



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

Processo nº 10314.012101/2006-47
Recurso nº 140.020 Voluntário
Acórdão nº 3201-00.315 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de outubro de 2009
Matéria II/PI - FALTA DE RECOLHIMENTO
Recorrente VITORIANA EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA.
Recorrida DRJ-SÃO PAULO/SP

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2005

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

O número de volumes e de informações dos autos, por si sós, não caracterizam cerceamento de defesa. A maior parte da documentação refere-se às DIs e notas fiscais de entrada e saída juntadas aos autos, sendo esses documentos de pleno conhecimento dos autuados.

REVISÃO ADUANEIRA. ATO VINCULADO DA AUTORIDADE FISCAL.

No curso do procedimento de fiscalização promove-se a revisão aduaneira das DIs e constatado que o contribuinte agiu em desacordo com a legislação tributária aplicável a autoridade administrativa, por ato vinculado, deverá exigir, por meio do lançamento, os tributos que deixaram de ser pagos, acrescidos dos juros de mora e das penalidades cabíveis (art. 142 do CTN).

BASE DE CÁLCULO DECLARADA A MENOR. SUBFATURAMENTO NA IMPORTAÇÃO

O subfaturamento sujeita os agentes ao lançamento dos tributos que deixaram de ser declarados e pagos na data do fato gerador, com juros de mora e aplicação das multas pertinentes.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA

Caracteriza-se a solidariedade pelo comprovado interesse comum dos envolvidos na situação que constituiu o fato gerador, consoante dispõe o art. 124, inciso I, do CTN. Apesar de haver também dispositivo legal (MP 2158) caracterizando a solidariedade (art. 124, inciso II, do CTN), na condição de responsável, em operações por conta e ordem, o conluio

orquestrado denota o interesse comum no fato gerador, restando expressa a solidariedade de ambos na condição de contribuinte.

CONTROLE ADMINISTRATIVO DAS IMPORTAÇÕES: MULTA PELO SUBFATURAMENTO

A legislação estabelece multa pelo subfaturamento na importação. Aqui o bem jurídico protegido não é a ordem tributária (recolhimento de tributos), mas sim o controle administrativo das importações (ordem econômica: políticas cambial, industrial e/ou comercial). Não há, portanto, que se falar em *bis in idem*, pois essa penalidade não é fiscal (pelo não recolhimento), mas sim por burla ao controle administrativo das importações.

IMPORTAÇÃO DE MERCADORIA INTRODUZIDA DE FORMA CLANDESTINA OU IRREGULAR OU FRAUDULENTA - MULTA IGUAL AO VALOR COMERCIAL DA MERCADORIA (100%). NÃO CABÍVEL PARA O CASO

Uma vez lançados os tributos e as multas decorrentes do subfaturamento, não cabe o lançamento concomitante da multa de 100% do valor comercial das mercadorias por terem sido levadas a consumo.

NÃO OCORRÊNCIA DA DECADÊNCIA. CASO DE FRAUDE, DOLO E SIMULAÇÃO. INÍCIO DO PRAZO: 1º DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE AO FATO GERADOR.

A regra é a contagem do início do prazo de decadência, nos casos de lançamento por homologação, a partir do fato gerador: art. 150, *caput*, do CTN.

Entretanto, o § 4º do art. 150 faz ressalva para os casos de dolo, fraude e simulação.

Nesses casos, o início do prazo é o 1º dia do exercício seguinte ao fato gerador (art. 173, I, CTN).

Dada a ciência do lançamento aos contribuintes em novembro de 2006, não há que se falar no instituto da decadência para fatos geradores ocorridos no ano de 2001.

Lançamento procedente em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos afastar a preliminar de cerceamento de defesa. Por unanimidade de votos, afastar a preliminar de nulidade do termo de responsabilidade solidária. Pelo voto de qualidade manter a solidariedade quanto aos tributos (II e IPI), multas devidas e acessórios, sem benefício de ordem. Os Conselheiros Marcelo Ribeiro Nogueira, Luciano Lopes de Almeida Moraes e Rosa Maria de Jesus da Silva Costa entenderam que a solidariedade só existiria em relação ao II, multa correspondente e acréscimos legais, em razão do disposto no Decreto-Lei 37-66. Vencidos ainda os conselheiros Luciano Lopes de Almeida Moraes e Marcelo Ribeiro Nogueira que entenderam não haver solidariedade para multas não tributárias. Por maioria de votos negar

provimento parcial ao recurso voluntário para manter a solidariedade quanto as infrações não tributárias, vencidos os Conselheiros Marcelo Ribeiro Nogueira e Luciano Lopes de Almeida Moraes. Por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário para afastar ilicitude das provas. Por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário para manter a tributação do IPI-II em sua totalidade. Por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário para manter a multa agravada de 150%, da Lei 9430/1996, Artigo 44, II. Por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário para manter a base de cálculos sobre a diferença do valor aduaneiro, vencido o conselheiro Marcelo Ribeiro Nogueira que defendia a base de cálculo sobre a diferença do preço da mercadoria. Por unanimidade de votos, dar provimento para afastar a multa por falta de LI, votaram pela conclusão os conselheiros Mércia Helena Trajano D'Amorim e Ricardo Paulo Rosa. Por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário para afastar a multa do Art. 83 Inciso 1 da Lei 4502/64, a Conselheira Mércia Helena Trajano D'Amorim votou pela conclusão, vencido o conselheiro Ricardo Paulo Rosa que fará Declaração de Voto. Pelo voto de qualidade dar provimento ao recurso de ofício para afastar a decadência, vencidos os conselheiros Marcelo Ribeiro Nogueira, Rosa Maria de Jesus da Silva Costa de Castro e Luciano Lopes de Almeida Moraes.


JUDITH DO AMARAL MARCONDES ARMANDO
Presidente e Relatora

Participaram ainda, do presente julgamento, os conselheiros Ricardo Paulo Rosa, Marcelo Ribeiro Nogueira, Luciano Lopes de Almeida Moraes, Mércia Helena Trajano D'Amorim e Rosa Maria de Jesus da Silva Costa de Castro. Fez sustentação oral a Procuradora da Fazenda Nacional Tatiana Irber. Fez sustentação oral o advogado Hugo Funaro AOB/SP 169029.

Relatório

Este processo versa sobre importações realizadas em nome da empresa **MULTIMPORT IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO COM. E INDÚSTRIA LTDA**, atualmente denominada **VITORIANA EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA**, nas quais, em procedimento de revisão aduaneira, a fiscalização lançou crédito tributário para a cobrança de impostos incidentes na importação em razão de subfaturamento no valor declarado das mercadorias, bem como multas em razão da declaração inexata com evidente intuito de fraude; multa relativa ao controle administrativo das importações pelo subfaturamento; multa por falta de licença de importação (LI); e multa no valor das mercadorias por ter sido levado a consumo mercadorias importadas fraudulentamente. Foi atribuída a responsabilidade solidária à empresa **NSCA Ind. Com. Importação e Exportação Ltda**, doravante nomeada **DASLU**.

Conforme se depreende do Relatório Fiscal (fls. 45632 e ss.) constante do auto de infração lavrado pela Inspetoria da Receita Federal de São Paulo (SP) e do bem relatado Voto da instância *a quo*, a DRJ/SÃO PAULO II (fls. 46257 a 46297), a fiscalização teve **início no ano de 2003**, quando foi registrada a DI nº 03/1108579-7, na Alfândega do Aeroporto Internacional de São Paulo, em Guarulhos, na qual figurava como importador a empresa **MULTIMPORT (VITORIANA)**, com valor declarado das mercadorias de US\$ 8.387,25, sendo declarado também que a empresa exportadora era a **HORACE TRADING Inc.**

No ato de conferência física das mercadorias foi encontrada outra *invoice* junto a elas, emitida pela empresa **MARC JACOBS**, com as mesmas mercadorias declaradas na DI, sendo, entretanto, o valor de US\$ 44.943,00, constatando-se que o comprador era a **DASLU**.

O aprofundamento da fiscalização levada a cabo pela Secretaria da Receita Federal do Brasil acabou por ensejar a denominada “**OPERAÇÃO NARCISO**”, realizada pelo Ministério Público Federal e pela Polícia Federal, no ano de 2005, tendo sido obtidos uma série de elementos de prova, em cumprimento ao Mandado de Busca e Apreensão expedido pelo juízo da 2ª Vara da Seção Judiciária Federal de Guarulhos-SP (processo nº **2005.61.19.004409-2**), tendo a autoridade judicial determinado o encaminhamento dos documentos apreendidos à RFB.

Além disso, por solicitação do Ministério Público Federal o Departamento de Justiça dos EUA encaminhou faturas comerciais (fls. 43143 a 43162) que corroboraram com o que vislumbrara desde o início a fiscalização: o subfaturamento no valor declarado das mercadorias na importação, com ocultação dos reais exportadores e do real comprador e responsável pela operação comercial (**DASLU**).

Em 06 de novembro de 2006 foi lavrado o auto de infração em face da **VITORIANA** (então **MULTIMPORT**), por haver sido comprovada a importação de diversos produtos, de diversos exportadores, a preços subfaturados, cobrando-se os tributos incidentes na importação e aplicando-se uma série de multas em razão dos fatos apurados, sendo imputada responsabilidade solidária à **NSCA (DASLU)**. As empresas tomaram ciência do lançamento em novembro de 2006.

A Delegacia de Julgamento de São Paulo II apreciou o lançamento e suas impugnações, tendo-o julgado segundo Voto às fls. 46257 a 46297 deste processo, cuja ementa ora reproduzo:

Assunto: Imposto sobre a Importação - II

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2005

PRELIMINAR DE NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA.

Mesmo que o sujeito passivo alegue não ter recebido cópias de todas as peças embasadoras do feito, é facultada a vista ao processo, na repartição competente, durante o prazo legal para a impugnação, sendo inaceitável a invocação de preterimento de defesa ainda mais se a peça impugnatória demonstrar o conhecimento integral da imputação.

DECADÊNCIA. REVISÃO ADUANEIRA.

Tratando-se de revisão aduaneira de declaração de importação, o prazo decadencial tem seu início na data do registro da declaração de importação.

A partir desse momento o Fisco tem conhecimento dos fatos relacionados com a referida operação de importação, necessários ao lançamento.

Transcorrido mais de cinco anos entre essa data e a ciência do Auto de Infração, estamos diante da figura da decadência que extingue o direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário.

REVISÃO ADUANEIRA. AUTORIDADE FISCAL. DEVER DE OFÍCIO.

No curso do procedimento de revisão, constatado que o contribuinte agiu em desacordo com a legislação tributária aplicável, a autoridade administrativa, por dever de ofício, deverá exigir, por meio do lançamento, o tributo que deixou de ser pago, acrescidos das penalidades cabíveis.

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA NA IMPORTAÇÃO.

A interposição fraudulenta na importação caracteriza crime contra a ordem tributária, sujeitando os envolvidos a representação fiscal para fins penais além das penalidades previstas na legislação fiscal.

SUBFATURAMENTO NA IMPORTAÇÃO

Comprovado o subfaturamento fraudulento na importação, sujeitam-se os responsáveis ao pagamento do tributo que deixou de ser pago além das respectivas penalidades previstas na legislação.

QUESTIONAMENTO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE DA LEGISLAÇÃO.

A ilegalidade e a inconstitucionalidade da legislação tributária não são oponíveis na esfera administrativa.

Lançamento procedente em parte.



Inconformados com a decisão os envolvidos recorrem ao Conselho de Contribuintes alegando, basicamente, as mesmas razões já apresentadas na impugnação. Em síntese, o seguinte:

MULTIMIMPORT/VITORIANA:

A – a autuação baseou-se principalmente em elementos de prova colhidos quando da operação denominada “Narciso”, realizada em 13/07/2005, nacional e internacionalmente divulgada pelos meios de comunicação, resultando em absurdos 229 volumes, totalizando 46.318 páginas, impossível de averiguação e manuseio, que por si só, configura cerceamento do direito de defesa, haja vista o fato de não ter sido concedido à recorrente acesso a todos os volumes e documentos;

B – A empresa é pessoa jurídica de direito privado, constituída regularmente desde 16 de março de 1988, tendo como objeto a importação, exportação, comercialização, beneficiamento e industrialização, e participação em outras sociedades. Juntou 28 contratos realizados no período de 1989 a 1995, comprovando que efetivamente contratava com outras empresas que não a DASLU;

C – firmou em 24 de abril de 1992, com a DASLU, Contrato de Compra e Venda de Produtos Importados – Modalidade a Prazo;

D – antes mesmo de iniciar suas operações com a DASLU já detinha capital suficiente para financiar suas comercializações, e sempre recolheu os tributos na forma legal e, da mesma forma, sempre cumpriu as suas obrigações instrumentais;

E – teve seu direito de defesa cerceado, em primeiro lugar pela enorme quantidade de documentos e volumes destes autos; e, secundando, a administração dificultou a defesa subtraindo, omitindo ou não mencionando folhas, páginas e documentos que supostamente respaldam suas argumentações;

F – E pergunta: porque motivo uma empresa bem situada, com capital suficiente para suportar suas operações operaria por conta e ordem de terceiros?

G – apresentou o Contrato de Compra e Venda de Produtos Importados – Modalidade a Prazo (fls. 45799 a 45804) realizado com a DASLU, onde figuram os termos pactuados.

H - Dentre outros consta do Contrato que os preços de venda da MULTIMIMPORT para a DASLU será a soma dos custos da importação mais taxa administrativa de 10% sobre o valor de venda;

I – Ainda sobre o Contrato, consta (item 4.2) que cabia a DASLU efetuar a aquisição de todas as mercadorias cuja importação solicitasse à VENDEDORA (MULTIMIMPORT), obedecendo aos critérios de preços estipulado nas cláusulas 2ª e 3ª. Responsabilizava-se inclusive pela qualidade do produto embarcado, de acordo com o especificado na Guia de Importação (4.3); e pela correta classificação fiscal da mercadoria, inclusive para fins de revisão de processo da Delegacia da Receita Federal (4.4);

J – Como obrigações da VENDEDORA (MULTIMIMPORT) consta que ela deveria proceder ao faturamento das mercadorias solicitadas, exclusivamente para a COMPRADORA, obedecendo aos critérios das cláusulas 2ª e 3ª, entregando as mercadorias à COMPRADORA, imediatamente após terem sido desembaraçadas;

K – que em nenhum momento é mencionado no contrato operações por conta e ordem de terceiros, mas sim de compra e venda, sendo certo que as aquisições no exterior, nos termos da cláusula 4.2, eram realizadas diretamente pela COMPRADORA (DASLU);

L – ressalta que apesar das aquisições serem feitas pela DASLU, o pagamento e os recursos financeiros para a aquisição eram da Recorrente – Multimport/Vitoriana (3.6). Por isso, não se tratava de operação por conta e ordem, não havendo que se falar em interposição fraudulenta. Que a MULTIMPORT sempre possuiu origem e disponibilidade de recursos para suas atividades;

M – se algum crime e ou infração houve, não foi cometido pela Recorrente, que apenas cumpriu com suas obrigações e funções estipuladas em contrato, bem como com a legislação aplicável e vigente à época, obedecendo a todas as exigências e recolhendo todos os tributos devidos;

N – alega que consta no Ato Declaratório SRF nº 7/2002 que para configurar a aquisição da propriedade da mercadoria pela empresa comercial importadora seria suficiente constar como adquirente no contrato de câmbio, na fatura internacional (invoice), emissão da nota fiscal a título de compra e venda ou contabilizar a entrada ou saída da mercadoria importada como compra e venda;

O – Informa que, conforme contrato com a DASLU, todos os dados para preenchimento das DIs eram fornecidos pela DASLU, e não havia qualquer objetivo de esconder o real importador. Que suas importações com a DASLU não poderiam se caracterizar como “por conta e ordem”. Também não poderia ser caracterizada como “por encomenda” uma vez que esta só foi disciplinada em 2006, pela Lei nº 11.281/06 e IN SRF 634/06, quando não mais a MULTIMPORT importava para a DASLU;

P – Pergunta onde poderia a MULTIMPORT fraudar o fisco ou beneficiar-se de supostas operações subfaturadas, já que seu contrato rezava o pagamento integral dos valores das mercadorias, acrescidos com todos os encargos, inclusive tributários. Alega que se alguma vantagem existiu, ou se pretendeu fraudar o fisco, esta conduta não pode ser imposta à Recorrente;

Q – Menciona que a autoridade fiscal afirmou (fls. 46.273) que a DASLU orientava os exportadores a remeter os produtos consignados à MULTIMPORT e **efetuava os pagamentos por meios não oficiais**. Alegou a Recorrente que desconhecia e não compartilhava com tais hipotéticos procedimentos. Destaca que no item 4.1 do contrato competia à DASLU fornecer à MULTIMPORT dados corretos para o preenchimento da guia de importação. Portanto, era de inteira responsabilidade da DASLU o envio de todos os dados para o preenchimento das DIs, inclusive as faturas. Destaca que em nenhum momento da sua impugnação a DASLU questionou o contrato firmado, bem como as condições pactuadas e os procedimentos estabelecidos, além da vigência até março de 2004. Que conforme declarado ao MP-SP por outro importador que também operou para a DASLU, de fato as faturas eram enviadas pelos respectivos fornecedores estrangeiros à própria DASLU no momento da aquisição das mercadorias e ela então repassava à MULTIMPORT para o preenchimento das DIs;

R – Questiona a menção do julgador de primeiro grau de que além de simular uma relação jurídica inexistente, a empresa interposta MULTIMPORT, em acordo com a DASLU, praticava o subfaturamentos das mercadorias importadas. Afirma que desde 1992,



logo por 12 anos, praticou operações para a DASLU, logo não se pode falar em relação jurídica inexistente. Alegou também que se subfaturamento houve, não foi praticado pela MULTIMPORT, pois simplesmente transcrevia nas DIs os dados fornecidos pela DASLU, bem como as informações constantes das faturas encaminhadas por ela;

S – que não foram respeitados os métodos de formação do valor aduaneiro, nos termos do Acordo de Valoração Aduaneira (AVA). Que o fato da fiscalização ter afirmado tratar-se do “valor de transação” o apurado e lançado no auto de infração não corresponde à realidade dos fatos, sendo uma presunção tendenciosa. Que os dados obtidos na denominada PLANILHA SEM TÍTULO não espelham os valores efetivamente praticados nas importações. Não pode a autoridade fiscal pretender efetuar o lançamento baseado em meros indícios e presunções;

T – alega que os documentos recebidos do Ministério da Justiça e as mensagens apreendidas são provas ilegais;

U – quanto às multas, entende que deveria ter sido demonstrado o dolo ou a culpa da MULTIMPOT para lhe imputar as multas agravadas pelo não recolhimento dos impostos. Destaca que deve ser aplicado o princípio do não confisco também para as sanções. Cita decisões judiciais e farta posição doutrinária nesse sentido. Que quanto à multa por falta de LI caberia ao fisco comprovar que as licenças não seriam concedidas caso tivessem sido adotados outros valores. Que a multa de 100% do valor da mercadoria deve ser aplicada para casos em que as mercadorias tenham sido desviadas do procedimento do despacho aduaneiro. Que a base de cálculo para tal multa não poderia ser o valor aduaneiro, mas sim o valor da mercadoria (sendo este um conceito mais restrito, pois não engloba frete e seguro). Caso pudesse ser aplicada a multa de 100% relativa à importação fraudulenta, essa incidiria sobre a DASLU e não sobre a Multimport. Que a multa pelo subfaturamento (100% da diferença) somente poderia ser aplicada se houvesse o subfaturamento, o que não ocorreu. Faz menção ao *bis in idem* sancionatório;

NSCA/DASLU:

A - O termo de sujeição passiva solidária é nulo por não especificar em qual inciso do art. 124 do CTN se enquadra a solidariedade;

B - o alegado subfaturamento, se houve, foi praticado pelo importador, a recorrente adquiriu as mercadorias nacionalizadas;

C - a recorrente não pode ser responsabilizada com fundamento no art. 32, parágrafo único, III, do decreto-lei 37/66, pois tal dispositivo cuida da importação por conta e ordem, que não se verificou no caso;

D – os indícios nos quais se sustenta a ação fiscal são imprestáveis, pois não se verificou a titularidade dos recursos empregados em cada uma das operações de importação abrangidas pela autuação;

E - que não ocorreu conluio para a prática do subfaturamento, pois este é ato privativo do importador, que no caso é a empresa MULTIMPORT.

F - que a DASLU não pode ser considerada como adquirente das mercadorias conforme os requisitos do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 7, de 13/06/02.

G - que a situação jurídica que se caracteriza na relação entre MULTIMPORT e DASLU é a de importação por encomenda e não a de importação por conta e ordem. Segundo a

DASLU, a fiscalização baseou-se nesse ponto apenas em indícios e presunções, que não seriam suficientes para provar o dolo, a fraude e o conluio. Alega ainda que a autuante deveria provar a origem, disponibilidade e transferência dos recursos para todas as importações para caracterizar a presunção do art. 11 da IN SRF 228/02 (que regulamenta o art. 27 da Lei 10.637/02).

H - que a fiscalização deveria provar que todos os pagamentos das mercadorias estrangeiras foram feitos com recursos da DASLU, tendo em vista que os contratos de câmbio foram fechados pela MULTIMPORT, o que implicaria presunção de que esta importadora estaria arcando com os mesmos pagamentos.

I - que a responsabilidade tributária, caso exista, deve restringir-se ao imposto de importação nos termos do art. 32, § único, III do Decreto-Lei nº 37/66 (com redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35/01). Além disso, a mesma só poderia ser aplicada a fatos posteriores à vigência da referida medida provisória (27/08/2001).

J - que foi violado o Princípio da Inadmissibilidade de Provas Ilícitas. Primeiro por terem sido violados dados de comunicação, o que só poderia ser feito para fins de investigação criminal e instrução processual penal. Segundo, por terem sido utilizadas informações prestadas por autoridades estrangeiras que, segundo o “Acordo de Assistência Judiciária em Matéria Penal entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo dos Estados Unidos da América” – Decreto nº 3.810, de 03/05/2001 – só poderiam ser utilizadas em matéria penal. Logo, estariam evadas de vício todas as conclusões extraídas a partir dessas provas.

L - que as acusações de subfaturamento e de interposição fraudulenta deveriam ter sido precedidos de procedimento administrativo específico (AVA e INs SRF nº 228/02 e 327/03) para determinação do valor aduaneiro para cada importação autuada.

M - Alega a inconstitucionalidade das multas aplicadas por violação ao Princípio Tributário Constitucional da Vedação do Confisco.

N – que é incabível a multa por falta de licenciamento das mercadorias importadas pelo fato desta multa ser aplicável apenas nos casos de licenciamento não-automático, sendo que para essa hipótese foram obtidos os respectivos licenciamentos nas declarações de importação. Cita jurisprudência administrativa.

O - que não pode incidir a multa prevista no art. 83, I, da Lei nº 4.502/64 (art. 631 do Regulamento Aduaneiro), pois esta só se aplicaria se não houvesse ocorrido o devido despacho aduaneiro.

P - que a multa citada no item 14 foi incorretamente calculada sobre o valor recomposto das mercadorias e não sobre o valor de transação nos termos dos arts. 4º, 8º e 9º da IN SRF 327/03.

Q - que as quatro multas aplicadas gravitam em torno do mesmo suporte fático, qual seja, a divergência no valor das mercadorias. Contesta a impugnante a desproporção entre o montante dos tributos supostamente devidos e as multas aplicadas.

A PGFN apresentou suas contra-razões. Dentre outras, menciona que:



A – que a sistemática consistia em importar subfaturando e ocultando seus reais comerciantes.

B – que as condutas ilícitas estão amplamente demonstradas nos autos. Que há provas diretas e irrefutáveis dos fatos nos autos.

C – Que há responsabilidade solidária entre as empresas.

D - há manifestação do STF (fls. 46909 a 46911) no sentido de ser possível o uso de prova obtida para uso em processo penal em outra seara, consoante voto do Relator, Ministro Cezar Peluso, no Inquérito nº 2.424/RJ.

E – as provas foram obtidas por meio de mandado de busca e apreensão determinado pela Justiça Federal, sendo válidas. No mesmo sentido as provas encaminhadas pelo Departamento de Justiça dos EUA.

F – que foi utilizado o 1º método de valoração aduaneira, por apuração do real valor de transação.

G – pugna pela manutenção de todas as multas aplicadas.

H – entende ser incabível a alegação de decadência em relação aos fatos geradores ocorridos em 2001, em razão do dolo, fraude e simulação.

É o Relatório.

A handwritten signature in dark ink, appearing to be 'Jue' or similar, is centered below the text 'É o Relatório.'

Voto

Conselheira JUDITH DO AMARAL MARCONDES ARMANDO, Relatora

Aprecio os recursos interpostos em nome das empresas VITORIANA e DASLU, já qualificadas nestes autos, e as contra-razões da PGFN, todos em boa forma.

Para bem fundamentar minha convicção sobre os fatos que resultaram no auto de infração contido neste processo, lavrados contra os ora recorrentes, reporto-me principalmente aos seguintes documentos:

Mandatos de Procedimento Fiscal direcionados a VITORIANA Empreendimentos Imobiliários Ltda e NSCA, fls 01 e 02;

Autos de apresentação e apreensão de documentos em papel e em meio eletrônico, todos realizados no dia 13 de julho de 2005, na forma legal, conforme consta nos assentamentos realizados nos próprios termos (fls. 13 a 54);

O fato da fiscalização aduaneira ter-se iniciado em 2003, com a DI nº 03/1108579-7, na qual figurava como importadora a empresa MULTIMPORT (VITORIANA), com valor declarado das mercadorias de US\$ 8.387,25, constando que a empresa exportadora seria a HORACE TRADING Inc. No ato de conferência física das mercadorias foi encontrada outra invoice junto às mercadorias, emitida pela empresa MARC JACOBS, com as mesmas mercadorias declaradas na DI, sendo, entretanto, o valor de US\$ 44.943,00, constatando-se que o comprador era a DASLU.

O contrato da MULTIMPORT com a DASLU, datado de 24 de abril de 1992, denominado **Contrato de Compra e Venda de Produtos Importados – Modalidade a Prazo** (fls 46335 e 46336), onde resta claro quem seria de fato o importador, pois caberia à DASLU promover as compras das mercadorias no exterior; que a DASLU seria responsável inclusive pela classificação fiscal das mercadorias para o registro das DIs e por eventual revisão aduaneira das DIs; que a MULTIMPORT faturaria as mercadorias exclusivamente para a DASLU; que as despesas com a nacionalização (pagamento dos tributos) seriam adiantadas oportunamente pela DASLU à MULTIMPORT com antecedência de 24 horas de sua efetivação; que a DASLU deveria antecipar à MULTIMPORT os recursos para o fechamento dos contratos de câmbio das mercadorias importadas; que a MULTIMPORT receberia uma taxa de administração (inicialmente de 10%, depois reduzida para 6%) para figurar como importadora.

Em Termo de Declaração prestado pelo Sr. Celso de Lima (fls. 43073 e 43074), bem como no próprio Recurso endereçado pela MULTIMPORT a este Conselho é atestado que toda a negociação para a compra das mercadorias no exterior foi feita pela empresa DASLU. Há inúmeros documentos nos autos que atestam isso (42919, 42941, 42951, 42952 etc.).



Há indicativos de que a DASLU efetuava pagamentos das mercadorias aos reais exportadores, antecipadamente ao embarque, de forma não oficial (43.038, 43044, 43055 etc.). Aliás, se os exportadores não foram de fato as empresas HORACE (EUA), INTERNATIONAL FASHION (EUA) e WALSINGAN (Uruguai), os contratos de câmbio juntados aos autos não espelham regularidade nas remessas de divisas (inclusive por estarem subfaturados).

Restou demonstrado que as compras da DASLU jamais foram feitas junto às empresas interpostas HORACE, INTERNATIONAL FASHION ou WALSINGAN, pois elas não comercializam mercadorias de alto luxo de grifes famosas. Não resta dúvida de que foram utilizadas como instrumento para subfaturar o valor aduaneiro declarado das mercadorias. Além disso, como mencionado pela fiscalização, observa-se das três empresas o mesmo “layout” nas faturas. Destaque-se que nos “dados complementares” das DIs é informado que não há vínculo entre importador e exportador, apesar de ter sido comprovada a vinculação entre as “exportadoras” HORACE e INTERNATIONAL FASHION e a “importadora” MULTIMPORT, em documento emitido em nome da Horace, com data de 14/08/03, assinado pelo Sr. Celso de Lima (fls. 42758 e 42759)

Documentos apreendidos onde constam, entre outros, contatos internacionais da DASLU com diversos fornecedores no exterior de mercadorias consideradas de alto luxo, de marcas famosas como Marc Jacobs, Donna Karam, Polo Ralph Lauren, Guggi, Dolce & Gabbana, Valentino, YSL, Chloe, e demais documentos de negociação comercial, inclusive e-mails trocados entre a DASLU e os vendedores internacionais e outros e-mails trocados entre a DASLU e a Multimport (como já registrado, atualmente denominada VITORIANA), invoices e faturas pro-forma, documentos relativos a pagamentos internacionais feitos diretamente pela DASLU (swifts), documentos contendo informações sobre embarques (fls. 001 a 260), não contínuos e às vezes sequenciais (fls 55 a 135);

Documentos apreendidos na Boutique DASLU, mencionados entre as fls. 42756 a 42786 onde constatei as vinculações entre as empresas Multimport e Horace/International Fashion, na pessoa do Sr. Celso de Lima, que mostram claramente a forma de operar das empresas e inclusive mencionam “problemas na importação regular de mercadorias, uma vez que os últimos embarques efetuados através da Multimport encontravam-se travados em Guarulhos em função de problemas de documentação levantados pela Receita federal” cf. fls. 42781. No mesmo documento consta a tentativa para solucionar o “problema”, envolvendo as empresas Multimport, Todos os Santos, Sertrading e Comexport; salientando-se que as duas últimas não aceitavam a prática de subfaturamento, pois não poderiam suportar qualquer problema fiscal tendo em vista a categoria de clientes a que serviam.

Carta assinada pelo Sr. Celso de Lima, datada de 24/03/04, na qual a MULTIMPORT promove planilhas com os custos referentes às importações para a escolha da DASLU com opções de escolha do percentual do valor das mercadorias a ser declarado, variando de 20 a 50% do efetivo valor (fls. 42760 a 42780)

Na carta de fls. 42783 a 42.792, tratam do mesmo tema (opção de declarar apenas de 20 a 50% do valor efetivo), entretanto acresce na

planilha também a eventual escolha de optar pela declaração de 100% do valor das mercadorias – daí a defesa da MULTIMPORT fazer menção a “operações futuras”.

Faturas comerciais (invoices) encaminhadas pelo Departamento de Justiça dos EUA (fls. 43134 a 43.162) nas quais evidencia-se o efetivo valor das mercadorias e a quem foram vendidas (DASLU). Observa-se que no próprio pedido de informações a autoridade americana pergunta aos fornecedores estrangeiros sobre as vendas efetuadas à DASLU.

Fornecedores estrangeiros encaminhavam fatura à Daslu (fls. 1688 1689).

As PLANILHAS SEM TÍTULO encontradas às fls. 43097 a 43103 vêm corroborar com a constatação da fraude na importação, mediante ocultação do real exportador, do real importador e declarações de valores subfaturados para as mercadorias. Diante da obtenção das faturas comerciais verdadeiras em vários casos – encaminhadas inclusive pelo Departamento de Justiça dos EUA -, pôde-se constatar que as PLANILHAS SEM TÍTULO expressavam efetivamente o subfaturamento praticado em cada DI, permitindo a obtenção do valor de transação, ou seja, o 1º método do Acordo de Valoração Aduaneira (AVA).

Consta dos autos carta (fls. 42781 e 42782) encaminhada, em 23/01/04, pelo Sr. Antonio Carlos Fiore (diretor financeiro da DASLU) para o Sr. Rubens (diretor da DASLU), com cópia aos Srs. Antonio Carlos e Eliana (sócios da DASLU) na qual reconhece a inviabilidade de se continuar a praticar o subfaturamento. Nela reconhece inclusive as vantagens da não prática do subfaturamento: menos risco; não haveria necessidade de remessa ilegal de divisas; menos exposição da empresa frente aos funcionários.

Às fls 46242 está cópia de documento do Poder Judiciário autorizando a expedição de Mandados de Busca e Apreensão dos bancos de dados e dos documentos fiscais em poder das pessoas físicas e jurídicas investigadas nos autos do processo nº 2005.61.19.000388-0, com o fito de individualizar as condutas delinqüentes já identificadas pela Receita Federal. A autorização judicial permite-me afirmar que não há ilegalidade ou invasão de direitos pessoais no modo de agir da administração tributária, uma vez que os dados foram obtidos ao abrigo da legislação brasileira.

Diversas faturas comerciais (e PROFORMA invoices) emitidas pelos verdadeiros exportadores onde consta o efetivo preço negociado das mercadorias. Citamos apenas algumas: (volume 212) 42683, 42694 a 42697, 42718, 42728, 42746 a 42747 42819 a 42822; 42836, 42859; (volume 213) 42930 a 42938; 42969 a 42970; 43040 a 43043; (volume 225) 45448 a 45452; 45454 a 45458; 45475, 45477, 45486 etc.

Com base nos documentos mencionados e outros tantos que, de forma uníssona, convergem para as conclusões a respeito dos fatos, promovo a fundamentação exposta ao longo do presente Voto.

DO CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA



No que tange ao alegado cerceamento do direito de defesa, as empresas tomaram ciência de todo o processo que culminou nos autos de infração objetos do presente processo. É de fácil percepção que conhecem as razões e os fatos de que são acusadas, porque em seus falares tocam exatamente nas questões mencionadas no processo e, logicamente, se defendem de tudo que foi invocado pela fiscalização.

A despeito dos mais de 200 volumes, não é verdade que a ampla defesa seja impraticável, principalmente porque autoras dos fatos como são, segundo os Relatórios e os documentos apontados no início deste Voto, percebe-se, conhecem não só todos os documentos como as intenções e as consequências de seus atos. Além disso, é forçoso destacar que em sua maior parte os documentos referem-se às cópias das DIs e dos documentos que a instruem (faturas comerciais, BLs, *packing list* etc), bem como das notas fiscais de entrada e saída emitidas pelas empresas MULTIMPORT e DASLU.

Cabe assinalar que aos fatos demonstrados devem ser oponíveis outros fatos e não retórica de difícil alinhamento. E os fatos são sobejamente conhecidos pelas pessoas que os praticaram, conforme atestam as correspondências encontradas pelos agentes da “Operação Narciso”, onde resta clara a preocupação com a fiscalização e as consequências da apuração que estava em curso.

Não há qualquer previsão legal de aumento no prazo de impugnação em virtude do número de volumes no processo e não se vislumbra nos autos qualquer demonstração fática que o justificasse. Não há qualquer demonstração de falta de acesso aos volumes dos autos. Não há que se falar, portanto, em cerceamento do direito de defesa.

Fez-se menção a nulidade de provas e do termo de sujeição passiva, mas tais questões serão analisadas ao longo do presente Voto.

DOS FATOS

O REAL COMPRADOR NO EXTERIOR

Da leitura dos autos constata-se que partindo de informações colhidas por ocasião da apreensão de mercadorias pela Alfândega do Aeroporto Internacional de São Paulo, em 2003, que resultaram no auto de infração nº 0817600/00006/03, a Receita Federal aprofundou as investigações que motivaram a intervenção do Ministério Público Federal no sentido de apurar crime de descaminho e contra a ordem tributária cometidos, em tese, pelos agentes responsáveis pelas importações atinentes aos autos.

No curso da chamada “Operação Narciso”, deflagrada em 13 de julho de 2005, foram apreendidos documentos - contratos, faturas proforma, faturas comerciais, bilhetes eletrônicos, planilhas de ajustes de custos indicando o preço efetivamente praticado e o subfaturado etc., nas empresas ora recorrentes, ou em domicílios de pessoas a elas vinculadas, que permitiram à Receita Federal configurar de forma detalhada as operações comerciais orquestradas pela VITORIANA em conluio com a DASLU, qualificando tais operações como importações fraudulentas, realizadas mediante a interposição de pessoas jurídicas destinadas a ocultar o real exportador e o real importador, com a finalidade de encobrir o subfaturamento dos bens importados, e a conseqüente falta de pagamento de grande parte dos tributos devidos à Fazenda Nacional.

Os documentos já mencionados acima permitem concluir com segurança que a DASLU mantinha contatos com fornecedores internacionais, fazia as compras e determinava à VITORIANA que promovesse os trâmites necessários para trazer as mercadorias e submetê-las

ao despacho aduaneiro de importação em seu nome. Nesse sentido também rezava o contrato entre a DASLU e a MULTIMPORT e foi o depoimento do Sr. Celso de Lima, sócio da MULTIMPORT/VITORIANA, constando inclusive do Recurso da MULTIMPORT.

De fato, as mercadorias selecionadas e compradas pela DASLU de empresas internacionais detentoras de marcas famosas e caras eram refaturadas por empresa internacional, também parte do esquema fraudulento, com valores menores do que os efetivamente pagos - ou pelas próprias exportadoras em alguns casos - e submetidas a despacho de importação sem indicar a verdadeira empresa compradora no exterior: a DASLU.

É de fácil percepção que se as DIs estivessem registradas em nome da DASLU o fato dos preços declarados serem tão reduzidos provavelmente chamaria a atenção da fiscalização pela diferença com os preços praticados nas lojas da DASLU, até pela pública e notória informação comercial relativa à DASLU, qual seja, que é loja de venda de mercadorias de marcas consagradas, artigos de luxo, com alto valor agregado, destinados a clientela economicamente diferenciada.

Tem-se conhecimento, inclusive, que produtos de grifes famosas são comercializados tão somente por um grupo seletíssimo de empresas, do qual é sabido que quem faz parte é a DASLU, e não a VITORIANA.

DAS ALEGAÇÕES DE INDÍCIOS E PRESUNÇÕES

Há alegação, nos Recursos, de que os elementos trazidos aos autos não passam de presunções e indícios.

Não se pode considerar que contratos, e-mails, faturas comerciais e faturas proforma atinentes às importações, cartas eletrônicas externando as preocupações com o rigor da fiscalização, com a visibilidade da empresa diante de seus funcionários e sociedade, ordens de pagamento, e outros abundantes documentos já mencionados no processo constituam meros “indícios”.

Ainda que fossem apenas “indícios”, como bem ressalta em seu Recurso a DASLU (fls. 46831):

“para que um indício seja passível de consideração, deve ter as seguintes características: (a) ser grave (propiciar um convencimento seguro, isto é, que não comporte dúvida razoável); (b) preciso (não permitir que se extraia mais de uma consequência possível, isto é, impossibilidade de existir alternativa); e (c) concordante (caso existam vários indícios, todos eles devem apontar diretamente para o fato desconhecido de forma a não ser possível entender-se ocorrido qualquer outro fato).”

Se os elementos constantes dos autos fossem “indícios”, por certo eles seriam considerados: graves; precisos; e concordantes. Independentemente do nome jurídico que se dê, trata-se de um conjunto de provas que de forma bastante contundente conduz, firmemente, para a procedência do lançamento. Presunções são construções intelectuais; no caso, os documentos demonstram cabalmente a realidade dos fatos. Aliás, as faturas obtidas no mandado de busca e apreensão, bem como as obtidas dos reais exportadores são a **prova direta do subfaturamento e da orquestração da fraude, com a utilização de interpostas pessoas - tanto no que se refere ao “exportador” quanto ao “importador”**.

Por meio dos chamados “casos roteiro”, baseados, como dito, em provas diretas da fraude, a fiscalização constatou que os valores expressos na PLANILHA SEM TÍTULO demonstravam precisamente o valor declarado em cada DI (subfaturado em 80%) e o seu valor efetivamente negociado.

Nesse contexto, os contratos de câmbio e demais documentos apresentados em nome das “exportadoras” HORACE, INTERNATIONAL FASHION e WALSINGAN, servem como prova da fraude e não da regularidade das operações, como tentaram fazer crer a DASLU e a MULTIMPORT.

Como bem frisado no Relatório da DRJ, não se trata de presunção, mas sim de constatação.

A ORQUESTRAÇÃO DA FRAUDE

O esquema fraudulento empregado por certo não pode ser conceituado como “original”: criação de empresa no exterior para remeter mercadorias a preços subfaturados, utilizando-se de interposta pessoa na importação. Logo, retirados os “véus” (as empresas interpostas que figuram como “exportador” e “importador”), com os elementos de prova produzidos – inclusive documentos apreendidos com a autorização judicial e os enviados pelo Depto. Justiça dos EUA - não se requer raciocínio elaborado por processos dedutivos e indutivos para o esclarecimento da fraude e o tamanho (valor) do dano causado ao fisco federal.

Repetindo, há provas nos autos, entre os documentos que já mencionei e os outros tantos que o instruem, de que as compras no exterior foram realizadas pela DASLU e que ela orquestrava com a VITORIANA os valores que seriam declarados à Aduana brasileira nas DIs – a discussão era na órbita do percentual do subfaturamento. Cabia à VITORIANA operacionalizar a forma de entrada das mercadorias no Brasil, inclusive promovendo em seu nome o despacho de importação.

Quanto a isso fazem prova os diversos contatos entre a DASLU e os vendedores internacionais já identificados entre os documentos apreendidos (dentre outras, às fls. 42.683 a 43.162: volumes 212 a 214) e o contrato entre a DASLU e a VITORIANA (fls. 45.799 a 45.804), onde está estabelecido que a DASLU compraria as mercadorias e a MULTIMPORT faria os registros das DIs em seu nome, devendo “vender” exclusivamente à DASLU – o preço já estava previamente estabelecido: todos os custos mais uma comissão. O Sr. Celso de Lima, sócio e administrador da MULTIMPORT também atesta isso em Termo de Declaração prestado. Tal fato inclusive não foi negado pela DASLU.

Alega em seu Recurso a VITORIANA/MULTIMPORT que em nenhum momento é mencionado no contrato entre MULTIMPORT e DASLU que as operações seriam “por conta e ordem de terceiros”, mas sim de “compra e venda”.

É, evidentemente, irrelevante a discussão se as operações de importação foram feitas “em nome próprio” da MULTIMPORT; ou “por conta e ordem” ou “por encomenda” da DASLU. Para qualquer “modalidade” de importação o ordenamento jurídico não permite a declaração de preço fictício (subfaturado) e/ou a ocultação do real exportador das mercadorias.

Chamo a atenção, a todos, de que as modalidades de importação com a interveniência de 3º que foram normatizadas são destinadas ao ordenamento de operações comerciais legais. No caso em questão, é de somenos importância dar um nome à operação comercial, até porque não se regulamenta operação fraudulenta.

Apenas por apreço ao debate acrescento que ao alegar que dispunha de recursos próprios para promover as importações tentou a MULTIMPORT refutar a alegação de que operava “por conta e ordem” da DASLU. No entendimento da MULTIMPORT o “por conta” referir-se-ia ao prévio repasse das verbas necessárias à operação e ela teria condições econômico-financeiras para fazê-lo.

Apesar de, como mencionado, ser irrelevante para a caracterização da fraude atinente à prática do subfaturamento do valor das mercadorias e da ocultação do real exportador o fato de se tratarem as importações “por conta e ordem” ou “compra e venda”, basta que se leia as cláusulas do contrato entre a MULTIMPORT e a DASLU (fls. 45.799 a 45.804) para se constatar que havia sim o prévio repasse para o pagamento dos tributos atinentes à nacionalização e mesmo quanto ao pagamento ao exterior, bem como o fato de que a DASLU teria que comprar as mercadorias registradas em nome da MULTIMPORT, ela teria que promover a classificação fiscal e responsabilizar-se por eventual revisão aduaneira dentre outras tantas, o que caracteriza a “conta e ordem”.

Basta ler o contrato, onde a DASLU figura como COMPRADORA e a MULTIMPORT como VENDEDORA, para ver quem negocia as mercadorias no exterior, responsabiliza-se pela qualidade do produto embarcado e pela classificação fiscal e assume toda a responsabilidade financeira e os riscos atinentes à importação (DASLU) e quem “presta-nome” mediante uma remuneração (comissão) para figurar como importador (MULTIMPORT) não tendo qualquer responsabilidade no negócio (evidentemente o contrato não pode impedir a responsabilidade fiscal), não tendo o direito de dispor das mercadorias e nem determinar os seus preços (aspectos próprios de quem é, verdadeiramente, dono):

Item 2.2: O valor do IPI será pago adiantadamente pela COMPRADORA no ato do desembaraço e compensado com o valor do IPI destacado na NOTA FISCAL.

3.2: As despesas com Nacionalização serão adiantadas oportunamente pela COMPRADORA à VENDEDORA com antecedência de 24 horas de sua efetivação.

3.3 Os pagamentos de que tratam os itens 3.1 e 3.2 serão recebidos pela VENDEDORA contra a apresentação de recibos de adiantamentos.

3.6 Tratando-se de mercadoria importada especialmente para a COMPRADORA e a seu pedido e considerando-se que a COMPRADORA fará a aquisição a prazo com pagamento em moeda estrangeira, o saldo do preço final total de venda será pago pela COMPRADORA à VENDEDORA, 48 horas antes de seu vencimento do saque que for estipulado entre VENDEDORA e o EXPORTADOR, do qual a VENDEDORA dará prévio conhecimento à COMPRADORA, inclusive para fins de verificação do preço final total de venda.

3.7 § 2º A – Duplicata quitada, referente a somatória dos adiantamentos efetuados no decorrer da Importação.

4.1 Fornecer à VENDEDORA dados corretos para o preenchimento da Guia de Importação e indicar a modalidade de embarque, transporte e seguro.



OBS: Na modalidade de seguro, **corre por conta da COMPRADORA todos os riscos** que a modalidade de seguro por ela escolhida, não vier a cobrir.

4.2 Efetuar a aquisição de todas as mercadorias, cuja importação solicitar à VENDEDORA, obedecendo aos critérios de preços estipulado nas cláusulas 2ª e 3ª.

4.3 – Responsabilizar-se pela qualidade do produto embarcado, de acordo com o especificado na Guia de Importação.

4.4 – Responsabilizar-se pela correta classificação fiscal da mercadoria, inclusive para fins de revisão de processo da Delegacia da Receita Federal.

4.5 – A COMPRADORA se responsabilizará por qualquer modificação nas normas fisco-tributárias, econômicas e/ou comerciais, que alterem o presente contrato modificando sua natureza jurídica.

5.4 – Proceder ao faturamento das mercadorias solicitadas exclusivamente para a COMPRADORA, obedecendo aos critérios das cláusulas 2ª e 3ª, entregando as mercadorias à COMPRADORA, imediatamente após terem sido desembaraçadas.

6.3 – Caso os exportadores não venham a embarcar no exterior as mercadorias, total ou parcialmente, dentro do prazo de validade das guias de importação, a COMPRADORA perderá seus créditos, conforme previsto no item imediatamente anterior.

8.2 Para cada importação, a VENDEDORA emitirá uma planilha comprobatória das despesas e cálculos do valor final de vendas. (grifos nossos)

Não se pode querer dizer que se tratavam de operações de “compra e venda” se a MULTIMPORT não efetuou a aquisição das mercadorias no exterior e não tinha disponibilidade de negociação delas no Brasil. Dentre outros, há nos autos uma série de documentos que comprovam que foi a DASLU quem comprou as mercadorias: 42919, 42941, 42951, 42952 etc. Fornecedores estrangeiros encaminhavam fatura à DASLU (fls 1688 1689).

Nesse sentido o próprio Termo de Declaração do Sr. Celso de Lima, sócio da MULTIMPORT (fls. 43.073 e 43.074). Dispor ou não a MULTIMPORT de recursos para tais importações não desnatura a fraude, o conluio e a simulação que objetivava a sonegação por meio do subfaturamento na importação, utilizando-se inclusive de interposta empresa “exportadora”, conforme restou cabalmente demonstrado.

Reproduzimos as figuras da sonegação, fraude e conluio, expostas no art. 71 da Lei nº 4.502/64, que se enquadram perfeitamente ao caso concreto:

Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - ...

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.

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Alega em seu Recurso a DASLU que “somente se poderia falar em conluio na importação se houvesse dois ou mais importadores atuando em conjunto. No caso concreto, porém, todas as importações foram promovidas exclusivamente pela empresa autuada (fls. 46.826).” Afirmar ainda a DASLU (fls. 46.828 e 46.829):

“[...]Inequívoco, pois, haver, na hipótese, um único importador: a Multimport. Por isso, nem mesmo tem a recorrente condição de se pronunciar sobre o mérito da acusação de subfaturamento na importação, devendo o importador fornecer as explicações cabíveis.

Assim, não há que se falar em conluio para redução dos tributos devidos na importação, na medida em que a recorrente reconhecidamente não participou do processo de importação e, dessa maneira, não tem “interesse comum” nessa operação.

Deve, pois, a responsabilidade recair integralmente sobre o importador, não havendo espaço para responsabilização de terceiro, adquirente das mercadorias no mercado nacional.”

Ilude-se, portanto, - ou tenta iludir - de que pelo fato de ter celebrado contrato para fazer figurar a MULTIMPORT materialmente como importadora – pagando-lhe uma comissão para tal -, somente a ela, MULTIMPORT, eventualmente seria imputada a responsabilidade pelas compras das mercadorias feitas no exterior por ela, DASLU, cujas DIs, entretanto, foram registradas em nome da MULTIMPORT com valores subfaturados em 80%, declarando como exportador empresa que não comercializou as mercadorias.

Faz-se mister destacar que o Direito não é apenas “forma” e, portanto, não se presta a ser instrumento para o conluio, a fraude e a sonegação. As empresas DASLU e MULTIMPORT orquestraram a utilização de empresas no exterior (Walsingan, Horace e International Fashion) para subfaturar o valor aduaneiro das mercadorias. Não obstante, ocultando a real compradora (DASLU), agiu a MULTIMPORT como interposta pessoa, um “presta-nome” para o cometimento de ato ilícito (subfaturamento). Tal fato foi desnudado de forma clara.

Em seus Recursos, tanto a DASLU quanto a MULTIMPORT tentam jogar a eventual responsabilidade da fraude ao outro, pois ambas alegam “desconhecimento” sobre o subfaturamento praticado: a DASLU em razão de não ter registrado as DIs em seu nome; a MULTIMPORT por não ter feito as operações comerciais no exterior.

Não há como deixar de lembrar as palavras de William Shakesperie: “Este sujeito é sábio o bastante para se fazer de bobo (...)”



Ainda nesse contexto, porém num foco mais jurídico, cabe menção à lição do mestre Carlos Maximiliano¹:

“Se é certo que o Direito não impõe a Moral, não é menos verdadeiro que se opõe ao imoral; não estabelece a virtude como um preceito; porém reprime os atos contrários ao senso ético de um povo em determinada época; fulmina-os com a nulidade, inflige outras penas ainda mais severas. Por esse processo negativo, indireto, cimenta a solidariedade, prestigia os bons costumes e concorre para a extinção de hábitos reprováveis. Condena a má fé, os expedientes cavilosos proibidos, mas também os realizados com o intuito de fraudar, a disposição para iludir a lei, ou os homens.” (grifamos).

A comissão paga à VITORIANA para que ela registrasse em seu nome as DIs (no contrato de 1992 constava 10%, mas depois baixou para 6%) era calculada sobre os valores declarados nas DIs. Há comprovação de que a MULTIMPORT encaminhava à DASLU planilhas (fls. 42.760 a 42.780) com opções de escolha do percentual do valor das mercadorias a ser declarado (de 20% a 50% do valor efetivo). Não há qualquer dúvida, portanto, de que a MULTIMPORT estava absolutamente ciente da fraude que estava sendo cometida contra o Fisco, era conivente com ela e sabia das consequências legais que tal operação implicava.

Em documento emitido pela HORACE TRADING INC. (fls. 42758 e 42759), e assinado pelo Sr. Celso de Lima (sócio da VITORIANA/MULTIMPORT), endereçado à DASLU, ele declara que a empresa atua nos “seguimentos de logística, administração e financiamento”. Em momento algum faz menção a operações comerciais de compra e venda. Lendo-se a íntegra do documento e a descrição dos “serviços” prestados, a percepção é a mesma: não se trata de operação comercial, mas sim “prestação de serviços”. Ressalte-se que há menção (item 10) à “emissão de Fatura Proforma e Fatura Comercial, de acordo com a necessidade de cada embarque, dentro das normas legais e de preços exigidos pelos países a que se destinam.” Ora, os preços exigidos pelos países, ao menos os signatários do Acordo de Valoração Aduaneira, só pode ser o óbvio: aquele que espelhe as efetivas transações!

DA SUJEIÇÃO PASSIVA

Creio estar amplamente caracterizada a sujeição passiva da VITORIANA (importador de direito, pois conscientemente registrou as DIs com valores subfaturados em seu nome) e a sujeição passiva solidária da DASLU (importador de fato, quem promoveu todas as negociações no exterior com o real fornecedor e, portanto, quem deu ensejo à importação – há documentos indicando inclusive que teria feito o pagamento das mercadorias no exterior antes do respectivo contrato de câmbio – fls. 42803 e 42808).

Refiro-me a sujeição passiva direta da VITORIANA posto que, nos termos legais, é o importador o responsável pelo pagamento dos direitos de importação, sendo solidária qualquer outra pessoa que tenha interesse comum no seu fato gerador (art. 124, I, CTN) ou quem a lei expressamente determine (art. 124, II, CTN; MP 2158). Sem dúvida, ambas têm interesse comum na importação, logo no fato gerador do II e do IPI. São responsáveis pela fraude e pelo presente crédito tributário que é seu consectário. Dispõe expressamente o art. 95 do Decreto-Lei 37/66:

“Art.95 - Respondem pela infração:

I - conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática, ou dela se beneficie”(grifo nosso)

¹ MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. 17ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

Ainda que a DASLU alegue em seu recurso que o termo de sujeição passiva é nulo por não especificar o inciso do art 124 do CTN em que se enquadra a solidariedade, é certo que o vício alegado não pode ser fonte de nulidade, pois não resultou em prejuízo de defesa. Além disso, ambos os incisos são aplicáveis à situação aqui representada.

É de se considerar que a defesa foi completa com relação aos dois incisos e não resta qualquer dúvida de que foram abordados aspectos de fato e de direito nos recursos apresentados. Basta lê-los.

Em síntese: a VITORIANA vestiu o figurino de importadora e registrou, conscientemente, as DIs subfaturadas em seu nome. Auferiu o bônus (sua comissão), decerto tem que arcar com o ônus. Quanto à DASLU, foi quem deu ensejo às importações, promovendo as negociações no exterior (escolhendo mercadorias, firmando preços, formas de pagamento etc) e firmando contrato com a VITORIANA para que essa figurasse como importadora, ajustando o percentual do subfaturamento a ser praticado. Observa-se dos contratos e documentos já mencionados que todas as determinações eram emanadas da DASLU, a real importadora.

Aliás, muitos dos fatos identificados pela administração tributária foram contestados. Entretanto, nunca foram contestados de forma definitiva, com outro fato que fosse diverso daquele contexto em que foi trazido pela fiscalização. Ou seja, tanto a VITORIANA quanto a DASLU alegaram que se houve subfaturamento na importação a responsabilidade seria da outra. Não negaram as faturas vindas do exterior ou as obtidas no mandado de busca e apreensão: tentaram alegar “nulidade” na sua obtenção. Não negaram que fora feito o ajuste entre elas, tentaram fazer crer que ocultar o real exportador” estrangeiro, bem como subfaturar o valor das mercadorias não seria fraude, conluio e sonegação, mas sim “importação por encomenda”. A verdade é que não fizeram prova em sentido contrário às vastas e robustas provas trazidas pela fiscalização.

Enfim, as duas empresas alegam que, se fraude houve, teria sido a outra empresa quem a praticou, ou seja, que à outra deveria ser imputada a responsabilidade pelo ato. A VITORIANA alega que obedecia às regras contratadas com a DASLU, incluindo para isso o contrato onde figuram as responsabilidades de cada uma, e a DASLU alega que a VITORIANA era quem importava as mercadorias por sua conta e as revendia no mercado interno, sendo, portanto, a única responsável pelas informações prestadas nas DIs.

Dessa forma, cada uma, já não podendo negar a conduta ilícita constatada pela fiscalização tributária, busca se furtar às consequências atribuindo à outra a exclusiva responsabilidade pelos delitos.

Entretanto, as alegações não podem prosperar, pois conforme sacramenta o art. 123 do CTN:

Art. 123. Salvo disposição de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

 Por essas razões entendo que demonstrou bem a fiscalização em seu Relatório Fiscal os fatos e as suas consequências jurídicas e a PGFN em suas contra-razões, quando menciona que as recorrentes DASLU e VITORIANA tentaram desviar o foco do ponto nodal

do processo – sua vinculação direta com o fato gerador do II e do IPI vinculado na importação e com a fraude perpetrada que ensejou o subfaturamento na importação – para uma análise jurídica prescindível ao deslinde da questão: se as importações feitas eram operações “de compra e venda”, “por conta e ordem” ou “por encomenda”.

Acrescente-se que também a VITORIANA tentou afastar os fatos e se escudar em argumentos que não servem à lide. Diz ela de sua capacidade econômica para importar, e que, portanto, não se trata de importação “por conta e ordem”, mas por “encomenda”, o que em nada muda o subfaturamento comprovado e a utilização de interposta pessoa como exportador. Diz de seus bens adquiridos antes de seu contrato com a DASLU, diz de sua tradição e das consequências que lhe trouxeram as sanções da Receita Federal.

DA REGULAMENTAÇÃO DAS OPERAÇÕES “POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS” E “POR ENCOMENDA”.

Importador é quem dá ensejo à importação, é axiomático. Entretanto, no mais das vezes, por interesses vinculados à obtenção de benefício fiscais e/ou financeiros concedidos por diversos estados da Federação, muitas *trading companies* passaram a figurar como importadoras em operações cujas negociações no exterior tinham sido realizadas pelo denominado “importador de fato” devendo essa informação ser registrada nos dados complementares da DI. Era a denominada importação por “conta e ordem”. Os tributos federais incidentes na importação eram recolhidos integralmente, havendo questionamento tão somente sobre a qual estado-membro seria devido o ICMS na importação.

Na medida em que os importadores de fato não eram identificados de plano pelos sistemas de fiscalização houve diversas fraudes atinentes a subfaturamento, erro (grosseiro) de classificação fiscal, falta de recolhimento de tributos nas operações no mercado interno (IRPJ, CSLL, PIS, COFINS) etc., nem sempre sendo fácil identificar o sujeito passivo que deu, realmente, ensejo à importação e quem, como regra, é quem tem condições econômico-financeiras de arcar com os tributos devidos.

Justamente buscando dar maior transparência e obter maior controle em tais operações de importação, numa tentativa de evitar a utilização de *trading companies* apenas como fachada para importações fraudulentas (e/ou simuladas), foi instituída a Medida Provisória nº 2.158/01, que regulamenta, nos arts. 77 e seguintes, as operações por conta e ordem de terceiros promovidas por empresas *trading companies*.

Estabelece o art. 80, da Medida Provisória no. 2.158/01:

Art. 80. A Secretaria da Receita Federal poderá:

- I - estabelecer requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora por conta e ordem de terceiro; e*
- II - exigir prestação de garantia como condição para a entrega de mercadorias, quando o valor das importações for incompatível com o capital social ou o patrimônio líquido do importador ou do adquirente.*

Para regulamentar tal procedimento, a SRF instituiu a IN no. 225/02, que em seu art. 3º declara a necessidade de identificação do adquirente das mercadorias nas operações “por conta e ordem”; e a IN no. 286/03, que em seu art. 3º, prevê, entre outras, que antes da habilitação das empresas para operarem no comércio exterior há a necessidade de apuração do regular funcionamento e da compatibilidade entre a atividade econômica, a capacidade operacional, econômica e financeira da pessoa jurídica e as informações de natureza comercial constantes do requerimento apresentado.

O desvirtuamento da operação de importação por conta e ordem de terceiros propiciava vantagens indevidas aos “clientes das *tradings*”, que não eram apresentados ao Fisco e muitas vezes conseguiam se esquivar – posto não identificadas - de obrigações tributárias constatadas pela fiscalização *a posteriori*, na revisão aduaneira.

A Lei nº 11.281/2006, de 20/02/06, mais recentemente criou a figura da importação “por encomenda”, que se diferencia da operação “por conta e ordem” na medida em que naquela a *trading* não necessita de recursos do “encomendante predeterminado”, logo, não se trata de operação “por conta”, pois a *trading* é capaz de arcar com o pagamento da mercadoria (fechamento de câmbio) e com os tributos incidentes na importação sem a necessidade do recebimento dos recursos do encomendante previamente.

A IN SRF nº 634, de 27/03/06, que regulamenta a importação por encomenda trata da necessidade de identificação do encomendante das mercadorias importadas e de sua vinculação às pessoas jurídicas importadoras (*tradings*).

Também ao encomendante a legislação – como o fez nas operações por conta e ordem - veio estender a condição de responsável solidário e a equiparação a estabelecimento industrial.

Ora, no processo em questão, repise-se, não se trata de discutir se as operações se encaixam na modalidade “própria, ou compra e venda”, “por conta e ordem” ou “por encomenda”. Em nenhuma dessas situações, evidentemente, o ordenamento jurídico admite o ação dolosa de subfaturar o valor das mercadorias e alterar a figura do real exportador.

Restou patente o intuito de esconder os verdadeiros agentes da importação e a perpetração de procedimentos fraudulentos para o subfaturamento na importação. Não apenas houve a simulação de que o exportador seria outro (empresas ligadas aos interessados) como deliberadamente subfaturou-se 80% dos valores das mercadorias negociadas. Em momento algum foi informado que as operações comerciais haviam sido efetuadas pela DASLU (fosse a operação “por conta e ordem” ou “por encomenda”).

A fiscalização constatou, desde 2003, que não se tratava de operação “em nome próprio/compra e venda” da MULTIMPORT (VITORIANA), pois foi a DASLU quem promoveu a operação comercial, ou seja, quem entabulou com o fornecedor estrangeiro negociação a respeito do que comprar, por que preço, quantidade, qualidade, forma de pagamento etc.

Portanto, em total afronta à legislação regulamentar vigente a DASLU (em conluio com a VITORIANA) não se submeteu aos trâmites necessários exigidos para promover operação de importação “por conta e ordem” ou “por encomenda” e, constata-se, muito menos quer arcar com o ônus do seu descumprimento, em especial estando tais importações subfaturadas em até 80%, alegando que quem fez as importações foi a MULTIMPORT.

Ressalte-se que nem a VITORIANA nem a DASLU sequer podem se apresentar como neófitas no ramo de importação. O contrato entre elas data de 1992 e inclusive vivenciaram todas as alterações legislativas desde então e sempre seguiram firme no *modus operandi* orquestrado.

Em momento algum é negado os termos da correspondência, datada de 14/08/2003, encaminhada pelo Senhor Celso de Lima apresentando à DASLU os serviços de

JMC

sua empresa HORACE TRADING Inc. e da (INTERNATIONAL) FASHION (fls. 42758 e 42759) que figuram como “exportadoras” estrangeiras. Importante ressaltar que o mesmo senhor é sócio da “importadora” MULTIMPORT/VITORIANA e entabulava com a importadora de fato, a DASLU, o **percentual de subfaturamento** dos preços das mercadorias que seria praticado.

DA LEGITIMIDADE DAS PROVAS

E não se diga que os “frutos” (as provas) provieram da denominada “árvore envenenada”. Não, o que se nos apresenta é a vã tentativa de “envenenar a árvore” após ter sido feita a colheita de numerosas e contundentes provas. Pode-se constatar, dentre outras, como fonte de provas informações obtidas no curso do despacho aduaneiro, onde se obteve uma *invoice* que indicava ser outro o importador, outro o exportador e que os valores praticados na importação estariam extremamente subfaturados.

Junto aos sistemas da Receita Federal aprofundaram-se as investigações que deram azo ao pedido, feito pelo Ministério Público Federal, de Mandado de Busca e Apreensão expedido pela Justiça Federal. Portanto, os documentos apreendidos no Brasil que desnudaram a fraude, já apurada pela fiscalização, foram obtidos nos estritos termos da lei, exatamente para as finalidades em que foram usados.

Quanto aos documentos obtidos pelo MPF junto ao Departamento de Estado dos EUA, apesar de tão somente virem a corroborar com o já amplamente constatado (subfaturamento nas importações e alteração do real exportador), não apresentam qualquer vício de ilegalidade ou ilegitimidade como instrumento de prova no processo administrativo fiscal.

A legislação pátria tipifica, no processo penal e em legislação extravagante, os crimes de descaminho e contra a ordem tributária, fato que, em tese, se configuram nos autos.

É cediço que somente a autoridade fiscal tem competência para promover o lançamento tributário (art. 142 do CTN). A alegação de que as provas obtidas no exterior seriam ilegais não tem qualquer sentido. No próprio documento que encaminha as faturas faz-se menção de que elas devem ser utilizadas na apuração dos fatos atinentes à **Operação Narciso**, tal qual se refere o presente lançamento.

Como dito, não há contestação sobre a veracidade das faturas encaminhadas pelas empresas estrangeiras (Polo Ralph Loren, Marc Jacobs, Donna Karan – fls. 43134 a 43162) ao Departamento de Justiça dos EUA sobre as faturas comerciais relativas a compras feitas pela DASLU. Buscou-se, apenas, excluir tais provas sob a alegação da “teoria dos frutos da árvore envenenada”, fato que não se apresenta aplicável ao caso. Tais documentos, como disse, não foram a fonte das apurações, mas tornam insofismável as afirmações do fisco de que houve fraude, conluio e sonegação nas importações.

É regra básica de hermenêutica que se a legislação objetiva um fim deve propiciar os meios para alcançá-lo. Segundo as palavras de Carlos Maximiliano²:

Quando a lei faculta, ou prescreve um fim, presumem-se autorizados os meios necessários para o conseguir, contanto que sejam justos e honestos.

² Obra citada, pág. 262.

O mesmo acontece quando outorga um direito, investe de certa autoridade, ou impõe um dever: implicitamente permite, ou assegura os elementos indispensáveis para corresponder ao objetivo da norma.

Logo, não se poderia chegar ao fim – crime de descaminho ou contra a ordem tributária – sem o meio a alcançá-lo (lançamento tributário). Nesse sentido, aliás, a já mencionada decisão do STF no HC 81.611/DF (citou a PGFN, em fls. 46912, também o HC 90.957, que teve como Relator o Min. Celso de Mello).

O conluio entre as empresas aqui recorrentes restou apurado por meio dos documentos que demonstram as tratativas com o fito de burlar as regras aduaneiras e omitir grande parte dos valores reais que constituiriam a base de cálculo dos tributos incidentes na importação.

Utilizaram-se inclusive do expediente de criação de empresa no exterior para simular operação de comércio internacional. Nesse sentido a comprovação do vínculo do Sr. Celso de Lima com os “exportadores” HORACE TRADING e INTERNATIONAL FASHION (fls. 42758 e 42759). Na verdade não houve operação comercial entre o “exportador” Horace (ou as congêneres International Fashion e Walsingan) e a MULTIMPORT, mas sim entre as fornecedoras de marcas famosas (MARC JACOBS, POLO RALPH LOREN, GUCCI etc.) e a DASLU - sabidamente uma empresa que negocia tais marcas no País.

Assim, apresentam-se inegáveis as evidências do conluio objetivando furtar-se ao recolhimento de grande parte dos tributos incidentes sobre a importação (II e IPI vinculado) por meio de subfaturamento e a solidariedade entre as empresas, conforme disposto no CTN, diante de provas tão robustas como as que estão mencionadas, que instruem os autos e firmaram minha convicção.

DA VALORAÇÃO ADUANEIRA

Quanto ao subfaturamento, temos de diferenciá-lo de subvaloração, sendo esta uma mera questão de ajustes no valor aduaneiro das mercadorias, tais como a inclusão do valor do frete, do seguro ou até mesmo de outros pagamentos eventuais como por exemplo *royalties*. Neste processo, o delito apontado pela fiscalização é o de subfaturamento, resultado de fraude, conluio e simulação entre empresas brasileiras, com o envolvimento também de empresas estrangeiras.

Há clara demonstração no processo de como foram elaborados os cálculos que chegaram aos valores mencionados pela administração tributária. E apresenta-se precisa a correspondência entre os “casos modelos” e as planilhas, os chamados “fatores” e os dados das negociações obtidos nos documentos emitidos pelos verdadeiros exportadores.

No que tange à valoração aduaneira, foi aplicado o primeiro método do Acordo de Valoração Aduaneira (AVA-GATT, aprovado pelo Decreto Legislativo nº 30/94 e promulgado pelo Decreto nº 1.355/94), qual seja, o **valor da transação**.

Decerto, não o valor de transação “declarado”, mas aquele constatado pela fiscalização. Como já dito, o procedimento fraudulento na importação havia sido constatado desde a obtenção da fatura verdadeira no ato de conferência física da DI nº 03/1108579-7. Mediante o aprofundamento do trabalho fiscal juntaram-se elementos que motivaram a obtenção de mandado de busca e apreensão por determinação judicial que, dentre outros



documentos, permitiu a obtenção da PLANILHA SEM TÍTULO (fls. 43097 a 43103), documento esse que não comprovou a fraude, já provada, mas que facilitou a identificação precisa dos valores subfaturados. Por fim, as faturas encaminhadas pelo Departamento de Estado dos EUA vieram a tornar insofismáveis os fatos amplamente demonstrados pelos demais elementos trazidos aos autos.

Portanto, não há que se falar em procedimento de valoração aduaneira. Não se trata de dúvida da fiscalização quanto ao valor aduaneiro declarado, que pudesse vir a sofrer algum ajuste segundo os parâmetros estabelecidos no AVA. Ou mesmo que se fosse desconstituir o valor de transação para perquirir o valor de mercadoria idêntica ou similar (2º método) ou seguir os demais métodos.

Nesse esteio, não há que se falar em procedimento especial de verificação da origem dos recursos utilizados em operações de importação (IN SRF nº 228/02); ou mesmo em “dúvida” quanto ao valor aduaneiro declarado que ensejasse a prévia solicitação de informações ao importador (IN SRF nº 327/03).

Aqui temos subfaturamento comprovado, com o único fim de reduzir a base de cálculo da tributação. E os valores reais estavam presentes nas *invoices* e na PLANILHA SEM TÍTULO obtidas na Operação Narciso. Assim sendo, bastou à fiscalização casar os documentos das operações comerciais numeradas com as DIs registradas. Nada sofisticado e muito menos obtido de forma ilegal ou ilegítima como querem fazer crer as recorrentes.

Deve-se observar que o Acordo de Valoração Aduaneira tem por escopo evitar a criação de barreiras artificiais ao livre comércio entre as nações. Ora, tem por finalidade a vedação à criação de “barreiras artificiais” (dentre as quais podemos citar a “tabela de preços mínimos”), mas certamente também não pode coadunar com “mecanismos artificiais” (fraude na importação) que tornem vulnerável o mercado e/ou os interesses legítimos (tributários e/ou de proteção ao mercado) de um Estado signatário.

Logo, os procedimentos estabelecidos no AVA não têm como finalidade apurar subfaturamento na importação, procedimento fraudulento, e nesse sentido já se manifestou o Comitê Técnico de Valoração Aduaneira, nas Opiniões Consultivas 10.1 e 18.1, conforme já destacado no Voto da DRJ:

“Opinião Consultiva 10.1

O Comitê Técnico de Valoração Aduaneira emitiu a seguinte opinião:

Segundo o Acordo, as mercadorias importadas devem ser valoradas com base nos elementos de fato reais. Portanto, qualquer documentação que proporcione informações inexatas sobre esses elementos estaria em contradição com as intenções do Acordo. Cabe observar, a este respeito, que o Artigo 17 do Acordo e o parágrafo 6 do Anexo III enfatizam o direito das administrações aduaneiras de comprovar a veracidade ou exatidão de qualquer informação, documento ou declaração apresentados para fins de valoração aduaneira. Conseqüentemente, não se pode exigir que uma administração leve em conta uma documentação fraudulenta. Ademais, quando uma documentação for comprovada fraudulenta, após a determinação do valor aduaneiro, a invalidação desse valor dependerá da legislação nacional.”

“Opinião Consultiva 18.1

...

O Artigo 13 não tem o propósito de alcançar os casos de infração à legislação aduaneira ou de fraude; nessas situações, o desembaraço das mercadorias ou a prestação de garantia relacionada com multas ou outras penalidades estariam sujeitos às disposições da legislação nacional de regência.”

(grifos nossos)

Alegou a recorrente DASLU que foram utilizadas, de forma indevida, provas destinadas a fins penais e que teve violado seu direito à intimidade e ao sigilo de correspondência. Fez menção à “Teoria dos Frutos da Árvore Envenenada”.

Quanto a esse fato já foi mencionado alhures que os documentos que serviram de base para esta autuação foram obtidos de forma legal e legítima, no Brasil, por decisão judicial, estando ao abrigo da legislação brasileira. Seria, inclusive, despidendo para a formação da convicção sobre os fatos as provas oriundas do exterior (EUA). Entretanto, as faturas encaminhadas, que corroboram com o que já havia sido constatado pela fiscalização, não se apresentam como provas ilegais ou ilegítimas.

Consta no artigo I do Acordo de Assistência Judiciária em Matéria Penal entre o Brasil e os Estados Unidos (aprovado pelo Decreto nº 3.810/01):

I – As partes se obrigam a prestar assistência mútua, nos termos do presente Acordo, em matéria de investigação, inquérito, ação penal, prevenção de crimes e processos relacionados a delitos de natureza criminal.

Ora, se já declarado pelo STF (HC 81.611-DF) que o crédito tributário é condição de procedibilidade para a apuração dos crimes contra a ordem tributária (art. 1º da Lei nº 8.137/90) e de descaminho (art. 334 do Código Penal), não há dúvida quanto ao uso de tais provas no processo em questão.

Não obstante, em entendendo que as autoridades brasileiras agiram indevidamente no que tange ao “Acordo de Assistência Judiciária em Matéria Penal entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo dos Estados Unidos da América” por entregar as faturas ao fisco, caberia à parte tão somente denunciar o fato às autoridades americanas, e não querer anular a prova.

Não há como deixar de citar trechos das contra-razões da PGFN (fls. 46909 a 46911) que muito bem menciona a manifestação do STF no sentido de ser possível o uso de prova obtida para uso em processo penal em outra seara, no Inquérito nº 2.424/RJ, tendo como Relator o Ministro Cezar Peluso:

[...]

“E, no entender do Pretório Excelso, quando há interesse público envolvido, o sopesamento (intimidade “já devassada” x interesse público) se resolve no sentido da possibilidade do empréstimo das provas para outros fins que não penais, em razão do maior relevo do fim público.

...



Tal é razão óbvia por que não teria propósito nem sentido argüir, aqui, vício de inobservância ou alargamento daquela específica limitação constitucional da garantia, pois se trata apenas de tirar da mesma fonte de prova, sem outra ofensa qualquer à intimidade já devassada do agente, a capacidade, que lhe é ínsita, de servir de meio de convencimento da existência do mesmo fato, ou, em palavras mais técnicas, a idoneidade de se prestar, noutro processo ou procedimento, à reconstituição historiográfica do ato já apurado na esfera criminal.”

...

É que não se pode admitir a ficção de que o Estado é uma mentirinha, no sentido de que só possa conhecer do fato na área penal. O Estado, visto como administração, não pode conhecer do mesmo fato? Temos de fingir que o Estado, que sabe do fato no campo penal, não pode saber do mesmo fato em outra área de seu interesse?”

Portanto, por decisão da mais alta Corte em nosso País, desde que se esteja diante dos mesmos fatos, é possível a utilização das provas obtidas através da “quebra do sigilo de correspondências e de dados”. Logo, não se vislumbra qualquer mácula nas provas trazidas aos autos, tenham sido elas juntadas diretamente pela fiscalização, ou obtidas por determinação judicial na Operação Narciso ou mesmo as encaminhadas ao Ministério Público Federal pelo Ministério da Justiça uma vez recebidas do Departamento de Justiça norte-americano.

A verdade é que a alegada nulidade das provas (“envenenadas”) deveria vir acompanhada não só de argumentos, mas de todo desarme das conclusões chegadas pela administração tributária, mostrando claramente a impossibilidade de se conhecer o que se apresenta, de forma límpida, como uma operação comercial fraudulenta. Repise-se, inclusive, que a apuração das irregularidades por parte da fiscalização teve início em 2003, portanto os documentos obtidos pelos agentes na “Operação Narciso” vieram corroborar o que já se delineara muito antes.

Apesar de não ser na seara administrativa que se irá discutir a alegada violação à intimidade e ao sigilo de correspondência, cabe mencionar que o STF já se pronunciou no sentido de que “os direitos fundamentais não devem ser utilizados como escudo protetivo para salvaguardar práticas ilícitas”.

Por todo o exposto, diante da quantidade e da consistência das provas trazidas aos autos pela fiscalização, com riqueza de detalhes e precisão nos valores poucas vezes vista, que desnudou todos os artifícios engendrados na construção de operações comerciais fraudulentas, estando a prática do subfaturamento nos preços das mercadorias importadas sobejamente demonstrada, inclusive pelas provas obtidas com amparo em determinação judicial e encaminhamento por meio das autoridades dos EUA, torna-se inelutável o reconhecimento dos fatos.

Cumpre-nos, então, apurar suas **consequências jurídicas** no que se refere aos aspectos tributários e quanto ao controle administrativo das importações, o que será feito, a seguir, de forma detalhada.

QUANTO À RESPONSABILIDADE PELAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS - SOLIDARIEDADE PARA OS TRIBUTOS E MULTAS:

Conforme se extrai das provas dos autos – e reconhecido pelo sócio da VITORIANA, Sr. Celso de Lima, em Termo de Declaração (fls. 43073 e 43074) e em seu Recurso -, as negociações no exterior foram feitas pela DASLU (encomendou as mercadorias,

acertou o preço, a forma de pagamento etc.), sendo que por meio de conluio, fraude e simulação dos agentes envolvidos na importação, quem figurou como exportador foi a empresa HORACE (ou INTERNATIONAL FASHION, ou WALSHINGAN, igualmente interpostas) e como importador a MULTIMPORT, sendo ocultada a DASLU.

Havia contrato particular entre a DASLU e a VITORIANA, para que esta registrasse em seu nome as DIs, sendo que teria que vender exclusivamente à DASLU, sem margem de lucro – entretanto com direito a uma **comissão**: inicialmente de 10% e depois de 6%. Apurou-se que pactuaram entre si inclusive o percentual do subfaturamento que seria declarado nas DIs.

Analisando-se os aspectos jurídicos, constata-se que importador é “qualquer pessoa que promova a entrada de mercadoria estrangeira no território nacional”, consoante o art. 31, inciso I, do Decreto-lei no. 37/66, na redação do Decreto-lei no. 2.472/88:

Art.31 - É contribuinte do imposto: (Redação pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

I - o importador, assim considerada qualquer pessoa que promova a entrada de mercadoria estrangeira no Território Nacional;
(Redação pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

Na lição de Hamilton Dias de Souza (Estrutura do II no CTN, Resenha Tributária-SP, 1980, pg.118), promover a entrada é lhe dar “*causa ou origem*”. Daí impor-se a inevitável conclusão de ser a DASLU verdadeiro **contribuinte** do imposto de importação nas operações de importação em questão. Corroborando com tal assertiva, leciona Jarach (citado por aquele mestre à mesma página):

“el contribuyente por naturaleza no es quien importa materialmente si no aquel para el cual importación se efectúa, es decir, el propietario si este es el destinatario de la mercadería en el interior”.

Ora, se foi a DASLU quem comprou no exterior, evidentemente que ela é quem deu ensejo à entrada das mercadorias no território nacional, ainda que se utilizando de 3ª pessoa. Portanto, ela tem relação pessoal e direta na importação das mercadorias. É o que se depreende da leitura do art. 121 do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.072/66):

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Fixada a natureza jurídico-tributária nas operações internacionais em causa da empresa DASLU, devemos examinar também o papel da VITORIANA.

A condição de contribuinte da VITORIANA (MULTIMPORT) é óbvia: como meio de cumprir sua parte na parceria, investiu-se na condição material de importador ao

registrar em seu nome as DIs em análise, deu prosseguimento a todo o despacho aduaneiro, recolheu os tributos em seu nome e praticou todos os demais atos como se dona da carga fosse.

Nessa relação também pessoal e direta com as importações, vestiu o figurino do importador (conscientemente) porque lhe convinha e foi lucrativo. Não pode, por conseguinte, agora lograr despi-lo para evitar os ônus dessa atuação.

Por certo, acrescente-se que não há que se falar que a VITORIANA tenha atuado como mera prestadora de serviço - poderia prestar o serviço sem se apresentar como importador - pois ela teve interesse direto na operação, obteve vantagem econômica (sua comissão), e se apresentou, espontaneamente, perante o fisco como importadora. Diante disto, inaceitável eventual alegação de irresponsabilidade tributária por parte da VITORIANA.

A argumentação da VITORIANA de que tão somente cumpriu o contrato estabelecido com a DASLU não merece prosperar, conforme sacramenta o art. 123 do CTN:

Art. 123. Salvo disposição de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

Destaque-se que não obstante a contundência das provas trazidas aos autos, deixando extreme de dúvidas a intenção dolosa dos agentes, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente. Assim dispõe o art. 136 do CTN:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Apresenta-se indubitosa, portanto, a condição de sujeito passivo na condição de **contribuinte** dos impostos incidentes na importação tanto da empresa VITORIANA quanto da DASLU, pois por meio de fraude, simulação e conluio tinham interesse comum na situação que constituía o fato gerador da obrigação principal (entrada das mercadorias no território nacional, para o II; e desembaraço aduaneiro, para o IPI vinculado) nas importações em questão.

Logo, **a obrigação solidária** entre as empresas VITORIANA e DASLU está expressa no art. 124, inciso I, do CTN, para com os tributos devidos à Fazenda Nacional e seus consectários nas operações de importação em questão, uma vez que apesar de constar materialmente na DI como importadora a VITORIANA, restou demonstrado que ela figurou como importadora em virtude de orquestração de operação fraudulenta, tendo sido as mercadorias COMPRADAS no exterior, de fato, pela empresa DASLU – tendo havido inclusive situações em que a mercadoria foi paga por ela antes do embarque, figurando na DI, entretanto, que a compra teria sido feito de 3º, a prazo.

Art. 124 São solidariamente obrigadas:

I – as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II – as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único - A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem. (grifo nosso)

No que diz respeito às multas, o legislador foi taxativo em responsabilizar todas as empresas envolvidas nas infrações, ao estabelecer no art. 95 do Decreto-lei nº 37/66:

Art. 95 – Respondem pela infração:

I – conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática ou dela se beneficie;

II -

III -

IV – a pessoa natural ou jurídica, em razão do despacho que promover, de qualquer mercadoria;

Da leitura dos dispositivos legais supramencionados, advém a conclusão, axiomática, de que buscou o legislador - e de outra forma não poderia ser - responsabilizar solidariamente pelo crédito tributário devido as pessoas que tenham interesse comum (e/ou dele se beneficiem) na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

Por todo o exposto, a insofismável conclusão a que se chega é que tanto a VITORIANA, que se declarou contribuinte **ao registrar as DIs em seu nome**, quanto a DASLU, **quem de fato promoveu as operações comerciais e deu ensejo às importações** (entrada da mercadoria estrangeira no território nacional: art. 80, inciso I, “a”, do DL no. 37/66), são sujeitos passivos da obrigação tributária, ambas na condição de contribuintes do imposto, sendo, portanto, solidariamente responsáveis pelo crédito tributário (impostos e multas) devido.

QUANTO AOS TRIBUTOS E JUROS DE MORA DEVIDOS:

Uma vez comprovado o subfaturamento no valor declarado das mercadorias, houve a diminuição da base de cálculo dos tributos incidentes na importação sendo pertinente o lançamento de ofício para a cobrança do II e do IPI vinculado.

Não tendo havido o recolhimento de parte do II e IPI vinculado na data da ocorrência do fato gerador, a lei torna cabível a cobrança de juros de mora.

DAS MULTAS APLICADAS

Após fazer a contextualização dos fatos, dos tributos incidentes na importação e devidos em razão da diminuição das bases de cálculo, bem como da solidariedade entre as empresas VITORIANA e DASLU, passo a analisar agora a pertinência de cada multa a ser imputada a elas:

QUANTO À MULTA AGRAVADA (150%):

Restou demonstrado que o procedimento utilizado ocultou o verdadeiro exportador e em conluio forjou-se uma outra negociação envolvendo o exportador HORACE (ou outro congênere) como forma de diminuir a base de cálculo dos tributos incidentes na importação (subfaturando o valor aduaneiro das mercadorias).

Ficou patente a caracterização da sonegação, da fraude e do conluio no procedimento orquestrado pelas empresas MULTIMPORT e DASLU, que resultou em declaração inexata e **falta de pagamento** de grande parte dos tributos incidentes na importação, sendo imputada aos responsáveis solidários a penalidade agravada prevista no art. 44, parágrafo primeiro, da Lei no. 9.430/96 (com nova redação dada pela Lei nº 11.488/07):

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 1º **O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.** (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

No mesmo sentido dispõe a legislação do IPI (Lei nº 4.502/64):

Art. 80. A falta de lançamento do valor, total ou parcial, do imposto sobre produtos industrializados na respectiva nota fiscal ou a falta de recolhimento do imposto lançado **sujeitará o contribuinte à multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido.** (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 6º O percentual de multa a que se refere o caput deste artigo, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, será: (Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - aumentado de metade, ocorrendo apenas uma circunstância agravante, exceto a reincidência específica; (Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - duplicado, ocorrendo reincidência específica ou mais de uma circunstância agravante e nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 desta Lei. (Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007) (grifo nosso)

A evasão de tributos afeta de forma imediata a administração tributária. Mas, de forma mediata, atinge também, dentre outros, a livre concorrência e a prestação de serviços públicos (sem os recursos oriundos dos tributos, o Estado não tem como cumprir seu mister).

Portanto, cumpre ao Estado instituir seus mecanismos de punição àqueles que violam tal bem jurídico (ordem tributária), de forma a comunicar a vigência da norma e manter a sociedade sob o controle da ordem jurídica.

Reputo configura-se absolutamente pertinente a aplicação da multa agravada no caso em questão.

QUANTO À MULTA PELO SUBFATURAMENTO:

Ao **subfaturar** o valor aduaneiro das mercadorias, declarando nas DIs apenas parte do seu valor aduaneiro real, o importador – fora deixar de recolher boa parte dos tributos incidentes na importação - cometeu infração ao controle administrativo das importações, tipificado no art. 169, inciso III, do DL nº 37/66, alterado pelo art. 2º da Lei nº 6.562/78, sendo estipulada multa de 100% (cem por cento) da diferença entre o valor declarado e o da efetiva transação comercial.

Cumpre destacar que estamos a tratar de outro bem jurídico. A multa de 150% decorre da infração estipulada em virtude do não recolhimento de tributo, protege a ordem tributária. Já a multa pelo subfaturamento protege o controle administrativo das importações.

Ao promover uma importação o contribuinte presta informações que delineiam o valor tributário a ser pago na importação. Mas não só isso. Das informações prestadas pelos importadores também se extraem dados que influem nas políticas econômicas a serem implementadas pelo governo. No caso especificamente do subfaturamento, não se pode duvidar que há um descompasso cambial infringido.

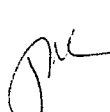
Nesse sentido leciona Luciano Amaro³:

A infração enseja a aplicação de remédios legais, que ora buscam repor a situação querida pelo direito (mediante execução coercitiva da obrigação descumprida), ora reparar o dano causado ao direito alheio, por meio de prestação indenizatória, ora punir o comportamento ilícito, infligindo um castigo ao infrator. Essas medidas podem cumular-se, como se dá, por exemplo, quando alguém, desrespeitando o direito de propriedade, apropria-se de coisa alheia móvel, e, além de ter de devolver a coisa ao dono, pode sofrer punição traduzida em pena privativa de liberdade.

Se a consequência da infração (cumulada ou não com a execução coercitiva da obrigação) é um castigo ou punição pelo fato da conduta ilícita, onde esta se manifestar estará presente a sanção; por isso é que há sanções no campo do direito civil, comercial, administrativo, trabalhista, tributário etc.

Tanto não se confundem os aspectos tributários e de controle administrativo das importações que poderíamos ter uma situação em que se praticou subfaturamento na importação, mas a alíquota dos impostos era zero. Não obstante não haver lançamento para a cobrança de tributos, caberia a multa por infração ao controle administrativo das importações.

QUANTO À MULTA POR FALTA DE LI (30%):


³ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 13ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2007, pág 432 e 434

Cabe fazermos uma breve análise histórica da época em que se utilizava guia de importação (GI), documento emitido em papel, e quando se passou a utilizar licença de importação (LI), advinda com o SISCOMEX, em janeiro de 1997, emitido eletronicamente, de forma a compreendermos melhor a questão.

Desde os tempos da GI a Secretaria de Comércio Exterior (SECEX) promovia maior controle em determinados tipos de mercadoria que momentaneamente, por questões estratégicas, poderiam demandar instrumentos de política econômica governamental a serem implementados. Entretanto, desde aquela época, todas as mercadorias requeriam GI para o despacho aduaneiro, propiciando controle, pela SECEX, em tese, de todas as mercadorias efetivamente importadas.

Aliás, seria mesmo inconcebível que um país que almeje o desenvolvimento desconhecesse os produtos que importa e exporta, dada a importância de tais informações como instrumento para as diversas políticas governamentais (industrial, comercial, cambial, de emprego etc.).

Com o advento do SISCOMEX, o sistema passou a ser informatizado, havendo a declaração direta no SISCOMEX, fazendo com que a SECEX só exigisse LI não automática para aquelas mercadorias que seu maior controle efetivamente o exigisse. Quanto às demais, por meio da simples declaração ao SISCOMEX, obter-se-ia diretamente as informações quanto aos produtos importados, exercendo-se assim o seu controle administrativo. Logo, ao declarar corretamente o produto importado, o importador está subsidiando o Órgão governamental das informações necessárias à efetivação de seus controles.

Ora, no caso das DIs em questão, não apenas as mercadorias tinham licenciamento automático como, principalmente, não logrou a fiscalização demonstrar que a alteração fática demonstrada (diferença de preço, declarado a menor) poderia – sequer em tese – fazer supor que não seriam concedidas as LIs para as importações.

Isto fica facilmente identificado se supusermos que a SECEX, por algum motivo, buscando informações a respeito das importações brasileiras das mercadorias objeto dessas importações (roupas, acessórios etc.) no SISCOMEX, obteria todas as informações corretamente, sendo os dados inverídicos apenas no que tange aos preços declarados, sendo-lhe imputada, por isso, a multa com tipo específico, qual seja, a do subfaturamento.

Portanto, não há que se falar em “falta de LI”. Sendo assim, incabível a aplicação dessa multa por absoluta falta de subsunção do fato à norma.

QUANTO À MULTA IGUAL AO VALOR COMERCIAL DA MERCADORIA (100%):

O ordenamento jurídico é uno e cumpre aos aplicadores da lei interpretá-lo. Há que ficar claro que não se pode confundir o texto, que é objeto de interpretação, com a norma, que é o mandamento que se extrai do texto. Temos que fazer uma leitura de seus dispositivos à luz da Constituição e também utilizando-nos dos vários métodos de interpretação tradicionalmente estabelecidos (gramatical, teleológica, sistemática e histórica) para buscar o sentido e o alcance da lei.

Reproduzimos o disposto nos arts. 83, inciso I, da Lei nº 4.502/64, (que foi transposto para o art. 631 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 4.543/02; atualmente vige o RA aprovado pelo Decreto nº 6.957/09):

“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;” (grifo nosso)

Reproduzimos, também, o artigo 87, que trata da pena de perda da mercadoria:

Art . 87. Incorre na pena de perda da mercadoria o proprietário de produtos de procedência estrangeira, encontrados fora da zona fiscal aduaneira, em qualquer situação ou lugar, nos seguintes casos:

I - quando o produto, tributado ou não, tiver sido introduzido clandestinamente no país ou importado irregular ou fraudulentamente;

É de fácil constatação que o comando legal que dispõe sobre a aplicação da multa igual ao valor comercial da mercadoria (art. 83) é um “substituto” da previsão de aplicação da pena de perdimento (art. 87), evidentemente que para os casos em que a mercadoria já foi levada a consumo.

Para os casos em que o contribuinte deixou de lançar o tributo e recolher o imposto por meio de artifício fraudulento o legislador estipulou a multa **duplicada** (150%), prevista no art. 80, §6º:

Art. 80. A falta de lançamento do valor, total ou parcial, do imposto sobre produtos industrializados na respectiva nota fiscal ou a falta de recolhimento do imposto lançando sujeitará o contribuinte à multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 1º ...

§ 6º O percentual de multa a que se refere o caput deste artigo, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, será: (Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - aumentado de metade, ocorrendo apenas uma circunstância agravante, exceto a reincidência específica; (Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007)

mu

II - duplicado, ocorrendo reincidência específica ou mais de uma circunstância agravante e nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 desta Lei. (Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007)

Vê-se que o legislador previu a multa duplicada (150%) independentemente de “outras penalidades administrativas ou criminais”. Logo, **concomitantemente**, poder-se-ia aplicar “penalidades administrativas”. Tais penalidades estão expressas na própria Lei 4.502/64:

proibição de transacionar com repartições públicas ou autárquicas (art. 88);

sujeição a sistema especial de fiscalização (art. 89);

cassação de regimes ou controles especiais (art. 90)

Como se não bastasse, da leitura do texto da norma, pode-se observar a menção à “entrada clandestina” das mercadorias, ou seja, sem o registro da DI.

Não parece haver dúvidas quanto ao que seja importação clandestina: aquela que não cumpriu os ritos da importação, ou seja, não se submeteu ao procedimento da declaração de importação (DI ou DSI).

Entretanto, o texto da lei faz menção também a importação “irregular” ou “fraudulenta”. Decerto, há que se interpretá-lo com acuidade, pois tal texto abarca num mesmo contexto situações que se apresentam bastante díspares.

Logo, se a interpretação literal fosse prevalecer poder-se-ia chegar à estapafúrdia conclusão de que uma importação com mera classificação fiscal inapropriada, na medida em que é “irregular”, estaria sujeita à aplicação da multa igual a 100% do valor comercial da mercadoria.

Nos dizeres de Maria Helena Diniz⁴:

A interpretação e aplicação da norma não constituem uma atividade passiva, mas sim ativa, pois não se deve estudar e aplicar os textos normativos ao pé da letra, mas sim em atenção à realidade social subjacente e ao valor que confere sentido a esse fato, regulando a ação para a consecução de uma finalidade, baseando-se, para tal apreciação, não em critérios pessoais, mas nas pautas estimativas informadoras da ordem jurídico-positiva.

Requer a hermenêutica sensibilidade e prudência, exigindo que o jurista e o aplicador condicionem e inspirem sua interpretação às balizas contidas no sistema jurídico.

Observe-se, inclusive, que até para a situação de importação clandestina o legislador “relativizou” a aplicação da pena de perdimento, conforme o disposto no parágrafo único do art. 690 do novo Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759/09):

Art. 690. Aplica-se ainda a pena de perdimento da mercadoria de procedência estrangeira encontrada na zona secundária, introduzida clandestinamente no País ou importada irregular ou fraudulentamente (Lei nº 4.502, de 1964, art. 87, inciso I).

⁴ DINIZ, Maria Helena. **Conflito de Normas**. 7ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2007, pág. 57.

Parágrafo único. A pena a que se refere o caput não se aplica quando houver tipificação mais específica neste Decreto. (grifo nosso)

É cediço que os tipos tributários dever ser rígidos, minuciosos, precisos, para que não sobre espaço para a discricionariedade nem para a analogia *in malam partem*. Há que se ter cuidado, também, com o *bis in idem*. Como já mencionado, em razão da fraude foi aplicada a penalidade tributária (150% pelos tributos não pagos) e a penalidade ao controle administrativo das importações, na medida em que foram atingidos 2 bens jurídicos distintos.

Assim, com todas as *vênias* necessárias a quem pense de forma diversa, interpretando de forma teleológica, isto é, buscando sua finalidade, e de forma sistemática, ou seja, conjugando com os demais dispositivos legais aplicáveis ao contexto, entendo incabível para esse caso a conjugação da aplicação da cobrança de tributos e multas agravadas, bem como por subfaturamento, em concomitância com a multa igual ao valor comercial da mercadoria.

Ora, para a fraude perpetrada no caso em questão, que objetivava, por meio do subfaturamento, o recolhimento a menor dos tributos incidentes na importação temos pena mais específica e por isso foram lançados os tributos com as multas agravadas, inclusive com a aplicação da multa ao controle administrativo das importações, no que tange ao controle feito pela SECEX, em virtude do subfaturamento.

Aliás, não há qualquer disposição legal que “determine” a aplicação “conjunta” da multa agravada (150% do valor do imposto) com aquela que trata de multa de 100% do valor comercial da mercadoria.

Nessa mesma linha de raciocínio, conforme mencionado nos Recursos apresentados tanto pela VITORIANA quanto pela DASLU, temos a decisão da DRJ Porto Alegre/3ª Turma:

“É descabida a multa igual ao valor comercial da mercadoria, prevista para os casos de entrega a consumo de produto de procedência estrangeira introduzido clandestinamente no País, passível de perdimento, quando no reexame de despachos aduaneiros, que resultou na exigência de todos os tributos vinculados à importação.” (Decisão publicada no site da SRF, em 11/03/04)

Apesar de me parecer cristalino que o caso em questão não comporta a aplicação da multa prevista no art. 83 da Lei nº 4.502/64, cabe ainda lembrar o disposto no art. 112 do CTN, que determina a interpretação mais favorável ao acusado:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

*IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.
(grifos nossos)*

Portanto, também no que tange à aplicação da multa igual ao valor comercial das mercadorias importadas fraudulentamente por sua entrega a consumo, entendo inaplicável ao caso concreto.

A NÃO OCORRÊNCIA DA DECADÊNCIA DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS REFERENTES ÀS DIs REGISTRADAS EM 2001

Quanto ao Recurso Ex Officio (ou Revisão Necessária) expressamente exposto no Relatório do Julgamento em 1ª instância na esfera administrativa, entendo como equivocada a interpretação dos nobres julgadores da DRJ/SP no que tange ao **reconhecimento de decadência** para as DIs registradas em 2001. Não ocorreu o instituto da decadência para essas DIs, como se exporá a seguir.

Consoante amplamente demonstrado, **o dolo, a fraude e a simulação** restaram sobejamente demonstrados no caso, razão pela qual tanto a doutrina quanto a jurisprudência destacam, em tal situação, a ressalva do art. 150, § 4º do CTN:

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.

...

§ 4º - Se a lei não fixar prazo à 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. (grifo nosso)

A doutrina de Hugo de Brito Machado⁵ destaca expressamente:

A ressalva constante da parte final do § 4º do art. 150 do CTN quer dizer, apenas, que, **comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação**, não se aplica a norma naquele dispositivo albergada. Neste caso aplica-se a regra do art. 173, inciso I. **O prazo de decadência começa no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.** (grifo nosso)

Nesse mesmo sentido se manifesta Luciano Amaro⁶:

A segunda questão diz respeito à ressalva dos casos de dolo, fraude ou simulação, presentes os quais não há homologação tácita de que trata o dispositivo, surgindo a questão de saber qual seria o prazo dentro do qual o Fisco poderia (demonstrando que houve dolo, fraude ou simulação) recusar a homologação e efetuar o lançamento de ofício. Em estudo anterior, concluímos que a solução é aplicar a regra geral do art. 173, I. Essa solução não é boa, mas continuamos não vendo outra, de lege lata[...]Assim, resta aplicar o prazo de cinco anos,

⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 28ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2007, pág. 244.

⁶ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 13ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2007, pág. 409 e 410.

contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido feito[...] (grifo nosso)

A jurisprudência do STJ trilha firme no mesmo caminho, consoante julgamentos de Recursos Especiais da lavra dos eminentes ministros Castro Meira (Resp 950004-SP) e Eliana Calmon (Resp 733915-SP):

REsp 950004 / SP – Relator: Ministro Castro Meira – Publicação: DJ 18/09/2007 p. 293.

Ementa:

ITBI. OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211. **DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.** REGRA DO ARTIGO 150, § 4º, C/C 173, I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. IDENTIFICAÇÃO DE **DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO** POR PARTE DO SUJEITO PASSIVO. IMPOSSIBILIDADE DE REEXAMINAR AS CIRCUNSTÂNCIAS FÁTICAS QUE LEVARAM O JULGADOR A FORMAR SEU CONVENCIMENTO. SÚMULA 7. RECURSO ESPECIAL NÃO CONHECIDO.

1. A discussão acerca da efetiva ocorrência do fato gerador não foi

debatida no acórdão recorrido apesar da oposição de embargos de declaração. Ausente a alegação de afronta ao art. 535 do CPC, é caso

de incidência do enunciado da Súmula 211 STJ: "Inadmissível recurso

especial quanto à questão que, a despeito da oposição de embargos

declaratórios, não foi apreciada pelo Tribunal a quo".

2. O prazo decadencial nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, caso tenha havido dolo, fraude ou simulação por parte do sujeito passivo, só tem início no primeiro dia do ano seguinte ao qual poderia o tributo ter sido lançado. Inteligência do art. 150, § 4º, c/c o art. 173, I, do Código Tributário Nacional.

3. Em sede de recurso especial, é inviável o reexame dos fatos que

levaram o Tribunal a quo reconhecer a ocorrência de comportamento

doloso do sujeito passivo.

4. Recurso especial não conhecido. (grifo nosso)

me

REsp 733915 / SP (Publicação: DJ 16/08/2007 p. 309), da relatoria da Exma. Ministra Eliana Calmon.

Ementa:

TRIBUTÁRIO – ICMS – DECADÊNCIA – LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO (ART. 150, § 4º E 173 DO CTN).

1. Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN). **Somente quando**

não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN. Em

normais circunstâncias, não se conjugam os dispositivos legais.

Precedentes das Turmas de Direito Público e da Primeira Seção.

2. **Hipótese dos autos em que não houve pagamento antecipado,**

aplicando-se a regra do art. 173, I, do CTN.

3. Crédito tributário fulminado pela **decadência**, nos termos do art.

156, V do CTN.

4. Recurso especial provido para extinguir a execução fiscal. (grifo nosso)

Há que se frisar, ainda, que o estabelecimento do prazo de decadência se trata de norma geral sobre legislação tributária, sendo, portanto, matéria privativa de **lei complementar**. O Código Tributário Nacional (Lei no. 5.172/66), que tem *status* de lei complementar nacional (para todos os entes da Federação), disciplina as regras gerais de Direito Tributário e estabeleceu a ressalva no art. 150, § 4º, parte final.

Dispõe o art. 146, III, “b”, da CF/88:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

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

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) ... (grifo nosso)

Como não poderia deixar de ser, foi exatamente nesse sentido a manifestação do Colendo Supremo Tribunal Federal, em votação unânime, no RE 556664/64:

RE 556664 / RS - RIO GRANDE DO SUL RECURSO
EXTRAORDINÁRIO Relator(a): Min. GILMAR MENDES Julgamento:
12/06/2008 Órgão Julgador: Tribunal Pleno

Ementa

EMENTA: PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. MATÉRIAS RESERVADAS A LEI COMPLEMENTAR. DISCIPLINA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTS. 45 E 46 DA LEI 8.212/91 E DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 5º DO DECRETO-LEI 1.569/77. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. I. PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR. As normas relativas à prescrição e à decadência tributárias têm natureza de normas gerais de direito tributário, cuja disciplina é reservada a lei complementar, tanto sob a Constituição pretérita (art. 18, § 1º, da CF de 1967/69) quanto sob a Constituição atual (art. 146, b, III, da CF de 1988). Interpretação que preserva a força normativa da Constituição, que prevê disciplina homogênea, em âmbito nacional, da prescrição, decadência, obrigação e crédito tributários. Permitir regulação distinta sobre esses temas, pelos diversos entes da federação, implicaria prejuízo à vedação de tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente e à segurança jurídica. II. DISCIPLINA PREVISTA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. O Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966), promulgado como lei ordinária e recebido como lei complementar pelas Constituições de 1967/69 e 1988, disciplina a prescrição e a decadência tributárias. III. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES. As contribuições, inclusive as previdenciárias, têm natureza tributária e se submetem ao regime jurídico-tributário previsto na Constituição. Interpretação do art. 149 da CF de 1988. Precedentes. IV. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. Inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição de 1988, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei 1.569/77, em face do § 1º do art. 18 da Constituição de 1967/69. V. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO. SEGURANÇA JURÍDICA. São legítimos os recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91 e não impugnados antes da data de conclusão deste julgamento.



Aliás, é forçoso reconhecer que os art. 138 e 139 do DL nº 37/66 em absoluto dispõem de forma contrária ao CTN. Fez menção ao que ocorre, como regra, com os lançamentos por homologação: seu prazo decadencial tem início na data do fato gerador: o registro da DI. (apesar do fato gerador do II ser a entrada da mercadoria no território nacional, para fins de obrigação tributária considera-se a data do registro da DI).

Tão somente, não disciplinou sobre o que ocorre quando se constata a prática de dolo, fraude e simulação. E nem precisaria, pois está expressamente estipulado no CTN: conta-se o prazo de decadência a partir do 1º dia do exercício seguinte (art. 150, § 4º, parte final, combinado com o art. 173).

Nesses momentos em que o texto da lei não se nos apresenta absolutamente claro, sempre é bom lembrar dos sábios dizeres do Grande Mestre, Geraldo Ataliba⁷:

“De nada vale o conhecimento de uma seara, se se desconhece sua articulação com as demais. De pouco vale a familiaridade com certas informações, se não se as coordena com o universo do direito, se não se sabe filiá-las, explicá-las e concatená-las com os fundamentos em geral e com o todo sistemático onde inseridas. É inútil o conhecimento que se limita à superfície dos fenômenos jurídicos, sem buscar penetrar seus fundamentos explicativos e justificativos”.

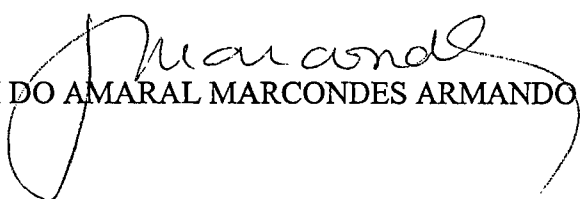
CONCLUSÃO

Por todo o exposto, reputo procedentes os lançamentos atinentes ao II e ao IPI vinculado que não foram pagos na importação, bem como os juros de mora decorrentes. Quanto às multas, reputo adequadamente aplicadas as que se referem às diferenças dos impostos pagos e os devidos à alíquota de 150% em razão do evidente intuito de fraude, bem como a multa administrativa ao controle das importações pelo subfaturamento.

Entretanto, considero não aplicável a multa de 30% relacionada ao controle administrativo de importações uma vez que não ficou caracterizada a obrigatoriedade de licenciamento prévio para as mercadorias. Reputo indevida também a multa lançada igual ao valor comercial das mercadorias (100%), pois não se enquadra no caso concreto.

Por fim, julgo procedente o recurso de ofício para declarar não aplicável o instituto da decadência no que diz respeito aos lançamentos atinentes ao ano de 2001, devendo ser cobrados os tributos e multas igualmente para as DIs registradas no ano de 2001.

Sala das Sessões, em 19 de outubro de 2009


JUDITH DO AMARAL MARCONDES ARMANDO - Relatora

⁷ Maria Helena Diniz apud Geraldo Ataliba, ob. cit., pág 11.

Declaração de Voto

Conselheiro RICARDO PAULO ROSA

Por discordar do entendimento que prevaleceu na sessão de julgamento, pelo qual exonerou-se o contribuinte e o solidário responsável da multa equivalente ao valor comercial da mercadoria importada, lanço mão do recurso da declaração de voto para trazer aos autos as premissas que, segundo entendo, deveriam ter pautado a decisão adotada.

Ocupo-me, desde logo, da infração tal como tipificada na legislação de regência, qual seja, a de consumir ou entregar a consumo produtos nas condições especificadas no artigo 83, inciso I, da Lei nº 4.502, de 1964, com alteração introduzida pelo Decreto-Lei nº 400, de 1968.

A Lei 4.502/64 foi publicada com o seguinte texto:

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, produtos de procedência estrangeira introduzidos clandestinamente no país ou importados irregular ou fraudulentamente, ou que tenham entrado no estabelecimento, dêle saído ou nêle permanecido, desacompanhados da nota de importação ou de nota fiscal com tudo os requisitos desta lei [sic], conforme o caso ou sem que tenham sido regularmente registrados, quando da entrada e da saída, nos livros ou fichas de controle quantitativo próprio;

II - os que emitirem, fora dos casos permitidos nesta lei, notas fiscais que não correspondam à saída efetiva dos produtos nelas descritos, do estabelecimento emitente, e os que, em proveito próprio ou alheio, se utilizarem dessas notas para produção de qualquer efeito fiscal.

O Decreto-Lei nº 400/68 alterou, quatro anos mais tarde, a redação original.

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;

II - Os que emitirem, fora dos casos permitidos nesta Lei, nota-fiscal que não corresponda à saída efetiva, de produto nela descrito, do estabelecimento emitente, e os que, em proveito próprio ou alheio, utilizarem, receberem ou registrarem essa nota para qualquer efeito, haja ou não destaque do imposto e ainda que a nota se refira a produto isento.



Os parágrafos primeiro e segundo, a seguir transcritos, já constavam do texto originalmente previsto na Lei 4.502/64. O parágrafo terceiro e seus incisos foram incluídos pelo Decreto-Lei 400/68, sendo muito mais tarde revogados pela Lei 9.532/97.

§ 1º No caso do inciso I, a pena não prejudica a que fôr aplicável ao comprador ou recebedor do produto, e no caso do inciso II, é independente da que fôr cabível pela falta ou insuficiência de recolhimento do impôsto, em razão da utilização da nota, não podendo, em qualquer dos casos, o mínimo da multa aplicada ser inferior ao grau máximo da pena prevista no artigo seguinte para a classe de capital do infrator.

§ 2º Incorre na multa de 50% (cinquenta por cento) do valor comercial da mercadoria o transportador que conduzir produto de procedência estrangeira que saiba, ou deva presumir pelas circunstâncias do caso, ter sido introduzido clandestinamente no país ou importado irregular ou fraudulentamente.

§ 3º Aplica-se a multa de 30% (trinta por cento) do valor comercial do produto estrangeiro legalmente importado ou adquirido a todo aquele:

I - que receber, conservar, entregar a consumo ou consumir, sem registro nos livros ou fichas de controle quantitativos próprios, quando da entrada ou saída do estabelecimento;

II - que emitir nota-fiscal sem algum dos requisitos legais ou regulamentares;

III - que não o tiver marcado ou selado na forma prevista no regulamento ou em ato normativo.

Não me parece haver dúvida de que o legislador desde o início referiu-se, no inciso I, a mais do que uma situação em que a multa equivalente ao valor comercial das mercadorias deveria ser aplicada.

No texto original, consideraram-se alcançados pela pena todos os que entregassem a consumo ou consumissem os produtos de procedência estrangeira (i) introduzidos clandestinamente no país, (ii) importados irregular ou fraudulentamente, (iii) que tivessem entrado no estabelecimento, dele saído ou nele permanecido, desacompanhados da nota de importação ou de nota fiscal regularmente emitida e (iv) que não tivessem sido regularmente registrados nos livros ou fichas de controle quantitativo próprio.

Na alteração subsequente, foram mantidas as três primeiras hipóteses e excluída a quarta, que passou a constar em separado, no parágrafo terceiro, introduzido pelo Decreto-Lei 400/68, com multa mais branda, equivalente a trinta por cento do valor comercial da mercadoria em lugar do percentual de cem por cento mantido para as três primeiras situações.

Reconstituindo o processo legislativo que deu origem à multa em epígrafe, tem-se, então, que o legislador, no intento de coibir a introdução irregular de mercadorias no país, entendeu por bem ampliar a aplicação da pena às situações em que não se podia provar que as mercadorias tivessem sido introduzidas clandestinamente ou importadas fraudulentamente (hipóteses contempladas nas situações i e ii), mas que comprovadamente tinham circulado pelo estabelecimento sem documentação ou sem registro nos livros ou fichas de controle quantitativo próprio (iii e iv).

Com a alteração introduzida pelo Decreto-Lei 400/68, apenas as três primeiras situações continuaram admitindo a aplicação da pena de multa no valor comercial da mercadoria, restando a terceira reduzida a trinta por cento deste.

Isso remete à insofismável compreensão de que as situações nas quais mercadorias estrangeiras tivessem circulado desacompanhadas da documentação fiscal exigida pela legislação seriam apenadas com a multa idêntica àquela aplicável às mercadorias introduzidas clandestinamente ou importadas fraudulentamente, na medida em que tal circunstância enquadra-se no caput do artigo 83 como mercadoria entrada “*no estabelecimento, dele saído ou nele permanecido desacompanhado da nota de importação ou da nota-fiscal*”, e não no parágrafo terceiro como “*produto estrangeiro legalmente importado ou adquirido, mas não registrado nas “fichas de controle quantitativos próprios, quando da entrada ou saída do estabelecimento”*”.

Entender de maneira distinta seria admitir que produtos que tivessem circulado pelo estabelecimento desacompanhados de documentação fiscal própria não estariam compreendidos em nenhuma das hipóteses contempladas pela norma, sendo puníveis apenas as situações em que o produto tivesse sido introduzido ou importado fraudulentamente ou, regularmente importado, não fosse registrado nos livros da escrita contábil, o que não me parece fazer nenhum sentido.

A pena está expressa hoje no artigo 490 do Regulamento do Imposto Sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto 4.544/02. O texto tem o seguinte teor.

Art. 490. Sem prejuízo de outras sanções administrativas ou penais cabíveis, incorrerão na multa igual ao valor comercial da mercadoria ou ao que lhe for atribuído na nota fiscal, respectivamente (Lei nº 4.502, de 1964, art. 83, e Decreto-lei nº 400, de 1968, art. 1º, alteração 2º):

I - os que entregarem a consumo, ou consumirem produto de procedência estrangeira introduzido clandestinamente no País ou importado irregular ou fraudulentamente ou que tenha entrado no estabelecimento, dele saído ou nele permanecido sem que tenha havido registro da declaração da importação no SISCOMEX, salvo se estiver dispensado do registro, ou desacompanhado de Guia de Licitação ou nota fiscal, conforme o caso (Lei nº 4.502, de 1964, art. 83, inciso I, e Decreto-lei nº 400, de 1968, art. 1º, alteração 2º); e

II - os que emitirem, fora dos casos permitidos neste Regulamento, nota fiscal que não corresponda à saída efetiva, de produto nela descrito, do estabelecimento emitente, e os que, em proveito próprio ou alheio, utilizarem, receberem ou registrarem essa nota para qualquer efeito, haja ou não destaque do imposto e ainda que a nota se refira a produto isento (Lei nº 4.502, de 1964, art. 83, inciso II, e Decreto-lei nº 400, de 1968, art. 1º, alteração 2º).

§ 1º No caso do inciso I, a imposição da pena não prejudica a que é aplicável ao comprador ou recebedor do produto, e, no caso do inciso II, independe da que é cabível pela falta ou insuficiência de recolhimento do imposto em razão da utilização da nota (Lei nº 4.502, de 1964, art. 83, § 1º).

§ 2º A multa a que se refere o inciso I deste artigo aplica-se apenas às hipóteses de produtos de procedência estrangeira introduzidos clandestinamente no País ou importados irregular ou fraudulentamente.

Novamente, tem-se a tipificação de *consumir ou entregar a consumo*, produto de procedência estrangeira (i) introduzido clandestinamente no País ou (ii) importado irregular ou fraudulentamente ou (iii) que tenha entrado no estabelecimento, dele saído ou nele permanecido sem declaração da importação, Guia de Licitação ou nota fiscal, sendo que, agora, conforme parágrafo 2º do mesmo artigo, ficou assentado que a pena aplica-se apenas às hipóteses de produtos de procedência estrangeira introduzidos clandestinamente no País ou importados irregular ou fraudulentamente.

Em que pese a hipótese de ausência da documentação fiscal hábil a comprovar a situação regular do produto continue prevista no inciso primeiro, no qual a infração é tipificada, o parágrafo segundo estabelece agora clara restrição, ao definir que a sanção aplica-se exclusivamente às situações em que tenha ocorrido a introdução clandestina ou importação irregular ou fraudulenta do produto no território nacional.

Essa alteração confirma as premissas até aqui defendidas, mantendo as características essenciais da pena e ratificando os propósitos originalmente vislumbrados pelo legislador, na medida em que a exigência de importação ou introdução irregular impede que a multa seja aplicada nos casos de produtos de procedência estrangeira adquiridos no mercado interno sem nota fiscal de compra, mas importados de forma regular. Equipara-se, assim, a ausência de documentação à importação ou introdução irregular de mercadorias, mas fica fora do alcance da norma o *produto estrangeiro legalmente importado*, situação excluída do inciso I desde a alteração introduzida pelo Decreto 400/68.

De fato, a infração de que aqui se trata esteve sempre dirigida *ou* aos produtos introduzidos clandestinamente ou importados fraudulentamente, *ou* aos que estivessem desacompanhados de documentação probante da sua regular importação ou aquisição no mercado interno, dispensando, com isso, que a fiscalização envidasse esforços na comprovação de que produtos estrangeiros desacompanhados de nota fiscal de aquisição no mercado interno foram, de fato, importados irregularmente, já que a ausência dos documentos constitui razão suficiente para aplicação da multa.

Também não se sustenta a tese de que a multa apenas aplica-se aos casos em que o contribuinte não possui ou não apresenta a documentação fiscal de importação ou aquisição no mercado interno, pois a importação irregular, fraudulenta ou introdução clandestina também é, *de per si*, razão bastante para imposição.

Com efeito, ao longo de muito tempo essa infração foi tomada por empréstimo pela fiscalização aduaneira, da legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados, constituindo-se na única infração capaz de compensar, pelo menos em parte, o prejuízo causado pela introdução de mercadorias estrangeiras sujeitas à pena de perdimento e não localizadas.

Foi exatamente nesta condição, de multa alternativa à pena de perdimento dos bens, que foi-se firmando jurisprudência administrativa contrária à exigência dos impostos aduaneiros quando a multa houvesse sido lançada no auto de infração.

Assim entendeu-se porque a legislação aduaneira (Regulamento Aduaneiro) excluía da hipótese de incidência do Imposto de Importação as mercadorias que tivessem sido objeto da pena de perdimento.

Art. 71. O imposto não incide sobre:

I - mercadoria estrangeira que, corretamente descrita nos documentos de transporte, chegar ao País por erro inequívoco ou comprovado de expedição, e que for redestinada ou devolvida para o exterior;

II - mercadoria estrangeira idêntica, em igual quantidade e valor, e que se destine a reposição de outra anteriormente importada que se tenha revelado, após o desembaraço aduaneiro, defeituosa ou imprestável para o fim a que se destinava, desde que observada a regulamentação editada pelo Ministério da Fazenda;

III - mercadoria estrangeira que tenha sido objeto da pena de perdimento; (grifei)

IV - mercadoria estrangeira devolvida para o exterior antes do registro da declaração de importação, observada a regulamentação editada pelo Ministério da Fazenda; e

V - embarcações construídas no Brasil e transferidas por matriz de empresa brasileira de navegação para subsidiária integral no exterior, que retornem ao registro brasileiro, como propriedade da mesma empresa nacional de origem (Lei nº 9.432, de 8 de janeiro de 1997, art. 11, § 10).

De plano, há que se questionar se seria essa a melhor interpretação, pois a exclusão do campo de incidência do Imposto compreendia apenas as mercadorias objeto da pena de perdimento e nunca as que estivessem sujeitas à pena, e que, em razão da impossibilidade de sua apreensão, não houvessem sido perdidas.

A despeito disso, o fato é que os impostos e consectários foram excluídos repetidas vezes em julgamentos processados em âmbito administrativo, ainda dentro da própria Secretaria da Receita Federal, por força do entendimento de que a exigência da multa excluía a dos impostos.

Além da questão eminentemente jurídica, opunha-se à interpretação que equiparava o efeito das penas, o fato de mercadorias não apreendidas e, por conseguinte, promotoras de efeitos econômicos nocivos, receberem o mesmo tratamento de mercadorias cuja circulação havia sido prevenida por sua efetiva apreensão, evitando o ingresso dos bens na cadeia produtiva da economia interna.

Também não havia equidade em dar efeitos tributários idênticos aos que fossem imediatamente subtraídos de seus bens e aos que discutiriam administrativamente uma multa compensatória no valor destes bens e, ainda, passível de redução.

Foi neste contexto que vieram as inovações introduzidas pelas Leis 10.637/02 e 10.833/03, corrigindo as distorções acima descritas, por meio de previsão de nova multa, agora não mais passível de redução mediante pagamento, e da exclusão do rol de hipóteses de não-

incidência do Imposto as situações em que as mercadorias não houvessem sido objeto da pena de perdimento.

Lei 10.637/02

Art. 59. O art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, passa a vigorar com as seguintes alterações:

"Art. 23.

.....

(...)

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

§ 2º (...)

§ 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.

Lei 10.833/03

Art. 73. Verificada a impossibilidade de apreensão da mercadoria sujeita a pena de perdimento, em razão de sua não-localização ou consumo, extinguir-se-á o processo administrativo instaurado para apuração da infração capitulada como dano ao Erário.

§ 1º Na hipótese prevista no *caput*, será instaurado processo administrativo para aplicação da multa prevista no § 3º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, com a redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.

§ 2º A multa a que se refere o § 1º será exigida mediante lançamento de ofício, que será processado e julgado nos termos da legislação que rege a determinação e exigência dos demais créditos tributários da União.

Art. 77. Os arts. 1º, 17, 36, 37, 50, 104, 107 e 169 do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, passam a vigorar com as seguintes alterações:

"Art. 1º

.....

§ 4º O imposto não incide sobre mercadoria estrangeira:

I – (...)

II – (...)

III - que tenha sido objeto de pena de perdimento, exceto na hipótese em que não seja localizada, tenha sido consumida ou revendida." (NR)

Art. 81. A redução da multa de lançamento de ofício prevista no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, não se aplica:

I – (...)

II – (...)

III – à multa prevista no § 3º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, com a redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002;

IV – (...)

V – (...)

VI – (...)

Quase concomitantemente à entrada em vigor da Lei 10.637/02 foi publicada nova edição do Regulamento Aduaneiro – Decreto 4.543/02, no qual ficou assentada interpretação bastante restritiva em relação às possibilidades de aplicação da pena nova. Ela ficou reduzida às situações em que a mercadoria já tivesse sido objeto da pena de perdimento.

Art. 631. Sem prejuízo de outras sanções administrativas ou penais cabíveis, incorrerão na multa igual ao valor da mercadoria os que entregarem a consumo, ou consumirem mercadoria de procedência estrangeira introduzida clandestinamente no País ou importada irregular ou fraudulentamente ou que tenha entrado no estabelecimento, dele saído ou nele permanecido sem que tenha havido registro da declaração da importação no Siscomex, ou desacompanhada de Guia de Licitação ou nota fiscal, conforme o caso (Lei nº 4.502, de 1964, art. 83, inciso I, e Decreto-lei nº 400, de 30 de dezembro de 1968, art. 1º, alteração 2º).

Parágrafo único. A multa referida no caput não será exigida quando já tenha sido aplicada a pena de perdimento do bem, caso em que será procedida à conversão de que trata o § 1º do art. 632. (grifei)

Com o advento da Lei 10.833/03 ficou claro que a pena não estava restrita às situações descritas no parágrafo único do artigo 631 do Regulamento Aduaneiro, razão pela qual o texto atual (Decreto 6.759/09) não mais orienta neste sentido.

Art. 704. Sem prejuízo de outras sanções administrativas ou penais cabíveis, incorrerão na multa igual ao valor comercial da mercadoria os que entregarem a consumo, ou consumirem mercadoria de procedência estrangeira introduzida clandestinamente no País ou importada irregular ou fraudulentamente ou que tenha entrado no estabelecimento, dele saído ou nele permanecido sem que tenha havido registro da declaração da importação, ou desacompanhada de Guia de Licitação ou nota fiscal, conforme o caso (Lei nº 4.502, de 1964, art. 83, inciso I; e Decreto-Lei nº 400, de 30 de dezembro de 1968, art. 1º, alteração 2º).

Parágrafo único. A pena a que se refere o caput não se aplica quando houver tipificação mais específica neste Decreto.

Graças a esse empreendimento, é possível dizer que, hodiernamente, as mercadorias sujeitas à pena de perdimento e que não tenham sido efetivamente apreendidas e regularmente perdidas ensejarão o lançamento de ofício para cobrança de multa compensatória

equivalente ao seu valor (não passível de redução), de impostos e multa por falta de declaração ou declaração inexata e das multas administrativas ao controle das importações (das quais aqui não se trata).

Neste ponto, há que ser feita importante observação quanto a algumas das considerações contidas no voto condutor da decisão majoritária, na parte em que apresentam-se as muitas razões que, segundo entendeu a i. Conselheira Relatora, conduzem à necessária exclusão da multa equivalente ao valor da mercadoria. Não que deseje rebater um a um os argumentos apresentados, já que minha divergência abriga-se em razões de cunho tal que levam a um caminho em todo discrepante daquele que foi escolhido; contudo, não posso me furtar a tecer algumas considerações necessárias, na medida em que a interpretação sugerida a determinados dispositivos legais, data a máxima vênia, não pode ser aceita.

Primeiro, o Decreto nº 6.759/09 (Regulamento Aduaneiro) não *relativizou* a aplicação da pena de perdimento ao dispor no parágrafo único do artigo 690 que a pena do caput não se aplica quando houver tipificação mais específica. Assim como previsto no parágrafo único do artigo 704, acima transcrito, ambos apenas estabeleceram adequada precedência à legislação aduaneira em relação à legislação própria do Imposto sobre Produtos Industrializados, respectivamente, Decreto-lei 37/66 e 1.472/76 e Lei nº 4.502/64, a última a base legal dos artigos 690 e 704 do Decreto nº 6.759/09.

Assim fazendo, o legislador privilegiou as infrações tipificadas como dano ao Erário em detrimento daquelas que não são assim definidas em Lei, em nome de uma opção mais célere e gravosa aos infratores, já que aquelas se processam em rito sumário quando aplicada a pena de perdimento e não admitem redução quando convertidas em multa.

Percorrendo o caminho que nos trouxe à situação atual, não é difícil entender a razão para que a ressalva contida nos parágrafos únicos dos artigos 690 e 704 tivesse se tornado necessária, ou, no mínimo, recomendável. Ao criar-se uma nova penalidade cujos efeitos foram revisados pela Lei 10.833/03, tornando-a muitíssimo semelhante à que já existia há mais tempo, entendeu-se por bem, por uma questão de prudência, estabelecer uma ordem de escolha, afastando, inclusive, qualquer dúvida sobre a possibilidade de cumulação das duas penas.

Em segundo lugar, a decisão tomada pela DRJ Porto Alegre/3ª Turma mencionada no voto refere-se à impossibilidade de exigência da multa de que aqui se trata, quando no reexame de despachos aduaneiros, aplicada para mercadorias introduzidas clandestinamente. Embora ausentes os fundamentos da decisão, a ementa parece referir-se a uma situação em nada semelhante a esta, pois informa a impossibilidade de considerarem-se introduzidos clandestinamente produtos despachados para consumo, o que é perfeitamente compreensível.

Ademais, no ano de 2004, data da decisão, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre há muito não detinha competência para decidir sobre tributos incidentes sobre o comércio exterior. Estas circunstâncias denotam uma decisão tomada em processo no qual exigiu-se apenas a multa equivalente ao valor comercial da mercadoria, pois os tributos e consectários estavam sendo exigidos em outro processo administrativo fiscal, fora da alçada do julgador, estando ele, por conseguinte, impedido de preservar a multa em detrimento dos tributos, tal como sempre aconteceu.

Não fosse por estes motivos e dificilmente encontrar-se-ia decisão excluindo a multa, já que a legislação é clara no sentido de que os tributos não incidem quando a mercadoria for objeto da pena de perdimento e não que a pena não deve ser aplicada quando

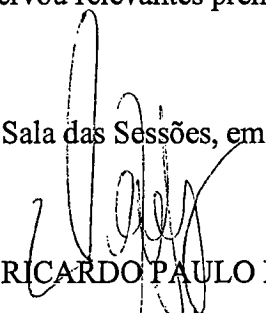
forem exigidos os tributos. Em outras palavras, o que sempre se discutiu, como acima exaustivamente descrito, foi se a multa compensatória à pena de perdimento ensejaria, como a própria pena de perdimento, a exclusão da exigência de tributos e nunca ao contrário, como aqui foi decidido.

No que diz respeito à opção da fiscalização pela multa equivalente ao valor comercial das mercadorias em lugar da multa decorrente da conversão da pena de perdimento, penso que ela tenha ocorrido em vista das circunstâncias identificadas. Como boa parte das ocorrências processou-se antes da entrada em vigor da legislação que normatizou as operações consideradas dentro do conceito de interposição fraudulenta, pode ter-se considerado prudente enquadrar as circunstâncias na Lei 4.502/64, na medida em que trata-se de um texto mais genérico, albergando quase que indistintamente as muitas situações em que os produtos são introduzidos ou importados irregularmente.

Tenha sido esse ou outro motivo que levou à escolha, o fato é que esses aspectos se quer foram objeto de discussão. Houvesse sido escolhida a multa decorrente da conversão da pena de perdimento e ainda assim ela teria sido excluída, em que pese o enorme esforço empreendido pela administração em sentido contrário.

A despeito de tudo, tomou-se decisão tal que parece reconduzir-nos a uma situação ultrapassada, tornando sem efeito todas ações dedicadas a um tratamento mais equânime e justo das situações epigrafadas, razão pela qual não posso deixar de manifestar aqui, com veemência, minha discordância ante uma decisão que, mais uma vez, data máxima vênua, não observou relevantes premissas da legislação penal aduaneira.

Sala das Sessões, em 19 de outubro de 2009



RICARDO PAULO ROSA - Conselheiro



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO

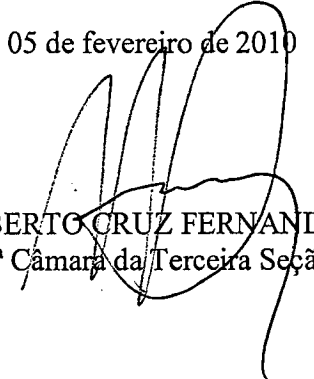
Processo n.º: 10314.012101/2006-47

Recurso n.º: 140020

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no § 3º do art. 81 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria Ministerial n.º. 256, de 22 de junho de 2009, intime-se o(a) Senhor(a) Procurador(a) Representante da Fazenda Nacional, credenciado junto à Primeira Turma da Segunda Câmara da Terceira Sessão, a tomar ciência do Acórdão n.º 3201-00.315.

Brasília, 05 de fevereiro de 2010


LUIZ HUMBERTO CRUZ FERNANDES
Chefe da 2ª Câmara da Terceira Seção

Ciente, com a observação abaixo:

- ☐ Apenas com Ciência
- ☐ Com Recurso Especial
- ☐ Com Embargos de Declaração

Data da ciência: -----/-----/-----

Procurador (a) da Fazenda Nacional