



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

Processo nº 10516.720007/2012-37
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3401-003.969 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de setembro de 2017
Matéria ADUANA - SUBFATURAMENTO
Recorrente LUCHEBRAS LABORATÓRIO DE PROCESSOS INDUSTRIAIS LTDA.-EPP
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Exercício: 2008, 2009

Ementa:

IMPORTAÇÃO. SUBFATURAMENTO. DIFERENÇAS DE TRIBUTOS E MULTAS. CABIMENTO.

Constatado por meio de elementos de prova, colhidos nas dependências do contribuinte, que os preços praticados nas operações de importação eram superiores àqueles indicados nas declarações de importação, cabível a exigência das diferenças de tributos e a inflação das multas correspondentes.

SUBFATURAMENTO. PENALIDADE APLICÁVEL. PERDIMENTO (ARTIGO 23, IV, DO DECRETO Nº 1.455/1976, e § 3º, COMBINADO COM ARTIGO 105, INCISO VI, DO DECRETO-LEI Nº 37/1966). USO DE DOCUMENTO FALSO. MULTA SUBSTITUTIVA.

Na hipótese de prática de subfaturamento mediante uso de documento falso (material ou ideologicamente), deve-se aplicar a penalidade prevista no artigo 23, IV, e § 3º, Decreto-Lei nº 1.455/1976, combinado com o artigo 105, VI, do Decreto-Lei nº 37/1966 (a pena de perdimento ou, na impossibilidade de aplicação, a multa que a substitui).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário apresentado, vencido o Conselheiro Robson José Bayerl (relator), que dava parcial provimento ao recurso, sustentando a aplicação da multa prevista no artigo 88 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, ao invés da multa substitutiva do perdimento, mas aderiu, em segunda votação, à divergência suscitada por Mara Cristina Sifuentes, Fenelon Moscoso de Almeida, Tiago Guerra Machado e Rosaldo Trevisan, no

sentido de negar provimento, vencidos os Conselheiros Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, André Henrique Lemos e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, que davam provimento parcial para apenas afastar a multa substitutiva do perdimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rosaldo Trevisan.

Rosaldo Trevisan - Presidente e Redator Designado

Robson José Bayerl – Relator

Participaram do presente 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

Alberga o presente processo auto de infração para exigência de multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria importada, decorrente da caracterização de dano ao erário, Imposto de Importação, PIS/PASEP-importação e Cofins-Importação, relativamente às DIs 08/0837933-4, 08/1057058-5, 09/0306987-8 e 09/1147316-0.

O relatório de autuação informa que o procedimento fiscal tem origem nas informações e documentos obtidos nas operações “Hércules” e “Heráclidas”, onde foi constatada movimentação de divisas à margem do sistema oficial, subfaturamento de importações e sonegação de tributos.

A fiscalização envolveu, além do contribuinte autuado, a pessoa jurídica GIGA IMPORTADORA E DISTRIBUIDORA DE ADITIVOS ALIMENTARES LTDA., que não foi localizada no endereço indicado no cadastro da RFB, tampouco seus sócios, nada obstante as diversas tentativas de intimação realizadas (pessoal, postal e editalícia).

Segundo as autoridades autuantes foi detectado “gerenciamento fraudulento” nas sociedades LUCHEBRAS e GIGA; subvalorização aduaneira e evasão de divisas; que ambas as sociedades eram administradas, de fato, por GIOVANNA PINTO LUCHESE, CLÓVIS BENEDITO LUCHESE e MODESTO CARRO LOUREIRO, o que revelaria a existência de uma “sociedade composta” (termo utilizado pelos administradores de fato das empresas) e, que CLÓVIS e MODESTO, apesar de estranhos ao quadro societário das empresas, agiam em nome das pessoas jurídicas em suas relações comerciais.

A fiscalização baseia suas conclusões nos documentos que enumera ao longo do relatório, destacando que as infrações objeto de lançamento correspondem à indicação de valores inferiores àqueles negociados e à não inclusão de comissões e *royalties* na formação do valor aduaneiro.

Em impugnação o contribuinte LUCHEBRAS alegou nulidade do lançamento por ausência de prova robusta das infrações imputadas; que a autuação estaria lastreada em meros indícios; que não houve subvaloração alguma; que as mensagens e as planilhas a que se refere a fiscalização são apenas cotações e projeções de custo, que não se concretizaram, tratando-se apenas de expectativas comerciais; que sua escrita contábil e fiscal, que não foi descaracterizada pelas autoridades administrativas, demonstraria que as operações foram efetivadas pelos valores indicados nas declarações de importação; que os alegados pagamentos de *royalties* não ocorreram, porquanto não concordou com a sua cobrança pelo exportador estrangeiro; que não foram anexados aos autos consultas relativas a produtos idênticos importados na mesma época e por outras empresas, o que poderia demonstrar que os preços praticados estão em consonância com o mercado; que a remessa de valores às margens do sistema oficial estaria respaldada em relatório da Polícia Federal, que, no entanto, identifica a realização de apenas uma suposta operação; e, que a multa equivalente ao valor aduaneiro é inaplicável ao casos de subvaloração, onde a penalidade corresponde a 100% (cem por cento) da diferença entre o preço declarado e o efetivamente praticado.

A pessoa jurídica GIGA, arrolada como responsável solidária, mesmo intimada, não apresentou impugnação e, por consequência, teve lavrado contra si Termo de Revelia.

A DRJ São Paulo I/SP manteve integralmente o lançamento:

“SUBFATURAMENTO. SOLIDARIEDADE PASSIVA. SOLIDARIEDADE.

Segundo a legislação do Comércio Exterior, a pessoa, física ou jurídica, que concorra, de alguma forma, para a prática de atos fraudulentos ou deles se beneficie responde solidariamente pelo crédito tributário decorrente. Exegese do art. 95 do Decreto-lei 37/1966.

MERCADORIA IMPORTADA IRREGULAR OU FRAUDULENTAMENTE. ENTREGA A CONSUMO. MULTA EQUIVALENTE AO VALOR DA MERCADORIA.

Incorrerão em multa igual ao valor da mercadoria os que entregarem a consumo mercadoria de procedência estrangeira importada irregular ou fraudulentamente.”

O recurso voluntário, com alguma variação, reprisou a argumentação da impugnação.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Robson José Bayerl, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos para sua admissibilidade.

Preliminarmente, cumpre registrar que não será debatida nesta assentada responsabilidade tributária, por ser tema não abordado pelo recurso voluntário apresentado pelo

recorrente LUCHEBRAS e a ausência de manifestação da pessoa jurídica GIGA sobre a decisão de primeiro grau administrativo, ainda que devidamente cientificada.

Ainda em sede preambular, vale a transcrição da vinculação exemplificativa entre os documentos acostados ao processo e a configuração do grupo econômico, a amparar as conclusões estampadas no lançamento, tal qual reproduzido da decisão de piso:

“Apreciação de provas exemplificativas.

Há um documento identificado como ‘embarque ph belgica.doc’, à fl. 051, onde CLÓVIS faz comentários sobre as vendas do PH LIQUID, produto importado pela GIGA, referente aos anos de 2002 e 2003, para WALTER VAN KERREBROECK, antes representante e hoje proprietário da marca PH LIQUID no exterior. Este documento foi elaborado em 2003, mais de 3 (três) anos depois da saída formal de CLÓVIS da GIGA, assinado como ‘Clóvis B. LUCHESE GIGA – O BRASIL’ numa clara identificação de CLÓVIS com operações de importação e vendas no mercado interno da GIGA.

*Há um documento identificado como ‘COMENTÁRIOS SOBRE FATURAMENTO OUT 2006.doc’, à fl. 052, onde se verificam apontamentos sobre o faturamento da GIGA e da LUCHEBRÁS em 2005 e o acumulado em 2006. No resumo dos comentários, tem-se o seguinte texto ‘As **empresas acumuladas** deverão crescer próximo aos 17% **globalmente**, ou seja, se isto se confirmar, **teremos um crescimento de faturamento global** no ano de 2006, próximo aos 25.500 kg.’ (grifos apostos pelas Autoridades Aduaneiras autuantes). Nota-se uma evidente prova de que a administração e a operação das duas sociedades empresárias são, na realidade, conjunta.*

Há, como terceiro exemplo, um documento identificado como ‘Estudo de Registro do PH LÍQUIDO EXTRATO como produto Final.doc’, às fls. 053 e 054, criado em 2007, onde se verifica um estudo realizado pelas duas sociedades sobre o registro da marca PH LIQUID ou pela GIGA, sendo esta uma distribuidora, de onde se tem desde então uma futura finalidade para GIGA no grupo GIGA-LUCHEBRÁS, ou pela LUCHEBRÁS, sendo esta a fabricante, uma futura finalidade para LUCHEBRÁS na verdadeira sociedade GIGA-LUCHEBRÁS.

Como quarto exemplo, há dois e-mails sobre a produção da GIGA em novembro de 2007, constantes às fls. 055 a 057 dos autos, nos quais se pode observar vários detalhes que confirmam a administração do grupo GIGA-LUCHEBRÁS por CLÓVIS, MODESTO e GIOVANNA:

E-mail original, datado de 17/10/2007, de ‘Giovanna Giga’ para ‘Juliana Braga ; Clovis ; Modesto Carro Loureiro ; Laboratório Luchebras’ sobre a produção da GIGA em novembro de 2007. Em outubro de 2007 já faz quase 8 (oito) anos que CLÓVIS não é mais sócio da GIGA e MODESTO nunca foi sócio da GIGA, mas deixou a LUCHEBRÁS há 4 (quatro) meses. O e-mail ainda é assinado como GIOVANNA LUCHESE e com os endereços de e-mail ‘giovanna@gigacomesul.com’; ‘giovanna@luchebras.com’. Ou seja, GIOVANNA atua claramente na administração conjunta de GIGA e LUCHEBRÁS.

Resposta ao e-mail acima, datado de 23/10/2007, de ‘Juliana Bragajuliana@luchebras.com’ para ‘Giovanna Financeiro

giovanna@luchebras.com' com cópia para ***'Clóvis Benedito Marketing<clovis@luchebras.com>, Modesto Carro Loureiro Administração<modest@luchebras.com>, laboratórioLuchebraslaboratorio@luchebras.com'***. Apenas por esses endereços, temos a ligação de GIOVANNA com o setor financeiro da LUCHEBRÁS, de CLÓVIS com o marketing da LUCHEBRÁS e de MODESTO com a administração da LUCHEBRÁS (no e-mail em resposta a um e-mail sobre a GIGA).

Como quinto exemplo, tem-se a primeira folha do documento intitulado 'CONTRATO LUCHEBRAS.doc', acostado à fl. 059 dos autos, onde se verifica um contrato genérico para locação de serviços técnicos profissionais, colocando GIGA e/ou LUCHEBRÁS como locatária. Mais uma vez uma evidência concreta da administração conjunta de GIGA e LUCHEBRÁS.

Como sexto exemplo, tem-se a página com a listagem da movimentação de contas do sistema de fluxo de caixa da LUCHEBRÁS, datada de 31/07/2008, à fl. 060. Nesta listagem, mais especificamente 'CONCILIAÇÃO L X G' (LUCHEBRÁS X GIGA), pode-se observar tanto entradas como saídas de numerário da GIGA para a LUCHEBRÁS e vice-versa. Não se trata de uma conta unicamente de pagamentos a GIGA nem de recebimentos da GIGA, mas uma conta-corrente do grupo GIGA-LUCHEBRÁS.

Como sétimo exemplo, pode-se observar a sequência com 6 (seis) e-mails, às fls. 064 e seguintes dos autos, onde se vê a repetição das mesmas características dos e-mails apresentados anteriormente, quais sejam: os nomes de CLÓVIS, MODESTO e GIOVANNA na administração de negócios da GIGA e da LUCHEBRÁS, neste caso de importações. Mas o marcante mesmo neste conjunto de mensagens é o fato de a própria GIOVANNA se referir às duas sociedades como um grupo, à fl. 064:

'– Original Message –

*From: Giovanna Luchese To: Modesto Carro Loureiro ;
Clovis Sent: Friday, October 24, 2008 12:28 PM Subject:
Fw: adiantamento de Importações*

Boa Tarde!

Clóvis,

Cfe informações anexas e email's abaixo...

Necessitamos do crédito de R\$ 1.290,56 em conta corrente da Luchebras até 31/10/2008, para fechar as contas financeiras e contábeis referentes a Importação.

Pibernat acabou retendo um crédito da Empresa Luchebras, pois a Empresa Giga não a reembolsou desde Maio.

Sendo assim, como já sabemos é que não misturemos as Empresas em nenhum aspecto, nem em suas IMPORTAÇÕES.

Favor evitar que o mesmo se repita, para não termos tais evidências do grupo.

Aguardamos o crédito de imediato!

Banco do Brasil Ag: 28673

CC: 221163

Caixa Economica Federal Ag: 0478 CC: 722

Banco Real Ag. 0407 CC: 574939

Santander Ag.: 1462 CC: 130006322

Atenciosamente,

Giovanna Luchese

Gerente Financeira/RH

LUCHEBRAS LAB DE PROC INDS LTDA.

giovanna@luchebbras.com

PABX: 55 51 34381300

Ramal: 118

FAX: 55 51 34384687

Visite nosso site: www.luchebbras.com'” . (grifo nosso).’

Por todos esses elementos acima descritos, além de diversos outros consignados na autuação, todos com – destaque-se – rigorosa remissão às provas respectivas acostadas aos autos, não restam dúvidas de que se encontra devidamente comprovada a existência de uma sociedade de fato: o Grupo GIGA-LUCHEBRAS.

*Observando-se a letra do e-mail suso trasladado, de outubro de 2008, da lavra da Sra. Giovanna Luchese, nota-se com grande clareza a preocupação dos dirigentes da sociedade de fato (o “GRUPO GIGALUCHEBRAS”) em impedir que o Grupo seja descortinado; descoberto; ostentado. Ou, noutros termos, nota-se o cuidado na busca por se manter o Grupo oculto. Essa conclusão exsurge claríssima ao se observar a oração, escrita pela Sra. Giovanna, ora destacada: **‘Pibernat acabou retendo um crédito da Empresa Luchebbras, pois a Empresa Giga não a reembolsou desde Maio. Sendo assim, como já sabemos é que não misturemos as Empresas em nenhum aspecto, nem em suas IMPORTAÇÕES. Favor evitar que o mesmo se repita, para não termos tais evidências do grupo’.***

Este e-mail, com grandiosa precisão pinçado pelas Autoridades Aduaneiras, não apenas prova a plena gerência e comando das duas empresas que formam o Grupo, pela Sra. Giovanna Luchese, como também mostra a clara preocupação em ocultar, perante terceiros, a existência do Grupo. Além, por óbvio, de provar a existência do próprio Grupo.” (destaques no original)

Essa transcrição realça sobremaneira a imbricação entre as empresas, com a configuração de uma sociedade de fato, ou, nas palavras dos representantes da recorrente, uma “sociedade composta”.

A reprodução do excerto, ainda que possa influir na caracterização da responsabilidade tributária, não foi trazida com esse propósito, mas sim de evidenciar a participação ativa dos Srs. CLÓVIS BENEDITO LUCHESE e MODESTO CARRO LOUREIRO nos negócios rotineiros das empresas, o que afasta de antemão a alegação da defesa que as mensagens expedidas pelo Sr. MODESTO não serviriam de prova em desfavor da recorrente, por não possuir poderes de gerência ou representação da sociedade, haja vista que agia em seu nome e com a anuência tácita de seu sócio de fato, Sr. CLÓVIS BENEDITO LUCHESE, e sua sócia de direito, Sra. GIOVANNA PINTO LUCHESE, razão porque despiciente a prova da outorga de poderes específicos.

Quanto às alegações de ausência de prova robusta da ocorrência das infrações imputadas, mas simples indícios, de fato, a prova juntada aos autos é indiciária, entretanto, a leitura desses indícios pode carrear ou não às conclusões do lançamento, segundo a ótica de cada intérprete. Para o recorrente, esses documentos apenas sinalizam a pretensa prática fraudulenta, contudo, para os autuantes e os julgadores recorridos, esses elementos, considerados em seu conjunto, são bastantes à demonstração das infrações capituladas.

De minha parte, entendo que o contexto indiciário apresentado não é imprestável à demonstração dos fatos lançados, como proclama o recorrente, não vislumbrando qualquer mácula que o conspurque, mas o considero plenamente válido à finalidade a que se destina.

Tocante à insuficiência de prova da prática de evasão de divisas, como bem observado pela decisão reclamada, inferência aqui compartilhada, é debate alheio aos autos, onde a discussão é travada no âmbito da ocorrência ou não de subvaloração, *verbis*:

“Em verdade, este aspecto foge ao escopo e ao objeto da presente autuação, tanto que nenhuma penalidade foi infligida ao autuado, ora Impugnante, em face da referida infração. Isso porque tal infração - se havida - não está na esfera de abrangência do Direito Tributário Aduaneiro, mas do Direito Financeiro e do Direito Penal. Tão-só.”

Relativamente ao exame apartado de cada declaração de importação, tem-se que as DIs 08/1057058-5 e 09/0306987-8, cujo exportador é a empresa norte-americana OCCICOM FOOD AND INGREDIENTS, apresenta uma variação de cerca de 50% (cinquenta por cento) entre os valores declarados e aqueles informados nas faturas *proforma* juntadas, sendo a praxe adotada nessas operações a cisão do valor total da operação, correspondendo metade ao valor do produto e o restante aos *royalties* respectivos, conforme acordado em mensagens eletrônicas trocadas entre os representantes das empresas (efls. 100/101).

Os *royalties* vieram descritos como serviços profissionais, assistência de propaganda e colaboração na criação de material de propaganda e vendas (“*professional services, marketing assistance and collaborating in creation of material for marketing and Sales*”), conforme documentos de efls. 105, 111 e 119.

Essas faturas *proforma* correspondem exatamente aos produtos declarados pelo autuado nas DIs mencionadas e as datas guardam proximidade com as mensagens trocadas, o que atesta não se tratar de “meras” cotações, como sustentado, mas operações efetivamente realizadas.

Oportuno acentuar que a ordem de emissão de faturas separadas parte do representante “de fato” da recorrente, Sr. MODESTO, com o pleno conhecimento dos sócios ostensivo e oculto, a quem eram dirigidas cópias dessas mensagens.

Outrossim, em que pese os argumentos que os valores cobrados como *royalties* nunca foram pagos e que apenas refletiriam tentativa do exportador de atribuir esse custo ao recorrente, a verdade é que a troca de mensagens conduz exatamente à conclusão inversa, onde aludido pagamento era condição para a realização do negócio.

Demais disso, não há qualquer contestação dessa cobrança por parte do recorrente. Pelo contrário, existe a sua concordância tácita ao orientar o representante do exportador a emitir faturas separadas, com a repartição mediana dos valores, o que está exatamente refletido nos documentos anteriormente citados: metade do custo a título de preço do produto e a outra metade como custo de serviços.

O recorrente, em ambas as declarações de importação, informou como valor aduaneiro apenas os valores correspondentes aos produtos, sem incluir os serviços adicionais, razão porque mostra-se acertado o lançamento.

Concernente à DI 08/0837933-4, Productos Bixa S/A, Venezuela, aduz o recorrente que a situação é assemelhada, tratando-se de uma importação para aferir a receptividade do produto no mercado brasileiro, tanto assim, que ainda permaneceria em seu estoque.

Destarte, a situação é parecida, havendo troca de mensagens entre o Sr. MODESTO e os sócios do recorrente, dando conta do mesmo *modus operandi*, faturas separadas para as mercadorias e os *royalties*, indicando o recorrente nas declarações de importação apenas os preços dos produtos, sem adição desta segunda parcela.

O fato de se tratar de importação de produtos destinados a testes de mercado não exime ou minimiza a responsabilidade pela infração, ao passo que deveriam ser incluídas aludidas parcelas no valor aduaneiro.

Por fim, a DI 09/1147316-0, exportador PH LIQUID BELGIUM, Bélgica. Nesse caso, o recorrente reconhece que houve a cobrança de *royalties*, mas assevera que não concordou com sua cobrança e não efetuou o pagamento, o que redundou na interrupção das importações deste fornecedor.

Em que pese o alegado, os documentos demonstram outra realidade, em relação a esta operação, havendo, não só a fatura, como uma planilha denominada “Relatório de Compromissos Externos e Desembaraços Aduaneiros” onde se verificam os compromissos então pendentes, dentre eles, a quitação das faturas 135/A e 136/A, esta última vinculada à declaração sob exame, que se refere à cobrança dos indigitados *royalties*, não havendo qualquer elemento de prova que demonstre irresignação quanto a essa exigência.

Em síntese, nas quatro operações de importação, objeto deste lançamento, temos a mesma singularidade, ainda que os exportadores sejam distintos: há exigência de *royalties* em faturas apartadas, cuja orientação parte diretamente de representante do importador (Sr. MODESTO), ora recorrente, com o conhecimento e aquiescência dos seus sócios, de fato e de direito, e com o oferecimento à tributação, a título de valor aduaneiro, apenas da parcela, em tese, correspondente ao preço das mercadorias.

Considerando que o recorrente utilizou-se de serviços de “doleiros” para remessa de moeda estrangeira às margens do sistema oficial, conforme laudo da Polícia Federal, transcrito no corpo do relatório fiscal, ainda que não localizadas especificamente as remessas relativas a ditas importações, entendo que é possível concluir, sim, a partir do quadro descortinado, lastreado nos indícios apresentados, que o contribuinte deixou de informar a integralidade dos valores efetivos de suas transações.

Os elementos exibidos são convergentes nesse sentido, ostentando as operações as mesmas características: a coincidência da forma de agir dos fornecedores, ao emitir faturas distintas para cobrança das mercadorias e dos *royalties*; o fato desses documentos terem sido apreendidos nas dependências do recorrente; as mensagens telemáticas definindo a maneira de atuação do grupo e a forma como estas operações deveriam ser realizadas; a utilização de serviços de “doleiros”, etc.

Nesta senda, afasto o fundamento apresentado pelo recorrente consoante o qual sua contabilidade, uma vez não desqualificada pela fiscalização, serviria de prova da inocorrência das infrações, pois, na mesma linha que a decisão reclamada, a desqualificação da contabilidade, a meu ver, não é etapa inerente e necessária à configuração da subvaloração e, ainda que faça prova relativa em seu favor, cede espaço quando em cotejo com outros elementos externos se verifique não espelhar a realidade das negociações aviadas.

Respeitante à inaplicabilidade da multa equivalente ao valor aduaneiro, sustenta o recorrente que, pelo princípio da especialidade, a pena aplicável às hipóteses de subfaturamento corresponderia àquela prevista no art. 88, parágrafo único, da MP 2.158-35/2001; arts. 108, parágrafo único, e 169, II, do DL 37/66 e art. 169.

Já as autoridades fiscais vislumbram falsidade ideológica, corporificada pela apresentação de uma fatura falsa e a ocultação do real adquirente das mercadorias, o que acarretaria a configuração de dano ao erário, nos termos do art. 23 do DL 1.455/76, art. 105, VI do DL 37/66 e art. 18, II da IN SRF 680/2006.

No que tange à ocultação do real adquirente, entretanto, neste processo, que abrange apenas 04 (quatro) DIs, de um universo de 25 (vinte e cinco) importações realizadas pelo grupo econômico no período 2007/2010, todas as operações foram realizadas pela recorrente, sem intermediação da pessoa jurídica GIGA.

Então, nestes autos, é certo que a acusação fiscal se assenta exclusivamente na subvaloração aduaneira, praticada mediante a utilização de faturas ideologicamente falsas, de modo que o princípio da especialidade, aventado pelo recorrente, em tese, parece de difícil aplicação, mesmo porque ambas as violações são igualmente específicas e foram efetivamente praticadas no contexto da ação fiscal empreendida.

Porém, considerando que o relatório é comum a ambas as autuações lavradas, como acentuado pela fiscalização, deve-se considerar que, inexistente situação caracterizadora

de ocultação do real adquirente, como adrede afirmado, resta nesse lançamento apenas a acusação de subvaloração aduaneira e, por consequência, o cabimento da multa equivalente ao valor aduaneiro, nos termos do art. 23, § 3º do DL 1.455/76, daí porque desnecessário o debate sobre o princípio da especialidade.

A leitura combinada dos arts. 23, IV do DL 1.455/76; art. 105, VI do DL 37/66 e art. 18, II da IN SRF 680/06, indicados pela fiscalização como fundamento para aplicação da penalidade (fl. 354), prevê que é considerado dano ao erário - e como tal sujeito a perdimento ou multa equivalente - a utilização de qualquer documento necessário ao embarque ou desembarque de mercadoria estrangeira falsificado ou adulterado, aí incluída a fatura comercial.

Segundo o raciocínio da fiscalização, pelo que se extrai do relatório de autuação, a não inclusão do valor dos *royalties* e demais serviços na fatura comercial, ou melhor, a indicação desses serviços e do valor das mercadorias, em faturas distintas, com instrução do despacho aduaneiro de apenas esta última, equivaleria à sua falsificação/adulteração.

Entretanto, é discutível essa falsidade ou adulteração das faturas comerciais no caso vertente, haja vista que não houve propriamente a inserção de dados falsos ou mesmo a sua modificação nos documentos, mas a cisão dos valores da operação de importação, contendo, uma delas, o suposto valor da mercadoria e, a outra, o valor correspondente aos *royalties*, ainda que inegável o conluio entre exportador/importador.

A aludida cisão de valores, ainda que tenha se prestado a fraudar o erário, a meu sentir, não pode ser considerada falsificação ou adulteração, haja vista que, considerado o conteúdo isolado de cada documento (fatura), não é possível afirmar categoricamente que os dados lá inseridos tenham sido propriamente falseados ou adulterados.

Tanto que a própria fiscalização adotou os valores relativos aos *royalties*, constantes das faturas *proforma*, na quantificação do lançamento, não havendo, também, contestação em relação aos valores das mercadorias.

Como frisado, é inequívoco que há uma infração aduaneira na situação descrita nos autos, mas não especificamente falsificação documental, de maneira que restaria afastada a configuração de uso de documento falso ou adulterado, na acepção estrita dessa infração.

Por outro lado, os preceptivos listados pelo recorrente (art. 88, parágrafo único, da MP 2.158-35/2001, arts. 108, parágrafo único, e 169, II, do DL 37/66 e art. 169), à exceção do referido art. 108, dispõem que caberá multa de 100% sobre a diferença entre o valor declarado e o efetivamente praticado.

Então, em observância do princípio da tipicidade, infere-se que a penalidade indicada na autuação não se subsume perfeitamente aos fatos relatados, assistindo razão ao recorrente quanto ao descabimento da multa imposta, com fulcro no art. 23, IV, § 3º do DL 1.455/76, como assinalado pela fiscalização.

Todavia, modificando a compreensão manifestada em outras ocasiões, após estudo do tema, registro novo posicionamento no sentido que o equívoco no enquadramento legal da penalidade cabível, se adequadamente descrita a infração, como nestes autos, não permite a completa exoneração da multa, mas tão-somente o reajuste do enquadramento legal e a readequação da pena, se for o caso.

No caso, a multa cabível é a prevista no art. 88, parágrafo único, da MP 2.158-35/2001 e 169, II, do DL 37/66, correspondente a 100% (cem por cento) da diferença entre o preço declarado e aquele efetivamente praticado, o que implica na redução do montante autuado.

Cumprе registrar que não se está aqui a imputar nova infração ao contribuinte, em substituição às autoridades autuantes, mas, sem modificação dos fatos relatados, ajustar a sua classificação legal, o seu enquadramento, à situação estampada no relatório fiscal, semelhante ao que ocorre no instituto da *emendatio libelli*¹, do Direito Processual Penal, haja vista que o recorrente se defende da prática infracional que lhe é imputada e não da sua capitulação legal.

De fato, ainda que as autoridades fiscais mencionem reiteradamente a falsificação de faturas e a multa equivalente ao valor aduaneiro, não se pode olvidar que a infração relatada no auto de infração corresponde a “DECLARAÇÃO INEXATA DO VALOR DA MERCADORIA (VALOR DE TRANSAÇÃO INCORRETO)”, caracterizada pelo subfaturamento, como consignado na descrição dos fatos.

Se na seara penal, que tutela o mais precioso bem jurídico da sociedade moderna – a liberdade –, aceita-se sem maiores discussões aquele instituto, não vejo razão para sua inaplicabilidade ao direito tributário, que gravita em torno do direito à propriedade.

Em síntese, não se modifica a acusação fiscal, que continua sendo subfaturamento, mas tão somente se altera o enquadramento legal da multa, com redução correspondente do seu valor à correta capitulação.

Com essas considerações, voto por dar parcial provimento ao recurso para reduzir a multa a 100% sobre a diferença entre o valor declarado e o efetivamente praticado.

Robson José Bayerl

Voto Vencedor

Conselheiro Rosaldo Trevisan, redator designado

Cumprе informar, de início, que este voto vencedor não se refere a discussões probatórias, tendo sido bem assentado no colegiado que restou satisfatoriamente caracterizada pela autuação a prática de subfaturamento. Também não se refere a tributos devidos, vez que o

¹ "Art. 383. O juiz, sem modificar a descrição do fato contida na denúncia ou queixa, poderá atribuir-lhe definição jurídica diversa, ainda que, em consequência, tenha de aplicar pena mais grave". Código de Processo Penal, na redação dada pela Lei nº 11.719/2008.

colegiado foi unânime em manter a autuação em relação ao imposto de importação e às contribuições (Contribuição para o PIS/PASEP-importação e COFINS-importação), sempre com multa majorada, no patamar de 150%. E, derradeiramente, não se refere a responsabilidade, matéria suscitada apenas pelo sujeito passivo revel.

Em síntese, da simples leitura do voto condutor, na parte unanimemente acolhida pelo colegiado, não houve dúvidas de que houve, no caso, dolo e subfaturamento.

As divergências, no seio da turma, surgiram na leitura jurídica de tal caracterização. O relator (tal como consta no voto vencido) entendeu, inicialmente, pelo afastamento da multa substitutiva do perdimento (prevista no art. 23, § 3º do Decreto-Lei nº 1.455/1976), pois a penalidade correta para o caso descrito na autuação (subfaturamento) seria a multa de 100% da diferença de preço, prevista no parágrafo único do artigo 88 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001. Os Conselheiros Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, André Henrique Lemos e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco concordaram com o relator em afastar a multa substitutiva da pena de perdimento, por também entenderem que não era aplicável ao caso, pela especialidade, mas não acompanharam o posicionamento relativo à substituição pela multa prevista no parágrafo único do artigo 88 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, por considerarem que se o autuante errou na capitulação, ao CARF caberia somente afastar o lançamento, sem capitular na outra penalidade, que seria a correta. E, por seu turno, os Conselheiros Mara Cristina Sifuentes, Fenelon Moscoso de Almeida e Tiago Guerra Machado, assim como este redator designado, entenderam cabível a aplicação, ao caso, da multa substitutiva do perdimento, prevista no art. 23, § 3º do Decreto-Lei nº 1.455/1976.

Na busca por reduzir as três teses em votação a duas, o relator acabou aderindo à tese divergente que propugnava pela aplicação da multa substitutiva do perdimento, prevista no art. 23, § 3º do Decreto-Lei nº 1.455/1976, por entendê-la mais adequada ao caso do que o simples afastamento do lançamento. No entanto, manteve em seu voto o posicionamento original, manifestando que a adesão à tese divergente que aqui se detalhará se referia apenas à opção entre o afastamento total ou a manutenção total da multa substitutiva do perdimento, devendo prevalecer esta.

Retomando a imputação da autuação, percebe-se, pelo Relatório Fiscal, que é imputada a conduta de “*subvaloração fraudulenta*” em relação à adição 001 das DI nº **08/0837933-4**, nº **08/1057058-5**, nº **09/0306987-8** e nº **09/1147316-0**, nas quais “... o importador declara em suas declarações de importação (DI), de forma intencional, valor aduaneiro inferior ao valor aduaneiro real” (fl. 310).

A autuação justifica porque usa às vezes o termo “subfaturamento”, e, em outras, a expressão “*subvaloração fraudulenta*” (fl. 321), distinguindo “preço” (resultado da soma de todos os gastos, direitos e indiretos, inerentes à produção e comercialização) de “valor aduaneiro” (definido segundo as regras do AVA-GATT), e afirmando que “... *quando esta subvaloração é resultado apenas da informação de preço inferior ao realmente transacionado com exportador estrangeiro, costuma-se especificá-la como subfaturamento*”. Por mais não se endosse integralmente tais assertivas, percebe-se que o uso indiscriminado da terminologia não macula, no mérito, nem prejudica a robustez das alegações fiscais.

Em relação à DI nº **08/1057058-5**, as correspondências (e-mail) de negociação dão conta de que a *invoice proforma* aceita previa importação de 80 tambores de “OCICOM AUTOMATIZATION SMOKE”, com 232 Kg cada (exatamente a quantidade importada do produto), ao preço de US\$ 2,03/Kg (o dobro do declarado na DI, e apostado na fatura que a instruiu – subfaturamento de 50%). Isso depois de e-mail com a seguinte mensagem (fl. 327): “*Senhores, necesito URGENTE la confirmación de la fecha de embarque.*

De la misma forma, será necesario que emitan la invoice al precio (50%) y otra separada de Royalties (por el otro 50%)”(sic). Os “royalties” (que, em verdade, seriam “serviços profissionais de assistência de *marketing* e colaboração na criação de material para *marketing* e vendas”), sequer mencionados na *invoice proforma* aceita, seriam remetidos à margem do sistema de câmbio oficial brasileiro. Na DI nº **09/0306987-8**, a subvaloração, que também envolveu “serviços profissionais de assistência de *marketing* e colaboração na criação de material para *marketing* e vendas”, foi, após o cômputo do frete, da ordem de 44,9% (fl. 331).

Após levantamento individualizado, a fiscalização chegou ao quadro de fl. 347, no qual se registra a parcela de valor aduaneiro não declarada (e remetida ao exterior à margem do sistema cambial brasileiro – com evasão de divisas), da qual extraímos apenas as DI aqui em análise:

SOCIEDADE DO GRUPO	EXPORTADOR	DI	VALOR ADUANEIRO DECLARADO (US\$)	PARCELA DO VALOR ADUANEIRO NÃO DECLARADA (US\$)	VALOR ADUANEIRO REAL (US\$)	% DE SUBVALORAÇÃO
LUCHEBRÁS	BIXA	08/0837933-4	2.417,38	9.165,00	11.582,38	79,1
LUCHEBRÁS	OCCICOM	08/1057058-5	21.713,17	16.536,96	38.250,13	43,2
LUCHEBRÁS	OCCICOM	09/0306987-8	15.793,57	12.862,08	28.655,65	44,9
LUCHEBRÁS	CSD/PH LIQUID	09/1147316-0	57.733,14	41.668,09	99.401,23	41,9

Tais margens de valor, que foram utilizadas para cobrança de tributos, com multa majorada (150%), restaram integralmente acolhidas pela leitura deste colegiado administrativo, que entendeu presentes, no caso, reitere-se, o dolo e o subfaturamento.

E, além da cobrança de tributos com multa majorada, foi exigida a multa substitutiva do perdimento (por não mais estarem as mercadorias disponíveis para apreensão – hipóteses previstas no art. 23, § 3º do Decreto-Lei nº 1.455/1976), com fundamento em dois incisos do Decreto-Lei nº 37/1966 (incisos VI e XI), como se percebe às fls. 354/355:

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

(...)

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

DECRETO-LEI Nº 37, DE 18 DE NOVEMBRO DE 1966.

(...)

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

(...)

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

(...)
XI - estrangeira, já desembaraçada e cujos tributos aduaneiros tenham sido pagos apenas em parte, mediante artifício doloso;

Tais incisos são absolutamente independentes. Basta, para evidenciar isso, compreender que é possível haver importações com documentos falsificados sem que haja falta de recolhimento de tributos (v.g., com falsificação que não influa no tratamento tributário, mas somente em licenças de importação *etc.*), e que é perfeitamente possível haver desembaraço com tributos aduaneiros pagos em parte mediante artifício doloso diverso da falsificação (v.g., a utilização dolosa de benefício fiscal que se sabe indevido/incabível).

Mas o que se tem no presente processo é a somatória de ambas as circunstâncias: uso de fatura falsa (ainda que ideologicamente, pois o documento não espelha o que foi, de fato, transacionado, sabendo disso ambas as partes da transação, que tentam mostrar à Aduana realidade diversa) desembaraço com tributos pagos em parte mediante artifício doloso (separação dos preços totais em duas faturas parciais com submissão apenas de uma ao fisco, com valor que sabidamente não corresponde ao da transação, tanto que as remessas eram feitas à margem do sistema cambial brasileiro).

Por certo que a multa substitutiva do perdimento, no caso, não será duplicada. Será mantida no patamar de 100% do valor aduaneiro, mas com dois fundamentos, bastando um deles para que seja mantida a autuação, em relação a essa penalidade.

E, mirando o texto inciso XI, restou incontroverso no julgamento que a mercadoria era estrangeira e que foi importada com tributos pagos apenas em parte (tanto que se está exigindo a diferença) mediante artifício doloso (tanto que a multa unanimemente mantida no colegiado foi a de 150% - majorada).

Não tenho dúvidas, assim, a respeito da aplicação, ao caso, do inciso XI do Decreto-Lei nº 37/1966 (e, por consequência, do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976), o que já é suficiente para negar provimento ao recurso voluntário apresentado, sendo secundária a discussão, bem frequente nesse colegiado, sobre a eventual aplicação da multa prevista no parágrafo único do artigo 88 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, que seria, segundo alguns, especial em relação ao inciso VI do Decreto-Lei nº 37/1966.

Digo “segundo alguns” porque o posicionamento em relação à matéria não é totalmente assentado, apesar de já haver tentativas de uniformização sobre o tema, ao longo dos últimos tempos.

Em uma época na qual “subfaturamento” ainda não tinha o sentido que passou a ter após seu discernimento em relação às discussões sobre valoração aduaneira (*no Brasil o subfaturamento era fraude cambial, prevista na Lei nº 3.244/1957, artigo 60*), com as Rodadas Tóquio (1973 a 1979) e Uruguai (1986 a 1994) do GATT, o Brasil já estabelecia, no Decreto-Lei nº 37/1966, que:

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

(...)

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

VII - nas condições do inciso anterior possuída a qualquer título ou para qualquer fim; (...)” (grifo nosso)

Veja-se que o dispositivo de ordem legal (Decreto-Lei nº 37/1966) não minucia o tipo de falsidade (se material ou ideológica), e estabelece, originalmente, em seu artigo 45 (a partir do Decreto-Lei nº 2.472/1988, no artigo 46), a obrigatoriedade da fatura comercial para processamento do despacho aduaneiro. Assim, a falsificação ou adulteração da fatura comercial, documento necessário ao desembaraço, passa a ser punível com o perdimento da mercadoria.

A diferenciação de penalidade entre o subfaturamento com falsidade material e com falsidade ideológica, assim, não encontra guarida legal ou mesmo normativa.

Poder-se-ia sustentar que havia disciplina específica para o subfaturamento no artigo 169, II, do Decreto-Lei nº 37/1966 (que, como exposto, considerava o subfaturamento uma fraude cambial), com a redação dada pelo artigo 2º da Lei nº 6.562/1978, já às vésperas da conclusão da Rodada Tóquio do GATT (mas ainda com a mescla entre disciplina de preço e de valor):

“Art. 169. Constituem infrações administrativas ao controle das importações: (Redação dada pela Lei nº 6.562, de 1978)

(...) II - subfaturar ou superfaturar o preço ou valor da mercadoria:

Pena: multa de 100% (cem por cento) da diferença.

(...)

§ 4º Salvo no caso do inciso II do "caput" deste artigo, na ocorrência simultânea de mais de uma infração, será punida apenas aquela a que for cominada a penalidade mais grave.

§ 5º A aplicação das penas previstas neste artigo:

I - não exclui o pagamento dos tributos devidos, nem a imposição de outras penas, inclusive criminais, previstas em legislação específica; (...)” (grifo nosso)

Assim, restava cristalina, no final do século passado, a possibilidade de cumulação de tal multa com o perdimento por uso de documento falso. E, caso ainda persistisse alguma dúvida, bastava ao exegeta seguir até a citada Lei nº 6.562/1978, que deixava a situação ainda mais clara em seu artigo 3º:

“Art. 3º As infrações de que trata o artigo 169 do Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, com a redação dada pelo artigo anterior:

I - não excluem aquelas definidas no Decreto-lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976:

II - serão apuradas mediante processo administrativo fiscal, sem prejuízo do disposto no artigo 27 do Decreto-lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976.” (grifo nosso)

As infrações originalmente definidas no Decreto nº 1.455/1976, recorde-se, são exatamente as puníveis com perdimento, entre as quais o uso de documento necessário ao

desembaraço falsificado ou adulterado (já mencionada no artigo 105 do Decreto-Lei nº 37/1966):

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

(...)

IV - enquadradas nas hipóteses previstas (...) nos incisos I a XIX do artigo 105, do Decreto-lei número 37, de 18 de novembro de 1966.

Parágrafo único. O dano ao Erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias.” (grifo nosso)

Inequivocamente, então, no caso de subfaturamento mediante uso de documento falso, eram aplicáveis a multa e o perdimento, por força de disposição expressa de lei.

Em 2001, após a evolução da distinção entre o tratamento de valoração aduaneira e o tratamento de subfaturamento, foi publicada a Medida Provisória nº 2.158-35/2001, que, em seu artigo 88, trouxe novos contornos à disciplina jurídica do tema:

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

Parágrafo único. Aplica-se a multa administrativa de cem por cento sobre a diferença entre o preço declarado e o preço efetivamente praticado na importação ou entre o preço declarado e o preço arbitrado, sem prejuízo da exigência dos impostos, da multa de ofício prevista no art. 44 da Lei no 9.430, de 1996, e dos acréscimos legais cabíveis.” (grifo nosso)

Veja-se que a multa prevista no parágrafo único, tenha ou não logrado êxito em tal tarefa, buscou substituir aquela existente no artigo 169 do Decreto-Lei nº 37/1966, com a redação dada pela Lei nº 6.562/1978. Foi esse o nítido entendimento externado no Regulamento Aduaneiro de 2002 (Decreto nº 4.543/2002), que sequer mencionou a multa prevista no inciso II do citado artigo 169 da disposição de ordem legal, dispondo, no artigo que tratava das infrações administrativas ao controle das importações (art. 633), que:

“Art. 633. Aplicam-se, na ocorrência das hipóteses abaixo tipificadas, por constituírem infrações administrativas ao controle das importações, as seguintes multas (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 169 e § 6º, com a redação dada pela Lei nº 6.562, de 18 de setembro de 1978, art. 2º):

I - de cem por cento sobre a diferença entre o preço declarado e o preço efetivamente praticado na importação ou entre o preço declarado e o preço arbitrado (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 88, parágrafo único); (...).”

Outra novidade veio no artigo 634 do Regulamento Aduaneiro de 2002, que passou a interpretar a disposição do inciso I do artigo 3º da Lei nº 6.562/1978, aqui já transcrita, estendendo-a à multa prevista no artigo 88 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001:

“Art. 634. As infrações de que trata o art. 633 (Lei nº 6.562, de 1978, art. 3º):

I - não excluem aquelas definidas como dano ao Erário, sujeitas à pena de perdimento; e

II - serão apuradas mediante processo administrativo fiscal, em conformidade com o disposto no art. 684.

Parágrafo único. Para os efeitos do inciso I, as multas relativas às infrações administrativas ao controle das importações somente poderão ser lançadas antes da aplicação da pena de perdimento da mercadoria.”

Passou, então, a haver uma restrição temporal à aplicação conjunta da multa e do perdimento, podendo a multa ser aplicada apenas antes do perdimento. A interpretação se deve à leitura estrita do sujeito do verbo “excluem”, no inciso I (as multas não excluem o perdimento, não sendo válido o entendimento de que o perdimento não excluiria as multas, ausente no texto). Daí ser impossibilitada, pelo regulamento, a aplicação da multa após a pena de perdimento. Aliás, depois do perdimento, as mercadorias, sob a guarda do Ministro da Fazenda (artigo 25 do Decreto-Lei nº 1.455/1976) poderiam, inclusive, ser destinadas (mediante leilão, doação, incorporação, destruição *etc.*), conforme artigo 29 do mesmo Decreto-Lei nº 1.455/1976.

Ocorre que, de forma diversa à multa prevista no artigo 169 do Decreto-Lei nº 37/1966, com a redação dada pela Lei nº 6.562/1978, que expressamente não excluía a posterior aplicação do perdimento, a multa prevista no artigo 88, parágrafo único, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, revelou apenas (ao menos expressamente) compatibilidade com a exigência conjunta da multa de ofício prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 e dos acréscimos legais cabíveis.

Portanto, com o advento da previsão estabelecida no artigo 88 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, paradoxalmente, a confusão entre subfaturamento e valoração aduaneira aumentou, seja (a) por uso equivocado, pela própria fiscalização, da multa ali prevista, para casos que, em verdade, tratavam de valoração aduaneira, ou de meros indícios de subfaturamento (preço abaixo do obtido na “*internet*”, ou preço substancialmente abaixo do praticado por outros importadores), e não de comprovado subfaturamento (recorde-se que o ônus da prova, no subfaturamento, é da Aduana); seja (b) porque a própria Administração da RFB (por meio do Ato Declaratório Interpretativo – ADI – nº 17/2004) entendeu que a multa independia da caracterização de fraude, sonegação ou conluio; seja (c) porque em vários procedimentos fiscais da RFB ainda se entendia estar vigente a multa prevista no inciso II do citado artigo 169 do Decreto-Lei nº 37/1966, e que tal multa seria cumulável com a estabelecida no artigo 88 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, gerando autuações de 200% da diferença; ou ainda (d) porque nos casos de subfaturamento mediante falsidade documental (ideológica ou material), havia entendimento de que a pena aplicável era única e exclusivamente o perdimento, que, a partir da Lei nº 10.637/2002 (artigo 59), passou a poder ser substituído por multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, caso esta fosse consumida ou não houvesse sido localizada.

A insegurança jurídica era patente, e foi agravada pela Lei nº 10.833/2003, que criou, em seu artigo 70, II, “b”, 2, uma terceira multa de 100% sobre a diferença entre o preço praticado (ou arbitrado) e o declarado, no caso de descumprimento de apresentação da fatura comercial, entre outros, pelo importador, em procedimento de fiscalização (em geral, revisão aduaneira).

O cenário demandava uniformização de procedimentos na RFB, para que as autuações fossem lavradas de uma mesma forma, na instituição, sem cumulações descabidas, sem abusos, sem casuísmo. Daí a nova disciplina constante no Regulamento Aduaneiro de 2009 (Decreto nº 6.759/2009), que retirou do artigo referente a infrações administrativas ao controle das importações (agora art. 706 do regulamento) a multa prevista no artigo 88, parágrafo único, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, tratando do tema no artigo 703, que objetivou desfazer a confusão entre as três multas de 100% aqui citadas e o perdimento (ou a multa que o substitui):

“Art. 703. Nas hipóteses em que o preço declarado for diferente do arbitrado na forma do art. 86 ou do efetivamente praticado, aplica-se a multa de cem por cento sobre a diferença, sem prejuízo da exigência dos tributos, dos acréscimos legais e de outras penalidades cabíveis (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 88, parágrafo único; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 70, inciso II, alínea “b”, item 2)

§ 1º A multa referida no caput, na hipótese de arbitramento a que se refere o inciso II do art. 86, não se aplica se efetuada a regular comunicação da ocorrência de um dos eventos previstos no § 2º do art. 18 (Lei nº 10.833, de 2003, art. 70, § 3º).

§ 2º As multas previstas no parágrafo único do art. 88 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, no item 2 da alínea “b” do inciso II do art. 70 da Lei nº 10.833, de 2003, e no inciso II do art. 169 do Decreto-Lei nº 37, de 1966, com a redação dada pelo art. 2º da Lei nº 6.562, de 18 de setembro de 1978, não são aplicáveis cumulativamente.” (grifo nosso)

Como se percebe, no texto do artigo 703, passou a ser impossibilitada a lavratura de autuações com cumulação entre as três multas de 100% da diferença, evitando lançamentos de 200% ou até 300% da diferença entre o preço praticado (ou arbitrado) e o declarado. E, no mesmo Regulamento Aduaneiro de 2009, no artigo 689, manteve-se a disposição sobre a pena de perdimento no caso de utilização de documentos necessários ao desembaraço falsificados/adulterados:

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

(...)

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

VII - nas condições do inciso VI, possuída a qualquer título ou para qualquer fim;

(...)

§ 1º A pena de que trata este artigo converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida (Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 23, § 3º, com a redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002, art. 59) (...).”

Se o Regulamento Aduaneiro de 2009, naquele momento, dissipou as diferentes interpretações que existiam na RFB sobre a cumulatividade das multas, não se pode dizer que contribuiu muito para solucionar a discussão sobre a cumulatividade entre perdimento e multa, ou até a aplicação exclusiva de uma de tais penalidades, por especialidade

(sustentando-se que a conduta que enseja a multa – diferença de preço – mais específica que aquela que implica o perdimento – falsidade documental – ou o contrário) ou instrumentalidade (sustentando-se que a falsidade constitui mera conduta instrumental – crime-meio – para o resultado a ser obtido no crime-fim – subfaturamento).

Em artigo publicado pouco antes do advento do Regulamento Aduaneiro de 2009, em obra na qual atuei como organizador, a juíza federal Vera Lúcia Feil Ponciano (*Sanção Aplicável ao Subfaturamento na Importação: Pena de Perdimento ou Pena de Multa*, in TREVISAN, Rosaldo (org.), **Temas Atuais de Direito Aduaneiro**, São Paulo: LEX, 2008, p. 245-294) dedicou-se ao tema. No artigo, após dispor sobre a fiscalização e controle no comércio exterior, sobre o despacho aduaneiro de importação, e sobre a equivocada utilização da Súmula nº 323, do STF, na área aduaneira, a magistrada trata dos procedimentos de valoração aduaneira, incluindo neles o que designa como “método do arbitramento”, calcado no artigo 88 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, e restrito aos casos de fraude, sonegação e conluio (extraídos dos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964), defendendo que, no caso de subfaturamento, com falsidade ideológica, aplica-se a multa, por ser penalidade mais específica, e, ainda, que o falso é absorvido pelo crime-fim de sonegação fiscal (consunção), no qual se esgota sua potencialidade lesiva.

Tal posicionamento, seja pela especialidade ou pela instrumentalidade, pode ser encontrado em diversas decisões do TRF da 4ª Região, à época. Mas o tema é tão polêmico judicialmente quanto na via administrativa, como se percebe em decisões conflitantes do próprio TRF da 4ª Região, nos anos de 2008 e 2009:

“**TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA SUBFATURAMENTO PRATICADO MEDIANTE TÃO-SOMENTE FALSIDADE IDEOLÓGICA. AUSÊNCIA DE FALSIDADE MATERIAL. POSSIBILIDADE APENAS DE APLICAÇÃO DE MULTA. No caso do subfaturamento ser praticado unicamente mediante falsidade ideológica, incorre o contribuinte na multa de 100% sobre a diferença entre o preço declarado e o preço efetivamente praticado na operação de importação (parágrafo único do art. 108 do Decreto-Lei 37/1966 e parágrafo único do art. 88 da MP 2.158-35/2001). Já quando o subfaturamento é praticado não tão-somente por falsidade ideológica, mas também mediante falsidade material, deve ser imposta a pena de perdimento, incidindo o inciso VI do art. 105 do Decreto-Lei nº 37/66. Interpretação em consonância com o critério da especialidade.” (TRF4, APELREEX 2008.70.00.005585-3, SEGUNDA TURMA, Relator ELOY BERNST JUSTO, D.E. 25/02/2009) (grifo nosso)**

“**TRIBUTÁRIO. AGRAVO LEGAL. TRIBUTÁRIO. IMPORTAÇÃO DE MERCADORIAS. FALSIDADE DOCUMENTAL. IRREGULARIDADE PUNIDA COM PENA DE PERDIMENTO. APREENSÃO. POSSIBILIDADE. 1. A falsificação ou adulteração de documento necessário ao embarque ou desembaraço de mercadorias importadas autoriza a aplicação da pena de perdimento, a teor do que dispõe o art. 514, VI do Regulamento Aduaneiro. 2. Não restou comprovada a inexistência de falsidade ideológica, pois não há elementos capazes de sustentar a boa-fé da impetrante. 3. Agravo legal improvido. (TRF4, AC 2001.04.01.078599-5, PRIMEIRA TURMA, Relator ÁLVARO EDUARDO JUNQUEIRA, D.E. 02/06/2009) (grifo nosso)**

“**TRIBUTÁRIO. ADUANEIRO. PERDIMENTO. FALSIDADE IDEOLÓGICA. SUBFATURAMENTO. FUNDAMENTAÇÃO DEFICIENTE DO AUTO DE INFRAÇÃO. ANULAÇÃO. 1. A redação do art. 618, IV, do Decreto n.º 4.543/2002, que comina a pena de perdimento à mercadoria importada, se qualquer**

documento necessário ao seu embarque ou desembarque tiver sido falsificado ou adulterado, não discrimina se a falsificação documental é material ou ideológica, ou ambas. Considerando que a declaração de importação com teor enganoso e contrário à realidade viola disposições específicas da legislação fiscal, que tornam obrigatória a observância dos requisitos formais e intrínsecos dos documentos integrantes do despacho de importação, todas as espécies de falsificação conduzem a esta modalidade de sanção tributária. (...) (TRF4, AC 2006.70.08.001663-0, PRIMEIRA TURMA, Relator JOEL ILAN PACIORNIK, D.E. 02/06/2009)

O subfaturamento, como exposto de início, pode envolver tanto falsidade material quanto ideológica, e não faz sentido algum distinguir a pena aplicável pelo tipo de falsidade, como textualmente afirma a última jurisprudência citada. Afinal de contas o texto do artigo 105 do Decreto-Lei nº 37/1966 imputa o perdimento à mercadoria “*estrangeira ou nacional, na importação ou na exportação, se qualquer **documento necessário ao seu embarque ou desembarque** tiver sido **falsificado ou adulterado**”*, não havendo, como se percebe da simples leitura, nenhuma limitação do termo “falsificado”, de modo a aplicar o dispositivo somente no caso de falsidade ideológica.

Fosse a multa prevista na Medida Provisória nº 2.158-35/2001 mais específica do que o dispositivo do artigo 105 do Decreto-Lei nº 37/1966, não faria sentido algum que ela lhe mutilasse só a mão esquerda, ou a mão direita. Afinal de contas o artigo 105 trata de ambas as mãos (falsidade, seja ela material ou ideológica). E, fosse a conduta de falsidade mero instrumento para a prática de subfaturamento, sendo absorvida pela conduta-fim (subfaturamento), igualmente seria ilógico que apenas a falsidade ideológica constituísse conduta-meio, pois é inegável que se pode perpetrar o subfaturamento também mediante falsidade material. Em síntese, a distinção é inconsistente por qualquer dos pontos de vista que seja atacada.

A discussão existente nos idos de 2008/2009 (período avaliado na autuação) persiste até os dias atuais, e as normas legais que tratam das penalidades não foram alteradas.

A jurisprudência, desde então, seja do TRF-4, seja do STJ, acabou, por diversas vezes, fazendo a distinção que aqui consideramos inconsistente, e a matéria ainda não foi objeto de análise pelo STF, mas cabe aqui registrar que foi rechaçada pelo Ministro Luis Roberto Barroso, do STF, recentemente, tentativa de rediscutir o posicionamento que aqui defendemos como correto (ainda que sob o argumento de impossibilidade de dilação probatória e de trato infraconstitucional da matéria, reconheça-se). Utiliza-se, aqui, a decisão monocrática da Suprema Corte brasileira apenas para demonstrar que chegam àquela corte também posicionamentos consentâneos com os aqui externados:

*“Decisão: Trata-se de agravo cujo objeto é decisão que negou seguimento a recurso extraordinário interposto contra acórdão assim ementado: “ADMINISTRATIVO. ADUANEIRO. APLICAÇÃO DA PENA DE PERDIMENTO DAS MERCADORIAS IMPORTADAS EM RAZÃO DE APURAÇÃO DE SUBFATURAMENTO. DECISÃO EM INSTÂNCIA ÚNICA. POSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DAS ALEGAÇÕES DA AUTORA. I - Visto que o processo administrativo para apuração de infrações aduaneiras previstas nos arts. 23, 24 e 26 do Decreto-Lei n. 1.455/76 processa-se na forma do disposto no art. 27, do mesmo diploma legal, as disposições constantes da Lei n. 9.784/99 somente lhe são aplicáveis de forma subsidiária, caso não exista dispositivo legal específico. II - **A falsificação e adulteração, mencionadas no inciso VI, do art. 105, do Decreto-Lei n. 37/66, englobam a aposição, na declaração de importação ou documentos que a instruem, de valores não correspondentes aos efetivamente convencionados entre as partes, objetivando a sonegação dos tributos incidentes sobre a operação, razão pela qual incabível a distinção entre falsidade material e ideológica**”*

pretendida pela Impetrante. III - Descabe a alegação de não cumprimento, pelo Fisco, da ordem prevista no Acordo de Valoração Aduaneira para aferição do valor das real das mercadorias em questão. A base de cálculo para fins da tributação sobre as operações de importação de bens está prevista no art. 20, II do CTN, isto é, quando a alíquota for ad valorem (como é o caso dos autos), a base impositiva corresponderá ao preço normal que o produto, ou seu similar, alcançaria, ao tempo da importação, em uma venda em condições de livre concorrência, para entrega no porto ou lugar de entrada do produto no País. A atuação fiscal deve perseguir o 'valor real e de mercado' dos bens importados, independentemente do que constar na Declaração de Importação, não existindo norma expressa (legal ou administrativa) que vede a aferição desse valor com fulcro nos vários elementos que compõem a mercadoria. IV - A apreensão das mercadorias foi fundamentada em procedimento fiscalizatório, no qual se constatou a ocorrência de dano ao erário, consistente na subvalorização das mercadorias nas declarações de importação e nos documentos que as instruíram, tendo a fiscalização tomado por base o valor de custo dos insumos utilizados na produção da mercadoria (considerado como hipótese mínima para o valor que deveria ter sido declarado), atentando, na seqüência, para o fato de que tal valor certamente é superior, na medida em que o exportador estrangeiro embute no preço o rateio das despesas ocorridas, assim como uma margem de lucro. V - Caberia à Autora demonstrar, de forma inequívoca, que o valor atribuído pela autoridade à mercadoria importada é irreal e discrepa do previsto no art. 20 II do CTN. No entanto, a Autora não logrou êxito em demonstrar as razões alegadas para justificar a aquisição das mercadorias por preços inferiores aos de custo. Desse modo, não tendo a Autora êxito em infirmar as conclusões da autoridade alfandegária, de modo a afastar as presunções de legalidade e veracidade dos atos administrativos impugnados, de rigor a manutenção da sentença. VI - Agravo retido não conhecido e apelação improvida” O recurso busca fundamento no art. 102, III, a, da Constituição Federal. A parte recorrente alega violação aos arts. 5º, II, LIV, LV; e 37 da Carta. Sustenta que foi impedida de defender-se no processo administrativo que manteve o auto de infração. A pretensão recursal não merece prosperar, tendo em vista o Supremo Tribunal Federal já assentou a ausência de repercussão geral da controvérsia relativa à violação aos princípios da legalidade, do contraditório, da ampla defesa, do devido processo legal e dos limites da coisa julgada, quando o julgamento da causa depender de prévia análise da adequada aplicação de normas infraconstitucionais (ARE 748.371-RG, Rel. Min. Gilmar Mendes). No mesmo sentido, vejam-se as seguintes decisões: “EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. CONVERSÃO EM AGRAVO REGIMENTAL. ADMINISTRATIVO. SERVIDOR PÚBLICO ESTADUAL. PROCESSO ADMINISTRATIVO DISCIPLINAR. CONTROVÉRSIA SOBRE A OBSERVÂNCIA DOS PRINCÍPIOS DA AMPLA DEFESA E DO CONTRADITÓRIO: IMPOSSIBILIDADE DO REEXAME DE PROVAS E DE LEGISLAÇÃO LOCAL. SÚMULAS N. 279 E 280 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO.” (ARE 689.777-ED, Rel.ª Min.ª Cármen Lúcia) “AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. ALEGADA CONTRARIEDADE AO ART. 5º, XXXV, LIV E LV, DA CONSTITUIÇÃO. OFENSA REFLEXA. AÇÃO DE ANULAÇÃO DE LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. ACÓRDÃO RECORRIDO DECIDIU COM BASE NA LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL. OFENSA REFLEXA. NECESSIDADE DE REEXAME DAS PROVAS DOS AUTOS. SÚMULA 279 DO STF. AGRAVO A QUE SE NEGA PROVIMENTO. I – Esta Corte firmou orientação no sentido de ser inadmissível, em regra, a interposição de recurso extraordinário para discutir matéria relacionada à ofensa aos princípios constitucionais do devido processo legal, da ampla defesa, do contraditório e da

prestação jurisdicional, quando a verificação dessa alegação depender de exame prévio de legislação infraconstitucional, por configurar situação de ofensa reflexa ao texto constitucional. **II – É inadmissível o recurso extraordinário quando sua análise implica rever a interpretação das normas infraconstitucionais que fundamentam a decisão a quo. A afronta à Constituição, se ocorrente, seria apenas indireta.** **III – Para se chegar à conclusão contrária à adotada pelo Tribunal de origem, necessário seria o reexame do conjunto fático-probatório constante dos autos, o que atrai a incidência da Súmula 279 do STF.** **IV– Agravo regimental a que se nega provimento.**” (ARE 812.007-AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski) No caso dos autos, note-se que o acórdão recorrido consignou o seguinte: “(...) Caberia à Autora demonstrar, de forma inequívoca, que o valor atribuído pela autoridade à mercadoria importada é irreal e discrepa do previsto no art. 20 II do CTN. No entanto, a Autora não logrou êxito em demonstrar as razões alegadas para justificar a aquisição das mercadorias por preços inferiores aos de custo. Desse modo, não tendo a Autora êxito em infirmar as conclusões da autoridade alfandegária, de modo a afastar as presunções de legalidade e veracidade dos atos administrativos impugnados, de rigor a manutenção da sentença.” Dissentir das conclusões adotadas demandaria tão somente o reexame da legislação infraconstitucional pertinente e o reexame do acervo fático e probatório, providências vedadas nesta fase processual. Diante do exposto, com base no art. 21, § 1º, do RI/STF, nego seguimento ao recurso. Publique-se. Brasília, 1º de agosto de 2016. Ministro Luís Roberto Barroso Relator (ARE 974750, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, julgado em 01/08/2016, publicado em PROCESSO ELETRÔNICO DJe-164 DIVULG 04/08/2016 PUBLIC 05/08/2016)

Veja-se ainda que a própria definição de “subfaturamento qualificado”, atrelada a uma falsidade material, não é assentada, como se percebe de julgados recentes do TRF da 4ª Região:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. TRIBUTÁRIO. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. SUBFATURAMENTO QUALIFICADO. 1. Em que pese o valor declarado das mercadorias coincidir com o valor transferido através do Contrato de Câmbio, restou **evidenciado o caráter fraudulento das operações de comércio exterior protagonizadas pela embargante a caracterizar a ocorrência da falsidade ideológica** das faturas comerciais utilizadas no processo de importação, porquanto acobertada importação que não está em consonância com a verdade dos fatos e da prática comercial aplicada a transações comerciais semelhantes. 2. Hipótese em que o subfaturamento não surge como infração administrativa isolada, havendo **fortes indícios de falsificação ideológica que, diante do modus operandi, transmudam-se em convicção da ocorrência do ilícito, revelando o dolo na conduta com intuito de fraudar o fisco.**” (TRF4 5086744-13.2014.404.7100, PRIMEIRA TURMA, Relator JORGE ANTONIO MAURIQUE, juntado aos autos em 15/12/2016) (grifo nosso)

“TRIBUTÁRIO. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. SUBFATURAMENTO QUALIFICADO. PERDIMENTO. 1. Esta Corte consolidou entendimento no sentido de que **é necessário o subfaturamento qualificado por outros meios de fraude, como, por exemplo, a falsidade material, para que haja motivo razoável à retenção (para posterior aplicação da pena de perdimento)** de mercadorias internalizadas. No caso em análise, se justifica o perdimento da mercadoria importada, diante das circunstâncias que apontam a existência do subfaturamento qualificado. 2. **Resta evidenciado o caráter fraudulento das operações de comércio exterior protagonizadas pela autora,** porquanto o subfaturamento não surge como infração administrativa isolada, havendo **fortes indícios de falsificação documental que, diante do modus operandi, transmudam-se em convicção da ocorrência do ilícito, revelando o dolo na conduta com intuito de fraudar o fisco.** 3. Estando justificado o perdimento da mercadoria importada, não se aplica a multa prevista

no artigo 88, parágrafo único, da MP 2.158-35/01 (e reprisada no art. 703 do Decreto 6.759/09)". (TRF4 5003640-52.2016.404.7101, PRIMEIRA TURMA, Relator JORGE ANTONIO MAURIQUE, juntado aos autos em 15/12/2016) (grifo nosso)

Em que pese haver ainda, não só nas decisões judiciais (que, por vezes, determinam, nos casos de subfaturamento, ao invés da multa aqui em discussão ou do perdimento, a aplicação de uma terceira multa, prevista no artigo 108 do Decreto-Lei nº 37/1966, que a Administração entende como revogada desde o advento da Lei nº 9.430/1996), mas nas decisões administrativas, muita confusão entre a disciplina de valoração e o subfaturamento, não se tem dúvidas de que o uso de fatura comercial material ou ideologicamente falsa em importação enseja a aplicação da pena de perdimento, ou da multa que a substitui (caso a mercadoria não seja localizada, ou tenha sido consumida / revendida).

Em 2010 a Administração deixou tal entendimento cristalino no corpo do Regulamento Aduaneiro (para evitar interpretações incoerentes/dissonantes no seio da própria instituição), ao inserir um § 3º-A no texto do artigo 689 (que trata das hipóteses de aplicação da pena de perdimento previstas no artigo 105 do Decreto-Lei nº 37/1966):

"Art. 689. (...)

(...)

*§ 3º-A O disposto no inciso VI do caput **inclui os casos de falsidade ideológica** na fatura comercial. (...)"*

E endossa tal entendimento, a nosso ver, ainda que pela via indireta, apenas como apoio argumentativo, no sentido da pertinência e adequação ao sistema normativo, outra alteração legislativa efetuada em 2010, desta vez de ordem legal: a nova redação dada a artigos do Decreto-Lei nº 1.455/1976, pela Lei nº 12.350, de 20/12/2010 (em verdade, pela Medida Provisória que a antecede). Tal alteração, no que se refere ao artigo 23, § 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, foi, inclusive, utilizada pelo relator, com nossa concordância, para afastar a aplicação da pena de perdimento em exportações. Mas, no momento, interessa-nos a alteração promovida no artigo 30 do Decreto-Lei nº 1.455/1976:

*"Art. 30. **Na hipótese de decisão administrativa ou judicial que determine a restituição de mercadorias que houverem sido destinadas**, será devida **indenização** ao interessado, com recursos do Fundaf, tendo por base o **valor declarado** para efeito de cálculo do imposto de importação ou de exportação.*

(...)

*§ 2º Ao valor da indenização será aplicada a **taxa de juro** prevista no § 4º do art. 39 da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, tendo como termo inicial a data da apreensão." (grifo nosso)*

Tal disposição dá segurança ao importador no sentido de que se sua mercadoria for apreendida para aplicação da pena de perdimento (v.g., por acusação de subfaturamento mediante uso de documento falso), e tal penalidade for afastada (administrativa ou judicialmente) após o fisco já ter destinado a mercadoria apreendida (v.g., mediante leilão, incorporação, doação ou destruição), o importador faz jus a indenização com base no valor declarado (pois, afastada a imputação de subfaturamento, é o valor declarado que persiste

hígido), corrigido pela mesma forma que o são todos os montantes considerados indevidos pela fiscalização. Não há, assim, nenhum prejuízo ao importador.

Não se tem a mínima dúvida, ainda que na legislação que antecede tais alterações normativas, de que o sistema normativo aduaneiro, no que se refere ao combate ao subfaturamento, é internamente consistente e coerente, e não distingue a falsidade material da ideológica. E tem sido paulatinamente ajustado somente para uniformizar entendimento, principalmente no seio da própria RFB. Explica-se nesse contexto o ajuste promovido em 2013, pelo Decreto nº 8.010, de 16/05/2013, no artigo 689 do Regulamento Aduaneiro (que, recorde-se, trata das hipóteses de aplicação da pena de perdimento previstas no artigo 105 do Decreto-Lei nº 37/1966):

“Art. 689. (...)

(...)

§ 3º-A O disposto no inciso VI do caput **inclui os casos de falsidade material ou ideológica**.

§ 3º-B Para os efeitos do inciso VI do caput, são necessários ao desembaraço aduaneiro, na importação, os documentos relacionados nos incisos I a III do caput do art. 553.”

Repare-se que a nova redação dada ao § 3º-A é mais completa, mas em nada difere da anterior, que não excluía do artigo a falsidade material, nem a falsidade ideológica de outros documentos necessários ao desembaraço. E que a inclusão do § 3º-B se presta somente a remeter ao dispositivo regulamentar que indica quais são esses documentos necessários ao desembaraço. Isso porque a inclusão anterior do § 3º-A tinha por foco aclarar que estava o dispositivo legal também (e não somente) a tratar de falsidade ideológica na fatura comercial. Tudo isso inserido no contexto do que descrevemos paulatino ajuste para uniformizar entendimento.

Vê-se, pela análise histórica das alterações legislativas (grande parte delas regulamentares e meramente aclaratórias) que o subfaturamento mediante uso de fatura comercial falsificada (material ou ideologicamente) sempre foi punido com o perdimento da mercadoria (que, a partir da Lei nº 10.637/2002 – artigo 59 – passou a poder ser substituído por multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, caso esta fosse consumida ou não houvesse sido localizada), não havendo justificativa ao exegeta para diferenciar o que a própria lei não distinguiu.

Nesse sentido os posicionamentos de Marcelo Pimentel de Carvalho (*Valor Aduaneiro: princípios, métodos e fraude*, São Paulo: Aduaneiras, 2007, p. 207-237) e Rodrigo Mineiro Fernandes (*Valoração Aduaneira e Subfaturamento*, in PEIXOTO, SARTORI e DOMINGO (org.), *Tributação Aduaneira à luz da jurisprudência do CARF*, São Paulo: MP, 2013, p. 241-268).

Na mesma linha também o julgamento do TRF-5 transcrito na decisão da DRJ:

“AGTR. TRIBUTÁRIO. IMPORTAÇÃO. SUBFATURAMENTO. PENA DE PERDIMENTO. ART. 105, VI, DO DL 37/66. INCIDÊNCIA. PARÁGRAFO 3º-A DO ARTIGO 689 DO DECRETO 6.759/09, INTRODUZIDO PELO DECRETO 7.213/10. AGTR IMPROVIDO. AGRAVO REGIMENTAL PREJUDICADO.

1. Trata-se de AGTR interposto por NT INDÚSTRIA E COMÉRCIO EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO contra decisão do douto Juiz Federal da 5ª Vara da SJ/CE que,

nos autos do mandado de segurança de origem, indeferiu a liminar que buscava determinação judicial para dar início ao despacho aduaneiro das mercadorias importadas, independentemente de recolhimento suplementar de tributos ou outra penalidade (fls. 51/52).

2. A autoridade aduaneira identificou a existência de falsidade ideológica (subfaturamento) na declaração de importação do impetrante (DI nº 12/08109070-0), diante dos valores declarados das mercadorias importadas produzidas na República Popular da China (produtos variados), o que acarretou redução indevida do montante de tributos a recolher, tendo proposto a aplicação da pena de perdimento das mercadorias importadas.

3. Resta superado o entendimento no sentido de que, em caso de subfaturamento, não há regra autorizando a pena de perdimento, pois, com a inovação introduzida pelo Decreto 7.213/10 ao Decreto 6.759/09, que introduziu parágrafo 3º-A ao artigo 689, os casos de falsidade ideológica na fatura comercial passaram a ser suscetíveis à pena de perdimento.

4. AGTR improvido, restando prejudicado o agravo regimental.” (TRF5, AG 129.785/CE, Primeira Turma, unânime, Rel. Des. Manoel Erhardt, Dje 18/04/2013, p. 182) (grifo nosso)

Endosso ainda as observações com a mudança de entendimento daquele TRF já acentuada em função da uniformização promovida pelo Regulamento Aduaneiro:

“TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. IMPORTAÇÃO DE MERCADORIA. PROCEDIMENTO FISCAL. FALSIDADE IDEOLÓGICA. APLICAÇÃO DA PENA DE PERDIMENTO. ART. 689, PARÁGRAFO 3º-A DO DECRETO 6.759/09.

1 - Mandado de segurança que visa à anulação do Auto de Infração e Termo de Apreensão e Guarda Fiscal fundamentado em suposta utilização de fatura comercial ideologicamente falsa, tendo sido aplicada pena de perdimento de mercadoria.

2 - Extraí-se dos autos que o Auto de Infração e Termo de Apreensão e Guarda Fiscal concluiu pela aplicação da pena de perdimento sob o fundamento de falsidade ideológica em fatura comercial apresentada para o desembaraço das mercadorias de origem estrangeira adquiridas pela empresa-impetrante.

3 - O procedimento especial de fiscalização foi instaurado em face da ausência de elementos suficientes para demonstrar se os tributos devidos estão corretamente recolhidos e atestar se as notas fiscais reproduzem fielmente a descrição dos produtos adquiridos com seus respectivos preços, dentre outras exigências, capazes de afastar dúvidas quanto à regularidade da importação.

4 - Em momento anterior às alterações legislativas a respeito da matéria, as decisões do Superior Tribunal de Justiça caminhavam no sentido de que, em caso de irregularidades no faturamento de mercadorias importadas e inexistindo regra expressa autorizando a pena de perdimento, deveria ser aplicada multa de 100% sobre a diferença apurada entre o valor real e o declarado, nos termos do art. 108, parágrafo único do DL 37/66.

5 - Todavia, com a alteração do art. 689, inc. VI e parágrafo 3º-A do Decreto 6.759/09, introduzida pelo Decreto 7.213/10, restou imposta explicitamente a pena

de perdimento aos casos tipificados como falsidade ideológica de fatura comercial apresentada para o desembaraço de mercadoria.

6 - No caso, devidamente apurada a irregularidade na importação através do procedimento fiscal, inexistente qualquer ilegalidade na aplicação da pena de perdimento que culminou na apreensão das mercadorias da impetrante.

7 - *Apelação improvida.*” (TRF5, AG 560.146/CE, Quarta Turma, unânime, Rel. Des. Rogério Fialho Moreira, Dje 15/08/2013, p. 401) (No mesmo sentido outras decisões unânimes do TRF5, v.g.: APELREEX29686/CE, AG130432/CE ...)(grifo nosso)

Conclui-se aqui, na mesma toada, que na hipótese de prática de subfaturamento mediante uso de documento falso (material ou ideologicamente), deve-se aplicar a penalidade prevista no artigo 23, IV, e § 3º, Decreto-Lei nº 1.455/1976, combinado com o artigo 105, VI, do Decreto-Lei nº 37/1966 (a pena de perdimento ou, na impossibilidade de aplicação, a multa que a substitui).

E, no caso concreto, é de se repetir que há não só uso de fatura falsa (ideologicamente, pois o documento não espelha o que foi, de fato, transacionado, sabendo disso ambas as partes da transação, que tentam mostrar à Aduana realidade diversa da operação efetivamente empreendida) mas também desembaraço com tributos pagos em parte mediante artifício doloso (separação dos preços totais em duas faturas parciais com submissão apenas de uma ao fisco, com valor que sabidamente não corresponde ao da transação, tanto que as remessas eram feitas à margem do sistema cambial brasileiro).

Por todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário apresentado, em relação ao tema aqui em análise: aplicação da multa substitutiva do perdimento, prevista no artigo 23, § 3º do Decreto-Lei nº 1.455/1976, com fundamento nos incisos VI e XI do Decreto-Lei nº 37/1966.

Rosaldo Trevisan