



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

**Processo n°** 12466.720661/2011-28  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3301-002.876 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 15 de março de 2016  
**Matéria** Auto de infração - Interposição fraudulenta  
**Recorrente** MULTIMEX S.A.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Data do fato gerador: 07/03/2008, 18/03/2008

AUTO DE INFRAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA DA AUTUADA. CAUSA DE NULIDADE NÃO MATERIALIZADA.

O direito processual tem como regra o princípio da instrumentalidade das formas, segundo o qual, com respeito à nulidade do processo, somente àquela que sacrifica os fins de justiça deve ser declarada pela autoridade julgadora. Em sintonia com o princípio *pas de nullité sans grief* (não há nulidade sem prejuízo), a nulidade por cerceamento ao direito de defesa exige seja comprovado o efetivo prejuízo ao exercício desse direito por parte do sujeito passivo.

Não há nulidade quando a autoridade fiscal, de forma suficiente, demonstra os motivos pelos quais lavrou o auto de infração, possibilitando o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa que são assegurados ao sujeito passivo pela Constituição Federal, retratado nas alegações aduzidas na sua peça recursal.

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Data do fato gerador: 07/03/2008, 18/03/2008

CONVERSÃO DO PERDIMENTO EM MULTA. NATUREZA ADMINISTRATIVA/ADUANEIRA COM FOCO NA MERCADORIA EM FACE DO IMPORTADOR/EXPORTADOR OSTENSIVO. INSTITUIÇÃO DE NOVA PENALIDADE CONTRA QUEM SUBFATURA IMPORTAÇÕES. PENALIDADES AUTÔNOMAS.

A pena de **perdimento da mercadoria**, em decorrência da **interposição fraudulenta de terceiros** nas operações de comércio exterior, tipificada no inciso V do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976, é censura autônoma e não se

confunde com o **subfaturamento** coibido pelo artigo 88 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001.

O objeto primário da reprimenda aduaneira à interposição fraudulenta é a apreensão da mercadoria em face, primeiro, do importador ou exportador ostensivo, podendo ainda responder pela infração terceiro que concorreu para a prática delituosa (artigo 95 do Decreto-lei nº 37/66).

A sanção decorrente da **interposição fraudulenta de terceiros nas operações de comércio exterior** (inciso V do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/76) repercute na própria **mercadoria**, que, em tais casos, é expropriada do sujeito passivo, sendo tal inflição substituída pela multa equivalente ao valor dos produtos apenas nos casos em que inexistente a possibilidade de sua apreensão (vide parágrafos 1º e 3º do mesmo artigo 23). Já o artigo 88 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 trata do **subfaturamento na importação**, o qual é punido com multa de 100% que incide sobre a **diferença entre o preço declarado e o preço real, ou arbitrado**, sem prejuízo da exigência dos tributos incidentes na importação cobrados a partir da base de cálculo arbitrada segundo os critérios estipulados pelo preceito em questão.

Realidade em que, comprovada a interposição fraudulenta de empresa constituída unicamente para intermediar operações de comércio exterior, com fulcro no subfaturamento de produtos importados, legítima a exigência da multa equivalente ao respectivo valor aduaneiro da mercadoria, capitulada no artigo 23, § 3º, do Decreto-lei 1.455/76.

Recurso ao qual se nega provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, na forma do relatório e do voto que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal - Presidente.

(assinado digitalmente)

Francisco José Barroso Rios - Relator.

Participaram da presente sessão de julgamento os conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Francisco José Barroso Rios, Luiz Augusto do Couto Chagas, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, Paulo Roberto Duarte Moreira e Semíramis de Oliveira Duro.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão da 24ª Turma da DRJ São Paulo (fls. 272/293 da cópia digitalizada do processo - doravante utilizada como padrão de referência), a qual, por unanimidade de votos, julgou procedente o auto de infração lavrado **contra o sujeito passivo, nos termos do acórdão assim ementado:**

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/09/2001

Autenticado digitalmente em 22/03/2016 por FRANCISCO JOSE BARROSO RIOS, Assinado digitalmente em 22/03/2016 por ANDRADA MARCIO CANUTO NATAL, Assinado digitalmente em 22/03/2016 por FRANCISCO JOSE BARROSO RIOS

Impresso em 23/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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

Ano-calendário: 2008

**Importação. Ocultação do real vendedor ou exportador. Dano ao Erário. Pena de Perdimento. Conversão em multa.**

Na importação, configura Dano ao Erário a ocultação do real vendedor ou exportador estrangeiro interveniente na operação, infração punível com a pena de perdimento, que é convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro, caso as mercadorias não sejam localizadas ou tenham sido consumidas.

**Importação. Fatura comercial falsa. Dano ao erário. Pena de Perdimento. Conversão em multa.**

Na importação, configura Dano ao Erário se qualquer documento necessário ao embarque ou desembaraço de mercadoria estrangeira tiver sido falsificado ou adulterado, infração punível com a pena de perdimento, que é convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro, caso as mercadorias não sejam localizadas, ou tenham sido consumidas ou revendidas.

**Nulidade do lançamento. Ausência dos elementos de prova caracterizadores do ilícito. Não ocorrência.**

Presente nos autos o fundamento legal do procedimento fiscal, bem como os elementos necessários ao conhecimento pelo contribuinte do que está lhe sendo imputado, viabilizado está o exercício de seu direito de defesa, pelo que não há que se falar em nulidade do lançamento por cerceamento de defesa.

**Prova emprestada. Validade.**

Não há impedimento à aplicação no processo administrativo do instituto da prova emprestada coligida mediante a garantia do contraditório, desde que, por óbvio, guarde pertinência com os fatos cuja prova se pretende oferecer.

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

A lavratura do auto de infração decorreu dos fatos descritos no relatório objeto da decisão recorrida, a seguir transcrito na sua integralidade:

*Em procedimento de revisão aduaneira, a empresa MULTIMEX S.A., CNPJ n.º 04.289.494/0002-08, e a empresa GREENMAX INTERNACIONAL COMÉRCIO DE TECNOLOGIA LTDA., CNPJ n.º 08.095.463/0001-96, foram autuadas pelo cometimento das infrações previstas pelo artigo 105, inciso VI, do Decreto-lei 37/66, e artigo 23, inciso V, do Decreto-lei 1.455/76, consideradas Dano ao Erário, para as quais está prevista a aplicação da pena de perdimento às mercadorias, conforme disposto pelo § 1º, do artigo 23, do Decreto-lei 1.455/76, convertida em multa equivalente ao respectivo valor aduaneiro, a teor do disposto pelo artigo 23, § 3º, do Decreto-lei 1.455/76, diante da impossibilidade de localização ou consumo das mercadorias.*

*A autuação totalizou o montante de R\$ 216.179,95.*

*A descrição dos fatos e o enquadramento legal do auto de infração, em síntese, relata o que segue:*

- *Através de ação fiscal anteriormente perpetrada pela Alfândega do Porto de Vitória, constatou-se que as empresas MULTIMEX e GREENMAX, através da Declaração de Importação - DI nº 08/0536973-7, já havia realizado importação da empresa norte-americana FLIGHTWITH INC., inexistente de fato e de direito no estado da Flórida – EUA. Demonstrou-se que a real vendedora das mercadorias foi a empresa BEST BUY CO. INC., grande varejista do mercado norte-americano, além disso, comprovou-se também a falsidade dos valores declarados. Estas informações constam do processo administrativo nº 12466.000061/2010-69 (fls. 62 a 142);*
- *No mesmo caso, laudo documentoscópico emitido pela Polícia Federal comprovou que o emitente da fatura comercial (invoice) no exterior era também o signatário do contrato de importação por encomenda no Brasil, MAURÍCIO LUIZ DESIDÉRIO COSTA, sócio diretor da GREENMAX, conforme se observa na conclusão de fl. 99;*
- *Entendeu a fiscalização que todas as ocorrências observadas em relação as mercadorias objeto da DI nº 08/0536973-7 se aplicam, mutatis mutandis, as DI objeto desta atuação;*
- *Neste caso, em instância de revisão aduaneira, foram autuadas as DI nº 08/0362015-7 (fls. 9 a 13) e nº 08/0420832-2 (19 a 22), sendo que na primeira figurou como importadora a empresa MULTIMEX e como encomendante a empresa GREENMAX, já na segunda a MULTIMEX figurou como importadora e encomendante;*
- *As faturas que acobertaram as operações de importação autuadas através deste processo (fls. 17 e 26) também foram emitidas pela FLIGHTWITH e assinadas por MAURÍCIO COSTA (MAURÍCIO LUIZ DESIDÉRIO COSTA), desnecessário, portanto, a produção de novo laudo documentoscópico;*
- *A fiscalização demonstrou que a empresa FLIGHTWITH inexistia de direito e de fato no estado da Flórida – EUA, sendo a sua única função produzir faturas falsas para acobertar a exportação de mercadorias para o território nacional;*
- *Assim como demonstrado na apuração anterior, os preços constantes das faturas objeto desta atuação também se apresentam subfaturados, da ordem de 60 % a 70% em relação à lista de preços da empresa vendedora das mercadorias, a BEST BUY;*
- *Esclareceu à fiscalização que, baseada num contexto de razoabilidade, no recálculo dos preços FOB adotou o percentual médio de subfaturamento verificado. A estes preços foram somados os respectivos valores de frete e seguro que constam das DI autuadas.*

*Cientificada da atuação em 13/05/11 (fl. 144), a empresa MULTIMEX S.A. apresentou impugnação e documentos em 14/06/11 (fls. 148 a 198). Alegou que:*

*A – Os fundamentos da atuação.*

- 1. De início, apresentou um resumo dos fundamentos da atuação;*
- 2. Inexiste nos autos descrição específica dos fatos para cada uma das DI autuadas, tão somente conclusões alcançadas em outro processo administrativo;*

*3. Além da omissão de apresentar fatos, fundamentos jurídicos e provas que supostamente dariam suporte a sua pretensão, a autoridade fiscal*

*omitiu informações e documentos apresentados pela impugnante no bojo do processo administrativo nº 12466.000061/2010-69, emprestado para a feitura da revisão aduaneira in casu;*

*4. O Auditor Fiscal ignora completamente o fato de que a pena para o subfaturamento é de natureza pecuniária, consoante o art. 633, I, do Regulamento Aduaneiro – Decreto 4.543/02, e Ato Declaratório Interpretativo nº 17/04, e não pena de perdimento;*

*B – Razões de improcedência do auto de infração.*

*B.1 – Ausência da descrição específica das irregularidades supostamente praticadas nos processo de importação e a falta de provas.*

*5. Houve violação dos artigos 9º e 10º, inciso III, do Decreto 70.235/72. Cita legislação;*

*6. Não se demonstrou a prática de irregularidade nos processo de importação objeto dos presentes autos, apenas referências a fatos supostamente constantes do processo administrativo nº 12466.000061/2010-69, já finalizado. O auto de infração é uma compilação do procedimento que decretou a pena de perdimento das mercadorias acobertadas pela DI nº 08/0536793-7;*

*7. É vedado adotar meras presunções, sem base legal, como verdades absolutas a justificar a aplicação da pena de perdimento, como ocorreu no presente caso. Não basta o Auditor Fiscal afirmar que a autuada teria supostamente praticado irregularidades em outro processo de importação e concluir que as DI em questão também estariam eivadas de vícios;*

*8. O Fisco deve individualizar cada conduta, evitando-se, desta forma, o uso de generalizações sem qualquer base probatória;*

*9. É dever de o Fisco narrar, de forma pormenorizada, os fatos que ensejaram suas conclusões, bem como acostar aos autos todos os documentos que comprovem o ilícito, sob pena de nulidade. Cita acórdãos administrativos;*

*B.2 – A impossibilidade de se adotar como verdade absoluta conclusões obtidas em outro processo administrativo.*

*10. A fiscalização deixou de observar a autonomia dos procedimentos fiscais, trazendo para este conclusões que, ainda que existentes, não necessariamente haveriam de se estender às importações em questão;*

*11. Tendo em vista a suposta identidade entre o importador, o exportador e as mercadorias importadas, o agente fiscal limitou-se a adotar conclusões de procedimento já encerrado como premissa de fato irrefutável e invencível contra a impugnante, no sentido de que teria ocorrido a ocultação do real exportador, além do subfaturamento das mercadorias;*

*12. Aludida pretensão é manifestamente incabível;*

*13. Primeiro, porque a multa substitutiva à pena de perdimento ocorreu sem qualquer suporte probatório, tendo como base exclusivamente a extensão dos efeitos do processo administrativo nº 12466.000061/2010-69, parcialmente acostado nos autos;*

*14. Ao transpor para os presentes autos, sem qualquer juízo crítico, as conclusões obtidas em procedimento diverso, foi violado o princípio da autonomia dos procedimentos fiscais, em afronta ao entendimento das autoridades julgadoras do Ministério da Fazenda. Cita julgados administrativos;*

15. Não apenas o empréstimo de conclusão é vedado, mas também o uso de provas que não guardam correlação com as irregularidades narradas;

16. Com efeito, o agente fiscal deveria ter demonstrado que, nas operações de comércio exterior deste auto, ocorreram irregularidades, especificando-as operação por operação, e não simplesmente tomar por empréstimo as conclusões de outro processo administrativo;

17. Segundo, porque, em flagrante má-fé, o Auditor Fiscal omitiu informações e documentos que foram apresentados pela impugnante no bojo do processo administrativo nº 12466.000061/2010-69;

18. Naquele processo, durante a conferência física das mercadorias, a fiscalização entendeu que teria encontrado pedidos de compra que demonstrariam que as mercadorias haviam sido adquiridas da empresa BEST BUY CO. INC., ocorre que, neste processo, o Auditor Fiscal não apresenta qualquer documento comprobatório da existência de tais pedidos de compra ou de que as mercadorias estariam abarcadas na aludida compra;

19. A produção de provas no presente caso afigura-se imprescindível, pois a conclusão de que a BEST BUY CO. INC. seria a real exportadora decorreu de pedidos de compra localizados nas embalagens das mercadorias acobertadas pela DI nº 08/0536973-7. Cita julgado administrativo;

20. Com efeito, em atenção ao Termo de Intimação nº 015/2008 (Doc 01), a impugnante protocolizou petição, datada de 18/08/08, através da qual apresentou um email encaminhado à exportadora, FLIGHTWITH, e a respectiva resposta (Doc 02), na qual restou esclarecido o episódio;

21. Na resposta, o presidente da referida empresa afirmou que teria comprado alguns itens da empresa BEST BUY CO. INC., já que não os dispunha em seu estoque. Tais fatos só chegaram ao conhecimento da impugnante após a abertura do container;

22. Quanto à inexistência da empresa exportadora, também através da petição datada de 18/08/08, foram apresentados diversos documentos, bem como tela do sítio do Governo do Estado da Califórnia – EUA, com o novo endereço da empresa, conforme consta da fatura e do conhecimento de carga (Doc 03);

23. Na data de hoje, consulta ao sítio do Governo do Estado da Califórnia – EUA revela que, apesar da empresa ter se dissolvido em 20/01/09, data posterior à exportação, o seu endereço ainda é o mesmo;

24. Terceiro, porque a fraude não pode ser presumida, ela tem que ser provada. Cita julgado do STJ. Ademais, as declarações da autoridade fiscal não gozam de presunção de legalidade;

25. Deveras, o artigo 9º, caput, do Decreto 70.235/72, determina que a autoridade fiscal produza prova contra o administrado, para exigir crédito tributário ou penalizá-lo, não existindo fé pública em sua declaração. Cita julgado administrativo;

26. Não houve individualização das condutas supostamente infracionais;

B.3 – Impossibilidade de aplicação da multa substitutiva à pena de perdimento nas hipóteses de subfaturamento.

27. A revisão aduaneira é procedimento voltado para apurar, após o desembaraço das mercadorias, a regularidade no pagamento dos impostos e demais gravames devidos à Fazenda Nacional;

28. Os fatos alegados no auto de infração acerca do suposto subfaturamento, o que se admite apenas para fins de argumentação, não poderiam ser punidos com a pena de perdimento, mas com pena pecuniária, até mesmo na hipótese de dolo, fraude ou simulação, conforme dispõe a MP 2.158-35/01, o artigo 633 do Regulamento Aduaneiro – Decreto 4.543/02 e o ADI nº 17/04. Cita legislação;

29. O vigente ordenamento jurídico brasileiro é preciso ao indicar para o caso de subfaturamento, ainda que mediante fraude, a aplicação de severa multa, jamais o perdimento dos bens. Cita julgados administrativos;

30. Ao final, pugna para que seja o auto de infração julgado improcedente, uma vez que restou demonstrada a inexistência de ocultação da empresa exportadora, bem como a sua existência de fato e de direito;

31. Também porque, a pena aplicada aos casos de subfaturamento é de natureza pecuniária (100 % do valor declarado), e não de perdimento;

32. Sucessivamente, pede pela anulação da autuação, acolhendo-se a preliminar de cerceamento do direito de defesa, haja vista que inexistente descrição específica das irregularidades verificadas. Também, porque a autoridade administrativa não se desincumbiu de apresentar as provas dos fatos alegados e pela impossibilidade de se estender conclusões de processos administrativos a outras importações do contribuinte.

Já a segunda empresa autuada, a GREENMAX INTERNACIONAL COMÉRCIO DE TECNOLOGIA LTDA., não teria apresentado impugnação, motivo pelo qual, contra ela, em 13/01/14, foi lavrado o correspondente Termo de Revelia, de fl. 272.

Quando da análise preliminar deste caso, entendeu-se pela necessidade de conversão do julgamento em diligência, nos termos do que estabelece o artigo 35 do Decreto 7.574/11. Desta forma, às fls. 243 a 244, consta dos autos o Despacho nº 5, de 20 de fevereiro de 2014, desta 24ª Turma da DRJ/SPO. Tal despacho, em síntese, solicitou à fiscalização que esclarecesse sobre a aparente falha na numeração das folhas dos autos, inclusive sobre a eventual ausência de documentos, bem como adotasse as providências cabíveis, caso necessário.

Em resposta, coube a Unidade preparadora, à fl. 255, esclarecer que:

“ – Solicitamos ao autor do processo que analisasse e este não observou erros na anexação de documentos como documento anexo.

– Acionamos o SUPORTE E-PROCESSO para verificação com registro nº 2014-000379229 conforme documentos anexos.

– Anexamos a resposta do SERPRO que informou que o processo foi corrigido.

Conforme verificamos agora a sequência numérica está correta, aparecem as fls. de 9 a 31 – Extratos Dis. Como não houve uma explicação detalhada aparentemente o sistema apenas ocultou este trecho.”

Após o cumprimento da diligência, coube a unidade preparadora cientificar as empresas autuadas, nos termos do § único, do artigo 35, do Decreto 7.574/11, da seguinte forma:

- Através da Intimação nº 123 (fl. 263), de 20/05/14, a empresa MULTIMEX foi cientificada pela via postal em 28/05/14 (fl. 269). A referida empresa optou por não apresentar nova manifestação;

- Através da Intimação nº 124 (fl. 264), de 20/05/14, a fiscalização tentou cientificar a empresa GREENMAX pela via postal, todavia, não teve sucesso (fl. 266). Na sequência, através da Intimação nº 162 (fl. 267), de

05/06/14, cientificou um dos sócios da empresa em 06/06/14 (fl. 270), e ainda cientificou a empresa através do Edital de Intimação nº 063 (fl. 268), de 05/06/14, afixado na mesma data. A referida empresa optou por não se manifestar.

Por oportuno, registre-se que a solução adotada pela fiscalização para atendimento da diligência proposta por esse órgão julgador não implicou em prejuízo às autuadas, uma vez que apenas foi corrigido o problema de numeração das folhas do processo, em particular de suas folhas 09 a 61, nada mais.

A pessoa jurídica *Multimex S.A.* foi cientificada da decisão em evidência em 17/09/2014 (vide intimação 336/2014 - fls. 294 - e extrato do sistema dos Correios às fls. 366/367). Inconformada, a mesma apresentou, 17/10/2014 (v. fls. 304 - *Termo de Solicitação de Juntada*, e fls. 363/364 - recibo de entrega de arquivos digitais emitido pelo *Sistema de Validação e Autenticação de Arquivos Digitais*), o recurso voluntário de fls. 305/340, onde se insurge contra o lançamento com base nos mesmos argumentos aduzidos na primeira instância, ressaltando ainda que, por atuar como mera importadora das mercadorias encomendadas pela adquirente *Greenmax*, não teria participado de qualquer tratativa acerca dos valores dos bens, não podendo, assim, ser responsabilizada pela infração.

Assevera também que não teriam sido observados os requisitos necessários para a correta valoração dos bens objeto dos autos, não podendo a autoridade fiscal afastar o primeiro método de valoração, fundado na fatura comercial, sem um sólido suporte probatório capaz de desconstituir aludido documento.

Diante do exposto, requer seja julgado improcedente o auto de infração lavrado contra si, ou seja o mesmo anulado por aduzido cerceamento ao direito de defesa da recorrente, "*haja vista que inexiste descrição específica de irregularidades verificadas, em violação ao disposto no artigo 10, inciso III e no artigo 59, ambos do Decreto nº 70.235/72*". A nulidade estaria alicerçada também na suposta não observação do ônus da prova, bem como em virtude da "*impossibilidade de se estender conclusões de processos administrativos a outras importações do contribuinte, em virtude ao princípio da autonomia dos procedimentos fiscais*".

Quanto ao responsável solidário *Greenmax Internacional Comércio de Tecnologia Ltda.*, o mesmo foi cientificado da decisão de primeira instância mediante edital (fls. 303), afixado em 03/10/2014, uma sexta-feira. Considerando o disposto no inciso IV do § 2º do artigo 23, c/c artigo 5º, *caput*, e parágrafo único, ambos do Decreto nº 70.235/72, o contribuinte foi considerado intimado em 21/10/2014.

Não obstante, aludido sujeito passivo não apresentou nenhum recurso dentro do prazo recursal, razão pela qual foi lavrado o termo de preempção de fls. 389.

**É o relatório.**

## Voto

Conselheiro Francisco José Barroso Rios

O recurso interposto pelo sujeito passivo *Multimex S.A.* é tempestivo e foi apresentado por parte legítima, devendo, portanto, ser conhecido. Conforme relatado, não houve formalização de recurso por parte da empresa *Greenmax*, razão pela qual correspondente direito se encontra precluso em relação à citada pessoa jurídica.

Conforme relatado, vê-se que o lançamento objeto dos autos é a continuidade de uma ação fiscal iniciada no processo administrativo nº 12466.000061/2010-69<sup>1</sup>.

No aludido processo a fiscalização aduaneira constatou que as empresas *Multimex* e *Greenmax* realizaram importação com interposição de empresa norte-americana inexistente de fato (*Flightwith*), já que a real vendedora das mercadorias foi a empresa *Best Buy Co. Inc.*. O objetivo da interposição foi subfaturar os valores dos correspondentes produtos.

Ainda em relação à ação fiscal objeto do processo nº 12466.000061/2010-69, constatou-se, mediante laudo documentoscópico emitido pela Polícia Federal, que o emitente da fatura comercial no exterior era também o signatário do contrato de importação por encomenda no Brasil, *Maurício Luiz Desidério Costa*, diretor da *Greenmax*, ou seja, a empresa que, no processo que ora se examina (nº 12466.720661/2011-28), figura como encomendante das mercadorias objeto da DI nº 08/0362015-7 (fls. 9). Quanto à DI nº 08/0420832-2 (fls. 19), também auditada neste processo (nº 12466.720661/2011-28), a *Multimex* consta como importadora e adquirente (ver fls. 19).

**Ambas as DI examinadas no presente processo (nº 12466.720661/2011-28) - 08/0362015-7 (fls. 9) e 08/0420832-2 (fls. 19) - são instruídas com faturas comerciais (invoice) emitidas pela empresa norte-americana *Flightwith*, assinadas por *Maurício Costa - "President"* (vide fls. 17 e 26). O padrão ora examinado, portanto, é exatamente o mesmo constatado nos autos do processo nº 12466.000061/2010-69, ou seja, as importações foram instruídas com faturas da empresa *Flightwith*, assinadas por *Maurício Costa*, diretor da *Greenmax* (ver fls. 68, 69 e 75 - cópias das faturas da *Flightwith*, bem como o laudo documentoscópico da Polícia Federal às fls. 95/99, tudo em relação ao processo nº 12466.000061/2010-69).**

Às fls. 63/92 está acostada a descrição detalhada dos fatos objeto do processo nº 12466.000061/2010-69. Na ocasião, a fiscalização aduaneira demonstrou a inexistência de fato da empresa norte-americana *Flightwith*, cujo registro do domínio "*flightwith.com*", hospedado nos servidores da *Locaweb*, sediada no Brasil, teve como responsável o sócio da *Greenmax*, *Maurício Costa*. Além disso, os pedidos de compra encontrados nas embalagens das mercadorias objeto da DI na ocasião auditada (nº 08/0536973-7) mostraram que os produtos em tela foram adquiridos por *Maurício Costa* junto à empresa americana *Best Buy*. O subfaturamento também foi confirmado mediante inquirição da empresa *Apple do Brasil*, "que informou ainda que os preços de venda da *Apple USA* para aquela loja [Best Buy] foram superiores aos constantes dessa DI [nº 08/0536973-7] [...]" (conf. fls. 76). A falsidade dos valores foi também corroborada em pesquisas realizadas no Siscomex inerente aos valores praticados na importação dos mesmos produtos (v. fls. 77).

O laudo do exame documentoscópico realizado naquele procedimento fiscal (fls. 95/99) concluiu pelas "convergências gráficas" das assinaturas apostas na *invoice* emitida pela empresa *Flightwith, Inc.*, bem como no "INSTRUMENTO PARTICULAR DE CONTRATO DE COMPRA E VENDA DE MERCADORIA IMPORTADA POR ENCOMENDA [...] firmado entre as partes MULTIMEX TRADING S.A. e GREENMAX INTERNACIONAL COMÉRCIO DE TECNOLOGIA LTDA. e datado de 15 de janeiro de 2007 [...]". Assim, "**ambos os lançamentos partiram do mesmo punho**".

E, como já dito, todo esse padrão se repete nos autos do presente processo, que é uma continuidade da auditoria fiscal realizada nas importações conduzidas pelo sujeito passivo.

Assim, as provas acostadas aos autos do processo nº 12466.000061/2010-69 podem, sim, ser consideradas em relação ao presente processo. Tais provas tratam da constituição fraudulenta da pessoa jurídica *Flightwith, Inc*, empresa ficta formalizada exclusivamente para emitir faturas falsas com valores das mercadorias subfaturados. A conduta delituosa observada no processo nº 12466.000061/2010-69 e no presente processo segue exatamente o mesmo ardid. Desnecessário, pois, fazer nova perícia para questionar o que já está materialmente comprovado - a constituição ficta de pessoa jurídica (*Flightwith*) para intermediar fraudulentamente operações de comércio exterior, com fulcro no subfaturamento de produtos importados.

No mais, a utilização das provas acostadas a outro processo do mesmo sujeito passivo não trouxe qualquer prejuízo para a defesa da suplicante. A ausência de prejuízo impede seja acolhida a tese da nulidade, e isso em vista do princípio *pas de nullité sans grief*.

Com efeito, o direito processual tem como regra o **princípio da instrumentalidade das formas**, que traz como consequência, com respeito à nulidade do processo, que somente àquela que sacrifica os fins de justiça do processo deve ser declarada pela autoridade julgadora. De fato, a doutrina pátria é pacífica quando entende que a nulidade por cerceamento ao direito de defesa exige seja comprovado o efetivo prejuízo ao exercício desse direito por parte do sujeito passivo. Segundo o princípio *pas de nullité sans grief* (que em tradução livre significa: não há nulidade sem prejuízo), não se declarará nulo nenhum ato processual quando este não causar prejuízo à parte ou ao acusado. Tal princípio está assente nos artigos 563 e 566 do Código de Processo Penal<sup>2</sup>. No âmbito do Código de Processo Civil, dispõe o artigo 244 que,

*Quando a lei prescrever determinada forma, sem cominação de nulidade, o juiz considerará válido o ato se, realizado de outro modo, lhe alcançar a finalidade.*

Ou seja, o artigo 244 do CPC retrata a própria regra basilar que norteia o princípio *pas de nullité sans grief*, aqui abordado.

É verdade, contudo, que no presente processo não foram encontrados pedidos de compra comprobatórios da aquisição das mercadorias da empresa *Best Buy*, como ocorreu no processo nº 12466.000061/2010-69. Mas há nos autos do processo ora examinado provas suficientes para demonstrar a interposição fraudulenta de pessoa jurídica ficta nas operações de comércio exterior, **mediante a utilização de faturas comerciais falsas**.

Enfim, a utilização de provas obtidas nos autos do processo nº 12466.000061/2010-69 - que demonstram o mesmo artifício delituoso praticado em relação às importações conduzidas no presente processo - não macula minimamente o procedimento fiscal examinado a ponto de eivá-lo de nulidade.

A fiscalização aduaneira subsumiu os fatos acima relatados ao inciso V do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/76, ou seja, em dano ao Erário, sujeito pois à aplicação da pena de perdimento da mercadoria, conforme disposto pelo § 1º, do artigo 23, do Decreto-lei nº

<sup>2</sup> Art. 563. Nenhum ato será declarado nulo, se da nulidade não resultar prejuízo para a acusação ou para a defesa.

Art. 566. Não será declarada a nulidade de ato processual que não houver influído na apuração da verdade substancial ou na decisão da causa.

1.455/76, mas convertida em multa equivalente ao seu respectivo valor aduaneiro, dada a impossibilidade de localização ou diante do consumo dos produtos, a teor do disposto pelo § 3º do mesmo artigo. Os preceitos em tela seguem abaixo transcritos.

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

[...]

*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. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)*

[...]

*§ 1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)*

[...]

*§ 3º As infrações previstas no caput serão punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, observados o rito e as competências estabelecidos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010)*

(grifo nosso)

A autoridade fiscal também capitulou a infração no artigo 105, inciso VI, do Decreto-lei nº 37/66, segundo o qual "*aplica-se a pena de perdimento da mercadoria [...] estrangeira ou nacional, na importação ou na exportação, se qualquer documento necessário ao seu embarque ou desembarque tiver sido falsificado ou adulterado*".

As provas acostadas aos autos, como já ressaltado, comprovam a interposição fraudulenta de pessoa jurídica ficta, com a utilização de faturas comerciais falsas destinadas a subfaturar os produtos importados pela interessada. Tais condutas, portanto, se subsumem perfeitamente às infrações acima pontuadas.

O sujeito passivo, em sua argumentação, aduz subsidiariamente que deveria ser aplicado ao caso o disposto no artigo 88 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001. Reproduzo abaixo o preceito em tela:

*Art. 88. No caso de fraude, sonegação ou conluio, em que não seja possível a apuração do preço efetivamente praticado na importação, a base de cálculo dos tributos e demais direitos incidentes será determinada mediante arbitramento do preço da mercadoria, em conformidade com um dos seguintes critérios, observada a ordem seqüencial:*

*I - preço de exportação para o País, de mercadoria idêntica ou similar;*

*II - preço no mercado internacional, apurado:*

*a) em cotação de bolsa de mercadoria ou em publicação especializada;*

*b) de acordo com o método previsto no Artigo 7 do Acordo para Implementação do Artigo VII do GATT/1994, aprovado pelo Decreto Legislativo no 30, de 15 de dezembro de 1994, e promulgado pelo Decreto*

no 1.355, de 30 de dezembro de 1994, observados os dados disponíveis e o princípio da razoabilidade; ou

c) mediante laudo expedido por entidade ou técnico especializado.

Parágrafo único. Aplica-se a multa administrativa 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, sem prejuízo da exigência dos impostos, da multa de ofício prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e dos acréscimos legais cabíveis.

(grifos nossos)

Não obstante, as condutas penalizadas pelas infrações em tela são distintas e independentes.

O artigo 23, inciso V, do Decreto-lei nº 1.455/76, tipifica como dano ao Erário a realização de operações de importação ou de exportação com "**ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros**". A **ocultação fraudulenta do sujeito passivo** é a conduta central que o legislador vislumbrou reprimir com o **perdimento da mercadoria**, ou, **na impossibilidade de aplicação deste**, mediante a exigência de **multa equivalente ao seu valor aduaneiro, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação**.

O diploma legal em tela, mesmo ao estabelecer a aplicação de penalidade pecuniária substitutiva ao perdimento, **não desnatura a essência aduaneira da sanção**, ou melhor, não tributária, imprescindível à defesa dos interesses fazendários nacionais, como, aliás, está esculpido no artigo 237 da Constituição Federal<sup>3</sup>.

O objeto primário da reprimenda aduaneira em evidência é a **apreensão da mercadoria** em face, primeiro, do importador ou exportador ostensivo - explicitado no conhecimento de transporte/fatura/nota fiscal/registro da DI/RE - e ulterior decretação de sua perda em favor da União, podendo ainda responder pela infração terceiro que concorreu para a prática - como se deu no caso presente em relação à empresa *Greenmax Internacional Comércio de Tecnologia Ltda*. Com efeito, nos termos do artigo 95 do Decreto-lei nº 37/66, respondem pela infração, dentre outros, "*quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática, ou dela se beneficie*" (inciso I).

Importante ressaltar que o crédito decorrente da conversão do perdimento em multa **só é constituído diante da impossibilidade de execução da sanção administrativa em comento, ou seja, o perdimento**. De fato, acaso as mercadorias ainda estivessem à disposição do Fisco, nenhum crédito relativamente à sanção em tela teria sido constituído.

Em suma, o artigo 23 trata do **perdimento da mercadoria** ou da aplicação de pena **substitutiva** - multa - em valor equivalente aos produtos, no caso de dano ao Erário, dentre outras hipóteses, caracterizado pela interposição fraudulenta de terceiros em operação de comércio exterior.

Por seu turno, o artigo 88 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001, se refere aos "**tributos e demais direitos incidentes**" sobre a importação em que houve subfaturamento fraudulento. Atinge o **responsável tributário**, contra o qual deverão ser lançados os tributos incidentes na importação calculados a partir da base de cálculo arbitrada

<sup>3</sup> Art. 237. A fiscalização e o controle sobre o comércio exterior, essenciais à defesa dos interesses fazendários nacionais, serão exercidos pelo Ministério da Fazenda.

segundo os critérios estabelecidos pelo preceito em tela, bem como a "*multa administrativa 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*" (grifou-se).

Claro está, portanto, que a sanção decorrente da **interposição fraudulenta de terceiros nas operações de comércio exterior** (inciso V do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/76) repercute na própria **mercadoria**, que, em tais casos, é expropriada do sujeito passivo, sendo tal inflição substituída pela multa equivalente ao valor dos produtos apenas nos casos em que não existe a possibilidade de sua apreensão (vide parágrafos 1º e 3º do aludido artigo 23). Já o artigo 88 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 trata do **subfaturamento na importação**, o qual é punido com multa de 100% que incide sobre a **diferença entre o preço declarado e o preço real, ou arbitrado**, sem prejuízo da exigência dos tributos incidentes na importação cobrados a partir da base de cálculo arbitrada segundo os critérios estipulados pelo preceito em questão.

Por fim, cumpre destacar que **ambas as penalidades estão capituladas no Regulamento Aduaneiro ora em vigor (Decreto nº 6.759, de 05/02/2009)**: a aplicação da pena de perdimento no caso de interposição fraudulenta de terceiros, bem como sua eventual conversão em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, está prevista no artigo 689, inciso XXII, § 1º<sup>4</sup>; por seu turno, a multa capitulada no parágrafo único do artigo 88 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001, está prevista no artigo 703 do mesmo Regulamento. Vale ressaltar, contudo, que a multa em tela não é exigida quando a conduta praticada enseja também a aplicação da pena de perdimento, exceto no caso de falsificação de fatura comercial, quando esta é encontrada em momento posterior à aplicação da multa.

O citado artigo 703 segue transcrito abaixo:

*Art. 703. Nas hipóteses em que o preço declarado for diferente do arbitrado na forma do art. 86 ou do efetivamente praticado, aplica-se a multa de cem por cento sobre a diferença, sem prejuízo da exigência dos tributos, da multa de ofício referida no art. 725 e dos acréscimos legais cabíveis (Medida Provisória no 2.158-35, de 2001, art. 88, parágrafo único). (Redação dada pelo Decreto nº 7.213, de 2010).*

*§ 1º A multa de cem por cento referida no caput aplica-se inclusive na hipótese de ausência de apresentação da fatura comercial, sem prejuízo da aplicação de outras penalidades cabíveis (Lei nº 10.833, de 2003, art. 70, inciso II, alínea "b", item 2, e § 6º). (Redação dada pelo Decreto nº 7.213, de 2010).*

<sup>4</sup> Art. 689. Aplica-se a pena de perdimento da mercadoria nas seguintes hipóteses, por configurarem dano ao Erário (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 105; e Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 23, caput e § 1º, este com a redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002, art. 59):

[...]

XXII - estrangeira ou nacional, 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 As infrações previstas no caput serão punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, observados o rito e as competências estabelecidos no Decreto nº 70.235, de 1972 (Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 23, § 3º, com a redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010, art. 41). (Redação dada pelo Decreto nº 8.010, de 2013) em 22/

*§ 1º-A Verificando-se que a conduta praticada enseja a aplicação tanto de multa referida neste artigo quanto da pena de perdimento da mercadoria, aplica-se somente a pena de perdimento. (Incluído pelo Decreto nº 8.010, de 2013)*

*§ 2º O disposto neste artigo não prejudica a aplicação da penalidade referida no inciso VI do art. 689, na hipótese de ser encontrada, em momento posterior à aplicação da multa, a correspondente fatura comercial falsificada ou adulterada. (Redação dada pelo Decreto nº 7.213, de 2010).*

(grifos nossos)

No caso em análise, como visto, a única multa aplicada foi a correspondente à conversão do perdimento. Não há, pois, que se falar em aplicação de penalidade em duplicidade ou, muito menos, na aplicação da multa do artigo 88 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001, por ser mais benéfica.

### **Da conclusão**

Diante do exposto, e considerando que o auto de infração é restrito à exigência da multa substitutiva do perdimento decorrente de comprovada interposição fraudulenta de terceiro em operação de comércio exterior, voto para negar provimento ao recurso voluntário formalizado pelo sujeito passivo.

Sala de Sessões, em 15 de março de 2016.

(assinado digitalmente)

Francisco José Barroso Rios - Relator