



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10909.722322/2015-28
Recurso Embargos
Acórdão nº 3402-006.723 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de julho de 2019
Embargante UNIDADE PREPARADORA
Interessado SPREAD ASSESSORIA EMPRESARIAL EIRELI - EPP E OUTROS

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO (II)

Data do fato gerador: 25/10/2012, 13/11/2012, 28/11/2012, 29/11/2012, 12/12/2012, 31/01/2013

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. TERMO DE INTIMAÇÃO DE CONTINUIDADE DO PROCEDIMENTO COM PRAZO SUPERIOR A SÊSENTA DIAS. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

A inexistência de termo de intimação para a continuidade de mandado de procedimento fiscal em prazo inferior a sessenta dias não implica a nulidade do auto de infração, mas apenas enseja o resgate da espontaneidade do contribuinte, exatamente como prevê o art. 7º, § 2º do Decreto 70.235/72, c.c. os artigos 14 e 15 da Instrução Normativa n. 3.104/11, vigente à época dos fatos.

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. PENA DE PERDIMENTO. FALSIDADE IDEOLÓGICA. INAPLICABILIDADE. ESPECIALIDADE DA MULTA PELO SUBFATURAMENTO.

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, haja vista a sua especialidade, e não à pena de perdimento do art. 105, VI, daquele mesmo diploma legal.

Além de precedentes do STJ, tal conclusão é chancelada pelo Parecer PGFN/CRJ n. 1.690/2016, que redundou no Ato Declaratório PGFN n. 04/2018, o que faz convocar o disposto no art. 62, inciso II, alínea "c" do RICARF.

MULTA ADMINISTRATIVA. DIFERENÇA DE PREÇOS. ARBITRAMENTO.

Para fins de incidência do art. 88 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, não pode a fiscalização promover a comparação de produtos que não guardam identidade ou similitude. Ademais, o simples fato de o preço declarado pelo importador ser inferior a um valor mínimo considerado pela Aduana não é motivo suficiente para o arbitramento do preço da mercadoria.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

[Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer e acolher os Embargos inominados e, analisando os Recursos Voluntários conhecidos, afastar a preliminar de nulidade. No mérito, por maioria de votos, em dar integral provimento aos Recursos Voluntários nos termos do voto do relator. Vencidos os Conselheiros Maria Aparecida Martins de Paula e Waldir Navarro Bezerra que negavam provimento integralmente aos recursos. Vencido o Conselheiro Pedro Sousa Bispo que negava provimento especificamente no tópico da exigência da diferença de tributos em razão do subfaturamento. Votação iniciada na sessão de junho de 2019de Resultados]

(documento assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Diego Diniz Ribeiro - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Waldir Navarro Bezerra, Rodrigo Mineiro Fernandes, Diego Diniz Ribeiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo, Cynthia Elena de Campos e Thais De Laurentiis Galkowicz.

Relatório

1. Tendo em vista a acusação de interposição fraudulenta **comprovada**, foi imposto em desfavor da Recorrente *Spread Assessoria Empresarial EIRELI - EPP* ("Spread") a presente exigência fiscal para a cobrança de Imposto de Importação, IPI-importação, PIS-importação e COFINS-importação, referentes as DI's 12/1170501-5, de 26/06/2012, e 12/1599313-9, de 29/08/2012, uma vez que, segundo a acusação fiscal, teria ocorrido o subfaturamento em relação aos bens indicados em tais DI's, o que implicou o arbitramento por parte da fiscalização.

2. Não obstante, tais exigências foram estendidas de forma solidária ao sócio da empresa *Spread*, i.e., à pessoa de *Juliano Vanhoni Sil* e, ainda, à empresa *Hen Sheng Comércio, Importação e Exportação Ltda. - ME* ("Hen Sheng Comércio"), bem como para os sócios desta última, i.e., às pessoas de *Zhuang Zhi Yong* e *Hui Ying Lam*. Não obstante, também houve a responsabilização de *Zhiyoung Fu*, na qualidade de agente do exportador no país.

3. Segundo a acusação fiscal a empresa *Spread* teria promovido, em nome próprio, importações de mercadorias retratadas pelas declarações de importação (DI's) n.ºs DI's 12/1170501-5, de 26/06/2012, e 12/1599313-9, de 29/08/2012. Acontece que, segundo a fiscalização, a empresa *Spread* não seria a real importadora de tais mercadorias, papel este atribuído à empresa *Hen Sheng Comércio*.

4. Os fatos e provas invocados pela fiscalização que atestariam a infração alhures detalhada seriam os seguintes:

(i) entre a internação das mercadorias no Brasil pela *Spread* e a sua remessa para a real destinatária teria ocorrido um curto prazo de tempo o que, somado a incapacidade física da

empresa *Spread* em armazenar bens e, ainda, informações obtidas no seu "site", o qual atestaria que a empresa não seria uma comercial importadora, mas sim uma prestadora de serviço no comércio exterior, o que, inclusive, seria referendado pelo seu alvará de funcionamento, que tem como atividade principal a de "comissão de despachos", atestariam que a atividade da *Spread* seria de prestação de serviços no comércio exterior e não de comercial importadora;

(ii) que o balanço patrimonial da *Spread*, por apresentar um patrimônio líquido negativo, atestaria a sua incapacidade financeira de operar no comércio exterior com recursos próprios;

(iii) que teria ficado provado a formação de uma espécie de "conta-corrente" de clientes da *Spread* em favor desta última, o qual também teria sido patrocinado pela empresa *Hen Sheng Comércio*, o que se deu com o fito de antecipar valores para viabilizar a importação de mercadorias por parte da *Spread*, incapaz economicamente de arcar, por si só, com tais operações; e, por fim

(iv) a existência de um descompasso entre a exportadora das mercadorias aqui tratadas e a empresa estrangeira que de fato recebeu os valores para tais operações no comércio exterior, o que configuraria a falsidade ideológica dos documentos instrutivos do despacho aduaneiro e a ilegalidade das operações em análise.

5. Uma vez lavrada a autuação em face dos recorrentes e demais solidários, foram apresentadas impugnações por *Hiu Ying Lam* (fls. 3.094/3.161), *Zhuang Zhi Yong* (fls. 3.167/3.234), *Spread* (fls. 3.242/3.284), *Juliano Vanhoni Sil* (fls. 3.348/3.359).

6. Tais impugnações foram julgadas improcedentes pela DRJ de Florianópolis (acórdão n. 07-38.341 - fls. 3.465/3.505), conforme se observa da ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Data do fato gerador: 26/06/2012, 29/08/2012

IMPORTAÇÃO. OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE. DANO AO ERÁRIO. MULTA.

Considera-se dano ao Erário a ocultação do real sujeito passivo na operação de importação, através de interposição fraudulenta, infração punível com a pena de perdimento ou com a multa equivalente ao valor aduaneiro, caso as mercadorias não sejam localizadas ou tenham sido consumidas ou revendidas.

IMPORTAÇÃO. FALSIDADE DOCUMENTAL. DANO AO ERÁRIO. MULTA. LANÇAMENTO. ATIVIDADE VINCULADA E OBRIGATÓRIA. SUBFATURAMENTO. INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO.

Apurada a falsidade (material ou ideológica) da fatura comercial que instruiu o despacho aduaneiro, fica caracterizado o dano ao Erário impondo a aplicação da pena de perdimento da mercadoria importada ou da multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na hipótese desta não ter sido localizada ou ter sido consumida ou revendida.

Constatado o subfaturamento, é cabível ainda a exigência do pagamento dos tributos e contribuições sociais que, incidentes na importação, deixaram de ser recolhidos, acrescidos da multa de ofício e juros de mora.

BASE DE CÁLCULO. FRAUDE. ARBITRAMENTO.

As importações, para as quais não tenha sido possível determinar os preços efetivamente praticados, deverão ter suas bases de cálculo determinadas mediante arbitramento.

FRAUDE. MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA.

Constatada a fraude na importação é aplicável a multa de ofício agravada de 150% sobre o tributos apurados.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 26/06/2012, 29/08/2012

PROVAS INDICIÁRIAS.

Na busca pela verdade material, que é um princípio do processo administrativo fiscal, a comprovação de uma dada situação fática pode ser feita por provas diretas e/ou por um conjunto de indícios que, se isoladamente pouco poderiam atestar, agrupados têm o condão de estabelecer a certeza daquela matéria de fato. Não há, em sede de processo administrativo, uma hierarquização dos meios de prova, sendo perfeitamente regular a formação da convicção a partir do cotejo de subsídios de variada ordem, inclusive as provas indiciárias.

QUALIFICAÇÃO DOS SUJEITOS PASSIVOS NA IMPORTAÇÃO REALIZADA COM INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS.

Na importação realizada com interposição fraudulenta de terceiro, em que for identificado o real adquirente da mercadoria, tanto o importador oculto como o ostensivo podem ser qualificados como contribuintes dos tributos e penalidades incidentes na operação, exceto em relação à multa por cessão do nome, que é específica da interposta pessoa.

INFRAÇÃO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, respondendo pela infração, conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática, ou dela se beneficie.

Impugnação Improcedente.

Crédito Tributário Mantido.

7. Diante deste quadro, as partes interessadas apresentaram seus recursos voluntários [(*Hiu Ying Lam* - fls. 3.524/3.588) (*Zhuang Zhi Yong* - fls. 3.713/3.777), (*Spread* - fls. 3.826/3.873) e (*Juliano Vanhoni Sil* - fls. 3.877/3.888)]. Não obstante, embora não tenha apresentado impugnação, *Zhiyoung Fu* apresentou o recurso voluntário de fls. 3.637/3.658, oportunidade em que questionou a sua legitimidade passiva para as exigências aqui tratadas.

8. Em sessão de julgamento realizada em 27 de junho de 2017, este Colegiado, em sua antiga composição, deu provimento ao recurso voluntário interposto (acórdão n. 3402-004.265 - fls. 3.905/3.912) ao fundamento de que tal processo seria litispendente em relação aos autos n. 10909.722348/2015-76.

9. Retornando os autos a unidade preparadora, o titular da mesma interpôs os embargos inominados de fls. 3.925/3.926, ao fundamento de lapso manifesto deste Colegiado, o que faz pautado pela informação fiscal de fls. 3.920/3.923.

10. Tais embargos foram admitidos e, em razão do seu potencial efeito infringente, foi dada oportunidade para que os sujeitos passivos das exigências aqui tratadas se manifestassem. Embora todos os envolvidos tenham sido intimados, apenas o Sr. *Zhiyoung Fu* apresentou a manifestação de fls. 3.957/3.3.958.

11. É o relatório.

Voto

Conselheiro Diego Diniz Ribeiro, Relator.

I. *Dos embargos inominados*

12. O recurso interposto é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, motivo pelo qual dele tomo conhecimento. Aliás, convém desde já destacar que de fato este Relator foi induzido a erro quando da lavratura do acórdão embargado, uma vez que, ao se analisar o relatório fiscal de fls. 3.005/3.066, é possível constatar que a fiscalização se vale do *mesmo* documento para todos os autos de infrações lavrados contra os recorrentes, oportunidade em que não se limita a tratar das DI's aqui fiscalizadas, mas também fundamenta as exigências fiscais pertinentes à outras DI's, dentre as quais aquelas destacadas no processo administrativo n. 10909.722348/2015-76, para o qual este Relator conclui, indevidamente, haver a litispendência.

13. Ocorre que, como retrata o auto de infração de fls. 02/28, de fato a presente exigência fiscal diz respeito tão-somente às DI's 12/1170501-5, de 26/06/2012, e 12/1599313-9, de 29/08/2012, as quais não estão abrangidas no processo administrativo n. 10909.722348/2015-76 o que, por conseguinte, afasta a fundamentação de litispendência.

II. *Da admissibilidade dos recursos voluntários interpostos*

14. Providos os embargos inominados, convém analisar o mérito da discussão aqui posta, o que se passa fazer a seguir.

15. Neste sentido, insta destacar que os recursos voluntários interpostos preenchem os pressupostos formais de admissibilidade, razão pela qual deles tomo conhecimento, exceção feita ao recurso interposto por *Zhiyoung Fu*.

16. Isso porque, conforme se observa dos autos, o direito de questionar a presente demanda por parte de *Zhiyoung Fu* está precluso, já que este não apresentou impugnação apta a despertar a fase litigiosa do procedimento (art. 14 do Decreto 70.235/72).

17. Conforme se observa dos autos, a intimação de *Zhiyoung Fu* para fins de impugnação foi realizada no seu endereço cadastral perante a RFB. Acontece que, o citado recorrente mudou-se de endereço sem, todavia, tomar o cuidado de informar tal fato à RFB. Assim, a notificação do lançamento retornou à repartição com a aludida informação, o que motivou a notificação do contribuinte por intermédio de edital fixado na Alfândega da Receita Federal do Porto de Itajaí/SC, nos termos do art. 23, § 1º, inciso II do Decreto 70.235/72.

18. Alega o contribuinte, todavia, que tal forma de intimação seria indevida, uma vez que inviabilizou seu direito de defesa, já que:

Note-se que o **RECORRENTE** teria que viajar quase 8 (oito) horas para encontrar a citação do auto de infração em questão, o que fere de morte qualquer chance de defesa por parte do **RECORRENTE**.

O contribuinte não pode ser prejudicado pelo fato da intimação decorrer de estabelecimento da RFB lotado em outra comarca que não a sua.

19. Em suma, o contribuinte alega que a fiscalização deveria ter promovido sua intimação mediante intimação *no endereço da administração tributária na internet* ou mediante publicação, *uma única vez, em órgão da imprensa oficial local*, exatamente como prevê o art. 23,

§ 1º, incisos I e III do Decreto 70.235/72. Parte do pressuposto, pois, que haveria uma relação de preferência entre as formas de materialização da intimação por edital estabelecida em tal prescritivo legal, o que não é verdade.

20. Conforme se observa da redação do sobredito dispositivo, na hipótese de ser infrutífera a intimação do contribuinte pelas vias regulares, poderá a fiscalização promover a sua intimação por edital, o qual deverá ser publicizado por uma das formas, sem preferência, dos incisos prescritos no art. 23, § 1º do Decreto 70.235/72.

21. Nesse sentido, deixo de conhecer o recurso interposto por *Zhiyoung Fu*.

III. Das preliminares

(i) Das nulidades da decisão recorrida

22. Conforme se observa do recurso voluntário interposto pelo contribuinte *Spread*, este alega que a fiscalização padeceria de nulidades, já que teria ficado provado a existência de excesso de prazo por parte do fiscal ao longo do procedimento fiscal, uma vez que os termos de intimação fiscal para fins de renovação do procedimento fiscal teriam sido renovados com prazos superiores a 60 (sessenta) dias.

23. Entendo, todavia, que não assiste razão ao contribuinte.

24. Para se chegar a tal conclusão, insta destacar que, uma vez instaurado um mandado de procedimento fiscal, a expedição de termos para a sua renovação é uma questão *interna corporis*, sendo que sua ausência ou superação do prazo de 60 (sessenta) dias para renovação não contamina a fiscalização de nulidade. A competência fiscalizatória do auditor fiscal é característica ínsita decorrente da investidura do seu cargo.

25. Tais assertivas, entretanto, não conflitam com o disposto no art. 7º, § 2º do Decreto 70.235/72¹. Em verdade, o que aludido dispositivo faz é explicitar um dos efeitos para o não cumprimento da renovação do mandado de procedimento fiscal em 60 (sessenta) dias, qual seja, o de resgatar a espontaneidade do contribuinte², isso tudo sem prejuízo do transcurso do prazo decadencial do fisco para lançar eventual crédito ou impor uma determinada sanção.

26. Ademais, a Instrução Normativa n. 3.104/11 assim previa:

Art. 14. O MPF se extingue:

I - pela conclusão do procedimento fiscal, registrado em termo próprio, com a ciência do sujeito passivo; ou

II - pelo decurso dos prazos a que se referem os arts. 11 e 12.

¹ "Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;

III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

§ 2º Para os efeitos do disposto no § 1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos."

² Efeito este que, diga-se de passagem, foi reconhecido pela súmula CARF n. 75, "in verbis":

"A recuperação da espontaneidade do sujeito passivo em razão da inoperância da autoridade fiscal por prazo superior a sessenta dias aplica-se retroativamente, alcançando os atos por ele praticados no decurso desse prazo."

Parágrafo único. A ciência do sujeito passivo de que trata o inciso I do caput deverá ocorrer no prazo de validade do MPF.

Art. 15. A hipótese de que trata o inciso II do art. 14 não implica nulidade dos atos praticados, podendo a autoridade responsável pela expedição do Mandado extinto determinar a emissão de novo MPF para a conclusão do procedimento fiscal. (grifos nosso).

27. Conforme se observa do sobredito art. 15, o decurso de prazo de um mandado de procedimento fiscal não implica a nulidade dos atos até então praticados, o que seria flagrantemente atentatório ao princípio da eficiência da Administração Pública. Logo, tal mandado de procedimento fiscal pode ser objeto de ressurreição pelo ato formal de expedição de termo de intimação para a sua continuidade.

28. Nem se alegue que seria necessário a expedição de um "novo" mandado de procedimento fiscal, com a mesmíssima substância do anterior, sob pena de uma indevida sobreposição da forma em detrimento do conteúdo, o que também implicaria em notória ofensa ao já citado princípio da eficiência da Administração Pública.

29. Em tese, haveria a necessidade de um **formalmente** novo mandado de procedimento fiscal se, eventualmente, a fiscalização objetivasse ampliar o espectro da sua atuação inaugural, o que não é o caso dos autos.

30. Em suma, os dispositivos legais acima transcritos não podem ser interpretados como se fossem uma ilha, isolados, pois, do ordenamento jurídico como um todo, mas devem ser significados de forma sistêmica e, ainda, levando em consideração os valores jurídicos que pretendem tutelar.

31. Neste esteio, aliás, é o entendimento deste Tribunal, conforme se observa da ementa do acórdão n. 1302-000.976 abaixo transcrita:

Ementa(s)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2000, 2001, 2002, 2003, 2004

(...)

NORMAS PROCESSUAIS. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF). IRREGULARIDADE FORMAL. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO. NULIDADE INEXISTENTE.

Irregularidade formal em Mandado de procedimento Fiscal - MPF não tem o condão de retirar a competência do agente fiscal de proceder ao lançamento, atividade vinculada e obrigatória, prevista no art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN, se verificados os pressupostos legais. Ademais, não tendo havido prejuízo à defesa do contribuinte, não há se falar em nulidade de ato.

(...).

Preliminares rejeitadas.

Recurso de ofício negado.

Recurso voluntário parcialmente provido.

32. Diante deste quadro, não há, pois, que se falar em nulidade do procedimento fiscalizatório.

33. Não obstante, a outra nulidade aventada, i.e., de que a presente atuação teria se embasado em meras presunções se confunde com a questão de mérito, motivo pelo qual será enfrentada em tópicos subsequentes do presente voto.

IV. Do mérito

(i) Das acusações fáticas apresentadas pela fiscalização

34. Conforme se observa dos autos duas acusações são feitas para as operações de importação em tela: (i) a empresa *Spread* teria importado produtos de modo a interpor fraudulentamente a pessoa de *Hen Sheng Comércio*; e (ii) tal importação teria sido embasada em documentos fiscais maculados por falsidade ideológica, na medida em que as mercadorias foram subfaturadas e retratam uma operação que não condiz com a realidade, já que há um descompasso entre quem exportou as mercadorias para o Brasil e quem de fato recebeu no exterior os valores por tal operação de exportação.

35. Diante deste quadro acusatório, i.e, de subfaturamento em razão de falsidade ideológica, a fiscalização arbitrou os valores das mercadorias importadas e, desta forma, exigiu as diferenças de tributos nas operações subfaturadas (II, IPI, PIS e COFINS), acrescidas de multas qualificadas. Não obstante, também impôs ao recorrente a pena de perdimento convertida em multa, nos termos do art. 23, § 3º do Decreto-Lei nº 1.455/76.

36. As importações aqui analisadas referem-se às seguintes mercadorias: *necessaire* feminina (100% PVC ou maior parte em plástico PVC), bolsa em PU; carteira feminina com poliuretano, bolsas femininas de material têxtil, sacolas de viagem em nylon, cintos femininos de PU, pastas para notebook de poliéster, portas moedas (com superfícies plásticas tipo napa e de material sintético), mochila escolar de poliéster, capa para celular de plástico e bolsa de papel.

(ii) Da pena de perdimento convertida em multa pecuniária

37. Antes de tratar da presente sanção propriamente dita, é importante repisar que, no presente caso, a acusação apontada pela fiscalização em prejuízo da recorrente é no sentido de que ela teria praticado o subfaturamento das mercadorias importadas em razão de *falsidade ideológica*, conforme se observa do seguinte trecho do TVF (fls. 3.056/3.057):

...diante dos fatos já apresentados, torna-se claro que **as faturas instrutivas dos despachos aduaneiros são documentos FORJADOS e cujo conteúdo é IDEOLOGICAMENTE FALSO**. Não se trata de mero subfaturamento, mas da apresentação de documentos montados para aparentar operações de forma totalmente enganosa, dissimulada, fraudulenta. Em síntese, temos que:

- (a) os preços declarados são absurdamente baixos, irrealistas, seja em valores absolutos, seja em comparação com os preços praticados em importações semelhantes da China;
- (b) a operação retratada na fatura é simulada, pois o exportador não recebeu o respectivo pagamento, portanto, não é o efetivo vendedor; a SPREAD não é a efetiva compradora; os prazos de pagamento informados não foram cumpridos; os preços declarados não refletem preços comercialmente praticáveis;
- (c) a fatura dita comercial é identificada por sequência alfanumérica de mesmo formato da utilizada em outras faturas de diferentes exportadores, indicando que foram produzidas por um ente comum;
- (d) a importadora sequer demonstrou ter mantido contato com o exportador declarado;
- (e) a importadora foi intimada a apresentar as correspondências comerciais trocadas e outros documentos comprobatórios da transação comercial, mas alegou que todas as negociações foram informais, o que é inverossímil;
- (f) na fatura não consta a identificação do signatário e a importadora não o identificou.

Diante disso, revela-se o emprego de faturas comerciais instrutivas dos despachos forjadas e nenhuma das informações nelas constantes são dignas de crédito.

(...) (*grifos nosso*).

38. Trata-se, portanto, de acusação de subfaturamento em razão de falsidade ideológica e não de subvaloração, diferença essa bem pontuada por *Rodrigo Mineiro* em seguinte excerto doutrinário:

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)³.

39. Nesse sentido, na hipótese de subfaturamento há uma ilicitude a macular a operação de comércio exterior, a qual pode ser decorrente (i) de falsidade material ou de (ii) falsidade ideológica dos documentos que instruem a operação de importação. No presente caso, como visto ao longo de todo o TVF, a acusação é de falsidade ideológica, já que o contribuinte teria indicado nos documentos de importação valores bem inferiores ao real montante dos bens importados.

40. Acontece que, em situações como a aqui tratada, i.e., de subfaturamento por falsidade ideológica, o Superior Tribunal de Justiça tem entendido que, em razão da especialidade normativa, seria o caso de imputação da multa prescrita no art. 108, parágrafo único do Decreto-lei n. 37/66, *in verbis*:

Art. 108 - Aplica-se a multa de 50% (cinquenta por cento) da diferença de imposto apurada em razão de declaração indevida de mercadoria, ou atribuição de valor ou quantidade diferente do real, quando a diferença do imposto for superior a 10% (dez por cento) quanto ao preço e a 5% (cinco por cento) quanto a quantidade ou peso em relação ao declarado pelo importador.

Parágrafo único. Será de 100% (cem por cento) a multa relativa a falsa declaração correspondente ao valor, à natureza e à quantidade.

41. Neste diapasão, convém destacar os seguintes precedentes do aludido Tribunal Superior:

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) (g.n.).

³ FERNANDES, Rodrigo Mineiro. "Valoração aduaneira e subfaturamento". "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, pp. 250-251.

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 desembaraço 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) (g.n.).

42. Diante deste cenário jurisprudencial, a Procuradoria da Fazenda Nacional emitiu o Parecer PGFN/CRJ n. 1.690/2016, assim ementado:

Documento preparatório. Acesso restrito até a aprovação do Ato Declaratório pelo Ministro de Estado da Fazenda. Portaria PGFN n. 503/2012, art. 20, § 1º.

Tributário. Falsidade ideológica na importação de bens mediante subfaturamento do valor da mercadoria na declaração de importação. Aplicação da multa: art. 108, § único, do Decreto-Lei n. 37, de 1966. Inaplicabilidade da pena de perdimento: art. 105, VI, do Decreto-Lei n. 37, de 1966. Nota PGFN/CRJ/Nº 937/2016.

Jurisprudência pacífica do Egrégio Superior Tribunal de Justiça.

Aplicação do art. 19, 11, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do art. 5º do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997. Edição de Ato Declaratório com o propósito de vincular a atuação da Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos termos dos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19 da Lei n. 10.522, de 2002.

43. Referido parecer tem por escopo unificar a atuação do sobredito órgão no sentido de desonerar seus integrantes do dever de contestar e recorrer em casos análogos ao aqui tratado. Ressalte-se, ainda, que o citado parecer está respaldado na Nota Cosit-E n. 316/2016, que assim concluiu:

16.... são robustas e de difícil contestação as argumentações apresentadas tanto pelos Tribunais Superiores quanto pelo STJ sobre os dois temas. Além disso, constata-se que tampouco existem novos argumentos que possam ser aportados e que auxiliariam em um eventual recurso. Nestes termos, não se vislumbra óbice por parte desta Cosit para a inclusão das situações em comento, constantes das Notas PGFN/CRJ/Nº 937/2016 e PGFN/CRJ/Nº 96212016, em lista de dispensa para contestar e/ou recorrer de que trata a Portaria PGFN Nº 502, de 2016, assim como para a edição de Ato Declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional com esteio no art. 19, inciso 11, da lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, c/c o art. 5º do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997.

44. Em situações como a aqui tratada, i.e., em que há ato normativo dispensando a PGFN (Ato Declaratório PGFN n. 04/2018) de contestar e/ou recorrer, este Tribunal administrativo deve fazer valer o teor do entendimento judicial para o qual a Procuradoria se curvou, nos exatos termos do art. 62, inciso II, alínea "c" do RICARF.

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

(...)

c) Dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002.

(...).

45. Neste sentido, em face de todo o exposto, afasto a pena de perdimento convertida em multa, haja vista a especialidade da multa prescrita no art. 108, parágrafo único do Decreto-lei n. 37/66.

(ii) *Da interposição fraudulenta comprovada*

46. Não obstante as considerações tecidas no tópico imediatamente anterior, mister se faz destacar que existe ainda um fundamento autônomo para a imposição da pena de perdimento convertida em multa, qual seja, o disposto no art. 23, § 3º do Decreto-Lei nº 1.455/76. Logo, tal imputação também deve ser aqui enfrentada no presente voto, já que suficiente para a manutenção de tal exigência em relação aos recorrentes.

47. Conforme se observa dos autos, a fiscalização para as DI's tratadas no presente processo administrativo provém de uma operação maior, que refere-se à revisão de 99 DI's patrocinadas pela empresa *Spread* e que decorreu da suspensão do seu RADAR. Importante ainda registrar que a interposição apurada no presente processo administrativo é a *provada* e não a presumida.

48. Não obstante, também como já exposto no relatório do presente voto, tal exigência aduaneira pauta-se nos seguintes elementos de prova:

(i) entre a internação das mercadorias no Brasil pela *Spread* e a sua remessa para a real destinatária teria ocorrido um curto prazo de tempo o que, somado a incapacidade física da empresa *Spread* em armazenar bens e, ainda, informações obtidas no seu "site", o qual atestaria que a empresa não seria uma comercial importadora, mas sim uma prestadora de serviço no comércio exterior, o que, inclusive, seria referendado pelo seu alvará de funcionamento, que tem como atividade principal a de "comissão de despachos", atestariam que a atividade da *Spread* seria de prestação de serviços no comércio exterior e não de comercial importadora;

(ii) que o balanço patrimonial da *Spread*, por apresentar um patrimônio líquido negativo, atestaria a sua incapacidade financeira de operar no comércio exterior com recursos próprios;

(iii) que teria ficado provado a formação de uma espécie de "conta-corrente" de clientes da *Spread* em favor desta última, o qual também teria sido patrocinado pela empresa *Hen Sheng Comércio*, o que se deu com o fito de antecipar valores para viabilizar a importação de mercadorias por parte da *Spread*, incapaz economicamente de arcar, por si só, com tais operações; e, por fim

(iv) a existência de um descompasso entre a exportadora das mercadorias aqui tratadas e a empresa estrangeira que de fato recebeu os valores para tais operações no comércio

exterior, o que configuraria a falsidade ideológica dos documentos instrutivos do despacho aduaneiro e a ilegalidade das operações em análise.

49. Em princípio, a análise de tais documentos caminha para o sentido que, de fato, a empresa *Spread* atuaria no comércio exterior não como uma comercial importadora, mas sim uma prestadora de serviço. Logo, poderia presumir-se que as operações de importação perpetradas por tal empresa não seriam em nome próprio, mas em favor de terceiros ocultados fraudulentamente.

50. Acontece que, repita-se, no presente caso a acusação é de interposição fraudulenta *comprovada*. Assim, não bastaria à fiscalização fazer prova da insubsistência da *Spread* como comercial importadora. Aliado a tal fato, também competia ao fisco apontar a pessoa interposta, bem como as provas que demonstrassem o liame entre tal pessoa e a *Spread*.

51. Para demonstrar tal fato e partindo do pressuposto que a *Spread* não possuía recurso financeiro suficiente para realizar as operações de importação aqui tratadas, a fiscalização passou a analisar a contabilidade da *Spread* concluindo, ao seu ver, existir uma espécie de conta-corrente patrocinado pelos seus clientes, pessoas pretensamente interpostas, com o fito de financiar as operações de importação formalmente perpetradas pela *Spread*. Nesse sentido, convém observar o seguinte trecho do Relatório Fiscal (fls. 3.035/3.036), quando trata da DI n. 12/2238894-6:

5.6. DI nº 12/2238894-6

A DI foi registrada em 29/11/2012. Conforme planilha de desembolsos apresentada pelo contribuinte, nessa data foram despendidos R\$ 12.420,56 para pagamentos de tributos. Nessa data, a SPREAD transferiu, através do Banco Itaú, para a LGX COMÉRCIO EXTERIOR a quantia de R\$ 25.370,99, que contabilizou com o histórico "VALOR REF ADIANTAMENTO A ELAINE CRISTINA LINS CORREIA REF PROCESSO SPREADFUCV_036 12". Na mesma data, ocorreu um depósito na conta-corrente do Banco Itaú em montante equivalente (R\$ 25.700,00) que foi contabilizado da seguinte forma:

Data	Cód.Conta	Conta	D/C	Valor	Histórico
29/11/2012	01.1.1.02.001	Banco Itau S A	D	25.700,00	RECEBIMENTO DE CLIENTES NF 278 LK COMERCIAL BAZAR LTDA EPP E NF 279 ISMCOMERCIO DE VARIEDADES LTDA
29/11/2012	01.1.2.01.0014	LK COMERCIAL BAZAR LTDA	C	16.411,04	RECEBIMENTO DE CLIENTES NF 278 LK COMERCIAL BAZAR LTDA EPP
29/11/2012	01.1.2.01.0022	ISM-Comercio de Variedades Ltda	C	9.288,96	RECEBIMENTO DE CLIENTES NF 279 ISMCOMERCIO DE VARIEDADES LTDA

Como de praxe, um único depósito foi justificado contabilmente como pagamentos de duas empresas diferentes. A empresa ISM - COMÉRCIO DE VARIEDADES LTDA - ME, CNPJ 07.290.188/0001-07, já foi citada anteriormente nos itens 5.2, 5.3 e 5.4 por compartilhar contabilmente, com a HEN SHENG, recursos financeiros enviado por uma única fonte. Já a LK LK COMERCIAL BAZAR LTDA EPP, CNPJ 14.362.980/0001-87, constou como compradora de mercadorias da SPREAD no mercado interno e, verificando-se a conta razão relativa às suas operações, temos que, em novembro de 2012, lançamentos efetuados como sendo pagamentos de suas compras referem-se a depósitos de determinados valores que foram rateados contabilmente para justificar pagamentos da BOLIN ZHOU - ME, CNPJ nº 12.258.515/0001-75, outra PJ já citada anteriormente (itens 5.4 e 5.5) por dividir com a HENG SHENG o suposto protagonismo do ingresso de recursos na importadora, embora provindos de uma única fonte não identificada. Temos, portanto, que diversas pessoas jurídicas são usadas para justificar ingressos de origem oculta, conforme haja possibilidade de "encaixar" contabilmente o ingresso como pagamento de alguma venda anterior. Entretanto, o ingresso é, de fato, um adiantamento para cobrir despesas de uma nova operação.

52. Do trecho alhures transcrito, aqui trazido exemplarmente, mas que demonstram o padrão fiscalizatório, é possível observar que, segundo a fiscalização, para arcar com os tributos na importação da DI em apreço (R\$ 12.420,56), a recorrente teria contabilizado o recebimento, na mesma data de tal desembolso, o importe de R\$ 25.700,00, montante este que teria sido contabilizado como recebimento dos seguintes clientes: *LK Comercial Bazar Ltda. EPP* ("LK Comercial") e *ISM Comércio de Variedades Ltda.* ("ISM Comércio"). A partir de tais fatos e por uma questão cronológica, a fiscalização presume que parte de tais valores teriam sido depositados pelos compradores imediatos das mercadorias importadas, i.e, a empresa *Hen Sheng Comércio*. Acontece que as empresas *LK Comercial* e *ISM Comércio* não apresentam qualquer relação com o presente auto de infração, bem como não há qualquer prova de existir um vínculo entre tais empresas e a *Hen Sheng Comércio*, de modo a atestar que tais PJ's estariam antecipando os custos das operações perpetradas pela *Spread* em favor da *Hen Sheng Comércio*.

53. Aduz a fiscalização que, em verdade, a empresa *Spread* patrocinava *múltiplas cadeias de interposição* e, com isso, acobertava a empresa *Hen Sheng Comércio*. Por outro giro verbal, a empresa *Spread* valia-se de valores recebidos por outros clientes para patrocinar as operações da empresa *Hen Sheng Comércio*, assim como também empregava valores percebidos por *Hen Sheng Comércio* para patrocinar outras operações de importação de outros clientes. Haveria, pois, um "financiamento cruzado" de operações de importação de caráter fraudulento.

54. Acontece que, analisando o presente relato sob outra perspectiva, pergunta-se: será que de fato o que existe são *múltiplas cadeias de interposição* ou, em verdade, uma operação empresarial que gera fluxo de caixa a permitir que a empresa *Spread* adquira produtos a serem revendidos para seus diferentes clientes? Se de fato existem múltiplas cadeias de interposição, quais seriam os aportes financeiros efetuados pela *Hen Sheng Comércio* e quais "importações cruzadas" tais valores teriam subsidiado? Da análise do auto de infração é impossível responder tais questionamentos. Por sua vez, as simples dúvidas aqui suscitadas são

suficientes para, *neste* processo administrativo, demonstrar a insuficiência da prova trazida pela fiscalização para provar o nexo entre as empresas *Spread e Hen Sheng Comércio*.

55. Como já repisado no presente voto, a acusação é de interposição **provada**. Logo, competia à fiscalização não só comprovar a incapacidade financeira da *Spread*, mas o liame entre operações de importações individualizadas e seus respectivos suportes financeiros por específica pessoa supostamente interposta, no caso a empresa *Hen Sheng Comércio*. Quando muito, na suposta hipótese da acusação, ou seja, de "múltiplas cadeias de interposição", deveria o fisco ao menos ter feito prova das "operações cruzadas" pretensamente arcadas financeiramente pela empresa *Hen Sheng Comércio* e que, reflexamente, repercutiria paras as DI's destacadas na presente autuação. Nenhum desses liames, todavia, estão provados em relação às DI's aqui fiscalizadas, o que é suficiente para afastar a pretensão fiscal nesse particular em favor de todos os autuados.

56. Logo, por tais razões também afasto a sanção em apreço pautada em fundamento autonomamente desenvolvido pela fiscalização.

(iii) Da exigência da diferença de tributos em razão do subfaturamento

57. Por fim, a outra exigência perpetrada pela fiscalização diz respeito a cobrança da diferença de tributos nas operações de importação para o período fiscalizado, cobrança essa pautada pela acusação de subfaturamento decorrente de falsidade ideológica.

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

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.

59. Segundo dispõe o sobredito dispositivo legal, em se tratando de uma operação de importação fraudulenta deve ser aplicado o preço efetivamente praticado nesta operação ou, caso isso não seja possível, um valor a ser arbitrado pela fiscalização levando em consideração os seguintes critérios:

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

(ii) preço no mercado internacional, apurado mediante:

(ii.a) cotação de bolsa de mercadoria ou em publicação especializada;

(ii.b) método previsto no artigo 7 do GATT (método do último recurso), observados os dados disponíveis e o princípio da razoabilidade; ou

(ii.c) mediante laudo expedido por entidade ou técnico especializado.

60. No caso em tela a fiscalização entendeu haver a existência de falsidade ideológica dos documentos que instruíram as respectivas operações de importação, o que estaria pautado nos seguintes fundamentos:

(i) para o mesmo período em comento, a fiscalização teria apurado que chapas de poliuretano, material predominantemente empregado nos produtos importados pela empresa *Spread*, apresentaria um valor FOB médio bem superior ao importe atribuído aos bens importados e aqui tratados. Nesse sentido é o seguinte trecho do Relatório Fiscal (fls. 3.022/3.023):

(...).

Tomando-se por base os preços médios por quilograma líquido, imediatamente se constata que tais preços NÃO SÃO COMERCIALMENTE PRATICÁVEIS, pois estão MUITO ABAIXO dos preços das matérias-primas das quais as mercadorias são produzidas. Em todas as operações há predominância de artigos fabricados com poliuretano (PU), que é plástico empregado, entre outros usos diversos, na fabricação de imitação de couro, também denominado couro sintético, por possuir toque macio e permitir acabamento na superfície dando-lhe aspecto de couro. Por tal motivo, é empregado para fabricação de artigos que no passado eram fabricados exclusivamente em couro: bolsas, carteiras, roupas, etc. Por meio do sistema ALICEWEB efetuou-se pesquisa quanto às importações de chapas de poliuretano, classificadas no código da NCM 3921.13.90, provenientes da CHINA, no período de julho/2012 e dezembro/2012, que abarca o lapso de tempo em que os embarques ocorreram (fl. 2693). No período, o Brasil importou 2.440.287 kg por um valor total FOB de US\$ 13.696.298,0017. Temos, portanto, um preço de médio de US\$ 5,61 por kg, que bem demonstra quão insignificantes são os preços declarados pela importadora para produtos fabricados a partir de matéria-prima da espécie. Ainda que a China tenha baixos custos de produção, não é possível que consiga produzir mercadorias onde o preço do produto manufaturado seja várias vezes menor que o custo da matéria-prima ofertada para exportação por ela própria.

(...).

(ii) as faturas em análise seriam simuladas, já que o exportador não teria recebido o pagamento referente às mercadorias importadas, o qual teria sido destinado para outra empresa estrangeira.

61. Em relação a este segundo fundamento, a recorrente *Spread* demonstrou que a conta bancária destinatária do câmbio foi expressamente indicada na fatura comercial e que tratava-se de outra pessoa jurídica do mesmo grupo econômico da exportadora, o que tornaria o pagamento realizado válido, nos termos do que previa o Regulamento de Mercado de Câmbio e Capitais Internacionais (Título 1, Capítulo 12, Seção 1, Itens 3 e 10, alínea "d"⁴) e a Circular BACEN n. 3.691/2013.

⁴ "REGULAMENTO DO MERCADO DE CÂMBIO E CAPITAIS INTERNACIONAIS

TÍTULO: 1 - Mercado de Câmbio

CAPÍTULO: 12 - Importação

SEÇÃO: 1 - Disposições Gerais Circular nº 3.575, de 02.02.2012 - Atualização RMCCI nº 48

1

1. Este capítulo dispõe sobre:

a) o pagamento de importações brasileiras a prazo de até 360 dias;

62. Não obstante, em relação ao primeiro fundamento invocado para caracterizar o suposto subfaturamento, insta desde já registrar que, para fins de aplicação do 1º método do art. 88 da Medida Provisória nº 2.158/2001 é necessário que haja comparação da mercadoria importada com outra idêntica ou similar.

63. No presente caso, para fins de caracterização do subfaturamento, a fiscalização compara as mercadorias importadas pela recorrente *Spread* (carteiras femininas, *necessaires*, mochilas, bolsas femininas, capas de notebook, capas de celulares, etc.) com "chapas de poliuretano, classificadas no código da NCM 3921.13.90" (fl. 3.022 do Relatório Fiscal), ou seja, com mercadoria que não pode ser enquadrada idêntica ou similar. Tal fato, por si só, já seria suficiente para afastar a acusação de subfaturamento em tela.

64. Não obstante, parte ainda do pressuposto que todas as mercadorias importadas pela recorrente são predominantemente compostas de poliuretano, o que faz sem qualquer amparo técnico neste sentido, bem como ignorando a descrição de parte das mercadorias importadas (v.g., bolsas femininas de material *têxtil*, bolsas de *papel*, etc.).

65. Não obstante, ainda em relação ao subfaturamento, insta também destacar que este Tribunal Administrativo tem farta jurisprudência no sentido de que a simples comprovação de uma operação de importação com um valor aquém daquele praticado pelo mercado não é motivo suficiente para configurar o subfaturamento. Nesse sentido:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO II

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

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

Nos casos de fraude de valor, não há subvalorização, 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

b) a multa de que trata a Lei nº 10.755, de 03.11.2003, tratada na seção 5.

2. As importações pagáveis em prazos superiores a 360 dias estão sujeitas a registro no Banco Central do Brasil, na forma de regulamentação específica.

3. O pagamento das importações brasileiras deve ser processado em consonância com os dados constantes:

a) na Declaração de Importação ou de documento equivalente registra do no Siscomex; ou

b) na documentação da operação comercial, no caso de ainda não estar disponível a DI ou documento equivalente registrado no Siscomex.

4. Para fins deste regulamento:

a) Declaração de Importação - DI com previsão de pagamento ampara

transferência para o exterior em pagamento da importação em moeda nacional ou estrangeira;

b) DI sem previsão de pagamento não ampara transferência para o exterior em pagamento da importação.

5. (Revogado) Circular nº 3.401, de 15.8.2008.

6. (Revogado) Circular nº 3.401, de 15.8.2008.

7. (Revogado) Circular nº 3.401, de 15.8.2008.

8. (Revogado) Circular nº 3.401, de 15.8.2008.

9. (Revogado) Circular nº 3.401, de 15.8.2008.

10. Para fins deste capítulo, entende-se como legítimo credor externo, de sde que devidamente comprovado:

a) o exportador estrangeiro;

b) o financiador estrangeiro;

c) o garantidor estrangeiro;

d) o cessionário do crédito no exterior."

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 subvalorização, que constitui a aplicação indevida de um dos métodos de valoração aduaneira do AVA/Gatt, sem a ocorrência de fraude (Opinião Consultiva nº 10.1, do Comitê Técnico de Valoração Aduaneira).

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.

(...).

(CARF; Sessão de 25/02/2015; Acórdão n. 3802-004.098).

66. No voto proferido no acórdão acima mencionado, o relator do caso, o então Conselheiro *Solon Sehn*, assim se manifesta:

(...) 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 próforma 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.

67. No mesmo sentido é o entendimento desta turma julgadora, em sua atual composição, conforme se observa do acórdão n. 3402-003.220, com voto vencedor da lavra da Conselheira *Maria Aparecida Martins de Paula* e assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Importação - II

Exercício: 2010, 2011, 2012

MULTA ADMINISTRATIVA. DIFERENÇA DE PREÇOS. ARBITRAMENTO.

Não restando configuradas, no caso concreto, as hipóteses previstas no art. 88 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 ou no art. 70, II, "a" da Lei nº 10.833/2003, que ensejariam o arbitramento de preços das mercadorias importadas, incabível a aplicação da multa administrativa pela diferença entre preço declarado e o preço arbitrado.

O simples fato de o preço declarado pelo importador ser inferior a um valor mínimo considerado pela Aduana não é motivo suficiente para a desclassificação do primeiro método de valoração aduaneira, tampouco para o arbitramento do preço da mercadoria.

Nos termos do art. 70 da Lei nº 10.833/2003, a falta de cumprimento da obrigação de apresentar documentos à fiscalização aduaneira somente acarreta o arbitramento de preços se tais documentos são obrigatórios para a instrução da declaração aduaneira. (g.n.).

68. Diante de tais fundamentos, 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 para o caso em tela. 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.

Dispositivo

69. *Ex positis*, conheço e acolho os embargos inominados para, no mérito, conhecer parte dos recursos voluntários interpostos e, neste tópico, **dar provimento integral** ao recurso voluntário no sentido de cancelar a presente autuação.

70. É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Diego Diniz Ribeiro