



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

Processo nº 11131.720216/2011-87
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 3401-003.776 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de maio de 2017
Matéria INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA - REAL VENDEDOR/EXPORTADOR - REGIME DE DRAWBACK
Recorrentes INDÚSTRIA NAVAL DO CEARÁ SA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

SUBFATURAMENTO. PENALIDADE APLICÁVEL. PERDIMENTO (ARTIGO 23, IV, DO DECRETO Nº 1.455/1976, e § 3º, COMBINADO COM ARTIGO 105, INCISO VI, DO DECRETO-LEI Nº 37/1966). USO DE DOCUMENTO FALSO. MULTA SUBSTITUTIVA.

Na hipótese de prática de subfaturamento mediante uso de documento falso (material ou ideologicamente), deve-se aplicar a penalidade prevista no artigo 23, IV, e § 3º, Decreto-Lei nº 1.455/1976, combinado com o artigo 105, VI, do Decreto-Lei nº 37/1966 (a pena de perdimento ou, na impossibilidade de aplicação, a multa que a substitui).

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA NAS OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO. OCULTAÇÃO DO REAL VENDEDOR/EXPORTADOR. INTERPOSTA PESSOA DECLARADA AOS CONTROLES ADUANEIROS. AUSÊNCIA DE OPERAÇÃO DE COMPRA E VENDA ENTRE IMPORTADOR E VENDEDOR/EXPORTADOR DECLARADO.

Na interposição fraudulenta por simulação, com ocultação do real vendedor/exportador, é necessária a demonstração da ocorrência da simulação pela fiscalização, ou seja, que a relação estabelecida entre o importador e o vendedor/exportador é distinta da declarada, ou seja, que não se trata de uma compra e venda internacional.

REGIMES ADUANEIROS. *DRAWBACK*. MODALIDADE SUSPENSÃO. DESVIO DE MERCADORIA. DESCUMPRIMENTO.

A mercadoria importada ao amparo do regime de *DRAWBACK* deve ser exportada após beneficiamento, impondo-se, assim, que seja integralmente empregada no processo industrial do produto exportado. Em regra, o regime de Drawback não admite o desvio da mercadoria importada para Ato Concessório distinto daquele para o qual ela foi previamente importada,

sendo admitida a transferência de mercadoria importada de um regime outorgado por um Ato Concessório para outro, mediante autorização.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A EXPORTAÇÃO - IE

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

DANO AO ERÁRIO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA NA EXPORTAÇÃO. MULTA SUBSTITUTIVA DA PENA DE PERDIMENTO. AUSÊNCIA DE BASE DE CÁLCULO NO PERÍODO ANTERIOR À VIGÊNCIA DA MEDIDA PROVISÓRIA nº 497/2010, CONVERTIDA NA LEI nº 12.350/2010. CANCELAMENTO DO LANÇAMENTO RELATIVO AOS FATOS GERADORES ANTERIORES A 28/07/2010. ARTIGO 23, INCISO V, PARÁGRAFO 3º, DO DECRETO-LEI Nº 1.455/76.

A base de cálculo da multa substitutiva da pena de perdimento nas operações de exportação somente foi instituída com a Medida Provisória nº 497/2010, que entrou em vigor no dia 28/07/2010. Com isso, em atenção ao princípio da irretroatividade das leis (artigo 150 do CTN) e ao disposto no artigo 144, do CTN, a multa por infração de dano ao erário decorrente de interposição fraudulenta na exportação só pode ser aplicada para operações de exportação cujos fatos geradores tenha ocorrido posteriormente a 28/07/2010, não havendo penalidade para a infração no período anterior.

DANO AO ERÁRIO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA NA EXPORTAÇÃO. MULTA SUBSTITUTIVA DA PENA DE PERDIMENTO. BASE DE CÁLCULO. ARTIGO 23, INCISO V, PARÁGRAFO 3º, DO DECRETO-LEI nº 1.455/76.

Nos termos do artigo 23, parágrafo 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/76, a multa substitutiva da pena de perdimento para os casos de interposição fraudulenta nas operações de exportação é equivalente “ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação”, devendo ser cancelado lançamento que tem fundamento legal diverso, eis que vedada a alteração do critério jurídico do lançamento por decisão administrativa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em negar provimento ao recurso de ofício, da seguinte forma: (a) por unanimidade de votos (a1) no que se refere à aplicação de multa substitutiva do perdimento na exportação anteriormente à vigência da Medida Provisória nº 497/2010; (a2) em relação às declarações de importação para as quais houve lançamento complementar; (a3) em relação às operações realizadas com as empresas Aqua Air, Albion, e Jaytron Marine Electronics; (a4) no que se refere às declarações de importação para as quais a DRJ entendeu haver ausência de motivação; e (a5) no que se refere às imputações sobre inadimplemento de *drawback* afastadas pela DRJ; e (b) por maioria de votos (b1) no que se refere à aplicação da multa substitutiva do perdimento na exportação posteriormente à vigência da Medida Provisória nº 497/2010, vencido o Conselheiro Robson José Bayerl, que dava provimento parcial, tendo o Conselheiro Rosaldo Trevisan votado pelas conclusões, em função do enquadramento legal deficiente utilizado na autuação; e (b2) no que se refere à DI nº 10/0076229-9, vencido o Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira. Acorda ainda o colegiado em negar provimento ao recurso voluntário, da seguinte forma: (c) por unanimidade de votos (c1) no que se refere à aplicação da multa por prestação de informações incorretas/inexatas; (c2) no que se refere às operações realizadas com a empresa ALL OCEANS, cujo crédito

tributário corresponde originalmente a R\$ 11.036.585,17; e com as empresas ROZEN INTERNATIONAL, LA Logistics Solutions, Thrumaster of Texas, Navigator Electronics; e (c3) no que se refere ao inadimplemento do regime de *drawback* em relação aos Atos Concessórios nº 20070069239 e nº 20070049530; e (d) por maioria de votos, (d1) no que se refere à existência e à penalidade aplicável ao caso de subfaturamento, vencidos os Conselheiros Augusto Fiel Jorge D'Oliveira (relator) e Renato Vieira de Ávila, que defendiam ser aplicável a multa prevista no art. 88 da MP nº 2.158-35/2001, designado o Conselheiro Rosaldo Trevisan para redigir o voto vencedor; e (d2) por maioria de votos em relação às operações realizadas com as empresas TRI OCEANS, Northrop Grumman Sperry Marine, Autronica Fire, Cummins, Sperry Marine, OPACMARE Supplier e L3 Communications, VULKAN, Bruntos Propellers Ltda, Maxwell Marine, VULKAN DMR, BS Progressive, OPACMARE SPA e Muir Engineering PTY, vencidos os Conselheiros Augusto Fiel Jorge D'Oliveira (relator) e Renato Vieira de Ávila, designado o Conselheiro Rosaldo Trevisan para redigir o voto vencedor.

ROSALDO TREVISAN - Presidente e Redator Designado.

AUGUSTO FIEL JORGE D'OLIVEIRA - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Rosaldo Trevisan (presidente), Robson José Bayerl, Augusto Fiel Jorge D'Oliveira (relator), Eloy Eros da Silva Nogueira, André Henrique Lemos, Fenelon Moscoso de Almeida, Tiago Guerra Machado e Renato Vieira de Ávila (em substituição a Leonardo Ogassawara de Araújo Branco).

Relatório

Inicialmente, adoto parte do relatório da decisão recorrida, que sintetizou o contencioso, nos seguintes termos:

“Do Auto de Infração

Trata o presente processo sobre Auto de Infração lavrado contra a Indústria Naval do Ceará SA (Inace) em 30/05/2011, com vistas à exigência do crédito tributário no valor total de R\$ 54.989.169,49, sendo R\$ 50.318.067,66, referente à multa por conversão da pena de perdimento, equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, pela ocultação do real vendedor da mercadoria importada ou do adquirente do produto exportado, mediante os Registros de Exportação (RE) no 07/0914046-001, 08/0900048-001, 09/1123469-001 e 10/0322073-001 (fl. 5.186), conforme previsto no inciso V, art. 23, do Decreto-Lei nº 1.455/76; R\$ 20.824,45, em virtude da descrição incorreta ou incompleta da mercadoria, consoante art. 84 da Medida Provisória nº 2158-35/01 e R\$ 3.881.252,94 relativo ao Imposto de Importação (II), ao

Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e a Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), incidentes sobre a importação, acrescidos de multa lançada de ofício proporcional a 75%, conforme planilha abaixo:

Tributo/Multa	Tributo	Multa de ofício	Juros	Valor da multa	TOTAL
IPI	377.491,30	283.118,48	127.513,03	-	788.122,81
II	950.651,61	712.988,71	331.080,09	-	1.994.720,41
Pis	158.695,96	119.021,97	55.399,52	-	333.117,45
Cofins	731.019,95	548.264,96	255.031,80	-	1.534.316,71
Descrição incorreta	-	-	-	20.824,45	20.824,45
Conversão do Perdimento	-	-	-	50.318.067,66	50.318.067,66
Total	2.217.858,82	1.663.394,12	769.024,44	50.338.892,11	54.989.169,49

Segundo o Relatório Final de Procedimento Fiscal (Relatório Fiscal) de fls. 5043/5188, o presente Auto de Infração teve como origem o procedimento fiscal instaurado por determinação judicial da 11ª Vara da Justiça Federal do Ceará (nº 0011.000850-6/2009), em razão da investigação realizada pela Polícia Federal na denominada “Operação Luxo”, e visava verificar a regularidade dos Atos Concessórios de drawback (AC) suspensão no 20050322699, 20060002077, 20060011920, 20070049530 e 20070069239 e as importações registradas até 30/09/2010 pela empresa autuada.

Afirma a autoridade lançadora que os elementos de prova utilizados na presente exigência foram obtidos por meio dos procedimentos de busca e apreensão decorrentes da investigação realizada pela Polícia Federal, efetuados nos escritórios das empresas do Grupo Inace e na residência dos sócios, e por meio de consulta aos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil e na rede mundial de computadores (internet).

Do Grupo Inace

A autoridade fiscal afirma que as vinculações societárias apresentadas no quadro 1, mostrado a seguir, e os documentos apreendidos durante a “Operação Luxo” comprovam que a Indústria Naval SA (Inace) e a Inace Iates (Estaleiros Inace), por meio da manipulação fraudulenta dos documentos instrutivos das operações de comércio exterior, utilizaram as empresas Multisea, S&S Seafood, Jasfer, Oceantech Enterprises, All Oceans, atuando da seguinte forma:

“Os estaleiros INACE efetuavam uma compra de empresa estrangeira pelo seu setor de compras no Brasil ou pelo escritório de Miami (OCEANTECH, ALL OCEANS, INACE USA). Esse escritório de Miami atuava como emitente da invoice para os estaleiros INACE, simulando uma operação de venda internacional, ou apenas cuidando do embarque das mercadorias, sendo a invoice do próprio fornecedor estrangeiro ou de até mesmo de outro fornecedor interposto, ROZEN INTERNATIONAL, 4NET NETWORKING, sem vinculação societária formal.

Emissão de commercial invoice/fatura comercial em nome da OCEANTECH, ALL OCEANS e TRI OCEANS referente à compra, alterando a descrição e valor das mercadorias e prazo "formal" de pagamento de mercadorias, conforme a conveniência e necessidade dos estaleiros INACE, para permitir

a importação de uma mercadoria no regime de drawback, até mesmo referente à embarcação diversa a que a mercadoria seria destinada, configurando a falsidade ideológica dessas invoices e a ocultação dos verdadeiros fornecedores estrangeiros.

O pagamento ao real fornecedor estrangeiro efetuado na maioria das vezes adiantado e/ou à vista por meios ilícitos, utilizando recursos dos estaleiros INACE no Brasil ou no exterior não contabilizados, mediante os escritórios OCEANTECH, ALL OCEANS, INACE USA, caracterizado a evasão de divisas. Enquanto o prazo para pagamento a interposta ALL OCEANS seria de até 180 dias. Somente esse lapso de tempo já revelaria a falsidade da operação.

A maior parte dessas importações da fornecedora estrangeira interposta fraudulentamente ALL OCEANS estão formalmente pendente de liquidação cambial, conforme consta do extrato Siscomex de 08/02/2011 (anexo).

A INACE USA figura em muitos documentos como "compradora" de mercadorias que são exportadas para os estaleiros INACE em nome da ALL OCEANS." (fls.5049/5050)

A fiscalização relata que “a logística fraudulenta nas exportações de embarcações foi a de utilização da OCEANTECH como compradora de fachada por meio de contratos e nota fiscais de venda para exportação de embarcações encomendadas por fornecedores estrangeiros diversos ideologicamente falsos” (fl. 5.050) (...)

Das provas da Interposição Fraudulenta

Visando a comprovação das acusações apontadas no Auto de Infração, a fiscalização apresenta às fls. 5.050/5.068 os elementos de prova que motivaram a presente autuação fiscal, provas estas que serão apreciadas oportunamente na parte de análise do mérito do presente voto.

Das Operações de Drawback

Após apresentar um histórico da legislação que trata dos regimes especiais de Drawback e destacar a necessidade de utilização dos bens importados sob o referido regime na produção do bens destinados à exportação, a autoridade fiscal acusa o Grupo Inace de utilizar faturas falsas, visando adequar o valor das mercadorias importadas ao valor autorizado no ato concessório do regime ou vincular a operação de importação a ato concessório de embarcação distinta daquele a que se destinava originalmente a mercadoria importada, conforme a conveniência de cada caso.

Narra a fiscalização que para permitir o enquadramento de mercadorias destinadas a uma embarcação ao regime de drawback referente à outra embarcação, as mercadorias eram descritas de forma incompleta, fato reclamado até por funcionário da Inace, em razão da dificuldade de se controlar de estoque, conforme consta da mensagem abaixo transcrita (fl. 5.073):

D. Helena,

Estamos passando por problemas no recebimento de mercadorias importadas e gostaria que a Sra. nos desse uma ajuda. O fato é que estamos comprando um material, que vem discriminado na invoice, e a na DI . vem relacionado outro material. Este fato dificulta muito o trabalho do controle de estoque, já que teríamos que controlar um material no sistema e outro no estoque físico. Sendo assim, a única forma desse problema não ocorrer seria o pedido entrar conforme o físico, ou seja, com os materiais corretos. Isso levaria a uma divergência em relação a D.I. Então pergunto lhe: há problemas caso o pedido seja diferente da D.I.?

Gostaríamos de um posicionamento breve.

Obrigado.

Saulo Oliveira Ind. Naval do Ceará S/A

Sendo assim, segundo a autoridade fiscal, restaria evidenciada a fraude na importação de mercadorias ao amparo do regime de drawback suspensão, em razão da utilização de fatura comercial propositadamente falsificada para permitir o enquadramento de importação de mercadoria que, antes mesmo da importação, já era dada destinação diversa à compromissada no AC.

Quanto às exportações de embarcações realizadas para cumprimento do regime de drawback, a fiscalização afirma ter constatado: i) que as exportações formalizadas por meio dos RE nº 07/0914046-001, 08/0900048-001 e 09/0054966-001 foram realizadas após a expiração do prazo de validade dos respectivos atos concessórios; ii) a interposição fraudulenta do comprador/importador estrangeiro OCEANTECH ENTEPRISES e, por conseguinte, a ocultação do real comprador/importador estrangeiro e falsidade ideológica das notas fiscais que instruíram as exportações das embarcações Casco 563 - RE nº 07/0914046-001 e Casco 575 - RE nº, 10/1569093-00; e iii) o subfaturamento do valor declarado da embarcação Casco 561, exportada mediante o RE nº 09/0054966-001 (fl. 5.73)

Das Exportações de Embarcações

O agente fiscal relata que as exportações de barcos realizadas no período de 2006 a 2010 pela Inace foram amparadas pelo regime de drawback, consoante informações prestadas pela empresa em atendimento às intimações nº 001 e 003 e documentos apreendidos na “Operação Luxo”, e que as importações sob o regime de drawback foram feitas com o compromisso de utilização das respectivas mercadorias nas embarcações assinaladas no quadro visto à fl. 5.074.

Quanto aos Atos Concessórios nº 20050322699, 20060002077, 20060011920, 20070049530 e 20070069239, a fiscalização apontou as seguintes irregularidades:

Ato Concessório	Irregularidade apontada pela fiscalização
20050322699	1) A exportação da embarcação, ou seja, o efetivo embarque ocorreu depois de expirado o prazo de validade do AC; 2) Descumprimento do regime de drawback intermediário, pois a mercadoria foi vendida no mesmo estado em que foi comprada;
20060002077	1) A exportação foi instruída com fatura ideologicamente falsa, ocultando o verdadeiro comprador estrangeiro e subfaturamento do valor declarado da embarcação;
20060011920	1) A exportação da mercadoria efetivamente ocorreu depois da validade do AC, nos termos do inciso I do Art. 159 da Portaria Secex nº 14/2004;
20070049530	1) As mercadorias importadas ao amparo desse AC foram destinadas à embarcação diversa da previamente estabelecida; O que caracteriza o descumprimento do regime e impõe a cobrança dos tributos suspensos nessas operações
20070069239	1) O registro da exportação e averbação da mercadoria efetivamente ocorreu depois da validade do AC;

Das operações de Importação

O autuante afirma que as importações registradas pela Inace, no período de janeiro/2007 a setembro/2010, e as operações feitas ao amparo do regime de drawback suspensão, nas quais foram declarados os fornecedores norte-americanos ALL OCEANS TRADING, ROZEN INTERNATIONAL e TRI-OCEANS, foram simuladas, ocultando o efetivo fornecedor estrangeiro.

Sendo que, em algumas operações, foi detectado, também, o subfaturamento do valor das mercadorias e o inadimplemento do compromisso de exportar, pelo desvio de destinação do bem importado e a descrição incompleta da mercadoria, conforme descrito às fls. 5.081 a 5.179.

Das Infrações e Penalidades aplicáveis

Segundo entendimento fiscal, as irregularidades apontadas no Relatório Fiscal caracterizam Dano ao Erário, infração punível com pena de perdimento ou conversão em multa, caso a mercadoria não seja localizada ou tenha sido consumida.

No caso, em razão da impossibilidade de apreensão das mercadorias importadas pela sua incorporação ou utilização em embarcações já exportadas ou em construção, foi efetuada a conversão da pena de perdimento em multa equivalente ao valor aduaneiro declarado da mercadoria.

Foi aplicada, também, a multa no valor de 1% do valor aduaneiro da mercadoria, por sua descrição incorreta ou incompleta, consoante o disposto no rt. 689, inciso XXII do Regulamento Aduaneiro/2009.

Pelo inadimplemento do compromisso de exportar, seja pela glosa da exportação que comprovaria a conclusão do regime, seja pela não vinculação física da mercadoria importada à embarcação exportada em cumprimento do regime, foram lançados os tributos suspensos nas respectivas importações,

acompanhado dos acréscimos legais pertinentes, nos termos do art. 341 do Decreto nº 4.543/2002.

Da falsidade ideológica dos documentos instrutivos das importações e das exportações

Pela apresentação de fatura comercial e de conhecimentos de transportes ideologicamente falsos no procedimento de despacho aduaneiro deve-se aplicar o perdimento da mercadoria. Entretanto, em razão da impossibilidade de aplicação dessa pena, foi aplicada a multa por conversão referentes às mercadorias que não estavam estocadas na empresa, consoante o §1º, do art. 689, do Regulamento Aduaneiro/09, com redação dada pela Lei nº 10.637/02.

Quanto às exportações, foram utilizadas Notas Fiscais falsas para instrução dos REs nº 07/0914046-001, 08/0900048-001, 10/0322073-001 e 09/1123469-001, *“em razão de representarem vendas simuladas à interposta adquirente OCEANTECH ENTERPRISES e / ou com subfaturamento do valor da embarcação, impondo-se a aplicação da multa de 100% do valor declarado em razão da impossibilidade de apreensão de embarcações exportadas”*. (fl. 5.181)

Por fim, após colar uma série de decisões administrativas acerca do tema, fiscalização sustenta que “a falsidade de documento instrutivo de operação de comércio exterior de importação ou de exportação impõe a aplicação da penalidade de perdimento da mercadoria, convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro, caso impossível a apreensão da mercadoria”. (fl. 5.183)

Da Ocultação do efetivo Fornecedor estrangeiro em operações de importações e do efetivo comprador de mercadorias exportadas

A autoridade lançadora diz que, ao caso, é “cabível a aplicação de pena de perdimento das mercadorias importadas ao amparo das DI assinaladas no Demonstrativo de Infrações Apuradas e das embarcações exportadas identificadas no item 5.1, em razão da ocultação dos efetivos vendedores e compradores estrangeiros das mercadorias, mediante fraude e simulação, respectivamente”. (fl. 5.182)

Da descrição incompleta das mercadorias

Afirma os autuantes que é pacífico o entendimento administrativo acerca da procedência da aplicação da multa de 1% do valor aduaneiro das mercadorias, nos termos do disposto no §§ 1º e 2º, inciso III, do art. 69 da Lei 10.833/2003 c/c artigo 84 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, nas hipóteses de descrição incorreta ou incompleta da mercadoria, como no caso em apreço.

Para comprovação, apresenta decisões administrativas vistas à fl. 5.184

Do Inadimplemento do compromisso de exportar

O fiscal relata que, nos AC nº 20050322699. 20060011920 e 20070069239, foi constatado o inadimplemento total, caracterizado pela glosa das

embarcações informadas no cumprimento do regime, conforme explicitado nos itens 5.1.1, 5.1.3 e 5.1.4.

Já com relação aos AC nº 20060002077 e 20070049530, houve o inadimplemento parcial, face a não utilização de mercadorias importadas ao amparo dos respectivos AC nas embarcações compromissadas, conforme circunstanciado no item 5.2 e sintetizado no Demonstrativo de Infrações Aduaneiras Apuradas, anexo ao Auto de Infração.

Sendo assim, devem ser exigidos os tributos incidentes na importação, acrescidos dos juros de mora e da multa de 75%, pela falta de recolhimento, conforme estabelece o inciso I do artigo 45 da Lei nº 9.430/96.

Do Valor Aduaneiro da Mercadoria

O fiscal informa que no cálculo das multas aplicadas em relação às mercadorias importadas foi considerado o valor aduaneiro declarado (Demonstrativo de Valor Aduaneiro Declarado) ou efetivo (Demonstrativo de Valor Aduaneiro Efetivo) das respectivas mercadorias constantes das respectivas DI consideradas na autuação, conforme planilhas anexas ao Auto de Infração.

Informa, ainda, que, caso o valor efetivo de mercadoria importada, cujo lançamento tenha sido efetuado com base no valor declarado, seja identificado posteriormente, serão efetuados lançamentos complementares na forma da legislação pertinente. (fl. 5.185)

Quanto à mercadoria exportada, afirma que o preço normal de venda de referidas mercadorias não poderá ser inferior ao seu, acrescido de 15% de margem de lucro.

Dessa forma, apuraram-se os valores aduaneiros, conforme visto à fl. 5.186.

Da Impugnação

Inconformada com a exigência fiscal, da qual tomou ciência pessoal em 02/06/2011, (fl. 5.365) a empresa apresentou em 04/07/2011 (segunda-feira) a impugnação de fls 5.368/5.544, onde, após um breve relato dos fatos, alega em síntese:

Da alegação de inexistência de irregularidade nas operações aduaneiras de drawback

O autuado destaca, inicialmente, que cabe a fiscalização o ônus de comprovar as irregularidades postas na acusação e que “ausente a certeza acerca da existência dos elementos que compõem o fato ensejador da infração aduaneira, não deve prosperar a multa decorrente da conversão da pena de perdimento” (fl. 5.372)

Nesse sentido, o impugnante alega que, ante aos exatos termos do Auto de Infração, não se pode concluir pela ocultação do real comprador da

mercadoria exportada, pois “em nenhum momento a autoridade fiscal comprovou mediante provas incontestes a irregularidade na exportação”. (fl. 5.374)

Às fls 5.377/5.405, o impugnante rebate a acusação fiscal com relação aos Atos Concessórios considerados no Relatório Fiscal, alegando, em síntese, que os compromissos assumidos em tais atos foram cumpridos, tanto no que se refere ao prazo, quanto ao real adquirente da mercadoria exportada.

Da inexistência de subfaturamento ou de superfaturamento das mercadorias importadas nas fls. 39/137 do relatório Final de Procedimento Fiscal, da autuação generalizada e do cerceamento do direito de defesa.

Quanto às DI consideradas no Relatório Fiscal, o impugnante refuta a acusação afirmando que a exigência fiscal se apresenta de forma generalizada, considerando importações sobre as quais a fiscalização não apontou qualquer irregularidade.

Seguindo o raciocínio, o acusado alega que não teve o seu direito a ampla defesa assegurado durante o procedimento fiscal, conforme impõe o art. 73 da Lei nº 10.833/03, pois não foi intimada a apresentar os documentos comprobatórios da regular operação aduaneira de importação, imposição do art. 18, §1º, do Decreto nº 6.759/09.

Às fls. 5.407/5.544, o interessado rebate a acusação fiscal analisando cada uma das DI consideradas no Relatório Fiscal, buscando, assim, comprovar a improcedência da acusação”.

Em complemento, antes do julgamento pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza (“DRJ”), os julgadores de primeiro piso decidiram converter o julgamento em diligência *“para que a unidade de origem identificasse, utilizando a numeração automática do e-processo, as folhas onde se encontram os arquivos/documentos citados no corpo do “Relatório Final de Procedimento Fiscal”, em especial nas notas de rodapé, ou, caso não encontrasse os arquivos/documentos citados no processo, deveria buscá-los e anexá-los para saneamento da instrução”*.

Além de atender à diligência solicitada, a autoridade fiscal da unidade de origem informou a lavratura de Auto de Infração Complementar, relativo aos Atos Concessórios (“AC”) de nº 20050322699, 20060011920, 20070049530 e 20070069239, para lançamento de valores referentes a tributos que não foram considerados na autuação original.

Em 27/02/2015, a Impugnação apresentada foi julgada procedente em parte, em acórdão que foi assim ementado:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE DE TERCEIROS. OCULTAÇÃO DO REAL VENDEDOR ESTRANGEIRO.

Configura interposição fraudulenta de terceiros na importação a substituição, mediante simulação, do verdadeiro vendedor das mercadorias nos

documentos de instrução do despacho aduaneiro de importação e na própria declaração de importação.

USO DE DOCUMENTO FALSO. DANO AO ERÁRIO. MULTA SUBSTITUTIVA DA PENA DE PERDIMENTO. BASE DE CÁLCULO.

Considera-se dano ao Erário, punido com a pena de perdimento das mercadorias, ou, no caso de estas não serem localizadas ou terem sido consumidas, com a multa equivalente ao respectivo valor aduaneiro, a ocultação do real vendedor das mercadorias, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros, bem como a falsificação, material ou ideológica, de qualquer documento necessário ao desembaraço aduaneiro.

IMPOSTO SOBRE A EXPORTAÇÃO - IE

DANO AO ERÁRIO NA EXPORTAÇÃO. MULTA SUBSTITUTIVA DA PENA DE PERDIMENTO NA BASE DE CÁLCULO. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

Inaplicável na exportação, por falta de previsão legal relativamente à base de cálculo, a multa decorrente da conversão da pena de perdimento das mercadorias, quanto aos fatos geradores ocorridos antes da vigência da Medida Provisória nº 497, de 27 de julho de 2010.

REGIMES ADUANEIROS DRAWBACK. MODALIDADE SUSPENSÃO. DESVIO DE MERCADORIA. PRINCÍPIO DA VINCULAÇÃO FÍSICA. DESCUMPRIMENTO.

A mercadoria importada ao amparo do regime DRAWBACK deve ser exportada após beneficiamento ou destinada à fabricação de outra a ser exportada, impondo-se, assim, que esta seja integralmente empregada no processo industrial do produto exportado. A legislação do DRAWBACK, via de regra, não admite o desvio da mercadoria importada para Ato Concessório distinto daquele para o qual ela foi previamente importada.

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO MULTA POR CONVERSÃO DO PERDIMENTO. TRIBUTOS. CUMULATIVIDADE

É possível a cumulação da multa por conversão do perdimento com a exigência dos tributos incidentes na importação, com fundamento no § 4º do artigo 1º do Decreto-Lei nº 37/66.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL PROCEDIMENTO FISCAL. FASE INQUISITORIAL. CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Tendo sido regularmente cientificado do lançamento, carece ao autuado alegar cerceamento do direito de defesa em virtude de eventual falta de intimação, na fase inquisitorial do procedimento fiscal, para apresentação de documentos que pudessem fazer prova em seu favor”.

Com isso, o crédito tributário lançado foi parcialmente afastado, nos termos a seguir, conforme se verifica do resultado de julgamento da DRJ:

“I) PRELIMINARMENTE:

- a) REJEITAR as alegações de cerceamento do direito de defesa.
- b) DECLARAR A NULIDADE, por vício material, do lançamento relativo à multa decorrente da conversão da pena de perdimento das mercadorias na exportação, para EXONERAR a parcela do crédito tributário no valor de R\$ 23.770.363,11, por falta de amparo legal para constituição do crédito tributário;
- c) DECLARAR A NULIDADE, por vício material, do lançamento relativo à multa decorrente da substituição da pena de perdimento das mercadorias, na exportação, para EXONERAR a parcela do crédito tributário no valor de R\$ 9.140.454,02, por erro na capitulação legal da Base de Cálculo;
- d) DECLARAR A NULIDADE, por vício formal, do lançamento relativo à multa decorrente da conversão da pena de perdimento das mercadorias, na importação formalizada por meio da DI nº 10/0076229-9, para EXONERAR a parcela do crédito tributário no valor de R\$ 8.887,35, por falta de previsão legal para utilização do método usado na apuração do crédito tributário;
- e) DECLARAR A NULIDADE, por vício material, do lançamento relativo ao Imposto de Importação, ao PIS e a Cofins, nos respectivos valores de R\$ 26.331,94, R\$ 7.349,17 e R\$ 33.907,45, visto que tais valores foram substituídos pelos valores lançados por meio de Auto de infração complementar, formalizado no processo nº 11131.720480/2013-82;
- f) REJEITAR a nulidade do lançamento, suscitada de ofício pelo relator original, quanto à aplicação da multa por conversão da pena de perdimento aos casos de subfaturamento.

II) NO MÉRITO, julgar PARCIALMENTE PROCEDENTE a impugnação para:

- a) MANTER toda parcela do crédito tributário no valor de R\$ 20.824,45, relativa à multa de 1% por descrição incorreta das mercadorias na importação;
- b) EXONERAR as seguintes parcelas do crédito tributário relativas à multa de 100% decorrente da conversão da pena de perdimento das mercadorias referente a importações:
 - i. R\$ 30.925,78 (empresa New Nautical);
 - ii. R\$ 95.247,73 (empresa Aqua Air Marine);
 - iii. R\$ 14.968,96 (empresa Jaytron Marine Electronics);
 - iv. R\$ 55.662,40 (empresa Vulkan), e
 - v. R\$ 7.820,17 (empresa Albion)

c) MANTER o crédito tributário de R\$ 17.193.738,14 relativo à multa de 100% decorrente da conversão da pena de perdimento das mercadorias referente às importações adquiridas das demais empresas.

d) EXONERAR a exigência fiscal, quanto aos tributos, referente à mercadoria importada ao amparo do AC nº 20050322699 relativo à Cofins, ao PIS, ao Imposto de Importação, ao IPI, nos valores de R\$ 581.912,68, R\$ 126.336,29, R\$ 778.359,60 e R\$ 286.382,05, e seus respectivos acréscimos legais, pela não comprovação do descumprimento do Regime de Drawback;

e) MANTER a exigência fiscal, quanto aos tributos, referente à mercadoria importada ao amparo dos AC's nº 20070069239 e 20070049530, relativo a Cofins, ao PIS, ao Imposto de Importação, ao IPI, nos valores de R\$ 44.057,45, R\$ 9.565,18, R\$ 39.116,67 e R\$ 19.593,28 e seus respectivos acréscimos legais, uma vez comprovado o desvio de destinação da mercadoria;

f) EXONERAR a exigência fiscal, quanto aos tributos, referente à mercadoria importada ao amparo dos AC's nº 20060011920, 20070069239 e 20070049530, relativo à Cofins, ao PIS, ao Imposto de Importação, ao IPI, nos valores de R\$ 71.142,02, R\$ 15.445,53, R\$ 106.843,40 e R\$ 71.515,97 e seus respectivos acréscimos legais, pela não comprovação do desvio da destinação da mercadoria importada”.

Diante dessa decisão, considerando o valor do crédito tributário exonerado e o disposto no artigo 34, inciso I do Decreto nº 70.235/1972 e do valor previsto no artigo 1º da Portaria MF nº 03/2008, o Presidente de Turma de Julgamento da DRJ interpôs recurso de ofício ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”), para julgamento.

Já o contribuinte foi cientificado do acórdão da DRJ em 16/04/2015, quinta-feira, conforme documento de fls. 6756, apresentando tempestivo Recurso Voluntário de fls. 6757 e seguintes, no dia 18/05/2015, no qual reitera os argumentos apresentados em Impugnação, com exceção da alegação de cerceamento de defesa, e combate a decisão recorrida na parte que lhe foi desfavorável, requerendo, ao final, a exoneração do crédito tributário restante.

Em seguida, os autos foram remetidos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”), sendo distribuídos à minha relatoria.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Augusto Fiel Jorge d' Oliveira

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos para a sua admissibilidade, de modo que dele tomo conhecimento.

Da aplicação da multa decorrente de interposição fraudulenta nas operações de exportação

Discute-se nos autos deste processo a possibilidade de aplicação da multa decorrente de interposição fraudulenta em operações de exportação, cujos fatos geradores ocorreram nos anos de 2007, 2008 e 2009, com fundamento no artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76, pelos motivos que constam às fls. 5073-5080 e 5185-5186.

Esse dispositivo sofreu uma importante alteração com a edição da Medida Provisória nº 497/2010, posteriormente convertida na Lei nº 12.350/2010, que modificou a redação do parágrafo 3º do artigo 23. A seguir, transcreve-se o dispositivo em questão, com a redação anterior a redação vigente:

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

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

§ 1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

§ 2º Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

§ 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.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

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

Como se verifica na redação original do artigo 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/76, muito embora já existisse previsão da caracterização de dano ao erário, em razão tanto de interposição fraudulenta em operações de importação quanto em operações de exportação, só havia previsão de punição a essa infração para a interposição fraudulenta relacionada às operações de importação.

Isso porque, a penalidade prevista nos parágrafos 1º e 3º, de aplicação de pena de perdimento de mercadoria e a sua substitutiva, conversão em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na hipótese em que a mesma não seja localizada ou que tenha sido consumida antes, dizem respeito a operações de importação. Não há que se falar em aplicação da pena de perdimento de uma mercadoria que foi exportada, pois a autoridade lançadora nunca teria jurisdição para aplicação da pena. Também não é possível aferir o valor

aduanheiro de uma mercadoria exportada, pois tal conceito é relativo às operações de importação.

Como bem colocado pelo Conselheiro Rosaldo Trevisan em recente reunião desta Turma de Julgamento:

“A expressão “valor aduanheiro” tem um significado próprio na legislação aduanheira (nacional e internacional). Internacionalmente, corresponde à base de cálculo do imposto de importação, conforme acordado no Acordo para Implementação do Artigo VII do GATT - conhecido como “Acordo de Valoração Aduaneira do GATT - AVA/GATT”, resultante da Rodada Uruguai do GATT. Tal acordo foi incorporado a nosso ordenamento jurídico mediante aprovação pelo Decreto Legislativo no 30, de 15/12/1994, e promulgação pelo Decreto no 1.355, de 30/12/1994.

No Brasil, igualmente, a expressão “valor aduanheiro” se refere à base de cálculo do imposto de importação, conforme se extrai do artigo 2o, II do Decreto-Lei no 37/1966, e dos artigos 75 a 89 do Regulamento Aduaneiro (Decreto no 6.759/2009).¹

Quando se está a tratar de exportação, incabível falar em “valor aduanheiro”, sendo a base de cálculo do imposto de exportação “o preço normal que o produto, ou seu similar, alcançaria, ao tempo da exportação, em uma venda em condições de livre concorrência no mercado internacional, observadas as normas expedidas pelo Poder Executivo, mediante ato da CAMEX” (conforme artigo 2o do Decreto-Lei no 1.578/1977, com a redação dada pela MP no 2.158-35/2001).

Veja-se que o próprio Regulamento Aduaneiro, ao classificar multas incidentes sobre o “valor aduanheiro”, as insere no Capítulo de “Multas na Importação” (artigos 702 a 717), não havendo nenhuma multa que tenha por base o “valor aduanheiro” no capítulos referentes a “Multas na Exportação” (artigos 718 a 724) e a “Multas Comuns à Importação e à Exportação” (artigos 725 a 731). (Processo nº 10108.721108/2011-56, julgado em 27/09/2016; Acórdão nº 3401-003.243)

Diante dessa ausência de previsão de cominação de penalidade em relação às operações de exportação, foi editada a edição da Medida Provisória nº 497/2010, posteriormente convertida na Lei nº 12.350/2010, que alterou o parágrafo 3º do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76, passando a prever que as infrações do artigo 23, dentre elas a do inciso V, “*serão punidas com multa equivalente ao valor aduanheiro da mercadoria, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação*”.

Como a Medida Provisória nº 497/2010 entrou em vigor no dia 28/07/2010, considerando o princípio da irretroatividade das leis, prestigiado no CTN pelo artigo 105² e o disposto no artigo 144, do CTN, pelo qual “Art. 144. O lançamento reporta-se à data da

¹ Artigos 75 a 89. também no Regulamento Aduaneiro anterior (Decreto n. 4.543/2002).

² Art. 105. A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do artigo 116.

ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada”, conclui-se que a multa por infração de dano ao erário decorrente de interposição fraudulenta na exportação só pode ser aplicada para operações de exportação cujos fatos geradores tenham ocorrido posteriormente a 28/07/2010, não havendo penalidade para a infração no período anterior.

Outro não foi o entendimento da DRJ, que afastou as penalidades aplicadas sobre operações de exportação ocorridas nos anos de 2007, 2008 e 2009, ou seja, cujos fatos geradores são anteriores a 28/07/2010, afirmando que *“considero parte do lançamento referente à multa por conversão na exportação nulo, por vício material, em virtude de erro insanável na aplicação da legislação tributária, devendo, portanto ser excluída a parcela de R\$ 23.770.363,11 correspondente ao total do crédito tributário lançado na exportação”*.

Abaixo, coloco quadro da decisão recorrida, com as operações que tiveram a penalidade exonerada, com número de AC, Registro de Exportação e Valor Exigido:

AC (*)	RE	Data de Registro	Valor exigido
20060002077	07/0914046-001	11/06/2007	8.076.594,51
20060011920	08/0900048-001	05/06/2008	7.366.233,18
20070069239	09/1123469-001	02/09/2009	8.327.535,43
Total			23.770.363,11

Pelo exposto, entendo que não merece reparos a decisão recorrida nesse ponto, que determinou a exoneração das penalidades de multa por conversão da pena de perdimento em suposto valor aduaneiro das operações de exportação realizadas no âmbito dos AC's de nº 2006.0002077, 20060011920 e 20070069239. Na realidade, a base de cálculo da multa aplicada foi tomada emprestada do artigo 241 do Decreto nº 6.759/2009 (“Regulamento Aduaneiro” ou “RA/2009”), como se examinará a seguir.

Base de Cálculo da multa por conversão da pena de perdimento da exportação

Com relação ao AC nº 20070049530 (RE nº 10/0322073-001), cuja operação de exportação se deu após a vigência da Medida Provisória nº 497/2010, convertida na Lei nº 12.350/2010, a Fiscalização aplicou uma multa no valor de R\$ 9.140.454,02, com fundamento no artigo 241, parágrafo 2º, do RA/2009, que tem a seguinte redação:

“Art. 214. A base de cálculo do imposto é o preço normal que a mercadoria, ou sua similar, alcançaria, ao tempo da exportação, em uma venda em condições de livre concorrência no mercado internacional, observadas as normas expedidas pela Câmara de Comércio Exterior (Decreto-Lei nº 1.578, de 1977, art. 2º, caput, com a redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 51).

§ 1º Quando o preço da mercadoria for de difícil apuração ou for suscetível de oscilações bruscas no mercado internacional, a Câmara de Comércio Exterior fixará critérios específicos ou estabelecerá pauta de valor mínimo, para apuração da base de cálculo (Decreto-Lei nº 1.578, de 1977, art. 2º, § 2º, com a redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 51).

§ 2º Para efeito de determinação da base de cálculo do imposto, o preço de venda das mercadorias exportadas não poderá ser inferior ao seu custo de

aquisição ou de produção, acrescido dos impostos e das contribuições incidentes e da margem de lucro de quinze por cento sobre a soma dos custos, mais impostos e contribuições (Decreto-Lei nº 1.578, de 1977, art. 2º, § 3º, com a redação dada pela Lei nº 9.716, de 1998, art. 1º)”.

Contudo, esse dispositivo prevê a base de cálculo do Imposto de Exportação, sendo certo que o fundamento legal para a aplicação de multa por infração caracterizada como dano ao erário em razão de interposição fraudulenta nas operações de exportação realizadas a partir de 28/07/2010 é o artigo 23, parágrafo 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/76, que prevê uma multa equivalente a “ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação”.

Diante disso, verifica-se a improcedência do lançamento nessa parte, por apurar multa de interposição fraudulenta na operação de exportação, adotando fundamento legal equivocado e inaplicável ao caso concreto, não sendo possível a mudança do fundamento legal nesse momento, artigo 23, parágrafo 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/76, em atenção ao artigo 146, do CTN.

Essa foi a mesma conclusão a que chegou a decisão de primeiro piso, havendo divergência apenas quanto a natureza do vício, formal para o Julgador Relator, que ficou vencido, e material, para os demais.

Portanto, deve ser mantida a decisão recorrida em relação a essa parte, na qual determinou o cancelamento da exigência da multa, no valor de R\$ 9.140.454,02, referente à operação de exportação realizada no âmbito do AC nº 20070049530 (RE nº 10/0322073-001).

Do critério para quantificação da multa por conversão da pena de perdimento na importação – DI nº 10/0076229-9

Na decisão recorrida, foi exonerado, por vício formal, o crédito tributário lançado pela aplicação de multa por conversão da pena de perdimento em relação às adições 1 a 4 da DI nº 10/0076229-9, no valor de R\$8.887,35, que foi encontrado *“mediante regra de três simples”*.

Ocorreu que a Fiscalização apurou o valor da multa de conversão da pena de perdimento na importação no caso ora analisado, a partir do montante por ela considerado como o “real valor da operação”, seguindo o artigo 88 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

Porém, com relação às adições acima, a Fiscalização não encontrou os valores da operação comercial e, em decorrência, como expõe a decisão recorrida, *“os autuantes calcularam o quantum de cada um dos itens importados listados utilizando o percentual de subfaturamento encontrado no total na fatura comercial, metodologia de cálculo que não encontra abrigo na legislação, pois, não tendo obtido o valor efetivamente praticado para cada item importado, como no caso, a fiscalização deveria ter obedecido as regras estabelecidas no já transcrito art. 88 da MP 2.158-35/01, ou seja, i) “preço de exportação para o País, de mercadoria idêntica ou similar” e ii) “preço no mercado internacional”*.

É de se reconhecer que, não utilizando método previsto na Lei para apuração da multa em questão, o lançamento incorreu em vício, merecendo ser afastado, devendo ser mantida a decisão recorrida também nesse ponto.

Da penalidade aplicável à hipótese de subfaturamento

Outra matéria a ser decidida diz respeito à penalidade aplicável nos casos de subfaturamento e falsidade de *invoice*, se a pena de perdimento prevista no artigo 23, IV, do Decreto nº 1.455/1976, combinado com artigo 105, inciso VI, do Decreto-Lei nº 37/66, tal como ocorreu no lançamento ora analisado, ou a multa de 100% (cem por cento) “*sobre a diferença entre o preço declarado e o preço efetivamente praticado na importação ou entre o preço declarado e o preço arbitrado*” do artigo 88, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, como defende a Recorrente que, em razão da sua não aplicação, defende a nulidade do lançamento nessa parte, por cominação de penalidade sem respaldo legal.

De início, destaco os dispositivos legais e regulamentares envolvidos na questão, começando pelos artigos 23, IV, do Decreto nº 1.455/1976, e 105, inciso VI, do Decreto-Lei nº 37/66, que dispõem o seguinte:

“Art 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias: (...) IV - enquadradas nas hipóteses previstas nas alíneas "a" e "b" do parágrafo único do artigo 104 e nos incisos I a XIX do artigo 105, do Decreto-lei número 37, de 18 de novembro de 1966.

“Art.105 - Aplica-se a pena de perda da mercadoria: (...) VI - estrangeira ou nacional, na importação ou na exportação, se qualquer documento necessário ao seu embarque ou desembarco tiver sido falsificado ou adulterado;” (grifos nossos)

Já o artigo 88, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, prevê:

“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 sequencial:

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”. (grifos nossos)

Impende ainda considerar o disposto no artigo 703, parágrafo 1-A, do RA/2009, inserido pelo Decreto 7.213/2010:

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

§ 1º A multa referida no caput, na hipótese de arbitramento a que se refere o inciso II do art. 86, não se aplica se efetuada a regular comunicação da ocorrência de um dos eventos previstos no § 2º do art. 18 (Lei nº 10.833, de 2003, art. 70, § 3º).

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

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

§ 2º As multas previstas no parágrafo único do art. 88 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, no item 2 da alínea “b” do inciso II do art. 70 da Lei nº 10.833, de 2003, e no inciso II do art. 169 do Decreto-Lei nº 37, de 1966, com a redação dada pelo art. 2º da Lei no 6.562, de 18 de setembro de 1978, não são aplicáveis cumulativamente.

§ 2º O disposto neste artigo não prejudica a aplicação da penalidade referida no inciso VI do art. 689, na hipótese de ser encontrada, em momento posterior à aplicação da multa, a correspondente fatura comercial falsificada ou adulterada. (Redação dada pelo Decreto nº 7.213, de 2010).

Na DRJ, houve divergência a respeito da matéria, tendo o Julgador Relator manifestado entendimento, fundando nos princípios da sucessividade, ou princípio *lex posterior*, e da especialidade, no sentido de que: “a partir 24/08/2001, aos casos de subfaturamento, não se aplica o perdimento ou a multa por conversão, devendo ser exigida, além dos impostos e da multa de ofício, a multa administrativa de 100% sobre a diferença entre o preço declarado e o preço efetivamente praticado na importação ou entre o preço declarado e o preço arbitrado, conforme prevê o art. 88 da MP 2158”.

Com isso, o Julgador Relator votou por afastar a aplicação da penalidade de pena de perdimento em relação àquelas Declarações de Importação que, segundo o Julgador Relator, “teve como motivação exclusivamente o subfaturamento”, por entender que houve erro de capitulação pela utilização do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76, quando o correto seria o artigo 88 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

Entretanto, o Julgador Relator restou vencido nessa matéria, seguindo a Turma o entendimento manifestado em Voto Vencedor, pelo qual não seria possível a aplicação cumulativa da multa por subfaturamento (parágrafo único do art. 88 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001) com a multa substitutiva da pena de perdimento por falsidade da *invoice* (art. 105, inc. VI do DL 37/66), pois haveria norma pacificando a matéria de forma interpretativa, o artigo 703, parágrafo 1-A, do RA/2009, que determina a aplicação da pena de perdimento, quando a conduta ensejar a aplicação de ambas.

Em consequência, a DRJ entendeu que o lançamento deveria restar mantido nesse ponto, que corresponde a um valor de R\$3.612.127,25, conforme tabela contida às fls. 6674-6675, que relaciona as DI's que tiveram como motivação exclusivamente o subfaturamento, como, por exemplo, a DI nº 10/0112997-2, em que a Fiscalização reconhece que a "logística fraudulenta" não teria sido utilizada pela Recorrente, havendo, contudo, subfaturamento, nos seguintes termos: *"os documentos acima explicitados revelam que essa importação originariamente seria feita sob a logística fraudulenta de utilização de documentos falsificados em nome da ALL OCEANS, entretanto, em razão da deflagração da operação Luxo em julho/2009, antes do registro da DI, foi utilizada invoice falsa no mínimo ideologicamente em nome da própria fornecedora, em razão do subfaturamento do valor declarado dos equipamentos da adição 001 acima evidenciado e a destinação de partes desses equipamentos para outras embarcações que não o casco 577"*.

Entendo correto o entendimento exposto pelo Julgador Relator da DRJ, pois se uma conduta representar ao mesmo tempo uma falsidade ideológica (art. 105, inc. VI do DL 37/66) e prática de subfaturamento, por força do princípio da especialidade, deve-se aplicar a norma específica (artigo 88, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001), em detrimento da norma geral.

Diferente é o caso da prática de subfaturamento cumulada com uma falsidade material, como pode ocorrer na hipótese de caracterização da interposição fraudulenta do artigo 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/76. Não há que se falar em norma geral e especial, pois as normas tratam de situações de fato distintas, determinando o artigo 703, parágrafo 1-A, do RA/2009 a aplicação da penalidade mais gravosa, de pena de perdimento. É o que a jurisprudência chama de subfaturamento qualificado. Nesse, cabe a aplicação da pena de perdimento.

Nesse sentido, há manifestações do e. Superior Tribunal de Justiça e Tribunais Regionais Federais, como se verifica das ementas de julgados a seguir:

"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)

“ADUANEIRO. DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO. SUBFATURAMENTO DO VALOR DA MERCADORIA. PENA DE PERDIMENTO. DESCABIMENTO. APLICAÇÃO DA MULTA PREVISTA NO ART. 703 DO DECRETO 6.759/09. CRITÉRIO DA ESPECIALIDADE. 1. É necessário um subfaturamento qualificado por outros meios de fraude para que haja motivo razoável à retenção e para posterior aplicação da pena de perdimento das mercadorias internalizadas. 2. A mera atribuição de valor a menor nos documentos que dão suporte à importação, identificada em operação regular do órgão fiscalizador, não justifica a aplicação do perdimento da mercadoria. 3. Considerado o critério da especialidade, é devida a multa prevista no art. 703 do Decreto 6.759/2009”. (TRF4, EINF 5048493-23.2014.404.7100, PRIMEIRA SEÇÃO, Relator JORGE ANTONIO MAURIQUE, juntado aos autos em 13/06/2016)

“DIREITO ADUANEIRO. IMPORTAÇÃO. SUBFATURAMENTO. FALSIDADE IDEOLÓGICA. INFRAÇÃO ADMINISTRATIVA. CRITÉRIO DA ESPECIALIDADE. MULTA. O subfaturamento consiste na indicação de preços inferiores àqueles efetivamente praticados na documentação pertinente, para fins de redução da base de cálculo dos tributos incidentes sobre a operação de importação. Tal prática resulta de um "acordo" entre importador e exportador, com a promessa de pagamento de diferenças de valores, por vias indiretas, com o objetivo de introduzir mercadoria no país, mediante o pagamento de tributos a menor. A despeito de configurar uma falsidade ideológica, o subfaturamento não respalda a aplicação do artigo 105, inciso VI, do Decreto-Lei n.º 37/66. Por opção do legislador, foi estabelecida norma específica para regradar a infração, prevendo sanção distinta, de natureza pecuniária (princípio da especialidade). Somente se for praticada, cumulativamente, uma falsidade material, caberá a imposição de pena de perdimento dos bens”. (TRF4, APELREEX 5002650-71.2010.404.7101, QUARTA TURMA, Relatora VIVIAN JOSETE PANTALEÃO CAMINHA, juntado aos autos em 24/11/2015)

Pelo exposto, voto no sentido de reformar a decisão recorrida nesse ponto, afastando o lançamento relativo à aplicação da pena de perdimento na importação em relação às DI's relacionadas na tabela de fls. 6674-6675, cuja motivação é única e exclusivamente a ocorrência de subfaturamento e falsidade material.

Do lançamento complementar (Processo Administrativo nº 11131.720480/2013-28) e da exoneração para evitar cobrança em duplicidade

De acordo com a decisão recorrida, *“alguns dos valores relativos aos tributos e dos respectivos acréscimos legais exigidos originalmente foram substituídos pelos valores lançados por meio do Auto de Infração Complementar formalizado através do Processo nº 11131.720480/2013-82”*.

Diante disso, a decisão recorrida, *“considerando que tais valores serão objeto de apreciação no processo complementar, o Imposto de Importação, o PIS e a Cofins, nos respectivos valores de R\$ 26.331,94, R\$ 7.349,17 e R\$ 33.907,45”*, exonou do auto de infração do qual decorre o presente processo administrativo.

Não há o que reparar na decisão recorrida nesse ponto, sendo o cancelamento de tais valores, lançados em duplicidade, correto.

Multa de 1% (um por cento) do valor aduaneiro por erro na descrição da mercadoria

A Fiscalização lançou multa de 1% (um por cento) do valor aduaneiro da mercadoria por erro de descrição, com fundamento no artigo 84, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, que tem a seguinte redação:

"Art. 84. Aplica-se a multa de um por cento sobre o valor aduaneiro da mercadoria: I - classificada incorretamente na Nomenclatura Comum do Mercosul, nas nomenclaturas complementares ou em outros detalhamentos instituídos para a identificação da mercadoria;"

Sobre essa penalidade, o artigo 69 da Lei nº 10.833/2003 estabelece um teto de 10% (dez por cento) do valor total das mercadorias constantes na declaração de importação e lista, de forma exaustiva, a meu ver, as informações que devem constar na declaração, nos seguintes termos:

“Art. 69. A multa prevista no art. 84 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, não poderá ser superior a 10% (dez por cento) do valor total das mercadorias constantes da declaração de importação.

§ 1º A multa a que se refere o caput aplica-se também ao importador, exportador ou beneficiário de regime aduaneiro que omitir ou prestar de forma inexata ou incompleta informação de natureza administrativo-tributária, cambial ou comercial necessária à determinação do procedimento de controle aduaneiro apropriado.

§ 2º As informações referidas no § 1º, sem prejuízo de outras que venham a ser estabelecidas em ato normativo da Secretaria da Receita Federal, compreendem a descrição detalhada da operação, incluindo:

I - identificação completa e endereço das pessoas envolvidas na transação: importador/exportador; adquirente (comprador)/fornecedor (vendedor), fabricante, agente de compra ou de venda e representante comercial;

II - destinação da mercadoria importada: industrialização ou consumo, incorporação ao ativo, revenda ou outra finalidade;

III - descrição completa da mercadoria: todas as características necessárias à classificação fiscal, espécie, marca comercial, modelo, nome comercial ou científico e outros atributos estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal que confirmem sua identidade comercial;

IV - países de origem, de procedência e de aquisição; e

V - portos de embarque e de desembarque”.

Nesse ponto, a decisão recorrida manteve o lançamento, afirmando que *“como pode ser observado nas fls. 5.081, 5.099, 5.119, 5.022, 5.140, 5.145, 5.147, 5.148, 5.152 e 5.154, as informações sobre as quais recaem a acusação de inexistência, apontadas pela fiscalização, referem-se ao fabricante ou ao modelo do produto importado, informações estas que estão expressamente citadas na legislação como necessárias ao controle aduaneiro. Logo, a conduta infracional do autuado se amolda exatamente ao dispositivo legal”*.

Com isso, estando inexatas as informações a respeito de fabricante ou modelo do produto importado, nas hipóteses elencadas pela Fiscalização, resta violado o artigo 69, incisos I e III, da Lei nº 10.833/2003, sendo cabível a penalidade cominada, motivo pelo qual mantenho a decisão recorrida nesse ponto.

Multa de Perdimento por interposição Fraudulenta em relação à empresa All Oceans

A questão que se coloca nesse tópica é se é aplicável a multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria importada, em razão de ocultação do real vendedor, exportador, que tem fundamento no artigo 23, inciso V, do Decreto nº 1.455/1976.

Na decisão recorrida, entendeu-se pela caracterização de ocultação do real vendedor e interposição fraudulenta em todas as operações praticadas pela Recorrente, com exceção dos vendedores estrangeiros New Nautical, Aqua Air Marine, Jaytron Marine Electronics, Vuolkan e Albion, o que resultou na manutenção de um crédito tributário lançado, no montante de R\$ 17.193.738,14.

No relatório da fiscalização, consta narrativa de como se desenvolvia a por ela chamada “logística fraudulenta” das operações realizada pela Recorrente:

“Os estaleiros INACE efetuavam uma compra de empresa estrangeira pelo seu setor de compras no Brasil ou pelo escritório de Miami (OCEANTECH, ALL OCEANS, INACE USA). Esse escritório de Miami atuava como emitente da invoice para os estaleiros INACE, simulando uma operação de compra e venda internacional, ou apenas cuidando do embarque de mercadorias, sendo a invoice do próprio fornecedor estrangeiro ou de até mesmo outro fornecedor interposto, ROZEN INTERNACIONAL, 4NET NETWORKING, sem vinculação societária formal.

Emissão de comercial invoice/fatura comercial em nome da OCEANTECH, ALL OCEANS E TRI OCEANS referente à compra, alterando a descrição e valor das mercadorias e prazo “formal” de pagamento de mercadorias, conforme a conveniência e necessidade dos estaleiros INACE, para permitir a importação de uma mercadoria no regime de drawback, até mesmo

referente à embarcação diversa a que a mercadoria seria destinada, configurando a falsidade ideológica dessas invoices e a ocultação dos verdadeiros fornecedores estrangeiros.

O pagamento ao real fornecedor estrangeiro efetuado na maioria das vezes adiantado e/ou à vista por meio ilícitos, utilizando recursos dos estaleiros INACE no Brasil ou no exterior não contabilizados, mediante os escritórios OCEANTECH, ALL OCEANS, INACE USA, caracterizado a evasão de divisas. Enquanto que o prazo para pagamento a interposta ALL OCEANS seria de até 180 dias. Somente esse lapso de tempo já revelaria a falsidade da operação.

A maior parte dessas importações da fornecedora estrangeira interposta fraudulentamente ALL OCEANS estão formalmente pendente de liquidação cambial, conforme consta do extrato SISCOMEX de 08/02/2011 (anexo).

A INACE USA figura em muitos documentos como “compradora” de mercadorias que são exportadas para os estaleiros INACE em nome da ALL OCEANS”. (grifos nossos)

O papel das empresas no exterior é exposto mais a frente, às fls. 5055, “*a OCEANTECH apenas atuava como uma empresa de fachada, pois não era a fornecedora estrangeira das mercadorias, mas uma mera “tratadora” da exportação e que as invoices seriam até mesmo confeccionadas nos estaleiros INACE. Chegando ao absurdo de explicitar que, na hipótese, do conhecimento de transporte (possivelmente autêntico) na condição prepaid, deveriam ser confeccionadas duas vias de invoice, uma incluindo o frete já pago e outra excluindo, mas ambas falsas e que seriam assinadas pelo despachante exportador na Inace Iates (...)*”.

No voto vencedor da decisão recorrida, o *modus operandi* das operações é descrito por etapas, da forma abaixo:

“Como se observa nos autos, os Estaleiros Inace-Brasil mantinham empresas/escritórios nos EEUU que operavam como trading que lhes eram totalmente subordinadas (MULTISEA, S&S SEAFOOD, OCEANTECH, ALL OCEANS). Estas empresas substituíam-se e para melhor operacionalizar o grupo foi criada também a empresa Inace-USA com função mais gerencial do que de trading. Todas essas empresas passaremos a denominar de empresa americana do grupo Inace.

De forma geral, na importação a cronologia da logística fraudulenta era realizada e documentada da seguinte forma:

1. cotação do preço da mercadoria efetuada pela empresa americana (braço da Inace-Brasil) ou pela própria Inace-Brasil (estaleiros inace), podendo ocorrer de ambos cotarem simultaneamente;
2. após a negociação para determinar o preço final cotado, às vezes o fornecedor emitia um documento formal de cotação outras vezes os e-mails já eram suficientes;
3. na maioria das vezes a Inace-Brasil faziam a negociação para determinar o preço, mas podia acontecer do preço ser definido somente entre a empresa americana e o fornecedor, no entanto, a negociação só continuava depois que

os estaleiros Inace concordasse com o preço cotado e emitisse para a trading o documento chamado CONF significando uma confirmação ou ordem de compra e ao mesmo tempo uma autorização para a trading pagar a mercadoria (Ordem de Pagamento);

4. de posse da CONF a trading emitia para o fornecedor uma OP (Order Purchase) fazendo o pedido, que seria respondido/confirmado pelo fornecedor com a emissão de uma Order ou de proforma invoice. Às vezes esse era um momento crítico devido a existência de vários atores no lado do comprador (Estaleiros Inace, Inace-USA, Oceantech, All Oceans etc.) onde a OP era emitida por uma empresa, o pagamento feito por outra e a mercadoria destinada a uma terceira, então o fornecedor poderia ficar sem saber para quem emitir a proforma invoice;

5. concluído o negócio, normalmente com pagamento antecipado ou à vista pela empresa americana do grupo, esta recebia a mercadoria no estabelecimento do fornecedor ou em Miami e ali a armazenava para aguardar o momento oportuno de exportá-la para o Brasil;

6. definido o momento certo do embarque, era preparada a lista correspondente e enviada aos estaleiros Inace para preparo do draft da invoice do jeito que estes quisessem. Observe-se que o draft era a própria fatura proforma, cujo modelo em branco já ficava com a autuada para preenchê-lo como se fosse a própria trading, e esta quando a recebia emitia oficialmente a invoice definitiva sem questionar os termos do draft/proforma;

7. todo esse processo desde o começo da negociação até o registro da DI eventualmente poderia demorar meses e exigia um controle muito grande, e (...)” (grifos nossos)

Portanto, a Fiscalização aponta que entre a Recorrente e o real vendedor/exportador sediado no exterior foram colocadas outras empresas, interpostas entre os reais atores da operação de importação, com o objetivo de adulterar as descrições e valores das mercadorias, possibilitando com isso o subfaturamento nas operações de importação e o pagamento dessas aquisições com recursos não contabilizados no exterior. Inclusive, a maior parte dos contratos de câmbio com uma dessas empresas está sem liquidação cambial, o que denota que nada recebeu pela realização da suposta compra e venda.

Com isso, as operações de importação com o vendedor/exportador sediado no exterior declarado às autoridades fiscais e aduaneiras seriam simuladas, por não ter sido com eles celebrada qualquer operação de compra e venda.

Por sua vez, a Recorrente expõe que *“utiliza serviços dessas empresas estrangeiras de trading com o fim de realizar operações de comércio exterior seguras, descomplicadas e de baixo custo, porquanto essas empresas praticam o despacho aduaneiro nos órgãos internacionais, prestam assessoria na logística internacional, buscam e negociam com fornecedores internacionais, dão garantia dos produtos importados e exportados por sua conta e risco (...) consolidam mercadorias para exportação, todo com o fito de comprar mercadorias no estrangeiro e revender à Recorrente.”*

Além disso, ressalta a Recorrente que a utilização das *tradings* se faz necessária porque muitos fornecedores estrangeiros não realizam venda direta para o Brasil e a *trading* auxilia na logística da operação, pois unifica mercadorias para que a Recorrente importe em uma única operação de importação, sendo o papel da trading compra do fornecedor estrangeiro e revender à Recorrente, incluindo no preço de venda seus custos e lucro.

Afirma ainda que todas essas empresas *tradings* estão devidamente constituídas no exterior e não apresentam sócios em comum com a Recorrente. Com relação às empresas TRI OCEANS e ROZEN INTERNATIONAL, argumenta a Recorrente que a Fiscalização não teria sequer indicado a relação societária com a Recorrente e que as importações em relação a tais empresas foram julgadas improcedentes pelo Julgador Relator que, entretanto, restou vencido.

De início, concordo com a Recorrente e reconheço o importante papel das *tradings companies* para o Comércio Exterior, ao permitirem que as empresas que praticam compra e venda no mercado internacional se concentrem nos seus campos de atuação, ao contarem com as *tradings* nas atividades relacionada à logística, transporte, trâmites aduaneiros etc. Não menos importante é a redução de custos e racionalização das operações de comércio internacional que são proporcionados pela utilização das *tradings companies*.

Como já analisado em processo anteriormente julgado, essas empresas atuam no comércio internacional basicamente de 2 (duas) formas, pela prestação de serviços de logística, aduaneiros, cotação de preços, intermediação para o adquirente, que é a pessoa de onde provém os recursos para a realização da operação; e pelo estabelecimento de um relação de comissão com adquirente, pela qual a própria *trading* entra na operação com recursos próprios e se compromete a revender os bens ao adquirente.

Segundo o exposto pela Recorrente, as operações por ela realizadas se enquadrariam na segunda hipótese. As empresas no exterior, declaradas perante as autoridades fiscais e aduaneiras com vendedor/exportador, teriam atuado como *trading* no exterior, comprado as mercadorias em nome próprio e revendido à Recorrente, inclusive com seu custo e lucro, o que é de se esperar em uma operação legítima.

Porém, com relação ao fornecedor ALL OCEANS, não há como anuir com os argumentos da Recorrente, pela legalidade das operações de importação, tendo em vista que há um conjunto probatório nos autos que demonstra a ausência de operação de compra e venda realizada entre a Recorrente e a ALL OCEANS.

Como se verifica no relatório quando trata de cada Declaração de Importação da ALL OCEANS, não há lucro na operação realizada com a Recorrente, que é realizada por preço igual ou inferior ao preço da mercadoria no exterior, nem justificativa para a prática de tais preços. Para ilustrar, pode-se citar as divergências narradas pela Fiscalização às fls. 5095 (*“para as duas bombas Tate consta o valor total (Miami) de US\$4.058,00, mas na adição 003 foram declaradas por US\$1.200,00, evidenciando o subfaturamento do valor declarado desses equipamentos em mais de 200%”*) e às fls. 5.100 (*“A invoice nº 4449-2 da ATLAS MARINE para a INACE USA referencia o conversor Atlas discriminado na adição 012 pelo valor de US\$126.380,, (fob). Esse equipamento foi declarado por US\$49.530,00 (cfr), o que evidencia o subfaturamento de mais de 150%”*).

Além disso, os recursos utilizados para as compras no exterior provêm da INACE no Brasil ou no exterior, não contabilizados, estando a ALL OCEANS com a maior parte das importações com pendência de liquidação cambial.

Na decisão recorrida ainda são apontados outros elementos para que se chegue à conclusão de que a operação de compra e venda era realizada diretamente pela Recorrente, sendo a vendedora/exportadora mera interposta, sem autonomia para realizar operações em nome próprio:

“As provas trazidas pela autoridade fiscal revelam que a empresa All Oceans era utilizada como uma “tratadora” de faturas comerciais, como visto, por exemplo, no documento denominado “procedimento para controle de materiais (iates)” (fl. 5.055), que define a responsabilidade de cada um dos funcionários dos estaleiros Inace que atuavam no procedimento de refazimento das invoices em nome da All Oceans, transcrito a seguir: (..)

Reforçando tal entendimento, tem-se a ata de reunião dos estaleiros Inace de 24/04/2008, que determina que “o controle de compras efetuadas pelas ALL OCEANS será organizado através de arquivo de acesso comum aos quatro integrantes do setor” (fl. 1.380), comprovando, assim, que a All Oceans funcionava como um setor do departamento de compras da Inace. (...)

Demonstram os autos, por meio de um vasto conteúdo probatório e conforme minudentemente relatado pela fiscalização às fls. 5.049/5.072, das quais foram retirados os exemplos acima, que a empresa All Oceans foi constituída como uma espécie de “tentáculo internacional” do Grupo Inace nos Estados Unidos, com o objetivo de “refaturar” as importações, agindo sob o comando e conveniência da empresa autuada”.

E contra tais acusações, a meu ver, o Recorrente não trouxe elementos de prova que pudessem sustentar suas alegações e demonstrar que o real vendedor/exportador são as empresas declaradas às autoridades fiscais e aduaneiras.

Diante disso, entendo que a decisão recorrida deve ser mantida nessa parte, motivo pelo qual voto no sentido de julgar procedente o lançamento em relação às operações realizadas com a ALL OCEANS, cujo crédito tributário corresponde a R\$11.036.585,17.

Das Demais Operações

Como já exposto, a decisão recorrida excluiu o lançamento em relação as empresas New Nautical, Aqua Air Marine, Jaytron Marine Electronics, Vuolkan e Albion, mantendo em relação a todas as demais, incluindo a ALL OCEANS, cujas operações foram examinadas acima.

A decisão recorrida mantém o lançamento em relação a empresa TRI OCEANS, por entender que as irregularidades e os indícios de falsificação se ajustam ao *modus operandi* da ALL OCEAN e essa empresa teria sucedido a ALL OCEANS na “logística fraudulenta”, considerando “i) o fato do Sr. John DeCaro ser proprietário da Tri Oceans e da ALL OCEANS YACHT, agindo como corretor/representante dos estaleiros Inace nesta última; (fls. 4621-4621, 4707, 5037, 6127 e 6134); ii) a dúvida quanto aos signatários das invoices, incluindo o Sr. John DeCaro (fl. 953 e 957); iii) a semelhança do formato gráfico entre as invoices emitidas pela All Oceans e pela Tri Oceans; iv) a igual sistemática de sigla e numeração adotada pela All Oceans e pela Tri Oceans na identificação dos embarques e das invoices, e v) a falta de informações sobre o incoterms e forma de pagamento”.

Porém, a meu ver, tais indícios - como mesmo sócio de sociedade em que restou caracterizada a interposição e semelhança no padrão gráfico de *invoices* e na sistemática de identificação de embarques e *invoices* entre uma e outra empresa - não são suficientes para a caracterização da interposição fraudulenta, motivo pelo qual voto por cancelar o lançamento em relação à TRI OCEANS.

No que se refere a ROZEN INTERNATIONAL, a decisão recorrida mantém o lançamento, afirmando que:

“No caso da empresa ROZEN, ver-se-á que a aquisição da mercadoria do fornecedor/real vendedor manteve a mesma forma acima, porém, aumentando a complexidade, a invoice não mais seria emitida pela empresa integrante do grupo Inace e sim pela ROZEN, ou seja, a mercadoria continuava sendo negociada com os fornecedores diretamente pelo grupo Inace e a ROZEN não participava da negociação comercial. (...)

Nas DI da ROZEN em análise verifica-se a manutenção da mesma sistemática tendo em vista:

1. identificação de subfaturamento comprovado pela fiscalização em algumas Declarações de Importação (DI);
2. existência de “Purchase Order” (ordem de compra) da Inace USA para a empresa SECO – Separation Equipment Co. de fl. 3671, comprovando que a compra foi feita diretamente pelo grupo Inace ao fornecedor SECO e não à empresa Rozen;
3. Igual procedimento para compra do fornecedor CANTALUPI USA INC., consta na “Purchase Order” de fl. 3700;
4. A mensagem eletrônica, fls. 6006-6008, de Jacqueline Ferreira (Inace-USA/ALL OCEANS) para o Sr. Aécio Costa (Inace-Brasil) encaminhando minutas de Invoice para revisão, e esclarecendo que outras duas seguirão com a mercadoria por imposição do departamento de segurança dos EEUU, onde fica clara a função da ALL OCEANS e da ROZEN de embarcadoras de mercadoria para o Brasil com seu refaturamento”.

Concordando com as razões expostas na decisão recorrida, mantenho o lançamento em relação a ROZEN INTERNATIONAL, por ter a Fiscalização apresentado um conjunto de provas suficientes para a caracterização da interposição, em especial, a mensagem que comprova que a função da ROZEN INTERNATIONAL seria de apenas embarcar a mercadoria para o país com o seu refaturamento.

No que refere às operações de importação realizadas junto às empresas Northrop Grumman Sperry Marine, Autronica Fire, Cummins, Sperry Marine (DI nº 09/0499670-5 e 09/0185760-7), a principal acusação é de que teriam formato e padrão gráfico de *invoices* similares aos encontrados em outras vendedoras/exportadoras, tendo a decisão recorrida mantido o lançamento, por entender comprovada a falsidade da fatura. Penso que a identidade no padrão e formato, por si só, não sejam aptos a manter o lançamento, que deve ser cancelado em relação a essas empresas.

Com relação às empresas OPACMARE Supplier e L3 Communications, VULKAN, Bruntos Propellers Ltda, Maxwell Marine, VULKAN DMR, BS Progressive, OPACMARE SPA e Muir Engeneering PTY (DI nº 09/1549611-3), entendo que os motivos

que ensejaram a manutenção do lançamento pela decisão recorrida, como declarações falsas, mudança no valor declarado na DI e subfaturamento não sejam suficientes para demonstrar a interposição fraudulenta e, em consequência, o cabimento da pena de perdimento.

A decisão recorrida manteve o lançamento ainda em relação às empresas LA Logistics Solutions, pois documento obtido no sítio eletrônico do Estado da Florida indicava que a empresa atuava em logística aduaneira e não como vendedora de equipamentos eletrônicos, Thrustmaster of Texas, cujos extratos de transferência bancária indicam que a operação ocorreu na forma declarada e Navigator Electronics, em relação a qual a Fiscalização encontrou duas *invoices* com a mesma numeração. Nesse ponto, não merece reparos a decisão recorrida.

Por fim, a Fiscalização afastou Aqua Air e Albion, por ausência de provas da fiscalização, e Jaytron Marine Electronics, cujo lançamento tem origem apenas na divergência entre *invoice* instrutiva da DI e valores da *proforma invoice*, levando em conta que o primeiro é um documento da fase inicial de negociação que pode ser alterado durante o curso das tratativas. Acompanho as razões da decisão recorrida no afastamento em relação a essas empresas.

Em resumo, pode-se concluir que a decisão recorrida deve ser mantida, com exceção das operações de importação relacionadas às empresas TRI OCEANS, Northrop Grumman Sperry Marine, Autronica Fire, Cummins, Sperry Marine, OPACMARE Supplier e L3 Communications, VULKAN, Bruntos Propellers Ltda, Maxwell Marine, VULKAN DMR, BS Progressive, OPACMARE SPA e Muir Engeneering PTY, que devem ser canceladas.

Da ausência de motivação

A decisão recorrida ainda cancela os seguintes créditos tributários: “*apesar de nada trazer a fiscalização em relação aos fatos que ensejaram a autuação referente a multa por conversão relativa às DI's nº 08/0889528,6 (Rozen International), 08/0632929-4 (Rozen International Inc), 10/0505879-4 (Tri Oceans Inc) e 09/0017140-0 (New Nautical Coatings Inc), tais DI's foram incluídas no crédito tributário ora exigido, no montante de R\$ 151.215,95*”.

Com razão a decisão recorrida, devendo ser mantido o afastamento do crédito tributário, por manifesta carência probatória da acusação.

Do inadimplemento do Regime do Drawback e da exigência de tributos

No lançamento, a Fiscalização exige os tributos incidentes nas operações de importação, sob a acusação de que a Recorrente teria descumprido regras relativas ao regime de drawback, no âmbito de diversos AC a ela outorgados, tornando-se inadimplente em relação aos regimes.

As acusações são as seguintes: (i) a Recorrente não teria observado o prazo estipulado para a realização da operação de exportação, nos regimes de drawback concedidos pelos AC 20050322699, AC 20060011920 e AC 20070069239; (ii) a Recorrente teria incorrido em descumprimento dos regimes de drawback outorgados, pois as mercadorias importadas ao amparo de um determinado AC não teria sido utilizada nas embarcações compromissadas, nos casos dos AC 20060011920, AC 20070069239, AC 20070049530; (iii) a embarcação vinculada ao AC 20050322699 teria sido exportada sem ter sofrido processo de

industrialização, contrariando condição imposta pelo Drawback Intermediário que foi concedido à Recorrente; e (iv) a Recorrente teria utilizado *invoices* falsas nos procedimentos de importação, com ocultação do real adquirente e/ou com valores subfaturados, com relação aos AC 20060011920, AC 20070069239, AC 20060002077 e AC 20070049530.

Na decisão recorrida, todas as acusações foram rejeitadas, a exceção da referente ao princípio da vinculação física, que foi parcialmente acolhida, pois há prova nos autos no sentido de que mercadorias importadas para utilização nos AC 20070069239 e AC 20070049530 acabaram sendo utilizadas em AC diversos, conforme indica a planilha constante na decisão recorrida às fls. 6702-6703.

Não obstante, o resultado do julgamento na decisão recorrida, às fls. 6658-6659, foi registrado de forma equivocada, não espelhando a decisão que foi tomada, o que não traz prejuízo ao contencioso, revisto nessa oportunidade, em razão da interposição do Recurso de Ofício e Recurso Voluntário.

O regime do drawback tem seu fundamento legal no artigo 75 e seguintes do Decreto-Lei nº 37/1966, que traz as seguintes prescrições:

“Art.75 - Poderá ser concedida, na forma e condições do regulamento, suspensão dos tributos que incidam sobre a importação de bens que devam permanecer no país durante prazo fixado.

§ 1º - A aplicação do regime de admissão temporária ficará sujeita ao cumprimento das seguintes condições básicas:

I - garantia de tributos e gravames devidos, mediante depósito ou termo de responsabilidade;

II - utilização dos bens dentro do prazo da concessão e exclusivamente nos fins previstos;

III - identificação dos bens. (...)

Art.78 - Poderá ser concedida, nos termos e condições estabelecidas no regulamento: (...)

II - suspensão do pagamento dos tributos sobre a importação de mercadoria a ser exportada após beneficiamento, ou destinada à fabricação, complementação ou acondicionamento de outra a ser exportada;” (grifos nossos)

Na época dos fatos, estava vigente o Regulamento Aduaneiro de 2002 (Decreto nº 4.543/2002) que regulamentava o regime, nos termos a seguir:

“Art. 335. O regime de drawback é considerado incentivo à exportação, e pode ser aplicado nas seguintes modalidades (Decreto-lei no 37, de 1966, art. 78, e Lei no 8.402, de 1992, art. 1º, inciso I):

I - suspensão do pagamento dos tributos exigíveis na importação de mercadoria a ser exportada após beneficiamento ou destinada à fabricação, complementação ou acondicionamento de outra a ser exportada; (...)

Art. 341. As mercadorias admitidas no regime, na modalidade de suspensão, deverão ser integralmente utilizadas no processo produtivo ou na embalagem, acondicionamento ou apresentação das mercadorias a serem exportadas.

Parágrafo único. O excedente de mercadorias produzidas ao amparo do regime, em relação ao compromisso de exportação estabelecido no respectivo ato concessório, poderá ser consumido no mercado interno somente após o pagamento dos impostos suspensos dos correspondentes insumos ou produtos importados, com os acréscimos legais devidos.

Art. 342. As mercadorias admitidas no regime que, no todo ou em parte, deixarem de ser empregadas no processo produtivo de bens, conforme estabelecido no ato concessório, ou que sejam empregadas em desacordo com este, ficam sujeitas aos seguintes procedimentos:

I - no caso de inadimplemento do compromisso de exportar, em até trinta dias do prazo fixado para exportação:

- a) devolução ao exterior ou reexportação;
- b) destruição, sob controle aduaneiro, às expensas do interessado; ou
- c) destinação para consumo das mercadorias remanescentes, com o pagamento dos tributos suspensos e dos acréscimos legais devidos; (...)

Art. 344. A Secretaria da Receita Federal e a Secretaria de Comércio Exterior poderão editar normas complementares às dispostas nesta Seção, em suas respectivas áreas de competência”. (grifos nossos)

A transferência de uma mercadoria importada com suspensão sob o regime de drawback outorgado por um AC para a utilização em outro regime de drawback é possível, desde que sejam observadas as regras previstas no artigo 152 da Portaria SECEX nº 23/2006, abaixo transcritas:

“Art. 152. Poderá ser autorizada a transferência de mercadoria importada para outro Ato Concessório de Drawback, modalidade suspensão, mediante pedido da beneficiária, no módulo específico Drawback do SISCOMEX. § 1º A transferência deverá ser solicitada antes do vencimento do prazo para exportação do Ato Concessório de Drawback original. § 2º A transferência será abatida das importações autorizadas para o Ato Concessório de Drawback receptor. § 3º O prazo de validade do Ato Concessório de Drawback, modalidade suspensão, para o qual foi transferida a mercadoria importada, observará o limite máximo de 2 (dois) anos para a permanência no País, a contar da data da DI mais antiga vinculada ao Regime, principalmente quanto à mercadoria transferida de outro Ato Concessório de Drawback”.

Quanto ao compromisso de exportação do bem produzido sob o amparo do regime do drawback, a sua prova ocorre com a averbação do Registro de Exportação, nos termos do artigo 128 da Portaria SECEX nº 23/2006, que prevê: “Art. 128. Os documentos que comprovam as operações de importação e exportação vinculadas ao Regime de Drawback são

os seguintes: I - Declaração de Importação (DI); II - Registro de Exportação (RE) averbado; III - Registro de Exportação Simplificado (RES) averbado; IV - Nota Fiscal de venda no mercado interno”.

À luz desse tecido normativo, a Receita Federal concede a suspensão dos tributos incidentes na importação, sob a condição de observação, pelo contribuinte habilitado, da utilização dos bens no processo produtivo aprovado pelo respectivo AC e da efetivação do compromisso de exportar o bem produzido dentro do prazo previsto ou adotar as medidas alternativas para a liquidação do compromisso.

Nessa linha, tendo a Fiscalização verificado o descumprimento dos regimes de drawback fruídos pela Recorrente, passou a exigir os tributos incidentes na importação antes suspensos.

Quanto à primeira acusação, a decisão recorrida constatou que os Registros de Exportação referentes aos AC 20050322699, AC 20060011920 e AC 20070069239 se encontravam averbados dentro do prazo do regime, desse modo, concluiu que *“não restam dúvidas de que a acusação de descumprimento do prazo do drawback não encontra amparo na documentação trazida aos autos, devendo ser desconsiderada”*.

No que se refere à terceira acusação, de que a embarcação vinculada ao AC 20050322699 teria sido exportada sem ter sofrido processo de industrialização, a decisão recorrida entendeu que não teria ficado comprovado o descumprimento do regime de drawback outorgado, pois o contrato juntado pela Recorrente na Impugnação (às fls. 5.545/5.569) previa a realização de uma etapa de fornecimento e instalação de armas militares.

Com relação à quarta acusação, a decisão recorrida entendeu que o uso de documentos falsos na importação e a ocorrência seja de interposição fraudulenta seja de subfaturamento na importação já estavam sendo punidos com a multa por conversão da pena de perdimento do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976 e tais irregularidade não implicaram o inadimplemento do regime de drawback concedido pelos AC 20060011920, AC 20070069239, AC 20060002077 e AC 20070049530, pois houve exportação dentro do prazo estabelecido e as mercadorias importadas foram efetivamente incorporadas à mercadorias exportada.

Portanto, uma vez que se restou demonstrado pela prova dos autos que o prazo de exportação foi cumprido, em relação à primeira e quarta acusações, e que as mercadorias importadas foram empregadas no processo produtivo para o qual o regime foi outorgado, em relação à terceira e quarta acusações, deve a decisão recorrida ser mantida, pelo afastamento do lançamento nessas matérias.

Porém, quanto à segunda acusação, a decisão recorrida acolheu a pretensão fazendária parcialmente, pois entendeu que houve violação dos regimes de drawback outorgados, pela utilização de mercadorias importadas sob o amparo de uma AC em outro AC, sem qualquer comunicação ou deferimento por parte do SECEX.

Isso ocorre em relação a algumas mercadorias importadas sob o amparo dos AC 20070069239 e AC 20070049530, identificadas na Tabela de fls. 6702, cuja exigência dos tributos incidentes na importação foi mantida pela decisão recorrida.

Do mesmo modo, a decisão recorrida deve ser mantida em relação à segunda acusação, tendo em vista que o inadimplemento do drawback, pela não observação do artigo 152 da Portaria SECEX nº 23/2006.

Processo nº 11131.720216/2011-87
Acórdão n.º **3401-003.776**

S3-C4T1
Fl. 6.808

Conclusão

Por todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso de Ofício e dar provimento parcial ao Recurso Voluntário interposto, mantendo em parte o crédito tributário lançado.

É como voto.

Augusto Fiel Jorge d' Oliveira - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Rosaldo Trevisan,

Expresso, neste voto, os posicionamentos que acabaram por prevalecer no seio do colegiado, em detrimento daqueles externados no voto do relator.

São basicamente dois os temas a respeito dos quais se demanda, aqui, pronunciamento: (a) penalidade aplicável ao caso de subfaturamento; e (b) caracterização da infração em relação às operações realizadas com as empresas TRI OCEANS, Northrop Grumman Sperry Marine, Autronica Fire, Cummins, Sperry Marine, OPACMARE Supplier e L3 Communications, VULKAN, Bruntos Propellers Ltda, Maxwell Marine, VULKAN DMR, BS Progressive, OPACMARE SPA e Muir Engeneering PTY. No que se refere aos demais tópicos, resta mantido o entendimento constante do voto do relator, ainda que com ele eu acorde apenas pelas conclusões, ocasionalmente, como registrado no resultado do julgamento.

Da penalidade aplicável ao caso de subfaturamento

Há que se esclarecer, de início, que não se pode mesclar as discussões sobre subfaturamento com aquelas relacionadas ao Acordo de Valoração Aduaneira do GATT. Os ditames aplicáveis aos casos de subfaturamento jamais podem ser empregados pela simples verificação de que os preços praticados são inferiores a valores de mercado ou a preços de referência estabelecidos pela fiscalização. Em outras palavras, assim como incumbe ao fisco, na valoração aduaneira, afastar o valor de transação informado, para que se possa seguir para o segundo método de valoração, e, assim, sucessivamente, incumbe igualmente ao fisco demonstrar que se está diante de um caso de subfaturamento, conduta necessariamente dolosa, e que costuma envolver o uso de falsidade (quer seja ela material ou ideológica).

Como, no caso em análise, foi unânime, no colegiado, a conclusão de que houve subfaturamento, com falsidade ideológica das faturas comerciais, residindo a divergência somente na questão de direito referente à penalidade aplicável a tal conduta, supero essa fase preliminar de distinção com a valoração aduaneira, e de discussão probatória, para adentrar na análise jurídica do tema, à luz do arcabouço normativo aduaneiro nacional.

Há, basicamente, duas formas de subfaturamento, no comércio exterior: o perpetrado unilateralmente, e o praticado mediante conluio.

No perpetrado unilateralmente, o importador brasileiro, v.g., recebe do exterior uma fatura comercial com o valor “X”, e a oculta, “fabricando” outra, com valor inferior a “X”, para apresentação à Aduana como documento instrutivo da declaração de importação. Tal conduta, *a priori*, seria de difícil evidenciação por parte da Aduana, pois envolve a verificação de assinatura de estrangeiro (milhares de milhares de exportadores e seus representantes), que não passa por qualquer certificação, ou transmissão eletrônica internacional confiável. O Brasil não adota fatura comercial eletrônica na importação, sendo aquilo que, muitas vezes, erroneamente se designa como fatura eletrônica, uma mera digitalização (“escâner”) da fatura impressa em papel. Contudo, a conduta é facilmente perceptível quando a fiscalização encontra a fatura original emitida pelo exportador estrangeiro, seja em escritórios de despachantes aduaneiros/contadores, seja mediante solicitação de tal documento à Aduana estrangeira, mediante acordos para intercâmbio de

informações (recorde-se que tal documento, em regra, instrui a declaração de exportação no país exportador).

No praticado mediante conluio, de mais difícil evidenciação pela fiscalização, ocorre ajuste doloso entre exportador e importador, para informar à Aduana um preço que é inferior ao que ambas as partes sabem ser o efetivamente praticado na transação comercial. Tal modalidade de subfaturamento é normalmente atrelada à falsidade ideológica, pois se apresenta explicitamente à Aduana algo que não corresponde à realidade da operação comercial efetuada entre exportador e importador.

Pode haver algumas variações em relação às modalidades básicas de subfaturamento aqui expostas (v.g., no que se refere à interposição artificial de partes entre exportador e importador, ou mesmo emissão de faturas sucessivas, com valores distintos dos praticados e até das remessas cambiais), mas as duas apresentadas nos permitem seguir viagem, com suficiente precisão no tratamento dado ao tema, no Brasil.

Digo no Brasil, porque, ao contrário da valoração aduaneira, de caráter internacional, o subfaturamento é tema tratado nacionalmente pela legislação de cada país, e tem, inclusive, implicações criminais.

Recorde-se, por fim, que tanto o subfaturamento quanto suas implicações criminais não têm necessária relação com o recolhimento de tributos, embora seja comum que se subfature para pagar menos tributos devidos pela importação.

Em uma época na qual “subfaturamento” ainda não tinha o sentido que passou ter após seu discernimento em relação às discussões sobre valoração aduaneira (*no Brasil o subfaturamento era fraude cambial, prevista na Lei nº 3.244/1957, artigo 60*), com as Rodadas Tóquio (1973 a 1979) e Uruguai (1986 a 1994) do GATT, o Brasil já estabelecia, no Decreto-Lei nº 37/1966, que:

“Art. 105. Aplica-se a pena de perda da mercadoria:

(...)

VI - estrangeira ou nacional, na importação ou na exportação, se qualquer documento necessário ao seu embarque ou desembarço tiver sido falsificado ou adulterado;

VII - nas condições do inciso anterior possuída a qualquer título ou para qualquer fim; (...).” (grifo nosso)

Veja-se que o dispositivo de ordem legal (Decreto-Lei nº 37/1966) não minucia o tipo de falsidade (se material ou ideológica), e estabelece, originalmente, em seu artigo 45 (a partir do Decreto-Lei nº 2.472/1988, no artigo 46), a obrigatoriedade da fatura comercial para processamento do despacho aduaneiro. Assim, a falsificação ou adulteração da fatura comercial, documento necessário ao desembarço, passa a ser punível com o perdimento da mercadoria.

A diferenciação de penalidade entre o subfaturamento com falsidade material e com falsidade ideológica, assim, não encontra guarida legal ou mesmo normativa.

Poder-se-ia sustentar que havia disciplina específica para o subfaturamento no artigo 169, II, do Decreto-Lei nº 37/1966 (que, como exposto, considerava o subfaturamento uma fraude cambial), com a redação dada pelo artigo 2º da Lei nº 6.562/1978, já às vésperas da conclusão da Rodada Tóquio do GATT (mas ainda com a mescla entre disciplina de preço e de valor):

“Art. 169. Constituem infrações administrativas ao controle das importações: (Redação dada pela Lei nº 6.562, de 1978)

(...) II - subfaturar ou superfaturar o preço ou valor da mercadoria:

Pena: multa de 100% (cem por cento) da diferença.

(...)

§ 4º Salvo no caso do inciso II do "caput" deste artigo, na ocorrência simultânea de mais de uma infração, será punida apenas aquela a que for cominada a penalidade mais grave.

§ 5º A aplicação das penas previstas neste artigo:

I - não exclui o pagamento dos tributos devidos, nem a imposição de outras penas, inclusive criminais, previstas em legislação específica; (...)” (grifo nosso)

Assim, restava cristalina, no final do século passado, a possibilidade de cumulação de tal multa com o perdimento por uso de documento falso. E, caso ainda persistisse alguma dúvida, bastava ao exegeta seguir até a citada Lei nº 6.562/1978, que deixava a situação ainda mais clara em seu artigo 3º:

“Art. 3º As infrações de que trata o artigo 169 do Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, com a redação dada pelo artigo anterior:

I - não excluem aquelas definidas no Decreto-lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976:

II - serão apuradas mediante processo administrativo fiscal, sem prejuízo do disposto no artigo 27 do Decreto-lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976.” (grifo nosso)

As infrações originalmente definidas no Decreto nº 1.455/1976, recorde-se, são exatamente as puníveis com perdimento, entre as quais o uso de documento necessário ao desembaraço falsificado ou adulterado (já mencionada no artigo 105 do Decreto-Lei nº 37/1966):

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

(...)

IV - enquadradas nas hipóteses previstas (...) nos incisos I a XIX do artigo 105, do Decreto-lei número 37, de 18 de novembro de 1966.

Parágrafo único. O dano ao Erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias.” (grifo nosso)

Inequivocamente, então, no caso de subfaturamento mediante uso de documento falso, eram aplicáveis a multa e o perdimento, por força de disposição expressa de lei.

Em 2001, após a evolução internacional da distinção entre o tratamento de valoração aduaneira e o tratamento de subfaturamento, foi publicada a Medida Provisória nº 2.158-35/2001, que, em seu artigo 88, trouxe novos contornos à disciplina jurídica do tema:

“Art. 88. No caso de fraude, sonegação ou conluio, em que não seja possível a apuração do preço efetivamente praticado na importação, a base de cálculo dos tributos e demais direitos incidentes será determinada mediante arbitramento do preço da mercadoria, em conformidade com um dos seguintes critérios, (...)

Parágrafo único. Aplica-se a multa administrativa de cem por cento sobre a diferença entre o preço declarado e o preço efetivamente praticado na importação ou entre o preço declarado e o preço arbitrado, sem prejuízo da exigência dos impostos, da multa de ofício prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e dos acréscimos legais cabíveis.” (grifo nosso)

Veja-se que a multa prevista no parágrafo único, tenha ou não logrado êxito em tal tarefa, buscou substituir aquela existente no artigo 169 do Decreto-Lei nº 37/1966, com a redação dada pela Lei nº 6.562/1978. Foi esse o nítido entendimento externado no Regulamento Aduaneiro de 2002 (Decreto nº 4.543/2002), que sequer mencionou a multa prevista no inciso II do citado artigo 169 da disposição de ordem legal, dispondo, no artigo que tratava das infrações administrativas ao controle das importações (art. 633), que:

“Art. 633. Aplicam-se, na ocorrência das hipóteses abaixo tipificadas, por constituírem infrações administrativas ao controle das importações, as seguintes multas (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 169 e § 6º, com a redação dada pela Lei nº 6.562, de 18 de setembro de 1978, art. 2º):

I - de cem por cento sobre a diferença entre o preço declarado e o preço efetivamente praticado na importação ou entre o preço declarado e o preço arbitrado (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 88, parágrafo único); (...)”

Outra novidade veio no artigo 634 do Regulamento Aduaneiro de 2002, que passou a interpretar a disposição do inciso I do artigo 3º da Lei nº 6.562/1978, aqui já transcrita, estendendo-a à multa prevista no artigo 88 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001:

“Art. 634. As infrações de que trata o art. 633 (Lei nº 6.562, de 1978, art. 3º):

I - não excluem aquelas definidas como dano ao Erário, sujeitas à pena de perdimento; e

II - serão apuradas mediante processo administrativo fiscal, em conformidade com o disposto no art. 684.

Parágrafo único. Para os efeitos do inciso I, as multas relativas às infrações administrativas ao controle das importações somente poderão ser lançadas antes da aplicação da pena de perdimento da mercadoria.”

Passou, então, a haver uma restrição temporal à aplicação conjunta da multa e do perdimento, podendo a multa ser aplicada apenas antes do perdimento. A interpretação se deve à leitura estrita do sujeito do verbo “excluem”, no inciso I (as multas não excluem o perdimento, não sendo válido o entendimento de que o perdimento não excluiria as multas, ausente no texto). Daí ser impossibilitada, pelo regulamento, a aplicação da multa após a pena de perdimento. Aliás, depois do perdimento, as mercadorias, sob a guarda do Ministro da

Fazenda (artigo 25 do Decreto-Lei nº 1.455/1976) poderiam, inclusive, ser destinadas (mediante leilão, doação, incorporação, destruição *etc.*), conforme artigo 29 do mesmo Decreto-Lei nº 1.455/1976.

Ocorre que, de forma diversa à multa prevista no artigo 169 do Decreto-Lei nº 37/1966, com a redação dada pela Lei nº 6.562/1978, que expressamente não excluía a posterior aplicação do perdimento, a multa prevista no artigo 88, parágrafo único, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, revelou apenas (ao menos expressamente) compatibilidade com a exigência conjunta da multa de ofício prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 e dos acréscimos legais cabíveis.

Portanto, com o advento da previsão estabelecida no artigo 88 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, paradoxalmente, a confusão entre subfaturamento e valoração aduaneira aumentou, seja (a) por uso equivocado, pela própria fiscalização, da multa ali prevista, para casos que, em verdade, tratavam de valoração aduaneira, ou de meros indícios de subfaturamento (preço abaixo do obtido na “*internet*”, ou preço substancialmente abaixo do praticado por outros importadores), e não de comprovado subfaturamento (recorde-se que o ônus da prova, no subfaturamento, é da Aduana); seja (b) porque a própria Administração da RFB (por meio do Ato Declaratório Interpretativo – ADI – nº 17/2004) entendeu que a multa independia da caracterização de fraude, sonegação ou conluio; seja (c) porque em vários procedimentos fiscais da RFB ainda se entendia estar vigente a multa prevista no inciso II do citado artigo 169 do Decreto-Lei nº 37/1966, e que tal multa seria cumulável com a estabelecida no artigo 88 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, gerando autuações de 200% da diferença; ou ainda (d) porque nos casos de subfaturamento mediante falsidade documental (ideológica ou material), havia entendimento de que a pena aplicável era única e exclusivamente o perdimento, que, a partir da Lei nº 10.637/2002 (artigo 59), passou a poder ser substituído por multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, caso esta fosse consumida ou não houvesse sido localizada.

A insegurança jurídica era patente, e foi agravada pela Lei nº 10.833/2003, que criou, em seu artigo 70, II, “b”, 2, uma terceira multa de 100% sobre a diferença entre o preço praticado (ou arbitrado) e o declarado, no caso de descumprimento de apresentação da fatura comercial, entre outros, pelo importador, em procedimento de fiscalização (em geral, revisão aduaneira).

O cenário demandava uniformização de procedimentos na RFB, para que as autuações fossem lavradas de uma mesma forma, na instituição, sem cumulações descabidas, sem abusos, sem casuísmo. Daí a nova disciplina constante no Regulamento Aduaneiro de 2009 (Decreto nº 6.759/2009), que retirou do artigo referente a infrações administrativas ao controle das importações (agora art. 706 do regulamento) a multa prevista no artigo 88, parágrafo único, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, tratando do tema no artigo 703, que objetivou desfazer a confusão entre as três multas de 100% aqui citadas e o perdimento (ou a multa que o substitui):

“Art. 703. Nas hipóteses em que o preço declarado for diferente do arbitrado na forma do art. 86 ou do efetivamente praticado, aplica-se a multa de cem por cento sobre a diferença, sem prejuízo da exigência dos tributos, dos acréscimos legais e de outras penalidades cabíveis (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 88, parágrafo único; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 70, inciso II, alínea “b”, item 2)

§ 1º A multa referida no caput, na hipótese de arbitramento a que se refere o inciso II do art. 86, não se aplica se efetuada a regular comunicação da ocorrência de um dos eventos previstos no § 2º do art. 18 (Lei nº 10.833, de 2003, art. 70, § 3º).

§ 2º *As multas previstas no parágrafo único do art. 88 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, no item 2 da alínea “b” do inciso II do art. 70 da Lei nº 10.833, de 2003, e no inciso II do art. 169 do Decreto-Lei nº 37, de 1966, com a redação dada pelo art. 2º da Lei nº 6.562, de 18 de setembro de 1978, não são aplicáveis cumulativamente.*” (grifo nosso)

Como se percebe, no texto do artigo 703, passou a ser impossibilitada a lavratura de autuações com cumulação entre as três multas de 100% da diferença, evitando lançamentos de 200% ou até 300% da diferença entre o preço praticado (ou arbitrado) e o declarado. E, no mesmo Regulamento Aduaneiro de 2009, no artigo 689, manteve-se a disposição sobre a pena de perdimento no caso de utilização de documentos necessários ao desembaraço falsificados/adulterados:

“Art. 689. Aplica-se a pena de perdimento da mercadoria nas seguintes hipóteses, por configurarem dano ao Erário (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 105; e Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 23, caput e § 1º, este com a redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002, art. 59):

(...)

VI - estrangeira ou nacional, na importação ou na exportação, se qualquer documento necessário ao seu embarque ou desembaraço tiver sido falsificado ou adulterado;

VII - nas condições do inciso VI, possuída a qualquer título ou para qualquer fim;

(...)

§ 1º A pena de que trata este artigo converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida (Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 23, § 3º, com a redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002, art. 59) (...).”

Se o Regulamento Aduaneiro de 2009, naquele momento, dissipou as diferentes interpretações que existiam na RFB sobre a cumulatividade das multas, não se pode dizer que contribuiu muito para solucionar a discussão sobre a cumulatividade entre perdimento e multa, ou até a aplicação exclusiva de uma de tais penalidades, por especialidade (sustentando-se que a conduta que enseja a multa – diferença de preço – mais específica que aquela que implica o perdimento – falsidade documental – ou o contrário) ou instrumentalidade (sustentando-se que a falsidade constitui mera conduta instrumental – crime-meio – para o resultado a ser obtido no crime-fim – subfaturamento).

Em artigo publicado pouco antes do advento do Regulamento Aduaneiro de 2009, em obra na qual atuei como organizador, a juíza federal Vera Lúcia Feil Ponciano (*Sanção Aplicável ao Subfaturamento na Importação: Pena de Perdimento ou Pena de Multa*, in *TREVISAN, Rosaldo (org.), Temas Atuais de Direito Aduaneiro*, São Paulo: LEX, 2008, p. 245-294) dedicou-se ao tema. No artigo, após dispor sobre a fiscalização e controle no comércio exterior, sobre o despacho aduaneiro de importação, e sobre a equivocada utilização da Súmula nº 323, do STF, na área aduaneira, a magistrada trata dos procedimentos de valoração aduaneira, incluindo neles o que designa como “método do arbitramento”, calcado no artigo 88 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, e restrito aos casos de fraude, sonegação e conluio (extraídos dos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964), defendendo que, no caso de subfaturamento, com falsidade ideológica, aplica-se a multa, por ser penalidade mais específica, e, ainda, que o falso

é absorvido pelo crime-fim de sonegação fiscal (consumção), no qual se esgota sua potencialidade lesiva.

Tal posicionamento, seja pela especialidade ou pela instrumentalidade, pode ser encontrado em diversas decisões do TRF da 4ª Região, à época. Mas o tema é tão polêmico judicialmente quanto na via administrativa, como se percebe em decisões conflitantes do próprio TRF da 4ª Região, nos anos de 2008 e 2009:

“TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA SUBFATURAMENTO PRATICADO MEDIANTE TÃO-SOMENTE FALSIDADE IDEOLÓGICA. AUSÊNCIA DE FALSIDADE MATERIAL. POSSIBILIDADE APENAS DE APLICAÇÃO DE MULTA. No caso do subfaturamento ser praticado unicamente mediante falsidade ideológica, incorre o contribuinte na multa de 100% sobre a diferença entre o preço declarado e o preço efetivamente praticado na operação de importação (parágrafo único do art. 108 do Decreto-Lei 37/1966 e parágrafo único do art. 88 da MP 2.158-35/2001). Já quando o subfaturamento é praticado não tão-somente por falsidade ideológica, mas também mediante falsidade material, deve ser imposta a pena de perdimento, incidindo o inciso VI do art. 105 do Decreto-Lei nº 37/66. Interpretação em consonância com o critério da especialidade.” (TRF4, APELREEX 2008.70.00.005585-3, SEGUNDA TURMA, Relator ELOY BERNST JUSTO, D.E. 25/02/2009) (grifo nosso)

“TRIBUTÁRIO. AGRAVO LEGAL. TRIBUTÁRIO. IMPORTAÇÃO DE MERCADORIAS. FALSIDADE DOCUMENTAL. IRREGULARIDADE PUNIDA COM PENA DE PERDIMENTO. APREENSÃO. POSSIBILIDADE. 1. A falsificação ou adulteração de documento necessário ao embarque ou desembarco de mercadorias importadas autoriza a aplicação da pena de perdimento, a teor do que dispõe o art. 514, VI do Regulamento Aduaneiro. 2. Não restou comprovada a inexistência de falsidade ideológica, pois não há elementos capazes de sustentar a boa-fé da impetrante. 3. Agravo legal improvido. (TRF4, AC 2001.04.01.078599-5, PRIMEIRA TURMA, Relator ÁLVARO EDUARDO JUNQUEIRA, D.E. 02/06/2009) (grifo nosso)

“TRIBUTÁRIO. ADUANEIRO. PERDIMENTO. FALSIDADE IDEOLÓGICA. SUBFATURAMENTO. FUNDAMENTAÇÃO DEFICIENTE DO AUTO DE INFRAÇÃO. ANULAÇÃO. 1. A redação do art. 618, IV, do Decreto n.º 4.543/2002, que comina a pena de perdimento à mercadoria importada, se qualquer documento necessário ao seu embarque ou desembarco tiver sido falsificado ou adulterado, não discrimina se a falsificação documental é material ou ideológica, ou ambas. Considerando que a declaração de importação com teor enganoso e contrário à realidade viola disposições específicas da legislação fiscal, que tornam obrigatória a observância dos requisitos formais e intrínsecos dos documentos integrantes do despacho de importação, todas as espécies de falsificação conduzem a esta modalidade de sanção tributária. (...) (TRF4, AC 2006.70.08.001663-0, PRIMEIRA TURMA, Relator JOEL ILAN PACIORNIK, D.E. 02/06/2009)

O subfaturamento, como exposto de início, pode envolver tanto falsidade material quanto ideológica, e não faz sentido algum distinguir a pena aplicável pelo tipo de falsidade, como textualmente afirma a última jurisprudência citada. Afinal de contas o texto do artigo 105 do Decreto-Lei nº 37/1966 imputa o perdimento à mercadoria “*estrangeira ou nacional, na importação ou na exportação, se qualquer documento necessário ao seu embarque ou desembarco tiver sido falsificado ou adulterado*”, não havendo, como se percebe da simples leitura, nenhuma limitação do termo “falsificado”, de modo a aplicar o dispositivo somente no caso de falsidade ideológica.

Fosse a multa prevista na Medida Provisória nº 2.158-35/2001 mais específica do que o dispositivo do artigo 105 do Decreto-Lei nº 37/1966, não faria sentido algum que ela lhe mutilasse só a mão esquerda, ou a mão direita. Afinal de contas o artigo 105 trata de ambas as mãos (falsidade, seja ela material ou ideológica). E, fosse a conduta de falsidade mero instrumento para a prática de subfaturamento, sendo absorvida pela conduta-fim (subfaturamento), igualmente seria ilógico que apenas a falsidade ideológica constituísse conduta-meio, pois é inegável que se pode perpetrar o subfaturamento também mediante falsidade material. Em síntese, a distinção é inconsistente por qualquer dos pontos de vista que seja atacada.

A discussão existente nos idos de 2007 a 2009 (período avaliado na autuação) persiste até os dias atuais, e as normas legais que tratam das penalidades não foram alteradas.

A jurisprudência, desde então, seja do TRF-4, seja do STJ, acabou, por diversas vezes, fazendo a distinção que aqui consideramos inconsistente, e a matéria ainda não foi objeto de análise pelo STF, mas cabe aqui registrar que foi rechaçada pelo Ministro Luis Roberto Barroso, do STF, recentemente, tentativa de rediscutir o posicionamento que aqui defendemos como correto (ainda que sob o argumento de impossibilidade de dilação probatória e de trato infraconstitucional da matéria, reconheça-se). Utiliza-se, aqui, a decisão monocrática da Suprema Corte brasileira apenas para demonstrar que chegam àquela corte também posicionamentos consentâneos com os aqui externados:

“Decisão: Trata-se de agravo cujo objeto é decisão que negou seguimento a recurso extraordinário interposto contra acórdão assim ementado: “ADMINISTRATIVO. ADUANEIRO. APLICAÇÃO DA PENA DE PERDIMENTO DAS MERCADORIAS IMPORTADAS EM RAZÃO DE APURAÇÃO DE SUBFATURAMENTO. DECISÃO EM INSTÂNCIA ÚNICA. POSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DAS ALEGAÇÕES DA AUTORA. I - Visto que o processo administrativo para apuração de infrações aduaneiras previstas nos arts. 23, 24 e 26 do Decreto-Lei n. 1.455/76 processa-se na forma do disposto no art. 27, do mesmo diploma legal, as disposições constantes da Lei n. 9.784/99 somente lhe são aplicáveis de forma subsidiária, caso não exista dispositivo legal específico. II - A falsificação e adulteração, mencionadas no inciso VI, do art. 105, do Decreto-Lei n. 37/66, englobam a aposição, na declaração de importação ou documentos que a instruem, de valores não correspondentes aos efetivamente convencionados entre as partes, objetivando a sonegação dos tributos incidentes sobre a operação, razão pela qual incabível a distinção entre falsidade material e ideológica pretendida pela Impetrante. III - Descabe a alegação de não cumprimento, pelo Fisco, da ordem prevista no Acordo de Valoração Aduaneira para aferição do valor das real das mercadorias em questão. A base de cálculo para fins da tributação sobre as operações de importação de bens está prevista no art. 20, II do CTN, isto é, quando a alíquota for ad valorem (como é o caso dos autos), a base impositiva corresponderá ao preço normal que o produto, ou seu similar, alcançaria, ao tempo da importação, em uma venda em condições de livre concorrência, para entrega no porto ou lugar de entrada do produto no País. A atuação fiscal deve perseguir o ‘valor real e de mercado’ dos bens importados, independentemente do que constar na Declaração de Importação, não existindo norma expressa (legal ou administrativa) que vede a aferição desse valor com fulcro nos vários elementos que compõem a mercadoria. IV - A apreensão das mercadorias foi fundamentada em procedimento fiscalizatório, no qual se constatou a ocorrência de dano ao erário, consistente na subvalorização das mercadorias nas declarações de importação e nos documentos que as instruíram, tendo a fiscalização tomado por base o valor de custo dos insumos utilizados na produção da mercadoria (considerado como

hipótese mínima para o valor que deveria ter sido declarado), atentando, na seqüência, para o fato de que tal valor certamente é superior, na medida em que o exportador estrangeiro embute no preço o rateio das despesas ocorridas, assim como uma margem de lucro. V - Caberia à Autora demonstrar, de forma inequívoca, que o valor atribuído pela autoridade à mercadoria importada é irreal e discrepa do previsto no art. 20 II do CTN. No entanto, a Autora não logrou êxito em demonstrar as razões alegadas para justificar a aquisição das mercadorias por preços inferiores aos de custo. Desse modo, não tendo a Autora êxito em infirmar as conclusões da autoridade alfandegária, de modo a afastar as presunções de legalidade e veracidade dos atos administrativos impugnados, de rigor a manutenção da sentença. VI - Agravo retido não conhecido e apelação improvida” O recurso busca fundamento no art. 102, III, a, da Constituição Federal. A parte recorrente alega violação aos arts. 5º, II, LIV, LV; e 37 da Carta. Sustenta que foi impedida de defender-se no processo administrativo que manteve o auto de infração. A pretensão recursal não merece prosperar, tendo em vista o Supremo Tribunal Federal já assentou a ausência de repercussão geral da controvérsia relativa à violação aos princípios da legalidade, do contraditório, da ampla defesa, do devido processo legal e dos limites da coisa julgada, quando o julgamento da causa depender de prévia análise da adequada aplicação de normas infraconstitucionais (ARE 748.371-RG, Rel. Min. Gilmar Mendes). No mesmo sentido, vejam-se as seguintes decisões: “**EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. CONVERSÃO EM AGRAVO REGIMENTAL. ADMINISTRATIVO. SERVIDOR PÚBLICO ESTADUAL. PROCESSO ADMINISTRATIVO DISCIPLINAR. CONTROVÉRSIA SOBRE A OBSERVÂNCIA DOS PRINCÍPIOS DA AMPLA DEFESA E DO CONTRADITÓRIO: IMPOSSIBILIDADE DO REEXAME DE PROVAS E DE LEGISLAÇÃO LOCAL. SÚMULAS N. 279 E 280 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO.**” (ARE 689.777-ED, Rel.ª Min.ª Cármen Lúcia) “**AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. ALEGADA CONTRARIEDADE AO ART. 5º, XXXV, LIV E LV, DA CONSTITUIÇÃO. OFENSA REFLEXA. AÇÃO DE ANULAÇÃO DE LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. ACÓRDÃO RECORRIDO DECIDIU COM BASE NA LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL. OFENSA REFLEXA. NECESSIDADE DE REEXAME DAS PROVAS DOS AUTOS. SÚMULA 279 DO STF. AGRAVO A QUE SE NEGA PROVIMENTO. I – Esta Corte firmou orientação no sentido de ser inadmissível, em regra, a interposição de recurso extraordinário para discutir matéria relacionada à ofensa aos princípios constitucionais do devido processo legal, da ampla defesa, do contraditório e da prestação jurisdicional, quando a verificação dessa alegação depender de exame prévio de legislação infraconstitucional, por configurar situação de ofensa reflexa ao texto constitucional. II – É inadmissível o recurso extraordinário quando sua análise implica rever a interpretação das normas infraconstitucionais que fundamentam a decisão a quo. A afronta à Constituição, se ocorrente, seria apenas indireta. III – Para se chegar à conclusão contrária à adotada pelo Tribunal de origem, necessário seria o reexame do conjunto fático-probatório constante dos autos, o que atrai a incidência da Súmula 279 do STF. IV– Agravo regimental a que se nega provimento.**” (ARE 812.007-AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski) No caso dos autos, note-se que o acórdão recorrido consignou o seguinte: “(...) Caberia à Autora demonstrar, de forma inequívoca, que o valor atribuído pela autoridade à mercadoria importada é irreal e discrepa do previsto no art. 20 II do CTN. No entanto, a Autora não logrou êxito em demonstrar as razões alegadas para justificar a aquisição das mercadorias por preços inferiores aos de custo. Desse modo, não tendo a Autora êxito em infirmar as conclusões da autoridade alfandegária, de modo a afastar as presunções de legalidade e veracidade dos atos administrativos impugnados, de rigor a manutenção da sentença.” Dissentir das conclusões adotadas demandaria tão somente o reexame da legislação infraconstitucional pertinente e o reexame do acervo fático e

probatório, providências vedadas nesta fase processual. Diante do exposto, com base no art. 21, § 1º, do RI/STF, nego seguimento ao recurso. Publique-se. Brasília, 1º de agosto de 2016. Ministro Luís Roberto Barroso Relator (ARE 974750, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, julgado em 01/08/2016, publicado em PROCESSO ELETRÔNICO DJe-164 DIVULG 04/08/2016 PUBLIC 05/08/2016)

Veja-se ainda que a própria definição de “subfaturamento qualificado”, atrelada a uma falsidade material, não é assentada, como se percebe de julgados recentes do TRF da 4ª Região:

*EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. TRIBUTÁRIO. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. **SUBFATURAMENTO QUALIFICADO**. 1. Em que pese o valor declarado das mercadorias coincidir com o valor transferido através do Contrato de Câmbio, restou **evidenciado o caráter fraudulento das operações de comércio exterior protagonizadas pela embargante a caracterizar a ocorrência da falsidade ideológica** das faturas comerciais utilizadas no processo de importação, porquanto acobertada importação que não está em consonância com a verdade dos fatos e da prática comercial aplicada a transações comerciais semelhantes. 2. Hipótese em que o subfaturamento não surge como infração administrativa isolada, havendo **fortes indícios de falsificação ideológica que, diante do modus operandi, transmudam-se em convicção da ocorrência do ilícito, revelando o dolo na conduta com intuito de fraudar o fisco.**” (TRF4 5086744-13.2014.404.7100, PRIMEIRA TURMA, Relator JORGE ANTONIO MAURIQUE, juntado aos autos em 15/12/2016) (grifo nosso)*

*“TRIBUTÁRIO. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. **SUBFATURAMENTO QUALIFICADO. PERDIMENTO**. 1. Esta Corte consolidou entendimento no sentido de que **é necessário o subfaturamento qualificado por outros meios de fraude, como, por exemplo, a falsidade material, para que haja motivo razoável à retenção (para posterior aplicação da pena de perdimento)** de mercadorias internalizadas. No caso em análise, se justifica o perdimento da mercadoria importada, diante das circunstâncias que apontam a existência do subfaturamento qualificado. 2. **Resta evidenciado o caráter fraudulento das operações de comércio exterior protagonizadas pela autora**, porquanto o subfaturamento não surge como infração administrativa isolada, havendo **fortes indícios de falsificação documental que, diante do modus operandi, transmudam-se em convicção da ocorrência do ilícito, revelando o dolo na conduta com intuito de fraudar o fisco.** 3. Estando justificado o perdimento da mercadoria importada, não se aplica a multa prevista no artigo 88, parágrafo único, da MP 2.158-35/01 (e reprisada no art. 703 do Decreto 6.759/09)”. (TRF4 5003640-52.2016.404.7101, PRIMEIRA TURMA, Relator JORGE ANTONIO MAURIQUE, juntado aos autos em 15/12/2016) (grifo nosso)*

Em que pese haver ainda, não só nas decisões judiciais (que, por vezes, determinam, nos casos de subfaturamento, ao invés da multa aqui em discussão ou do perdimento, a aplicação de uma terceira multa, prevista no artigo 108 do Decreto-Lei nº 37/1966, que a Administração entende como revogada desde o advento da Lei nº 9.430/1996), mas nas decisões administrativas, muita confusão entre a disciplina de valoração e o subfaturamento, não se tem dúvidas de que o uso de fatura comercial material ou ideologicamente falsa em importação enseja a aplicação da pena de perdimento, ou da multa que a substitui (caso a mercadoria não seja localizada, ou tenha sido consumida / revendida).

Em 2010 a Administração deixou tal entendimento cristalino no corpo do Regulamento Aduaneiro (para evitar interpretações incoerentes/dissonantes no seio da própria instituição), ao inserir um § 3º-A no texto do artigo 689 (que trata das hipóteses de aplicação da pena de perdimento previstas no artigo 105 do Decreto-Lei nº 37/1966):

“Art. 689. (...)

(...)

§ 3º-A O disposto no inciso VI do caput **inclui os casos de falsidade ideológica na fatura comercial.** (...)”

E endossa tal entendimento, a nosso ver, ainda que pela via indireta, apenas como apoio argumentativo, no sentido da pertinência e adequação ao sistema normativo, outra alteração legislativa efetuada em 2010, desta vez de ordem legal: a nova redação dada a artigos do Decreto-Lei nº 1.455/1976, pela Lei nº 12.350, de 20/12/2010 (em verdade, pela Medida Provisória que a antecede). Tal alteração, no que se refere ao artigo 23, § 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, foi, inclusive, utilizada pelo relator, com nossa concordância, para afastar a aplicação da pena de perdimento em exportações. Mas, no momento, interessa-nos a alteração promovida no artigo 30 do Decreto-Lei nº 1.455/1976:

“Art. 30. **Na hipótese de decisão administrativa ou judicial que determine a restituição de mercadorias que houverem sido destinadas,** será devida **indenização** ao interessado, com recursos do Fundaf, tendo por base o **valor declarado** para efeito de cálculo do imposto de importação ou de exportação.

(...)

§ 2º Ao valor da indenização será aplicada a **taxa de juro** prevista no § 4º do art. 39 da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, tendo como termo inicial a data da apreensão.” (grifo nosso)

Tal disposição dá segurança ao importador no sentido de que se sua mercadoria for apreendida para aplicação da pena de perdimento (v.g., por acusação de subfaturamento mediante uso de documento falso), e tal penalidade for afastada (administrativa ou judicialmente) após o fisco já ter destinado a mercadoria apreendida (v.g., mediante leilão, incorporação, doação ou destruição), o importador faz jus a indenização com base no valor declarado (pois, afastada a imputação de subfaturamento, é o valor declarado que persiste hígido), corrigido pela mesma forma que o são todos os montantes considerados indevidos pela fiscalização. Não há, assim, nenhum prejuízo ao importador.

Não se tem a mínima dúvida, ainda que na legislação que antecede tais alterações normativas, de que o sistema normativo aduaneiro, no que se refere ao combate ao subfaturamento, é internamente consistente e coerente, e não distingue a falsidade material da ideológica. E tem sido paulatinamente ajustado somente para uniformizar entendimento, principalmente no seio da própria RFB. Explica-se nesse contexto o ajuste promovido em 2013, pelo Decreto nº 8.010, de 16/05/2013, no artigo 689 do Regulamento Aduaneiro (que, recorde-se, trata das hipóteses de aplicação da pena de perdimento previstas no artigo 105 do Decreto-Lei nº 37/1966):

“Art. 689. (...)

(...)

§ 3º-A O disposto no inciso VI do caput **inclui os casos de falsidade material ou ideológica.**

§ 3º-B Para os efeitos do inciso VI do caput, são necessários ao desembaraço aduaneiro, na importação, os documentos relacionados nos incisos I a III do caput do art. 553.”

Repare-se que a nova redação dada ao § 3º-A é mais completa, mas em nada difere da anterior, que não excluía do artigo a falsidade material, nem a falsidade ideológica de outros documentos necessários ao desembaraço. E que a inclusão do § 3º-B se presta somente a remeter ao dispositivo regulamentar que indica quais são esses documentos necessários ao desembaraço. Isso porque a inclusão anterior do § 3º-A tinha por foco aclarar que estava o dispositivo legal também (e não somente) a tratar de falsidade ideológica na fatura comercial. Tudo isso inserido no contexto do que descrevemos paulatino ajuste para uniformizar entendimento.

Vê-se, pela análise histórica das alterações legislativas (grande parte delas regulamentares e meramente aclaratórias) que o subfaturamento mediante uso de fatura comercial falsificada (material ou ideologicamente) sempre foi punido com o perdimento da mercadoria (que, a partir da Lei nº 10.637/2002 – artigo 59 – passou a poder ser substituído por multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, caso esta fosse consumida ou não houvesse sido localizada), não havendo justificativa ao exegeta para diferenciar o que a própria lei não distinguiu.

Nesse sentido os posicionamentos de Marcelo Pimentel de Carvalho (*Valor Aduaneiro: princípios, métodos e fraude*, São Paulo: Aduaneiras, 2007, p. 207-237) e Rodrigo Mineiro Fernandes (*Valoração Aduaneira e Subfaturamento*, in PEIXOTO, SARTORI e DOMINGO (org.), *Tributação Aduaneira à luz da jurisprudência do CARF*, São Paulo: MP, 2013, p. 241-268).

Pelo exposto, entendi aplicável ao caso em análise a multa substitutiva do perdimento, tal qual proposta pela fiscalização, na autuação, prevalecendo tal entendimento majoritariamente no colegiado.

Da caracterização da infração em relação às operações realizadas com determinadas empresas

Divergi, ainda, do voto do relator, no que se refere à caracterização da infração em relação às operações realizadas com as empresas TRI OCEANS, Northrop Grumman Sperry Marine, Autronica Fire, Cummins, Sperry Marine, OPACMARE Supplier e L3 Communications, VULKAN, Bruntos Propellers Ltda, Maxwell Marine, VULKAN DMR, BS Progressive, OPACMARE SPA e Muir Engeneering PTY, no que fui acompanhado majoritariamente pelo colegiado, ensejando a necessidade de aqui externar posicionamento sobre o tema.

No que se refere à empresa TRI OCEANS (emitente de faturas apresentadas para instruir três declarações de importação – fls. 5153/5154), considero que os mesmos elementos que o relator aponta como insuficientes à caracterização da infração (i) o fato de o Sr. John DeCaro ser proprietário da Tri Oceans e da ALL OCEANS YACHT, agindo como corretor/representante dos estaleiros Inace nesta última; ii) a dúvida quanto aos signatários

das invoices, incluindo o Sr. John DeCaro (fl. 953 e 957); iii) a semelhança do formato gráfico entre as invoices emitidas pela All Oceans e pela Tri Oceans; iv) a igual sistemática de sigla e numeração adotada pela All Oceans e pela Tri Oceans na identificação dos embarques e das invoices, e v) a falta de informações sobre o incoterms e forma de pagamento” são efetivamente caracterizadores da infração imputada, em sua soma, inserindo-se em um contexto no qual se percebe a continuidade da sistemática perpetrada por diferentes empresas, como visualizou a instância de piso.

Adicione-se que, em função de diferentes assinaturas do Sr. DeCaro nas faturas comerciais, houve intimação para que fossem informados os signatários das faturas, com assinatura reconhecida por notário público na forma da lei norte-americana, não atendida, de forma semelhante ao que ocorreu com a empresa ALL OCEANS (a respeito da qual o colegiado unanimemente entendeu caracterizada a infração).

Em relação aos outros fornecedores estrangeiros, relacionados às fls. 5157 a 5179, cabe destacar, inicialmente, as razões externadas pelo relator, para depois tecermos considerações individualizadas sobre as DI correspondentes, agrupadas de acordo com as empresas e situações evidenciadas.

O relator afirma, em seu voto, que:

“Com relação às empresas OPACMARE Supplier e L3 Communications, VULKAN, Bruntos Propellers Ltda, Maxwell Marine, VULKAN DMR, BS Progressive, OPACMARE SPA e Muir Engeneering PTY (DI nº 09/1549611-3), entendo que os motivos que ensejaram a manutenção do lançamento pela decisão recorrida, como declarações falsas, mudança no valor declarado na DI e subfaturamento não sejam suficientes para demonstrar a interposição fraudulenta e, em consequência, o cabimento da pena de perdimento.” (grifo nosso)

Como revelamos no tópico anterior deste voto, entendemos o subfaturamento mediante uso de documento falso como ensejador da pena de perdimento, ou da multa que a substitui. Portanto, cabível a aplicação da penalidade em relação às operações com tais empresas, pelos próprios fundamentos levantados pelo relator em seu voto, entendidos por ele como insuficientes à aplicação do perdimento (declarações falsas, mudança no valor declarado na DI, e subfaturamento).

Quanto às demais empresas, afirma o relator, em seu voto, que:

“No que refere às operações de importação realizadas junto às empresas Northrop Grumman Sperry Marine, Autronica Fire, Cummins, Sperry Marine (DI nº 09/0499670-5 e 09/0185760-7), a principal acusação é de que teriam formato e padrão gráfico de invoices similar aos encontrados em outras vendedoras/exportadoras, tendo a decisão recorrida mantido o lançamento, por entender comprovada a falsidade da fatura. Penso que a identidade no padrão e formato, por si só, não sejam aptos a manter o lançamento, que deve ser cancelado em relação a essas empresas”. (grifo nosso)

Até entendemos, com o relator, que o formato e padrão gráfico de faturas comerciais similares aos encontrados em outras vendedoras/exportadoras, por si, não caracterizam falsidade. No entanto, tais elementos devem ser lidos à luz do contexto narrado na autuação, pois nele estão inseridos. E, como se detalha a seguir, há razões suficientes para manutenção da autuação em relação a tais empresas, como decidiu a maioria do colegiado:

(a) as empresas **Aqua Air Marine Systems** (DI nº 10/0112997-2 – fls. 5158/5159), **Albion** (DI nº 09/0082065-3 – fls. 5172/5173) e **Jaytron**

Marine Electronics (DI nº 08/01960838-0 – fls. 5176/5177) tiveram o lançamento corretamente afastado pela DRJ, como entendeu unanimemente o colegiado, em análise do recurso de ofício, não cabendo considerações adicionais;

(b) as empresas **Navigator Eletronics** (DI nº 09/0017548-0 e nº 09/0079997-2 – fls. 5174/5175), **Thrustmaster of Texas** (DI nº 09/0500359-9 – fls. 5167/5168) e **LA Logistics Solutions** (DI nº 08/01919595-7 – fl. 5177) tiveram o lançamento corretamente mantido pelo relator, nesse aspecto unanimemente acompanhado pelo colegiado, não cabendo, igualmente, considerações adicionais;

(c) no caso das empresas **Muir Engeneering PTY Ltd** (DI nº 09/1549611-3 – fl. 5159), **L3 Communications** (DI nº 09/0512832-4 e nº 09/0355493-8 – fls. 5168/5169), **OPACMARE Supplier** (DI nº 09/0192562-9 – fls. 5170/5171), **VULKAN** (DI nº 09/0587334-8 – fls. 5163/5166), **Bruntons Propellers** (DI nº 09/0587334-8 – fls. 5166/5167), **Maxwell Marine** (DI nº 09/0488499-0 – fl. 5170), **VULKAN- DMR** (DI nº 09/0158076-1 e nº 08/1502952-1- fls. 5171/5172), **BS Progressive PVT** (DI nº 08/0967939-0 – fl. 5177) e **OPACMARE SPA** (DI nº 08/0143729-0 – fls. 5178/5179), a imputação se deve à diferença entre o valor declarado e o constante em documentos colacionados pela fiscalização e não afastados justificadamente pela recorrente, cabendo ainda destacar que, em vários casos, os modelos gráficos utilizados por tais exportadores eram diferentes dos demais – e iguais entre si – somente nas transações com a INACE (nos casos referidos neste item “c”, o próprio relator, embora afastasse o lançamento, por entender que a penalidade cabível seria a multa prevista na MP nº 2.158-35/2001, confirmou a existência de declarações falsas, mudança no valor declarado na DI, e subfaturamento); e

(d) no caso das empresas **Autronica Fire** (DI nº 09/1400847-6 – fl. 5160), **Northrop Grumman Sperry Marine** (DI nº 09/1534598-0 e nº 09/1258205-1 – fls. 5159/5160), **Cummins** (DI nº 09/1356058-2 e nº 09/1538615-6 – fl. 5160), e **Sperry Marine** (DI nº 09/0499670-5 – fls. 5169/5170, e DI nº 09/0185760-7 – fl. 5171), a imputação não se deve exclusivamente à similitude/identidade de modelo gráfico, mas à diferença em relação ao próprio modelo gráfico utilizado pelas empresas em outras operações (ao que demonstra a autuação, sem que a recorrente justifique o fato a contento, os modelos gráficos utilizados por tais exportadores eram diferentes dos demais – e iguais entre si – somente nas transações com a INACE), ou à diferença entre o valor declarado e o constante em documentos colacionados pela fiscalização.

Assim, deve ser, pelos motivos acima relacionados, mantida a autuação por subfaturamento em relação às operações com as empresas TRI OCEANS, Northrop Grumman Sperry Marine, Autronica Fire, Cummins, Sperry Marine, OPACMARE Supplier, L3 Communications, VULKAN, Bruntons Propellers Ltda, Maxwell Marine, VULKAN DMR, BS Progressive, OPACMARE SPA e Muir Engeneering PTY.

Das conclusões

Pelo exposto, em relação aos dois tópicos que foram objeto de análise neste voto vencedor, concluo que: (a) é aplicável ao caso em análise, no qual se detectou falsidade nas faturas comerciais, a multa substitutiva do perdimento, tal qual proposta pela fiscalização, na autuação, que deve, nesse aspecto, ser mantida; e (b) deve ser mantida a autuação, no que se refere ao subfaturamento, em relação às operações com as empresas TRI OCEANS, Northrop Grumman Sperry Marine, Autronica Fire, Cummins, Sperry Marine, OPACMARE Supplier, L3 Communications, VULKAN, Bruntos Propellers Ltda, Maxwell Marine, VULKAN DMR, BS Progressive, OPACMARE SPA e Muir Engeneering PTY.

Rosaldo Trevisan