



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

Processo n° 10611.721025/2013-39
Recurso n° Embargos
Acórdão n° 3302-003.375 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de setembro de 2016
Matéria Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI
Embargante SOMARES COMÉRCIO DE ARTIGOS DE MERGULHO E SERVIÇOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO - OMISSÃO, ERRO E CONTRADIÇÃO - OCORRÊNCIA. ART. 65 DO RICARF.

Constatada a ocorrência de equívoco e omissão na decisão embargada, devem ser acolhidos os embargos de declaração, para que o vício seja sanado e garantido o direito ao contribuinte a ampla defesa e ao contraditório.

DANO AO ERÁRIO. OCULTAÇÃO DO REAL VENDEDOR. APLICAÇÃO DA MULTA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO DAS MERCADORIAS IMPORTADAS E NÃO LOCALIZADAS, CONSUMIDAS OU REVENDIDAS.

Por configurar dano ao Erário, aplica-se a multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, quando comprovada a ocultação do real vendedor, mediante fraude ou simulação.

Embargos acolhidos em Parte.

Crédito Tributário Mantido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em acolher em parte os Embargos de Declaração, para rerratificar o Acórdão embargado, vencida a Conselheira Lenisa Prado, que votava pela retificação do acórdão, com efeitos infringentes, para excluir a multa de conversão da pena de perdimento. Designado para redigir o voto vencedor, o Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède.

(assinado digitalmente)

Ricardo Paulo Rosa - Presidente.

(assinado digitalmente)

Lenisa Rodrigues Prado - Relatora.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Dérouléde - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ricardo Paulo Rosa (Presidente), Paulo Guilherme Dérouléde, Domingos de Sá, José Fernandes do Nascimento, Sarah Maria Linhares de Araújo, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Walker Araújo e Lenisa Prado.

Relatório

Tratam-se de embargos de declaração opostos por Somares Comércio de Artigos de Mergulho e Serviços Ltda. (fls. 969/972), com arrimo no art. 65 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recurso Fiscais, com a redação aprovada pela Portaria MF n. 343, de 9/06/2015, contra o Acórdão n. 3101-001.766, proferido na sessão de julgamentos do dia 11/11/2014 pela 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara desta 3ª Seção. O julgado recebeu a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 02/02/2009 a 16/03/2011

MULTA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO DAS MERCADORIAS IMPORTADAS E NÃO LOCALIZADAS, CONSUMIDAS OU REVENDIDAS. TRIBUTOS. INCIDÊNCIA.

Incidem os tributos da importação sobre mercadorias estrangeiras mesmo quando aplicada a multa equivalente a seu valor aduaneiro, nos casos de não localização, consumo ou revenda.

DANO AO ERÁRIO. OCULTAÇÃO DO REAL VENDEDOR. APLICAÇÃO DA MULTA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO DAS MERCADORIAS IMPORTADAS E NÃO LOCALIZADAS, CONSUMIDAS OU REVENDIDAS.

Por configurar dano ao Erário, aplica-se a multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, quando comprovada a ocultação do real vendedor, mediante fraude ou simulação.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 02/02/2009 a 16/03/2011

BASE DE CÁLCULO. IMPORTAÇÃO. VALORES DO ICMS E DAS CONTRIBUIÇÕES PIS/COFINS. EXCLUSÃO.

Por força do disposto no art. 62 A do RICARF c/c a decisão do STF, no julgamento do RE 559.937/RS, sob o regime do art. 543 B da Lei n. 5.869, de 11/01/1973 (CPC), reconhece-se a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS incidente no desembaraço aduaneiro de mercadorias estrangeiras e dos valores das próprias contribuições do PIS e da Cofins incidentes sobre importação de tais produtos na base de cálculo do PIS-Importação.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS

Período de apuração: 02/02/2009 a 16/03/2011

BASE DE CÁLCULO. IMPORTAÇÃO. VALORES DO ICMS E DAS CONTRIBUIÇÕES PIS/COFINS. EXCLUSÃO.

Por força do disposto no art. 62 A do RICARF c/c a decisão do STF, no julgamento do RE 559.937/RS, sob o regime do art. 543 B da Lei n. 5.869, de 11/01/1973 (CPC), reconhece-se a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS incidente no desembaraço aduaneiro de mercadorias estrangeiras e dos valores das próprias contribuições do PIS e da Cofins incidentes sobre importação de tais produtos na base de cálculo do COFINS-Importação.

Lançamento Procedente em Parte

Recurso Voluntário Provido em Parte

Em 25/04/2016 foi proferido o juízo de admissibilidade, momento no qual os embargos foram considerados tempestivos e remetidos à este Colegiado por que concluiu-se que:

"Analisando o acórdão vergastado constata-se omissão, vez que não consta em seu voto condutor expressamente o enfrentamento daquelas questões levantadas pela embargante referente à aplicação da multa em questão. Com essas considerações, acolho os embargos de declaração, por constatada omissão na decisão embargada". (fls. 1019/1021).

É o relatório.

Voto Vencido

A questão tem início na lavratura de autos de infração para formalizar a exigência de crédito tributário decorrente de II, IPI, PIS/Pasep Importação, COFINS Importação, multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias, multas de ofício e juros de mora.

De acordo com a fundamentação apresentada pela autoridade autuante, a contribuinte registrou 20 Declarações de Importação, no período entre 02/02/2009 e 16/03/2011, para formalizar as importações. Todavia, o importador declarou nas guias de importação que o exportador teria sido a empresa *Boradis Distributors*, ao invés da real exportadora - *Aqua Lung America*, o que caracteriza a ocultação do real vendedor.

A conclusão do fiscal está arrimada nos documentos que instruíram as Declarações de Importação, bem como nos pedidos, nas faturas *pro-forma*, e nas mensagens eletrônicas trocadas entre as partes da negociação. A documentação também aponta que os preços declarados nas importações correspondiam entre a 30% e 40% do preço efetivamente pago pelas mercadorias importadas.

O recurso voluntário interposto pelo contribuinte foi parcialmente acolhido, de forma a excluir da autuação a importância devida a título de PIS e COFINS Importação incidentes sobre os valores devidos pelo ICMS calculado sobre o desembaraço aduaneiro e das próprias contribuições de PIS e COFINS incidentes na importação¹.

Por outro lado, manteve-se a autuação no que concerne a infração de subfaturamento dos valores das mercadorias importadas, já que:

*"(...) restou comprovado pela autoridade fiscal que a recorrente utilizou-se de operações com **interposta pessoa** (BORADIS DISTRIBUTORS) para **dissimular o real vendedor das mercadorias estrangeiras** (AQUALUNG AMERICA), utilizando-se de **simulação**, com vistas a subfaturar os valores das mercadorias importadas e eludir, em parte, o recolhimento dos tributos devidos" (fl. 927).*

O embargante afirma que o acórdão quedou-se silente sobre os seguintes argumentos:

- (i) *"quando a conduta é uma só (subfaturamento com a interposição com um meio a atingi-lo) o Fisco não pode fracioná-la de modo a extrair várias infrações" (fl. 914);*
- (ii) *"que o perdimento e a multa substitutiva não se aplicam quando houver previsão de penalidade mais específica para a infração cometida (fls. 915-916)";*
- (iii) *"que a multa prevista no parágrafo único do art. 88 da MP n. 2.158-35/2001 se revela mais precisa e adequada à conduta descrita no auto de infração (subfaturamento) (fls. 915-916)";*
- (iv) *"que o § 1º-A do artigo 703 do Decreto 6.759/2009 (que entrou em vigor somente em 17/5/2013) não é interpretativo e, portanto, não se aplica ao presente caso (fl. 916)".*

A contribuinte informa em sua petição de embargos que aderiu ao parcelamento especial (REFIS da Copa) e parcelou o valor da autuação correspondente as contribuições PIS e COFINS Importação. Portanto, remanesce nos autos apenas a discussão sobre a decretação da multa substitutiva do perdimento.

¹ O provimento parcial decorre da observância a regra contida no art. 62 do RICARF, para aplicação do precedente lavrado no julgamento do Recurso Extraordinário n. 559.937/RS pelo Supremo Tribunal Federal sob a sistemática de repercussão geral.

A cobrança materializada nos autos de infração decorreu da análise dos documentos próprios da operação de importação, oportunidade na qual o fiscal autuante deduziu que o real vendedor das mercadorias importadas é a *Aqua Lung America* e não a *Boradis Distributors*, e que o benefício auferido pelo infrator foi a elisão parcial dos tributos incidentes nas operações mediante o subfaturamento.

Nessa esteira de raciocínio, o fiscal concluiu no relatório que embasa a autuação sob exame que:

"10. CONCLUSÃO DA AÇÃO FISCAL

Ao final, constatamos na referida ação fiscal que a empresa SOMARES COMÉRCIO DE ARTIGOS DE Mergulho E SERVIÇOS LTDA- ME, incorreu em conduta de dano ao Erário, ao cometer infração relativa às mercadorias estrangeiras na importação, na hipótese de ocultação do real vendedor, mediante simulação (Decreto- Lei n. 1.455, de 1976, art. 23, inciso V com a redação dada pela Lei n. 10.637, de 30.12.2002), conforme demonstrado neste Relatório.

Para tal, o Importador omitiu informação que deveria ser produzida a agentes das pessoas jurídicas de direito público interno, com a intenção de eximir-se parcialmente, do pagamento de tributos incidentes na importação. No caso, o Contribuinte deixou de prestar a informação sobre o real vendedor das mercadorias importadas e o valor aduaneiro real das mercadorias, o que deveria ter sido informado nas Declarações de Importação registradas perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil" (fl. 184 - grifos nossos).

Percebe-se que o fiscal admite que o contribuinte omitiu informações para diminuir o montante devido pelos impostos incidentes na importação. Ou seja, a informação inverídica prestada nos documentos aduaneiros tinha o propósito exclusivo de subfaturar o preço das mercadorias. Por esse motivo foi emitida a pertinente Representação Fiscal para Fins Penais pelo crime previsto no art. 1º da Lei n. 8.137/1990², que passa a ser o tipo infracional punível pela administração pública.

Pois bem.

A turma que proferiu o acórdão embargado reconheceu que *"a infração foi perfeitamente caracterizada como dano ao erário"* porém afasta a tipificação adotado pelo fiscal autuante e afirma que a conduta punível é aquela prevista no *"inciso V do art. 23 do Decreto-lei n. 1.455/76"* (fl. 927).

Aqui evidencia-se o primeiro equívoco contido no acórdão embargado, já que a turma julgadora alterou a fundamentação legal apontada no auto de infração. O inciso IV do art. 10 do Decreto 70.235/1972 determina que a disposição legal infringida e a penalidade aplicável devem constar do auto de infração. A Suprema Corte já decidiu que eventual correção ou alteração no auto de infração não é permitida, ainda que justificada pela ocorrência

² Art.1º - "Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributos, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas (...)"

de erro de direito, porque configura alteração do critério jurídico, mas enseja, apenas, a nulidade do ato administrativo praticado³.

Foram também acolhidas as seguintes premissas insertas no voto proferido pelo relator:

*"As mercadorias não foram objeto de pena de perdimento, por terem sido revendidas. A penalidade aplicada foi a multa de valor equivalente ao valor aduaneiro, não existindo previsão legal para sua inaplicabilidade, nos casos de lançamento de tributos. Também não existe previsão legal para não se lançar o tributo devido (ou diferença de tributo devido), nos casos de aplicação da multa prevista no parágrafo 3º do artigo 23 do Decreto - Lei n. 1.455/1976. Destaca-se mais uma vez: **a sanção aplicada não foi o perdimento da mercadoria, mas a multa de valor equivalente ao valor aduaneiro. Inexistindo disposição expressa de não incidência, não cabe à autoridade fiscal, deixar de aplicar a lei**" (fl. 928).*

No entanto, consta no acórdão proferido na ocasião do julgamento da impugnação apresentada pela contribuinte que:

"No caso em apreço, a bem da verdade, as mercadorias não chegaram a ter a pena de perdimento decretada, justamente por não terem sido localizadas, pois foram revendidas. Concluir-se-ia, assim, que o imposto de importação teria incidência, não sendo o caso da hipótese em tela.

Todavia, a multa substitutiva da pena de perdimento veio justamente para igualar o tratamento dado aos casos em que à mercadoria não mais se poderia aplicar a pena de perdimento devido a sua ausência. Assim, como defende a impugnante, a multa substitutiva tem a mesma natureza da pena de perdimento, qual seja a do controle aduaneiro" (fl. 901 -grifos nossos).

Evidencia-se outro equívoco que merece ser sanado em sede de embargos, já que consta no acórdão embargado que não foi aplicado a pena de perdimento, sendo certo e indiscutível que a própria instância de origem reconhece a perfeita equivalência desta punição com a multa substitutiva da pena de perdimento.

Entendo que a turma julgadora, ao considerar que não havia sido imposta a multa substitutiva da pena de perdimento, deixou de apreciar o fundamento lógico seguinte, que é a impossibilidade de cominar as penas - multa substitutiva de perdimento e a multa de 100% sobre a diferença dos valores atribuídos às mercadorias e os efetivamente cobrados.

Diante desta omissão, passo a analisar o argumento do contribuinte.

Inicialmente destaco que não há nos autos qualquer alegação que o importador tenha prestado informações falsas sobre a natureza da mercadoria importada, seu conteúdo ou quantidade. Deste modo, entendo que prevalece na hipótese dos autos o previsto no art. 703 do Decreto 6.759/2009, que assim dispõe:

³ Recurso Extraordinário n. 69.426/RS, Primeira Turma.

"Art. 703. Nas hipóteses em que o preço declarado for diferente do arbitrado na forma do art. 86 ou do efetivamente praticado, aplica-se a multa de cem por cento sobre a diferença, sem prejuízo da exigência dos tributos, da multa de ofício referida no art. 725 e dos acréscimos legais cabíveis:

§ 1º A - Verificando-se que a conduta praticada enseja a aplicação tanto da multa referida neste artigo quanto da pena de perdimento da mercadoria, aplica-se somente a pena de perdimento".

Da leitura do texto normativo acima, percebe-se que o legislador pretendeu impossibilitar a concomitância da pena de perdimento com a multa de 100% sobre a diferença entre o preço apontado na Declaração de Importação e o efetivamente praticado.

Na hipótese dos autos, como se verifica da leitura do acórdão proferido em sede de impugnação (acima transcrito), aplicou-se tanto a multa substitutiva da pena de perdimento como a multa de 100% sobre a diferença, e os juros de mora, o que é uma evidente contrariedade a não cumulatividade prevista no art. 703 do Decreto 6.759/2009.

É de rigor lembrar que não é possível, em julgamento de recurso voluntário, a penalidade aplicada pelo fiscal autuante. Desse modo, já tendo sido cominada a pena da multa de 100% pelo auditor fiscal competente, e tendo essa penalidade mantida pela instância de origem, este Conselho não pode trocá-la pela pena de perdimento, para garantir a correção e conseqüente manutenção da decisão guerreada.

Ademais, ainda que se alegue estar diante da punição pela interposição fraudulenta - o que se faz pela primazia da dialética, já que o tipo infracional inserto no auto de infração é o do subfaturamento - o art. 33 da Lei n. 11.488/2007, vigente há época dos fatos narrados nos autos, prevê apenas a aplicação de multa na constatação da interposição fraudulenta no procedimento de importação, *verbis*:

Art. 33. A pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários fica sujeita a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada, não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais).

Parágrafo único: À hipótese prevista no caput deste artigo não se aplica o disposto no art. 81 da Lei n. 9.420, de 27 de dezembro de 1996.

Ao julgar questão análoga à dos autos sob exame, o Superior Tribunal de Justiça, Corte máxima competente para apreciar a questão sob julgamento, assim se manifestou:

TRIBUTÁRIO. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO. SUBFATURAMENTO DO BEM IMPORTADO. ART. 105, VI, DO DECRETO-LEI N. 37/66.

PENA DE PERDIMENTO DO BEM. INAPLICABILIDADE. PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE. APLICAÇÃO DA MULTA DE 100% PREVISTA NO ART. 108, PARÁGRAFO ÚNICO, DA REFERIDA NORMA. PREVALÊNCIA DO DISPOSTO NA NORMA LEGAL SOBRE O TEOR DA NORMA INFRALEGAL (IN SRF 206/2002).

1. Discute-se nos autos a possibilidade de aplicação da pena de perdimento de bem quando reconhecida a falsidade ideológica na declaração de importação que, in casu, consignou valor 30% inferior ao valor da mercadoria (motocicleta Yamaha modelo YZFR1WL).

2. A pena de perdimento prevista no art. 105, VI, do Decreto-Lei n. 37/66 se aplica aos casos de falsificação ou adulteração de documento necessário ao embarque ou desembarco da mercadoria, enquanto a multa prevista no parágrafo único do art. 108 do referido diploma legal destina-se a punir declaração falsa de valor, natureza ou quantidade da mercadoria importada. Especificamente no que tange à declaração falsa relativa à quantidade da mercadoria importada, a despeito do disposto no parágrafo único do art. 108 do Decreto-Lei n. 37/66, será possível aplicar-se a pena de perdimento em relação ao excedente não declarado, haja vista o teor do inciso XII do art. 618 do Regulamento Aduaneiro vigente à época dos fatos (Decreto 4.543/02). Nesse sentido: AgRg no Ag 1.198.194/SP, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 25/05/2010.

3. O precedente supracitado determinou a aplicação da pena de perdimento de bem sobre o excedente não declarado no que tange à falsidade ideológica relativa à quantidade e, ainda, em caso de bem divisível. O caso dos autos, porém, trata de bem indivisível e não diz respeito à falsa declaração de quantidade, mas sim de subfaturamento do bem, ou seja, diz respeito ao valor declarado.

4. A conduta do impetrante, ora recorrido, está tipificada no art. 108 supracitado - falsidade ideológica relativa ao valor declarado (subfaturamento) -, o que afasta a incidência do art. 105, VI, do Decreto-Lei n. 37/66 em razão: (i) do princípio da especialidade;

(ii) da prevalência do disposto no referido decreto sobre o procedimento especial previsto na IN SRF 206/2002; e (iii) da aplicação do princípio da proporcionalidade.

5. Recurso especial não provido.

(REsp 1217708/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 14/12/2010, DJe 08/02/2011 - grifos nossos)

E esse julgado se tornou precedente daquela Corte, que passou a considerar que nas constatações de subfaturamento, o contribuinte deve ser apenado pelo que dispõe a norma específica, que é a multa de 100% apurada entre o valor real e o declarado, nos termos do art. 108. parágrafo único do DL 37/1966.

A propósito, destaco os seguintes precedentes:

TRIBUTÁRIO - DESEMBARAÇO ADUANEIRO - DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO - SUBFATURAMENTO DO BEM IMPORTADO - ART. 105, VI, DO DECRETO-LEI N.

37/66 - PENA DE PERDIMENTO DO BEM - INAPLICABILIDADE - APLICAÇÃO DA MULTA DE 100% PREVISTA NO ART. 108, PARÁGRAFO ÚNICO, DA REFERIDA NORMA.

1. Esta Corte firmou o entendimento de que a pena de perdimento prevista no art. 105, VI, do Decreto-Lei 37/66 incide nos casos de falsificação ou adulteração de documento necessário ao embarque ou desembarque da mercadoria. A multa prevista no parágrafo único do art. 108 do mesmo diploma legal destina-se a punir declaração inexata de seu valor, natureza ou quantidade da mercadoria importada.

2. Tratando os autos de caso de subfaturamento, deve ser mantido o acórdão a quo, a fim de se afastar a pena de perdimento pretendida pela Fazenda Nacional.

3. Recurso especial não provido.

(REsp 1240005/RS, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/09/2013, DJe 17/09/2013 - grifos nossos)

TRIBUTÁRIO. DIREITO ADUANEIRO. DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO.

SUBFATURAMENTO DO VALOR DA MERCADORIA. PENA DE PERDIMENTO.

DESCABIMENTO. APLICAÇÃO DA MULTA PREVISTA NO ART. 108, PARÁGRAFO ÚNICO, DO DECRETO-LEI Nº 37/66. CRITÉRIO DA ESPECIALIDADE DA NORMA.

PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE E DA RAZOABILIDADE. CONSIDERAÇÃO.

1. A falsidade ideológica consistente no subfaturamento do valor da mercadoria na declaração de importação dá ensejo à aplicação da multa prevista no art. 105, parágrafo único, do Decreto-Lei nº 37/66, que equivale a 100% do valor do bem, e não à pena de perdimento do art. 105, VI, daquele mesmo diploma legal.

2. Interpretação harmônica com o art. 112, IV, do CTN, bem como com os princípios da especialidade da norma, da razoabilidade e da proporcionalidade. Precedentes.

3. Recurso especial da Fazenda Nacional a que se nega provimento.

(REsp 1218798/PR, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 08/09/2015, DJe 01/10/2015 - grifos nossos)

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. IMPORTAÇÃO. SUBFATURAMENTO. PENA DE PERDIMENTO. ART. 105, VI, DO DL 37/66. NÃO INCIDÊNCIA. HIPÓTESE SUJEITA A MULTA. ART. 108, PARÁGRAFO ÚNICO, DO DL 37/66.

1. A pena de perdimento, prevista no art. 105, VI, do Decreto-Lei 37/66, incide nos casos de falsificação ou adulteração de documento necessário ao embarque ou desembarque da mercadoria, enquanto a multa prevista no parágrafo único do art. 108 do mesmo diploma legal destina-se a punir declaração inexata em seu valor, natureza ou quantidade da mercadoria importada.

2. Se a declaração de importação for falsa quanto à natureza da mercadoria importada, seu conteúdo ou quantidade, será possível aplicar, a par da multa, também a pena de perdimento em relação ao excedente não declarado, tendo em vista o que dispõe o inciso XII do art. 618 do Regulamento Aduaneiro vigente à época dos fatos (Decreto 4.543/02).

3. Todavia, quando a hipótese é exclusiva de subfaturamento, não há regra semelhante que autorize a pena de perdimento, devendo ser adotada somente a norma específica, que é a 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.

4. No caso, segundo o arcabouço fático delineado na origem, houve apenas subfaturamento, vale dizer, indicação de valores a menor para a operação de importação, o que afasta a incidência da pena de perdimento.

5. Agravo Regimental não provido.

(AgRg no REsp 1341312/PR, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/11/2012, DJe 08/03/2013 - grifos nossos)

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. IMPORTAÇÃO. SUBFATURAMENTO. PENA DE PERDIMENTO. ART. 105, VI, DO DL 37/66. NÃO INCIDÊNCIA. HIPÓTESE SUJEITA À MULTA. ART. 108, PARÁGRAFO ÚNICO, DO DL 37/66.

1. A pena de perdimento, prevista no art. 105, VI, do Decreto-Lei 37/66, incide nos casos de falsificação ou adulteração de documento necessário ao embarque ou desembarque da mercadoria, enquanto a multa prevista no parágrafo único do art. 108 do mesmo diploma legal destina-se a punir declaração

inexata em seu valor, natureza ou quantidade da mercadoria importada.

2. Quando a declaração de importação é falsa quanto à natureza da mercadoria importada, seu conteúdo ou quantidade, será possível aplicar-se, a par da multa, também a pena de perdimento em relação ao excedente não declarado, tendo em vista o que dispõe o inciso XII do art. 618 do Regulamento Aduaneiro vigente à época dos fatos (Decreto 4.543/02).

3. Todavia, quando a hipótese é exclusiva de subfaturamento, não há regra semelhante autorizando a pena de perdimento, devendo ser aplicada somente a norma específica, que é a 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.

4. No caso, segundo o arcabouço fático delineado na origem, houve apenas subfaturamento, vale dizer, indicação de valores a menor para a operação de importação, o que afasta a incidência da pena de perdimento.

5. Recurso especial não provido.

(REsp 1242532/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 21/06/2012, DJe 02/08/2012).

Não há como se olvidar que o contribuinte replica seus argumentos sobre a impossibilidade da exigência cumulativa da multa de perdimento desde a primeira oportunidade processual, sendo esta a impugnação⁴. Por outro lado, é certo também que a Delegacia de Julgamentos da Receita Federal de Ribeirão Preto - primeira instância - efetivamente quedou-se silente quanto aos mencionados argumentos de defesa do contribuinte. Tal omissão foi perpetrada até a presente data, uma vez que não existe nos autos qualquer decisão que aborde os temas propostos pelo contribuinte embargante, em evidente afronta ao primado da dialética e ao artigo 31 do Decreto n. 70.235/1972.

O novo Código de Processo Civil (Lei n. 13.105/2015) - que aqui se menciona por empréstimo da seara civilista - é concludente ao definir os elementos que devem estar presentes em uma decisão, sendo esta o pronunciamento que contém análise de todos os argumentos deduzidos no processo, capazes de infirmar a decisão recorrida.

A propósito:

Art. 489. São elementos essenciais da sentença:

(...)

II - os fundamentos, em que o juiz analisará as questões de fato e de direito.

§ 1º. Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que:

⁴ fls. 880, Item II - impossibilidade de exigência cumulativa de tributos/multas de ofício com multa substitutiva da pena de perdimento.

(...)

IV - não enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador.

Considerando o texto expresso no art. 65 do RICARF, que enumera os vícios que devem ser sanados através do acolhimento dos embargos de declaração, entendo que a situação dos autos é, sem dúvida, obscuridade, já que a turma que proferiu o acórdão embargado desconsiderou a fundamentação lavrada no auto de infração, bem como omissão no que concerne os argumentos sobre o Princípio da Especialidade e o Princípio da Proporcionalidade, já que existe multa específica aplicada nas importações subfaturadas e que não permite a cumulação com outras penalidades.

Diante do exposto, restando evidenciados os equívocos e omissões, voto por acolher os embargos de declaração para dar-lhes efeitos infringentes, de modo a anular a multa substitutiva da pena de perdimento.

Relatora Lenisa Prado - Relatora

Voto Vencedor

Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède, redator designado.

Com o devido respeito aos argumentos do ilustre relator, divirjo de seu entendimento quanto ao cancelamento da multa substitutiva da pena de perdimento.

A acusação constante no relatório fiscal foi de o importador utilizar-se do artifício de interposição fraudulenta de terceiros para ocultação do real vendedor, com vistas a subfaturar as mercadorias importadas, conforme excertos abaixo:

"Assim, constata-se que o importador utilizou-se do artifício de interposição de terceiros entre o real vendedor das mercadorias, com vistas a subfaturar as mesmas e eludir parcialmente os tributos incidentes na operação."

[...]

Assim, há elementos no processo que demonstram que a operação foi realizada com a interposição fraudulenta de terceiro configurado com exportador, com reflexos nas informações que foram apresentadas nas declarações de importação e que não se encontravam estampadas nos documentos apresentados no curso dessa fiscalização, os quais indicam pessoa jurídica diversa daquela anteriormente declarada como exportador e com valores das mercadorias a menor.

Tal conduta acarretou em recolhimento a menor dos tributos devidos e afronta ao controle aduaneiro."

[...]

O Decreto-Lei n.º 1.455, de 07 de abril de 1976, lista as situações consideradas como dano ao erário e especifica a penalidade a ser aplicada:

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

(...)

V - estrangeiras ou nacionais, **na importação** ou na exportação, **na hipótese de ocultação** do sujeito passivo, **do real vendedor**, comprador ou de responsável pela operação, **mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.**(Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002) *(grifei e negritei)*

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

(Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002) *(grifei e negritei)*

(...)

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

Conforme norma transcrita acima, se a mercadoria importada, passível de ser objeto da pena de perdimento prevista no decreto-lei 1.455/1976, houver sido consumida ou não for localizada, a pena de perdimento aplicável converte-se em pena de multa. Noutras palavras, a pena aplicável em abstrato para as infrações capituladas no artigo 23 do decreto-lei 1.455/1976 deixa de ser o perdimento e passa a ser a multa.

Os Decretos nº 4.543/2002, art. 618, inciso XXII e § 1º e 6.759/2009, art. 689, inciso XXII e § 1º (atual Regulamento Aduaneiro) reproduzem o disposto no art. 23, inciso V e § 3º do Decreto-Lei nº 1.455, de 07 de abril de 1976:

*Conforme restou comprovado neste relatório, elaborado de forma detalhada, a SOMARES, utilizou-se de operações com **interposta pessoa (BORADIS DISTRIBUTORS) para dissimular o real vendedor das mercadorias estrangeiras (AQUALUNG AMERICA), utilizando-se de simulação, com vistas a subfaturar os valores das mercadorias importadas e eludir, em parte, o recolhimento dos tributos devidos.***

A situação apresentada caracteriza-se como Dano ao Erário, sujeitando os bens à pena de perdimento.

As mercadorias em questão não foram, apreendidas uma vez que foram revendidas, fato comprovado pela apresentação das Notas Fiscais de Saída, as quais foram anexadas a este e pela própria declaração apresentada pelo importador de que os bens foram revendidos."

Verifica-se, de plano, que a multa substitutiva da pena perdimento foi aplicada pela infringência ao inciso V do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/76, correspondente à ocultação do real vendedor, o que subsume-se à hipótese de dano ao erário.

Salienta-se, ainda, que não foi aplicada a multa administrativa de 100% por diferença entre o preço declarado e o preço efetivamente praticado, prevista no parágrafo único do artigo 88 da MP nº 2.158-35/2001, como mencionado no voto da relatora, mas apenas a multa substitutiva da pena de perdimento e as multas de ofício vinculadas aos tributos devidos.

Quanto à especificidade da multa prevista no parágrafo único do artigo 88 da Mp nº 2.158-35/2001 em relação à pena de perdimento, frise-se que o Decreto nº 6.759/2009, em seu artigo 703, dispôs de forma contrária ao entendimento da recorrente, conforme depreende-se de seu §1º-A, a seguir transcrito:

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

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

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

O dispositivo não deixa margem à dúvida: na hipótese de a conduta ensejar tanto a aplicação de uma quanto de outra pena, aplica-se a pena de perdimento e não a de 100% sobre a diferença de preços, exceção feita ao §2º do referido artigo.

Neste sentido, cita-se o Acórdão nº 3102-00.815, cuja ementa transcreve-se:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 23/06/2004 a 10/03/2005

OCULTAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO MEDIANTE SIMULAÇÃO E FALSIDADE IDEOLÓGICA DE DOCUMENTO NECESSÁRIOS AO DESEMBARAÇO. EFEITO.

A ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, bem assim a inserção de informações ideologicamente falsas na fatura comercial caracteriza Dano ao Erário, punível com a pena de perdimento da mercadoria, convertida em multa igual ao valor aduaneiro, caso não seja possível realizar a sua apreensão.

Recurso Voluntário Negado

E concernente à vigência do §1º-A, ressalta-se que o decreto regulamentar é ato secundário limitado pelo conteúdo das leis, sendo expedido com a finalidade a fiel execução destas, conforme artigo 84, inciso IV, da Constituição Federal. Ainda, nos termos do artigo 212 do CTN, possui a finalidade de consolidar a legislação vigente e, portanto, seus dispositivos não caracterizam inovação na ordem jurídica.

Diante do exposto, voto para acolher os embargos parcialmente, para sanar as omissões, sem conferir-lhes efeitos infringentes e ratificando o acórdão embargado.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède