



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

Processo nº	10517.720001/2014-11
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	3302-005.534 – 3^a Câmara / 2^a Turma Ordinária
Sessão de	24 de maio de 2018
Matéria	AUTO DE INFRAÇÃO - II
Recorrente	BREMEN IMPORTADORA DE EQUIPAMENTOS PARA LUBRIFICACAO LTDA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Data do fato gerador: 13/05/2009

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 inflição das multas correspondentes.

SUBFATURAMENTO. PENALIDADE APLICÁVEL. PERDIMENTO (ARTIGO 23, IV, DO DECRETO N° 1.455/1976, e § 3º, COMBINADO COM ARTIGO 105, INCISO VI, DO DECRETO-LEI N° 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).

Recurso Voluntário Negado

Crédito Tributário Mantido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)
Paulo Guilherme Déroulède - Presidente.

(assinado digitalmente)
Fenelon Moscoso de Almeida - Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Guilherme Déroulède (Presidente), Fenelon Moscoso de Almeida (Relator), Walker Araújo, Vinicius Guimarães (Suplente), José Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Diego Weis Junior, Raphael Madeira Abad.

Relatório

Versa o presente sobre **Autos de Infração** (fls.¹ 4/146), lavrados em 03/10/2014, e cientificados pessoalmente, em 08/10/2014 (TERMO à fl. 7.938), para exigência de créditos tributários relativos ao **Imposto de Importação – II** (R\$170.539,25); ao **Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI** (R\$55.589,70); ao **PIS-Importação** (R\$3.502,27); e ao **COFINS-Importação** (R\$16.130,31); acrescidos da multa de ofício qualificada (150%) e dos juros de mora; em razão de declaração de preços inexatos (subfaturados) em relação aos preços efetivamente praticados; além de **multa substitutiva de perdimento** (R\$3.215.188,91), das mercadorias não localizadas, conforme RELATÓRIO DE FISCALIZAÇÃO - RF, elaborado pelas autoridades fiscais (fls. 7894/7928).

O procedimento de auditoria foi assim descrito e resumido no relatório da decisão recorrida (fls. 8.043):

"A presente fiscalização originou-se da análise de documentos e arquivos magnéticos apreendidos na denominada “**Operação Hércules**”, realizada em meados de 2009, pela Polícia Federal do Rio Grande do Sul, em duas casas de câmbio de Porto Alegre, com o propósito de combater crimes praticados contra o sistema financeiro nacional.

Da análise da referida documentação, constatou-se que a empresa **BREMEN**, assim como diversas outras empresas, era cliente dos operadores de câmbio (doleiros) investigados e indiciados no inquérito policial, e promovia, por meio deles, **remessas clandestinas de divisas para pagamento de mercadorias estrangeiras importadas de forma irregular e fraudulenta**.

No período de 2009 a 2011 a empresa registrou **237 declarações de importação**, totalizando US\$ 14.990.587,10 em valor declarado pelas mercadorias importadas.

As mercadorias consistem basicamente de **equipamentos, ferramentas, partes e peças, suprimentos para oficinas, postos de combustíveis, borracharias etc**, adquiridos de inúmeros fornecedores, a maioria deles da China.

¹ Todos os números de folhas indicados neste documento referem-se à numeração eletrônica do e-processo.

Foi apurado pela fiscalização a ocorrência de **preços subfaturados em relação aos preços efetivamente praticados**, em razão do que foi lavrado o presente auto de infração para a cobrança da **diferença de tributos e penalidades cabíveis**." (grifei)

Cientificado pessoalmente dos Autos de Infração, em 08/10/2014 (fls. 7.938), apresentou **Impugnação**, em 06/11/2014 (fls. 7.943/7.981), alegando, em síntese, emprestada da decisão recorrida (fls. 8.043/8.052):

"O impugnante alegou que:

DOS FATOS

[...]

DO PROCEDIMENTO REALIZADO PELA FISCALIZAÇÃO

[...]

A INOCÊNCIA DA AUTUADA

Pelo exposto no item anterior, requer a nulidade do presente auto de infração por estar comprovada a inocência da autuada, vítima que foi de falsários, conforme bem comprovam os depoimentos juntados ao presente processo.

PRELIMINAR DE MÉRITO

ERRO NO ENQUADRAMENTO LEGAL

[...]

Por todo o exposto, deve ser liminarmente anulado o presente AI, ou no mínimo, ser desconsiderada na presente autuação, a multa por Dano ao Erário, por equívoco dos Auditores Fiscais e por ferir princípios basilares da nossa legislação ao aplicar a multa do art. 689, VI RA/2009, quando deveria ser a do art. 703 do mesmo diploma legal.

Qualquer interpretação diferente desta ótica, como a aplicação da multa igual ao valor aduaneiro da mercadoria é uma clara homenagem ao CONFISCO!

CERCEAMENTO DE DEFESA

[...]

A Carta Magna em seu inciso LV do artigo 5º, garante que a todos é assegurada a ampla defesa e o contraditório. Uma "investigação" de natureza tributária, onde não seja ao menos oportunizado ao contribuinte manifestar-se sobre depoimentos e documentos utilizados como provas, especialmente tratando-se de única prova, prejudica sobremaneira a ampla defesa e inviabiliza o contraditório, na medida em que não se abre espaço para se demonstrar a legitimidade dos procedimentos que estejam sob suspeita.

PELO EXPOSTO, como medida de justiça, deve ser reconhecida de plano as nulidades ora sustentadas, seja por erro no enquadramento legal e/ou por cerceamento de defesa, com a conseqüente anulação do auto de infração, ou no mínimo a insubsistência da multa administrativa por dano ao erário, com os devidos reflexos no Imposto de importação, IP PIS, COFINS e multas.

NO MÉRITO ***PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS***

[...]

 FRAGILIDADE DA PROVA

[...]

Do exposto, conclui-se que a fiscalização usou e abusou de meros indícios como se fossem provas e mais, presumiu que tais "provas", mesmo obtidas ao arrepio da legalidade, pois, não atenderam ao contraditório e a ampla defesa, deveriam ser estendidas para inúmeras mercadorias que julgou estarem subfaturadas, motivos suficientes para não prosperar o presente Auto de Infração.

 JUSTIFICATIVAS NÃO ACEITAS PELA FISCALIZAÇÃO

Os agentes autuadores rechaçaram as justificativas da impugnante para 08 (oito) das 20 (vinte) DI's que, segundo a fiscalização, continham mercadorias consideradas subfaturadas. Reconheceram, portanto, como válidos os argumentos da autuada para 12 (doze) DI's, excluindo, assim, inúmeros produtos (NCM) do Auto de Infração. Este fato, por si só, vem corroborar o que sabemos: "como é errôneo e perigoso generalizar entendimentos baseados em mero indício não confirmado por prova material".

Como dizemos, os fiscais deixaram de entender como válidos os argumentos para 08 (oito) produtos constantes das seguintes DI's (fl. 7919) que agora, passaremos a analisar:

Para as DI's nº 1003368958 (Empilhadeiras e Paleteiras, 2310, 5257, 2309, 5260, 5259, 5261); nº 1015086448 (Paleteiras 2319, 2324); nº 1020991137 (Paleteiras 5259) e nº 1107081353 (Empilhadeiras 5260)- juntamos no anexo 04, onde diversas negociações comprovam os problemas que até hoje enfrentamos com a qualidade dos produtos. Pelas trocas de e-mail ficam evidentes as alterações de preços em razão das negociações. A fiscalização não pode multar por Dano ao Erário fatos que no máximo poderiam configurar diferenças de preços a serem penalizados pela multa do art. 703 do RA.

Para a DI nº 1015375610 (Registro de esfera 3808, 3809, 1924, 1931, 1933, 1943)juntamos no anexo 05, documentos que comprovam que o valor do produto depende do seu peso. Quanto mais pesado for a peça, mais matéria-prima é utilizada na sua composição e, portanto, o preço é maior. Mesmo tipo de produto pode ter valores diferentes em razão do molde utilizado. De qualquer forma, mesmo sem aceitar as justificativas, a fiscalização não poderia ter lançado multa por Dano ao Erário sem provas materiais para tal, como aqui ocorreu.

Para as DI's 1000687068 (Kit para troca de óleo 1723) e 1008003010 (Kit composto de bomba 1723) embora trate-se do mesmo produto, o primeiro foi comprado sem o carretel o que justifica o preço diferenciado. A fiscalização não aceitou as justificativas por entender que foi encontrada "in voice" com valores próximos ao valor da planilha que serviu de parâmetro, mas, mais uma vez, não podem essas provas embasar a penalidade de Dano ao Erário, podendo, no máximo, a fiscalização autuar por subfaturamento do Art. 703 do RA, multa de 100% da diferença do declarado e o arbitrado.

Para a DI nº 1002025313 (abridor e canivete) que trata de uma única importação e assim, sem referência de preço para ser usado como parâmetro, mais uma vez a fiscalização usa informações de uma planilha que não configura uma prova cabal, apenas indício para aplicar penalidade por demais severa, quando deveria ater-se a penalidade mais branda, prevista no art. 703 do RA.

Reforçamos aqui a quase impossibilidade de se arbitrar o valor de certas mercadorias especialmente quando utilizadas como matérias primas, ainda mais se considerarmos a volatilidade de mercado no decorrer do tempo. Esses produtos contêm valores agregados, como acima comprovamos, sempre de difícil mensuração, sujeitando-se a lei de mercado da oferta e procura.

A abundância de produtos no mercado, estoques sem giro de modelos antigos, os chamados "fora de linha" e outros fatores que não podem ser excluídos como as dificuldades financeiras e instabilidades políticas que afetam o comércio exterior, são as variantes que efetivamente definem os preços em um determinado momento da negociação comercial.

Como pode a fiscalização apontar a existência de Dano ao Erário, baseada apenas em conjecturas e sem provas materiais, notadamente quando a grande parte dos produtos tem suas alíquotas de tributos tendendo para zero o que não se justificaria correr tantos riscos, como aqui fica evidenciado onde o cálculo dos tributos e multas supostamente devidos somam R\$ 722.611,67 (setecentos e vinte e dois mil, seiscentos e onze reais e sessenta e sete centavos) e a penalidade aplicada por dano ao erário, (quando, no máximo, poderia ser por subfaturamento) atinge o valor de R\$ 3.215.188,91 (três milhões, duzentos e quinze mil, cento e oitenta e oito reais e noventa e um centavos).

CONCLUSÃO

A autuada foi vítima de falsários e está pagando um enorme preço por isso. As provas trazidas aos autos mostram como agiam os chamados "doleiros" e em razão disso devem as autoridades julgadoras considerarem as circunstâncias em que se viu envolvida a empresa Bremen e a sua dificuldade em provar sua inocência.

Da mesma forma, restou provado que equivocou-se o fisco ao lançar a multa de Dano ao Erário sem suporte em provas materiais, como legalmente exigido, e se este fato não for considerado na sua totalidade, deve, pelo menos, sê-lo em parte.

No mínimo, o presente auto de infração, deverá ser revisto, pois, não pode a administração tributária dentro de suas atribuições, exigir exação que extrapola em muito a interpretação da tipificação tributária.

O que vimos aqui trata-se de verdadeiro CONFISCO, devidamente caracterizado no momento em que a fiscalização deixa de aplicar multa específica (art. 703 RA) e, baseada em entendimentos/deduções, estende seus limites aplicando multa mais gravosa e para a qual não dispõe de suporte probatório legal.

Assim, deixou a administração tributária de atender princípios basilares da nossa Constituição Federal e dos Direitos Pátrios, especialmente tributários e penais, não atendeu requisitos da proporcionalidade, equidade e da defesa ampla e irrestrita.

DOS PEDIDOS:

Senhores julgadores, a primeiro, deve ser reconhecida a inocência da autuada nas supostas falsificações de documentos eximindo-a de toda responsabilidade pelas

irregularidade aqui apontadas, a segundo, se ainda assim entenderem os nobres julgadores, há de reconhecer-se que é gritante a desproporcionalidade da exação fiscal materializada no presente AI, especialmente no que diz respeito a multa aplicada sobre o valor aduaneiro da mercadoria, quando deveria ser, no máximo, sobre a diferença entre o declarado e o arbitrado (art. 703 RA), bem como, reconhecer-se que são evidentes as irregularidades nele contidas e já aqui evidenciadas, motivos pelos quais pedimos:

A INSUBSTÂNCIA total do presente auto de infração e alternativamente, no mínimo, a exclusão da multa administrativa por Dano ao Erário;

O acolhimento das preliminares de erro de enquadramento legal e de cerceamento de defesa, resultando na consequente anulação do presente A.I.;

A total improcedência do presente Auto de Infração, reconhecendo-se que deixaram de ser atendidos na sua elaboração princípios basilares do direito pátrio como da proporcionalidade e da equidade, bem como, refazer-se o presente A.I. ante as novas justificativas que comprovam que não houve subfaturamento em 08 (oito) DL's que foram rechaçadas pelas autoridades autuadoras.

Por todo o exposto, espera o acolhimento da presente para declarar o Auto de Infração nulo ou insubstancial, totalmente ou em parte, tornando sem efeito os impostos exigidos, bem assim, as multas pretendidas, com a competente baixa dos seus registros nesse órgão, por não restar legitimada a pretensão dos agentes do fisco.

É o Relatório."

A decisão de primeira instância, proferida em 26/03/2015 (fls. 8.042/8.087) foi pela improcedência da impugnação, em decisão cuja ementa abaixo transcreve-se:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Data do fato gerador: 13/05/2009

Mercadoria estrangeira, já desembaraçada e cujos tributos aduaneiros tenham sido pagos apenas em parte, mediante artifício doloso.

Foi apurado pela fiscalização a ocorrência de preços subfaturados em relação aos preços efetivamente praticados.

Empresa era cliente dos operadores de câmbio (doleiros) investigados e promovia, por meio deles, remessas clandestinas de divisas para pagamento de mercadorias estrangeiras importadas de forma irregular e fraudulenta.

O "artigo 88 da Medida Provisória 2.158-35/2001" é que deve ser aplicado por se reportar a casos de fraude, sonegação ou conluio.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Após ciência ao acórdão de primeira instância (TERMO à fl. 8.096), em 14/04/2015, apresentou o **recurso voluntário** de fls. 8.097/8.122, em 28/04/2015, em essência, reiterando a argumentação expressa na impugnação apresentada.

É o relatório

Voto

Conselheiro Fenelon Moscoso de Almeida - Relator

O recurso apresentado preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele se toma conhecimento.

Erro no enquadramento legal

Alega a ora Recorrente, desde a impugnação, que equivocaram-se os Auditores Fiscais ao enquadrar a *multa administrativa* do presente auto de infração nos arts. 673, 675, inc. IV, 689 e §1º, do Decreto nº 6.759/09 - RA/2009; arts. 73, caput e §§1º e 2º, e art. 77, da Lei nº 10.833/2003 (multa substitutiva de perdimento), quando a presente infração, em obediência ao princípio da especialidade, deveria ser enquadrada no art. 703, do RA/2009 (multa por subfaturamento).

Entendeu a decisão recorrida que, nos termos do que dispõe o art. 689, do RA/2009, a mercadoria estrangeira, já desembaraçada e cujos tributos tenham sido pagos apenas em parte, mediante **artifício doloso**, está sujeita à aplicação da pena de perdimento, substituída pela multa equivalente ao valor aduaneiro, com base no §3º, do art. 23, do Decreto-Lei nº 1.455/76, não procedendo a alegação da impugnante, tampouco o princípio da especialidade poderia ser invocado, porque a ação fiscal teria revelado a utilização de um **esquema fraudulento** por parte da empresa Bremen, subsumindo-se os fatos ao art. 88, da MP nº 2.158-35/01, por se reportar a **casos de fraude, sonegação ou conluio**.

Note-se que, tanto os argumentos da Fiscalização quanto da decisão recorrida, remetem à possibilidade da aplicação de ambas as penalidades, uma ou outra, situação que, na visão da autuada, resolver-se-ia com a utilização do princípio da especialidade, prevalecendo a penalidade pelo subfaturamento, em detrimento da pena de perdimento.

Questão sobre a aplicação do art. 703, do RA/2009, foi enfrentada pelo Decreto nº 8.010, de 16 de maio de 2013, o qual incluiu o §1º-A no referido artigo, fixando interpretação vinculante às situações onde: "*Verificando-se que a conduta praticada enseja a aplicação tanto de multa referida neste artigo quanto da pena de perdimento da mercadoria, aplica-se somente a pena de perdimento.*"

Tal norma interpretativa, portanto, aplicável mesmo aos fatos anteriores à sua inclusão no Regulamento Aduaneiro, veio solucionar exatamente a dúvida existente quando da subsunção de determinados fatos à ambas as normas tipificadoras das penalidades ora discutidas.

Portanto, entendo, não estarmos diante de vício de erro no enquadramento legal, à ensejar a nulidade ou a improcedência do auto de infração, transbordando a discussão

para o âmbito das provas que embasaram a autuação e a decisão recorrida, questões ligadas ao enfrentamento do próprio mérito da imputação, restando-nos analisar se os fatos ensejadores da penalidade de perdimento e da multa substitutiva decorrente, foram devidamente comprovados pela acusação fiscal.

Ainda sobre a questão do erro no enquadramento legal, concorda a Recorrente que o §2º, do art. 703, do RA/2009, abre a possibilidade de ser desclassificado o subfaturamento, aplicando-se o inc. VI, do art. 689, mas, no seu entendimento, somente quando estiver a Fiscalização de posse da prova material, encontrada a fatura comercial falsificada ou adulterada (falsidade material), tendo a acusação fiscal, por dedução e extensão, aplicado o mesmo entendimento à todas as DI's com suspeitas de subfaturamento, ainda que só aponte algumas parcas DI's que teriam faturas em duplicidade (falsificadas).

A discussão remete ao tema da diferenciação de penalidade entre o subfaturamento com falsidade material (documento falsificado ou adulterado) e com falsidade ideológica (documento não espelha o que foi, de fato, transacionado), cujo entendimento de *não encontrar guarida legal ou mesmo normativa, sempre sendo punido com o perdimento da mercadoria*, consignado no voto vencedor do *Redator Conselheiro Rosaldo Trevisan*, no **Acórdão nº 3401-003.969, de 25/09/2017**, abaixo reproduzido, adoto para o presente julgado.

"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 2.15835/2001:

“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 (recordese 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 2.15835/2001, 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 casuismo. 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. 245294) 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 2.15835/ 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 2008.70.00.0055853, 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 desembarço 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 2001.04.01.0785995, 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 2006.70.08.0016630, PRIMEIRA TURMA, Relator JOEL ILAN PACIORNICK, 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 2.15835/2001 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 TRF4, 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 imponível 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 subvaloração 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 748.371RG, 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 689.777ED, Rel.ª Min.ª Carmen 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 812.007AgR, 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 DJe164 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. DESEMBOLAÇO 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 508674413.2014.404.7100, 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 2.15835/01 (e repriseada no art. 703 do Decreto 6.759/09). (TRF4 500364052.2016.404.7101, 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 dúvida 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 fococlarar 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 exequente 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. 207237) 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. 241268).*

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 3ºA DO ARTIGO 689 DO DECRETO 6.759/09, INTRODUZIDO PELO DECRETO 7.213/10. AGTR IMPROVIDO. AGRAVO REGIMENTAL PREJUDICADO.

1. Tratase 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 12/081090700), 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 3ºA 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 3ºA 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 Extrai-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, inexiste qualquer ilegalidade na

aplicação da pena de perdimento que culminou na apreensão das mercadorias da imetrante.

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 unâimes 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.

Reitera-se, assim, não estarmos diante de vício de erro no enquadramento legal, à ensejar a nulidade ou a improcedência do auto de infração, passando-se à análise sobre se os fatos ensejadores da penalidade de perdimento e da multa substitutiva decorrente, foram devidamente comprovados pela acusação fiscal, seja apontando DI's que tiveram faturas em duplicidade, falsificadas ou adulteradas (falsidade material), seja apontando DI's relacionadas à documentos que não espelham o que foi, de fato, transacionado (falsidade ideológica).

Fragilidade da prova

Alega a ora Recorrente fragilidade da prova, afirmando que a Fiscalização usou meros indícios como se fossem provas e presumiu que deveriam ser estendidas para inúmeras mercadorias que julgou estarem subfaturadas, tendo apontado como principal prova, documento não oficial, supostamente elaborado por funcionário não autorizado para tal, mera **(i) planilha denominada "importações 2009 e 2010.xls"** que teria sido encontrada em computadores no seu estabelecimento; além da **(ii) transcrição de e-mail de uma negociação simples;** e juntada de **(iii) comprovante de remessa**, a pretexto de comprovar o subfaturamento, reiterando ter sido vítima de terem os "doceiros" utilizado seus dados cadastrais, fornecidos pelo seu sócio responsável pelo fechamento de câmbio, sem seu conhecimento ou pactuação, em remessas que ocultavam os verdadeiros remetentes; sem, no entanto, ter a Fiscalização apresentado provas documentais concretas de que houve um

pagamento por fora, um conluio entre importador e exportador, em relação às 8(oito) DI's que constam da autuação e cujas justificativas apresentadas não foram aceitas.

Antes de adentrar na - análise dos dados e das provas, a decisão recorrida promove minuciosa descrição: - dos fatos que embasaram a presente ação fiscal, da Receita Federal; - das operações Hércules, da Polícia Federal, e Heráclidas, da Polícia Federal em conjunto com a Receita Federal; - da empresa importadora, das importações e do modus operandi. Ao final, concluindo que a empresa era cliente dos "doleiros" operadores de câmbio (Casa Branca Câmbio e Turismo Ltda) investigados e promovia, por meio deles, remessas clandestinas de divisas para pagamento de mercadorias estrangeiras importadas de forma irregular e fraudulenta, tendo sido apurado pela Fiscalização a ocorrência de preços subfaturados, em relação aos preços efetivamente praticados, de mercadorias estrangeiras, já desembaraçadas e cujos tributos aduaneiros foram pagos apenas em parte, mediante artifício doloso, razões pelas quais julgou improcedente a Impugnação, mantendo integralmente a presente autuação para a cobrança da diferença de tributos e penalidades cabíveis.

Quanto a análise dos dados e das provas, cabe, inicialmente, verificar o conjunto dessas informações que levaram a acusação fiscal e o órgão julgador recorrido à conclusão de que a empresa seria cliente dos operadores de câmbio (doleiros) investigados e promovia, por meio deles, remessas clandestinas de divisas para pagamento de mercadorias estrangeiras importadas de forma irregular e fraudulenta.

Notar que o fato das remessas clandestinas de divisas é absolutamente incontroverso, alegando a Recorrente em sua defesa ter sido vítima de terem os "doleiros" (Casa Branca Câmbio e Turismo Ltda) utilizado seus dados cadastrais, fornecidos por integrante do quadro societário da Bremen, responsável pelo fechamento de câmbio, sem o conhecimento ou pactuação da empresa.

A questão controversa gira em torno de saber se restou demonstrado e comprovado que tais remessas clandestinas de divisas destinavam-se ao pagamento "por fora" de mercadorias estrangeiras importadas de forma irregular e fraudulenta.

Afirma o voto condutor da decisão recorrida (fl. 8.068) que o Relatório de Procedimento Fiscal é profícuo em trazer provas que a empresa Bremen se valeu de um esquema fraudulento, *in verbis*:

"Para tanto, o Relatório de Procedimento Fiscal faz uma breve exposição acerca dos documentos encontrados em poder dos "doleiros" que foram objeto da "Operação Hércules" e que revelavam que a empresa BREMEN era uma das clientes do esquema de remessas clandestinas de divisas ao exterior, inclusive, tendo sido citada como tal em petição protocolada na Polícia Federal pelo proprietário da empresa CASA BRANCA CÂMBIO E TURISMO, uma das empresas investigadas naquela operação.

Diversos documentos, tais como comprovantes de remessas, faturas comerciais, faturas proforma, extratos de conta corrente, revelaram que a empresa BREMEN costumava utilizar os serviços dos "doleiros" para pagar seus fornecedores no exterior (doc.3 (fls. 7099 a 7362)).

A tabela abaixo apresenta alguns destes documentos encontrados nos estabelecimentos dos doleiros e que identificam as empresas beneficiárias das remessas efetuadas por conta e ordem da BREMEN.

❖ folhas 7.903 / 7.904 do processo digital.

[...]

As remessas que constam nestes documentos podem ser comprovadas por diversos controles internos de operações encontrados também junto aos doleiros, tais como a planilha 63833.xls (fragmento abaixo) na qual constam discriminados lançamentos referentes às transferências, como por exemplo, o TT SPC412670, realizada em 25 de março de 2009 e que se refere a um pagamento de US\$ 13.129,00 a empresa HOLHAN (doc.4 (fls. 7363 a 7368)). Este valor coincide com o que aparece na proforma invoice 5194YA discriminada acima.]

❖ folhas 7.904 do processo digital.

[...]

Destes lançamentos constantes no citado controle, pelo menos três faturas proformas foram encontradas também junto aos doleiros revelando que tais remessas foram feitas efetivamente para pagamento de importações.

❖MODUS OPERANDI

*Dentre as operações registradas no SISCOMEX pelo importador observa-se que muitos itens **figuram com preços distintos de uma para outra DI**, o que se soma as demais comprovações de que os preços tem sido modificados de forma artificial para reduzir a incidência dos tributos.*

O Relatório de Procedimento Fiscal fornece o seguinte exemplo, às folhas 7.905 do processo digital:

... Por exemplo, o produto BLOCO VOLUMÉTRICO M-40-1, código Bremen 5103, foi declarado pelo preço unitário de US\$ 560,00 na DI 10/0383927-6 e de US\$ 800,00 nas DIs 10/1336095-0 e 10/1773057-3; o Kit bomba volumétrica, código Bremen 5202, foi declarado na DI 10/0271523-9 pelo preço unitário de EU\$ 48,30, e nas DIs 10/2212243-8 e 11/0921652-3 por EU\$ 71,42; dentre outros.

*Analizando as importações registradas no SISCOMEX pela empresa BREMEN, verifica-se que os beneficiários das remessas feitas pelos doleiros por conta e ordem do importador **são os que figuram como exportadores ou fabricantes em suas DIs**, exceto as empresas SACHCHA, GEORGIO GIAMMINOLA, CHANTIERS AMEL, PEKO e HOLHAN (U.K.), que não foram declaradas em nenhuma DI registrada.*

Diversas comunicações entre os doleiros revelaram que a BREMEN era efetivamente cliente do esquema de remessas, como demonstra o fragmento abaixo:

❖ folhas 7905 do processo digital.

[...]

Observa-se que duas proforma invoices encontradas junto aos doleiros, supostamente emitidas por empresas diferentes, PIUSI, da Itália, e PRESSOL, da Alemanha, são praticamente idênticas, com as mesmas mercadorias discriminadas, porém com preços diferentes, uma no valor total de EU\$ 44.180,36 e outra no valor de EU\$ 56.284,82, modificando-se apenas os dados referentes ao suposto emitente e os dados bancários para a remessa (doc. 8 (fls. 7397 a 7398)).

A fiscalização assim conclui às folhas 7.906 do processo digital:

Estes documentos demonstram que estas faturas são feitas pelo próprio importador apenas para justificar perante o doleiro às remessas financeiras feitas a estes fornecedores. Ou seja, estas faturas comerciais e proforma encontradas junto aos doleiros, seriam apenas como suporte documental às remessas e não representavam a operação comercial propriamente dita, embora tivessem relação com alguma operação comercial efetiva.

Isso fica ainda mais evidente pelo fato de que:

> tais documentos e mercadorias a que se referem não constam descritos nas declarações de importação registradas, mesmo quando se referem a fornecedores efetivos como a PIUSI, PRESSOL, WINSUN, WINSEN, MAIDE e LAYO.

Para demonstrar a fraude, o Relatório de Procedimento Fiscal cita o exemplo de duas faturas idênticas, onde se observa que a PROFORMA INVOICE 485359, que teria sido supostamente emitida pela empresa PRESSOL, no valor total de EU\$ 44.180,36, consta como referência em uma ordem de remessa que teria sido enviada pelos doleiros para uma casa de câmbio no Uruguai com orientação de transferência em nome da BREMEM para a PRESSOL.

❖ folhas 7.906 do processo digital.

[...]

Em comunicação interna entre os doleiros percebe-se a confirmação da referida remessa conforme transcrição abaixo:

❖ folhas 7.907 do processo digital.

[...]

Em relação a esta operação também foi encontrado um documento que apresenta as informações referentes a esta remessa possivelmente obtido da tela de algum sistema de controle bancário.

❖ folhas 7.907 do processo digital.

[...]

Foi encontrada dentre os arquivos magnéticos copiados dos computadores existentes no estabelecimento do importador uma planilha eletrônica de controle interno denominada "Importações 2009 e 2010.xls" (doc.5 (fls. 7369 a 7381)) na qual são discriminadas diversas informações referentes às importações realizadas em 2009 e 2010.

Nesta planilha de controle consta o registro da operação 006/09, referente ao fornecedor PRESSOL, indicando:

> o valor de EU\$ 124.180,36 na coluna denominada "INVOICE REAL"; e

> o valor de EU\$ 80.000,00, na coluna "INVOICE".

A diferença entre estes dois valores é exatamente igual a EU\$ 44.180,36, valor este que figura na coluna denominada "\$ OF.(USD/Eur)9", da mesma planilha, cuja data de pagamento informado seria 15 de maio de 2009.

Voltando a Ordem de Remessa transcrita acima, verificamos que tanto o valor como a data coincidem perfeitamente com os constantes na citada planilha de controle.

A operação controlada nesta planilha consta como referindo-se à fatura proforma 3010913. Consultando os dados registrados no SISCOMEX verificamos que esta fatura foi utilizada para instruir a DI 09/0596976-0 e se refere a uma importação de diversas mercadorias do fornecedor PRESSOL, cujo valor total declarado foi de EU\$ 80.000,00, ou seja, o mesmo valor constante na coluna "INVOICE", mas inferior ao valor constante na coluna "INVOICE REAL", na planilha citada acima.

Foi encontrada na empresa a fatura 3010913 constante no arquivo "PRESSOL Invoice 07.04.09.pdf" (doc.6 (fls. 7382 a 7393)), com as mercadorias referentes a esta importação, indicando tratar-se da ordem número 006/09, mesma referência constante na planilha de controle das importações. O valor total desta fatura comercial é:

> de EU\$ 124.180,36, exatamente igual, portanto, ao valor constante na coluna "INVOICE REAL" da referida planilha de controle.

A fatura comercial utilizada para instrução da DI (doc. 9 (fls. 7399 a 7405)), com a mesma numeração, refere-se às mesmas mercadorias, mas com preços unitários distintos.

O Relatório de Procedimento Fiscal ainda o seguinte exemplo (folhas 7.907 do processo digital):

... o item 2854 aparece na proforma com o preço unitário de US\$ 16,56 e na fatura, por US\$ 10,49. Para o item 87211, os preços que aparecem são US\$ 11,16 na proforma e US\$ 7,40 na fatura.

Fica, portanto, perfeitamente claro que o importador praticou subfaturamento dos preços declarados utilizou os serviços dos "doleiros" para remeter ao exterior EU\$ 44.180,36 para pagamento da diferença de valor.

A fatura utilizada para amparar esta remessa junto aos doleiros embora não tenha relação com as mercadorias efetivamente importadas, refere-se a esta mesma operação comercial, o que demonstra que estas faturas encontradas junto aos doleiros, são de fato documentos fictícios emitidos apenas para amparar documentalmente as remessas clandestinas de divisas, pois, como demonstra o exemplo, nem mesmo as mercadorias listadas coincidem com as importadas.

Intimado a prestar esclarecimentos acerca da divergência entre os valores da fatura comercial 3010913, encontrada na empresa, e os valores da fatura utilizada para instruir a referida DI, pelo Termo de Intimação 022/2014, o importador limitou-se a informar que desconhecia a existência desta fatura, chegando a colocar em dúvida a afirmação da fiscalização de que este documento havia sido apreendido nas dependências da empresa.

Da mesma forma, a operação 008/09 registrada na referida planilha de controle, que se refere a uma importação do fornecedor MAIDE aparece vinculada à fatura 2009Z36 com os valores de US\$ 102.150,00, na coluna "INVOICE REAL", e de US\$ 77.150,00, na coluna "INVOICE".

Esta fatura consta no SISCOMEX declarada como instruindo a DI 09/1051665-5, do fornecedor ZHEJIANG MAIDE, cujo valor total declarado foi de 77.153,80, muito próximo, portanto, do valor constante na coluna "INVOICE" na referida planilha, mas inferior ao valor constante como INVOICE REAL (doc. 10 (fls. 7406)). A diferença de US\$ 25.000,00 aparece na planilha como tendo sido pago em 23/05/2009.

Junto aos doleiros foram encontrados dois documentos referentes a esta operação:

> Um é a própria Ordem de Remessa de US\$ 25.000,00, emitida por MIDOTEX HK em 21 de maio de 2009, por ordem da BREMEN para a ZHENGJIANG MAIDE, e que identifica a fatura 2009Z36 como referência (doc. 11 (fls. 7407));

> O segundo documento é um email do HSBC, cuja referência é N52200009136 23 MAY 2009, dado conta da realização, em 23 de maio, da remessa solicitada no valor de US\$ 25.000,00.

Observa-se que a data coincide com a data de pagamento constante na planilha citada anteriormente.

Desnecessário reiterar toda a análise, supra transcrita, dos dados e das provas, exaustivamente feita pelo órgão recorrido, restando amplamente demonstrado e comprovado que tais remessas clandestinas de divisas destinaram-se ao pagamento "por fora" de mercadorias estrangeiras importadas de forma irregular e fraudulenta, passando-se à análise individualizada das provas contraditadas no recurso voluntário interposto.

Sobre a **(i) planilha denominada "importações 2009 e 2010.xls"** (fls. 7369/7381), limita-se à recorrente a questionar a validade desta prova, sem contraditar seu conteúdo, alegando tratar-se de mera planilha, encontrada sabe-se lá onde, documento não oficial, supostamente elaborado por funcionário da empresa não autorizado para tal.

Ao argumento de fragilidade da prova, contrapõe-se a fragilidade da retórica adotada pela defesa, fugindo da discussão do conteúdo, apresentando alegações jocosas sobre ter sido a planilha encontrada sabe-se lá onde e de que não estaria o funcionário que a elaborou autorizado para tal, ainda que relatado tratar-se de arquivos magnéticos copiados dos computadores existentes no estabelecimento do importador, respondendo a empresa pelos atos dos seus prepostos, guardado eventual direito de regresso cível.

Notar que nesse ponto, não está na forma da prova a sua relevância e sim no seu conteúdo. Ainda que tomada como prova indiciária, ajuda perfeitamente esclarecer a conexão entre os documentos que visa controlar, evidenciado o caráter fraudulento das operações de comércio exterior protagonizadas pela Recorrente a caracterizar a ocorrência de falsidade material, apontadas faturas em duplicidade, falsificadas ou adulteradas, além de documentos que não espelham o que foi, de fato, transacionado, "...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 508674413.2014.404.7100, PRIMEIRA TURMA, Relator JORGE ANTONIO MAURIQUE)

Sobre a **(ii) transcrição de e-mail de uma negociação** (fl. 7912), tenta a Recorrente mitigar a relevância da prova, qualificando-a como e-mail de simples negociação. Porém, o Relatório Fiscal deixa claro que a informação do e-mail, pinçado dentre diversas comunicações eletrônicas encontrados e apreendidas na empresa, busca justificar discrepâncias por possíveis erros de preenchimento da indigitada planilha, justificativas as quais o importador, sob intimação fiscal, negou-se a oferecer, sob a alegação de não estar obrigado a fazer provas negativas ou contra si mesmo, mais uma vez, fugindo da discussão do conteúdo, preferindo retórica evasiva, afirmando não deter o fisco segurança nas provas que possuía e que estaria buscando uma confissão da empresa.

Nesse ponto, o conteúdo das trocas de e-mail somam-se aos dados da planilha supracitada complementando-a, independentemente de evidenciarem alterações de preços em razão de simples negociações ou com intuito doloso de subfaturamento.

Sobre o **(iii) comprovante de remessa**, associados a diversos outros documentos, tais como, faturas comerciais, faturas proforma, extratos de conta corrente, revelaram que a empresa BREMEN costumava utilizar os serviços dos "doleiros" para pagar seus fornecedores no exterior (fls. 7099/7362).

A tabela reproduzida na decisão recorrida (fl. 8.069), apresenta alguns destes documentos, inclusive faturas proformas encontradas nos estabelecimentos dos doleiros e que identificam as empresas beneficiárias das remessas efetuadas por conta e ordem da BREMEN, revelando que tais remessas foram feitas efetivamente para pagamento de importações.

Ainda, analisando as importações registradas no SISCOMEX pela empresa BREMEN, verifica-se que os beneficiários das remessas feitas pelos doleiros, por conta e ordem do importador, são os que figuram como exportadores ou fabricantes em suas DIs.

Assim, entendo andou bem o órgão recorrido ao entender suficientes as provas apresentadas à evidenciar que as remessas apontadas eram normalmente amparadas em faturas comerciais ou proformas que não guardavam relação com a operação comercial, configurando FRAUDE aos controles aduaneiros, ao declarar preços inferiores aos efetivamente praticados e utilizar os serviços de doleiros para efetuar remessas clandestinas de dinheiro para o exterior, com o objetivo de complementar o pagamento pelas mercadorias importadas.

Portanto, ao contrário do afirmado pela Recorrente, o conjunto probatório é vasto e não deixa dúvidas sobre as falsidades material, das faturas em duplicidade, falsificadas ou adulteradas, e ideológica, dos demais documentos que não espelham o que foi, de fato, transacionado, sabendo disso ambas as partes da transação, que tentaram mostrar à Aduana realidade diversa da operação efetivamente empreendida.

Justificativas não aceitas pela Fiscalização

Em relação às 20(vinte) DI's analisadas, sobre as justificativas apresentadas e não aceitas pela Fiscalização, em relação às 8(oito) DI's autuada (1003368958; 1015086448; 1020991137; 1107081353; 1015375610; 1000687068; 1008003010; 1002025313), reitera a ora Recorrente seus argumentos da Impugnação, em essência, retomando a discussão sobre erro no enquadramento legal e sobre a fragilidade das provas, questões já devidamente enfrentadas, não trazendo a autuada justificativas de fato ou razões de direito que alterem as conclusões alcançadas pela Fiscalização e ratificadas pela decisão recorrida.

No uso da prerrogativa fixada pelo §3º, do art. 57, do RICARF/2015, introduzido pela Portaria MF nº 329, de 4 de junho de 2017, não tendo a ora Recorrente, nesse ponto, apresentado novas razões de defesa perante a segunda instância, proponho a confirmação e adoção da decisão recorrida, abaixo transcrita:

○ DA ANÁLISE DOS ESCLARECIMENTOS PRESTADOS

Como já vimos anteriormente, o importador apresentou, de forma deliberada, esclarecimentos com vistas a comprovar os preços praticados por alguns dos produtos constantes na lista

anexa ao Termo de Intimação 031/2014 (doc. 2Q (fls. 7032 a 7098)).

Analisando as informações, a fiscalização considerou como válidos os elementos apresentados em relação às DIs 0917641382, 1012876340, 1013360950, 1013951354, 1022121741, 1103472331, 1105112413, 1109216523, 1114060935, 1117413880, 1118712260 e 1124365828, por não terem sido encontrados documentos que demonstrem a efetividade das negociações relativas a estas operações comerciais específicas, e porque as informações apresentadas pelo importador não podem ser contestadas por outros documentos encontrados na empresa.

Em relação as demais DIs (1000687068, 1002025313, 1003368958, 1008003010, 1015086448, 1015375610, 1020991137, 1107081353), no entanto, os argumentos apresentados pelo importador não foram suficientes para afastar a necessidade de reconstituição do Valor Aduaneiro.

O quadro abaixo apresentam as razões pelas quais não foram acatadas as argumentações do importador referente a estas oito DIs:

❖ folhas 7.919 / 7.920 do processo digital.

DI	Descrição	Argumentos do importador	Posição desta fiscalização
1000687068	KIT PARA TROCA DE OLEO 1723	Nesta importação o Kit foi comprado sem o carretel	Os preços foram reconstituídos a partir do valor constante na coluna INVOICE REAL da Planilha de Importações que identifica a própria DI em questão. O valor utilizado, portanto, é o valor da operação.
1002025313	ABRIDOR E CANIVETE	Única importação feita do produto	Os preços foram reconstituídos a partir do valor constante na coluna INVOICE REAL da Planilha de Importações que identifica a própria DI em questão.
1003368958	EMPILHADEIRAS E PALETEIRAS, 2310, 5257, 5258, 2309, 5260, 5259, 5261	Problemas relacionados à qualidade dos produtos que ensejaria a obtenção de descontos em operações futuras.	Os preços foram reconstituídos a partir do valor constante na coluna INVOICE REAL da Planilha de Importações que identifica a própria DI em questão. Além disso, foram encontrados documentos que revelam a negociação desta operação, já descrita neste relatório. Mesmo que não houvesse a comprovação material do preço, eventuais descontos referentes a problemas de qualidade observado em operações anteriores não são aceitos pelo AVA-GATT.
1008003010	KIT COMPOSTO DE BOMBA 1723	Não apresentou justificativa para o preço. Apenas informou que nesta operação comprou o kit com o carretel	Consta na coluna INVOICE REAL da Planilha de importações um valor superior ao valor declarado. Além disso, foi encontrada na empresa a Invoice IV-45588 com as mercadorias nesta DI e com valor próximo ao valor da planilha citada.
1015086448	PALETEIRAS 2319, 2324, 2324, 2324,	Problemas relacionados à qualidade dos produtos que ensejaria a obtenção de descontos em operações futuras.	Foi encontrado o SALES CONTRACT GDNL 100602 com as mercadorias desta operação com os preços efetivamente praticados. Mesmo que não houvesse a comprovação material do preço, eventuais descontos referentes a problemas de qualidade observado em operações anteriores não são aceitos pelo AVA-GATT

1015375610	REGISTROS DE ESFERA 3808, 3809, 1924, 1931, 1933, 1943, 1945, 1982, 1996, 1997, 1998, 2086,	Produto que depende da cotação da commodity (cobre). Apresentou uma cotação atual para justifica a variação de preços.	Consta na coluna INVOICE REAL da Planilha de importações um valor superior ao valor declarado. Além disso, foi encontrada na empresa a proforma 09-075 que demonstram os preços efetivamente praticados nesta operação. Os elementos desta DI constam, inclusive, descritos neste relatório.
1020991137	PALETEIRAS 5259, 5260	Problemas relacionados à qualidade dos produtos que ensejaria a obtenção de descontos em operações futuras.	DI já descrita ao longo deste relatório. Foi encontrada na empresa a Invoice GDNL 1007716 contendo parte das mercadorias declaradas, mas com preços efetivos superiores aos declarados. Mesmo que não houvesse a comprovação material do preço, eventuais descontos referentes a problemas de qualidade observado em operações anteriores não são aceitos pelo AVA-GATT.
1107081353	EMPILHADEIRAS 5260, 5259	Problemas relacionados à qualidade dos produtos que ensejaria a obtenção de descontos em operações futuras.	DI já descrita ao longo deste relatório. Foi encontrada na empresa a Invoice GDNL 101218 contendo parte das mercadorias declaradas, mas com preços efetivos superiores aos declarados. Além disso, foi encontrada planilha eletrônica NL101218.xls, onde aparecem duas abas com a mesma fatura, uma com o valor declarado e outra com o valor efetivo. Mesmo que não houvesse a comprovação material do preço, eventuais descontos referentes a problemas de qualidade observado em operações anteriores não são aceitos pelo AVA-GATT.

Não atendimento ao princípio da proporcionalidade - multa superior à 100% do valor do tributo - confisco

Alega a Recorrente que o presente auto de infração coteja duas penalidades que ultrapassam em muito o valor do tributo supostamente devido: *multa qualificada de 150% do valor do tributo* e *multa administrativa de 100% do valor da mercadoria*, apontando decisões do STF (ADIN nº 551-RJ, RE nº 582.461-SP, em repercussão geral, e RE nº 833.106-GO) que respaldariam seu entendimento da existência de limite de 100% do valor do tributo devido para imposição de penalidades, por questão de justiça, proporcionalidade e não confisco, no teor das decisões apontadas.

Quanto à multa administrativa de 100% do valor da mercadoria, por si só, não ultrapassa o limite proposto, além da existência de previsão legal, fixando o percentual exigido (100%), não havendo porque afastar-se a aplicação ou deixar de observar leis válidas, estando, mesmo, vedado aos Conselheiros do CARF fazê-lo, sob fundamento de inconstitucionalidade (art. 62, da Portaria MF nº 343, de 09/06/2015 - RICARF/15).

Já quanto ao argumento de que o percentual da multa qualificada aplicada seria desproporcional e inconstitucional, diante do seu caráter confiscatório, citando enunciados jurisprudenciais do STF, resta aplicar ao caso a **Súmula CARF nº 2**: "*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*"; e dentro do livre convencimento motivado, do art. 29, do PAF, estão os Conselheiros obrigados à reprodução de decisões judiciais definitivas de mérito, proferidas pelo STF e STJ, somente nos casos do § 2º, do art. 62, do RICARF/15, inexistentes em relação à multa qualificada do art. 44, inc. I, §1º, da Lei nº 9.430/96, restando vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar a Lei nº 9.430/96, sob fundamento de inconstitucionalidade, salvo exceções do § 1º, do mesmo art. 62, também, ora inaplicáveis.

Com estas considerações, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Fenelon Moscoso de Almeida