



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

**Processo n°** 10880.007010/2006-65  
**Recurso n°** 338.824 Embargos  
**Acórdão n°** 3102-00.632 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 28 de abril de 2010  
**Matéria** IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO  
**Embargante** PROCURADORIA DA FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** GS COSTA COMÉRCIO EXTERIOR LTDA

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Exercício: 2003, 2004

**EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO E ERRO MATERIAL**

Cabem embargos de declaração quando for omitido ponto sobre o qual devia pronunciar-se a Câmara.

Demonstrado que o acórdão omite fração do julgado, em razão de erro quando da edição do documento, impõem-se sua correção.

Inteligência dos arts. 57 e 58, *caput* e §§ do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 2007, aplicados em razão da data de inteposição dos embargos.

**CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE MERCADORIA.**

Não configurado o cerceamento do direito de defesa, posto que ao autuado, na fase impugnatória, cabe apresentar provas, no sentido de sustentar suas classificações, o que não ocorreu no caso concreto.

**MATÉRIAS NÃO IMPUGNADAS.** 1) MULTA POR CLASSIFICAÇÃO INCORRETA DE MERCADORIA NA NOMENCLATURA COMUM DO MERCOSUL. 2) MULTA DO IPI, ART. 83, I, DA LEI Nº 4502/64, POR ENTREGA A CONSUMO DE MERCADORIA IMPORTADA IRREGULARMENTE. 3) MULTA POR DESCUMPRIMENTO DO DEVER DE MANTER EM BOA GUARDA OS DOCUMENTOS OU APRESENTÁ-LOS À FISCALIZAÇÃO.

Consideram-se não impugnadas as matérias não contestadas no Recurso Voluntário.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II**

Ano-calendário: 2003, 2004

**REVISÃO ADUANEIRA. IDENTIFICAÇÃO DE MERCADORIAS.**

Nos termos do parágrafo único do art. 68, da Lei nº10.833/03, a identificação das mercadorias poderá ser realizada no curso do despacho aduaneiro ou em outro momento, com base em informações coligidas em documentos obtidos, inclusive junto a clientes ou fornecedores, ou no processo produtivo em que tenham sido ou venham a ser utilizadas.

**MULTA POR FALTA DE LICENCIAMENTO. ART. 633, II, 'a'.  
REDUÇÃO. LICENCIAMENTO NÃO AUTOMÁTICO.**

Devem ser deduzidos da multa os itens das mercadorias reclassificadas na NCM, cujo tratamento não redundou em exigência de licenciamento não automático.

**MULTA QUALIFICADA**

A afetação do valor aduaneiro em razão de vinculação entre as partes, omitida do Fisco por meio da interposição fraudulenta de pessoas autoriza a aplicação da multa de ofício qualificada de que trata o art. 44, II da Lei nº 9.430, de 1996.

**MULTA DE 100% DA DIFERENÇA ENTRE O VALOR ADUANEIRO  
DECLARADO E ARBITRADO. HIPÓTESE QUE NÃO SE CONFUNDE  
COM O SUBFATURAMENTO.**

Havendo arbitramento do preço, seja em razão da conduta do sujeito passivo, seja pela omissão do dever de manter em boa guarda e ordem os documentos de instrução do despacho, impõe-se a aplicação de multa de cem por cento sobre a diferença entre o preço declarado e o preço arbitrado.

Embargos Acolhidos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em acatar os embargos e rerratificar o Acórdão 303-35.328, de 20 de maio de 2008, nos termos do voto do Relator.

  
Luis Marcelo Guerra de Castro - Presidente e Relator

EDITADO EM: 21/05/2010

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Luis Marcelo Guerra de Castro, José Fernandes do Nascimento, Celso Lopes Pereira Neto, Nanci Gama, Beatriz Veríssimo de Sena e Elias Fernandes Eufrásio (Suplente).

## **Relatório**

Tratam-se de embargos de declaração tempestivamente manejados pela D. Procuradoria da Fazenda Nacional contra o Acórdão 303-35.328, de 20 de maio de 2008, em cuja ementa se lê:

*Assunto: Imposto sobre a Importação - II*

*Ano-calendário: 2003, 2004*

*REVISÃO ADUANEIRA. IDENTIFICAÇÃO DE MERCADORIAS.*

*Nos termos do parágrafo único do art. 68, da Lei nº10.833/03, a identificação das mercadorias poderá ser realizada no curso do despacho aduaneiro ou em outro momento, com base em informações coligidas em documentos obtidos, inclusive junto a clientes ou fornecedores, ou no processo produtivo em que tenham sido ou venham a ser utilizadas.*

*CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE MERCADORIA.*

*Não configurado o cerceamento do direito de defesa, posto que ao autuado, na fase impugnatória, cabe apresentar provas, no sentido de sustentar suas classificações, o que não ocorreu no caso concreto.*

*VALOR ADUANEIRO. SUBFATURAMENTO.*

*As infrações relativas a valor aduaneiro não se confundem com subfaturamento como infração administrativa ao controle das importações. O subfaturamento não pode ser presumido através de indícios, devendo ser comprovado, por não se tratar de presunção legal.*

*INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA NA IMPORTAÇÃO.*

*No caso dos autos, encontram-se delineados os contornos que caracterizam para as operações em tela as importações por conta e ordem de terceiros e não importações para encomendante predeterminado, embora carentes de formalidades.*

*MULTAS DE OFÍCIO E DO CONTROLE ADMINISTRATIVO DAS IMPORTAÇÕES. SUBFATURAMENTO. VALORAÇÃO.*

*Redução da multa qualificada e agravada de 150%, capitulada no artigo 44, II, da Lei nº 9.430/96 para o Imposto sobre Produtos Industrializados e no art. 645, item II, do RA, para o Imposto de Importação a 75%, bem como inaplicabilidade da multa administrativa por subfaturamento (art. 633, I, RA), por inexistência de provas.*

*MULTA POR FALTA DE LICENCIAMENTO. ART. 633, II, 'a'. REDUÇÃO. LICENCIAMENTO NÃO AUTOMÁTICO.*

*Devem ser deduzidos da multa os itens das mercadorias reclassificadas na NCM, cujo tratamento não redundou em exigência de licenciamento não automático.*

*MATÉRIAS NÃO IMPUGNADAS. 1) MULTA POR CLASSIFICAÇÃO INCORRETA DE MERCADORIA NA NOMENCLATURA COMUM DO MERCOSUL. 2) MULTA DO IPI, ART. 83, I, DA LEI Nº 4502/64, POR ENTREGA A*

*CONSUMO DE MERCADORIA IMPORTADA IRREGULARMENTE. 3) MULTA POR DESCUMPRIMENTO DO DEVER DE MANTER EM BOA GUARDA OS DOCUMENTOS OU APRESENTÁ-LOS À FISCALIZAÇÃO.*

*Consideram-se não impugnadas as matérias não contestadas no Recurso Voluntário.*

*RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE*

embargado: Por outro lado, assim restou consignado na parte dispositiva do acórdão --

*ACORDAM os membros da terceira câmara do terceiro conselho de contribuintes, por unanimidade de votos, afastar as preliminares de impossibilidade de revisão aduaneira e de cerceamento do direito de defesa. Por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário, quanto aos tributos. No que concerne as multas de ofício previstas no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/1996, pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Nilton Luiz Bartoli, Heroldes Bahr Neto, Vanessa Albuquerque Valente e Nanci Gama, que deram provimento parcial para reduzi-las a 75%. Quanto à penalidade de 30% do valor aduaneiro por falta de licença de importação, por maioria de votos, dar provimento parcial para excluí-la, no que concerne aos códigos 85209020, 85244090, 85283000, 85299090 e 85438939, vencido o Conselheiro Tarásio Campelo Borges, que deu provimento integral. Quanto à multa de 100% prevista no artigo 88, parágrafo único, da Medida Provisória nº 2.158/2001, pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Nilton Luiz Bartoli, Relator, Heroldes Bahr Neto, Vanessa Albuquerque Valente e Nanci Gama, que deram provimento. Designado para redigir o voto o Conselheiro Luis Marcelo Guerra de Castro.*

Segundo aponta a r. autoridade embargante, o voto vencedor acostado aos autos não condiz com o dispositivo da decisão embargada, na medida em que, segundo restou consignado no aresto, caberia àquele redator transcorrer sobre a qualificação da multa de ofício prevista no art. 44, II da Lei nº 9.430, de 1996 e sobre a multa prevista no parágrafo único do art. 88 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001 e, em verdade, foi acostado voto que tratava da inaplicabilidade da multa prevista no art. 70, II, "b", 1, da Lei nº 10.833, de 2003.

Tendo sido os embargos inicialmente distribuídos para o relator original do processo, conselheiro Nilton Luiz Bartoli, entendeu o mesmo que deveria haver sua redistribuição a este redator designado, tendo em vista a matéria embargada encontrar-se atrelada ao voto vencedor.

Acatada tal sugestão, vieram os autos a este conselheiro, por meio da representação do CARF em Recife, onde foram recebidos no dia 05/11/2009.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Luis Marcelo Guerra de Castro, Relator

Tomo conhecimento dos embargos, tempestivamente manejados e afetos à competência desta Terceira Seção.

O erro material apontado pela embargante é patente e conseqüentemente, o acórdão omite do voto condutor fração que constou do dispositivo.

Evidentemente, houve um erro de edição, possivelmente quando do envio do voto vencedor, substituindo-se a minuta de voto referente ao presente acórdão pelo correspondente ao recurso de ofício nº 138.834, fazendo-se constar do voto vencedor do referido acórdão a minuta de voto correspondente ao Recurso de Ofício 138.824. Inobservou-se, ainda as adaptações relativas à ementa sugerida em razão da fração em que o relator originário sagrou-se vencido.

Impõe-se, portanto, em observância ao disposto nos arts. 57 e 58, *caput* e §§ do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes<sup>1</sup>, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 2007<sup>2</sup>, a substituição do referido voto vencedor e correção da ementa, preservando-se a parte dispositiva do acórdão embargado e o voto do Cons. Nilton Luiz Bartoli naquilo em que sagrou-se vencedor.

Transcrevo, assim, a seguir, o voto vencedor que deveria constar do acórdão embargado.

## Voto Vencedor

Com o máximo respeito às sensatas ponderações do i. relator, peço vênias para discordar das conclusões do acerca da improcedência das seguintes penalidades:

a) multa de 150%, incidente sobre a diferença de Imposto de Importação e do Imposto sobre Produtos Industrializados, capitulada no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996<sup>3</sup>;

b) multa de 100% sobre a diferença entre os preços declarado e arbitrado da mercadoria, definida no art. 633, I do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 4.543,

<sup>1</sup> Art. 57. Cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual devia pronunciar-se a Câmara.

Art. 58. As inexactidões materiais devidas a lapso manifesto e os erros de escrita ou de cálculo existentes na decisão serão retificados pelo Presidente, mediante requerimento de conselheiro da Câmara, do Procurador da Fazenda Nacional, do Presidente da Turma de Julgamento de primeira instância, do titular da unidade da administração tributária encarregada da execução do acórdão ou do recorrente.

§ 1º Será rejeitado, de plano, por despacho irrecorrível do Presidente, o requerimento que não demonstrar, com precisão, a inexactidão ou o erro.

§ 2º Caso o Presidente entenda necessário, preliminarmente, será ouvido o conselheiro relator, ou outro designado, na impossibilidade daquele, que poderá propor que a matéria seja submetida à deliberação da Câmara.

<sup>2</sup> Aplicados em razão da data de interposição dos embargos e da regra de transição da Portaria MF nº 41, de 2009.

<sup>3</sup> Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição: (...) II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

de 2002<sup>4</sup>, que regulamentou o par. único do art. 88 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001 e no art. 70, b, 2 da Lei nº 10.833, de 2003.

Expõem-se, a seguir, os fundamentos que me conduzem a concluir pela correção da exigência fiscal.

#### 1- Ocultação do Real Importador

A meu ver, *concessa venia*, não vislumbro que os fatos narrados no processo possam ser qualificados como mero erro procedimental, decorrente do descumprimento das formalidades inerentes à importação por conta e ordem de terceiros, tese sustentada pelo i. relator, nem muito menos à figura do importador por encomenda, argumento sustentado pela recorrente.

O quadro indiciário trazido aos autos pelas autoridades fiscais e não afastado pela recorrente, permite, s.m.j., formar convicção de que o que ocorreu, em verdade, foi a ocultação do real adquirente da mercadoria, ou de seu importador de fato, materializada por meio da apresentação, no curso do despacho, de documentos que não traduzem a realidade dos negócios entabulados.

Preliminarmente, há que se relembrar que a recorrente não era titular dos recursos empregados nas operações que foram alvo de fiscalização, fato que afasta, de plano, o argumento de que agira como importador para encomendante pré-determinado.

Como é de conhecimento geral, a importação “por encomenda” disciplinada pelo art. 11 da lei nº 11.281, de 2006<sup>5</sup>, por força da regra interpretativa gizada no parágrafo 3<sup>o6</sup> deste mesmo artigo, exige que a pessoa jurídica importadora promova a importação com recursos próprios.

Também não se poderia falar em importação por conta e ordem de terceiros, onde o importador age como um prestador de serviços, pois, se assim o fosse, não se verificaria, como de fato se verificou, a significativa diferença entre os preços pelos quais as mercadorias supostamente ingressavam no estoque da recorrente e aqueles pelos quais as mercadorias seriam transferidas para a empresa NETUNIA que, segundo os elementos carreados, era a verdadeira adquirente da mercadoria.

Com efeito, as notas fiscais de saída, fls. 475 a 521 demonstram que a principal destinatária dos produtos importados pela GS COSTA é a empresa NETUNIA COMERCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA e que a “passagem” da mercadoria pela recorrente somente ocorreria no plano contábil, considerando a proximidade temporal entre o desembaraço aduaneiro e a data informada como de saída para o estabelecimento adquirente;

<sup>4</sup>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);

<sup>5</sup> Art. 11. A importação promovida por pessoa jurídica importadora que adquire mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado não configura importação por conta e ordem de terceiros.

<sup>6</sup> § 3º Considera-se promovida na forma do caput deste artigo a importação realizada com recursos próprios da pessoa jurídica importadora, participando ou não o encomendante das operações comerciais relativas à aquisição dos produtos no exterior. (Incluído pela Lei nº 11.452, de 2007)

Por outro lado, as pesquisas de fls. 522 à 527, realizadas no órgão equivalente à junta comercial do Estado da Flórida – EUA demonstram que a empresa NETUNIA possuiria relação direta com alguns dos exportadores costumeiros para a empresa GS COSTA (notadamente as empresas C.C. WORLD TRADING CORP e DIRECT LINE TRADE CORP) e que tais exportadores possuem ligação entre si. Dentre tais ligações, destaca-se:

1 o Sr. Damásio Ferreira, consta como diretor responsável pela DIRECT LINE TRADE CORP e, ao mesmo tempo, responde pela empresa NETUNIA;

2 a Sra. Silmara Balata, responsável pela C.C. WORLD, fora anteriormente agente de exportação da DIRECT LINE; e

3 o endereço declarado pela GS Costa como sendo da empresa exportadora DIRECT LINE TRADE CORP é o mesmo endereço da exportadora C.C. WORLD (vide quadro à fl. 218).

Ou seja, segundo os elementos carreados ao processo, declarou-se ao Fisco operações por conta própria seguidas de revenda, mas que, na verdade, tratavam-se de operações entabuladas por terceiro, verdadeiro provedor dos recursos empregados na operação (NETUNIA), e exportador com o qual manteria vínculo.

Sendo certo que os documentos apresentados perante o Fisco, em especial a fatura comercial, omitiam tal informação, pretendendo demonstrar a participação de pessoas jurídicas diversas das que a entabularam, não se está diante de mero erro procedimental mas de ocultação do sujeito passivo por meio de simulação.

Lembrar, à esta altura, o que diz o § 1º, I, do art. 167 do Código Civil de 2002, aprovado pela Lei nº 10.406, do mesmo ano:

*§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:*

*I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;*

Tal quadro indiciário ganha força quando se percebe que os preços declarados em tais operações, possivelmente devido à vinculação entre a pessoa jurídica informada como exportadora e o verdadeiro adquirente das mercadorias, apresentavam um significativa distorção, se comparados com operações entabuladas por pessoas jurídicas que não mantinham nenhum vínculo, elemento que será melhor explorado a seguir.

Não vejo, por outro lado, como acolher o argumento de que somente por meio da prova material (e direta) seria possível formar a convicção da conduta perpetrada e do objetivo almejado.

Como é cediço, a lei não fixa quais são os meios aptos a formar a convicção do julgador, nem estabelece hierarquia entre os mesmos. De se relembrar os comandos insculpidos nos 29<sup>7</sup>, do Decreto nº 70.235, de 1972; 131<sup>8</sup>, do código de processo civil; e 157<sup>9</sup>, do código de processo penal.

<sup>7</sup> Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

Notar que tal raciocínio encontra amparo na jurisprudência das mais altas cortes deste País, valendo citar, a guisa de exemplo:

1- RHC 2454 / RN, Rel. Min. Luiz Vicente Cernicchiaro, 6ª Turma do STJ, DJ 12.04.1993

*HC - CONSTITUCIONAL - PROCESSUAL PENAL - CORPO DE DELITO - O CORPO DE DELITO, NA CLASSICA DEFINIÇÃO DE JOÃO MENDES, E O CONJUNTO DOS ELEMENTOS SENSÍVEIS DO FATO CRIMINOSO. DIZ-SE DIRETO QUANDO REUNE ELEMENTOS MATERIAIS DO FATO IMPUTADO. INDIRETO, SE, POR QUALQUER MEIO, EVIDENCIA A EXISTÊNCIA DO ACONTECIMENTO DELITUOSO. A CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA RESGUARDA SEREM ADMITIDAS AS PROVAS QUE NÃO FOREM PROIBIDAS POR LEI. RESTOU, ASSIM, AFETADA A CLAUSULA FINAL DO ART. 158, CPP, OU SEJA, A CONFISSÃO NÃO SER IDONEA PARA CONCORRER PARA O EXAME DE CORPO DE DELITO. NO PROCESSO MODERNO, NÃO HA HIERARQUIA DE PROVAS, NEM PROVAS ESPECIFICAS PARA DETERMINADO CASO. TUDO QUE LICITO FOR, IDONEO SERA PARA PROJETAR A VERDADE REAL...(destaquei)*

2- ACrim 200571080042780 - 07/02/2007, TRF-4ª - Oitava Turma, Des. Elcio Pinheiro de Castro

*Ementa:*

*ROUBO DUPLAMENTE MAJORADO. TESTEMUNHO DE POLICIAIS. PROVA. PENAS.*

*1. omitti.*

*2. A prova indiciária tem o mesmo valor das provas diretas, já que não há em nosso sistema processual penal hierarquia entre as espécies probatórias e vige o princípio da livre convicção do julgador (art. 157 do CPP). (destaquei)*

*3. omitti*

Exigir a prova material (direta) da simulação seria, por via oblíqua, inviabilizar a aplicação da lei que pune esse artifício. Como é cediço, nem a confissão é suficiente para fazer prova da intenção do agente.

Ou seja, os fatos exteriores, passíveis de apreensão, é que, somados, permitem que se forme a convicção acerca daquele elemento subjetivo

Nessa linha, esclarece Danilo Knijnik, citando Paulo Medina<sup>10</sup>

*“Com efeito, ‘a boa-fé ou má-fé não são coisas que possam ser apreendidas pelos sentidos, pois não passam de idéias ou*

<sup>8</sup> Art. 131. O juiz apreciará livremente a prova, atendendo aos fatos e circunstâncias constantes dos autos, ainda que não alegados pelas partes; mas deverá indicar, na sentença, os motivos que lhe formaram o convencimento. (Redação dada pela Lei nº 5.925, de 1973)

<sup>9</sup> Art. 157. O juiz formará sua convicção pela livre apreciação da prova.

<sup>10</sup> *A Prova nos Juízos Cível, Penal e Tributário*. Rio de Janeiro, Forense, 2007, p.p. 166/167

*sentires que estão dentro da cabeça das pessoas, inapreensíveis pelos sentidos das outras pessoas e que unicamente podem ser inferidas e deduzidas do comportamento”, de modo que ‘o mais que, quanto a isso, se pode fazer é concluir-se, por raciocínio’. Por isso que, continua Medina, ‘os fatos da consciência são inacessíveis à direta verificação de outrem. Sem que o sujeito o queira, a consciência é impenetrável. Somente pelos fatos exteriores os fatos interiores se revelam’”.*

(...)

*“Assim, em se tratando de simulação, a única prova possível há de ser a indiciária, cujo módulo varia, conforme o processo de que se cuide. Em se tratando de processo penal, será necessário atingir nível tal que exclua qualquer hipótese de inocência (o quarto modelo de constatação); tratando-se de direito tributário, será necessário atingir o nível da prova acima da dúvida razoável; tratando-se do direito privado, a prova deverá atingir uma forte preponderância, tanto maior quanto maiores os valores em conflito (modelo intermediário).”*

Por outro lado, Alberto Xavier, citando Galvão Telles<sup>11</sup>:

*“A simulação deixa quase sempre vestígios que a denunciam: há fatos, circunstâncias que a experiência aponta como sintomas ou índices do caráter fictício ou imaginário de um ato jurídico...”*

Na mesma linha, traz-se à colação as seguintes manifestações jurisprudenciais:

1- REsp. nº 130570/SP Rel. Min Felix Fischer, 5ª Turma do STJ, DJ 06.10.1997.

*PROCESSUAL PENAL. RECURSO ESPECIAL. LEI DE TOXICOS (ART. 12, PAR. 2., INCISO II, C/C O ART. 18, INCISO I). ART. 386, INCISO VI, DO CPP. DISSIDIO PRETORIANO.*

*I- omitti;*

*II- UMA SUCESSÃO DE INDICIOS E CIRCUNSTANCIAS, COERENTES E CONCATENADAS, PODEM ENSEJAR A CERTEZA FUNDADA QUE É EXIGIDA PARA A CONDENAÇÃO.*

*III- omitti.*

*RECURSO NÃO CONHECIDO.*

2- ACrim. nº 1999.71.02.005025-2/RS, Des. Federal Luiz Fernando Wowk Penteado, TRF - 4ª - Oitava Turma, D.J.U. de 17/05/2006

*EMENTA*

<sup>11</sup> *Manual dos Contratos em Geral, apud, Xavier, Alberto. Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva. São Paulo, 2001, Dialética, p. 76.*

*PENAL. DESCAMINHO. AUTORIA. PROVA INDICIÁRIA.  
PENAL. CÁLCULO. ANTECEDENTES. TRÁNSITO EM  
JULGADO. PRECEDENTES.*

*1. A alegação de ausência de provas quanto à autoria não subsiste ante a verificação de indícios consistentes que autorizam o juízo condenatório.*

*2. omiti.*

Não se pode perder de vista, finalmente, que a arguída prova direta no caso tornou-se inviável em grande parte pela própria conduta da recorrente, que, em violação ao dever fixado no caput do art. 70 da Lei nº 10.833, de 2003<sup>12</sup>, deixou de apresentar os documentos de instrução das declarações aduaneiras alvo de exigência.

## 2 - Repercussões

Registre-se, preliminarmente, que não vislumbro erro de tipificação pela não aplicação da multa de conversão do perdimento. O que se poderia discutir é o cabimento da aplicação dessa penalidade juntamente com as demais.

Nesse sentido, clara é a regra do art. 99 do Decreto-lei nº 37, de 1966, regulamentado pelo art. 608 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 4.543, de 2002, que reza:

*Art. 608. Apurando-se, no mesmo processo, a prática de duas ou mais infrações diferentes, pela mesma pessoa física ou jurídica, aplicam-se cumulativamente, no grau correspondente, quando for o caso, as penalidades a elas cominadas (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 99).*

### 2.1 Agravamento da Multa de Ofício

Neste ponto, relembro que o i. relator deixou consignado e foi acompanhado pelos demais conselheiros que restaram vencidos que, efetivamente, os elementos carreados ao processo permitiam concluir que havia vinculação entre exportador e importador capaz de autorizar a valoração aduaneira com base em método substitutivo.

Veja-se excerto do voto condutor:

*Isto porque, o valor de transação (1º método), art. 1º do AVA, prescreve que ele deve ser aceito desde que não haja vinculação entre o comprador e o vendedor (art. 1º,c).*

*Sem entrar em maiores detalhes penso que a vinculação, nos termos do art. 15, item 4, e suas 8 alíneas, ficou caracterizada (fls 961,963, 965,966,970 e 971).*

*Assim, rejeitado o primeiro método de valoração partiu-se para aplicação dos métodos substitutivos (mercadorias idênticas, similares, previstos no AVA, arts. 2º, 3º, 7º e no art. 84, do Regulamento Aduaneiro).*

<sup>12</sup> Art. 70. O descumprimento pelo importador, exportador ou adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem, da obrigação de manter, em boa guarda e ordem, os documentos relativos às transações que realizarem, pelo prazo decadencial estabelecido na legislação tributária a que estão submetidos, ou da obrigação de os apresentar à fiscalização aduaneira quando exigidos, implicará:



A divergência deste redator designado, portanto, está na ponderação das provas carreadas ao processo e na fixação das consequências legais que emergem desse conjunto probatório.

A meu ver, com a máxima vênia, restando demonstrado o vício na identificação nas partes, perpetrado por meio da interposição fraudulenta de pessoas, bem assim que os preços declarados estavam afetados<sup>13</sup>, demonstra-se aplicável a qualificadora elencada no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 que, há época dos fatos geradores, tinha a seguinte redação:

*“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:*

*I - ...*

*II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.”*

Ou seja, a declaração inexata da base de cálculo dos tributos incidentes sobre a importação, efetivamente, incidiu na circunstância qualificadora prevista no inciso II do art. 44, acima transcrito, vez que a ligação entre as partes que atuaram na operação, circunstância essencial para a definição daquela base de cálculo, foi ocultada por meio da interposição fraudulenta.

## 2.2- Multa por Violação ao Controle Administrativo das Importações

Outro ponto em que me permiti dissentir do i. relator é a aplicabilidade da multa capitulada no art. 633, I do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 4.543, de 2002, que tem como matriz legal o par. único do art. 88 da Medida Provisória nº 2.158, de 2001<sup>14</sup>.

Conforme é possível extrair do voto vencido, concluiu-se que havia vinculação entre as partes, mas que isso não implicaria concluir pela figura do subfaturamento.

Além dos argumentos relativos à necessidade de prova direta, já enfrentados alhures, sustentou o i. conselheiro, em síntese, na esteira da remansosa jurisprudência deste Colegiado, que a tipificação da conduta ali qualificada (subfaturamento) exigiria a comprovação da remessa de divisas em patamares diversos dos declarados, bem assim do conluio entre importador e exportador.

Com o máximo respeito, ousou afirmar que a jurisprudência invocada não se aplica ao caso concreto, posto que representa a exegese de dispositivos que, conforme o caso, encontravam-se tácita ou expressamente revogados à época dos fatos que geraram a imposição objeto de Recurso Voluntário.

<sup>13</sup> Tabelas às fls. 244 a 278

<sup>14</sup> 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.

Com efeito, à época dos julgamentos paradigma o subfaturamento encontrava-se tipificado no art. 526, III do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 91.030, de 1985<sup>15</sup>, que tinha como matriz legal o art. 169 do Decreto-lei nº 37/66, modificado pela Lei nº 6.562/78.

Ocorre que, com a edição da Medida Provisória 2.158-35, de 24 de agosto de 2001 o inciso II do art. 169 do DL 37/66 foi tacitamente revogado, surgindo em seu lugar a infração tipificada no parágrafo único do art. 88 desse ato novel<sup>16</sup>, conforme regulamentação pelo Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 4.543, de 2002, que revogou o Decreto 91.030, de 1985 e deixou de elencar no dispositivo que passou a disciplinar as infrações administrativas ao controle das importações (art. 633), a conduta outrora prevista no inciso III do art. 526 do ato regulamentar revogado.

Nos termos do dispositivo novel, não mais se discute aspectos relativos à remessa de divisas ou outros controles cambiais. A infração materializa-se quando se demonstra divergência entre o preço declarado e, havendo justificativa para o arbitramento, o preço arbitrado.

Ou seja, se observada a regulamentação que lhe deu o inciso I do art. 633 do novo Regulamento Aduaneiro, a multa em questão é fruto exclusivo da diferença entre o valor declarado e o apurado em ação fiscal, ainda que em função de arbitramento.

Veja-se o que diz o dispositivo regulamentador:

*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);*

Ademais, há que se registrar que, conforme consignado no item 7 do relatório fiscal, ratificado na decisão recorrida, a recorrente, após regularmente intimada para tanto, deixou de apresentar as faturas comerciais que instruíram os despachos das declarações de importação alvo de litígio e não apresentou provas de que havia justo motivo para tanto.

Em assim procedendo, justificou o arbitramento dos preços independentemente da demonstração de fraude nas operações.

Cabe aqui lembrar o comando insculpido no art. 70, II, “a” e “b”, da Lei nº 10.833, de 29/12/2003, que é resultado da conversão da Medida Provisória nº 135, de 30/10/2003:

<sup>15</sup> Art. 526. Constituem infrações administrativas ao controle das importações, sujeitas às seguintes penas (Decreto-lei Nº 37/66, art. 169, alterado pela Lei Nº 6.562/78, art. 2º): (...) III - subfaturar ou superfaturar o preço ou valor da mercadoria: multa de cem por cento (100%) da diferença;

<sup>16</sup> 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.

*Art. 70. O descumprimento pelo importador, exportador ou adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem, da obrigação de manter, em boa guarda e ordem, os documentos relativos às transações que realizarem, pelo prazo decadencial estabelecido na legislação tributária a que estão submetidos, ou da obrigação de os apresentar à fiscalização aduaneira quando exigidos, implicará:*

*I- omitti*

*II - se relativo aos documentos obrigatórios de instrução das declarações aduaneiras:*

*a) o arbitramento do preço da mercadoria para fins de determinação da base de cálculo, conforme os critérios definidos no art. 88 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, se existir dúvida quanto ao preço efetivamente praticado;*

*b) a aplicação cumulativa das multas de:*

*(...)*

*2. 100% (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.*

Relembre-se, no caso do presente litígio, o Fisco demonstrou que os preços declarados apresentavam significativa divergência com relação àqueles envolvendo mercadorias idênticas declaradas por terceiros.

Em assim sendo, a não-apresentação dos documentos de instrução do despacho, a meu ver corretamente, reforçou o procedimento de arbitramento dos preços e, conseqüentemente, a aplicação da multa calculada sobre a diferença entre o preço arbitrado e declarado.

### 3- Conclusão

Mais uma vez rendendo homenagem ao i. relator, voto no sentido de negar provimento ao recurso no que se refere ao agravamento da multa de ofício calculada sobre a diferença de tributos apurada, conforme capitulado no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, bem assim pela manutenção da multa de 100% sobre a diferença entre os preços declarado e arbitrado da mercadoria alvo de exigência, fixada no parágrafo único do art. 88 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, bem assim no art. 70, II, “b”, 2, da Lei nº 10.833, de 29/12/2003.

  
Luis Marcelo Guerra de Castro