



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

Processo nº 10314.014884/2008-65
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3401-003.834 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de junho de 2017
Matéria ADUANA - TRIBUTOS E PENALIDADES DIVERSAS
Recorrente SALVAPE PRODUTOS ORTOPÉDICOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/08/2006

OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE DA MERCADORIA IMPORTADA. CARACTERIZAÇÃO.

Caracteriza ocultação do real adquirente da mercadoria importada o *modus operandi* de interpor pessoas jurídicas para realização das operações, na modalidade de importação direta ou por conta e ordem de terceiros, omitindo o efetivo adquirente destas mercadorias, que, no caso dos autos, possui exclusividade de importação/distribuição/comercialização no país.

SUBFATURAMENTO. CONFIGURAÇÃO.

Configura subfaturamento o procedimento de informar valores inferiores àqueles negociados, ocasionando insuficiência de recolhimento dos tributos efetivamente devidos, o que se verifica quando são apreendidos documentos que, pelo contexto das operações de importação realizadas, demonstram a improcedência das justificativas para a discrepância de preços.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/08/2006

COFINS. BASE DE CÁLCULO. ART. 7º, I, LEI Nº 10.865/04. INCONSTITUCIONALIDADE. REPERCUSSÃO GERAL. OBSERVÂNCIA.

O Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade, em sede de repercussão geral, do art. 7º, I da Lei nº 10.865/04, que previa a inclusão do ICMS e das próprias contribuições na apuração do PIS/PASEP-Importação e Cofins-Importação, cuja observância neste sodalício é obrigatória, por força das disposições do art. 62 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/15.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/08/2006

PIS/PASEP. BASE DE CÁLCULO. ART. 7º, I, LEI Nº 10.865/04.
INCONSTITUCIONALIDADE. REPERCUSSÃO GERAL.
OBSERVÂNCIA.

O Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade, em sede de repercussão geral, do art. 7º, I da Lei nº 10.865/04, que previa a inclusão do ICMS e das próprias contribuições na apuração do PIS/PASEP-Importação e Cofins-Importação, cuja observância neste sodalício é obrigatória, por força das disposições do art. 62 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/15.

Recurso voluntário provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado dar provimento parcial ao recurso voluntário apresentado, da seguinte forma: (a) por maioria de votos, (a1) para afastar a ocorrência de subfaturamento nas DI nº 04/1066069-2, 05/0275982-2, 05/0276041-3, 05/0303162-8, 05/0655178-9, 05/0849738-2 e 06/0217586-5 ("esquemas 01 e 02") e, por via reflexa, os tributos lançados, as multas proporcionais respectivas e a multa do art. 633, I do Decreto nº 4.543/2002, vencidos os Conselheiros Mara Cristina Sifuentes e Fenelon Moscoso de Almeida; (a2) para manter a multa prevista no art. 631 do Decreto nº 4.543/2002 nas DI nº 04/1066069-2, 05/0275982-2, 05/0276041-3, 05/0303162-8, 05/0655178-9, 05/0849738-2 e 06/0217586-5 ("esquemas 01 e 02"), vencidos os Conselheiros Augusto Fiel Jorge D'Oliveira e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, que manifestaram a intenção de apresentar declaração de voto conjunta; (a3) para manter a multa citada no item "a2" sobre os valores originais declarados, vencidos os Conselheiros Mara Cristina Sifuentes e Fenelon Moscoso de Almeida, que defendiam a manutenção nos patamares fixados pela fiscalização, sendo que os Conselheiros Augusto Fiel Jorge D'Oliveira e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, que defendiam inicialmente o não cabimento de tal multa, aderiram, em votação sucessiva, na forma regimental (art. 60 do RICARF) à tese externada pelo relator, sobre o tema; e (a4) para manter a multa prevista no art. 631 do Decreto nº 4.543/2002, incidente sobre os valores arbitrados no lançamento, em relação às DI nº 06/0581052-9, 06/0877931-2 e 06/0921013-5 ("esquema 03"), vencidos os Conselheiros Augusto Fiel Jorge D'Oliveira e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco; e (b) por unanimidade de votos, (b1) para manter os tributos e demais multas correspondentes em relação às DI nº 06/0581052-9, 06/0877931-2 e 06/0921013-5 ("esquema 03"), incidentes sobre os valores arbitrados no lançamento, inclusive a multa prevista no art. 633, I do Decreto nº 4.543/2002; e (b2) para excluir da apuração da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação as parcelas referente ao ICMS e às próprias contribuições, como determinava a redação original do art. 7º, I da Lei nº 10.865/04, por força do RE nº 559.937/RS, julgado com repercussão geral reconhecida.

Rosaldo Trevisan – Presidente

Robson José Bayerl – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan, Robson José Bayerl, Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, Mara Cristina Sifuentes, André Henrique Lemos, Fenelon Moscoso de Almeida, Tiago Guerra Machado e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco.

Relatório

Por bem sintetizar os fatos consubstanciados nestes autos, adoto o relatório da Resolução 3101-000.322, de 29/01/2014, na composição deste aresto, *verbis*:

“Trata o presente processo de auto de infração, lavrado em 02/12/2008, em face do contribuinte em epígrafe, formalizando a exigência do Imposto de Importação e Imposto sobre Produtos Industrializados, contribuição PIS/COFINS, acrescidos de juros de mora e multa, além de multa de controle administrativo, em virtude de procedimento fiscal derivado da Operação Dilúvio.

A OPERAÇÃO DILÚVIO consistiu de um conjunto de procedimentos adotados pela Polícia Federal e pela Receita Federal, devidamente amparados por autorizações judiciais, com vistas a identificar as pessoas e empresas envolvidas na prática de fraudes aduaneiras e tributárias sob controle de MARCO ANTÔNIO MANSUR. Tratava-se de um conjunto de empresas constituídas, em sua maioria, em nome de interpostas pessoas que atuavam, de forma dissimulada, como importadores ou como distribuidores de mercadorias importadas, mas que de fato serviam apenas de anteparo e de escudo para ocultar os reais adquirentes destas mercadorias, estes sim, reais importadores que adquiriam mercadorias de seus efetivos fornecedores no exterior, mas que nunca figuravam como importadores, tampouco como adquirentes, perante os controles administrativos e aduaneiros.

Conforme consta do Relatório de Auditoria às fls. 95 a 169, tendo em vista o fato de que as operações de importação registradas pelo GRUPO MAM, independente da forma como foram declaradas, caracterizavam-se como sendo de fato operações realizadas por conta e ordem de terceiros, (reais adquirentes), a metodologia adotada pelos Auditores-Fiscais responsáveis pelo procedimento fiscal focou-se no adquirente, restringindo-se às importações registradas pelas empresas relacionadas no Relatório de Auditoria por conta e ordem da empresa ‘SALVAPE PRODUTOS ORTOPÉDICOS LTDA.’, notadamente as referentes aos produtos: Monitores de Pressão, Termômetros e Balanças Digitais. Foram também incluídas as importações desses produtos realizadas pela empresa COMMAR COMÉRCIO INTERNACIONAL LTDA., CNPJ (...), por conta e ordem da SALVAPE PRODUTOS ORTOPÉDICOS LTDA., uma vez que nelas verificou-se a mesma prática de subfaturamento encontrada nas importações realizadas por intermédio das empresas do GRUPO MAM. A fiscalização tratou de proceder a vinculação das operações registradas no SISCOMEX

com as efetivas compras efetuadas pela empresa adquirente, apropriando-se àquelas os elementos de fato das operações comerciais.

A fiscalização dividiu as importações destinadas à empresa SALVAPE em 5 fases distintas: (i) Importações regulares anteriores; (ii) Importações irregulares — Esquema 01; (iii) Importações irregulares — Esquema 02; (iv) Importações irregulares — Esquema 03; e (v) Importações regulares posteriores.

A empresa SALVAPE PRODUTOS ORTOPÉDICOS LTDA., foi cientificada do auto de infração, via Aviso de Recebimento (fls. 470), em 06/01/2009 e protocolizou impugnação de forma, tempestiva.

Foram arrolados como responsáveis solidários a empresa COMMAR COMÉRCIO INTERNACIONAL LTDA., CNPJ (...), a empresa LANSARET COMÉRCIO DE INFORMÁTICA LTDA, CNPJ (...), e a empresa OPUS TRADING AMÉRICA DO SUL LTDA, CNPJ (...).

A empresa COMMAR COMÉRCIO INTERNACIONAL LTDA. protocolizou impugnação de forma tempestiva (fls. 479 a 494), onde alegou resumidamente que nenhum fato, ou sequer indício, que embasam a presente autuação poderia ser lançado como praticado (ou com a participação) dela, por não estar vinculada às empresas e à prática apurada pela Operação Dilúvio, e que somente registrou três únicas Declarações de Importação daquelas objeto de lançamento, nas quais figurou como importador, e que identificou o real adquirente/encomendante; também questiona a solidariedade em relação a fatos que desconhecia.

A empresa SALVAPE PRODUTOS ORTOPÉDICOS LTDA. apresentou impugnação, onde alegou ofensa ao princípio da legalidade estrita; a incongruência do contexto da autuação com a realidade fática vivida pela impugnante; questiona as infrações relacionadas às operações relacionadas no auto de infração; o desconhecimento das infrações praticadas pelo Grupo MAM, alegando boa fé; que utilizou apenas dos serviços das tradings; a falta de previsão legal para a solidariedade; a não ocorrência de subfaturamento inexistindo o dolo; questiona a aplicação das penalidades; alega a aplicação dos princípios da proporcionalidade e da racionalidade na aplicação das multas; e alega a vedação ao confisco e ao bis in idem.

Em exame preliminar, a 1ª Turma da DRJ/SPOII entendeu conveniente baixar os autos em diligência à autoridade preparadora, através da Resolução No. 17.001070, de 16/02/2012, para a autoridade lançadora esclarecesse se havia fatos, evidências e indícios da participação da empresa COMMAR COMÉRCIO INTERNACIONAL LTDA, ou de seus sócios, antes do Esquema 03, que justifiquem sua responsabilidade solidária pelo crédito tributário total exigido no auto de infração, ou se a participação da empresa COMMAR COMÉRCIO INTERNACIONAL LTDA se limitaria a importação das DI n°s 06/05810529, 06/08779312 e 06/09210135. A autoridade preparadora forneceu suas respostas às folhas 1.216.

A 23ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo I, em sessão de julgamento datada de 12 de dezembro de 2012, por unanimidade de votos, julgou improcedente a

impugnação, mantendo o crédito tributário exigido. O acórdão 16042.448 foi assim ementado:

PENA DE PERDIMENTO. MERCADORIAS NÃO ENCONTRADAS. INCIDÊNCIA DA MULTA PROPORCIONAL AO VALOR ADUANEIRO.

Foi demonstrado a conveniência do modus operandi descrito à empresa que deve figurar no pólo passivo da presente autuação. O real valor aduaneiro de transação foi apurado pela fiscalização, cabendo a empresa autuada suportar os efeitos previstos na Lei. Compete às DRJ tão somente o controle de legalidade dos atos administrativos, consistente em examinar a adequação dos procedimentos fiscais com as normas legais vigentes, zelando, assim, pelo seu fiel cumprimento.

A responsabilidade solidária de um dos atuados fica delimitada apenas ao valor das importações que processou.

Impugnação Improcedente.”

A decisão em tela manteve a responsabilidade da pessoa jurídica COMMAR COMÉRCIO INTERNACIONAL LTDA. restrita às DIIs nºs 06/05810529, 06/08779312 e 06/09210135, que, devidamente cientificada, não apresentou recurso voluntário.

SALVAPE Produtos Ortopédicos Ltda. apresentou recurso onde contestou a conclusão da decisão de primeiro grau asseverando a inexistência de simulação ou fraude nas importações, a impossibilidade de utilização de escutas telefônicas sem a devida autorização, o equívoco na contextualização das mensagens telemáticas captadas e a ausência de vantagens econômicas a justificar a utilização do esquema fraudulento descrito. Na oportunidade, discorreu sobre valoração aduaneira e pugnou pela improcedência das multas aplicadas.

Em 29/01/2014, através da Resolução 3101-000.322, a 1ª TO/1ª Câmara/3ª SEJUL/CARF/MF converteu-se o julgamento em diligência para esclarecimentos sobre a adequada notificação do lançamento aos sujeitos passivos arrolados.

Cumprida a diligência, foram os autos devolvidos para julgamento.

Em razão das modificações estruturais promovidas pela Portaria MF 343/15, com a extinção de colegiados deste sodalício, foram os autos redistribuídos mediante sorteio.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Robson José Bayerl, Relator

O recurso voluntário aviado pelo contribuinte SALVAPE Produtos Ortopédicos Ltda., único apresentado, preenche os requisitos de admissibilidade e deve ser conhecido.

Preliminarmente, cumpre acentuar que a diligência determinada pela turma julgadora original apontou a localização dos instrumentos de ciência por ela questionados.

No caso, o colegiado pretendia fosse esclarecida a forma de ciência adotada para notificação das empresas LANSARET COM. DE INFORMÁTICA LTDA. e OPUS TRADING AMÉRICA DO SUL LTDA., quanto à autuação, uma vez que a ciência postal restara infrutífera, explicando a unidade preparadora que, frustrada a via postal, adotou-se a ciência editalícia, conforme documentos de efls. 606 e 1.190.

Nesse passo, as providências adotadas estão em consonância com as disposições do art. 23 do Decreto nº 70.235/72, que regula o processo administrativo fiscal.

Antes de adentrar o mérito, propriamente dito, registro que a arguição de inconstitucionalidade das “escutas telefônicas”, segundo o recorrente, patrocinada pela Receita Federal, foram aludidas interceptações devidamente autorizadas por ordem judicial, como exige a Carta Magna e a legislação de regência, e, diversamente do que aduz o contribuinte, não foi capitaneada pela RFB, mas sim pela Polícia Federal, conforme se verifica da decisão acostada às efls. 13/15, exarada nos autos da Ação Penal nº 2006.70.00.022435-6.

Portanto, *a priori*, não haveria qualquer inconstitucionalidade ou mesmo ilegalidade em ditas interceptações telefônicas e telemáticas empreendidas pelas autoridades competentes. Todavia, por dever de ofício, fincado nos princípios da oficialidade e da verdade material, vetores do processo administrativo fiscal, e, porque não, por lealdade processual, não posso me furtar de trazer aos autos a notícia do que decidido no HC 142.045/PR, impetrado por um dos integrantes do denominado “Grupo MAM”, alvo da “Operação Dilúvio”, cuja decisão acabou por influenciar todos os processos, judiciais e administrativos, dela decorrentes, ao reconhecer a invalidade das indigitadas interceptações para além do prazo inicial de 60 (sessenta) dias.

Esse *Habeas Corpus* veio ao conhecimento deste Relator por intermédio do exame de outros processos administrativos de sua relatoria, originários da mesma operação policial, como é caso, *e.g.*, do PA 10830.720919/2008-60, julgado por esse colegiado na sessão de 28/09/2016.

A data de início válida das interceptações telefônicas foi obtida do voto-vista do Min. Og Fernandes, prolatado na já citada medida judicial: “*No caso dos autos, observo que o início da interceptação é de 25/5/2005 e o seu encerramento, de 12/9/2006. (...)*.”

Fixado o seu *dies a quo*, tem-se que o interregno em que permaneceram hígidas as “escutas” situa-se entre 25/05/2005 a 23/07/2005, de maneira que, nestes autos, todas as mensagens citadas são anteriores ao período em epigrafe, razão porque nenhuma delas será tomada como prova válida na apreciação do lançamento/recurso, pelas razões já expostas.

Feitas as considerações iniciais, prossigo.

Nessa toada, tem-se que a alegação de inexistência de simulação ou fraude nas importações, feita pelo recorrente, é claramente desdita pela documentação coligida aos autos, inclusive aquela por ele próprio juntada.

Destarte, o contribuinte informa logo no início de seu recurso que é o **importador exclusivo** dos produtos da MICROLIFE CORPORATION no país desde 2000, de modo que não seria possível às pessoas jurídicas COMMAR COMÉRCIO INTERNACIONAL LTDA., LANSARET COMÉRCIO DE INFORMÁTICA LTDA e OPUS TRADING

AMÉRICA DO SUL LTDA. figurarem perante o Fisco Federal como importadores diretos ou por conta e ordem, como efetivamente ocorreu.

A interposição fraudulenta nesse caso é patente, haja vista que referidas empresas nunca indicaram, nas declarações de importação registradas, que a mercadoria destinava-se ao recorrente – SALVAPE –; pelo contrário, o seu nome permaneceu encoberto durante todo o processo de despacho aduaneiro, sendo revelado sua participação nas operações de importação apenas com a documentação apreendida em operação policial.

A meu sentir, diversamente do que entendem alguns, a configuração da interposição fraudulenta não ocorre tão-somente pela prova de antecipação de numerário necessário à realização da importação, mas também pela demonstração da ativa participação do real adquirente nas transações comerciais, antecedente e/ou contemporânea ao registro da declaração de importação.

Note-se, a importação realizada por intermediário comercial não é vedada pelo ordenamento, ao contrário, é prevista e devidamente regulada pela legislação fiscal, que reconhece as figuras da importação por conta e ordem e a encomendante predeterminado, de tal sorte que pouco importa às autoridades o modelo de negócio adotado pelos intervenientes, desde que prestadas todas as informações necessárias aos controles administrativos, fiscal e de comércio exterior.

Todavia, quando informações comerciais importantes, como o efetivo adquirente da mercadoria, são ocultadas da Administração Tributária, o negócio jurídico passa a ostentar caráter simulatório, com o intuito de dissimular a verdadeira transação comercial.

No caso vertente, as empresas OPUS e COMMAR registraram DIs na modalidade de importação direta e/ou por conta e ordem do “distribuidor” LANSARET, quando, na verdade, as mercadorias, desde o início, eram destinadas ao recorrente SALVAPE, que tinha pleno conhecimento de todo esse *modus operandi*, como se constata pelas solicitações de numerário para cobertura das despesas de despacho aduaneiro a ela endereçadas pela LANSARET (efls. 231/232), as planilhas de fluxo financeiro das importações (efls. 234) e os demonstrativos de custo de importação (efls. 236/237).

Evidenciando o pleno conhecimento do esquema fraudulento, as planilhas de fluxo financeiro (efls. 282), os relatório de custo de importação (efls. 300/304) e as solicitações de numerário (efls. 307/320) realizados também pela OPUS à SALVAPE.

Como não bastasse, o recorrente SALVAPE faz juntar certidão de tradução juramentada de correspondência encaminhada por MICROLIFE CORPORATION atestando que as mercadorias importadas por OPUS TRADING e COMMAR tinham como destinatário a própria SALVAPE (efls. 1.419/1.419).

Ou seja, se as mercadorias eram desde sempre endereçadas à SALVAPE, porque essa circunstância foi omitida do Fisco? Porque as “importadoras” declararam tratar-se de importação por conta própria ou por conta e ordem da empresa LANSARET?

Como resposta a essas indagações, o recorrente aduz as dificuldades inerentes à atividade empresarial, como entraves burocráticos e a variação do dólar. Entretanto, essas dificuldades, que, de fato, existem, não são justificativas plausíveis para a burla ao ordenamento jurídico.

As dificuldades impostas pela lei nunca foram e nunca serão salvaguarda para sua inobservância.

Se todos os administrados resolverem desobedecer as leis, argumentando dificuldade em seu cumprimento, a balbúrdia e o caos estarão instalados.

Outrossim, a tese que a ocultação do real adquirente da mercadoria não resultaria em qualquer proveito econômico, a meu ver, não tem qualquer influência no aspecto fiscal da infração, haja vista que a interposição dispensa prova nesse sentido, não importando qual a intenção dos envolvidos, se aumentar os lucros, promover a lavagem de recursos ou qualquer outra.

Da mesma forma, o fato de constar o código da ANVISA nos produtos importados e esse registro possuir, como titular, o recorrente (SALVAPE), não pode ser admitido como indicativo de inexistência de ocultação ou de boa-fé, porquanto a demonstração do importador de fato deve ser feita através da adoção dos modelos de importação por conta e ordem ou a encomendante predeterminado, como regulados pelos atos normativos próprios, não por indução.

Assim, entendo que está sobejamente demonstrado que houve, sim, ocultação do real adquirente, *in casu* a recorrente SALVAPE, nas importações relacionadas no auto de infração.

Na seqüência, segue-se a verificação da valoração aduaneira e a procedência das diferenças constituídas no lançamento.

A fiscalização desconsiderou os preços informados nas declarações de importação, lastreada nos fortes indícios de não refletirem o valor real de transação, e promoveram o arbitramento dos valores das operações, amparada no art. 88 da MP 2.158-35/2001 e IN SRF 327/2003, aplicando o primeiro método de valoração, a partir das informações colhidas no cumprimento dos Mandados de Busca e Apreensão.

Individualmente, tem-se que no denominado “Esquema 01 – DI nº 04/1066069-2”, a fiscalização tomou como parâmetro de valoração aduaneira os preços unitários constantes de diversas mensagens telemáticas trocadas entre representantes da SALVAPE e operadores do “Grupo MAM”, constatando que a redução de preço, em relação às importações regulares, realizadas pela própria SALVAPE, atingia 50% (cinquenta por cento).

Ocorre que estas mensagens, como já referenciado, não podem servir de prova à configuração da conduta infracional, por conta de sua parcial invalidade, sendo que, nesta infração, todas as correspondências digitais foram trocadas fora do intervalo admitido pelo HC 142.045/PR.

Os elementos restantes, planilhas estimativas de custos de importação e solicitações de numerário, isoladamente considerados, não são suficientes para suportar o arbitramento dos valores, pois não conduzem às conclusões pretendidas pela fiscalização.

Por decorrência, não há como admitir a prova do subfaturamento nesta situação.

No “Esquema 02 – DIs nº 05/0275982-2, 05/0276041-3, 05/0303162-8, 05/0655178-9, 05/0849738-2 e 06/0217586-5”, mais uma vez, as mensagens telemáticas desempenham papel crucial na configuração da infração e definição dos valores reais da operação, repetindo o problema anterior.

Decotadas estas mensagens, remanescem planilhas de estimativa de custo de importação, relatórios de custo de importação e solicitações de numerário, que servem de fundamento para demonstração da interposição fraudulenta, não, porém, para a o subfaturamento e conseqüente definição do valor real de transação.

No “Esquema 03 – DIs 06/0581052-9, 06/0877931-2 e 06/0921013-5” há uma diferença em relação aos demais, isso porque a fiscalização apresentou faturas idênticas, ambas emitidas e visadas por representante do exportador estrangeiro (MICROLIFE), onde todos os dados coincidem, à exceção dos preços praticados, que em uma delas – IPF-630006C – corresponde a 50% (cinquenta por cento) da outra – IPF-630006, o que chama a atenção pela discrepância de preço, sendo que os valores constantes deste último documento são bem próximos daqueles praticados por ocasião das importações realizadas pela própria recorrente SALVAPE, no período de março/2003 a agosto/2004 (efls. 171/201) - antes que houvesse a intermediação das empresas do “Grupo MAM” - e também a partir de dezembro/2007, quando o recorrente voltou a realizar, diretamente, as importações.

Outra estranha coincidência reside no fato que, a partir da deflagração da parte ostensiva da “Operação Dilúvio”, ocorrida em 16/08/2006, os preços praticados voltarem a se assemelhar àqueles vigentes em 2003/2004, como dito, antes da intermediação do “Grupo MAM”, sem que se tenham deduzidas explicações convincentes, uma vez que, mantidos os mesmos fornecedor/cliente e produtos, sendo que no período 2005/2006, os valores têm uma redução repentina de 50% (cinquenta por cento).

A justificativa apresentada pelo recorrente estaria na variação do dólar no período 2001/2003, que, segundo alega, após uma abrupta elevação, majorou em demasia os custos de importação e, se mantida a situação, inviabilizaria o negócio no país, o que exigiu uma renegociação junto ao fornecedor, que, por seu turno, reconheceu o problema e cedeu um desconto temporário.

Como prova desta negociação, o recorrente remete a uma correspondência enviada pelo fornecedor, onde afirma que os valores vigentes no 2º trimestre/2004 ao 1º trimestre/2006, seriam promocionais, na forma de incentivo de vendas como compensação da variação das taxas de câmbio.

Até se poderia admitir este documento como aferidor da procedência do argumento e da situação econômica assinalada, não fosse o fato de estar datada de 27/11/2007, quase 18 (dezoito) meses após as supostas negociações.

A mesma peculiaridade se observa no documento de efls. 697/701, que provaria a prática dos preços vigentes no período, eis que, também, datado de 27/11/2007.

Não há nos autos qualquer outro elemento que referente a existência dessas pretensas “tratativas comerciais”, sejam correspondência ou mensagens eletrônicas, o que levanta suspeitas de sua existência.

Assim, pelo contexto em que verificadas as operações de importação no intitulado “Esquema 03”, mesmo que abstraídas as mensagens telemáticas, em minha visão, é possível concluir que houve, sim, subfaturamento, havendo elementos suficientes à demonstração desta ocorrência.

Por via reflexa, presentes documentos que indicam o real valor da transação comercial, o método de valoração a ser empregado é o primeiro, como utilizado pelas autoridades fiscais.

Assim, relativamente aos “esquemas” irregulares descritos pela fiscalização, após examinar o acervo probatório específico de cada um, concluo que apenas as operações envolvendo a COMMAR COMÉRCIO INTERNACIONAL LTDA, nas DIIs 06/0581052-9, 06/0877931-2 e 06/0921013-5, apresentam consistência suficiente à manutenção dos tributos e multas respectivas, pelo subfaturamento, devendo ser mantidos no lançamento.

Como dito linhas atrás, os aspectos relacionados à pretensa ausência de ganhos econômicos não se afigura como defesa sustentável do ponto de vista fiscal, porquanto está provado que, em parte das operações de importação foi ocultado, o real adquirente e destinatário das mercadorias importadas, no caso, a SALVAPE, pouco importando que o *modus operandi* empregado nessas transações tenha propiciado, ou não, algum lucro ou outra espécie de ganho de eficiência.

Concernente à improcedência das multas, ao argumento de desproporcionalidade, vedação ao confisco e *bis in idem*, tem-se que a sua imposição encontra respaldo na legislação de regência, não competindo às instâncias administrativas aquilatar a onerosidade das penalidades previstas no ordenamento, à luz da Súmula CARF nº 2 (*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária*), em consonância com o art. 26-A do Decreto nº 70.235/72 e art. 62 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/15.

A multa qualificada de 150 % (cento e cinquenta por cento) tem cabimento e incidência nos casos mantidos no lançamento, ao passo que o subfaturamento, configurado pela informação de valores inferiores àqueles efetivamente praticados, como demonstrado nos autos, emoldura-se à figura prevista no art. 72 da Lei nº 4.502/64, devendo ser mantida em sua integralidade.

Pela mesma razão, deve ser mantida a multa correspondente a 100% (cem por cento) da diferença entre o preço declarado e o preço efetivamente praticado na importação ou entre o preço declarado e o preço arbitrado, nos termos do art. 633, I do Decreto nº 4.543/2002, então vigente, para estes casos.

Já em relação à multa prevista no art. 631 do Decreto nº 4.543/02 (***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 - destacado***), uma vez provada a interposição fraudulenta e o subfaturamento, deve incidir sobre todo o conjunto das importações catalogadas neste lançamento, porém, com alguns ajustes no seu valor, como passo a explicitar.

Nas DIIs nºs 04/1066069-2, 05/0275982-2, 05/0276041-3, 05/0303162-8, 05/0655178-9, 05/0849738-2 e 06/0217586-5 (“esquemas 01 e 02”), cujos intervenientes são as empresas OPUS TRADING AMÉRICA DO SUL LTDA. e LANSARET COMÉRCIO DE INFORMÁTICA LTDA, houve ocultação do real adquirente da mercadoria importada (SALVAPE), porém, foi rejeitada a ocorrência de subfaturamento, de maneira que a multa do

art. 631 do Decreto nº 4.543/02 deve incidir sobre os valores originais registrados nas respectivas declarações de importação.

Quanto às DIs nºs 06/0581052-9, 06/0877931-2 e 06/0921013-5 (“esquema 03”), não houve interposição fraudulenta, porque a recorrente SALVAPE, real adquirente das mercadorias, figurou nas declarações de importação nesta condição (efls. 322/343), sendo a empresa COMMAR COMÉRCIO INTERNACIONAL LTDA., o importador por conta e ordem. Todavia, mesmo ausente a interposição fraudulenta, verificou-se o subfaturamento das mercadorias importadas, motivo pelo qual deve ser aplicada a multa do referido art. 631 sobre os valores arbitrados pela fiscalização no auto de infração.

Por derradeiro, mesmo que não pugnado pelo recorrente, porém, em estrita observância ao princípio da oficialidade e também aos já mencionados art. 26-A do Decreto nº 70.235/72 e art. 62 do RICARF/15, aplico ao presente processo o precedente firmado no RE 559.937/RS, julgado sob o rito da repercussão geral, que determina a exclusão do ICMS e das próprias contribuições na apuração do PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação, tendo em vista a inconstitucionalidade da redação original do art. 7º, I da Lei nº 10.865/04, *verbis*:

“Tributário. Recurso extraordinário. Repercussão geral. PIS/COFINS – importação. Lei nº 10.865/04. Vedação de bis in idem. Não ocorrência. Suporte direto da contribuição do importador (arts. 149, II, e 195, IV, da CF e art. 149, § 2º, III, da CF, acrescido pela EC 33/01). Alíquota específica ou ad valorem. Valor aduaneiro acrescido do valor do ICMS e das próprias contribuições. Inconstitucionalidade. Isonomia. Ausência de afronta.

1. Afastada a alegação de violação da vedação ao bis in idem, com invocação do art. 195, § 4º, da CF. Não há que se falar sobre invalidade da instituição originária e simultânea de contribuições idênticas com fundamento no inciso IV do art. 195, com alíquotas apartadas para fins exclusivos de destinação.

2. Contribuições cuja instituição foi previamente prevista e autorizada, de modo expresso, em um dos incisos do art. 195 da Constituição validamente instituídas por lei ordinária. Precedentes.

3. Inaplicável ao caso o art. 195, § 4º, da Constituição. Não há que se dizer que deveriam as contribuições em questão ser necessariamente não-cumulativas. O fato de não se admitir o crédito senão para as empresas sujeitas à apuração do PIS e da COFINS pelo regime não-cumulativo não chega a implicar ofensa à isonomia, de modo a fulminar todo o tributo. A sujeição ao regime do lucro presumido, que implica submissão ao regime cumulativo, é opcional, de modo que não se vislumbra, igualmente, violação do art. 150, II, da CF.

4 Ao dizer que a contribuição ao PIS/PASEP- Importação e a COFINS- Importação poderão ter alíquotas ad valorem e base de cálculo o valor aduaneiro, o constituinte derivado circunscreveu a tal base a respectiva competência.

5. A referência ao valor aduaneiro no art. 149, § 2º, III, a , da CF implicou utilização de expressão com sentido técnico inequívoco, porquanto já era

utilizada pela legislação tributária para indicar a base de cálculo do Imposto sobre a Importação.

6. A Lei 10.865/04, ao instituir o PIS/PASEP -Importação e a COFINS - Importação, não alargou propriamente o conceito de valor aduaneiro, de modo que passasse a abranger, para fins de apuração de tais contribuições, outras grandezas nele não contidas. O que fez foi desconsiderar a imposição constitucional de que as contribuições sociais sobre a importação que tenham alíquota ad valorem sejam calculadas com base no valor aduaneiro, extrapolando a norma do art. 149, § 2º, III, a, da Constituição Federal.

7. Não há como equiparar, de modo absoluto, a tributação da importação com a tributação das operações internas. O PIS/PASEP -Importação e a COFINS -Importação incidem sobre operação na qual o contribuinte efetuou despesas com a aquisição do produto importado, enquanto a PIS e a COFINS internas incidem sobre o faturamento ou a receita, conforme o regime. São tributos distintos.

8. O gravame das operações de importação se dá não como concretização do princípio da isonomia, mas como medida de política tributária tendente a evitar que a entrada de produtos desonerados tenha efeitos predatórios relativamente às empresas sediadas no País, visando, assim, ao equilíbrio da balança comercial.

9. Inconstitucionalidade da seguinte parte do art. 7º, inciso I, da Lei 10.865/04: “acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições, por violação do art. 149, § 2º, III, a, da CF, acrescido pela EC 33/01.

10. Recurso extraordinário a que se nega provimento.”

A decisão em comento transitou em julgado em 29/10/2014, de modo que sua observância neste sodalício é impositiva.

Com estas considerações, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário nos seguintes termos:

- 1) Afastar a ocorrência de subfaturamento nas Declarações de Importação nºs 04/1066069-2, 05/0275982-2, 05/0276041-3, 05/0303162-8, 05/0655178-9, 05/0849738-2 e 06/0217586-5 (“esquemas 01 e 02”) e, por via reflexa, os tributos lançados, as multas proporcionais respectivas e a multa do art. 633, I do Decreto nº 4.543/2002;
- 2) Manter a multa prevista no art. 631 do Decreto nº 4.543/2002 **sobre os valores originais declarados** nas DIs nºs 04/1066069-2, 05/0275982-2, 05/0276041-3, 05/0303162-8, 05/0655178-9, 05/0849738-2 e 06/0217586-5 (“esquemas 01 e 02”);
- 3) Manter os tributos e as multas correspondentes em relação às DIs 06/0581052-9, 06/0877931-2 e 06/0921013-5 (“esquema 03”), incidentes **sobre os valores arbitrados no lançamento**, inclusive as multas previstas nos arts. 631 e 633, I do Decreto nº 4.543/2002;

4) Excluir da apuração do PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação as parcelas do ICMS e das próprias contribuições, como determinava a redação original do art. 7º, I da Lei nº 10.865/04, por força do RE 559.937/RS, julgado na sistemática a repercussão geral.

É como voto.

Robson José Bayerl

Declaração de Voto

Conselheiros Augusto Fiel Jorge d'Oliveira e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco

Com as vênias de estilo ao bem fundamentado voto do ilustre Conselheiro Relator Robson José Bayerl, apresentamos nas linhas abaixo os motivos pelos quais divergimos do seu entendimento no que diz respeito ao cabimento da penalidade que fora aplicada ao caso em exame.

Pela leitura do relatório, verifica-se que o lançamento decorre de constatações realizadas pela Receita Federal no âmbito da denominada Operação Dilúvio, descritas conforme abaixo:

“A OPERAÇÃO DILÚVIO consistiu de um conjunto de procedimentos adotados pela Polícia Federal e pela Receita Federal, devidamente amparados por autorizações judiciais, com vistas a identificar as pessoas e empresas envolvidas na prática de fraudes aduaneiras e tributárias sob controle de MARCO ANTÔNIO MANSUR. Tratava-se de um conjunto de empresas constituídas, em sua maioria, em nome de interpostas pessoas que atuavam, de forma dissimulada, como importadores ou como distribuidores de mercadorias importadas, mas que de fato serviam apenas de anteparo e de escudo para ocultar os reais adquirentes destas mercadorias, estes sim, reais importadores que adquiriam mercadorias de seus efetivos fornecedores no exterior, mas que nunca figuravam como importadores, tampouco como adquirentes, perante os controles administrativos e aduaneiros”. (grifos nossos)

Como se percebe, a Fiscalização entendeu ter ocorrido a prática de fraudes aduaneiras e tributárias, com as seguintes características: **(i)** ocultação dos reais adquirentes, sujeitos passivos das operações de importação; **(ii)** mediante a utilização de interpostas pessoas, terceiros em relação à verdadeira relação travada entre os reais atores da operação de importação, ou seja, entre os reais adquirentes e o exportador; **(iii)** prática realizada de forma dissimulada, pois apareciam como importadores perante os controles administrativos e aduaneiros as interpostas pessoas e nunca os verdadeiros adquirentes.

Nesse contexto fático, a Fiscalização cominou a multa prevista no artigo 631 do Decreto nº 4.543/02 (“Regulamento Aduaneiro de 2002”), que tem como fundamento legal o artigo 83, inciso I, da Lei nº 4.502/1964, e assim estava disposta no Regulamento então vigente:

“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)”.

Essa multa, dentre outras hipóteses, tem como núcleo do tipo (i) a entrega a consumo ou o próprio consumo; (ii) de mercadoria de procedência estrangeira; (iii) importada irregular ou fraudulentamente.

Atualmente, essa multa está prevista no artigo 704, do Decreto nº 6.759/2009 (“Regulamento Aduaneiro de 2009”), cujo *caput* é idêntico ao veiculado no ato regulamentar anterior, porém, o artigo vem acompanhado de parágrafo único, com a seguinte determinação: “Parágrafo único. A pena a que se refere o caput não se aplica quando houver tipificação mais específica neste Decreto”.

Esse mandamento do regulamento atual consagra a regra da especificidade, também chamada de “princípio da especialidade”, que deverá governar e orientar a aplicação da multa. Assim, comina-se a multa igual ao valor da mercadoria, salvo diante de tipificação “(...) mais específica” de disposição jurídica de caráter sancionatório.

Contudo, no presente caso, as características da prática de fraudes aduaneiras e tributárias constatadas pela autoridade fiscal e por ela utilizadas como fundamento do lançamento apontam para uma penalidade mais específica que a multa genérica para importação irregular ou fraudulenta de mercadoria prevista no artigo 631 do Decreto nº 4.543/02, eis que, restaria configurado, no caso vertente, pelas próprias características expostas pela Fiscalização para fundamentar o lançamento, o dano ao erário, na forma tipificada pelo artigo 23, inciso V, § 3º, do Decreto-Lei 1.455/1976, com as alterações da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 12.350/2010, que apresenta a seguinte redação:

Decreto-Lei 1.455/1976 - Art 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias: (...) V - estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo,

do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.

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

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

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

E aqui duas observações merecem ser feitas. Primeiro, as características da situação fática descrita no relatório se amoldam perfeitamente aos requisitos previstos em abstrato no artigo 23, inciso V, § 3º, do Decreto-Lei 1.455/1976 para a cominação da multa (ocultação do sujeito passivo, utilização de interposta pessoa, mediante simulação). Segundo, a multa do artigo 23, inciso V, § 3º, do Decreto-Lei 1.455/1976 não se confunde com a multa do artigo 83, inciso I, da Lei nº 4.502/1964, posto que suas hipóteses de incidência se traduzem em práticas distintas, não tendo sequer a mesma base econômica para cálculo e aplicação, eis que a primeira se volta contra o valor aduaneiro da mercadoria e a segunda se volta contra o valor da mercadoria.

Além disso, não há como se pretender aplicar a determinação contida no parágrafo único do artigo 704, do Decreto nº 6.759/2009, apenas para os fatos geradores ocorridos após a sua vigência, tendo em vista que o Regulamento Aduaneiro, como ato regulamentar que é, não se destina a criar, restringir ou modificar direitos e obrigações, mas se presta a detalhar, pormenorizar, o direito veiculado pela Lei, com uma função de interpretação e orientação aos operadores do Direito.

Assim, como os fatos geradores que ensejaram o lançamento ocorreram já na vigência de dispositivo legal que prevê a cominação de multa específica para a infração descrita no lançamento, é esta a multa aplicável, a do artigo 23, inciso V, § 3º, do Decreto-Lei 1.455/1976, e não a multa genérica do artigo 83, inciso I, da Lei nº 4.502/1964, sendo certo que o dispositivo do Regulamento Aduaneiro sobreveio apenas para deixar clara uma orientação interpretativa já existente sobre o ordenamento jurídico posto, que pareceu ao Poder Executivo adequada, ante a existência de potencial conflito na aplicação das duas penalidades.

Nesse sentido, também entendeu o **Acórdão CARF nº 3202-000.721**, proferido pela 2ª Turma da 2ª Câmara desta Seção, em sessão de julgamento de 24/04/2013, de relatoria do Conselheiro Gilberto de Castro Moreira Junior:

"A questão a ser decidida nos autos cinge-se à incidência ou não da multa regulamentar do IPI por produto estrangeiro em situação irregular de que trata o artigo 83, I da Lei nº 4.502/64. Aduz a fiscalização que (i) houve a declaração inexata do valor da mercadoria, tendo em vista que os

preços dos produtos declarados da Declaração de Importação (DI) foram subfaturados em relação aos preços efetivamente praticados; e (ii) houve ocultação dos reais vendedores com o intuito de fraudar a origem das mercadorias com vistas a fugir do pagamento de direitos antidumping.

Tendo em vista que a Recorrida ocultou os reais vendedores com o intuito de fraudar a origem das mercadorias, a fiscalização entendeu por bem aplicar multa regulamentar do IPI, disposta no inciso I do artigo 83 da Lei nº 4.502/64. A multa disposta no artigo 83 da Lei nº 4.502/64 aplica-se na hipótese de introdução clandestina de produto ou importação irregular ou fraudulenta.

A fiscalização aplicou a multa de introdução clandestina sob o seguinte fundamento: (...) o fato punível neste caso específico ocorrem em momento posterior à importação, nas saídas das mercadorias, ou seja, quando as mesmas são consumidas ou entregues a consumo, embora seja elemento determinante para a aplicação desta penalidade as irregularidades ou as fraudes praticadas nas importações. (fls.106).

Ainda, a fiscalização reconhece que houve a ocultação do real vendedor, hipótese que por si só já ensejaria a configuração de dano ao Erário, conforme determina o artigo 23, V e §§, do Decreto-lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976 (...).

Como visto, a conduta descrita pela fiscalização molda-se ao menos em um dos incisos do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976, dispositivo esse que comina penalidade mais específica para a situação constatada pela fiscalização.

Todavia, embora reconheça que a penalidade aplicada tenha lugar apenas nas hipóteses em que for constatada irregularidade ou fraude praticada na importação e, como deflui do artigo 83 da Lei nº 4.502/64, as irregularidades e fraudes na importação de que trata a lei são aquelas nela previstas, preferiu a fiscalização impor a sanção prevista nesse dispositivo, em detrimento da sanção aplicável à situação por ela narrada, prevista no artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/76.

Ainda, irreparável o entendimento da DRJ/FNS manifestado em declaração de voto, o qual, a título de arremate, adoto como razão de decidir:

'Como bem disse a fiscalização aduaneira, a infração de "ocultação do real vendedor" configura "Dano ao Erário". Desse modo, uma vez que para tal infração existe uma penalidade específica, esta é a que deve ser aplicada, afastando-se a norma geral. Ou seja, no caso de

interposição fraudulenta de terceiros, a partir da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, art. 59, aplica-se a pena de perdimento da mercadoria, convertendo-se em multa equivalente ao valor aduaneiro caso a mesma não seja localizada ou tenha sido consumida. Portanto, uma vez que foi aplicado ao caso presente um tipo legal mais genérico (art. 83, I, da Lei nº 4.502, de 1964) em prejuízo do mais específico (art. 23, V, do Decreto-lei nº 1.455, de 1976), deve-se afastar a exigência da multa regulamentar do IPI no valor de R\$ 9.018.112,25'.

Para a aplicação de penalidade é necessária a observância do Princípio da Tipicidade, adequando corretamente o fato concreto ao tipo escolhido pelo legislador no texto legal que a explicita" - (seleção e grifos nossos).

Pelo exposto, diante da existência de penalidade específica, sobremaneira diante de determinação expressa, como é o caso do parágrafo único do artigo 704, do Decreto nº 6.759/2009, e não se admitindo a alteração do critério jurídico do lançamento, de substituição de uma multa por outra (artigo 146, do CTN), afasta-se a implicação sancionatória geral.

Augusto Fiel Jorge d'Oliveira

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco