



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

Processo nº 12448.723720/2014-81
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-005.613 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de setembro de 2018
Matéria II - VALOR ADUANEIRO
Recorrente RIO COMERCIO DE INSTRUMENTOS E MATERIAIS EIRELI-EPP
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Data do fato gerador: 23/04/2010

IMPORTAÇÃO. SUBFATURAMENTO. DIFERENÇAS DE TRIBUTOS E MULTAS. CABIMENTO.

Constatado por meio de elementos de prova, colhidos com a aduana do país de origem das mercadorias, que os preços praticados nas operações de importação eram superiores àqueles indicados nas declarações de importação, cabível a exigência das diferenças de tributos e das multas decorrentes.

PENA DE PERDIMENTO. MULTA ADMINISTRATIVA. CONCOMITÂNCIA DE APLICAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Não podem conviver no mesmo lançamento a pena de perdimento com a multa administrativa de 100% sobre a diferença entre o preço declarado e o efetivamente praticado, em conformidade com o § 1º-A do art. 703 do Regulamento Aduaneiro/2009.

Na hipótese de prática de subfaturamento mediante uso de documento falso (material ou ideologicamente), a penalidade aplicável seria aquela 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).

MULTA SUBSTITUTIVA. PENALIDADE DE PERDIMENTO. FALSIFICAÇÃO OU ADULTERAÇÃO DE DOCUMENTOS. TIPICIDADE.

O art. 689, VI do Regulamento Aduaneiro de 2009 é delimitado pela interpretação dada pelos seus §§3º-A e 3º-B, a qual pode ser aplicada retroativamente para beneficiar o infrator.

A falsidade ou adulteração punível com base no art. 689, VI do Regulamento Aduaneiro/2009 não é da própria Declaração de Importação, mas dos documentos que a instruem, especificados no art. 553 do mesmo Regulamento.

Ainda que assim não fosse, no caso, a penalidade deveria ser afastada pela improcedência de seus motivos determinantes, eis que a vinculação por parentesco entre o importador e o exportador já foi afastada pelo julgador *a quo*, e sobre a vinculação posteriormente presumida pela fiscalização não se poderia exigir o seu conhecimento pela recorrente por ocasião do registro das importações.

Ademais, para a situação concreta descrita, de não informação da condição de vinculação entre as partes na Declaração de Importação, existe uma infração mais específica tipificada no art. 69, §§1º e 2º da Lei nº 10.833/2003 e no art. 84 da Medida Provisória nº 2.158-35.

VALORAÇÃO ADUANEIRA. ORDEM SEQUENCIAL. MÉTODO. AUSÊNCIA. EXONERAÇÃO.

Nos casos em que não foi configurada fraude, não obstante tenha a fiscalização utilizado alguns parâmetros do Acordo de Valoração Aduaneira (AVA) para a escolha das Declarações de Importação paradigmas, sequer mencionou qual o método de valoração utilizado e a razão de ter descartado a aplicação de outros métodos anteriores na ordem sequencial indicada no AVA. Assim, devem ser exonerados os créditos tributários que sejam decorrentes da valoração aduaneira das importações enquadradas nessa situação.

A constatação de que a vinculação entre o importador e o exportador influenciou o preço da mercadoria importada é matéria que não exclui a aplicação do AVA, pelo contrário, é nele que tem o adequado tratamento.

MULTA DE OFÍCIO. DUPLICAÇÃO. ALTERAÇÃO DE MOTIVO DETERMINANTE. EXONERAÇÃO.

Em conformidade com o art. 50 da Lei nº 9.784/99 e com o art. 10, III do Decreto nº 70.235/72, um ato administrativo não pode subsistir na parte em foi considerado improcedente o seu motivo determinante pelo julgador de primeira instância.

No caso concreto não pode remanescer a duplicação da multa de ofício sob outro motivo determinante, diverso do mencionado pelo Auditor-Fiscal autuante para sustentá-la, este afastado pela DRJ.

Recurso voluntário provido em parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário da seguinte forma: (i) por maioria de votos (i.1) para exonerar os valores correspondentes à multa substitutiva ao perdimento remanescente da decisão recorrida; (i.2) para exonerar os tributos e as multas relativas a situação "a" do Relatório Fiscal (e-fl. 117 - valor aduaneiro apurado com base em DI's paradigmas); e (i.3) para exonerar o agravamento da multa de ofício, reduzida para o percentual de 75%, na forma do voto vista da Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula. Vencido o Conselheiro Pedro Sousa Bispo, que negava provimento ao recurso nesses pontos; (ii) por maioria de votos, para afastar a multa administrativa de 100% sobre a diferença de preço (art. 88, parágrafo único, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001) para a situação "b" do Relatório Fiscal (e-fl. 117 - divergência com a Aduana norte americana), com fulcro no art. 703, §1º-A do Regulamento Aduaneiro/2009, na forma do voto do relator. Vencidas as Conselheiras Maria Aparecida

Martins de Paula e Cynthia Elena de Campos que mantinham a multa para a situação "b" do Relatório Fiscal; (iii) por unanimidade de votos, para manter os tributos correspondentes à situação "b" do Relatório Fiscal. Os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Renato Vieira de Avila e Cynthia Elena de Campos acompanharam o relator pelas conclusões quanto a exigência de tributos neste ponto, por entenderem que estaria configurada falsidade ideológica e não material. Designada a Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula para redigir o voto vencedor relativo ao item (i) acima, que também apresentará declaração de voto.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente

(assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Relator

(assinado digitalmente)

Maria Aparecida Martins de Paula - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Waldir Navarro Bezerra, Diego Diniz Ribeiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Cynthia Elena de Campos, Pedro Sousa Bispo, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Rodrigo Mineiro Fernandes e Renato Vieira de Ávila (Suplente convocado em substituição a Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz). Ausente justificadamente a Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz.

Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto parte do relatório do acórdão recorrido com os devidos acréscimos:

Trata o presente processo de auto de infração, lavrado em 16/05/2014, em face do contribuinte em epígrafe, formalizando a exigência de Imposto de Importação, Imposto sobre Produtos Industrializados na importação, Contribuições PIS/COFINS – Importação, acrescidos de multa de ofício e juros de mora, além de multa equivalente ao valor aduaneiro, no valor de R\$ 1.849.355,56, em virtude dos fatos a seguir escritos.

A presente ação fiscal oriunda da Inspeção da Receita Federal no Rio de Janeiro, em sede de Revisão Aduaneira, constatou a vinculação entre os exportadores estrangeiros - durante o período selecionado - e a empresa importadora fiscalizada, com valores declarados a menor nas importações e o seu consequente reflexo nos tributos pagos nessas operações de comércio exterior.

*No que tange aos documentos instrutivos dos despachos aduaneiros, **pertinentes ao mesmo Termo de Intimação nº 027/2013**, em duas ocasiões não foram apresentados os Conhecimentos de Carga. Dessa forma, tais omissões ficam sujeitas à multa prevista no art.70 - II H "b" - "1", da Lei nº 10.833/2003, regulamentada pelo art.710 c/c arts.18 c 553, do Decreto nº 6.759/2009.*

Uma vez que a base de cálculo é o valor aduaneiro das mercadorias importadas, tomaram-se em conta os valores utilizados para aplicação da penalidade substitutiva ao perdimento.

Cientificado do auto de infração, via Aviso de Recebimento, em 05/06/2014 (fls. 1.367), o contribuinte, protocolizou impugnação, tempestivamente em 07/07/2014, na forma do artigo 56 do Decreto nº 7.574/2011, de fls. 1.374 à 1.441, instaurando assim a fase litigiosa do procedimento.

O impugnante alegou que:

(...)

Entretanto, entende a ora Impugnante inexistir comprovação da suposta vinculação com as empresas estrangeiras exportadoras. Ademais, o Auditor imputa-lhe outras acusações, mas de igual forma não comprovou suas afirmações com documentos, que pudessem corroborar sem precisão de dúvida a autuação. Isto porque, tais afirmações não correspondem à realidade factual dos acontecimentos.

Sendo assim, requer a este Órgão Julgador seja conhecida a presente impugnação, tornando nulo o auto de infração lavrado pela fiscalização federal, conforme argumentos abaixo aduzidos.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

(...)

INFRAÇÃO AO PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL

(...)

INFRAÇÃO AO PRINCÍPIO DA MOTIVAÇÃO

(...)

NO MÉRITO

DAS RAZÕES QUE LEVAM À INSUBSISTÊNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO

O contribuinte, ora Impugnante, discorda de todas as infrações que lhe estão sendo impingidas pelo auto Impugnado e isso se diz sem o menor laivo de arrogância. Destarte, passará a demonstrar, lastreado por sólidos fundamentos as razões do seu inconformismo.

Logo de início, registre-se que não faz sentido a multa aplicada pelo Agente Fiscal, no que diz respeito ao suposto não atendimento de parte do Termo de Intimação 027/2013.

Todos os itens passíveis de serem atendidos pela Impugnante assim o foram. Entretanto, alguns itens, como o documento que é gerado pela empresa exportadora perante o Fisco Americano, não são de responsabilidade da Impugnante mantê-los.

Tais exigências, como será observado pelo limo. Julgador na análise do feito, desvirtua o comando legal do artigo 2º da lei 9.784 de 199921, e do artigo 7º do Decreto 6.932 de 200922, não podendo ser cancelado na análise da presente impugnação.

NÃO RELAÇÃO DO FATO COM A NORMA LEGAL. O FISCO NÃO LOGROU ÊXITO EM COMPROVAR O VÍNCULO ENTRE A IMPUGNANTE E AS EMPRESAS ESTRANGEIRAS.

(...)

NÃO OCORRÊNCIA DE SUBFATURAMENTO. SUPOSTOS INDÍCIOS NÃO SÃO APTOS A EMBASAR TAL ACUSAÇÃO

(...)

DAS SUPOSTAS IMPORTAÇÕES COM VALORES INFERIORES

(...)

Frise-se à exaustão: a Impugnante comprova categoricamente através dos documentos anexados que não há diferença entre os valores informados à Aduana Norte Americana e a Brasileira.

No entanto, prosseguindo o combatido Auto de Infração a Administração Fazendária efetuou o cálculo dos supostos tributos devidos com base no segundo método de valoração (método do valor de transação de mercadorias idênticas), a teor do art. 2o, I, “a”, do Acordo de Valoração Aduaneira (AVA). Utilizou com parâmetro a própria lista de DIs paradigmas da RFB, fazendo menção a um arquivo intitulado “ANEXO_ 84433237 DI paradigma - Pesquisa DW ADUANEIRO - Fonte_IRF-RJO_SEPEL”.

Em primeiro, o Fisco sequer colaciona ao Auto documentos que comprovam a similaridade ou identidade entre as mercadorias importadas pela Impugnante e as mercadorias de outros importadores que aponta como paradigmas. Isso porque, após muito esforço depreendido, a Impugnante considera que o Fisco baseou-se no documento intitulado “ANEXO_ 96121019 DI paradigma_Pesquisa DW ADUANEIRO_Fonte_IRF-RJO_SEPEL”. Ocorre que o referido documento sequer cita a descrição do produto ou a NCM (Nomenclatura Comum do Mercosul), trazendo apenas o nº da Declaração de Importação, fato que nem de longe comprova haver identidade ou similaridade com as mercadorias importadas pela Impugnante.

Sendo assim, via de consequência, não há que se falar em importações declaradas a preços inferiores ao praticado no mercado, visto que o Fisco não logrou êxito em comprovar que tais mercadorias são transacionadas por valores superiores por outros importadores.

Em segundo, o Acordo de Valoração Aduaneira expressamente determina os seis métodos de valoração, que são de aplicação sucessiva, ou seja, os métodos substitutivos somente são aplicados quando o método anterior revela-se inaplicável.

Assim, para que o Fisco utilize e aplique o método dois ou três na apuração do .dor aduaneiro, antes é preciso justificar e demonstrar os motivos pelos quais não se aplicam o método anterior.

De outra banda, ad argumentam tantum, mesmo que houvesse vinculação entre adquirente e fornecedor, tal situação não seria suficiente para ensejar a aplicação do método subsequente de valoração aduaneira (2o ou 3o método). Não houve qualquer operação praticada com valores superiores. Logo, os valores declarados são aceitáveis para fins de aplicação do método 1 do AVA, via de consequência, verifica-se a ilegalidade na aplicação do método subsequente.

Ademais, deve-se levar em consideração ainda que nessas mercadorias há valores agregados de difícil quantificação, relacionados com as respectivas marcas, excesso momentâneo de oferta no mercado, dificuldades financeiras do exportador, instabilidade política no país de origem, etc.

Tudo isso interfere no preço da mercadoria no mercado internacional. Por isso é que uma acusação de subfaturamento só se sustenta com base em prova evidente, clara, insofismável, ou seja, com a prova documental que o preço praticado realmente não obedece a realidade usual do mercado.

Ora, o lançamento deve ser líquido e certo, não podendo se basear informações duvidosas. Não tem sentido o Fisco afirmar em uma planilha unilateral que o preço real de uma mercadoria é um determinado valor porque colheu essa informação num site da internet ou com base em outras importações constante em seu sistema. Tal informação não tem qualquer valor probante. A mesma mercadoria pode ter vários preços em vários mercados, por inúmeras razões.

Impõe-se, portanto, a exclusão da tipificação de subfaturamento da importação, uma vez que os valores e mercados utilizados pela RFB como parâmetro não podem ser integral e fielmente aplicáveis ao presente caso, que envolve importação de mercadoria adquirida de fornecedor localizado nos EUA, que não possui qualquer vínculo com a Impugnante conforme já dito anteriormente.

IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DA PENA DE PERDIMENTO NO CASO DE SUBFATURAMENTO

Conforme se extrai do Auto de Infração, ora combatido, optou o Auditor Fiscal em aplicar a pena de perdimento, motivado pela suposta prática de subfaturamento. E só. Resume-se em apenas alegar tal ilicitude, sem contudo, carrear provas demonstrando tal ocorrência. Aduz que a omissão ou a distorção na DI com relação a ausência de informação do vínculo supostamente existente entre as partes sujeita o importador à pena de perdimento, em virtude de ter ocorrido falsificação/adulteração da referida DI.

A alegação de subfaturamento com fundamento na ocorrência de falsidade documental ideológica não enseja a aplicação da pena de perdimento na forma do art. 105, do Decreto-Lei 37/66, como fez o Fisco.

E possível constatar que os itens tidos pelo Fisco como não atendidos dizem respeito a documentos que não são de responsabilidade da Impugnante mantê-los; não são exigidos por lei (e aí, afronta-se ao princípio da legalidade) e por isso, não pode a Impugnante ser multada por não entregá-los (item h.10 — exigindo entrega de documento que é gerado pela empresa exportadora perante o Fisco Americano, e itens h.7, h.8, h.9 e h.11).

Tais exigências desvirtua o comando legal do artigo 2º da lei 9.784 de 1999, e do artigo 7º do Decreto 6.932 de 200942, não podendo ser cancelado na análise da presente impugnação e portanto deverão ser afastadas.

O CARÁTER CONFISCATÓRIO E VIOLAÇÃO DO DIREITO DE PROPRIEDADE E DA LIVRE INICIATIVA DAS MULTAS APLICADAS

(...)

DESPROPORCIONALIDADE DAS MULTAS APLICADAS

(...)

NÃO COMPROVAÇÃO DE SONEGAÇÃO E ILEGALIDADE DA MULTA AGRAVADA.

(...)

INCOMPATIBILIDADE DE APLICAÇÃO DE MULTA ISOLADA E AGRAVADA COM MULTA SUBSTITUTIVA A PENA DE PERDIMENTO

(...)

FALTA DE MOTIVAÇÃO E INEXIGIBILIDADE DA MULTA REGULAMENTAR DO ART. 107, IV, ALÍNEA “B” DO DECRETO-LEI 37/66

(...)

FALTA DE MOTIVAÇÃO E INEXIGIBILIDADE DA MULTA REGULAMENTAR DO ART. 107, IV, ALIENA “B” DO DECRETO-LEI 37/66

(...)

Ato contínuo, a DRJ-SÃO PAULO (SP) julgou a Impugnação do Contribuinte, nos seguintes termos:

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Data do fato gerador: 23/04/2010

Composição societária de uma empresa exportadora é desconhecida da fiscalização. Presunção da a vinculação entre as partes nas operações de importação. Para essas importações a valoração aduaneira é pertinente.

Os valores declarados perante as autoridades aduaneiras americanas nem sempre corresponderam aos registrados nas Declarações de Importação. Para essas importações a valoração aduaneira é pertinente.

O sócio da empresa exportadora que tinha parentesco com o sócio da empresa importadora não integrava mais o quadro social à época das importações. Vinculação por parentesco afastada. Para essas importações a valoração aduaneira não é pertinente.

Multa de 100% da diferença de preço declarado e arbitrado. Procedente em parte apenas para as importações em que a valoração aduaneira é pertinente.

Multa regulamentar improcedente. Uma vez que a vinculação por parentesco está afastada e não há obrigação do importador em conhecer a composição do quadro social do exportador, não há o que o importador informar à autoridade aduaneira.

Pena de perdimento procedente em parte. Os conceitos de subfaturamento e documento falsificado ou adulterado não se confundem. Os argumentos da fiscalização não distinguem falsidade ideológica (subfaturamento) de falsidade material (documento falsificado ou adulterado).

A pena de perdimento só é aplicada para as Declarações de Importação cujos valores declarados perante as autoridades aduaneiras americanas não corresponderam aos registrados nas Declarações de Importação (falsidade material).

Multa de ofício agravada procedente em parte. A multa de ofício agravada (150%) só incide para as importações passíveis de pena de perdimento. As demais sofrem o acréscimo da multa de ofício regulamentar (75%).

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

As conclusões do Julgador *a quo* estão melhor detalhadas no trecho do dispositivo do acórdão recorrido, a seguir transcrito:

CONCLUSÃO

PROCEDIMENTO DE VALORAÇÃO ADUANEIRA

RIVER MED INC.

Deve ser aplicado parcialmente às importações provenientes da exportadora americana RIVER MED INC. em função:

- das informações advindas da aduana norte-americana (aplicação direta do 1º método de valoração aduaneira / real valor das transações).

Não alcança as seguintes Declarações de Importação provenientes da exportadora americana RIVER MED INC:

- DI 10/1098666-1;

- DI 11/0446034-5;

- DI 11/1086896-2; e

- DI 11/1794316-1.

MED IMAGE INC.

Deve ser aplicado a todas importações provenientes da exportadora americana MED IMAGE INC. em função:

- da presunção de vinculação por exportador oculto – artigo 18 do Instrução Normativa SRF nº 327/2003;

- das pesquisas feitas nos Sistemas Informatizados da Receita Federal do Brasil que constatou operações de importação similares com valores superiores.

APLICABILIDADE DA MULTA DE 1% POR OMISSÃO NA INFORMAÇÃO DE NATUREZA COMERCIAL

Não procede, pois:

A vinculação de parentesco da empresa RIO COMERCIO DE INSTRUMENTOS E MATERIAIS HOSPITALARES com a exportadora americana RIVER MED INC. foi afastada em função do artigo 105 do Código Tributário Nacional.

Não é plausível exigira do importador empresa RIO COMERCIO DE INSTRUMENTOS E MATERIAIS HOSPITALARES que venha a conhecer da constituição do

quadro social da exportadora americana MED IMAGE INC., uma informação que só foi obtida através do Governo da Flórida/EUA.

MULTA DE 100% DA DIFERENÇA DE PREÇO DECLARADO E ARBITRADO

A multa de 100% da diferença de preço declarado e arbitrado é pertinente a todas as Declarações de Importação passíveis de valoração aduaneira.

Portanto, a multa não alcança as Declarações de Importação NÃO sujeitas a valoração aduaneira, em função de estar desatendido o preceito de vinculação entre a importadora brasileira e a exportadora americana RIVER MED INC.

MULTA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO (100% do VA) EM SUBSTITUIÇÃO DA PENA DE PERDIMENTO

Apenas as Declarações de Importação que de fato estão sujeitas à pena de perdimento são aquelas onde foi constatada a FALSIDADE MATERIAL, decorrente das informações advindas da aduana norte-americana, que são a Declarações de Importação que estão relacionadas às folhas 193 do processo digital.

A MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA (150%)

Apenas as Declarações de Importação que de fato estão sujeitas à pena de perdimento - por FALSIDADE MATERIAL – estão sujeitas à multa de ofício qualificada (150%), que são a Declarações de Importação que estão relacionadas às folhas 193 do processo digital.

As demais estão sujeitas à multa de ofício regulamentar (75%).

Em seguida, devidamente notificada, a Recorrente interpôs o presente recurso voluntário pleiteando a reforma do acórdão.

Em sede preliminar, alega cerceamento ao seu direito de defesa por não ter tido acesso ao processo em tempo suficiente para analisá-lo e o Fisco não cumpriu o seu dever de instruir o processo com provas para fundamentar a acusação fiscal, baseando toda acusação apenas em informações retiradas de um site estrangeiro.

No mérito, suscitou os seguintes temas:

a) Da vinculação entre a importadora brasileira e a Med Image Inc.- impossibilidade de valoração aduaneira com fundamento na vinculação por ocultação de informações;

b) Nulidade da aplicação do método de valoração aduaneira utilizado pela Fiscalização;

c) Não ocorrência de subfaturamento nas operações – interpretação dos fatos equivocada da Fiscalização;

d) Impossibilidade de aplicação da pena de perdimento uma vez não se comprovou nos autos a falsificação ou adulteração de documento necessário ao embarque ou desembarque da mercadoria; e

e) Impossibilidade de qualificação da multa em 150% pela não comprovação de sonegação fiscal.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Pedro Sousa Bispo, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele se deve conhecer.

PRELIMINARES

Cerceamento ao Direito de Defesa

Aduz a Recorrente que houve violação ao seu direito constitucional a ampla defesa e ao contrário (art. 5º, LV da CF), tendo em vista que o Fisco não lhe ofertou a possibilidade de acesso pleno aos documentos que levaram a autuação fiscal, notadamente a íntegra do processo administrativo fiscal.

É pertinente ao caso indicar a cronologia dos fatos a fim de verificar a procedência da reclamação da Recorrente.

Noticia-se nos autos que o Contribuinte tomou ciência do auto de infração em 05/06/2014 e recebeu CD-ROM contendo os principais documentos referentes a autuação.

O contribuinte informa que em 25/06/2014 solicitou agendamento com fins de obtenção de cópia integral do processo, mas só conseguiu agendamento para o dia 07/07/2014, data posterior ao vencimento do seu prazo de 30 (trinta) dias para recurso.

De plano, observa-se que não cabe razão a recorrente quanto a sua alegação.

O Auditor fez a ciência nos termos previstos em lei, franqueando ao autuado o prazo de 30 dias para a interposição de recurso. Além disso, conforme se pode conferir nos autos, foi-lhe entregue CD-ROM com os principais documentos da autuação.

Se o Contribuinte somente agendou para solicitar cópia integral dos autos 20 (vinte) dias após a ciência, não conseguindo data hábil para a realização da sua defesa, não pode atribuir a culpa ao órgão preparador, pois a culpa claramente foi da empresa que não agiu de forma diligente.

Ademais, ainda que o agendamento tenha sido a destempo, nada impediria a empresa de solicitar diretamente ao chefe do órgão preparador a cópia do processo, demonstrando a urgência do caso devido ao esgotamento do seu prazo de recurso. Não consta nenhum documento nesse sentido nos autos.

Observa-se ainda no Recurso apresentado que a empresa tem pleno conhecimento dos fatos lhe foram imputados na acusação, contrapondo-os com vasta argumentação e documentos, o que confirma a inexistência de prejuízo ao seu direito de defesa. Não havendo prejuízo ao direito de defesa, não há que se falar em nulidade do processo administrativo-fiscal, não se enquadrando na previsão contida no inciso II do art.59 do Decreto nº70.235/72.

Infração ao Princípio da Verdade Material

Neste item a Recorrente argui que a Autoridade Aduaneira não apresenta nos autos provas confiáveis e suficientes para sustentar a acusação.

Tendo em vista que o tema aqui suscitado se confunde com o **MÉRITO**, nele será analisado.

MÉRITO

Conforme relatado, contra a Recorrente foi lavrado auto de infração em decorrência de procedimento de valoração aduaneira com lançamento dos tributos incidentes sobre a diferença de valor aduaneiro inicialmente declarado e o valor apurado pela fiscalização, acompanhado de seus encargos legais e das multas administrativas previstas no art.84 e art. 88, parágrafo único, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, disciplinado pelo art. 633, inciso I, do Decreto nº 4.543/02 (Regulamento Aduaneiro), vigente à época da ocorrência dos fatos.

Na autuação fiscal de valoração aduaneira foram verificadas as importações originadas das empresas RIVER MED INC e MED IMAGE INC localizadas nos EUA.

Em ambas as empresas foram identificadas situações caracterizadoras de existência de vinculação com a importadora brasileira, fato que ensejou a valoração aduaneira com a utilização dos métodos previstos no AVA-GATT. Na RIVER MED entendeu a Fiscalização que restou comprovada a vinculação por parentesco. Com relação a MED IMAGE, a vinculação identificada foi a presumida por não ter sido possível a identificação da sua composição societária, nos termos do art.18 da IN nº327/03.

Também identificou a Fiscalização que algumas importações originadas das duas empresas apresentaram preços declarados nas DIs em valores inferiores aos realmente ocorridos, comprovado pelos documentos obtidos com a aduana americana, fato que ensejou a acusação de subfaturamento.

A DRJ no acórdão recorrido afastou a aplicação de valoração aduaneira nas DIs nº 10/1098666-1, 11/0446034-5, 11/1086896-2 e 11/1794316, por não reconhecer a existência de vinculação por parentesco entre a Recorrente e a empresa RIVER MED.

Com relação a MED IMAGE, a DRJ manteve a valoração aduaneira uma vez que entendeu por existente a vinculação com o importador por presunção e a não aceitabilidade dos preços praticados, pois foram identificadas importações de produtos similares de outros importadores nacionais em valores superiores.

Além disso, o acórdão da instância *a quo* manteve a acusação de subfaturamento identificada em algumas operações de importações de ambas as empresas (RIVER MED e MED IMAGE).

Feito esse breve histórico, constata-se que, após a decisão recorrida, remanesce a discussão sobre a acusação de subvalorização do valor aduaneiro da MED IMAGE com relação as DIs constante na planilha de fls.184, bem como a acusação de subfaturamento de algumas importações das empresas MED IMAGE e RIVER MED, referente as DIs listadas nas fls.193. Passa-se, assim, a analisar essas questões citadas e as multas aplicadas remanescentes.

Da vinculação entre a importadora brasileira e a Med Image Inc e Valoração aduaneira

A Fiscalização identificou situação de vinculação presumida entre a Fiscalizada e a empresa MED IMAGE INC por não ter sido possível identificar a composição societária do vendedor (MED IMAGE), nos termos a seguir previstos no art.18 da IN nº327/03:

Art. 18. Presume-se a vinculação entre as partes na transação comercial quando, em razão da legislação do país do vendedor ou da prática de artifício tendente a ocultar informações, não for possível:

I - conhecer ou confirmar a composição societária do vendedor, de seus responsáveis ou dirigentes, ou;

II - verificar a existência de fato do vendedor.

(negrito nosso)

Quanto a composição societária da MED IMAGE, a fiscalização consigna no Relatório Fiscal que não houve a sua indicação nos documentos pesquisados obtidos e aqueles retirados da internet, *in verbis*:

A Med Image foi fundada em 22/09/2011, funcionando exatamente no mesmo endereço da River Med e da Elo Enterprise: 4700 N.W. 2nd Ave., #202, Boca Raton, FL 33341.

Contudo, nota-se que o nome do “registered agent” é diferente, embora tenha também o mesmo endereço: Mel Corporate Management Inc. Curiosamente, assina como representante desse “registered agent” a senhora LYSLEI CHIRICO. Outra empresa Mel Corporate também figura, nos atos constitutivos da Med Image Inc., como sua “vice-presidente”, além do que possui o mesmo endereço que a Med Image e a Elo Enterprise.

Os documentos “FOR PROFIT CORPORATION ANNUAL REPORT”, dos anos de 2012, 2013 e 2014, não trazem outras informações relevantes. A RIVER MED INC. foi fundada por ANTONIO CESAR MACOL COSTA e a senhora TANIA MARIA LOPES COSTA, tendo funcionado sob dois números de registro, perante o Governo da Flórida: P03000076372 e PI 1000070022. O primeiro foi relativo ao período entre 11/07/2003 e 26/09/2008. Já o segundo, entre 04/08/2011 e 27/03/2012. No que tange ao segundo período de funcionamento, seu endereço comercial era exatamente o mesmo que o de seu “registered agent Elo Enterprise Inc. (4700 N.W. 2nd Ave., #202, Boca Raton, FL 33341), cuja representante era a senhora LYSLEI CHIRICO.

Não há indicação do quadro societário da MED IMAGE INC. nos documentos pesquisados, figurando uma pessoa jurídica (Mel Corporate Managementt Inc) como sua vice-presidente que,

por sua vez, tem na pessoa de LYSLEI CHIRICO a figura de sócia-presidente.

A Recorrente, por sua vez, aduz que a Fiscalização não demonstrou que a composição societária do exportador fosse possível de ser conhecida para a Aduana brasileira uma vez que não foram utilizados os meios adequados e suficientes para obtenção de tal informação.

Refuto a alegação da Recorrente, pois cabe ao próprio Auditor a avaliação dos meios que devem ser utilizados para obter a informação, bem como a intensidade do aprofundamento necessário até obter o seu convencimento sobre o tema.

Em que pese as alegações do Contribuinte na tentativa de invalidar a fonte das informações da Fiscalização, é fato que a Fiscalização obteve no referido *site* oficial do governo da Flórida <<http://search.sunbiz.org/Inquiry/CorporationSearch/ByName>> todos os atos constitutivos e alterações da envolvida RIVER MED INC, enquanto que os da MED IMAGE INC não se encontravam arquivados no referido *site*. E é fato também que a composição societária permaneceu desconhecida pela Fiscalização, mesmo depois dos esforços empreendidos para obtê-la.

Tampouco a Recorrente trouxe aos autos qualquer prova ou informação sobre a composição societária da sua exportadora capaz de ilidir essa presunção em favor da Fazenda Nacional.

Restando caracterizada, por presunção, a vinculação entre a Recorrente e a exportadora MED IMAGE INC, as importações que envolveram as duas empresas são passíveis de valoração aduaneira.

No entanto, não necessariamente a caracterização de vinculação entre as partes tem influência no preço da operação de importação. Além da vinculação, a Autoridade Aduaneira tem que trazer aos autos outros elementos que demonstrem claramente que os preços praticados entre as empresas sofreram influência dessa vinculação.

A caracterização da vinculação entre as partes enseja, assim, a verificação da aceitabilidade dos valores da transação praticado na operação de comércio exterior.

Nessa direção, a Fiscalização identificou, por meio de pesquisas nos sistemas da Receita Federal, que os preços praticados nas DIs da Recorrente se encontravam em patamares inferiores aqueles praticados por outros importadores do Brasil referentes a mercadorias similares.

Os requisitos necessários para caracterizar um produto como similar a outro em operação de comércio exterior podem ser encontrados no Acordo para Implementação do art.VII, do GATT/94, a seguir reproduzido:

a) a similaridade deve ter em conta que as exportações para o Brasil foram feitas ao mesmo tempo ou em tempo aproximado (art. 3o - 1 - “a”). Mas essa data mais próxima não pode ultrapassar 90 dias após a importação da mercadoria cujo preço será arbitrado (art.5º - 1 - “b” — in fine);

b) quando for encontrado mais de um valor de transação de mercadorias similares, O mais baixo deles será utilizado na determinação do valor aduaneiro das mercadorias importadas (art.3º - 3);

c) entende-se por mercadorias similares as que, embora não se assemelhem em todos os aspectos, têm características e composição material semelhantes, ^) que lhes permite cumprir as mesmas funções e serem permutáveis comercialmente. Entre os fatores a serem considerados para determinar se as mercadorias são similares, incluem-se a boa qualidade, reputação comercial e a existência de uma marca comercial” (art. 15 - 2 - “b”);

d) somente poderão ser consideradas idênticas ou similares as mercadorias produzidas no mesmo país que as mercadorias objeto de valoração (art.15 - 2 — “d”);

e) somente serão levadas em conta mercadorias produzidas por uma pessoa diferente quando não houver mercadorias idênticas ou similares, conforme o caso, produzidas pela mesma pessoa que produziu as mercadorias objeto de valoração (art.15 — 2 — “e”).

Com base nesses conceitos de similaridade, a Fiscalização realizou pesquisas nos sistemas da Receita Federal que indicaram importações de mercadorias similares às compradas pela empresa RIO COMÉRCIO DE INSTRUMENTOS E MATERIAIS HOSPITALARES que foram transacionadas a preços superiores por outros importadores no Brasil. Vale observar, ainda, que foram considerados, também, as informações sobre o modelo das mercadorias importadas.

Os dados obtidos na referida pesquisa foram consolidados na planilha denominada OUTRAS IMPORTAÇÕES COM VALORES SUPERIORES (fls.194 a 238) para demonstrar que, nesses casos específicos, o importador, além de possuir vinculação com o exportador americano com composição societária oculta, tal vinculação influenciou no preço praticado na importação. A importação paradigma foi destacada em coloração diferente das demais, além de não indicar o nome do importador no Brasil. Na planilha é demonstrado significativa diferença de preços praticados em produtos similares pela Recorrente e outros importadores, chegando, em alguns casos, a 250% a diferença superior. Em outra planilha elaborada pela Fiscalização, denominada “DIFERENÇAS VAD-CÁLCULO TRIBUTOS-PARADIGMAS”, pode-se conferir as diferenças de valor aduaneiro, fls.180.

Observa-se no caso que a Fiscalização cumpriu corretamente as determinações da GATT quanto ao estabelecimento do valor aduaneiro, nos termos do Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do GATT (Acordo de Valoração Aduaneira – AVA), promulgado pelo Decreto nº 1.355/94.

Ao contrário do que afirma a Recorrente, evidencia-se que a Fiscalização pautou-se para estabelecer a valoração aduaneira da operação nas regras estabelecida pelo AVA, posto ter se utilizado sucessivamente, no presente caso, dos métodos indicados e ter adequadamente aplicado o terceiro método de valoração aduaneira, após ficar constatada a impossibilidade de aplicação dos dois métodos anteriores.

O primeiro e principal método de valoração aduaneira é baseado no valor de transação das mercadorias importadas em operação comercial de compra e venda. O disposto no artigo 1 do referido acordo, *in verbis*:

1. O valor aduaneiro de mercadorias importadas será o valor de transação, isto é, o preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias, em uma venda para exportação para o país de importação, ajustado de acordo com as disposições do Artigo 8, desde que:

(a) não haja restrições à cessão ou à utilização das mercadorias pelo comprador, ressalvadas as que:

(...)

(b) a venda ou o preço não estejam sujeitos a alguma condição ou contra-prestação para a qual não se possa determinar um valor em relação às mercadorias objeto de valoração;

(c) nenhuma parcela do resultado de qualquer revenda, cessão ou utilização subsequente das mercadorias pelo comprador beneficie direta ou indiretamente o vendedor, a menos que um ajuste adequado possa ser feito, de conformidade com as disposições do Artigo 8; e

(d) não haja vinculação entre o comprador e o vendedor ou, se houver, que o valor de transação seja aceitável para fins aduaneiros, conforme as disposições do parágrafo 2 deste Artigo.

(negrito nosso)

Caracterizada a vinculação entre o importador e o exportador do país de origem das mercadorias, como se deu no presente caso, e a constatação de que outros importadores do Brasil compraram mercadorias similares a preços superiores, deve-se afastar a aplicação do primeiro método baseado no valor da transação, em conformidade com o dispositivo legal transcrito.

Restando caracterizada a impossibilidade de aplicação do primeiro método, aplicar-se-á o segundo, observando os mesmos padrões do primeiro, com uma mercadoria idêntica e importada nas mesmas condições. A “mercadoria parâmetro” deve ser importada do mesmo país, em período aproximado, preferencialmente do mesmo fornecedor e comercializada em mesma escala – atacado ou varejo. No caso concreto, não tendo a Fiscalização obtido produtos idênticos, partiu-se sucessivamente para a aplicação do terceiro método, relativo aos produtos similares.

O terceiro método é utilizado de forma subsidiária ao segundo, devendo ser observadas as mesmas exigências deste, só que com mercadoria similar.

A Recorrente porém não juntou aos autos prova capaz de infirmar a acusação e prevalecer seu posicionamento. A empresa poderia ter demonstrado que os seus preços estão em níveis normais para o ramo de atividade industrial do produto, ou mesmo, demonstrar os mesmos preços declarados em suas DIs para outros compradores não vinculados. Mas nada disso foi feito. No contencioso administrativo, amparou-se apenas em argumentos insuficientes para desconstituir a prova carreada pela Fiscalização.

Dessa forma, entendo que a fiscalização trouxe aos autos elementos suficientes para comprovar a subvaloração ocorrida nas importações da Recorrente com a

MED IMAGE INC, ensejando a valoração aduaneira pelos afastamentos do primeiro e segundo métodos de valoração do AVA, com a aplicação sucessiva e adequada do terceiro método.

Subfaturamento

Na outra situação, a Fiscalização, por meio de informações prestadas pela aduana do governo americano, identificou que algumas DI's, de ambas as empresa (MED IMAGE E RIVER MED), apresentaram preços divergentes daqueles declarados à autoridade aduaneira daquele país. Tal fato levou a conclusão de ocorrência de subfaturamento nas importações envolvidas, conforme relato da Autoridade Tributária, a seguir transcrito:

Brasil e Estados Unidos firmaram acordo relativo à Assistência Mútua entre suas Administrações Aduaneiras, tendo sido assinado em Brasília, em 20 de junho de 2002. O Congresso Nacional aprovou esse tratado bilateral, por meio do Decreto Legislativo nº209, de 20 de maio de 2004.

Com base no Decreto nº5.410/2005, que promulgou citado Acordo Internacional, formularam-se pedidos de informação às autoridades aduaneiras dos EUA, país que figurou como exportador para todos os casos analisados. Lastreou os pedidos, igualmente, o art.82-parágrafo único, do Decreto nº6.759/2009.

A U.S Immigration and Customs Enforcement, através do ICE nº14-018 e nº14-012, apresentou várias informações relativas às exportações das empresas RIVER MED e MED IMAGE, onde as operações tiveram por destino o Brasil e como importador a empresa ora fiscalizada.

Nessa ocasião, foram apresentadas cópias digitalizadas dos documentos equivalentes a Declarações de Exportação, identificadas pela sigla SED. No anexo “INFORMAÇÕES DA ADUANA AMERICANA”, temos uma visão geral das informações prestadas, relativamente à empresa ora fiscalizada, já vinculadas às correspondentes DIs registradas no Brasil.

*Os valores declarados perante as autoridades aduaneiras americanas nem sempre corresponderam aos registrados nas Declarações de Importações. Por vezes, podemos encontrar valores registrados nas exportações dos EUA superiores aos lançados nas DIs. Assim, houve situações de nítido **subfaturamento** nas importações.*

Na planilha “SUBFATURAMENTO NAS IMPORTAÇÕES”, um quadro sobre as diferenças apuradas, onde o valor de exportação (VALOR US\$) é maior do que o valor na importação (VMLE (US\$) DI), sempre tomando em consideração o valor da mercadoria no local de embarque, para que não fossem acrescidos o frete e seguro internacionais entre EUA e Brasil.

ANEXO: SUBFATURAMENTO NAS IMPORTAÇÕES

DOC RESPOSTA	DI	MERCADORIA	VALOR (US\$)	VMLE (US\$) DI	VMLE - VALOR (USA)
ICE 14-018	1006614321	THERMAL PAPER	9.556	5.524,86	-4.031,14
	1007061083	THERMAL PAPER	9.032	5.670,39	-3.361,61
	1007996902	THERMAL PAPER	7.813	4.936,63	-2.876,37
	1015174193	THERMAL PAPER	13.527	8.042,41	-5.484,59
	1017568164	THERMAL PAPER	12.617	7.997,82	-4.619,18
	1019913926	THERMAL PAPER	7.972	4.845,38	-3.126,62
	1102935958	THERMAL PAPER	11.325	6.602,91	-4.722,09
	1110868962	THERMAL PAPER	9.735	6.057,37	-3.677,63
ICE 14-012	1124082052	THERMAL PAPER	8.789	5.272,78	-3.516,22
	1203611333	THERMAL PAPER	9.759	6.466,47	-3.292,53
	1216728234	PAPER AND PAPERBOARD, IMPREGNATED WITH LATEX	14.454	9.794,59	-4.659,41
	1214955764	OTHER PAPER AND PAPERBOARD, CELLULOSE WADDIGN	3.627	2.370,42	-1.256,58
	1217478606	OTHER PAPER AND PAPERBOARD, CELLULOSE WADDIGN	4.691	1.608,80	-3.082,20
	1305107545	PAPER AND PAPERBOARD, IMPREGNATED WITH LATEX	3.001	954,00	-2.047,00

Os documentos presentes na ICE 14-012 se referem as importações da empresa MED IMAGE INC. Os documentos da ICE-14-018 se referem à empresa RIVER MED que também apresentou importações com características de subfaturamento.

O subfaturamento é entendido como a declaração de preço inferior ao realmente pago ou a pagar pelo produto importado, utilizando-se o importador de fatura comercial falsa (ideológica ou material).

Para entender o conceito de subfaturamento é necessário explicar como se dá a caracterização da falsidade de documento nas suas duas modalidades.

Na falsidade material de documento, o que se frauda é a própria forma do documento, que é alterada, no todo ou em parte, ou é forjada pelo agente, que cria um documento novo. Na área aduaneira, normalmente esse documento fraudulento é produzido pelo importador, seu representante, ou por sua conta e ordem, para adulterar os elementos principais da fatura comercial (nome do importador ou real adquirente, nos casos de interposição fraudulenta e ocultação no preço, no caso de subfaturamento).

Na falsidade ideológica, ao contrário, a forma do documento é verdadeira, mas seu conteúdo é falso, isto é, a idéia ou declaração que o documento contém não corresponde à verdade. Nesse caso, o ilícito ocorre mediante conluio entre o importador e exportador com o fim de emitir uma fatura verdadeira, porém com valores inferiores aos efetivamente praticados. Quanto vício do documento, o Conselheiro Rodrigo Mineiro

acrescenta que a falsidade ideológica estará sempre presente no subfaturamento, que pode ser acompanhada também da falsidade material¹.

Retornando a falsidade material, modalidade mais comum no subfaturamento, o elemento de prova principal para caracterizar a falsidade documental material é a identificação pela Autoridade Aduaneira das duas faturas (a verdadeira, oculta, e a fatura falsa, apresentada à fiscalização aduaneira), mas também poderão ser apresentados e identificados outros elementos alternativos que comprovem de forma clara e inequívoca a falsidade documental, tais como: as ordens de compra e as faturas *pro forma*, cotações de preços, conjugados ou não com documentos financeiros.

No caso concreto, conforme se pode conferir no relato fiscal anteriormente reproduzido, a Fiscalização, por meio de pedido de informações à Aduana americana, obteve documentos digitais (sigla SED- *Shipper's Export Declaration*), equivalentes a Declarações de Exportação daquele país, nos quais estariam comprovadas em algumas DIs o valor real das transações da MED IMAGE INC e RIVER MED INC com a Recorrente, o que levou a acusação de ocorrência de subfaturamento, uma vez que os valores declarados à aduana americana naqueles documentos se mostraram superiores aos declarados nas DIs à aduana brasileira, nas mesmas operações de comércio exterior. Reproduz-se abaixo a planilha que demonstra o subfaturamento em moeda nacional:

Mercadorias sem paradigmas de outras importações, mas com valores diferentes no momento de exportação dos EUA para o BRASIL				
DI	VAD TOTAL DI - VAD (R\$) na DI com paradigma - VAD NCM FORA DO DPFA	VAD (R\$) AJUST USA - VAD (R\$) na DI com paradigma - VAD NCM FORA DO DPFA	MULTA 100% DIF PREÇO	
1006614321	14.079,77	21.135,95	7.056,18	
1007061083	10.656,91	16.597,17	5.940,26	
1007996902	12.927,16	18.006,97	5.079,81	
1015174193	23.779,83	33.005,80	9.225,97	
1017568164	19.872,38	27.155,52	7.283,14	
1019913926	12.352,84	17.598,99	5.246,15	
1102935958	17.016,07	24.915,83	7.899,76	
1110868962	7.335,99	13.197,35	5.861,36	
1124082052	10.707,00	17.230,45	6.523,45	
1203611333	9.353,82	14.925,26	5.571,44	
1217478606	49,15	6.304,09	6.254,94	
1305107545	2.244,54	6.279,41	4.034,87	

Ao contrário do que aduz a Recorrente, constata-se pelas planilhas e documentos (642 a 733 e 797 a 1.344) apresentados pela Autoridade Aduaneira que houve, de fato, uma declaração a menor no valor das mercadorias constantes nas DIs acima listadas.

A Recorrente, ainda, insurge-se contra a acusação de subfaturamento alegando que não há falsidade material provada pois o Fisco não logrou êxito em comprovar a existência de documentos adulterados ou falsificados em seu aspecto físico. Todas as Declarações de Importação e demais documentos encontram-se sem qualquer indício de rasura ou adulteração.

Frisa a Recorrente que não há uma prova sequer apresentada pela fiscalização nos autos que comprove a existência de falsificação material dos documentos de importação ou

¹ MINEIRO, Rodrigo. Valoração Aduaneira e Subfaturamento- Tributação Aduaneira à luz da jurisprudência do CARF.MP Editora, 1ª Ed., São Paulo, 2013.

que a Recorrente pretendia ocultar ou simular informações. Segundo afirma, não há nos autos nenhum documento forjado ou contrafeito. Logo, não foi demonstrado o dolo de fraudar a fiscalização aduaneira.

Ao contrário do que afirma a Recorrente, há sim elementos nos autos que referendam a acusação de subfaturamento, conforme passo a explicitar.

Conforme já afirmado anteriormente, embora a prova ideal para caracterizar a falsidade documental material seja a identificação pela Autoridade Aduaneira das duas faturas (a verdadeira, oculta, e a fatura falsa, apresentada à fiscalização aduaneira), também são amplamente aceitos outros elementos alternativos que comprovem de forma clara e inequívoca a falsidade documental, tais como: as ordens de compra e as faturas *pro forma*, cotações de preços, conjugados ou não com documentos financeiros.

Nessa direção, a Autoridade Aduaneira obteve documentos oficiais da aduana americana, equivalentes às declarações de exportação (fls.642 a 733), denominados SED (Shipper's Export Declaration), nos quais constam os reais valores das operações que foram superiores aqueles declarados nas DIs apresentadas à Receita Federal.

Assim, depreende-se que constam nos autos provas documentais robustas, colhidas pela Fiscalização, que demonstram, de forma inequívoca, a existência de subfaturamento nas importações das mercadorias constantes das DIs nº1006614321, 1007061083, 1007996902, 1015174193, 1017568164, 1019913926, 1102935958, 1110868962, 1124082052, 1203611333, 1217478606, 1305107545, conforme descrito de forma pormenorizada no Relatório Fiscal.

Vale ainda ressaltar que, nesse caso de falsificação material de documento, não há que se falar em adoção de método de valoração aduaneira subsequente porque a própria fiscalização constatou o valor real do bem importado, devendo este valor ser utilizado para apurar as diferenças de tributos incidentes na importação, bem como base de cálculo das penalidades aplicadas ao caso. Nessa direção é o que determina a Opinião Consultiva 10.1, a seguir reproduzida:

OPINIÃO CONSULTIVA 10.1

TRATAMENTO APLICÁVEL AOS DOCUMENTOS FRAUDULENTOS

1. O Acordo obriga que as administrações aduaneiras levem em conta documentos fraudulentos?

2. O Comitê Técnico de Valoração Aduaneira emitiu a seguinte opinião:

Segundo o Acordo, as mercadorias importadas devem ser valoradas com base nos elementos de fato reais. Portanto, qualquer documentação que proporcione informações inexatas sobre esses elementos estaria em contradição com as intenções do Acordo. Cabe observar, a este respeito, que o Artigo 17 do Acordo e o parágrafo 6 do Anexo III enfatizam o direito das administrações aduaneiras de comprovar a veracidade ou exatidão de qualquer informação, documento ou declaração apresentados para fins de valoração aduaneira.

Conseqüentemente, não se pode exigir que uma administração leve em conta uma documentação fraudulenta. Ademais, quando uma documentação for comprovada fraudulenta, após a determinação do valor aduaneiro, a invalidação desse valor dependerá da legislação nacional.

Portanto, restando caracterizado o subfaturamento, por existência de vício de falsidade material nas faturas de importação, nas quais foram declarados valores inferiores aqueles informados nas Declarações de Exportações à aduana americana, correto o lançamento fiscal que utilizou o valor real das operações para exigir as diferenças dos tributos incidentes na importação e multas decorrentes.

Multa de 100% da diferença de preço declarado e o efetivamente pago

Arguiu a Recorrente que não é possível a aplicação de multa equivalente a 100% do valor aduaneiro das mercadorias declarado e aquele efetivamente pago pelo fato de que a legislação já previu uma penalidade mais específica que aquela e, inclusive mais benéfica, pela simples omissão ou inexactidão de informação obrigatória na Declaração de Importação.

O Regulamento Aduaneiro/2009, na redação acrescida pelo Decreto n° 8.010, de 16 de maio de 2013, dispõe expressamente no § 1º-A do art. 703 a não concomitância da multa de 100% sobre a diferença dos valores praticados com a pena de perdimento, conforme segue:

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 2.15835, de 2001, art. 88, parágrafo único).(Redação dada pelo Decreto n° 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 n° 8.010, de 2013)

Assim, por disposição expressa, não é admitida a concomitância no mesmo lançamento entre a pena de perdimento com a multa administrativa de 100% sobre a diferença entre o preço declarado e o efetivamente praticado, devendo permanecer apenas a primeira, em conformidade com o § 1-A do art. 703 do Regulamento Aduaneiro/2009.

No caso ora analisado, observa-se que a pena de perdimento foi aplicada naquelas DIs nas quais se identificou ocorrência de subfaturamento. Nesses casos, torna-se evidente o não cabimento da multa administrativa 100% sobre a diferença entre o preço declarado e o efetivamente praticado, por expressa determinação legal. Abaixo, indicam-se os valores da multa que não devem subsistir no lançamento fiscal:

Mercadorias sem paradigmas de outras importações, mas com valores diferentes no momento de exportação dos EUA para o BRASIL

DI	VAD TOTAL DI - VAD (R\$) na DI com paradigma - VAD NCM FORA DO DPFA	VAD (R\$) AJUST USA - VAD (R\$) na DI com paradigma - VAD NCM FORA DO DPFA	MULTA 100% DIF PREÇO
1006614321	14.079,77	21.135,95	7.056,18
1007061083	10.656,91	16.597,17	5.940,26
1007996902	12.927,16	18.006,97	5.079,81
1015174193	23.779,83	33.005,80	9.225,97
1017568164	19.872,38	27.155,52	7.283,14
1019913926	12.352,84	17.598,99	5.246,15
1102935958	17.016,07	24.915,83	7.899,76
1110868962	7.335,99	13.197,35	5.861,36
1124082052	10.707,00	17.230,45	6.523,45
1203611333	9.353,82	14.925,26	5.571,44
1217478606	49,15	6.304,09	6.254,94
1305107545	2.244,54	6.279,41	4.034,87
Soma 1:			75.977,33

Ademais, a referida multa também não tem aplicação nos casos de subvaloração, uma vez que não se subsume a condição prevista no art. 88, parágrafo único, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 e no art. 633, inciso I, do Regulamento Aduaneiro (Decreto 4.543/02), *in verbis*:

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

[...]

*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.*

-----xxx-----

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**);*

Percebe-se que para aplicação da multa do art. 88, parágrafo único, deve-se ter configurada a ocorrência de fraude, sonegação ou conluio, o que não se identifica no caso de subvalorização aduaneira.

É assente neste Colegiado que nos casos de subvalorização aduaneira não é cabível a multa de 100% sobre a diferença de preço, sendo aplicável apenas a exigência da diferença do tributo acrescida de juros de mora e, em caso de lançamento de ofício, de multa de 75% (Lei nº 9.430/96, art.42, I).

Dessa forma, a multa administrativa abaixo indicada também não deve subsistir no lançamento fiscal:

Mercadorias com paradigmas em outras importações			
DI	VAD R\$ na DI com paradigma (soma dos itens de adição)	VAD R\$ perdimento (com DI paradigma)	MULTA 100% DIF PREÇO
1006614321	1.548,58	4.094,83	2.546,26
1007061083	3.011,36	7.930,96	4.919,60
1007996902	1.757,08	4.548,55	2.791,47
1104460345	3.436,20	17.151,12	13.714,92
1110868962	7.593,84	37.447,68	29.853,84
1117943161	8.353,80	42.090,30	33.736,50
1123133257	5.108,60	25.190,56	20.081,96
1124082052	5.522,25	27.232,00	21.709,75
1203611333	6.480,40	32.306,80	25.826,40
1204785580	2.821,00	14.063,14	11.242,14
1207938167	14.241,00	45.054,20	30.813,20
1212089970	4.014,75	8.741,55	4.726,80
1213079138	11.658,31	32.171,44	20.513,13
1214955764	5.752,96	12.941,13	7.188,17
1215903830	9.995,48	17.769,29	7.773,81
1215911035	3.745,35	12.311,95	8.566,60
1215925982	8.219,47	27.086,29	18.866,82
1216728234	3.784,20	11.546,40	7.762,20
1216733262	3.304,90	7.099,20	3.794,30
1216907414	17.493,20	57.448,80	39.955,60
1217478606	3.785,95	11.489,80	7.703,85
1301297200	14.171,80	38.177,82	24.006,02
1302894155	7.585,79	11.237,15	3.651,36
Soma 2			351.744,70

Impossibilidade da aplicação da pena de perdimento

Aduz a Recorrente que a infração supostamente praticada - subfaturamento da mercadoria - além de não ter ocorrido, sequer pode ser considerada como de natureza documental material, não justificando assim a pena de perdimento e a multa substitutiva. Para sustentar as suas alegações, repetiu os mesmos argumentos, anteriormente já discutidos, quanto a inexistência de falsidade material e, conseqüentemente, de subfaturamento.

A penalidade aqui discutida de pena de perdimento, ou na impossibilidade de aplicação, a multa que a substitui, tem fundamento nos art. 23 do Decreto-Lei nº1.455/76 e inciso VI do art.105, do Decreto nº37/66, *in verbis*:

Decreto-Lei nº1.455/76

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.

(...)

§ 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)

(...)

§ 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).

Decreto nº 37/66

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;

(negritos e grifos nossos)

Os documentos necessários à instrução do despacho aduaneiro de importação encontram-se elencados no art.553 do RA/2009 (Decreto nº 6.759/2009), que tem a seguinte redação, *in verbis*:

*Art.553. A declaração de importação **será obrigatoriamente instruída com** (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art.46, caput, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art.2º): (Redação dada pelo Decreto nº 8.010, de 2013)*

I - a via original do conhecimento de carga ou documento de efeito equivalente;

II - a via original da fatura comercial, assinada pelo exportador e (Redação dada pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

III - o comprovante de pagamento dos tributos, se exigível. (Redação dada pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

Parágrafo único. Poderão ser exigidos outros documentos instrutivos da declaração aduaneira em decorrência de acordos

internacionais ou por força de lei, de regulamento ou de outro ato normativo.(Incluído pelo Decreto nº8.010, de 2013)

(negritos nossos)

No caso concreto, demonstrou-se a falsidade material das faturas comerciais apresentadas no tópico sobre o Subfaturamento, uma vez que a Fiscalização, por meio de pedido de informações à Aduana americana, obteve documentos digitais (sigla SED- *Shipper's Export Declaration*), equivalentes a Declarações de Exportação daquele país, nos quais estariam comprovadas em algumas DIs o valor real das transações da MED IMAGE INC e RIVER MED INC com a Recorrente, o que levou a acusação de ocorrência de subfaturamento, posto que os valores declarados à aduana americana naqueles documentos se mostraram superiores aos declarados nas DIs à aduana brasileira, nas mesmas operações de comércio exterior.

Assim, demonstrado que a Recorrente utilizou documento falso na instrução do despacho aduaneiro, os fatos apurados se subsumem à conduta descrita na infração capitulada no art.23, IV, do Decreto-lei nº1.455/1976, combinado com o disposto art.105, VI, do Decreto-lei nº37/1966. Em adição, devida a aplicação da multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, uma vez que a mercadoria foi dada consumo, nos termos do art.23, § 3º, do Decreto-lei nº1.455/1976.

Da multa de ofício qualificada (150%)

De acordo com o Relatório Fiscal, a fiscalização aplicou multa de 150% (cento e cinquenta por cento) nos termos do inciso II, do artigo 44, da Lei nº 9.430/96, que assim dispunha:

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

(...)

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

Por sua vez, disciplinam os artigos 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/64:

Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais ;

II das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

A Recorrente discorda da aplicação da multa agravada e pleiteia seu afastamento com base nos mesmos argumentos já discutidos anteriormente, qual seja, que a fiscalização não logrou êxito em comprovar a existência de subfaturamento, uma vez que não consta prova nos autos de ocorrência de qualquer falsidade material ou ideológica dos documentos envolvidos na exportação.

Inicialmente, a questão da comprovação de existência do subfaturamento em algumas importações realizadas das empresas MED IMAGE e RIVER MED já foi devidamente apreciada nos tópicos anteriores, onde restou consignado o entendimento deste Relator sobre o assunto.

No tópico a respeito do subfaturamento, ficou devidamente explicitado que a fiscalização juntou aos autos provas que demonstram, de forma deliberada, a ocorrência de subfaturamento do preço das mercadorias importadas mediante prestação de informação falsa nas Declarações de Importações, uma vez que os valores aduaneiros declarados se mostraram inferiores àqueles declarados a aduana americana, por meio de Declarações de Exportações (SED- *Shipper's Export Declaration*), restando caracterizado, desta forma, a falsidade material da fatura comercial apresentada e, conseqüentemente, o subfaturamento. Tal conduta caracteriza fraude e sonegação fiscal, nos termos do art.72, da Lei nº4.502/96.

Diante das irrefutáveis provas juntadas ao processo, depreende-se que houve o intuito de reduzir o montante dos impostos devidos na importação, o que revela a fraude.

Portanto, correta a aplicação ao caso da multa por insuficiência de recolhimento no percentual de 150% sobre as diferenças apuradas de tributos incidentes sobre a importação daquelas mercadorias nas quais restaram comprovadas a existência de subfaturamentos, nos termos do art.44, inciso II, da Lei nº9.430/96 e art.80, inciso II, da Lei nº4.502/64 com redação dada pelo art.45 da Lei nº9.430/96 c/c art.69, inciso I, alínea “b”, da Lei nº4.502/64.

Dispositivo

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para cancelar a multa administrativa de 100% sobre a diferença de preço, prevista no art. 88, parágrafo único, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 e no art. 633, inciso I, do Regulamento Aduaneiro (Decreto 4.543/02).

(assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo

Voto Vencedor

Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, Redatora Designada

Na sessão de julgamento ousei divergir do voto do Ilustre Conselheiro Relator, no que fui acompanhada por outros membros do Colegiado, razão pela qual apresento abaixo o meu entendimento.

Conforme consta no Relatório Fiscal, apurou-se a **vinculação efetiva por parentesco** entre a recorrente/importadora e a exportadora RIVER MED INC. e a **vinculação presumida**, nos termos do art. 18, I da IN SRF nº 327/2003, entre a recorrente e a MED IMAGE INC. Tais vinculações, não obstante sejam de informação obrigatória, não foram declaradas nas importações registradas pela recorrente.

Constatou-se também a existência de 3 situações, que receberam tratamento diferenciado por parte da fiscalização em relação ao valor aduaneiro declarado pela recorrente, abaixo enumeradas:

- a) Existência de outras importações, da mesma mercadoria, nos termos consignados no Acordo para Implementação do Art.VII do GATT/94, mas com valores superiores;
- b) Existência de exportações provenientes dos EUA, importadas pela empresa ora sob fiscalização, mas que foram declaradas à autoridade aduaneira americana com valores superiores aos informados na DI, registrada no Brasil;
- c) Demais importações não enquadradas nos dois casos anteriores.

Dessa forma, nos autos de infração do presente processo foram formalizadas as seguintes exigências:

1) Multa substitutiva da pena de perdimento das mercadorias para todas as situações acima, em face da sua não localização, com base no art. 105, VI do Decreto-lei nº 37/66, regulamentado pelo art. 689, VI do Regulamento Aduaneiro/2009.

2) Diferença de tributos (II, IPI, PIS/Pasep-importação e Cofins-importação) em face de novo valor aduaneiro apurado pela fiscalização nas situações "a)" e "b)" acima, na seguinte forma:

1.a) Valor aduaneiro foi obtido pela fiscalização por meio de Declarações de Importação paradigmas de mercadorias similares realizadas por outros importadores brasileiros.

1.b) Valor aduaneiro real foi considerado aquele declarado no país de exportação (o valor constante do SED, uma espécie de declaração de exportação dos EUA), acrescido dos dados de frete e seguro internacionais.

Na situação "c" foi aceito o valor declarado pela recorrente nas Declarações de Importação, não havendo diferenças apuradas.

2) Multas de ofício agravadas no percentual de 150% em face da falta de informação na DI acerca da vinculação (efetiva por parentesco ou presumida)

3) Multa de 1% sobre o valor aduaneiro das mercadorias pela prestação de informação inexata na Declaração de Importação quanto à vinculação entre a importadora e o exportador.

4) Multa de 100% da diferença entre o preço declarado e o arbitrado para as mercadorias nas situações "a)" e "b)" acima.

5) multa pela não apresentação de documentos, prevista no art. 107, IV, "b" do Decreto-lei nº 37/66, abaixo transcrito, relativamente aos itens "h.7" a "h.11" do Termo de Intimação nº 027/2013:

Art. 107. Aplicam-se ainda as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 29.12.2003)

(...)

IV - de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais): (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 29.12.2003)

(...)

b) por mês-calendário, a quem não apresentar à fiscalização os documentos relativos à operação que realizar ou em que intervier, bem como outros documentos exigidos pela Secretaria da Receita Federal, ou não mantiver os correspondentes arquivos em boa guarda e ordem;

(...)

6) multa pela não apresentação de documento instrutivo do despacho de importação, prevista no art. 70, II, "b", "1" da Lei nº 10.833/2003 (vide abaixo), nas duas ocasiões em que não foram apresentados os Conhecimentos de Carga solicitados:

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

(...)

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

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

b) a aplicação cumulativa das multas de:

1. 5% (cinco por cento) do valor aduaneiro das mercadorias importadas; e

2. 100% (cem por cento) sobre a diferença entre o preço declarado e o preço efetivamente praticado na importação ou entre o preço declarado e o preço arbitrado.

§ 1º Os documentos de que trata o *caput* compreendem os documentos de instrução das declarações aduaneiras, a correspondência comercial, incluídos os documentos de negociação e cotação de preços, os instrumentos de contrato comercial, financeiro e cambial, de transporte e seguro das mercadorias, os registros contábeis e os correspondentes documentos fiscais, bem como outros que a Secretaria da Receita Federal venha a exigir em ato normativo.

(...) [negritei]

A Delegacia julgou parcialmente procedente a impugnação da contribuinte, em conformidade com a seguinte ementa:

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Data do fato gerador: 23/04/2010

Composição societária de uma empresa exportadora é desconhecida da fiscalização. Presunção da a vinculação entre as partes nas operações de importação. Para essas importações a valoração aduaneira é pertinente.

Os valores declarados perante as autoridades aduaneiras americanas nem sempre corresponderam aos registrados nas Declarações de Importação.

Para essas importações a valoração aduaneira é pertinente.

O sócio da empresa exportadora que tinha parentesco com o sócio da empresa importadora não integrava mais o quadro social à época das importações. Vinculação por parentesco afastada. Para essas importações a valoração aduaneira não é pertinente.

Multa de 100% da diferença de preço declarado e arbitrado. Procedente em parte apenas para as importações em que a valoração aduaneira é pertinente.

Multa regulamentar improcedente. Uma vez que a vinculação por parentesco está afastada e não há obrigação do importador em conhecer a composição do quadro social do exportador, não há o que o importador informar à autoridade aduaneira.

Pena de perdimento procedente em parte. Os conceitos de subfaturamento e documento falsificado ou adulterado não se confundem. Os argumentos da fiscalização não distinguem falsidade ideológica (subfaturamento) de falsidade material (documento falsificado ou adulterado).

A pena de perdimento só é aplicada para as Declarações de Importação cujos valores declarados perante as autoridades aduaneiras americanas não corresponderam aos registrados nas Declarações de Importação (falsidade material).

Multa de ofício agravada procedente em parte. A multa de ofício agravada (150%) só incide para as importações passíveis de pena de perdimento. As demais sofrem o acréscimo da multa de ofício regulamentar (75%).

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

A DRJ afastou a vinculação por parentesco (efetiva) entre a contribuinte e o exportador RIVER MED INC, mas manteve a valoração aduaneira para as importações por ele fornecidas para as quais houve divergência de informação na DI com os dados fornecidos à Aduana norte-americana (situação "b)" acima), eis que considerou haver "falsidade material" nessas DI's, remanescendo, assim, as exigências de tributos e a multa pela diferença de preços relativamente às importações provenientes RIVER MED INC enquadradas na situação "b)"².

Com relação às mercadorias exportadas pela MED IMAGE INC, com vínculo presumido com a importadora/recorrente, a DRJ manteve a valoração aduaneira efetuada pela fiscalização em face da constatação de que houve mercadorias similares importadas por outras empresas por preços superiores.

Contudo, a Delegacia de Julgamento afastou integralmente a multa pela prestação de informação inexata na Declaração de Importação (multa de 1% do valor aduaneiro) quanto à vinculação entre a importadora e o exportador, eis que considerou que não seria razoável exigir da importadora brasileira que tivesse acesso a tais informações do exportador no exterior.

A multa substitutiva da pena de perdimento das mercadorias foi mantida pela DRJ apenas na situação "b)" acima, de divergência entre o valor aduaneiro declarado nas DI's

² DI's nºs 10/0661432-1, 10/0706108-3, 10/0799670-2, 10/1517419-3, 10/1756816-4, 10/1991392-6 e 11/0293595-8.

do preço informado à Aduana norte-americana, considerada por ela como de "falsidade material". Somente para essas importações foi também mantida a duplicação da multa de ofício, no percentual de 150%. As demais rubricas do auto de infração foram mantidas na decisão recorrida.

No entanto, a multa substitutiva ao perdimento não foi exigida em face da divergência entre o valor aduaneiro apurado e o preço declarado, como entendeu o *julgador a quo*, mas da ausência de informação nas Declarações de Importação da vinculação entre importador e exportador, como se depreende do trecho abaixo do Relatório Fiscal:

3.1.1. Penalização acerca da vinculação

A vinculação entre as partes é informação obrigatória na Declaração de Importação, conforme consta do item "44.1", do Anexo Único, da IN SRF nº 680/2006.

Sua omissão ou a distorção quanto à veracidade dos fatos sujeita o importador à pena de perdimento, em virtude de ter ocorrido falsificação/adulteração de um documento necessário ao desembarço aduaneiro – a Declaração de Importação –, nos termos do art.105 – VI⁷, do Decreto-Lei nº 37/66, regulamentado pelo art.689 – VI, do Decreto nº 6.759/2009. No presente caso, ainda se deve considerar sua conversibilidade em multa equivalente ao valor aduaneiro, conforme prescrições do art.23 – IV e §§1º e 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/76, regulamentado pelo art.689 - §1º, do Decreto nº 6.759/2009.

Tal questão é ratificada pelo fato de a fiscalização ter exigido a multa substitutiva ao perdimento também na situação "c)", na qual o valor aduaneiro informado pela recorrente das DI's foi aceito pela fiscalização.

Feitas essas ressalvas, entendo que a multa substitutiva ao perdimento remanescente da decisão recorrida, sob o fundamento que consta no Relatório Fiscal, não pode também prevalecer.

O art. 689, VI do Regulamento Aduaneiro de 2009 é delimitado pela interpretação dada pelos seus §§3º-A e 3º-B, que, inclusive, pode ser aplicada retroativamente para beneficiar o infrator, nestes termos:

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 desembarço tiver sido falsificado ou adulterado;

(...)

§ 1º 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 1972 (Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 23, § 3º, com a redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010, art. 41). (Parágrafo com redação dada pelo Decreto nº 8.010, de 16/5/2013)

(...)

§ 3º-A. O disposto no inciso VI do caput inclui os casos de falsidade material ou ideológica. (Parágrafo acrescido pelo Decreto nº 7.213, de 15/6/2010, com redação dada pelo Decreto nº 8.010, de 16/5/2013)

§ 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.** (Parágrafo acrescido pelo Decreto nº 8.010, de 16/5/2013)

(...)

Art. 553. A declaração de importação será obrigatoriamente instruída com (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 46, caput, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 2º): ("Caput" do artigo com redação dada pelo Decreto nº 8.010, de 16/5/2013)

I - a via original do conhecimento de carga ou documento de efeito equivalente;

II - a via original da fatura comercial, assinada pelo exportador; e (Inciso com redação dada pelo Decreto nº 8.010, de 16/5/2013)

III - o comprovante de pagamento dos tributos, se exigível. (Inciso com redação dada pelo Decreto nº 8.010, de 16/5/2013)

IV - (Revogado pelo Decreto nº 8.010, de 16/5/2013)

Parágrafo único. Poderão ser exigidos outros documentos instrutivos da declaração aduaneira em decorrência de acordos internacionais ou por força de lei, de regulamento ou de outro ato normativo. (Parágrafo único acrescido pelo Decreto nº 8.010, de 16/5/2013)

Pelo que se vê, a falsificação ou adulteração referidas no dispositivo é dos documentos que instruem a Declaração de Importação, e não desta última. A falsidade ou adulteração punível com base no art. 689, VI do Regulamento Aduaneiro/2009 não é da própria Declaração de Importação, mas dos documentos apresentados pelo importador para instruí-la, nos termos do art. 553 do mesmo Regulamento.

Nesse sentido, andou bem o julgador *a quo*, embora chegando a resultado diferente do que aqui se desenha, quando afirmou que "existe uma infração específica para a não informação da condição de vinculação entre as partes à autoridade aduaneira, já analisada, que é justamente a disposta no artigo 69, § 1º, da Lei nº 10.833/2003, cuja sanção é de 1% sobre o valor aduaneiro, prevista no art. 84, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001".

Ainda que assim não fosse, não restaria configurada no presente caso a "falsificação ou adulteração das Declarações de Importação", eis que a vinculação efetiva por parentesco entre o importador e o exportador (RIVER MED INC.) foi afastada pela DRJ; e sobre a vinculação presumida pela fiscalização com a MED IMAGE INC. não se poderia exigir tal informação da importadora/recorrente por ocasião do registro das importações.

Dessa forma, entendo que deve ser exonerada a multa substitutiva da pena de perdimento, equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias.

Quanto à valoração aduaneira mantida pela DRJ, entendo que ela deve ser afastada em relação às importações para as quais não foi configurada fraude (situação "a"), eis que a questão da vinculação por parentesco com o exportador foi afastada pela DRJ e a da presunção de vinculação com o exportador não se pode deduzir qualquer elemento subjetivo na conduta da importadora.

Nessa situação, não obstante tenha a fiscalização utilizado alguns parâmetros do Acordo de Valoração Aduaneira (AVA) para a escolha das DI's paradigmas, sequer mencionou qual o método de valoração que estaria utilizando e a razão de ter descartado a aplicação de outros métodos anteriores na ordem indicada no AVA. Vale dizer que a

constatação de que a vinculação entre o importador e o exportador influenciou o preço da mercadoria importada é matéria que não exclui a aplicação do AVA, pelo contrário, é nele que tem o adequado tratamento.

Dessa forma, devem ser exonerados os créditos tributários (impostos, contribuições e multas) que sejam decorrentes da valoração aduaneira das importações enquadradas na situação "a)" acima, valoradas por intermédio de DI's paradigmas.

No que concerne à duplicação da multa de ofício, ela foi assim justificada pela fiscalização:

No que tange ao percentual da multa de ofício, este foi ajustado nos termos do art.44 – I e §1º, da Lei nº 9.430/96, com redação dada pela Lei nº 11.488/2007, e regulamentada pelo art.725 – II, do Decreto nº 6.759/2009, c/c art.71 - II, da Lei nº 4.502/64, sendo aplicado, então, o percentual igual a 150%.

Isso se deve ao fato de que o importador brasileiro tinha todos os dados necessários para citar nas Declarações de Importação que havia um vínculo entre ele e o exportador estrangeiro, seja um vínculo expresso – por relação de parentesco –, seja presumido – por desconhecimento do quadro societário do exportador, conforme já citado nesse Relatório.

A DRJ, embora ponderando que a questão da vinculação não seria suficiente para tal agravamento da multa, manteve-a por outro fundamento, não utilizado pela fiscalização, como se vê abaixo, o que não se pode admitir:

A vinculação por **relação de parentesco** da importadora brasileira e a RIVER MED INC. foi descartada em função do artigo 105 do Código Tributário Nacional, como visto alhures.

Mesmo perdurando a vinculação por **ocultação do exportador**, na forma do artigo 18 da IN SRF nº 327/03 da empresa exportadora MED IMAGE INC., não é RAZOÁVEL exigir essa informações da empresa RIO COMERCIO DE INSTRUMENTOS E MATERIAIS HOSPITALARES pois se trata de informação absolutamente estranha ao contexto da relação comercial.

Há que se diga que se está diante de uma **presunção** – tal qual o disposto na letra do artigo 18 da IN SRF nº 327/03 – e dessa forma seus efeitos se restringem a permitir que a autoridade aduaneira brasileira **desabone o 1º método de valoração aduaneira** e nada mais.

Portanto, não é razoável exigir que o importador brasileiro – empresa RIO COMERCIO DE INSTRUMENTOS E MATERIAIS HOSPITALARES – venha conhecer uma informação que a própria aduna brasileira obteve apenas através do Governo da Flórida/EUA.

Destarte, por essas razões, não prevalece a multa de ofício qualificada (150%) está afastada, **devendo ser aplicada a multa de ofício regulamentar (75%)**.

Contudo, a questão não está superada!

Informações provenientes da autoridade aduaneira norte-americana indicam que houve distorções nos valores das operações em comércio exterior entre as empresas. É uma questão relevante e não pode passar despercebida.

Como visto, tal fato propiciou a adequada aplicação da pena de perdimento, justamente por estar caracterizada uma FALSIDADE MATERIAL quanto aos valores lançados nas faturas comerciais que apartaram os respectivos dos despachos aduaneiros.

Portanto, essa situação de distorções nos valores das operações em comércio exterior entre as empresas, comprovada mediante informações advindas da aduana norte-

americana, pode ser caracterizada tanto como **fraude** quanto **conluio**, o que **autoriza a multa de ofício qualificada (150%) na forma dos artigos 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964**.

As Declarações de Importação que de fato estão sujeitas à pena de perdimento - por FALSIDADE MATERIAL – estão sujeitas à multa de ofício qualificada (150%).

É certo que, em conformidade com o art. 50 da Lei nº 9.784/99 e com o art. 10, III do Decreto nº 70.235/72, um ato administrativo não pode subsistir na parte em foi considerado improcedente o seu motivo determinante pelo julgador de primeira instância.

Conforme bem esclarece Meirelles³, a teoria dos motivos determinantes funda-se na consideração de que os atos administrativos, quando tiverem sua prática motivada, ficam vinculados aos motivos expostos, para todos os efeitos jurídicos. Tais motivos é que determinam e justificam a realização do ato, e, por isso mesmo, deve haver perfeita correspondência entre eles e a realidade.

Dessa forma, no caso concreto, não pode remanescer o agravamento da multa de ofício mantido pela DRJ sob outro motivo determinante, diverso do mencionado pelo Auditor-Fiscal autuante para sustentá-lo.

Assim, pelo exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário para exonerar do auto de infração as seguintes parcelas:

i) multa equivalente ao valor aduaneiro (multa substitutiva ao perdimento);

ii) parte dos tributos e das multas que sejam decorrentes do valoração aduaneira das importações para as quais o valor aduaneiro foi apurado com base em DI's paradigmas (situação "a" do Relatório Fiscal - fl. 117); bem como

iii) agravamento da multa de ofício, a qual deve ser exigida somente no percentual original de 75%.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Maria Aparecida Martins de Paula

³ MEIRELLES, Hely Lopes. Direito Administrativo Brasileiro. São Paulo: Malheiros, p. 197.

Declaração de Voto

Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula

Com relação à valoração aduaneira, divirjo parcialmente do voto do Ilustre Conselheiro Relator, eis que entendo que não é o caso de aplicação do §1º-A do art. 703 do Regulamento Aduaneiro/2009, cabível no conflito aparente de normas entre a aplicação da penalidade de perdimento (ou sua multa substitutiva) e a multa pela diferença entre o preço declarado e o arbitrado ou praticado em face de uma mesma conduta da contribuinte.

Como asseverado no voto vencedor acima, no presente processo, a multa substitutiva ao perdimento foi aplicada em face da ausência de informação acerca da vinculação entre o exportador e o importador, e não em face da diferença apurada entre o preço declarado e o arbitrado. Dessa forma, não há qualquer conflito de normas a ser solucionado pelo §1º-A do art. 703 do Regulamento Aduaneiro/2009, eis que se tratam de condutas diversas da contribuinte penalizadas pelos respectivos dispositivos legais.

Acompanho o Ilustre Conselheiro Relator pelas conclusões, no entanto, quanto à questão da "falsidade material".

Nas importações para as quais a recorrente declarou valores divergentes daqueles informados pela exportadora à Aduana norte-americana (situação "b" do voto vencedor), entendo configurada a fraude em face da falsidade ideológica da fatura comercial, e não "falsidade material" como entenderam a DRJ e o Conselheiro Relator. A falsidade quanto ao valor aduaneiro de que trata os presentes autos é da informação que foi inserida no documento, do seu conteúdo, não da sua forma.

É como declaro meu voto.

(assinado digitalmente)

Maria Aparecida Martins de Paula