



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

Processo n° 10909.720986/2014-71
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **3802-004.098 – 2ª Turma Especial**
Sessão de 25 de fevereiro de 2015
Matéria TRIBUTOS ADUANEIROS
Recorrente DIROMON COMÉRCIO DE ARTIGOS DO VESTUÁRIO LTDA.-ME
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Data do fato gerador: 23/10/2013, 31/12/2013

TRIBUTOS ADUANEIROS. BASE DE CÁLCULO. FRAUDE DE VALOR. SUBFATURAMENTO. SUBVALORAÇÃO. DIFERENCIAÇÃO.

Nos casos de fraude de valor, não há subvaloração, mas subfaturamento, que se diferencia da primeira em razão da ilicitude da conduta do importador. O subfaturamento ocorre quando o importador registra a declaração de importação (DI) tendo por base um fatura comercial que não reflete o preço realmente pago pelo produto importado. Essa discrepância pode resultar da falsificação da fatura, mediante apresentação de versão não verdadeira substitutiva da fatura genuína ou por alteração do documento verdadeiro (falsidade material). Também pode ocorrer quando, mediante conluio entre importador e exportação, emite-se uma fatura verdadeira, porém, com valores menores que os efetivamente praticados (falsidade ideológica). Não se confunde com a subvaloração, que constitui a aplicação indevida de um dos métodos de valoração aduaneira do AVA/Gatt, sem a ocorrência de fraude (Opinião Consultiva n° 10.1, do Comitê Técnico de Valoração Aduaneira).

FALSIDADE MATERIAL. NÃO CARACTERIZADA. AUSÊNCIA DE PROVAS DE ADULTERAÇÃO. ALEGAÇÃO DE PRETERIÇÃO DE FORMALIDADE NÃO ESSENCIAL.

A ausência de elementos que demonstrem com segurança a adulteração do documento, associada à simples alegação de preterição de formalidade não essencial (RA/2009, o art. 557), são insuficientes para se concluir pela falsidade material da fatura comercial.

FALSIDADE IDEOLÓGICA. PROVA DE VENDA ABAIXO DO PREÇO DE CUSTO. AUSÊNCIA DE PROVAS DO PREÇO EFETIVAMENTE PRATICADO. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

A simples comprovação da venda com prejuízo é insuficiente para se concluir pela falsidade ideológica da fatura. Exige-se a demonstração de que o preço declarado pelo importador na DI foi diferente do efetivamente praticado na operação, o que pode ocorrer por qualquer meio de prova, desde a realização de pagamentos em paralelo (“por fora”), ordens de compra, faturas proforma, documentos financeiros, comprovantes de operações bancárias, até mesmo registros internos de controle paralelo de pagamentos. Do contrário, não há como se diferenciar uma fraude de valor de uma simples venda com custo reduzido, sobretudo nos casos entre partes relacionadas. Desapareceria a diferença entre o subfaturamento e o subvalorização, implicando a atribuição do mesmo tratamento jurídico à operações lícitas e ilícitas.

BASE DE CÁLCULO. LANÇAMENTO. ARBITRAMENTO. ART. 88 DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 2.158/2001. REGRAS DE VALORAÇÃO ADUANEIRA DO AVA/GATT. VÍCIO MATERIAL. NULIDADE.

Se a prova dos autos indica de se tratar de hipótese de subvalorização, e não de subfaturamento, a autoridade aduaneira, diante de inaceitabilidade do valor declarado, ao invés de arbitrar a base de cálculo na forma do art. 88 da Medida Provisória nº 2.158/2001, deveria ter constituído o crédito tributário mediante aplicação de um dos métodos substitutivos do Artigo VII do Acordo Geral de Tarifas e Comércio - Gatt (Anexo 1-A), afastando o método do valor da transação e exigindo a diferença do crédito tributário (IPI, II, PIS/Pasep e Cofins), acrescido apenas de juros e da multa de-ofício de 75%. Vício material. Nulidade do lançamento.

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. MULTA SUBSTITUTIVA DA PENA DE PERDIMENTO. ART. 23 DO DECRETO-LEI Nº 1.455/1976. CARACTERIZAÇÃO POR PRESUNÇÃO. LEGALIDADE. REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA MULTA. REFLEXO DA NULIDADE DO ARBITRAMENTO DO VALOR ADUANEIRO DA MERCADORIA.

A interposição fraudulenta pode ser provada por qualquer meio admitido pela ordem jurídica, sendo presumida, nos termos do § 2º do art. 23, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, sempre que o importador não for capaz de comprovar a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados na operação de importação. Se o contribuinte permanece silente, mesmo intimado reiteradamente pela autoridade fiscal a apresentar os documentos comprobatórios da origem dos recursos, não há outro encaminhamento senão a aplicação da regra que autoriza a presunção da prática infração. A base de cálculo da multa, entretanto, deve ser revista, considerando o valor aduaneiro originário informado na DI, em decorrência da nulidade do

arbitramento do valor aduaneiro realizado com fundamento no art. 88 da Medida Provisória nº 2.158/2001.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Crédito Tributário Mantido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Mércia Helena Trajano Damorim e Waldir Navarro Bezerra, que negavam provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

MÉRCIA HELENA TRAJANO DAMORIM - Presidente.

(assinado digitalmente)

SOLON SEHN - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Mércia Helena Trajano Damorim (Presidente), Francisco José Barroso Rios, Solon Sehn, Waldir Navarro Bezerra, Bruno Mauricio Macedo Curi e Cláudio Augusto Gonçalves Pereira.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face de acórdão da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis/SC (DRJ/FNS), que julgou parcialmente procedente impugnação apresentada pelo Recorrente, assentado nos fundamentos resumidos na ementa assim formalizada (fls. 519):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Data do fato gerador: 23/10/2013, 31/12/2013

FRAUDE. SUBFATURAMENTO. APURAÇÃO DO VALOR ADUANEIRO.

Verificado o subfaturamento, está caracterizada fraude no despacho e deve ser apurado o valor aduaneiro a ser utilizado como base de cálculo para os tributos incidentes na operação de importação. Por consequência, a multa de ofício deve ser calculada utilizando alíquota duplicada.

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. MULTA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO.

Caracterizada a interposição fraudulenta, seja ela devidamente apurada ou por presunção expressamente prevista na legislação, aplica-se a pena de perdimento das mercadorias. Na

impossibilidade de se aplicar o perdimento, deve ser a importadora penalizada com a multa equivalente ao real valor aduaneiro das mercadorias.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 26/12/2013

MULTA. EMBARAÇO À FISCALIZAÇÃO. FALTA DE ATENDIMENTO À INTIMAÇÃO.

A multa de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) somente deve ser aplicada caso a falta de atendimento à intimação resulte de fato em embaraço à fiscalização, ou seja, impossibilite o prosseguimento da ação fiscal.

A aplicação da multa em questão somente se materializa caso a operação de importação seja objeto de análise dos autos. Caso a operação seja analisada em processo diverso, o lançamento também o será.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Por bem descrever a controvérsia até a presente fase processual, cumpre transcrever o relatório da decisão recorrida:

Consta no Relatório Fiscal (fls. 306-334) que a autuada registrou em 30 de agosto de 2013 a Declaração de Importação (DI) nº 13/1703505-6 e em 23 de outubro de 2013 a DI nº 13/2095061-4. A primeira foi parametrizada para o canal cinza e a segunda para o vermelho. Tendo sido detectadas irregularidades, foram submetidas a procedimento especial de controle aduaneiro previsto na Instrução Normativa RFB nº 1.169, de 29 de junho de 2011.

A DI nº 13/1703505-6, apesar de analisada também neste processo para fins de contextualização da situação, haja vista as duas operações serem análogas, foi objeto do processo administrativo nº 10909.720271/2014-19, com proposta de aplicação da pena de perdimento, já que as mercadorias permaneceram retidas.

Entretanto, relativamente à DI nº 13/2095061-4, houve interposição [sic.] de Mandado de Segurança com deferimento do pedido mediante caução. Não sendo possível alcançar a mercadoria entregue à autuada por já ter sido objeto de comercialização, a fiscalização procedeu ao lançamento dos créditos tributários decorrentes das condutas tidas por irregulares.

Segundo o Relatório Fiscal, a DI em análise compreendeu a importação de bolsas femininas, 100% PU (com superfície exterior de folha de plástico), do fabricante e exportador Guanzhou Gege Leather Products Co., Ltd., ao preço unitário, independente do modelo, de US\$ 3,59. Argumenta que somente o custo da principal matéria prima das bolsas, em média, já seria superior ao preço declarado. Acrescenta que o prazo de pagamento de 180 dias constante na fatura (sem indicação de seu início e, portanto, da data de vencimento), é demasiadamente longo e não usual no comércio internacional, ainda mais se tratando de importadora de pequeno porte. Indica, também, que o logotipo que consta na fatura comercial e no packing list difere do logotipo utilizado pelo exportador em sites pesquisados na Internet. Quanto à fatura, ainda traz considerações acerca de não ser possível aferir quem de fato apõe sua assinatura no documento.

O Auditor-Fiscal relata que, apesar de ter regularmente intimado e reintimado a autuada, não obteve respostas, “(...) demonstrando também o intuito de embarçar o procedimento fiscal. Não demonstrou terem sido as faturas emitidas por quem as diz ter emitido. Não apresentou documentos representativos das operações comerciais e dos preços praticados. Não comprovou a origem, a disponibilidade e a (sic) transferências dos recursos financeiros empregados nas operações. Sequer identificou a conta-corrente bancária onde os tributos foram debitados” (fls. 314-315).

A fiscalização também expõe uma escalada dos preços unitários das bolsas. Consta que em 2012, foi aplicada a pena de perdimento em operação de importação da mesma espécie de mercadoria, declarada a US\$ 1,30, autuação sequer impugnada. E prossegue:

“A partir de então, a DIROMON permaneceu declarando preços unitários próximos a US\$ 2,30 (oscilando entre 2,10 e 2,50) até que a DI nº 13/1703505-6, de 30/08/2013 (a primeira a ser incluída no presente procedimento especial), foi parametrizada no canal cinza. Nela, há preços unitários entre US\$ 2,40 e US\$ 2,60. Como consequência da inclusão da DI em procedimento especial, a próxima importação de bolsas promovida pela DIROMON não foi mais destinada ao Porto de Itajaí, mas sim ao Porto de Santos, objetivando fugir do procedimento fiscal já em curso. Em 09/10/2013, foi registrada a DI nº 13/1995088-6 (fls. 224-229), em Santos, onde os preços declarados novamente aumentaram, agora para US\$ 4,50 e 4,60. Há casos de bolsas com as mesmas referências na duas DIs cujos preços quase dobraram, em função da fiscalização aduaneira mais apurada nas operações da empresa (...)” (fl. 318).

Com o objetivo de constatar o custo mínimo de produção das bolsas, o Auditor-Fiscal remeteu amostras para realização de perícia, como segue:

“Para a DI nº 13/2095061-4, foram enviadas três amostras. Os resultados dos laudos vêm ao encontro dos demais (fls. 129-147). As três amostras são produzidas com revestimento externo de tecido poliéster (participação entre 17 e 18%, em peso, conforme o caso) recoberto com resina (participação de 21 a 28% em peso, conforme o caso). Possuem ainda forro de tecido poliéster (participação de 10 a 12%, em peso), além de aviamentos (41 a 51%). Para a ref. BG150-1503, cujo preço unitário declarado é US\$ 3,59, o custo mínimo indicado, considerando apenas a parte têxtil, foi de US\$ 5,55 (fl.139). Para a ref. D549-5492 (preço unitário declarado de US\$ 3,59), o custo mínimo indicado foi de US\$ 5,20 (fl. 145) e para a ref. D467-4671 (US\$ 3,59), o custo mínimo indicado foi de US\$ 5,55 (fl. 133).

Tais laudos não pretendem apurar o valor comercial da mercadoria, apenas identificar sua composição e estimar seu custo mínimo, inclusive porque consideram apenas o material têxtil empregado.” (fl. 320)

Caracterizada a prática de fraude relativa ao valor aduaneiro, a fiscalização adotou a previsão do art. 88 da Medida Provisória (MP) nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001 e arbitrou o preço unitário das bolsas em US\$ 11,50, preço mais baixo praticado em importação de mercadoria similar, valor obtido através de consulta aos sistemas da Receita Federal.

Com base no não atendimento das intimações, que pretendiam, entre outras coisas, verificar a origem, disponibilidade e transferência dos recursos financeiros empregados nas operações de importação, o autuante promoveu o enquadramento da situação no § 2º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, que

presume a interposição fraudulenta quando não comprovadas a origem, disponibilidade e transferência daqueles recursos. O mesmo artigo, em seu inciso V, considera a interposição fraudulenta dano ao Erário, punível, conforme § 1º, com a pena de perdimento, ou, conforme § 3º, com multa equivalente ao valor aduaneiro, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, situação ocorrida no caso.

Ainda, o Auditor-Fiscal considerou as faturas falsas tanto material como ideologicamente. As intimações solicitavam esclarecimentos e comprovação da autenticidade das faturas, mas não restaram atendidas. Ante a falsidade, restou configurada outra hipótese de dano ao Erário, prevista no art. 689, VI c/c § 3º-A do Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009.

De posse do novo valor aduaneiro das mercadorias, que implica em nova base de cálculo, foram recalculados os tributos incidentes na operação e abatidos os valores já recolhidos, restando os valores sonegados lançados, com acréscimo dos juros de mora e de multa de ofício no percentual de 150% por entender configurada a fraude decorrente da falsidade das faturas (art. 44, I e § 1º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996).

Entendendo ter restado caracterizado o embaraço decorrente do não atendimento às intimações no curso das investigações relativas às operações das DI nº 13/1703505-6 e 13/2095061-4, foi lançada, por duas vezes, a multa de R\$ 5.000,00 prevista no art. 107, IV, c, do Decreto-Lei nº 37, de 21 de novembro de 1966.

Com base no art. 135 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN), foi estendida a responsabilidade tributária a Wu Xinglian, CPF nº 218.968.388-20 (sócia e responsável pela pessoa jurídica perante o CNPJ e o Siscomex) e a Wu Xingyao, CPF nº 221.048.308-50 (irmã de Wu Xinglian e filha da sócia minoritária, a quem as duas sócias outorgaram procuração para, isoladamente, gerir a empresa).

No recurso voluntário de fls. 538 e ss., os Recorrentes (pessoa jurídica e responsáveis solidários) sustentam que: não há provas da interposição fraudulenta, que teria sido caracterizada com base em meras suposições; cabe à autoridade aduaneira comprovar os fatos alegados, sendo indevida a inversão do ônus da prova, inclusive porque os Recorrentes não têm o dever de fazer prova negativa; o arbitramento do preço das mercadorias é ilegal, sendo indevidas as diferenças tributárias apuradas; não houve ausência de comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos financeiros empregados na operação de importação; o sujeito passivo tem assegurado o direito constitucional ao silêncio, de sorte que o mesmo não pode ser interpretado em seu desfavor; a decisão exarada nos autos do Mandado de Segurança nº 5009429-07.2013.404.7208/SC impede a requisição da entrega da mercadoria, bem como a aplicação a multa equivalente ao valor aduaneiro; não há fraude, mas simples erro material de digitação do nome da empresa na fatura; a falta de indicação do cargo do signatário da fatura não justifica a invalidação do documento; não há que se falar em falsidade ideológica, porquanto o arbitramento efetuado pelo autoridade aduaneira mostra-se indevido; a deveria ter sido realizada perícia da assinatura da fatura; e os laudos periciais produzidos unilateralmente pela Associação Brasileira de Indústria Têxtil e Confecção (ABIT) seriam nulos.

Por fim, em caso de procedência dos lançamentos, pleiteiam sucessivamente o abatimento do valor da caução prestada nos autos de mandado de segurança.

Requerem o conhecimento e a reforma da decisão recorrida.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Solon Sehn

O sujeito passivo principal e os responsáveis solidários foram intimados da decisão recorrida em 09/10/2014 (fls. 533), 21/10/2014 (fls. 536) e 22/10/2014 (fls. 537), interpondo recurso voluntário único, protocolizado em 30/10/2014 (fls. 538), ou seja, dentro do prazo legal. Assim, presentes os demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/1972, o mesmo pode ser conhecido.

No caso em exame, a autoridade aduaneira entendeu caracterizadas duas infrações distintas relacionadas à mesma operação de comércio exterior, objeto da Declaração de Importação (DI) nº 13/2095061-4: (i) o subfaturamento; e (ii) a interposição fraudulenta. Em razão disso, após o arbitramento da base de cálculo na forma do art. 88 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, constituiu crédito tributário correspondente à diferença dos tributos incidentes na operação (IPI, II, PIS/Pasep e Cofins), acrescido de juros e multa de ofício qualificada (150%), na forma do art. 44, I, e § 1º, da Lei nº 9.430/1996. Foi cominada ainda a pena substitutiva do perdimento, equivalente à 100% do valor aduaneiro arbitrado, bem como a multa por embarço à fiscalização, esta última afastada pela DRJ.

É importante ressaltar, outrossim, que a pena substitutiva do perdimento foi cominada devido à interposição fraudulenta, caracterizada por presunção, na forma do no § 2º, do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976 (não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados na operação de comércio exterior), bem como à falsidade material e ideológica das faturas comerciais, nos moldes do art. 105, VI, do Decreto-Lei nº 37/1966 (art. 689, VI c/c § 3º-A do Decreto nº 6.759/2009 – RA/2009).

Portanto, a multa substitutiva da pena de perdimento foi baseada na falsidade da fatura e, ao mesmo tempo, como um segundo fundamento autônomo, na interposição fraudulenta na operação de comércio exterior.

I. Do subfaturamento

Os tributos incidentes sobre as operações de comércio exterior desempenham - ao lado da função arrecadatória ou fiscal, que é inerente à toda e qualquer exação - um relevante papel regulatório ou extrafiscal. Por meio do aumento ou da redução desses tributos, é possível controlar a demanda interna de determinados produtos, incentivando a indústria nacional ou contendo eventual pressão inflacionária, entre outras finalidades de política econômica e internacional. Daí a importância da adequada valoração aduaneira da mercadoria e da previsão, na legislação tributária, de mecanismos que garantam a fiscalização e a repressão da manipulação artificial dos preços, sobretudo os praticados entre partes relacionadas.

No direito brasileiro, a valoração aduaneira é disciplinada pelo Decreto nº 6.759/2009, que consolida a aplicação das regras do Artigo VII do Acordo Geral de Tarifas e Comércio – Gatt (Anexo 1-A - Acordo de Valoração Aduaneira - AVA - da Ata Final que Incorpora os Resultados da Rodada Uruguai de Negociações Comerciais Multilaterais), aprovado pelo Decreto Legislativo nº 30/1994 e promulgado pelo Decreto nº 1.355/1994.

As regras de valoração aduaneira do AVA/Gatt compreendem um critério base, incidente na grande maioria das operações (método do valor da transação), e cinco critérios substitutivos, que são aplicados sucessivamente e em caráter excludente: o método do valor de transação de mercadorias idênticas; o do valor de transação de mercadorias similares; o do valor de revenda ou do valor dedutivo do custo de produção ou do valor computado; e o método do último recurso, também denominado critério da razoabilidade¹.

De acordo com método do valor da transação, o valor aduaneiro – base de cálculo dos tributos aduaneiros - deve corresponder ao preço efetivamente pago ou a pagar pela mercadoria importada, ajustado de acordo com o art. 8º do AVA/Gatt e os arts. 77 e ss. do Decreto-Lei nº 37/1966. A autoridade fiscal, entretanto, pode discordar do preço declarado na DI, fundamentando a discrepância no valor de mercadorias idênticas ou similares em operações envolvendo compradores não vinculados situados no mesmo país de destino (art. 2º, “a” e “b”, do AVA/Gatt). Após manifestação do importador, caso não demonstrada a aceitabilidade do valor declarado, devem ser aplicados um dos métodos substitutivos, com exigência da diferença do crédito tributo acrescida de juros de mora e, em caso de lançamento de-ofício, de multa de 75% (Lei nº 9.430/1996, art. 42, I).

É nesse contexto que se opera com o conceito de *subvaloração*, que nada mais é do que a aplicação indevida de um dos métodos de valoração aduaneira pelo importador, sem a ocorrência de fraude de valor (Opinião Consultiva nº 10.1, do Comitê Técnico de Valoração Aduaneira).

Nos casos de fraude de valor, não há *subvaloração*, mas *subfaturamento*, que se diferencia da primeira justamente em razão da ilicitude da conduta do importador. É o que ensina Rodrigo Mineiro Fernandes, Conselheiro da Terceira Seção de Julgamento do CARF, em estudo doutrinário sobre o tema:

É importante, mais uma vez, separar as operações lícitas das operações ilícitas para conceituarmos o subfaturamento, diferenciando-o de outra prática aparentemente similar: a subvaloração. Esta, uma irregularidade dentro do campo da licitude. Aquela, através da prática de um ato ilícito. O subfaturamento é realizado mediante o registro da Declaração de Importação com declaração de preço inferior ao efetivamente praticado, com base numa fatura comercial falsa (ideológica ou material)².

Portanto, o *subfaturamento* ocorre quando o importador registra a declaração de importação (DI) tendo por base um fatura comercial que não reflete o preço realmente pago pelo produto importado. Essa discrepância pode resultar da falsificação da fatura, mediante apresentação de versão não verdadeira substitutiva da fatura genuína ou por alteração do documento verdadeiro (falsidade material). Também pode ocorrer quando, mediante conluio entre importador e exportação, emite-se uma fatura verdadeira, porém, com valores menores que os efetivamente praticados (falsidade ideológica)³.

Nos casos de subfaturamento, devem ser adotadas as providências do art. 88 da Medida Provisória nº 2.158/2001:

¹ SEHN, Solon. Regime de incidência do Imposto de Importação. In: DOMINGO, Luiz Roberto; SARTORI, Angela; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. (coord.). "Tributação Aduaneira à luz da Jurisprudência do CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais". São Paulo: MP, 2013, p. 301-309.

² FERNANDES, Rodrigo Mineiro. Valoração aduaneira e subfaturamento. In: DOMINGO et.al., Tributação..., op. cit., p. 250-251.

³ COSTA JUNIOR, Paulo José. "Comentários ao Código Penal". 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 926-927.

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, observada a ordem seqüencial:

I - preço de exportação para o País, de mercadoria idêntica ou similar;

II - preço no mercado internacional, apurado:

a) em cotação de bolsa de mercadoria ou em publicação especializada;

b) de acordo com o método previsto no Artigo 7 do Acordo para Implementação do Artigo VII do GATT/1994, aprovado pelo Decreto Legislativo no 30, de 15 de dezembro de 1994, e promulgado pelo Decreto no 1.355, de 30 de dezembro de 1994, observados os dados disponíveis e o princípio da razoabilidade; ou

c) mediante laudo expedido por entidade ou técnico especializado.

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.

Assim, deve ser aplicado o preço efetivamente praticado na importação ou, não sendo possível, um valor arbitramento em consonância com os seguintes critérios:

(1) preço de exportação para o País, de mercadoria idêntica ou similar;

(2) preço no mercado internacional, apurado mediante:

(2.1) cotação de bolsa de mercadoria ou em publicação especializada;

(2.2) método previsto no Artigo 7 do Gatt (método do último recurso), observados os dados disponíveis e o princípio da razoabilidade; ou

(2.3) mediante laudo expedido por entidade ou técnico especializado.

No presente caso, a Fiscalização entendeu caracterizada *falsidade material e ideológica* da fatura comercial, assentada nas seguintes constatações:

(a) a importação teve por objeto mercadoria descrita como “bolsa feminina, 100% PU (com superfície exterior de folha de plástico)”, com preço unitário declarado de US\$ 3,59, independente do modelo;

(b) meio do “Aliceweb” - Sistema de Análise das Informações de Comércio Exterior via Internet, da Secretaria de Comércio Exterior (SECEX), do Ministério do

Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior (MDIC), foi constatado que o preço médio FOB em US\$ por Kg líquido das importações da principal matéria prima das bolsas, originárias da China no ano de 2013 (janeiro a agosto) foi de US\$ 5,69/Kg. Assim, foi apurado que o custo da principal matéria prima é bastante superior ao valor de importação do produto acabado;

(c) a fatura apresenta um termo de pagamento de 180 (cento e oitenta) dias, que foi considerado longo e não usual pela autoridade aduaneira, sobretudo considerando-se que a importadora é uma empresa de pequeno porte. Não há, ademais, indicação de termo de início do prazo (data da fatura ou data do embarque);

(d) foram empreendidas buscas na internet, por meio das quais se constatou que o logotipo do exportador é “totalmente diferente do constante na fatura comercial (fl. 96) e *packing list* (fls. 97-100)” (ver reprodução às fls. 309);

(e) a assinatura da fatura comercial parece aludir ao nome “Vicky Lee”, porém, não há indicação do cargo ou função do signatário;

(f) perícia realizada em três amostras do produto importado comprovaram que as bolsas “[...] são produzidas com revestimento externo de tecido de poliéster (participação entre 17 e 18%, em peso, conforme o caso) recoberto com resina (participação entre 21% a 28% em peso, conforme o caso). Possuem ainda forro de tecido de poliéster (participação de 10% a 12%, em peso), além de aviamentos (41 a 51%). Para a ref. BG150-1503, cujo preço unitário declarado é US\$ 3,59, o custo mínimo indicado, considerando apenas a parte têxtil, foi de US\$ 5,55 (fls. 139). Para a ref. D549-5492 (preço unitário declarado é US\$ 3,59), o custo mínimo indicado foi de US\$ 5,20 (fls. 145) e para a ref. D467-4671 (US\$ 3,59), o custo mínimo indicado foi de US\$ 5,55 (fls. 133)” (fls. 320);

(g) foi constatado, considerando os documentos apresentados no despacho de importação das DIs nº 12/0769899-9 e 12/0769979-0, que o catálogo de bolsas comercializadas pela exportadora chinesa (GUANGZHOU WEINI FUR CO., LTD) informando uma página na internet com endereço www.vani.en.alibaba.com e um cartão de visitas indicando, como empresas relacionadas ao exportador, a GUANGZHOU VANI CO. LTD, com e-mail “vani@vip.163.com”, o que foi considerado “[...] relevante por demonstrar ligação entre o exportador e o importador que vai além da relação comercial habitual, já que VANI DO BRASIL é o nome da empresa detentora do registro do site da DIROMON e que efetuava as importações antes desta [...]” (fls. 318).

Contudo, analisando os elementos de prova anexados ao auto de infração, entende-se que não há fundamentos suficientes para se concluir pela falsidade material da fatura comercial. Isso porque a reprodução fotográfica das buscas da internet (fls. 309) não permite afirmar com segurança que o logotipo do exportador é “totalmente diferente do constante na fatura comercial (fl. 96) e *packing list* (fls. 97-100)”. A “*invoice*” de fls. 96 e o “*packing list*” (fls. 97-100), ademais, não parecem retratar o logotipo, mas apenas o nome empresarial da pessoa jurídica exportadora.

Registre-se ainda que o logotipo não constitui requisito de validade formal ou material da fatura comercial, consoante dispõe o art. 557 do RA/2009:

Art. 557. A fatura comercial deverá conter as seguintes indicações:

I - nome e endereço, completos, do exportador;

II - nome e endereço, completos, do importador e, se for caso, do adquirente ou do encomendante predeterminado;

III - especificação das mercadorias em português ou em idioma oficial do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio, ou, se em outro idioma, acompanhada de tradução em língua portuguesa, a critério da autoridade aduaneira, contendo as denominações próprias e comerciais, com a indicação dos elementos indispensáveis a sua perfeita identificação;

IV - marca, numeração e, se houver, número de referência dos volumes;

V - quantidade e espécie dos volumes;

VI - peso bruto dos volumes, entendendo-se, como tal, o da mercadoria com todos os seus recipientes, embalagens e demais envoltórios;

VII - peso líquido, assim considerado o da mercadoria livre de todo e qualquer envoltório;

VIII - país de origem, como tal entendido aquele onde houver sido produzida a mercadoria ou onde tiver ocorrido a última transformação substancial;

IX - país de aquisição, assim considerado aquele do qual a mercadoria foi adquirida para ser exportada para o Brasil, independentemente do país de origem da mercadoria ou de seus insumos;

X - país de procedência, assim considerado aquele onde se encontrava a mercadoria no momento de sua aquisição;

XI - preço unitário e total de cada espécie de mercadoria e, se houver, o montante e a natureza das reduções e dos descontos concedidos;

XII - custo de transporte a que se refere o inciso I do art. 77 e demais despesas relativas às mercadorias especificadas na fatura;

XIII - condições e moeda de pagamento; e

XIV - termo da condição de venda (INCOTERM).

Parágrafo único. As emendas, ressalvas ou entrelinhas feitas na fatura deverão ser autenticadas pelo exportador.

Logo, eventual discrepância no logotipo, ainda que tivesse se mostrado presente no caso concreto, seria relativa a fato juridicamente irrelevante. Assim, não há que se falar em falsidade, porque, segundo ensina Paulo José da Costa Junior, ao comentar a conduta tipificada no art. 299 do Código Penal, “[...] a preterição de formalidade ou uma irregularidade

qualquer não configuram o delito, pois a norma exige expressamente que a falsidade seja praticada em relação a fato juridicamente relevante”⁴.

Por fim, a falta de indicação de cargo ou da função do signatário, além de também não constituir requisito de validade da fatura, não implica necessariamente a falsidade do documento nem permite afirmar nada conclusivo nesse sentido. Trata-se de mero indício, que poderia ter servido de fundamento para o aprofundamento da investigação, inclusive com intimação do sujeito passivo para providenciar o reconhecimento da autenticidade da fatura, mas jamais, com a devida vênia, concluir pela sua falsificação.

Por outro lado, no tocante à alegada falsidade ideológica, embora se tenha demonstrado que a mercadoria foi vendida abaixo de seu custo de produção, não há qualquer prova de que o preço constante da fatura foi diferente do efetivamente praticado entre as partes.

Não há como afirmar, destarte, que a fatura comercial é ideologicamente falsa se a autoridade aduaneira não demonstra o valor efetivamente praticado, o que, segundo destaca Rodrigo Mineiro Fernandes, pressupõe a identificação de duas faturas (a falsa e a verdadeira) ou outros elementos de prova indicativos do preço real da operação:

“[...] o subfaturamento mediante fraude documental deverá ser provado, direta ou indiretamente, e demonstrado nos autos de forma clara e inequívoca. O elemento de prova principal para caracterizar a falsidade documental é a identificação pela Autoridade Aduaneira das duas faturas (a fatura verdadeira, oculta, e a fatura falsa, apresentada à fiscalização aduaneira). Mas nem sempre é possível localizar a fatura original. Nesses casos, para a comprovação da falsidade documental, a Fiscalização Aduaneira poderá lançar mão de outros elementos de prova que apontem o preço efetivamente praticado na operação comercial internacional, como, por exemplo, as ordens de compra, as faturas pró-forma e as cotações de preços, conjugados ou não com documentos financeiros”⁵.

Como se vê, não se exige necessariamente a apresentação das duas faturas nem a prova de pagamento em paralelo (“por fora”). Admitem-se outros meios de prova, inclusive ordens de compra, faturas proforma, documentos financeiros, comprovantes de operações bancárias ou registros internos de controle paralelo de pagamentos. É necessário, porém, que estes elementos probatórios evidenciem que o preço declarado da operação foi diferente do efetivamente praticado. Do contrário, não há como se diferenciar uma fraude de valor de uma simples venda com custo reduzido, sobretudo nos casos entre partes relacionadas.

Nessa linha, destacam-se Acórdãos nº 3403-003.190 e 3403-002.864, ambos da lavra do Conselheiro Antonio Carlos Atulim:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2010

SUBFATURAMENTO. MATERIALIDADE NÃO COMPROVADA.

Não há falar em subfaturamento do valor da transação quando a fiscalização deixa de aduzir aos autos provas de que o valor aduaneiro indicado na fatura e declarado ao órgão aduaneiro não representa o preço efetivamente pago pelas mercadorias importadas.

⁴ COSTA JUNIOR, Paulo José. "Comentários ao Código Penal". 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 926-927.

⁵ FERNANDES, op. cit., p. 263. DocId: 31117317 - Recurso MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Recurso de Ofício Negado. (CARF. 3ª S. 4ª C. 3ª T. O. Acórdão nº 3403-003.190, s. de 21/08/2014).

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Período de apuração: 01/09/2004 a 31/07/2008

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADES.

Não restando comprovado nos autos prejuízo ao direito de defesa, rejeitasse a preliminar de nulidade.

IMPORTAÇÕES. SUBFATURAMENTO. COMPROVAÇÃO DOS PAGAMENTOS "POR FORA". DESNECESSIDADE.

A comprovação dos pagamentos "por fora" é apenas um dos modos de o fisco comprovar o subfaturamento, mas não o único. Comprovam o subfaturamento a existência de faturas comerciais, faturas proforma e declarações de importação, onde se encontram preços divergentes para a mesma mercadoria, assim como a indicação dos percentuais e dos valores dos pagamentos "por fora" registrados em planilhas de controle paralelo encontradas nos computadores do contribuinte. [...] (CARF. 3ª S. 4ª C. 3ª T. Acórdão nº 3403-002.864, s. de 26/03/2014).

Assim, a simples comprovação da venda com prejuízo é insuficiente para se concluir pela ocorrência de fraude de valor, até porque, como se sabe, a venda abaixo do custo não é ilegal e pode ser justificada por razões de mercado legítimas. Tampouco implica necessariamente prejuízo ao fisco. Isso porque se, por um lado, a base de cálculo do imposto de importação é reduzida, de outro, aumentam-se as bases de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro no regime do lucro real, em decorrência da redução do custo de aquisição da mercadoria importada.

Daí a insuficiência da prova produzida no caso em exame. Afinal, consoante destacado acima, foi provado que a operação de importação ocorreu com preço inferior ao custo. Não foi demonstrado, porém, que o preço informado na DI foi diverso do efetivamente praticado, o que é essencial para se diferenciar o *subfaturamento* da *subvaloração*.

Na verdade, antes de *subfaturamento*, a prova dos autos indica se tratar de caso de *subvaloração*, porquanto o preço inferior ao custo parece ser justificado pela presença de partes relacionadas (ver item "g", acima), o que é corroborado pela pactuação de condições pagamento elastecidas, vale dizer, não praticadas em operações normais entre empresas independentes (ver item "c", acima).

Assim, diante de inaceitabilidade do valor declarado, ao invés de arbitrar a base de cálculo na forma do art. 88 da Medida Provisória nº 2.158/2001, a autoridade fiscal deveria ter constituído o crédito tributário mediante aplicação de um dos métodos substitutivos do Artigo VII do Acordo Geral de Tarifas e Comércio - Gatt (Anexo 1-A), afastando o método do valor da transação e exigindo a diferença do crédito tributário (IPI, II, PIS/Pasep e Cofins), acrescido apenas de juros e da multa de-ofício de 75%.

A não-aplicação das regras de valoração do AVA/Gatt tornam nulo o lançamento, porquanto "[...] carece de amparo no ordenamento jurídico a determinação do

valor aduaneiro das mercadorias importadas mediante critério dissociado dos métodos definidos no Acordo de Valoração Aduaneira (AVA)” (1ª T.O. 1ª C. 3ª S. Acórdão nº 3101-00.468. Rel. Conselheiro Tarásio Campelo Borges. S. de 29/07/2010).

É nulo, destarte, por vício material, o arbitramento da base de cálculo realizada na forma do art. 88 da Medida Provisória nº 2.158/2001. Por conseguinte, deve ser cancelada a exigência do crédito tributário correspondente à diferença dos tributos incidentes na operação (IPI, II, PIS/Pasep e Cofins), bem como dos juros e da multa de-ofício qualificada.

Por fim, considerando que a multa substitutiva da pena de perdimento não foi cominada apenas devido à falsidade material e ideológica das faturas comerciais, mas também na caracterização de interposição fraudulenta, enquanto fundamento autônomo, cumpre examinar a presença dos elementos de caracterização da referida infração no caso concreto.

II. Da interposição fraudulenta

De acordo com o art. 23, V, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, na redação da Lei nº 10.637/2002:

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

[...]

V - estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.

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

[...]

§ 3º A pena prevista no § 1º converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida.

Por outro lado, a partir da vigência da Medida Provisória nº 497/2010, convertida na Lei nº 12.350/2010, a pena substitutiva também passou a ser cabível nos casos de revenda da mercadoria importada:

§ 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 20 de dezembro de 2010).

Inicialmente, a fim de evitar equívocos de ordem semântica, cumpre verificar o sentido em que os termos *simulação*, *fraude* e *interposição fraudulenta* são empregados no art. 23, V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976. Nesse sentido, importa destacar que, segundo ensina a doutrina civilista, *simulação* constitui um defeito do negócio jurídico (vício social) no qual as partes, agindo em conluio, emitem declaração de vontade enganosa no intuito produzir efeitos

jurídicos diversos dos ostensivamente indicados⁶. Se a simulação visa prejudicar terceiros, no que também está compreendida a intenção de lesar o fisco, será denominada *maliciosa* ou *fraudulenta*⁷. A *interposição de pessoas*, por sua vez, nada mais é do que uma espécie de simulação, caracterizada pela presença de um *testa-de-ferro* - denominado *presta-nome* ou *homem de palha* ou, em linguagem mais atual, *laranja* - que adquire, extingue ou modifica direitos para um terceiro oculto⁸. Ambas não se confundem com a *fraude*, porque nesta o negócio jurídico praticado é real, e não simulado. As partes pretendem o que declararam, cumprindo a lei em sua literalidade, porém, violando-a finalisticamente⁹.

A partir dessa diferenciação, nota-se que a parte final inciso V do art. 23, quando faz referência aos meios de ocultação (“*mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros*”) não está tratando propriamente da *fraude* no sentido empregado pela doutrina civilista. Mas da *simulação fraudulenta* ou, mais precisamente, da *simulação fraudulenta por interposição de pessoas*, uma vez que, na fraude, não há uma ocultação, mas um negócio jurídico real.

Vale lembrar que o propósito do tipo infracional é coibir a ocultação do real adquirente da mercadoria na importação ou do vendedor da mercadoria na exportação. Trata-se de regra de especial relevância, à medida que a ocultação dos sujeitos envolvidos nas operações de comércio exterior pode estar associada à prática de crimes de “lavagem” ou ocultação de bens, direitos e valores, tipificados na Lei nº 9.613/1998. Além disso, ao dificultar o controle da valoração aduaneira e do preço de transferência praticado entre partes relacionadas, a ocultação proporciona a redução indevida dos tributos incidentes da importação (IPI, II, PIS/Pasep, Cofins, Icms), do IPI devido na comercialização no mercado interno da mercadoria importada (“quebra da cadeia” do IPI) e do Irapj e da Csl. É evidente, portanto, que o dispositivo, ao pressupor a ocultação ilícita, se refere à *simulação fraudulenta*.

Logo, nas operações de importação, a infração é caracterizada sempre que um determinado sujeito passivo - denominado *importador oculto* -, visando a evasão dos órgãos de fiscalização, age em conluio com outrem - *importador ostensivo* - para que este figure formalmente como importador e omita a identificação do real adquirente perante as autoridades competentes.

A natureza fraudulenta pode ser provada por qualquer meio admitido pela ordem jurídica, sendo presumida, nos termos do § 2º do art. 23, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, sempre que o importador não for capaz de comprovar a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados na operação:

Art. 23. [...]

⁶ “Como o erro, a simulação traduz uma inverdade. Ela caracteriza-se pelo intencional desacordo entre a vontade interna e a declarada, no sentido de criar, aparentemente, um ato jurídico que, de fato, não existe, ou então oculta, sob determinada aparência, o ato realmente querido. Como diz CLOVIS, em forma lapidar, é a declaração enganosa da vontade, visando a produzir efeito diverso do ostensivamente indicado.” (MONTEIRO, Washington de Barros. Curso de direito civil: parte geral. 31. ed. São Paulo: Saraiva, v.1, 1993, p. 207). Na mesma linha, cf.: VENOSA, Sílvio de Salvo. Direito civil: parte geral. 5. ed. São Paulo: Atlas, v. 1, 2005, p. 547 e ss.; RODRIGUES, Sílvio. Direito civil: parte geral. 27. ed. São Paulo: Saraiva, v. 1, 1997, p. 220; DINIZ, Maria Helena. Curso de direito civil brasileiro: teoria geral do direito civil. 14. ed. São Paulo: Saraiva, v. 1, 1998, p. 288.

⁷ RODRIGUES, op. cit. p. 225: “Se as partes, todavia, foram conduzidas à simulação com o propósito de prejudicar terceiros, ou de burlar o fisco, ou de ilidir a incidência de lei cogente, surge a figura da simulação maliciosa ou culpada, também chamada fraudulenta”.

⁸ VENOSA, op. cit., p. 552.

⁹ RODRIGUES, op. cit., p. 226; VENOSA, op. cit., p. 559.

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

Com base nesse dispositivo, alguns julgados do Carf têm operado com a diferenciação entre *interposição fraudulenta comprovada* e *interposição fraudulenta presumida* (cf. nesse sentido, Acórdãos nº 3102-00.582 e nº 3102-00.589 - 3ª S. 1ª C. 2ª TO). Entende-se, contudo, que não há duas modalidades de interposição. O § 2º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976 apenas estabelece uma regra de presunção relativa, que constitui uma técnica de inversão do ônus da prova e não implica qualquer consequência no regime jurídico do instituto. Aplica-se, em qualquer caso, com ou sem presunção, a pena de perdimento da mercadoria ou, nas hipóteses do § 3º do art. 23, a multa substitutiva ao importador ostensivo. Por outro lado, sendo identificado o real adquirente (*importador oculto*), este responderá solidariamente com o *importador ostensivo* pelo pagamento da multa substitutiva, na condição de *coautor* da infração *ex vi* art. 95, I, do Decreto-Lei nº 37/1966:

Art.95. Respondem pela infração:

I - conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática, ou dela se beneficie;

Também respondem solidariamente pelo pagamento da multa qualquer outra pessoa que, sem ser coautor, se beneficie com a infração, ou se enquadre dos demais incisos do art. 95 do Decreto-Lei nº 37/1966, quando aplicáveis. Nessa linha, destaca-se o seguinte julgado da 1ª Turma Ordinária, da 2ª Câmara, da Terceira Seção de Julgamento do Carf:

[...]

**INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS.
RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS PELA INFRAÇÃO.**

Caracterizada a interposição fraudulenta de terceiros, uma vez que não houve comprovação da origem, disponibilidade e transferência de recursos empregados por parte de todas as empresas que participaram da operação de importação, respondem solidariamente pela penalidade aplicada todas as empresas que concorreram para sua prática, ou dela se beneficiaram.

Recurso Voluntário Negado.

(Acórdão 3201-00.168. 3ª S. 2ª C. 1ª TO. Rel. Conselheiro Celso Lopes Pereira Neto. S. 30/08/2011. gn.)

Além da pena substitutiva, o importador ostensivo está sujeito à multa de 10% da operação acobertada, nos termos do art. 33 da Lei nº 11.488/2007:

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 nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996¹⁰.

O art. 33 da Lei nº 11.488/2007, em razão da diversidade de objetividade jurídica das infrações, não afastou a possibilidade da cominação cumulativa da multa substitutiva, na linha do seguinte precedente dessa 2ª Turma Especial, de nossa relatoria:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 30/04/2009

NULIDADE. FALTA DE MOTIVAÇÃO DO ACÓRDÃO RECORRIDO. PRELIMINAR REJEITADA.

A autoridade julgadora não está obrigada a contraditar todos os argumentos de defesa aduzidos na peça impugnatória, sendo suficiente que os fundamentos jurídicos apresentados sejam claros e congruentes no sentido de justificar a decisão proferida.

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO EM MULTA. MULTA SUBSTITUTIVA DA PENA DE PERDIMENTO. ART. 23 DO DECRETO-LEI Nº 1.455/1976. MULTA DE 10% DO VALOR DA OPERAÇÃO. ART. 33 DA LEI Nº 11.488/2007. OBJETIVIDADE JURÍDICA. INFRAÇÕES DISTINTAS. AUSÊNCIA DE BIS-IN-IDEM. APLICAÇÃO CUMULATIVA. POSSIBILIDADE.

O art. 33 da Lei nº 11.488/2007 não afastou a possibilidade da cominação da pena de perdimento ou da multa substitutiva ao importador ostensivo. A objetividade jurídica dos preceitos é complementemente distinta. A multa do art. 33, correspondente a 10% do valor da operação, é imposta em função do uso abusivo da personalidade jurídica, quando empregada como simples anteparo para a ocultação dos reais envolvidos na operação de comércio exterior. A pena de perdimento e a multa substitutiva do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, por sua vez, têm como pressuposto o dano ao erário decorrente da interposição fraudulenta. As infrações, portanto, não podem ser consideradas idênticas, o que afasta a caracterização do bis-in-idem. As multas, por conseguinte, devem ser aplicadas de forma cumulativa, nos termos do art. 99 do Decreto-Lei nº 37/1966, mesmo quando a caracterização da interposição fraudulenta ocorre de forma presumida. Precedentes do Carf.

Recurso Voluntário Negado.

Crédito Tributário Mantido.

¹⁰ "Art. 81. Poderá, ainda, ser declarada inapta, nos termos e condições definidos em ato do Ministro da Fazenda, a inscrição da pessoa jurídica que deixar de apresentar a declaração anual de imposto de renda em um ou mais exercícios e não for localizada no endereço informado à Secretaria da Receita Federal, bem como daquela que não exista de fato .

§ 1º Será também declarada inapta a inscrição da pessoa jurídica que não comprove a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência, se for o caso, dos recursos empregados em operações de comércio exterior."

(Acórdão 3802-00.667. 3ª S. 2ª C. 2ª TE. Rel. Conselheiro Solon Sehn. S. 30/08/2011. gn.)

Ambas, portanto, aplicam-se cumulativamente, consoante interpretação igualmente adotada nos seguintes julgados da 1ª e 2ª Turmas Ordinárias da 1ª Câmara:

[...]

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 09/01/2004 a 11/02/2006

DANO AO ERÁRIO. OCULTAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO, DO REAL VENDEDOR, COMPRADOR OU DE RESPONSÁVEL PELA OPERAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO.

O Dano ao Erário decorrente da ocultação das partes envolvidas na operação comercial que fez vir a mercadoria do exterior é hipótese de infração “de mera conduta”, que se materializa quando o sujeito passivo oculta nos documentos de habilitação para operar no comércio exterior, bem assim na declaração de importação e nos documentos de instrução do despacho, a intervenção de terceiro, independentemente do prejuízo tributário ou cambial perpetrado.

Descabida, por outro lado, a pretensão de condicionar a caracterização da inflação à conclusão do processo administrativo de inaptidão da inscrição da pessoa jurídica apontada como responsável pela ocultação.

CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO EM MULTA. HIPÓTESES.

A conversão da Pena de Perdimento em multa poderá ser levada a efeito sempre que as mercadorias sujeitas àquela penalidade tiverem sido dadas a consumo, por meio da sua comercialização.

REFLEXO DO ART. 33 DA LEI Nº 11.488, DE 2007 SOBRE O INCISO V DO ART. 23 DO DECRETO-LEI Nº 1.475, DE 1976. AUSÊNCIA.

O art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007 não produz qualquer reflexo sobre a imposição da pena de perdimento ou multa substitutiva à hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação. Jurisprudência.

Recursos de Ofício Provido e Voluntário Negado.

(Acórdão nº 3102-00.662 - 3ª S. 1ª C. 2ª TO. Rel. Conselheiro Luis Marcelo Guerra de Castro. S. 24/05/2010):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO-II

Período de apuração: 10/09/2003 a 08/06/2005

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS, DANO AO ERÁRIO, CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO EM MULTA.

O dano ao erário nas infrações enumeradas no caput do artigo 23 do Decreto-lei 1.455, de 1976, com as modificações introduzidas pela Lei 10.637, de 2002, não é fato típico para a exigência da multa cominada no artigo 33 da Lei 11.488, de 2007, substitutiva da inaptidão do CNPJ de sociedades empresárias inidôneas.

Recurso de Ofício Provido.

(Acórdão 3101-00.431. 3ª S. 1ª C. 1ª TO. Rel. Conselheiro Tarásio Campeio Borges. S. 25/05/2010).

Desse modo, não sendo possível a cominação da pena de perdimento da mercadoria, em razão da mesma já ter sido consumida ou não localizada, sendo identificado o *importador oculto*, o *importador ostensivo* estará sujeito à multa de 10% da operação (Lei nº 11.488/2007, art. 33) e à multa substitutiva correspondente ao valor aduaneiro da mercadoria importada (Decreto-Lei nº 1.455/1976, art. 23, V, § 3º). Esta será devida solidariamente pelo importador oculto, na condição de coautor, ou por qualquer outra pessoa que se enquadre nas demais hipóteses de responsabilização solidária do art. 95 do Decreto-Lei nº 37/1966, notadamente aquele que se beneficia com a prática da infração.

O mesmo se aplica na hipótese de não identificação do importador oculto, quando a interposição fraudulenta for caracterizada em decorrência da aplicação da regra de presunção de prevista no § 2º do art. 23, do Decreto-Lei nº 1.455/1976. A única diferença é que ficará prejudicada a aplicação da responsabilidade solidária ao coautor da infração (Decreto-Lei nº 37/1966, art. 95).

No presente caso, o contribuinte foi intimado pela autoridade fiscal a apresentar, no curso de procedimento especial de controle aduaneiro regulado pela Instrução Normativa RFB nº 1169/2011, os documentos comprobatórios da origem dos recursos financeiros empregados nas operações de importação (fls. 45-50 e 111-117). Houve pedido de prorrogação de prazo, devidamente deferido. Porém, o importador não atendeu às intimações fiscais. Em 09/12/2013, por sua vez, foi emitido uma nova intimação (Termo de Reintimação Fiscal nº 380/2013, fls. 121-125), alertando que a não apresentação dos documentos acarretaria a aplicação da regra de presunção do § 2º, do art. 23, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, na redação da Lei nº 10.637/2002 (fls. 121-125).

Portanto, não há dúvidas da caracterização da interposição fraudulenta, uma vez que, consoante demonstrado, diante da ausência de colaboração do importador ostensivo, a referida regra autoriza a presunção da prática infração.

Por outro lado, nota-se que o importador, em razão do deferimento de liminar em mandado de segurança impetrado perante a 2ª Vara Federal da Subseção Judiciária de Itajaí/SC (autos nº 5009429-07.2013.404.7208/SC), obteve a liberação das mercadorias retidas pela autoridade aduaneira, mediante prestação de caução. Ademais, embora não se tenha respondido a intimação por meio da qual foi determinada a entrega das mercadorias objeto da DI nº 132095061-4, o importador, mediante petição (fls. 292-293) apresentada nos autos do processo judicial, reconheceu que *“as mercadorias não foram liberadas sob nenhuma condição, de maneira que elas já foram comercializadas”*.

Assim, configurada a infração mediante aplicação da regra de presunção do § 2º, do art. 23, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, não sendo possível a cominação da pena de

perdimento decorrente da revenda do bem importado, é lícita a aplicação da pena substitutiva, na forma do § 3º, na redação da Lei nº 12.350/2010, acima reproduzida.

A base de cálculo da multa, entretanto, deve ser revista, considerando o valor aduaneiro originário informado na DI nº 13/2095061-4, uma vez que, pelas razões expostas no item anterior, é nulo o arbitramento do valor aduaneiro realizado com fundamento no art. 88 da Medida Provisória nº 2.158/2001.

Vota-se, portanto, pelo conhecimento e parcial provimento do recurso, para:

(a) declarar a nulidade, por vício material, do arbitramento da base de cálculo realizada na forma do art. 88 da Medida Provisória nº 2.158/2001; e, por conseguinte, cancelar a exigência do crédito tributário correspondente à diferença dos tributos incidentes na operação (IPI, II, PIS/Pasep e Cofins), bem como dos juros e da multa de-ofício qualificada;

(b) manter a multa substitutiva da pena de perdimento, reduzindo o seu montante para cem por cento do valor aduaneiro originário informado na DI nº 13/2095061-4.

(assinado digitalmente)

Solon Sehn - Relator