



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

Processo nº 11684.001849/2006-79
Recurso nº 144.141 Voluntário
Acórdão nº 3201-00.333 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de outubro de 2009
Matéria MULTA DIVERSA
Recorrente NIQUELFER COMÉRCIO DE METAIS LTDA.
Recorrida DRJ - FLORINÓPOLIS/SC

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 16/08/2004

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NÃO CONFIGURAÇÃO.

O lançamento de ofício com objetivo de formalizar a exigência de crédito tributário da União, efetivada por meio de auto de infração, concretiza a pretensão da Fazenda Nacional, momento em que é disponibilizado ao contribuinte o pleno exercício de seu direito de defesa mediante a apresentação de impugnação, não havendo em que se falar em ofensa aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa.

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO PARA A FORMALIZAÇÃO DA EXIGÊNCIA.

Nos lançamentos por homologação, o direito de a Fazenda Nacional apurar e constituir seus créditos relativos aos tributos incidentes nas operações de comércio exterior extingue-se depois de cinco anos da ocorrência do fato gerador.

NORMAS PROCESSUAIS ADMINISTRATIVAS. CONSTITUCIONALIDADE E LEGALIDADE.

Não compete à autoridade administrativa de qualquer instância o exame da constitucionalidade ou legalidade da legislação tributária, pois se trata de competência privativa do Poder Judiciário.

DESPACHO DE IMPORTAÇÃO. INSTRUÇÃO COM FATURAS COMERCIAIS FALSIFICADAS. MATERIALIDADE COMPROVADA. FRAUDE NA IMPORTAÇÃO.

A utilização de faturas comerciais inidôneas, visando obter o desembaraço aduaneiro de mercadorias importadas caracteriza o evidente intuito de fraude.

Constatado que a importação foi instruída com faturas comerciais falsas, tem-se como legítima a lavratura do auto de infração para a constituição do

crédito Tributário correspondente à multa equivalente ao valor comercial das mercadorias.

REVISÃO ADUANEIRA. AUTORIDADE FISCAL. DEVER DE OFÍCIO.

No curso do procedimento de revisão, constatado que o contribuinte agiu com fraude à legislação tributária, a autoridade administrativa, por dever de ofício, deverá exigir, por meio do lançamento, a penalidade aplicável.

SUBFATURAMENTO. PENALIDADES.

A declaração de valores inferiores aos reais, lastreada em faturas comerciais fraudadas, para fins de despacho aduaneiro de importação de mercadorias, caracteriza a prática do subfaturamento, utilizando-se de artifício doloso (fraude fiscal), resta caracterizado, em tese, crime contra a ordem tributária e de sonegação fiscal o que justifica a imposição da multa relativa à conversão do perdimento das mercadorias importadas.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da **2ª câmara / 1ª turma ordinária** do terceira **SEÇÃO DE JULGAMENTO**, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto da relatora.


JUDITH DO AMARAL MARCONDES ARMANDO - Presidente


ROSA MARIA DE JESUS DA SILVA COSTA DE CASTRO - Relatora

Participaram, ainda do presente julgamento os Conselheiros Mércia Helena Trajano D'Amorim, Luciano Lopes de Almeida Moraes, Ricardo Paulo Rosa, Marcelo Ribeiro Nogueira e Rosa Maria de Jesus da Silva Costa de Castro.

Relatório

Trata o presente processo de Auto de Infração lavrado pela fiscalização aduaneira da Alfândega do Porto de Sepetiba, contra a empresa em epígrafe (doravante denominada Interessada), para exigência de multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria importada, nos termos do § 3º, do artigo 23, do Decreto-Lei nº 1.455/76, com redação do artigo 59, da Lei nº 10.637/02, regulamentado pelas disposições do § 1º do artigo 618 do RA/02.

O lançamento em apreço decorreu da suposta constatação, pela Fiscalização, de a Interessada passar a registrar suas importações de “Catodos de Níquel” com valores muito inferiores aos praticados no mercado internacional (Memorando Diana/SRRF/7ª RF nº 469, de 17/09/2004).

Diante da presunção supra, a fiscalização procedeu à Revisão Aduaneira da Declaração de Importação (DI) nº 04/080688-9, processo nº 11684.000593/2005-00, intimando a importadora a fornecer os documentos originais que instruíram referido despacho de importação, notadamente a fatura comercial emitida pelo exportador francês de nº 1400608, ordem 7591 (Intimação Saope nº 032/04-S, de 20/10/2004, reiterada pela Intimação Saope nº 003/05-S, de 13/01/2005).

Esclarece a Fiscalização que idêntico procedimento foi realizado pela Alfândega do Porto de Itaguaí, tendo como interessada a importadora, ocasião em que o Exportador (ERAMET) indicou como seu representante comercial no Brasil a empresa Erasteel Latin América Ltda.

Diante dessa informação a fiscalização aduaneira expediu a intimação Saope 036/04-A, de 22/11/2004, para requerer, da supra referida representante, as cópias de diversas faturas comerciais, dentre elas, a acima mencionada (14000608).

Confrontando a fatura comercial encaminhada pela importadora com aquela enviada pela representante do exportador estrangeiro no Brasil, a fiscalização constatou a fraude documental promovida pela importadora na operação de despacho, uma vez que fez uso de faturas comerciais adulteradas para subfaturar o preço da mercadoria importada ao declarar que seu custo unitário médio FOB era equivalente a US\$ 2.453,40, a tonelada quando seu custo unitário médio FOB era de US\$ 12.267,00 a tonelada.

Intimada da exação, a Interessada apresenta a impugnação tempestiva (fls. 79 e 81/102) aduzindo, em síntese:

1) Em preliminar, a nulidade do lançamento por entender que a lavratura do auto de infração, da forma como procedida, impossibilitou seu direito ao contraditório na medida em que a fiscalização não propiciou que apresentasse suas justificativas quanto às divergências de preço da mercadoria decorrente do confronto das mencionadas faturas comerciais, evidenciando a produção unilateral de prova, procedimento vedado pela Constituição Federal.



2) No mérito, salienta que no caso em apreço houve a inversão do ônus da prova, uma vez que a fatura encaminhada pelo representante do exportador no Brasil constitui um documento isolado que não tem o condão de ilidir o desembaraço aduaneiro anteriormente realizado, não podendo o fisco utilizar-se do processo administrativo como instrumento para coagir a importadora a entregar seus documentos e provar sua inocência.

3) O valor aduaneiro indicado pelo fisco não prospera, seja em virtude do cerceamento de defesa havido, da inversão do ônus da prova ou ainda, da ausência do devido processo legal, posto que fatura comercial que instruiu o despacho aduaneiro foi considerada apta para os fins a que se destinava, não havendo como sustentar a acusação de fraude documental, pois o próprio fisco não produziu prova nesse sentido, a não ser a apresentação de documento unilateral de revelia.

4) O procedimento que culminou na desconconsideração da fatura comercial que instruiu o despacho aduaneiro deveria ter sido orientado segundo o disposto na MP n.º 66, de 2002, notadamente quanto à necessidade de notificação da Interessada para apresentar, em 30 (trinta) dias, os esclarecimentos e as provas que desejasse (artigos 16 e 17 da MP), uma vez que a norma descrita no parágrafo único, do artigo 116, possui eficácia limitada, já que depende de regulamentação.

5) Nada obstante o artigo 18, da referida MP esclarecer que a desconconsideração do negócio ou ato é procedimento autônomo em relação ao auto de infração ensejando diversas defesas e em momentos distintos, referidos artigos não foram contemplados quando da conversão da referida Medida Provisória na Lei n.º 10.637/02, deixando ausente de regulação legislativa o procedimento de desconconsideração em comento. Logo, em procedimento de Revisão Aduaneira não há como o fisco ignorar a fatura apresentada no despacho aduaneiro para consumo (registro da DI), sob pena de cometer arbitrariedade e, por conseguinte, ofensa ao princípio da legalidade.

6) A hipótese tratada não se enquadra no artigo 23, § 1º, do Decreto-Lei n.º 1.455/76, não cabendo, por conseguinte, a aplicação da pena de perdimento de mercadoria e, conseqüente, conversão em multa equivalente ao valor aduaneiro, pois se trata de mercadoria já desembaraçada, com documentação apta, e sujeita apenas a Revisão de Aduaneira.

7) Restou demonstrado que o valor da mercadoria importada foi o efetivamente pago, conforme contrato de câmbio anexado.

Apesar dos argumentos aduzidos pela Interessada, a i. Delegacia de Julgamento em Florianópolis, por meio do Acórdão nº 07-14.233, manteve a exigência fiscal, em sua integralidade, consoante demonstrado pela simples leitura de sua ementa, abaixo transcrita:

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NÃO CONFIGURAÇÃO.

O lançamento de ofício com objetivo de formalizar a exigência de crédito tributário da União, efetivada por meio de auto de infração, concretiza a pretensão da Fazenda Nacional, momento em que é disponibilizado ao contribuinte o pleno exercício de seu direito de defesa mediante a apresentação de impugnação, não havendo em que se falar em ofensa aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa.



LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO PARA A FORMALIZAÇÃO DA EXIGÊNCIA.

Nos lançamentos por homologação, o direito de a Fazenda Nacional apurar e constituir seus créditos relativos aos tributos incidentes nas operações de comércio exterior extingue-se depois de cinco anos da ocorrência do fato gerador.

NORMAS PROCESSUAIS ADMINISTRATIVAS. CONSTITUCIONALIDADE E LEGALIDADE.

Não compete à autoridade administrativa de qualquer instância o exame da constitucionalidade ou legalidade da legislação tributária, pois se trata de competência privativa do Poder Judiciário.

DESPACHO DE IMPORTAÇÃO. INSTRUÇÃO COM FATURAS COMERCIAIS FALSIFICADAS. MATERIALIDADE COMPROVADA. FRAUDE NA IMPORTAÇÃO.

A utilização de faturas comerciais inidôneas, visando obter o desembaraço aduaneiro de mercadorias importadas caracteriza o evidente intuito de fraude.

Constatado que a importação foi instruída com faturas comerciais falsas, tem-se como legítima a lavratura do auto de infração para a constituição do crédito Tributário correspondente à multa equivalente ao valor comercial das mercadorias.

REVISÃO ADUANEIRA. AUTORIDADE FISCAL. DEVER DE OFÍCIO.

No curso do procedimento de revisão, constatado que o contribuinte agiu com fraude à legislação tributária, a autoridade administrativa, por dever de ofício, deverá exigir, por meio do lançamento, a penalidade aplicável.

SUBFATURAMENTO. PENALIDADES.

A declaração de valores inferiores aos reais, lastreada em faturas comerciais fraudadas, para fins de despacho aduaneiro de importação de mercadorias, caracteriza a prática do subfaturamento, utilizando-se de artifício doloso (fraude fiscal), resta caracterizado, em tese, crime contra a ordem tributária e de sonegação fiscal o que justifica a imposição da multa relativa à conversão do perdimento das mercadorias importadas.

Regularmente intimada em 29 de outubro de 2008 (fl. 175), a Interessada apresente recurso Voluntário endereçado a este Colegiado no dia 13 de novembro do mesmo ano. Nesta peça processual, a Interessada, em resumo, reitera os argumentos anteriormente aduzidos.

É a breve síntese dos fatos.



Voto

Conselheira ROSA MARIA DE JESUS DA SILVA COSTA DE CASTRO, Relatora

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade e, portanto, dele conheço.

Em verdade a matéria ora tratada não representa qualquer novidade para este Colegiado, tendo sido profundamente debatida quando do julgamento do Processo Administrativo nº 11684.001851/2006-48 (Recurso nº 144.142), de relatoria da i. Conselheira JUDITH DO AMARAL MARCONDES ARMANDO.

Dessa feita, aproveito das razões argüidas naquele julgamento, no que for pertinente:

Da delimitação da matéria objeto de julgamento

De plano, cabe inicialmente delimitar a matéria objeto deste julgamento. O art. 25 do Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pelo art. 64 da MP nº 2.158-35/01, combinado com o art. 224, I, do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF nº 30/05, estabelece a competência das Delegacias da Receita Federal de Julgamento, na qual não se inclui o exame de legalidade da representação fiscal para fins penais e nem comportam apreciação por parte deste órgão julgador. Do mesmo modo, o exame acerca da tipificação ou não de crime, a fim de justificar a representação, é matéria impertinente ao presente julgamento administrativo.

Esclareça-se, por força do art. 83 da Lei nº 9.430/96, do Decreto nº 2.730/98, bem como da Portaria SRF nº 2.752/01 e alterações, a representação fiscal para fins penais é lavrada quando, no curso de ação fiscal, a fiscalização identificar situações que, em tese, configurem crime, devendo ser processada no rito estabelecido nas citadas normas, podendo, culminar com o seu encaminhamento ao Ministério Público Federal, se for o caso. Nessa hipótese, o exame da representação para fins penais compete ao Ministério Público Federal que detém, com exclusividade, a legitimidade constitucional para exercer a opinio delicti, e fará o exame de sua admissibilidade, para adoção das providências que entender cabíveis, nos termos do art. 129 da Constituição Federal.

Portanto, quaisquer argumentos, por ventura, aduzidos à matéria criminal são tidos por estranhos à lide administrativa que ora se desenvolve, a qual se restringe à penalidade pecuniária aplicada pela fiscalização, não podendo, assim, ser apreciados neste julgamento, por não competir a esta instância o exame de aspectos criminais ou da legalidade da representação fiscal para fins penais.



Do cerceamento de defesa em face da unilateralidade da produção da prova

Quanto ao inconformismo da impugnante que versa sobre eventuais ofensas aos princípios constitucionais, cumpre esclarecer, de plano, que o tratamento de questões desta natureza é de competência estrita e exclusiva do Poder Judiciário, em consonância ao princípio da supremacia das decisões judiciais sobre as administrativas, conforme albergado em nosso sistema jurídico.

As instâncias de julgamento administrativo estão impedidas de se manifestarem acerca das argumentações de defesa que versem sobre inconstitucionalidade e/ou ilegalidade de normas legais e/ou regulamentares, bem assim quanto a procedimentos administrativos inseridos em nosso sistema jurídico, uma vez que descabe ao aplicador da legislação tributária discutir o mérito ou a legitimidade dos referidos comandos normativos, visto a transcendem os limites de sua competência.

Como fundamento desse entendimento, convém apontar a lição dada pelo mestre Ruy Barbosa Nogueira, que em sua obra intitulada “Da interpretação e da aplicação das leis tributárias”, 1965, p. 32, nos ensina que:

Devemos distinguir o exercício da administração ativa, da judicante. No exercício da administração ativa o funcionário não pode negar aplicação à lei, sob mera alegação de sua inconstitucionalidade, em primeiro lugar porque lhe não cabe a função de julgar, mas de cumprir e, em segundo, porque a sanção presidencial afastou do funcionário de administração ativa o exercício do poder executivo.

Mais adiante, à p. 35, ao citar Tito Rezende, diz:

É princípio assente, e com muito sólido fundamento lógico, o de que os órgãos administrativos em geral não podem negar aplicação a uma lei ou decreto, porque lhes pareça inconstitucional. A presunção natural é que o Legislativo, ao estudar o projeto de lei, ou do Executivo, antes de baixar o decreto, tenham examinado a questão da constitucionalidade e chegado à conclusão de não haver choque com a Constituição: só o Poder Judiciário é que não está adstrito a essa presunção e pode examinar novamente aquela questão.

É de registrar-se, também, a lição do Professor José Afonso da Silva (Curso de Direito Constitucional Positivo, 12ª ed., São Paulo: Malheiros, p. 56), que leciona:

Milita presunção de validade constitucional em favor de leis e atos normativos do Poder Público, que só se desfaz quando incide o mecanismo de controle jurisdicional estatuído na Constituição.

Diante disso, é de se rejeitar tais assertivas.



Não obstante o acima posto, convém salientar que dos autos depreende-se que o lançamento do questionado crédito tributário foi efetuado com absoluta observância dos requisitos inerentes aos atos administrativos em geral, além dos essenciais preconizados no art. 142 do CTN, atentando para a forma solene exigida pela lei instrumental (art. 9º do Decreto nº 70.235/72) para a validade jurídica própria dos atos administrativos, que tem por escopo a presunção de legitimidade na qual se assenta o princípio da estrita legalidade.

Ainda que não seja o caso do processo em exame, quanto ao alegado cerceamento de defesa ou do contraditório, cumpre esclarecer que no âmbito da legislação que regula a atividade de lançamento de crédito tributário é perfeitamente dispensável a apresentação de esclarecimentos por parte da investigada quando os fatos que deram ensejo a sua constituição estiverem claramente demonstrados e apurados pela autoridade competente responsável pela elaboração dos procedimentos de fiscalização, a exemplo do que já dispunha a IN SRF nº 94, de 1997.

Por fim, o momento para se discordar das provas colhidas e do entendimento firmado no transcurso do procedimento de revisão e respectiva autuação se dá na apresentação da impugnação contestando o lançamento efetuado de ofício, quando então a legislação processual oportuniza ao defendente o contraditório e a ampla defesa, a teor do que dispõe no art. 16 do Decreto nº 70.235/72.

A referendar tal posicionamento transcreve-se o seguinte Acórdão do 1º Conselho de Contribuintes:

AUDIÊNCIA PRÉVIA DO CONTRIBUINTE – Sendo o procedimento de lançamento privativo da autoridade lançadora, não há qualquer nulidade ou sequer cerceamento do direito de defesa pelo fato de a fiscalização lavrar um auto de infração após apurar o ilícito, mesmo sem consultar o sujeito passivo ou sem intimá-lo a se manifestar, já que esta oportunidade é prevista em lei para a fase do contencioso administrativo. (Ac. 1º CC 103-10.196/90, publicado no DOU de 24/07/90)

No mais, se observa com a mais nítida clareza que a autuada demonstrou total conhecimento dos fatos imputados no auto de infração em trato, bem como da legislação tributária aplicável, tendo exercido sua defesa de forma ampla, não havendo porque cogitar de qualquer hipótese de nulidade por conta do alegado cerceamento do direito de defesa ou, ainda, da irregular inversão do ônus da prova.

Ademais, quanto à alegada inconstitucionalidade das normas que subsidiaram a autuação em tela, convém colacionar o entendimento manifestado pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (Parecer PGFN/CRE nº 948, de 02.07.1998) acerca da disposição contida no Decreto nº 2.346, de 10.10.1997.



Não se olvide, ainda, que a Portaria MF nº 103, de 23.04.2002, inseriu o art. 22.A. nos Regimentos da Câmara Superior de Recursos Fiscais e dos Conselhos de Contribuintes, aprovados pela Portaria MF nº 55, de 16.03.1998, vedando que seja afastada a aplicação de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo em vigor, em virtude de inconstitucionalidade que não tenha sido anteriormente reconhecida, na forma e pelas autoridades dispostas em seu parágrafo único. Por decorrência, se aqueles órgãos de instância administrativa superior estão impedidos de apreciar questão de inconstitucionalidade, a mesma conclusão é de ser adotada para a instância inferior.

Sobre o tema, trago à colação o teor da ementa do Acórdão nº 203-0863, de 21.08.2002, da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes:

NORMAS PROCESSUAIS - PRELIMINAR - ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE - Não compete à autoridade administrativa o juízo sobre constitucionalidade de norma tributária, prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário, por força de dispositivo constitucional. Preliminar rejeitada.

Da impossibilidade de revisão do lançamento após o desembaraço aduaneiro das mercadorias

Assevera a impugnante, em síntese, ser impossível a revisão do lançamento concernente ao despacho aduaneiro das mercadorias importadas depois de ocorrido seu respectivo desembaraço.

O fato de a fiscalização aduaneira haver desembaraçado a mercadoria da impugnante, independentemente do canal de parametrização utilização, não invalida nem impede a realização do procedimento de revisão do despacho aduaneiro com fulcro em apurar eventuais irregularidades e/ou ilegalidades no lançamento fiscal.

Frize-se, o ato administrativo de desembaraço aduaneiro da mercadoria importada não tem o condão de convalidar possíveis incorreções tidas e/ou havidas nos documentos que instruem o despacho para consumo, pois se trata, no mais das vezes, de controle sumário para o fim de dar o máximo de celeridade possível às operações de comércio exterior realizadas em território pátrio.

Sendo assim, a legislação aduaneira, por óbvio, instituiu justamente o procedimento de Revisão Aduaneira, momento em que a Administração Fazendária analisa todos os aspectos inerentes ao despacho de importação, com a necessária profundidade e minudência, que pode ser concretizado enquanto não decaído o direito de o fisco proceder à constituição do respectivo crédito tributário.

Nesse aspecto, cabe atentar para o disposto no art. 54 do Decreto-Lei nº 37/66, com a redação dada pelo art. 2º do Decreto-Lei nº 2.472/88 (suporte legal dos arts. 455 e 456 do

RA/85, atualmente do art. 570, caput e parágrafos 1º e 2º do Decreto nº 4.543/02 - RA) o qual autoriza o reexame, no prazo de 5 anos contados do registro da DI, das informações prestadas pelo importador por ocasião do despacho aduaneiro com vistas a apurar a regularidade do pagamento dos tributos incidentes ou do benefício fiscal aplicado.

Importa salientar que no caso dos tributos incidentes na importação a lei obriga o sujeito passivo antecipar o recolhimento sem o prévio exame da autoridade administrativa. Como regra geral, essa característica insere tais impostos na modalidade de lançamento por homologação, que se materializa, nos termos do art. 150 do CTN, quando a autoridade, tomando conhecimento do recolhimento antecipado efetuado pelo contribuinte, expressamente o homologa (homologação expressa), ou ainda quando, tendo havido o recolhimento antecipado pelo contribuinte, depois de decorridos cinco anos do fato gerador sem que a Fazenda Federal se tenha pronunciado (homologação tácita).

No presente caso, não se cogita de nenhuma das duas hipóteses acima. Não ocorreu homologação expressa, já que para configurá-la haveria que existir ato expresso nesse sentido, conforme exige o art. 150 do CTN e muito menos homologação tácita, uma vez que, por ocasião do lançamento de ofício em discussão, não havia transcorrido o prazo de cinco anos do fato gerador. Ademais, não se presume a existência de um lançamento, que somente se configura nos termos da lei.

Assim, a prerrogativa de reexaminar os atos, fatos e documentos do despacho aduaneiro encontra-se em plena consonância com os ditames do lançamento por homologação de que tratam o art. 150 do CTN, em cujos parágrafos 1º, 2º e 3º estão previstas as hipóteses de extinção e definitividade do crédito tributário, conforme se observa a seguir:

Art. 150. [...]

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento. (grifou-se)

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito. (grifou-se)

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

Os procedimentos de conferência realizados no curso do despacho de importação em trato não têm efeitos homologatórios e tampouco caracterizam lançamento. No curso do despacho de que cuidam os autos não ocorreu nenhum ato praticado pela autoridade fiscal com a natureza de lançamento.



Ressalte-se ainda que, conforme dispõe o artigo 51 do Decreto-Lei nº 37/66, com a redação dada pelo art. 2º do Decreto-Lei nº 2.472/88 (art. 450, § 1º do RA/85 e art. 511 do RA/02), o desembaraço aduaneiro não constitui lançamento nem é ato de homologação, apenas procedimento final do despacho aduaneiro, pelo qual é autorizada a entrega da mercadoria ao importador, depois de efetivar, se for o caso, a conferência da mercadoria e das informações a ela pertinentes, sem que isso caracterize homologação de lançamento, senão mero ato de controle, sem qualquer efeito constitutivo de crédito tributário.

Tanto que, como visto antes, a revisão aduaneira decorre de expressa previsão de lei, ato em que a autoridade fiscal examina, com a devida especificidade todos os aspectos fiscais e materiais do despacho, homologando, se confirmada a regularidade do recolhimento efetuado ou lançando eventuais diferenças de tributos e/ou penalidades.

Da violação ao instituto do ato jurídico perfeito

De outra banda, a impugnante assevera que a revisão aduaneira que ensejou a lavratura do auto de infração teria lesado ato jurídico perfeito importando em vício insanável.

Bem verdade é que o nosso ordenamento jurídico impede a retroatividade do ato tributário; todavia, somente a decisão judicial transitada em julgado e a decisão administrativa irreformável é que põe termo ao crédito tributário em discussão, conforme se observa do comando expresso nos incisos IX e X do art. 156 do CTN:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

[...]

IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória; (grifou-se)

X - a decisão judicial passada em julgado.

[...]

Parágrafo único. A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos artigos 144 e 149.

No caso presente, todavia, não se cogita da hipótese de extinção do crédito tributário. Como já demonstrado, o lançamento segue a modalidade por homologação, não havendo que se falar em definitividade até que ocorra a homologação, expressa ou tácita. O que houve foi o uso de preceito legal que faculta ao fisco a revisão do despacho aduaneiro, diga-se novamente, instrumento normativo imprescindível para dar a necessária agilidade às operações de comércio exterior.



Desta feita, o que se infere do caso em apreço é que o crédito tributário não se encontrava extinto quando da lavratura do Auto de Infração, não havendo, por conseguinte, lesão a ato jurídico perfeito, uma vez que não se está diante de decisão administrativa irreformável.

Em adição às considerações acima, é importante destacar que a definitividade do ato administrativo é limitada, sendo admitida, em alguns casos, a anulação ex officio dos atos ilegais, assim como a revogação, quando inoportunos ou inconvenientes. Tais prerrogativas encontram-se, inclusive, sumuladas pelo Supremo Tribunal Federal, cuja súmula 473 dispõe o seguinte:

A administração pode anular seus próprios atos quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial.

Na esteira desse entendimento, convém trazer a baila o escoreito ensinamento do professor Hugo de Brito Machado:

Há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta. Também há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa, tendo adotado uma entre várias alternativas expressamente admitidas pela lei, na feitura do lançamento, depois pretende alterar esse lançamento, mediante a escolha de outras das alternativas admitidas e que enseja a determinação de um crédito tributário em valor diverso, geralmente mais elevado. (Curso de Direito Tributário, Malheiros, 12ª ed., São Paulo, 1997, p.123)

(grifei)

Ainda que o caso consistisse em alteração de um lançamento anterior, há que se admitir não haver ocorrido nenhuma das hipóteses que caracterizam mudança de critério jurídico, as quais pressupõem a existência de várias alternativas de interpretação plenamente compatíveis com a lei, cabendo à autoridade administrativa a adoção de uma ou de outra, segundo um determinado critério. Assim, a mudança de critério jurídico implica a possibilidade de se adotar mais de uma alternativa válidas dentre aquelas admitidas pela lei, não sendo o caso quando a norma legal prevê expressamente apenas uma conduta a ser observada pelo sujeito passivo. Ademais, conforme se verá mais adiante, a situação em exame não oferece soluções alternativas igualmente lícitas.

Finalmente, há que se dizer que foi tempestiva a revisão aduaneira procedida, é o que demonstra o comando expresso nos art. 54 e 138.do Decreto-Lei nº 37/66, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472/88, a seguir transcritos.



Art. 54 - A apuração da regularidade do pagamento do imposto e demais gravames devidos à Fazenda Nacional ou do benefício fiscal aplicado, e da exatidão das informações prestadas pelo importador será realizada na forma que estabelecer o regulamento e processada no prazo de 5 (cinco) anos, contado do registro da declaração de que trata o art. 44 deste Decreto-Lei.

Art. 138 - O direito de exigir o tributo extingue-se em 5 (cinco) anos, a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado.

Não assiste razão à impugnante quando pretende a impossibilidade de se efetuar a revisão aduaneira, quando evidenciado que a mercadoria foi efetivamente importada em valores superiores aos falsamente declarados.

Da ilegalidade da Lei nº 10.637/02, que instituiu a desconsideração do ato ou negócio jurídico

A polemica ora em trato diz respeito à alegada ofensa ao princípio da legalidade, na medida em que a pretendida desconsideração do negócio jurídico, fundamentada na não consideração da fatura que subsidiou o despacho para consumo de que trata a DI nº 04/0880587-5, uma vez que os artigos que dariam suporte jurídico para tal pretensão do fisco não foram contemplados na conversão da Medida Provisória (MP) nº 66/02 na Lei nº 10.637/02, evidenciando a arbitrariedade da revisão aduaneira em trato.

Equivoca-se a impugnante quando entende que o lançamento de que tratam os presentes autos decorre de desconsideração do negócio jurídico materializado na referida operação de importação.

O dispositivo em questão, introduzido pela Lei Complementar nº 104/01, surgiu como parágrafo único que foi acrescentado ao art. 116 do CTN:

Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional)

“Art. 116

[...]

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.” (incluído pela Lei Complementar nº 104, de 10/01/2001).

Dentre as diversas discussões que a referida norma suscitou, as mais contundentes versavam quanto às incertezas decorrentes de



se saber se se tratava de uma norma “antielisão” ou “anti-simulação”.

A questão relativa à definição de sua natureza residiu na análise do termo “dissimular” utilizado pelo legislador. Se por “dissimulação” se entende o vício da vontade, em que as partes ajustam um certo negócio, mas o encobrem sob uma outra forma jurídica, então o dispositivo em exame não passa de uma norma “anti-simulação”. Neste caso, alguns autores concluíram ser inócua a utilidade da novel norma, uma vez que o art. 149, VII, do CTN, já havia dotado a Administração Tributária de meios para desconsiderar os efeitos dos atos praticados com dolo, fraude ou simulação, sem necessidade de procedimento prévio de desconsideração ou de requerimento de sua anulação em juízo:

“Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

[...]

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;”

Se, por outro lado, tomar a palavra “dissimulação” em uma nova acepção, capaz de abranger figuras como a do abuso de direito, estar-se-ia diante de uma autêntica norma “antielisão”.

No entanto, da mensagem presidencial que acompanhou o Projeto de Lei Complementar PLP nº 77/99 se depreende que a intenção original foi a de introduzir, no direito tributário brasileiro, uma norma geral antielisiva. Eis o que dizia a exposição de motivos, subscrita pelo Ministro da Fazenda, endereçada ao Presidente da República, no tocante ao dispositivo em questão (cf. Diário da Câmara dos Deputados, de 16.10.1999, p. 48931):

[...]

6. A inclusão do parágrafo único do art. 116 faz-se necessária para estabelecer, no âmbito da legislação brasileira, norma que permita à autoridade tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com finalidade de elisão, constituindo-se, dessa forma, em instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma ou de direito.”

A confirmação de que o parágrafo único do art. 116 do CTN veiculava uma autêntica norma antielisiva veio com a edição da MP nº 66, de 29.08.2002, que não só definiu as situações capazes de ensejar a desconsideração, como também disciplinou os procedimentos a serem adotados pela Administração Tributária com vistas à referida desconsideração:

“[...]

Procedimentos Relativos à Norma Geral Anti-Elisão 

Art. 13. Os atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos de obrigação tributária serão desconsiderados, para fins tributários, pela autoridade administrativa competente, observados os procedimentos estabelecidos nos arts. 14 a 19 subseqüentes.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não inclui atos e negócios jurídicos em que se verificar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Art. 14. São passíveis de desconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor de tributo, a evitar ou a postergar o seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

§ 1º Para a desconsideração de ato ou negócio jurídico deve-se-á levar em conta, entre outras, a ocorrência de:

I - falta de propósito negocial; ou

II - abuso de forma.

§ 2º Considera-se indicativo de falta de propósito negocial a opção pela forma mais complexa ou mais onerosa, para os envolvidos, entre duas ou mais formas para a prática de determinado ato.

§ 3º Para o efeito do disposto no inciso II do §1º, considera-se abuso de forma jurídica a prática de ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico dissimulado.

Art. 15. A desconsideração será efetuada após a instauração de procedimento de fiscalização, mediante ato da autoridade administrativa que tenha determinado a instauração desse procedimento.

Art. 16. O ato de desconsideração será precedido de representação do servidor competente para efetuar o lançamento do tributo à autoridade de que trata o art. 15.

§ 1º Antes de formalizar a representação, o servidor expedirá notificação fiscal ao sujeito passivo, na qual relatará os fatos que justificam a desconsideração.

§ 2º O sujeito passivo poderá apresentar, no prazo de trinta dias, os esclarecimentos e provas que julgar necessários.

§ 3º A representação de que trata este artigo:

I - deverá conter relatório circunstanciado do ato ou negócio praticado e a descrição dos atos ou negócios equivalentes ao praticado;



II - será instruída com os elementos de prova colhidos pelo servidor, no curso do procedimento de fiscalização, até a data da formalização da representação e os esclarecimentos e provas apresentados pelo sujeito passivo.

Art. 17. A autoridade referida no art. 15 decidirá, em despacho fundamentado, sobre a desconconsideração dos atos ou negócios jurídicos praticados.

§ 1º Caso conclua pela desconconsideração, o despacho a que se refere o caput deverá conter, além da fundamentação:

I - descrição dos atos ou negócios praticados;

II - discriminação dos elementos ou fatos caracterizadores de que os atos ou negócios jurídicos foram praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária;

III - descrição dos atos ou negócios equivalentes aos praticados, com as respectivas normas de incidência dos tributos;

IV - resultado tributário produzido pela adoção dos atos ou negócios equivalentes referidos no inciso III, com especificação, por tributo, da base de cálculo, da alíquota incidente e dos encargos moratórios.

§ 2º O sujeito passivo terá o prazo de trinta dias, contado da data que for cientificado do despacho, para efetuar o pagamento dos tributos acrescidos de juros e multa de mora.

Art. 18. A falta de pagamento dos tributos e encargos moratórios no prazo a que se refere o §2º do art. 17 ensejará o lançamento do respectivo crédito tributário, mediante lavratura de auto de infração, com aplicação de multa de ofício.

§ 1º O sujeito passivo será cientificado do lançamento para, no prazo de trinta dias, efetuar o pagamento ou apresentar impugnação contra a exigência do crédito tributário.

§ 2º A contestação do despacho de desconconsideração dos atos ou negócios jurídicos e a impugnação do lançamento serão reunidas em um único processo, para serem decididas simultaneamente.

Art. 19. Ao lançamento efetuado nos termos do art. 18 aplicam-se as normas reguladoras do processo de determinação e exigência de crédito tributário."

É bem verdade que os dispositivos acima transcritos foram suprimidos do texto final da Lei nº 10.637, de 30.12.2002, em que se converteu a Medida Provisória nº 66, de 29.08.2002. Tal circunstância, todavia, não altera o fato de que a regra contida no parágrafo único do art. 116 do CTN é direcionada ao combate da elisão ineficaz, ou seja, aquela efetivada por meio de atos ou negócios jurídicos praticados com abuso de direito,

abuso de forma ou falta de propósito negocial. A própria exposição de motivos da medida provisória confirma este entendimento:

“Excelentíssimo Senhor Presidente da República

Tenho a honra de submeter à apreciação de Vossa Excelência a proposta de edição de Medida Provisória que dispõe sobre a não cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre os procedimentos para descon sideração de atos ou negócios jurídicos, para fins tributários; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídica, a legislação aduaneira, e dá outras providências.

[...]

11. Os arts. 13 a 19 dispõem sobre as hipóteses em que a autoridade administrativa, apenas para efeitos tributários, pode descon siderar atos ou negócios jurídicos, ressalvadas as situações relacionadas com a prática de dolo, fraude ou simulação, para as quais a legislação tributária brasileira já oferece tratamento específico.

12. O projeto identifica as hipóteses de atos ou negócios jurídicos que são passíveis de descon sideração, pois, embora lícitos, buscam tratamento tributário favorecido e configuram abuso de forma ou falta de propósito negocial.

13. Os conceitos adotados no projeto guardam consistência com os estabelecidos na legislação tributária de países que, desde algum tempo, disciplinaram a elisão fiscal.

14. Os arts. 15 a 19 dispõem sobre os procedimentos a serem adotados pela administração tributária no tocante à matéria, suprimindo exigência contida no parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional.” (grifei)

Por conseguinte, em que pese o entendimento da defendente, cumpre registrar, à vista das considerações acima, que a matéria veiculada nos presentes autos, sem sombra de dúvida, diverge daquela contida no § único do art. 116 do CTN, posto que aquela trata da utilização de documento falso utilizado pela impugnante na instrução do despacho aduaneiro de importação e essa, como exaustivamente comentado, refere-se aos procedimentos inerentes à descon sideração de atos ou negócios jurídicos praticados com abuso de direito, abuso de forma ou falta de propósito negocial. Portanto, matéria alheia à acusação contida no auto de infração ora questionado.

Do enquadramento legal



As autoridades autuantes assim expressaram no auto de infração, mais especificamente no quadro “Da Descrição dos fatos e Enquadramento(s) Legal(is)”: “Conforme a informação prestada pela empresa NIQUELFER, nos termos do § 1º do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76, deve ser aplicada a pena de perdimento à mercadoria em questão, e, diante de seu consumo total, converter-se a pena de perdimento da mercadoria pela aplicação de multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, nos termos do § 3º do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76, com a redação dada pelo artigo 59 da Lei nº 10.637/02, concomitantemente às disposições presentes no § 1º do artigo 618 do Regulamento Aduaneiro em vigor”.

Adiante, o auto de infração enumera no campo “ENQUADRAMENTO LEGAL” os artigos 602, 604 e 618, IV e § 1º, do Decreto nº 4.543/02 e artigo 73, §§ 1º e 2º da Lei nº 10.833/03.

Emana do acima exposto que a autuação em tela encontra-se erigida, com especial relevo, no artigo 618 do Decreto nº 4.543/02 (Regulamento Aduaneiro vigente à época do fato gerador) e no artigo 73 da Lei nº 10.833/03; vejamos o teor das mencionadas normas.

O Decreto nº 4.543, de 26.12.2002, que regulamenta a administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior, em seu artigo 618, que se encontra inserido no Livro VI (Das Infrações e das Penalidades), Título II (Da Pena de Perdimento), Capítulo II (Do Perdimento da Mercadoria), dispõe, verbis:

Art. 618. 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 e § 1º, 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;

[...]

§ 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).

[...].

A Lei nº 10.833, de 29.12.2003, que alterou a Legislação Tributária Federal e deu outras providências, em seu artigo 73,



que se encontra inserido no Capítulo III (Das Disposições Relativas à Legislação Aduaneira), dispõe, verbis:

Art. 73. Verificada a impossibilidade de apreensão da mercadoria sujeita a pena de perdimento, em razão de sua não-localização ou consumo, extinguir-se-á o processo administrativo instaurado para apuração da infração capitulada como dano ao Erário.

§ 1º Na hipótese prevista no caput, será instaurado processo administrativo para aplicação da multa prevista no § 3º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, com a redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.

§ 2º A multa a que se refere o § 1º será exigida mediante lançamento de ofício, que será processado e julgado nos termos da legislação que rege a determinação e exigência dos demais créditos tributários da União.

De plano, conforme dispõe o artigo 493, inciso II, do RA/02, as Invoices nºs 14000859 e 14000860 que instruíram a Declaração de Importação nº 04/0880587-5 (fls. 15 e 21/22), são documentos obrigatórios para o processamento do despacho de importação.

Constatada a falsidade ideológica das mencionadas faturas comerciais, que oportunizou e fundamentou a declaração de preço abjeto para as mercadorias importadas evidencia-se ser plenamente cabível à aplicação da pena de perdimento, conforme disposição contida no art. 618, VI, do RA/02.

No entanto, verificado que as mercadorias em apreço, à época da investigação já haviam sido destinadas a consumo, conforme esclarece o documento de fl. 58, coube à fiscalização a conversão da pena de perdimento em multa equivalente ao valor aduaneiro, em obediência ao disposto no art. 618, § 1º, do RA/02 c/c o art. 73, §§ 1º e 2º, da Lei nº 10.833/03.

Por fim, a autuada aduz não haver previsão legal para a aplicação da Pena de Perdimento ao caso vertente, por absoluta ausência de tipicidade.

Desta argüição, uma vez mais, a impugnante demonstra a pouca acuidade com que examinou os fatos e documentos que se encontram acostados aos autos, notadamente àqueles que deram subsídio fático e jurídico à peça de exigência, uma vez que de uma simples leitura do auto de infração percebe-se nitidamente que as autoridades lançadoras expuseram de forma concatenada e objetiva toda legislação referente aos fatos impositivos, evidenciando apenas seu intento em ver procrastinado os efeitos da ação ilícita, utilizando-se para tal o expediente processual que ora se efetiva.

Das invoices (faturas comerciais)



Em sua impugnação, a recorrente afirma que “a fatura que possui o Representante do Exportador no Brasil não revela a transação final efetivada”. Justifica sua assertiva no fato de que “são diversos contatos e negociações, levando em consideração a grande quantidade de mercadoria importada, já que foram objetos de Revisão Aduaneira dê s Declarações de Importação distintas, mas referente ao mesmo produto e exportador, para ao final ser estabelecido um valor de compra, bem como, a data de entrega, forma de pagamento, etc”.

Pelos dados dispostos nas faturas comerciais (fls. 21/22) que instruíram o despacho, apresentadas pela interessada em atendimento à Intimação Saope nº 035/04-S (fl. 26) e os contidos nas faturas comerciais (fls. 32/33) apresentadas pela representante comercial no Brasil da empresa exportadora (Erasteel Latin América Ltda.), em cumprimento à Intimação nº 036/04-S (fl. 27), verifica-se que as únicas divergências constatadas dizem respeito ao valor unitário da mercadoria importada e ao frete marítimo, que já estava incluso, vejamos:

(...)

Portanto, as afirmações da impugnante não condizem com a verdade uma vez demonstrado que todos os demais dados colhidos nas faturas apresentadas, pela Niquelfer Comércio de Metais Ltda., para instrução do despacho aduaneiro de para consumo dos “Catodos de Níquel” importados da Eramet francesa permaneceram inalterados em relação aos indicados na cópia das faturas entregues pela representante da exportadora no Brasil, evidenciando, de forma insofismável, que a empresa importadora valeu-se de artil comumente observado por importadores que utilizam o reajustamento para menos, fraudando o preço efetivamente pago pela mercadoria, com a conseqüente diminuição artificial dos tributos e contribuições incidentes na aquisição dos respectivos produtos.

A assertiva de que os preços declarados nas faturas que instruíram o despacho de importação decorreram de “diversos contatos e negociações” e da “grande quantidade de mercadoria importada”, também é totalmente insubsistente, pois a simples leitura da legislação de regência (arts. 493, 497, 502 do RA/02), emerge a obrigatoriedade de o despacho de importação ser instruído com a fatura expedida pelo exportador, não havendo previsão legal para sua substituição por outras que expressem uma outra realidade. Ademais, o § único do art. 497 ressalta que eventuais correções haverá o ser autenticadas pelo emitente, fato este que descarta totalmente a legalidade dos argumentos acima defendidos.

Por derradeiro, o exame das faturas acostadas às fls. 32/33 demonstra ter havido alteração do preço unitário das mercadorias em todas as faturas que serviram de base para o lançamento. De outra parte, a impugnante, com exceção da cópia autenticada do contrato de câmbio (fls. 119 a 122), não carregou aos autos quaisquer elementos de prova que



infirmassem a presente acusação de fraude documental, não havendo, sob esse prisma, que se negar efeitos jurídicos, validade ou eficácia do documento que ensejou a atuação.

No esteio desse raciocínio, importa trazer a lume o conceito de prova documental. Para tanto, com a devida vênia, transcreve-se as pertinentes considerações de Luiz Rodrigues Wambier, in “Curso Avançado de Processo Civil. 3ª ed., Revista dos Tribunais, 2001. v.1, p.506”, abaixo reproduzidas:

“...conceitua-se documento como todo objeto capaz de cristalizar um fato transeunte, tornando-o, sob certo aspecto, permanente. Tanto é documento o papel escrito como a fotografia, um mapa ou uma simples pedra com inscrições ou símbolos.

O conceito de documento deve ser amplo, abrangendo não só aquilo que atualmente a ciência conhece, como também tudo o que possa vir a ser inventado capaz de conter a expressão de um pensamento. A holografia, a transmissão eletrônica de dados (via internet) também são documentos hábeis a demonstrar a ocorrência de fatos relevantes para o processo.

O documento tem a função de tornar fixo, estático, um momento da vida humana. O fato, que acontece e desaparece, torna-se permanentemente retratado no documento, que exatamente a isso se presta.” (grifou-se)

A impugnante restringe-se em alegar que “a fatura que possui o Representante do Exportador no Brasil não revela a transação final efetivada”. Todavia, conforme demonstrado, nelas se verifica conteúdo que corrobora a prática materialmente demonstrada de adulteração das faturas comerciais. Ademais, pelos fatos trazidos aos autos, entendo que não há espaço para a sustentação da tese de que o fisco não produziu prova da fraude documental, ou de qualquer outra argumentação tendente a descaracterizar a materialidade do delito ou a afastá-lo por suposta ausência de tipicidade, uma vez que, conforme demonstrado, é correta a tipificação da infração no art. 618, VI e § 1º, do RA/02 c/c o art. 73, §§ 1º e 2º, da Lei nº 10.833/03.

Por fim, também não há que se considerar, como prova da regularidade da importação, o contrato de câmbio de fls. 119 a 122, pois o valor nele difere das faturas emitidas pelo exportador, posto que existindo duas faturas para a mesma operação comercial com informações divergentes, resta configurada a falsidade material daquela apresentada para despacho de importação, resultando, por conseguinte, na invalidade do ato jurídico consubstanciado no citado contrato de câmbio que, por não preencher as exigências legais, por estar escorado em documentos de importação (DI e Fatura Comercial) falsificados, não refletindo a realidade fática da operação em causa, não tem sua existência reconhecida, e em razão disso não produz quaisquer efeitos legais. Pelo contrário, referido contrato faz prova contra a importadora, posto que além de conformar a fraude tributária, enseja o cometimento,

também, de fraude cambial, pela remessa irregular de moeda estrangeira para o exterior, quanto ao quantitativo de moeda que foi expatriado de alguma forma não convencional.

O art. 299 do Decreto-Lei n.º 2.848/40 (Código Penal) define falsidade ideológica:

Falsidade ideológica

Art. 299. Omitir, em documento público ou particular, declaração que dele devia constar, ou nele inserir ou fazer inserir declaração falsa ou diversa da que devia ser escrita, com o fim de prejudicar direito, criar obrigação ou alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante:

Pena - reclusão, de 1 (um) a 5 (cinco) anos, e multa, se o documento é público, e reclusão de 1 (um) a 3 (três) anos, e multa, se o documento é particular.

As faturas de fls. 21/22 foram emitidas com declaração falsa quanto ao real valor da mercadoria com o fim de eximir a importadora do pagamento integral dos direitos aduaneiros decorrentes da operação de importação consubstanciada na DI n.º 04/0880587-5.

Portanto houve a prática da infração descrita no art. 23 do Decreto-Lei n.º 1.455/76, ensejando a aplicação da pena prevista no art. 105, VI, do Decreto-Lei n.º 37/66, ambos com alterações. Vejam-se os dispositivos:

Decreto-Lei n.º 1.455/76, com alteração da Lei n.º 10.637/02:

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 art. 104 e nos incisos I a XIX do art. 105, do Decreto-Lei n.º 37, de 18 de novembro de 1966.

[...]

Decreto-Lei n.º 37, de 18/11/1966:

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 desembaraço tiver sido falsificado ou adulterado;

[...]

Do acima exposto, verifica-se que não procede a alegação da impugnante no sentido de que as autoridades lançadoras não demonstraram a prática de subfaturamento, e que agiram



contrário ao ordenamento jurídico ao optarem pela metodologia do arbitramento para se chegar aos valores aduaneiros apurados.

Por todo o exposto e por tudo mais que do processo consta, especialmente no que respeita à utilização de documentos fraudados, considerando, ainda, que a administração pública se sujeita ao princípio da legalidade, que, por sua vez, emana diretamente da Constituição da República, devendo a exigência tributária ser formulada com estrita observância de tal princípio, o que afasta qualquer pretensão no sentido de por ao largo os preceitos normativos que tratam da matéria em litígio, voto pela procedência do lançamento ora apreciado.

Orlando Rutigliani Berri

Relator”

De minha parte acrescento que os argumentos relacionados à validação da fatura emitida pelo representante do exportador no Brasil, a saber: falta de tradução, notorização e não consularizada, além do desconhecimento do importador dos trâmites realizados para consegui-la demonstram que o recorrente está valorizando excessivamente detalhes que não são obrigatórios no curso da revisão aduaneira – seriam no curso do despacho – e que de forma alguma maculam o achado da Aduana, qual seja o subfaturamento fraudulento do importador.

Em momento algum falou-se que a fatura obtida pela aduana é falsa, inidônea, ou obtida por meios escusos.

É de se observar que a convicção do julgador se apóia em documentos do processo, além de fatos econômicos trazidos ao processo ou adquiridos, como no presente caso, na Internet.

Deixo de refutar os argumentos levantados pelo recorrente com relação à fatura obtida do representante do exportador posto que são, a meu ver, argumentos postergadores do enfrentamento de decisão final na instância administrativa.

Em primeiro lugar a fatura foi solicitada para efeitos de realizar os trabalhos de revisão aduaneira – ela não foi utilizada no curso do despacho.

A revisão aduaneira se presta a rever a operação comercial e enquadrá-la nos moldes preconizados pela Aduana. A revisão leva ao auto de infração, que pode iniciar um processo administrativo fiscal, no caso de ser impugnado.

Em sua impugnação o ora recorrente afirmou que a fatura obtida pela Aduana não representa a operação comercial que realizou depois de várias tratativas.

Tal argumento não pode ser aceita. Vejamos os conceitos de fatura da ALADI:



Fatura

Documento comercial, expedido no momento de efetuar a compra-venda de mercadorias.

Fatura comercial

Documento privado, expedido pelo vendedor de uma mercadoria em favor de seu comprador.

Este documento contém alguma informação que a diferencia de uma fatura própria do comércio interno de um país, como as condições em que será fornecida a mercadoria, via de transporte, cláusula de compra, nome do exportador e do comprador, nº do registro do importador, etc.

Fatura pro forma

Documento em que o exportador ou fornecedor indica ao importador o preço que deveria pagar e as condições em que será efetuada a venda da mercadoria. Não é uma fatura de cobrança, senão o compromisso escrito entre o fornecedor e o comprador, de que a mercadoria será entregue em determinadas condições e será cobrado um preço especificado. Indica-se, também, se a mercadoria será transportada por via marítima, aérea ou terrestre, se os embarques serão parciais ou totais, o prazo de entrega da mercadoria e a forma em que esta deverá ser paga. Normalmente, esta fatura tem determinado prazo de validade no tocante às condições nela estabelecidas.

Assim, não sendo uma fatura pro-forma, é realmente o registro de operação comercial acontecida no mundo real.

Enfim, já convencida de que de fato ocorreu operação comercial subfaturada, encontro o argumento definitivo em favor da administração tributária. Embora não esteja no processo está na internet, no sítio do IBAM com dados da London Metal Exchange”.

Welcome to the London Metal Exchange

The London Metal Exchange is the world's premier non-ferrous metals market. The LME offers futures and options contracts for aluminium, copper, tin, nickel, zinc, lead, aluminium alloy and NASAAC, steel billet, plastics and soon cobalt and molybdenum... Read more

<http://lme.com/>, que o preço estimado do níquel, para uma série histórica onde está incluído o ano da importação é de US\$ 15,000.00/ton. No ano de 2004. Tal valor muitíssimo próximo ao da fatura informada pelo representante comercial no Brasil, e muitíssimo distante daquele que consta na fatura apresentada na ocasião do despacho de importação. (deve-se levar em conta que no preço do níquel estão incluídos o produto em estado primário, submanufaturado e manufaturado, conforme tradição estatística)



Assim sendo, não há como fugir da verdade material. Cumpre ressaltar que entre os anos de 2000 e 2008 nunca os preços internacionais ficaram abaixo de US\$ 7.000,00/ton.

Diante de tantos fatos, a verdade material está comprovada e demonstrada também a lisura e acuidade da administração tributária ao proceder a revisão aduaneira e o auto de infração, portanto, faço meus os termos do voto do relator a quo, e nego provimento ao recurso interposto em nome do contribuinte já qualificado.

Pelas razões acima aduzidas, voto no sentido de manter a exigência fiscal.

Sala das Sessões, em 19 de outubro de 2009.


ROSA MARIA DE JESUS DA SILVA COSTA DE CASTRO