



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

**Processo n°** 12466.000883/2009-14  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3302-003.643 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 21 de fevereiro de 2017  
**Matéria** CONVERSÃO DA PENA PERDIMENTO EM MULTA  
**Recorrente** COTIA TRADING S/A. E OUTRO  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Data do fato gerador: 12/11/2004

PENA DE PERDIMENTO. CONVERSÃO EM MULTA. DESPACHO ADUANEIRO. USO DE DOCUMENTO MATERIALMENTE FALSO. AUSÊNCIA DE PROVA. IMPOSSIBILIDADE.

Não é cabível a aplicação da multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, em decorrência da conversão pena perdimento da mercadoria por uso de documento materialmente falsificado, necessário ao desembaraço aduaneiro da mercadoria, se não comprovado, com documentação adequada, a alegada falsidade material da fatura comercial utilizada no processamento do despacho aduaneiro.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Data do fato gerador: 12/11/2004

NULIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO. APLICAÇÃO DE MULTA POR INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO ADUANEIRA. INCLUSÃO DE RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO NO POLO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

A inclusão no polo passivo da obrigação da pessoa jurídica que concorreu para a prática da infração aduaneira ou dela se beneficiou, na condição de responsável solidária, não constitui vício de qualquer natureza passível de acarretar a nulidade do auto de infração.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade do auto de infração e, no mérito, por unanimidade de votos,

em dar provimento ao recurso voluntário. Fez sustentação oral a Dr<sup>a</sup> Ana Flávia V. A. Ribeiro, em nome de Cotia Trading, e o Dr. Rafael de Paula Gomes, em nome Microsoft Móbile.

*(assinado digitalmente)*

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente.

*(assinado digitalmente)*

José Fernandes do Nascimento - Relator.

Participaram do julgamento os Conselheiros Paulo Guilherme Déroulède, José Fernandes do Nascimento, Domingos de Sá Filho, Lenisa Rodrigues Prado, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Hélcio Lafetá Reis, Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza e Walker Araújo.

## **Relatório**

Por bem descrever os fatos, adota-se o relatório que integra a decisão de primeiro grau, que segue integralmente transcrito:

*Trata o presente processo de auto de infração por suposta interposição fraudulenta de terceiros com lançamento da multa do artigo 23, § 3º, do Decreto-lei 1.455/1976, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002. Valor da autuação fiscal R\$ 546.563,00, sendo autuadas em solidariedade as empresas Cotia Trading S/A e Nokia do Brasil Tecnologia Ltda.*

*Seguem as alegações da fiscalização aduaneira, em números romanos.*

*I. As empresas autuadas (Cotia Trading e Nokia do Brasil) atuaram em conjunto em simulações de operações, que eram declaradas como por conta própria da Cotia Trading (importação direta), mas que na verdade eram por conta e ordem da Nokia do Brasil, sendo que esta última empresa quem comprava as mercadorias no exterior.*

*II. Do ponto de vista meramente logístico, dificilmente haveria importação para empresa localizada na cidade de Manaus/AM (Nokia) realizada por empresa sediada em Vitória/ES (Cotia), quanto mais de mercadorias exportadas por empresas vinculadas à mesma Nokia (principalmente Nokia da Finlândia), que tem direito aos benefícios da Zona Franca de Manaus (ZFM). Para usufruir tais benefícios, a Nokia precisaria se adequar à legislação própria da ZFM, preferindo aproveitar de forma escusa da exclusão do pagamento do IPI na zona secundária, assim como se manter afastada das implicações dos controles do preço de transferência para efeito do IRPJ. Tais fatos demonstram que as empresas mencionadas tinham um interesse comum nas operações de importação, fazendo gerar, conseqüentemente, a solidariedade tributária passiva entre os intervenientes.*

*III. Em todo esse trâmite, não há o que se falar em falha ou erro. A legislação era muito clara, mesmo que tenha evoluído como o*

*tempo e identificado nova sistemática de importação (importação para encomendante pré-determinado). Também a legislação identificou as responsabilidades do encomendante, destacando-se entre elas a sua equiparação à indústria, remetendo-o a todas as obrigações relacionadas ao IPI.*

*IV. A empresa Cotia não participou das transações comerciais que originaram as importações das mercadorias, participando, entretanto, de simulações de importações por conta própria, em acordo simulatório como o real adquirente das mercadorias.*

*V. Defende a fiscalização a ocorrência da infração de ocultação do sujeito passivo, do real comprador ou do responsável pela simulação (Nokia) mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.*

*VI. A própria DI objeto de autuação (04/1152299-4) contém documentos que demonstram a importação por conta e ordem da Nokia. Primeiro, nos dados complementares (fl. 94), há identificação no controle de processo (Processo: NOK 3476/04) que a cliente é a Nokia. Segundo, no HAWB (fl. 96), em Accounting Information, consta o pedido formulado ao fornecedor pela Nokia (P.O NBR: TQG-4987998). Explica à folha 32 a sistemática de tal numeração. Terceiro, no mesmo HAWB, nota-se que o fornecedor tem sede na Finlândia mas a mercadoria é embarcada de Miami. Quarto, a fatura internacional apresentada pela empresa é uma falsificação ridícula, que envolve empresa tão importante no cenário nacional e internacional, sendo que cópia das faturas internacionais 91680018, 91680022 e 91680020 e a cópia das delivery notes 83722780, 83722779 e 83722778 que sustentaram a DI 014/0599624-6 (PAF 12466.000863/2009-35) demonstram de forma muito clara o envolvimento da Nokia. São elementos da fraude o layout e a assinatura constantes no documento.*

*VII. Não se pode cogitar a importação e comercialização no mercado nacional de equipamentos de telefonia celular da marca Nokia, por empresa diferente da Nokia do Brasil, exceto se por conta e ordem dessa mesma empresa.*

*VIII. No caso concreto, muito embora não tenha sido comprovado o pagamento das despesas com a importação de forma antecipada, é fato que as compras feitas no exterior foram feitas pela Nokia, e, sendo assim, é responsável por todos esses desembolsos. A Nokia, que adquire as mercadorias no exterior de empresa coligada, é quem pode de fato distribuir esses bens e foi quem desenvolveu os pontos de venda.*

*IX. A fiscalização também alega a ocorrência da infração de utilização de documentos falsos no despacho aduaneiro de importação, identificando as seguintes irregularidades de falsidade as folhas 37-38: a) simulação e falsidade ideológica na DI nº 04/1152299-4 pelo fato de a Cotia, representada pelo seu despachante aduaneiro, formular DI de importação por conta própria, ocultando a principal interessada e compradora das mercadorias (Nokia); b) falsidade ideológica do BL por não*

*identificar a participação da Nokia e registrar a Cotia como compradora das mercadorias, além de constar que a mercadoria foi embarcada em Miami e a exportadora na Finlândia, onde a mercadoria, em tese, foi originalmente embarcada; c) falsidade material e ideológica na fatura internacional 91970955, apresentada à fiscalização acobertando as mercadorias envolvidas, sendo que tal documento informa a Cotia como importadora e os documentos apresentados demonstram claramente que isso não corresponde ao verdadeiro negócio internacional, que foi efetuado de forma simulada com envolvimento da Nokia, conforme layout e assinatura.*

*Intimada (fl. 02), ingressou Cotia Trading com a impugnação de fls. 135- 182. Seguem as alegações da contribuinte autuada/interessada/impugnante.*

*1. O auto de infração é nulo, não cabendo a pena de perdimento por não ser lícita tal penalidade ou a sua conversão em multa quando do procedimento de revisão aduaneira. Além disso, não é admitida a conversão da pena de perdimento em multa para mercadorias comercializadas, sendo somente possível para mercadorias consumidas ou não localizadas.*

*2. No presente caso, não foram atendidos os requisitos legais para enquadrar a operação como importação por conta e ordem de terceiros e, à época da importação (2004), não havia sido regulamentada a importação por encomenda. Portanto, trata-se de uma importação própria que atendia os ditames legais vigentes à época dos fatos.*

*3. Ao contrário do exposto pela fiscalização, o artigo 11 da Lei nº 11.281/2006 determina que a importação por encomenda não configura importação por conta e ordem.*

*4. O artigo 18 da Lei nº 11.452/2007 define que eventual contato comercial do encomendante é irrelevante para a definição da importação por encomenda, sendo somente relevante a origem dos recursos para a operação, que devem ser do próprio importador.*

*5. Cita a SCI nº 119/2007, que define que a importação com recursos próprios sem adquirente pré-determinado configura importação direta.*

*6. A importação em questão é anterior a vigência da Lei nº 11.281/2006, sendo que, até esta Lei, havia somente duas hipóteses de importação: direta e por conta e ordem de terceiros. Dessa forma, não havia fundamento legal para exigir da impugnante a indicação do seu futuro cliente comprador (Nokia) ou a equiparação deste encomendante à industrial (contribuinte do IPI).*

*7. Diante do faturamento de quase R\$ 2 bilhões da Cotia, observa-se que a mesma tinha recursos para suportar importação de R\$ 546.000,00. A impugnante promoveu o pagamento de todas as despesas e do contrato de câmbio. Houve preenchimento dos requisitos do ADI SRF nº 7/2002.*

8. Somente a importação que preencha os requisitos da IN nº 225 e da IN nº 247/2002 pode ser considerada importação por conta e ordem.

9. A aplicação da multa de conversão após o pagamento de tributos representa ofensa aos princípios da legalidade, isonomia, vedação ao confisco, além de desproporcionalidade com o montante do IPI.

10. Por haver seguido entendimento dos diplomas administrativos citados, não pode a impugnante ser punida.

11. Não há que se falar em crime de falsidade (ideológica ou material) haja vista que, para a sua caracterização, é necessária a existência do dolo, que haja uma finalidade um intuito no agir, não bastando a mera existência de informação falsa.

12. Eventual falsidade do documento não pode ser imputada à Cotia haja vista que não é a mesma que elabora as faturas comerciais ou os conhecimentos de transporte, e sim o exportador das mercadorias. Além disso, por se tratar de importação por conta própria ainda que sob encomenda e anterior à IN SRF nº 634/2006, não havia obrigatoriedade do importador (Cotia) informar na DI os dados da encomendante (Nokia), muito menos na fatura comercial ou no conhecimento de embarque.

13. Quanto à alegação de falsidade material da fatura comercial nº 91970955, deve-se observar que a operação efetivamente realizada foi declarada à Receita Federal, sendo que, no caso desta DI, a fatura que gerou toda a confusão realmente possui um layout diferente das anteriores, mas isso não a torna materialmente falsa, pois a legislação de importação não define um layout ou modelo obrigatório, mas apenas os campos obrigatórios (art 497 do RA2002). Além disso, não foi a Cotia quem elaborou tais documentos, nem há provas ou indícios desta conduta delituosa.

14. A redação dos artigos 23 a 27 do Decreto-lei nº 1.455/1976 demonstram que a pena de perdimento somente pode ser aplicada para mercadorias não desembaraçadas, que ainda não foram tributadas.

15. Ainda que fosse cabível a multa de conversão da pena de perdimento, a mesma não poderia ser aplicada por força da vigência do artigo 33 da Lei nº 11.488/2007, que estabeleceu penalidade mais branda para os casos de acobertamento de reais beneficiários.

16. Não há o interesse comum citado no artigo 124 do CTN da impugnante com a adquirente Nokia. A impugnante repassava as mercadorias à Nokia em valores muito próximos ao custo da operação, sendo que a vantagem econômica da Trading advinha do regime Fundap (ICMS). Os interesses da impugnante são opostos aos da Nokia.

*Requer a nulidade da autuação fiscal, além da produção de provas em direito admitidas e intimação no endereço do causídico.*

*Intimada à folha 109, apresentou a autuada Nokia a impugnação de folhas 201-218.*

*- Não se admite o lançamento fiscal baseado exclusivamente em presunções e suposições, notadamente para as hipóteses de fraude, que requerem prova do dolo dos partícipes.*

*- Por ser penalidade baseada em crime ou contravenção (falsidade material ou ideológica), não há que se falar em responsabilidade objetiva, devendo-se comprovar o dolo. Deve-se seguir o artigo 137 do CTN, que constitui exceção à responsabilidade objetiva do artigo 136.*

*- Não há a incongruência logística invocada pela fiscalização haja vista que as mercadorias não foram remetidas para Manaus, e sim para o estabelecimento da empresa em São Paulo. As mercadorias importadas são produtos acabados e não teriam direito aos benefícios fiscais da Zona Franca de Manaus.*

*- Igualmente improcede a alegação de que a impugnante buscou se furtar do pagamento do IPI nas saídas que promovesse no mercado interno das mercadorias importadas pela Cotia e dela adquiridos no mercado interno. A razão disto é que a importação foi realizada por conta da Cotia, e não da impugnante, e, à época, não havia qualquer norma que equiparasse a impugnante a estabelecimento industrial, ainda que se tratasse de importações realizadas por sua ordem, mas por conta da Cotia. A hipótese de equiparação a estabelecimento industrial veio no artigo 13 da Lei nº 11.281/2006.*

*- A impugnante não foi indicada como adquirente por não haver comando legal assim determinando haja vista que tais comandos somente passaram a ter vigência em 2006.*

*- A fiscalização não fez prova de que a importação foi paga sob a conta da impugnante, não se preocupando em proceder a tal análise. Aliás, não é de surpreender que a própria fiscalização admita que não foi "comprovado o pagamento das despesas com a importação de forma antecipada".*

*- A circunstância de, no campo "accounting information" do AWB e no campo "purchase order" da fatura comercial (comercial invoice), haver menção a BNR: TQG- 49887998 não se presta para demonstrar que se trataria de importação por conta da impugnante. Quando muito, essa circunstância poderia indicar que se trataria de uma importação por ordem da impugnante, de nada servindo, no entanto, para demonstrar que se trataria de importação por sua conta.*

*- Mesmo a fatura comercial nº 91970955, que a fiscalização alega ser falsa, não faz qualquer menção à impugnante. Esta fatura não é falsa nem ideológica nem materialmente. A não indicação do nome da impugnante não configura falsidade ideológica haja vista que o documento deve refletir a realidade da operação: aquisição das mercadorias pela Cotia. Também*

*não há falsidade material. Apesar de a fatura que instruiu a DI guardar diferenças em seu formato em relação, isso não significa que o documento seja falso haja vista que não há qualquer exigência de que as faturas emitidas por uma pessoa jurídica sejam idênticas, mas apenas de dados mínimos, e também, mesmo que houvesse falsidade, a fiscalização deveria provar qual dos formatos é o verdadeiro.*

*- Pelos critérios adotados pela Receita Federal no ADI 7/2002, constata-se que a operação ocorreu por conta da Cotia.*

*- Dada à impossibilidade de a impugnante produzir prova de fato negativo - ou seja, prova de que a importação não foi feita com seus recursos - requer diligência de envio de ofício ao Banco Central do Brasil para que este informe qual foi a empresa que fechou o contrato de câmbio.*

*- Deve-se apontar, outrossim, que a prova da origem dos recursos na importação nada tem de difícil. Bastaria a Fiscalização haver intimado a Cotia para que demonstrasse a origem dos recursos, mediante sua escrita fiscal e contábil ou extratos bancários. A incapacidade de a Cotia apresentar estes documentos criaria pelo menos um contexto que permitiria fazer presumir que não foi a Cotia que comprou as mercadorias e que entabulou as negociações relativas à compra das mercadorias. O que se viu, contudo, foi a absoluta inércia da Fiscalização, que se contentou em lavrar o Auto de Infração com base em suas suposições, suspeitas e elucubrações, sem qualquer elemento concreto e contra a prova colacionada aos autos.*

*- Sem a comprovação de que a impugnante foi efetivamente a adquirente das mercadorias no exterior, não há que se falar em interposição fraudulenta.*

*- Argumenta que, se houver condenação, a mesma deve se dar na forma do artigo 33 da Lei nº 11.488/2007.*

*- Qualquer falsidade do AWB deveria ser imputável ao transportador, que é quem emite o documento.*

*- A fiscalização cita outro auto de infração lavrado contra a impugnante, sendo que alega que tal auto trata de "fortes indícios de prática de interposição fraudulenta". Ocorre que tal auto foi julgado insubsistente pela DRJ Belém, sendo tal decisão confirmada pelo Conselho de Contribuintes. Assim, as supostas irregularidades que maculariam a atuação da impugnante no comércio exterior, na verdade jamais existiram, decorrendo a atuação destacada pelo auto de infração ora impugnado da equivocada interpretação dos fatos e da legislação a eles aplicável pela fiscalização.*

*Solicita a improcedência da atuação.*

*À folha 306, encaminhou-se o processo para julgamento e informou-se a tempestividade da impugnação do contribuinte principal e do solidário.*

*Em petição de folhas 307-310, alega a impugnante Cotia Trading a mudança de entendimento do Fisco sobre a matéria, apresentando julgado desta Delegacia.*

Sobreveio a decisão de primeira instância (fls. 415/431), em que, após afastar a infração decorrente da prática da interposição fraudulenta de terceiros, por falta de prova de que os recursos utilizados no pagamento dos encargos relativos à referida operação de importação tivessem sido fornecidos pela solidária, por unanimidade de votos, as impugnações foram julgadas improcedentes e o crédito tributário mantido, porque estaria configurada a infração por falsidade documental, com base nos fundamentos resumidos nos enunciados das ementas que seguem transcritos:

***ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II***

*Data do fato gerador: 12/11/2004*

***IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS.  
CONFIGURAÇÃO.***

*Sem a comprovação de que os recursos utilizados na compra e venda internacional foram providenciados por terceira empresa oculta, não há que se falar em importação por conta e ordem de terceiros.*

***FALSIDADE DOCUMENTAL. PERDIMENTO.***

*Aplica-se a pena de perdimento para as mercadorias importadas se qualquer documento necessário ao seu embarque ou desembaraço tiver sido falsificado ou adulterado.*

***RESPONSABILIDADE ADUANEIRA POR INFRAÇÕES***  
*Salvo disposição expressa em contrário, a responsabilidade por infração independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.*

***CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO*** *Converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias que foram importadas com recursos de origem, disponibilidade e transferência não comprovados e que não sejam localizadas ou que tenham sido consumidas.*

A autuada Cotia Trading S/A., doravante denominada Cotia, foi cientificada da decisão de primeira instância em 5/1/2012, (fls. 433/434) e a responsável solidária Nokia do Brasil Tecnologia Ltda., doravante denominada Nokia, em 6/1/2012 (fls. 435/436).

Em 2/1/2012, a autuada apresentou o recurso voluntário de fls. 441/465, em que reafirmou as razões de defesa suscitadas na peça impugnatória quanto à preliminar de nulidade do auto de infração e à questão de mérito remanescente. Por sua vez, a responsável solidária, em 3/2/2012, apresentou o recurso voluntário de fls. 489/546, em que alegou insubsistência do auto de infração, com base no argumento de que a fiscalização não havia apresentado elementos probatórios sólidos e contundentes que demonstrassem a efetiva ocorrência da falsidade material da fatura comercial ou que as autuadas agiram com dolo.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro José Fernandes do Nascimento, Relator.

Os recursos interpostos são tempestivos e preenchem os demais requisitos de admissibilidade, portanto, devem ser conhecidos.

Nos recursos em apreço foram apresentadas razões de defesa sobre questões preliminares e de mérito.

### **Da preliminar de nulidade da autuação.**

A recorrente Cotia Trading S/A. alegou nulidade da autuação com base no argumento de que, ao incluir em único auto de infração dois sujeitos passivos distintos, houve descumprimento do estabelecido no *caput* e no § 1º do art. 9º do Decreto 70.235/1972, que autoriza a lavratura do auto de infração contra único sujeito passivo e desde que a comprovação dos ilícitos dependa dos mesmos elementos de prova.

Não procede a alegação da recorrente. A uma, porque o referido preceito legal trata dos requisitos que possa ser reunido em único processo autos de infração distintos formalizados contra um mesmo sujeito passivo, quando a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de provas, situação distinta da alegada pela recorrente, ou seja, a lavratura de auto infração contra único sujeito passivo.

A duas, porque, no caso em tela, não ocorreu a situação alegada pela recorrente, haja vista que a pessoa jurídica Nokia foi incorporada ao polo passivo da autuação na condição de responsável solidária, com respaldo no art. 95<sup>1</sup>, I e V, do Decreto-lei 37/1966, por (i) ter concorrido para a prática da infração ou dela se beneficiado, e (ii) ser adquirente da mercadoria de procedência estrangeira, importada por sua conta e ordem, conforme imputação que fora feita pela fiscalização na descrição dos fatos que integra o questionado auto de infração (fls. 22/24).

Com base nessas considerações, rejeita-se a referida alegação de nulidade do auto de infração suscitada pela citada recorrente.

### **Da análise das questões de mérito.**

De acordo com a referida descrição dos fatos (fls. 2/45), o motivo da imposição da multa em apreço foi a atribuição às recorrentes da prática de duas infrações: a) interposição fraudulenta na operação de importação; e b) apresentação de documento falso necessário ao processamento do despacho aduaneiro de importação.

---

<sup>1</sup> "Art. 95 - Respondem pela infração:

I - conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática, ou dela se beneficie;  
[...]

V - conjunta ou isoladamente, o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.

[...]"

As referidas infrações configuram dano ao Erário, nos termos do art. 23, IV e V, e §§ 1º a 3º, do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, com redação dada pela Lei 10.637/2002, a seguir transcritos:

*Art 23. Consideram-se **dano ao Erário** as infrações relativas às mercadorias:*

[...]

*IV - enquadradas nas hipóteses previstas nas alíneas " a " e " b " do parágrafo único do artigo 104 e nos **incisos I a XIX do artigo 105, do Decreto-lei número 37, de 18 de novembro de 1966.***

*V - estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a **interposição fraudulenta de terceiros.***

*§ 1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a **pena de perdimento das mercadorias.***

*§ 2º **Presume-se interposição fraudulenta** na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.*

*§ 3º A pena prevista no § 1º converte-se em **multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria** que não seja localizada ou que tenha sido consumida.*

[...] (grifos não originais)

A específica infração atribuída à recorrente, capitulada no inciso IV do referido preceito legal, encontra-se definida no inciso VI do art. 105 do Decreto-lei 37/1966, com os seguintes termos, *in verbis*:

*Art.105 - Aplica-se a pena de perda da mercadoria:*

[...]

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

[...] (grifos não originais)

No julgamento de primeira instância, o Colegiado afastou a infração decorrente da prática da interposição fraudulenta de terceiros, definida no art. 23, V, do Decreto-lei 1.455/1976, sob o fundamento de que a operação de importação não fora realizada por conta e ordem da responsável solidária Nokia, pois não havia, nos autos, prova de que os recursos utilizados no pagamento dos encargos da operação de importação tivessem sido fornecidos pela referida pessoa jurídica. Segundo o voto condutor do referido julgado, a operação de importação objeto da autuação em apreço caracterizava-se como importação por encomenda, que, na data da infração, não estava sujeita a indicação do encomendante predeterminado na DI.

Assim, por não estar sujeita a recurso de ofício, no que tange à infração por interposição fraudulenta, a referida decisão deve ser considerada definitiva na esfera administrativa, nos termos do parágrafo único do artigo 42<sup>2</sup> do Decreto 70.235/1972.

Em decorrência, no presente julgamento, resta analisar apenas a controvérsia remanescente, referente à segunda infração, ou seja, apresentação de documento falso necessário ao processamento do despacho aduaneiro de importação, descrita no inciso VI do art. 105 do Decreto-lei 37/1966.

Em relação a essa infração, na descrição dos fatos que integra o questionado auto de infração (fls. 39/40), a fiscalização imputou às recorrentes três condutas infracionais, *in verbis*:

**1. Simulação e falsidade ideológica na declaração de importação 04/1152299-4 (fls. 92 a 95):**

*Esta infração ficou evidenciada quando a COTIA, representada pelo seu despachante aduaneiro, formulou a declaração de importação, identificando a operação como sendo por conta e risco próprio, tendo como principal objetivo a ocultação da MAIOR INTERESSADA na operação a NOKIA.*

**2. Falsidade ideológica no BL apresentado, acobertando as mercadorias envolvidas (fl. 96):**

*A falsidade ideológica desse documento é evidente, pois não identifica a participação da NOKIA, e registra a COTIA como compradora das mercadorias. Outro ponto importante é que a mercadoria constou como embarcada nos EUA (Miami), e a exportadora constou com sede na Finlândia, onde a mercadoria, em tese, originalmente foi embarcada.*

**3. Falsidade material e ideológica na Fatura Internacional 91970955, apresentada à fiscalização acobertando as mercadorias envolvidas:**

*A falsidade material e ideológica destes documentos é evidente, pois registra a COTIA como importadora e os documentos apresentados demonstram claramente que isso não corresponde ao verdadeiro negócio internacional, que foi apresentado de forma simulada.*

**Essa fatura internacional, em tese, é materialmente falsa**, para demonstrar esse fato, incluímos como prova, cópia das Faturas Internacionais 91680018, 91680022 e 91680020, cópia das delivery notes 83722780, 83722779 e 83722778, que sustentaram a DI 04/0599624-6 (PAF 12466.000863/2009-35), demonstrando de forma muito clara o envolvimento da NOKIA, layout e assinatura que comprovam o entendimento fiscal. (não originais os negritos sublinhados)

---

<sup>2</sup> "Art. 42. São definitivas as decisões:

[...]

Parágrafo único. Serão também definitivas as decisões de primeira instância na parte que não for objeto de recurso voluntário ou não estiver sujeita a recurso de ofício."

Da simples leitura dos excertos transcritos, extrai-se que todas imputações de falsidade ideológica atribuídas às recorrentes estão diretamente relacionadas e, portanto, dependentes da existência da infração caracterizada pela prática da infração por interposição fraudulenta na correspondente operação de importação. Assim, uma vez afastada, em caráter definitivo, a referida infração, por ausência de prova, conseqüentemente, as imputações de falsidade ideológica apontadas pela fiscalização restam prejudicadas, haja vista que também foram alcançadas pela efeito da referida decisão proferida pela Turma de Julgamento *a quo*.

Logo, resta analisar apenas o aspecto atinente à falsidade material da fatura comercial nº 91970955 (fl. 99), utilizada na instrução do despacho aduaneiro em questão.

De acordo com o trecho transcrito na descrição dos fatos, a fiscalização chegou a conclusão que, em tese (em princípio, teoricamente), a referida fatura era materialmente falsa. E a fiscalização chegou a essa conclusão com base na comparação da fatura supostamente falsa com as cópias das faturas comerciais (*invoices*) de nºs 91680018, 91680022 e 91680020 (fls. 100/105) e dos *delivery notes* de nºs 83722780, 83722779 e 83722778 (fls. 106/108), que instruíram a DI 04/0599624-6 e colacionadas aos autos do processo nº 12466.000863/2009-35, de onde foram extraídas.

Previamente, cabe ressaltar que, diferentemente da afirmação peremptória sobre a falsidade ideológica, em relação falsidade material do referido documento, a fiscalização limitou-se afirmar que apenas em tese ele seria materialmente falsa.

Sabidamente, por força do disposto no artigo 9º do Decreto 70.235/1972, a fiscalização tem o dever de comprovar a ocorrência do ilícito cometido pelo fiscalizado, sob pena de invalidade da autuação. E o cumprimento desse dever não se exaure com a simples produção de uma prova qualquer acerca da existência da infração, mas mediante a produção de prova cabal acerca do cometimento do fato infracional.

Não se pode olvidar que, por força do que determina o referido preceito legal, o documento que consubstancia o ato de lançamento do tributo, ou da aplicação da penalidade deve estar instruído com as provas adequadas dos fatos, sendo insubsistente o auto de infração lastreado em elementos probatórios insuficientes para comprovar a efetiva ocorrência da conduta atribuída ao autuado, pois, diversamente do que ocorre na esfera privada, em que o ônus da prova constitui um direito subjetivo disponível das partes, nos atos de lançamentos ou de aplicação de penalidade, a autoridade fiscal tem o dever de provar o fato jurídico ou o ilícito tributário, conforme o caso, sob pena de improcedência do ato de lançamento ou de imposição de penalidade.

No caso, se a discrepância de leiaute e da assinatura, baseada no simples cotejo dos citados documentos, não foi suficientes para que a fiscalização firmasse juízo conclusivo a cerca da certeza da falsidade material da mencionada *invoice*, para este Relator, em razão da fragilidade desses indícios de falsidade do referido documento, também não é possível firmar com convicção que referido documento é materialmente falso.

Com efeito, diante da precariedade de tais indícios de falsidade, somente a prova pericial pertinente, ou seja, a realização por especialista de exame grafoscópico da assinatura poderia confirmar, de forma definitiva, se o referido documento era ou não materialmente falso.

Sem essa prova pericial e diante da falta de conhecimento técnico deste julgador, para aquilatar a autenticidade do referido documento, mediante o simples cotejo da sua forma gráfica e da assinatura nela posta com os mesmos elementos contidos nos outros

documentos utilizados como paradigma, certamente, não há como imputar ao citado documento a pecha de materialmente falso.

Além disso, determina o art. 112, II, do CTN, que, em caso de dúvida quanto às circunstâncias materiais do fato, a “lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades”, deve ser interpretada da maneira mais favorável ao acusado.

Assim, uma vez não comprovada nos autos, com prova adequada (prova pericial), que a referida fatura trata-se de um documento materialmente falso, não é possível atribuir às autuadas o cometimento da infração caracterizada pela apresentação de documento falso necessário ao desembaraço da mercadoria, prevista no art. 105, VI, do Decreto-lei 37/1966, em decorrência, a cobrança da aplicada reputa-se indevida.

### **Da conclusão.**

Por todo o exposto, vota-se por, em preliminar, rejeitar a preliminar de nulidade do auto de infração e, no mérito, DAR PROVIMENTO aos recursos, para cancelar a multa aplicada, por ausência de comprovação da infração.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento