderá ao valor da transação (no caso, equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria), acrescido, no mínimo, do valor dos tributos incidentes na importação, entre eles o Imposto de Importação, o IPI vinculado à importação e o ICMS.

RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÃO. CONCORRÊNCIA. INTERESSE COMUM. SOLIDARIEDADE.

Demonstrado o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, e caracterizada, inclusive por confissão em sede de impugnação, a concorrência de ambos na consecução da infração, tem-se por legítima a manutenção dos sujeitos passivos eleitos ao polo passivo do lançamento.

PROVA EMPRESTADA. LICITUDE.

São lícitos, no âmbito do processo administrativo fiscal, todas as provas e meios de provas admissíveis em direito, inclusive a prova emprestada resultante do cumprimento de mandado de busca e apreensão concedido pelo Poder Judiciário, descabendo, neste caso, à autoridade julgadora, pronunciar-se acerca dos procedimentos e métodos empregados pela autoridade policial para a sua consecução.

ZONA FRANCA DE MANAUS. IMPORTAÇÃO. INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA. INCENTIVOS FISCAIS.

A entrada de mercadoria na Zona Franca de Manaus, consubstanciada em declaração de importação, configura importação sujeita à incidência tributária, não obstante o tratamento isentivo ou suspensivo decorrente dos incentivos fiscais previstos no Decreto-lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, estando, portanto, sujeita ao cumprimento dos mesmos requisitos legais inerentes a quaisquer outras operações de importação efetuadas nos demais pontos do território aduaneiro.

SUJEIÇÃO PASSIVA. SOLIDARIEDADE.

E cabível o lançamento contra duas ou mais pessoas jurídicas distintas quando se comprovar a solidariedade, por concorrência nos fatos infracionais ou por interesse comum nos resultados destes, mormente quando não for possível separar as infrações cometidas por cada uma delas.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI
Data do fato gerador: 27/11/1998 IMPORTAÇÃO. FALSIDADE DOCUMENTAL. FRAUDE. CONSUMO OU ENTREGA A CONSUMO.
MULTA IGUAL AO VALOR COMERCIAL DA MERCADORIA.**

O consumo ou a entrega a consumo de mercadoria cuja importação tenha sido efetuada de forma irregular e fraudulenta, por ter sido a respectiva declaração de importação instruída com fatura comercial falsa, com a finalidade confessa de fazer coincidir a descrição da mercadoria importada com a descrição de produto que teve o Processo Produtivo Básico (PPB) aprovado para fins dos incentivos fiscais do regime da Zona Franca de Manaus, configura infração punível com multa igual ao valor comercial da mercadoria.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

À fl. 1404, consta memorando solicitando “alterações no Processo nº 10283.007108/2003-17 do CNPJ 52.638.681/0006-26 para 84.658.830/0001-09 e do nome do

interessado BCE BRAZILIAN COM.EXTERIOR LTDA E OUTROS para TCE COMÉRCIO E SERVIÇOS EM TECNOL. E INFORMÁTICA LTDA.”

À fl. 1414, consta termo de revelia do interessado BCE BRAZILIAN COMERCIO EXTERIOR LTDA. À fl. 1424/1425, consta o envelope de postagem da notificação a ele enviada acerca do acórdão, no qual consta a informação “mudou-se”. À fl. 1426, consta o edital de notificação do interessado acerca do acórdão.

À fl. 1427 e 1428, constam AR's informando as intimações dos interessados TCE COMÉRCIO E SERVIÇOS EM TECNOL. E INFORMÁTICA LTDA e R. PRINT SERVIÇOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, acerca do acórdão, na data de 08/12/2014.

Em 07/01/2015, foi feita a solicitação de juntada (fl. 1429) do Recurso Voluntário dos interessados TCE COMÉRCIO E SERVIÇOS EM TECNOL. E INFORMÁTICA LTDA e R. PRINT SERVIÇOS E PARTICIPAÇÕES LTDA (fls. 1430/1458).

Em seu recurso, os contribuintes apresentaram argumentos que podem ser assim sintetizados:

- i) Inicialmente, trouxeram novamente a prejudicial de mérito de decadência, afirmando que teria transcorrido o prazo de 5 anos para aplicação da pena em questão, contudo, trazendo fundamento legal distinto do anteriormente apresentado;
- ii) A fiscalização teria aplicado a penalidade em razão da presunção de que as importações dos recorrentes foram realizadas de forma fraudulenta, por falsificação de faturas; no entanto, “as Recorrentes, com o intuito de viabilizar o desembaraço dos produtos importados e regularização das DIs, emitiam faturas “*pro forma*”, substancialmente idênticas às faturas emitidas pelos fornecedores, em razão estas últimas não conterem descrição detalhada das mercadorias ou ser necessário alguma adaptação de idioma e peso, e sem alteração de valor das faturas, não havendo, no entanto, em relação ao preço praticado nas operações, à quantidade de mercadorias fornecidas, à especificação de referidas mercadorias, ou qualquer outro dado relevante ao controle aduaneiro”. A acusação da fiscalização teria se baseado em meros indícios, sem base em provas.
- iii) As recorrentes foram acusadas de importação fraudulenta por terem apresentado à fiscalização, no momento do desembaraço, documento supostamente falso. No entanto, não teria sido solicitada a fatura comercial que instruiu a DI, além de que já estaria vigente a legislação que dispensava a apresentação desse documento no despacho de importação.
- iv) À época da fiscalização a empresa encontrava-se inativa e os documentos foram apreendidos no local onde estavam guardados pelo prazo de cinco anos exigido pela legislação. Lá teriam sido apreendidos “todos os dossiês das importações organizados, estando as faturas comerciais originais emitidas pelos exportadores arquivadas juntamente com uma segunda fatura, denominada “*pro forma*” pelo importador, que havia sido emitida,

com autorização do vendedor no mercado externo, e onde constava, abaixo da assinatura do funcionário, a expressão "assinatura autorizada", como é o costume no direito comercial internacional, apenas para completar descrições muito sintéticas das mercadorias e corrigir alguns erros cometidos pelo exportador, para embasar o correto preenchimento das DIs”.

- v) “Essa “*pro-forma*”, utilizada apenas para esse fim e nem apresentada à fiscalização, acarretou uma errônea interpretação através da qual se aplicou a pena substitutiva do perdimento a todas as mercadorias que foram importadas pela empresa, no período de seu funcionamento, convertida na multa de 100% do seu valor, como se tudo fosse contrabando ou descaminho.”
- vi) Não há que se confundir irregularidade na importação com irregularidade no despacho aduaneiro. No presente caso, a entrada no País teria sido regular, com pleno conhecimento das autoridades competentes.
- vii) Citaram o entendimento da Cosit/SRF e da PGFN, o desta última contido no parecer n° 202/2004, consignando que, “se há DI registrada, despacho e desembaraço, não há que se falar na penalidade prevista no artigo 83, inciso I, da Lei n° 4.502/1964, pois não se configura importação (introdução) clandestina, irregular ou fraudulenta. Na importação clandestina, irregular ou fraudulenta, não há despacho aduaneiro”.
- viii) Afirmaram que a correta interpretação do tipo da infração aplicada teria sido dada em acórdãos de decisões proferidas pelo CARF, “restando decidido que as mercadorias importadas com falsificação de documentos necessários ao desembaraço aduaneiro sujeitam-se à aplicação da pena de perdimento, decorrente de dano ao erário, prevista no inciso IV e nos §§ 1° e 3° do art. 23 do Decreto-lei n°. 1.455/76 c/c o inciso VI do art. 105 do Decreto-lei no. 37/66 convertida em multa quando não forem localizadas, e não à penalidade prevista no artigo 83, inciso I, da Lei n.º 4.502/64”.
- ix) “em razão da aplicação de penalidade incorreta fica configurada a nulidade por vício material”.
- x) Argumentaram no sentido contrário ao entendimento da fiscalização de que as recorrentes seriam empresas “coligadas”. Afirmaram que possuem apenas relações comerciais entre si. A fiscalização teria se confundido na diferenciação dos conceitos de empresas pertencentes ao um mesmo grupo econômico e de fraude ou simulação na constituição de pessoas jurídicas.
- xi) Estaria equivocado o entendimento da fiscalização de que as recorrentes constituiriam uma mesma unidade econômica por estarem estabelecidas no mesmo endereço, já que haveria autorização legal para funcionamento de unidades econômicas independentes no mesmo endereço.
- xii) Transcreveram trecho de decisão proferida em outro processo, que teria sido originado da mesma fiscalização que originou o presente, no qual a empresa SDW, atual R. PRINT SERVIÇOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, teria sido excluída do polo passivo pelo entendimento de ser “incabível o

lançamento contra duas pessoas jurídicas distintas quando não se comprovar a solidariedade por uma das hipóteses contempladas no capítulo V do CTN”.

- xiii) Com base no argumento anterior, argumentaram que a SDW, atual R. PRINT SERVIÇOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, deveria ser excluída do processo, “posto que o presente auto de infração é relativo a uma única operação, conforme demonstrativo de fls. 235, em que figura como importador a TCE”.

Pediram, ao fim, que seja declarado improcedente o lançamento em razão de o crédito tributário encontrar-se extinto por decadência. Caso afastada esta preliminar, que seja provido o recurso para excluir a empresa SDW, atual R. PRINT SERVIÇOS E PARTICIPAÇÕES LTDA., do lançamento e para reconhecer que a penalidade aplicada não se coaduna com os fatos ocorridos no caso.

Juntaram documentos às fls. 1459/1537.

Os autos, então, vieram-me conclusos para fins de análise do Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte.

É o relatório.

Voto

Conselheira Maria Eduarda Alencar Câmara Simões - Relatora:

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Como relatado acima, a BCE não apresentou impugnação nem Recurso Voluntário, encontrando-se sujeita, portanto, aos efeitos da revelia.

Quanto aos contribuintes TCE e R. PRINT, verifica-se que estes apresentaram um único recurso voluntário, em que o direito de ambas as empresas são defendidos conjuntamente. É este recurso, portanto, que será analisado nesta oportunidade.

Em sua defesa, os contribuintes alegaram, resumidamente: (i) decadência; (ii) nulidade do auto de infração em razão da aplicação da penalidade incorreta; (iii) improcedência da cobrança que lhe é imputada; (iv) necessidade de exclusão da R. PRINT.

Quanto à alegação de decadência, de início, importante observar que os contribuintes trazem em seu recurso voluntário fundamentação distinta daquela apresentada originalmente em suas impugnações apresentadas nos presentes autos.

Como visto, a fiscalização entendeu que o prazo decadencial no presente caso estaria regido pelo art. 173, inciso I, do CTN, o qual fixa como termo *a quo* da contagem do prazo o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Os contribuintes, por seu turno, defenderam inicialmente que seria aplicável, na verdade, o disposto no §4º do art. 150 do CTN, devendo o prazo ser contado da ocorrência do fato gerador.

Ao analisar este tema, assim se manifestou a DRJ:

Da improcedência da alegação de decadência do direito de lançamento do crédito tributário

O presente auto de infração foi lavrado em 23 de dezembro de 2003 e, conforme o relato fiscal, abarca as operações de importação das empresas autuadas no ano de 1998, especificamente, a Declaração de Importação nº 98/11963657 (fls. 238/241) (fls. 252/256), registrada pela empresa TCE em 27 de novembro de 1998, situação que poderia suscitar dúvidas quanto à observância do prazo decadencial do lançamento.

Sobre a possibilidade temporal de se proceder à revisão tributária do despacho aduaneiro de importação, assim dispunha, na época dos fatos, o art. 456 do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 91.030, de 5 de março de 1985:

Art. 456. A revisão poderá ser realizada enquanto não decair o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário (Lei nº 5.172/66, art. 149, parágrafo único).

Segundo a autoridade fiscal, a materialização da decadência do presente lançamento estaria afastada em razão de o auto de infração resultar da verificação de cometimento de diversas infrações e crimes, “*pois o dies a quo se desloca para a hipótese geral do art. 173, I, do CTN (primeiro dia do ano seguinte), quando há fraude, dolo ou simulação*”. Assim explicita a autoridade fiscal autuante:

O motivo deste enquadramento, em contraponto ao disposto no art. 150, 6 4º do CTN, relaciona-se com o fato de o sujeito passivo ter se pautado em procedimentos ilegais para realizar as operações aqui auditadas.

As empresas TCE e SDW, por sua vez, defendem, em suas impugnações, a decadência do lançamento, primeiramente, alegando que não haveria, nos autos, provas suficientes de prática fraudulenta em suas importações que determinassem a contagem do prazo decadencial diferentemente do que dispõe o § 4º do artigo 150 do CTN; depois, que, com o registro da DI o fato gerador não teria sido ocultado da fiscalização, este auto de infração, tendo sido lavrado em ato de revisão aduaneira, só poderia ter sido efetuado em até 5 anos contados do registro da DI.

Cabe, inicialmente, indagar se cabe ao caso a aplicação do art. 150 do CTN, que assim dispõe:

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

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Ora, logo se vê que o citado dispositivo trata especificamente do lançamento de tributos por homologação, não abrangendo quaisquer outras espécies de créditos tributários, inclusive aquele exigido no presente processo, que se refere a aplicação de penalidade.

Em se tratando de lançamento de penalidade, poder-se-ia cogitar, também, de que seria caso de aplicação do art. 78 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, que estabelece que o direito de impor penalidade extingue-se em cinco anos, contados da data da infração.

No entanto, a Constituição Federal de 1988, por seu art. 146, inciso III, alínea “b” 7, atribuiu à lei complementar a competência para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária pertinente a decadência tributária, o que retira a possibilidade de eficácia de mencionado tal dispositivo no mundo jurídico e nos remete ao Código Tributário Nacional (CTN), que, como é cediço, foi recepcionado pela atual Carta Magna com o status de lei complementar e cujo art. 173, inciso I, estabelece o método geral de contagem do prazo decadencial, nos seguintes termos:

7 Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

[...]

obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

Portanto, conforme se trate de aplicação de penalidade, a contagem do prazo decadencial, deve obedecer à forma prescrita no art. 173, inciso I, do CTN, que desloca o termo inicial para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

No presente caso, a mercadoria descrita na Declaração de Importação n.º 98/11963657 e tida como objeto de importação irregular ou fraudulenta, foi desembaraçada em 27 de novembro de 1998, materializando-se, assim, o seu consumo ou a sua entrega a consumo.

Nessas circunstâncias, o lançamento poderia ter sido efetuado desde referida data, o que significa dizer que o prazo decadencial, no caso, teve como termo inicial o dia 1º de janeiro de 1999, e, como termo final, o dia 31 de dezembro de 2003, o que afasta por completo a alegação de decadência do lançamento efetuado em 23 de dezembro de 2003.

Com essas razões, voto pela improcedência da alegação, feita pelas impugnantes, de decadência do lançamento.

(...)

Em seu Recurso Voluntário, então, os contribuintes defendem tese distinta, alegando que a contagem do prazo decadencial deve seguir, na verdade, o disposto nos artigos 138 e 139 do Decreto-lei nº 37/66, *in verbis*:

Art.138 - O direito de exigir o tributo extingue-se em 5 (cinco) anos, a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado.

Parágrafo único. Tratando-se de exigência de diferença de tributo, contar-se-á o prazo a partir do pagamento efetuado.

Art.139 - No mesmo prazo do artigo anterior se extingue o direito de impor penalidade, a contar da data da infração. (Grifos apostos)

Em que pese a inovação recursal, tendo em vista que a decadência é matéria de ordem pública, a qual pode, inclusive, ser reconhecida de ofício, entendo que as alegações dos recorrentes devem ser conhecidas.

E, ao fazê-lo, penso que assiste razão ao contribuinte. Isso porque, como é cediço, em caso de aplicação de penalidade aduaneira, a exemplo da que é objeto da presente demanda, aplicável as regras decadenciais dispostas no referido Decreto-lei nº 37/66, o qual traz normas especiais em relação ao Código Tributário Nacional, cujas disposições são se apresentam aplicáveis em tais situações.

Conforme relatado, a presente demanda versa sobre a cobrança da multa aduaneira disposta no art. 83 da Lei nº 4.502/64, *in verbis*:

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

I - Os que entregarem ao consumo, ou consumirem produto de procedência estrangeira introduzido clandestinamente no País ou importado irregular ou fraudulentamente ou que tenha entrado no estabelecimento, dêle saído ou nêle permanecido desacompanhado da nota de importação ou da nota-fiscal, conforme o caso;

Inquestionável, portanto, que se apresenta aplicável ao caso concreto ora apreciado o prazo descrito no art. 139 acima transcrito. Este entendimento, inclusive, encontra-se pacificado perante a Câmara Superior desta 3ª Seção de Julgamento, a exemplo da decisão a seguir colacionada:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/04/2004 a 22/01/2005

DECADÊNCIA. PENALIDADES POR INFRAÇÃO AO REGIME ADUANEIRO.

Em se tratando da aplicação de penalidade por infração aduaneira, considera-se o prazo decadencial do art. 138 e 139 do Decreto-Lei n.º 37/66 e 739 do Regulamento

aduaneiro/2009, a saber, 5 (cinco) anos contados da data da infração. (Acórdão nº 9303-009.237 de 18/07/2019).

Resta-nos, portanto, identificar qual a “data da infração” *in casu*, para fins de contagem do prazo decadencial em testilha.

Quanto a este ponto, o CARF vem decidindo no sentido de que, nos casos de infrações relacionadas à importação, deverá ser levado em consideração a data do registro da DI. Esse entendimento decorre, inclusive, do disposto no art. 54 deste mesmo Decreto-lei nº 37/66:

Art.54 - A apuração da regularidade do pagamento do imposto e demais gravames devidos à Fazenda Nacional ou do benefício fiscal aplicado, e da exatidão das informações prestadas pelo importador será realizada na forma que estabelecer o regulamento e processada no prazo de 5 (cinco) anos, contado do registro da declaração de que trata o art.44 deste Decreto-Lei.

Nesse sentido, trago à colação as seguintes decisões:

Assunto: Normas de Administração Tributária

Período de apuração: 28/02/2005 a 26/01/2006

DECADÊNCIA. INFRAÇÕES ADUANEIRAS.

A decadência em matéria aduaneira é regida pelo art. 139 do Decreto-lei nº 37/66, que determina o prazo de decadencial de 5 anos para impor penalidades, a contar da data da infração, no caso, o registro da declaração de importação.

Recurso de Ofício Negado

IMPORTAÇÃO. FRAUDE NÃO DEMONSTRADA. PENA DE PERDIMENTO INCABÍVEL.

A medida extrema de perdimento dos bens somente se mostra cabível quando demonstrada cabalmente as fraudes por artifícios dolosos e documentação emitida com falsidade ideológica imputadas ao contribuinte.

ÔNUS DA PROVA. CONSTITUIÇÃO DO FATO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO.

É ônus da fiscalização munir o lançamento com todos os elementos de prova dos fatos constituintes do direito da Fazenda. Na ausência de provas, o lançamento tributário deve ser cancelado.

Recursos Voluntários Providos (Acórdão nº 3301-003.975). (Grifos apostos)

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2016

INFRAÇÃO ADUANEIRA. DECADÊNCIA. PRAZO DO ART. 139 DO DL nº 37/66.

O direito de a Fazenda Pública impor multas relacionadas ao controle aduaneiro das importações rege-se pelas disposições do art. 139 do DL nº 37/66, com início de contagem do prazo decadencial a partir da data da infração, que no presente caso, é a data do registro da DI.

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. OCULTAÇÃO DA REAL ADQUIRENTE. FRAUDE NÃO DEMONSTRADA. PENA DE PERDIMENTO. CONVERSÃO EM MULTA INCABÍVEL.

A medida extrema de perdimento dos bens a favor da União, nos moldes do art. 23, IV, §1º e §3º, do Decreto-Lei nº 1.455/76 somente se mostra cabível quando demonstrada cabalmente as fraudes imputadas ao contribuinte. É ônus da fiscalização munir o lançamento com todos os elementos de prova dos fatos constituintes do direito da Fazenda. Na ausência de provas, o lançamento tributário é nulo, por vício material.

Recurso de Ofício Negado.

Recurso Voluntário Provido. (Acórdão nº 3301-007.681) (Grifos apostos)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO (II)

Período de apuração: 05/01/2004 a 05/09/2008

DECADÊNCIA. INFRAÇÕES ADUANEIRAS. NORMA ESPECIAL.

Em se tratando de infrações aduaneiras, a decadência segue o regramento especial disposto no art. 139 do Decreto-lei nº 37/66, em detrimento das normas gerais do art. 173, I ou do art. 150, §4º do CTN, que dizem respeito a regras para contagem de prazo para o Fisco constituir o crédito tributário ou para a homologação da atividade prévia do sujeito passivo no lançamento por homologação.

No caso, a contagem do prazo decadencial para que a Aduana formalize a exigência relativa às multas aduaneiras deve ser regida pelo art. 139 do Decreto-lei nº 37/66, que dispõe que o prazo de decadência para impor penalidades é de 5 anos a contar da data da infração. Dessa forma, exonera-se do lançamento às parcelas da multa aduaneira que tenham sido atingidas pela decadência.

DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO. EXISTÊNCIA DE VINCULAÇÃO. CONTROLE ADUANEIRO APROPRIADO. VALORAÇÃO ADUANEIRA. MULTA. TIPICIDADE.

A não informação da existência de vinculação entre o importador e o exportador na Declaração de Importação é punida, nos termos do art. 69, §1º da Lei nº 10.833/2003, com a penalidade prevista no art. 84 da Medida Provisória nº 2.158-35, eis que se trata de dado relevante à determinação do procedimento de controle apropriado quanto à valoração aduaneira.

Salvo disposição em contrário, a responsabilidade por infrações aduaneiras ou tributárias independe da intenção do agente ou do responsável, nos termos do art. 94, §2º do Decreto-lei nº 37/66 e do art. 136 do CTN, sendo este o caso da infração prevista no art. 84 da Medida Provisória nº 2.158-35 c/c o art. 69 da Lei nº 10.833/2003, para a qual não foi exigida pelo legislador, para a sua configuração, a presença do elemento subjetivo.

FALSIDADE. FATURAS COMERCIAIS. INSTRUÇÃO DAS DECLARAÇÕES DE IMPORTAÇÃO. PERDIMENTO. MULTA SUBSTITUTIVA.

A utilização pelo importador de faturas comerciais falsas para instruir as declarações de importação é conduta punível com a pena de perdimento ou a multa que lhe substitui.

Recurso Voluntário provido em parte (Acórdão nº 3402-007.092). (Grifos apostos)

Quanto a este último acórdão, trago à colação, inclusive, as razões de decidir extraídas do voto da Conselheira Relatora, em que também se analisava a aplicação de multa substitutiva à pena de perdimento em decorrência da falsidade de faturas comerciais:

No que concerne à decadência, entendo que cabe reforma na decisão recorrida, eis que o prazo de decadência para o Fisco impor penalidades no âmbito aduaneiro é regido pela regra específica trazida pelo art. 139 do Decreto-Lei nº 37/66, conforme constou no Voto condutor desta Relatora no Acórdão nº 3402-006.831, julgado em 21 de agosto de 2019, abaixo transcrito:

(...)

Com relação especificamente às infrações aduaneiras, o prazo de decadência para impor penalidades previsto é de 5 anos a contar da data da infração, nos termos do art. 139 do Decreto-lei nº 37/66, regulamentado pelo art. 669 do Regulamento Aduaneiro/2002 e depois pelo art. 753 do Regulamento Aduaneiro/2009:

Art. 139 - No mesmo prazo do artigo anterior se extingue o direito de impor penalidade, a contar da data da infração.

Art. 669. O direito de impor penalidade extingue-se em cinco anos, a contar da data da infração (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 139).

Art.753.O direito de impor penalidade extingue-se em cinco anos, contados da data da infração (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 139).

Dessa forma, entendo que se aplica ao presente caso a regra especial acima, em detrimento das normas do art. 173, I ou do art. 150, §4º do CTN, que dizem respeito ao prazo geral para se constituir o crédito tributário e ao prazo de homologação da atividade prévia do sujeito passivo no lançamento por homologação.

Nesse sentido, deve ser regida pelo art. 139 do Decreto-lei nº 37/66 a contagem do prazo decadencial para que a Aduana formalize a exigência relativa à multa aduaneira equivalente ao valor aduaneiro, aplicável em substituição à pena de perdimento de mercadorias não localizadas, revendidas ou consumidas. Mesmo porque, assim não fosse, não seria nada razoável estabelecer-se regras diferentes de decadência para a mesma infração a depender de se localizar fisicamente ou não as mercadorias: i) com base no Decreto-lei nº 37/66, na hipótese da aplicação da pena de perdimento das mercadorias; e ii) segundo as disposições de decadência do CTN para a aplicação da multa substitutiva ao perdimento.

(...)

No caso, a contribuinte foi cientificada do auto de infração em 01/04/2009 (fl. 232), de forma que não estão atingidos pela decadência os fatos geradores ocorridos após 01/04/2004.

Com efeito, relativamente à multa equivalente ao valor aduaneiro, aplicada em substituição à pena de perdimento, que incidiu sobre as **Declarações de Importação registradas no período de 01/01/2006 a 26/02/2006**, não há que se falar em decadência; mas, no que concerne à multa de 1% do valor aduaneiro, devem ser exoneradas do lançamento as parcelas relativas às **Declarações de Importação registradas até a data de 01/04/2004**, inclusive.

Veja-se que a julgadora adotou como termo *a quo* da contagem do prazo a data do registro das DIs em referência.

Sendo assim, conforme descrição dos fatos, a DI aqui analisada (fls. 252/256 dos autos), foi registrada em 27 de novembro de 1998, ao passo que os recorrentes somente foram cientificados da lavratura do auto de infração em testilha em 24/12/2003, ou seja, quando já havia transcorrido mais de 5 (cinco) anos do registro da DI.

Entendo, portanto, que não resta alternativa a este Colegiado, senão reconhecer a decadência do direito de a Fazenda exigir a penalidade ora analisada.

Uma vez acolhido este argumento preliminar, desnecessário adentrar nos demais argumentos recursais.

Da conclusão

Diante das razões supra expendidas, voto no sentido de acatar a preliminar suscitada, e, por consequência, dar provimento ao Recurso Voluntário, para fins de cancelar a multa exigida em sua integralidade, em razão da configuração da decadência.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Maria Eduarda Alencar Câmara Simões