



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

Processo nº 12719.002808/2008-80
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-005.545 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de agosto de 2018
Matéria Imposto de Importação
Recorrente J RUETTE COMERCIAL, IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Período de apuração: 08/09/2003 a 18/01/2005

DECADÊNCIA. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. CONVERSÃO DE PENA DE PERDIMENTO EM MULTA.

Em se tratando de Auto de Infração para impor multa por burla ao controle administrativo-aduaneiro, a legislação de regência é a aduaneira e não a tributária, uma vez que a exigência não tem natureza de tributo. Assim, o prazo decadencial é estabelecido pelos arts. 139 do Decreto-lei n. 37/66 e 669 do Regulamento Aduaneiro/02, vigente à época dos fatos, os quais estabelecem que o prazo para a constituição da sanção é de 05 (cinco) anos e cujo termo inicial é a data da infração, o que, em matéria aduaneira, ocorre o registro da Declaração de Importação. Precedentes do CARF.

DECADÊNCIA. TRIBUTOS E INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS.

Os tributos têm a contagem do prazo decadencial de acordo com a regra geral estabelecida pelo artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, ou seja, inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, em casos de fraude comprovada.

SUBFATURAMENTO. FALSIDADE MATERIAL DA FATURA. PENA DE PERDIMENTO. APLICAÇÃO DA MULTA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO. POSSIBILIDADE.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, em julgar o processo da seguinte maneira: (i) dar provimento parcial ao Recurso de Ofício da seguinte forma: pelo voto de qualidade, para afastar a decadência dos tributos e consectários legais autuados, com fulcro no art. 173, I, do CTN. Vencidos os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Renato Vieira de Avila e Cynthia Elena de Campos que negavam provimento integral ao recurso, nos termos do voto do relator; e (ii) dar provimento parcial ao Recurso Voluntário da seguinte forma: (ii.1) pelo voto de qualidade, em conhecer e negar provimento às preliminares do recurso. Vencidos os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Renato Vieira de Avila e Cynthia Elena de Campos que não conheciam das preliminares face ao julgamento anterior pela Resolução nº 3101-00.115; (ii.2) pelo voto de qualidade, para afastar a multa aduaneira do controle administrativo incidente sobre a diferença entre o preço de importação declarado e o efetivamente praticado (art. 88, parágrafo único da MP n. 2.158-35/01) vez que, diante da falsidade material das faturas, seria cabível penalidade distinta. Vencidos os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Renato Vieira de Avila e Cynthia Elena de Campos que davam provimento integral ao recurso, nos termos do voto do relator. Designado o Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra Presidente.

(assinado digitalmente)

Diego Diniz Ribeiro Relator.

(assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os seguintes Conselheiros: Rodrigo Mineiro Fernandes, Diego Diniz Ribeiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Cynthia Elena de Campos, Renato Vieira de Ávila (suplente convocado), Pedro Sousa Bispo, Waldir Navarro Bezerra (Presidente). Ausente, justificadamente, a conselheira Thais de Laurentiis Galkowicz, substituída pelo conselheiro Renato Vieira de Ávila.

Relatório

1. Trata-se de Auto de Infração no valor de R\$ 12.387.556,65 lavrado para a exigência de Imposto de Importação, juros de mora e multa agravada (150%), bem como multa do controle administrativo incidente sobre a diferença entre o preço de importação declarado e o efetivamente praticado (art. 88, parágrafo único da MP n. 2.158-35/01¹). Segundo a acusação

¹ "Art. 88. No caso de fraude, sonegação ou conluio, em que não seja possível a apuração do preço efetivamente praticado na importação, a base de cálculo dos tributos e demais direitos incidentes será determinada mediante arbitramento do preço da mercadoria, em conformidade com um dos seguintes critérios, observada a ordem sequencial:

(...)

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."

fiscal o contribuinte teria importado mercadorias para o período em cobro (09/2003 a 01/2005) com valor subfaturado, o que implicou a apuração e cobrança do tributo e consectários legais sobre esta diferença, bem como a sobredita multa de controle administrativo.

2. Para melhor ilustrar a acusação em análise, convém desde já destacar alguns trechos do relatório fiscal (fls. 47/49), *in verbis*:

Durante o período de 2003 a 2005 a fiscalizada efetuou diversas operações comerciais com a empresa APL PRODUCTS SDN BHD, situada em Perak Darul Ridzuan, Malásia, dentre as quais operações de importações de produtos daquele fornecedor, mercadorias estas que foram submetidas a despacho aduaneiro de importação.

Apurou-se que a fiscalizada para atendimento aos art. 482, 491 e 493 do Regulamento Aduaneiro (Decreto 4.542, de 26/12/02) instruiu as declarações de importação citadas no item 1 deste com aqueles documentos que se encontravam arquivados na Agência Marítima Osny, conforme declarou seu representante legal (fl. 466) e pela própria entrega dos respectivos à Delegacia da Receita Federal por aquela Agência em resposta à intimação fiscal GfIA nº 077/2005.

Por outro lado, na intimação GfIA nº 069/2005-feita-à-empresa APL Products Ltda. esta apresentou as faturas emitidas em suas operações comerciais efetuadas com a J. Ruelle Ltda, que em tese deveriam ser os mesmos documentos apresentados pela fiscalizada por ocasião do despacho aduaneiro. A Tabela 2 (fl. 39) apresenta um sumário da confrontação destas faturas, permitindo estabelecer a relação entre os números da fatura apresentada no despacho e aquela informada pelo exportador para a mesma operação comercial.

Num primeiro momento se poderia argüir que o simples fato de faturas possuírem números iguais não permite inferir que sejam referentes à mesma operação comercial, assim como é raciocínio simplista concluir que números diferentes se referem a operações diversas. Imperioso é analisar-seu conteúdo e ao se fazer isto com as duas relações de documentos, relacionando os respectivos "packing lists" apresentados pelo importador no despacho com as ordens de compra ("Buyer's Order") e "Packing Lists" apresentados pelo emitente das faturas assim como os demais elementos constantes destes documentos permite a esta fiscalização estabelecer a devida correspondência entre o documento emitido e aquele apresentado no despacho.

(...).

Estabelecido que se tratam de documentos relativos às mesmas operações, em tese sendo cada qual único dentro daquela transação, óbvio se torna que deveriam expressar a mesma verdade. Entretanto ao se comparar os valores das mercadorias constantes nas faturas apresentadas pelo importador com aqueles das faturas emitidas pelo exportador verifica-se que em todas os valores unitários divergem, sendo que à exceção da fatura nº PP3419 que instruiu a DI de nº 05/0059554-7 nas

(...).

Retornando aos fatos da presente auditoria, sendo falsas as faturas instrutivas dos despachos aduaneiros, à luz do Acordo de Valoração Aduaneira não se prestam para a determinação do respectivo valor de transação, condição inafastável para aplicação do primeiro método de valoração aduaneira. Desconsideradas então, cumpre exaurir a análise dos demais elementos presentes nas operações comerciais que possibilitem apurar o valor de transação, o que preservaria ainda a aplicação do 1º método do Acordo para a determinação do valor aduaneiro. E neste sentido, as declarações do exportador com a apresentação das faturas por ele emitidas evidenciam que o efetivo valor das transações são aqueles constantes na documentação apresentada pela APL Products Ltda.

Estabelecidos os fatos, têm-se na presente auditoria comprovada a apresentação de documentos falsos no curso do despacho aduaneiro assim como a declaração de valor da mercadoria em valor inferior àquele praticado havendo, por conseguinte, tributos e contribuições a recolher com seus devidos acréscimos legais.

Além da exigência dos tributos, cabe também a aplicação da multa prevista no art. 633 do decreto n° 4.543, de 26/12/2002, (Decreto-Lei n° 37, de 1966, art. 169 e §6°, com a redação dada pela Lei n° 6.562, de 18/09/1978, art. 2°), mais especificamente do inciso I (Medida Provisória n° 2.158-35, art. 88, parágrafo único), por existir diferença entre o valor declarado e aquele efetivamente praticado.

Constatado também que a declaração de valores das mercadorias abaixo daquele praticado na operação foi feita pelo contribuinte com a clara intenção de elidir parte do pagamento dos tributos incidentes na operação, fazendo uso ainda de documento falso, fica também caracterizada a intenção dolosa e presente a fraude o que torna cabível o agravamento das respectivas multas de ofício (Lei 9.430, art. 44, §1°).

3. Devidamente intimado da autuação, o contribuinte apresentou a impugnação de fls. 1.002 1.027 (vol. 06 do e-processo), oportunidade em quem em síntese, alegou:

- i) nulidade do auto de infração por violação aos artigos 118 e 119 do Decreto-lei n° 37/66;**
- ii) decadência parcial do crédito tributário anterior a dezembro de 2003;**
- iii) preclusão administrativa quanto às declarações de importação efetuadas no período de outubro de 2002 a agosto de 2004, por já terem sido objeto de outro mandado de procedimento fiscal (0812400/00410/11);**
- iv) inexistência de fraude e regularidade nas operações de importação e recolhimento de tributos da empresa;**
- v) insubsistência do método utilizado para calcular as diferenças tributárias;**
- vi) impossibilidade de incidência de imposto de importação, multas e acessórios sobre bem declarado perdido;**
- vii) revisão da multa proporcional;**
- viii) revisão da multa de controle administrativo;**
- ix) bis in idem e confisco no lançamento das penalidades.**

4. Uma vez processada, referida impugnação foi julgada parcialmente procedente pela DRJ-Florianópolis (acórdão n. 07-16.428 - fls. 2.274/2.288), conforme se observa da ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Período de apuração: 08/09/2003 a 18/01/2005

BASE DE CÁLCULO. VALOR ADUANEIRO.

Constatado que os preços das mercadorias consignados nas declarações de importação e correspondentes faturas não

correspondem à realidade das transações e são inferiores aos preços efetivamente praticados fica caracterizado o subfaturamento. Portanto, exigíveis os tributos aduaneiros devidos. Alterada a base de cálculo do II, por mudança no valor aduaneiro torna-se exigível a diferença do II, resultante desse ato.

MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA.

Cabível a multa de ofício agravada, de 150% sobre o II apurado. Constatada a fraude na importação é aplicável a multa agravada de lançamento de ofício do II.

MULTA ADMINISTRATIVA.

Constatada diferença entre o preço declarado e o preço efetivamente praticado nas importações é correta a exigência da multa administrativa.

DECADÊNCIA. TRIBUTOS E INFRAÇÕES.

Os tributos têm a contagem do prazo decadencial de acordo com a regra geral estabelecida pelo artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, ou seja, inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. A fraude constatada afasta a homologação tácita. O direito de impor penalidade extingue-se em cinco anos, a contar da data da infração, conforme estabelece o artigo 139 do Decreto-Lei nº 37/66.

REVISÃO ADUANEIRA.

A revisão aduaneira deverá estar concluída no prazo de cinco anos, contado da data do registro da declaração de importação correspondente.

Considera-se concluída a revisão aduaneira na data da ciência, ao interessado, da exigência do crédito tributário apurado.

Lançamento Procedente em Parte.

5. Em suma, a DRJ reconheceu a decadência de parte do crédito em cobro, o que implicou a sua exoneração parcial nos seguintes termos:

Tabela III - Demonstrativo do Crédito Tributário (em Reais)			
	Exigido	Exonerado	Mantido
Imposto de Importação	1.341.759,22	382.383,84	959.375,38
Juros de Mora	849.998,82	269.468,80	580.530,02
Multa Proporcional	2.012.638,83	573.575,78	1.439.063,05
Multa Controle Administrativo	8.183.159,78	2.185.051,58	5.998.108,20
TOTAL	12.387.556,65	3.410.480,00	8.977.076,65

6. Diante do valor exonerado, foi interposto o recurso de ofício em relação a tal parcela. No que tange ao importe mantido, o contribuinte externou a sua irrisignação por

intermédio do recurso voluntário de fls. 2.296/2.326, oportunidade em que repisou as questões desenvolvidas em impugnação. A União, por seu turno, apresentou contrarrazões as fls. 2.330/2.360.

7. Pautado para julgamento, a então turma julgadora, por intermédio da resolução n. 3101-00.115 (fls. 2.362/2.368), da lavra do Conselheiro *Corintho Oliveira Machado*, afastou as preliminares aventadas pelo Recorrente, bem como determinou que a fiscalização tomasse as seguintes providências:

(...).

i) faça quadro comparativo com importações de bens idênticos ou similares, nas mesmas ou similares quantidades e na mesma época das importações ora em discussão, colocando em epígrafe as colunas que mostram os valores aduaneiros;

ii) trazer informações detalhadas dos processos que envolvem a exportadora e a importadora (recorrente) na comarca de Itajaí, tais como petições iniciais, decisões prolatadas, e demais provimentos que possam subsidiar essa lide;

iii) solicite a instituição abalizada, perícia grafotécnica nas faturas comerciais que instruíram os despachos aduaneiros ora em questão, para verificar se são originais as assinaturas apostas, ou se são cópias de outras assinaturas; e nas faturas comerciais apresentadas pela exportadora, para verificar se foram emitidas em 2003, 2004 e 2005, ou se foram emitidas em período mais recente;

iv) elaborar Informação Fiscal conclusiva sobre a imputação, levando em consideração as informações colhidas nos itens anteriores.

(...).

8. Em resposta a tais indagações, a unidade preparadora produziu o relatório fiscal de fls. 2.948/2.956, com as seguintes considerações:

(...).

Diante dos dados acima transcritos constata-se que os preços declarados por J. RUETTE estiveram sempre abaixo da média dos preços unitários por par de luvas praticados nas demais importações brasileiras de mercadorias classificadas no subitem da NCM 4015.1900 provenientes da Malásia. O preço declarado pela J. RUETTE foi sempre inferior a 65% do preço médio das demais importações. A comparação levando em conta o valor da mercadoria dividida pelo peso líquido também aponta para a prática de preços abaixo da média (em torno de 70% do preço médio, aproximadamente, de modo geral).

(...).

9. Não obstante a tal consideração, em resposta a intimações elaboradas durante a fase de diligência, o contribuinte apresentou cópias das principais peças da ação judicial (autos n. 033.06.015845-2, com trâmite pela 3ª V. Cível da Comarca de Itajaí/SC) em que litiga, na qualidade de réu e também de reconviniente, com a empresa *APL* (fls. 2.370 e s.s.).

10. Trata-se de uma ação de cobrança proposta pela empresa *APL* em face da recorrente em que reclama um valor inadimplido de importações na ordem de aproximadamente US\$ 3.000.000,00. Há nesta demanda, inclusive, um incidente de falsidade documental promovido pela recorrente, o qual tem por fíto questionar exatamente a falsidade das faturas apresentadas pela empresa *APL* à RFB no auto de infração aqui questionado. Ressalte-se, ainda, que referida ação foi objeto de um acordo judicial, conforme se observa do teor da decisão abaixo transcrita:

Cuida-se de Ação de Cobrança aforada por APL Products DNBHD em face de J. Ruelle Comercial Importação e Exportação Ltda., na qual as partes celebraram a composição anexada aos autos. Levando-se em conta que seus termos atendem aos interesses das partes, o acordo deve ser homologado. Isto posto, homologo por sentença, para que em direito surta os jurídicos e legais efeitos o acordo firmado entre as partes e, em consequência, DECLARO EXTINTA com fundamento no art. 269, III, do Código de Processo Civil, a presente ação registrada sob o nº. 0015845-23.2006.8.24.0033, ajuizada por APL Products DNBHD contra J. Ruelle Comercial Importação e Exportação Ltda.

Eventuais custas finais pela requerida. Ademais, cancelo a audiência aprazada.

P.R.I.

(...).

11. Importante também registrar que a informação quanto à decisão homologatória do aludido acordo não consta dos autos, tendo sido obtida por este Relator por intermédio de consulta processual perante o sítio eletrônico do Tribunal de Justiça de Santa Catarina. Todavia, não foi possível acessar o teor do referido acordo.

12. Feitos esses esclarecimentos e retomando o *iter* do presente processo fiscal, o contribuinte foi intimado a se manifestar a respeito da diligência realizada, o que fez por intermédio da petição de fls. 2.985/3.007.

13. Não obstante, após a manifestação do contribuinte, este trouxe aos autos um fato novo, devidamente comprovado pelo documento de fls. 3.008/3.124. Segundo o contribuinte, a empresa *APL*, i.e., a empresa exportadora dos bens indicados nas DI's aqui fiscalizadas² e que forneceu à RFB as faturas que pautaram a presente autuação, entrou em processo de liquidação na Malásia, o que suscitou a recorrente solicitar junto aos liquidantes judiciais indicados pela Corte Superior daquele país as informações quanto às operações efetivamente ocorridas entre a *APL* e a recorrente.

14. Foram este os documentos novos colacionados pela recorrente, acompanhados da sua tradução juramentada e que, por seu turno, foram objeto de perícia

² Declarações de Importações nº 03/0763427- 7 , 03/0780880-1, 03/0876780-7, 03/0889220-2, 03/0957405-0, 03/0983949-6, 03/1004252-0, 03/1053397-4, 03/1081665-8, 04/0004933-8, 04/0009163-6, 04/0018139-2, 04/0138011-9, 04/0333611-7, 04/0407172-9, 04/0486110-0, 04/0563152-3, 04/0710423-7, 04/0721938-7, 04/0741278-0, 04/0767969-8, 04/0839641-0, 04/0839886-2, 04/0845737-0, 04/0845740-0, 04/0853346-8, 04/0988733-6, 04/1012134-1, 04/1139259-4, 04/1171006-5, 04/1171590-3, 04/1189640-1 e 05/0059554-7.

realizada a mando da recorrente e que redundou no Parecer Técnico Documentoscópico de fls. 3.132/3.146. Referido parecer, contrapondo as faturas apresentadas pela APL para a RFB com aquelas obtidas junto ao liquidante na Malásia, assim concluiu:

Considerando-se que os documentos fornecidos pela APL da Malásia, reconhecidos pelo Cartório Notarial daquele país, o que em tese lhe confere autenticidade, e aqueles apresentados pela Diretora da empresa J. Ruelle demonstram características idênticas, é de se concluir que estes documentos são merecedores de credibilidade, portanto, conclui-se que se tratam de documentos que retratam a verdade negocial.

Quanto às peças juntadas ao Auto de Infração quando da denúncia, diante das expressivas e abundantes divergências, é lícito deduzir que se tratam de peças de procedência questionável.

Corroborar para tal assertiva a ausência de elementos de segurança nos documentos emitidos pela exportadora que impeçam sua confecção por qualquer usuário de medianos conhecimentos de informática e processamento de texto, que pode realizar edição, composição e impressão utilizando-se de computador, *software* e impressora adequados.

15. Diante deste novo fato, esta turma julgadora, na sua anterior composição, acompanhou o voto da então Relatora do caso, Conselheira *Valdete Aparecida Marinheiro*, para novamente baixar o processo em diligência (Resolução n. 3402-000.790 - fls. 3.327/3.329) para que fossem tomadas as seguintes providências:

(...),já que a acusação fiscal recaiu sobre a falsidade das notas fiscais apresentadas pela Recorrente emitidas pela APL Malásia e a diligência realizada não foi absolutamente conclusiva pela falsidade, por falta de pressupostos a conferir assinaturas apostas em faturas, proponho a conversão do julgamento do Recurso Voluntário em diligência para que a DRF de origem do processo, examine os documentos juntados pela Recorrente em fls. 2.811 a 2.867, 2.868 a 2.924 e 2.933 a 2.946 dos autos e emita relatório de análise conclusivo sobre os mesmos documentos em obediência ao princípio do contraditório e em busca da verdade material que ao final há de ser encontrada no julgamento desse litígio.

(...).

16. A fl. 3.336 foi acostado o relatório fiscal elaborado pela unidade preparadora que laconicamente concluiu:

(...).

Após analisar os documentos conforme solicitado, não teria nada a acrescentar ou modificar no que já foi exposto no Relatório de Procedimento Fiscal anexo a este (fls. 36 a 49).

Apenas gostaria de ressaltar daquele relatório que todas as faturas comerciais que embasaram o trabalho foram enviadas à Secretaria da Receita Federal do Brasil por representante da empresa APL Products SDN BHD, conforme consta em fls. 458 a 464.

Era o que tinha a informar

(...).

17. Diante deste quadro e já na qualidade de Relator do presente caso, apresentei resolução aprovada por este colegiado nos seguintes termos:

18. Conforme se observa dos autos, no que tange ao mérito da presente demanda, a questão central a ser resolvida gravita em torno de uma questão de ordem probatória, i.e., apurar se as faturas comerciais apresentadas pela exportadora à RFB e que deram fundamento à autuação em apreço são ou não fidedignas, o que permitirá responder se de fato houve ou não subfaturamento para as DI's fiscalizadas.

19. Dentre todos os documentos acostados nos autos, incluindo aqueles que foram aqui apresentados como resultado das diligências perpetradas, parece-me que seria essencial para o deslinde da presente questão o resultado do incidente de falsidade documental instaurado nos autos n. 033.06.015845-2, com trâmite pela 3ª. V. Cível da Comarca de Itajaí/SC. Acontece que, para a surpresa deste Relator, referido processo foi objeto de acordo entre os litigantes, acordo este homologado judicialmente.

20. Não obstante, referida informação do sobredito acordo foi obtido por este Relator mediante pesquisa no sítio eletrônico do TJ/SC, já que não há qualquer informação a respeito de tal fato nos autos. Acontece que, embora tenha conseguido referida informação, não tive acesso ao teor do acordo homologado, o qual, por seu turno, a depender do seu teor, pode ser elucidativo acerca da controvérsia que gravita em torno da idoneidade ou não das faturas fiscais apresentadas pela exportadora e que subsidiam a presente autuação.

(...).

22. Assim, resolvo determinar o sobrestamento do presente caso neste Tribunal e determino que a secretaria deste CARF intime o

recorrente para apresentar cópia do teor do aludido acordo no prazo de 30 (trinta) dias. Sublinhe-se que não basta a apresentação do simples teor do acordo, devendo ser juntada cópia da petição de acordo acostada no citado processo judicial e que fora objeto de homologação.

(...).

18. Devidamente intimado, o contribuinte não apresentou cópia do resultado do sobredito acordo.

19. É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Relator Diego Diniz Ribeiro

20. O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, motivo pelo qual dele tomo conhecimento. O mesmo ocorre em relação ao recurso de ofício, já que o valor exonerado supera o importe de alçada, o que torna seu conhecimento imperioso.

I. O recurso de ofício

21. Conforme relatado alhures, o valor exonerado³ supera a alçada estabelecida pela Portaria MF nº 63/2017, atualmente vigente e que fixou o novo limite de R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais) para fins de interposição de recurso de ofício.

22. A decisão recorrida de ofício exonerou o contribuinte de parcela do crédito tributário, bem como de parcela da multa do controle administrativo incidente sobre a diferença entre o preço de importação declarado e o efetivamente praticado (art. 88, parágrafo único da MP n. 2.158-35/01).

23. Ademais, conforme se observa dos autos, a presente exigência aduaneira-fiscal compreende fatos infracionais e geradores ocorridos entre 08 de setembro de 2003 e 18 de janeiro de 2005. Por sua vez, a notificação do contribuinte para fins de cientificação de tais exigência só ocorreu em 17 de dezembro de 2008 (fl. 43). Percebe-se, pois, que a discussão quanto à decadência gravita em torno dos fatos fiscalizados e ocorridos no ano de 2003.

24. Feitos esses esclarecimentos preambulares e para a melhor compreensão das questões aqui tratadas, convém cindir a análise desta decadência parcial em duas partes: uma relacionada a exigência da sanção aduaneira e outra referente a exigência tributária e consectários legais.

(i.a) Da decadência de parte da sanção aduaneira

25. Antes de tratar da decadência de parte da sanção aduaneira imposta em desfavor do contribuinte, mister se faz realçar um fato que é fundamental para o deslinde desde tópico: o importe exigido em razão do disposto no parágrafo único do art. 88 da MP n. 2.158-35/01 não tem natureza tributária, uma vez que trata-se de sanção imposta em razão de burla cometida ao controle administrativo-aduaneiro. Logo, as normas de regência referentes à

³ De aproximadamente R\$ 3.500.000,00 quando do advento do acórdão proferido pela instância "a quo".

decadência da específica exigência aqui tratada não são aquelas positivadas no Código Tributário Nacional, mas sim as disposições previstas nas específicas legislações aduaneiras.

26. Assim, convém destacar que tanto o art. 139 do Decreto-lei n. 37/66⁴ quanto o art. 669 do Regulamento Aduaneiro/02⁵ (vigente à época dos fatos) estabelecem que, na hipótese de imposição de penalidades (exatamente como ocorre no caso em tela), o prazo para a constituição desta sanção negativa é de 05 (cinco) anos e tem como termo inicial *a data da infração*, o que, em matéria aduaneira ocorre com o registro da Declaração de Importação. Neste mesmo sentido é a uníssona jurisprudência deste Tribunal Administrativo, conforme se observa das ementas exemplarmente colacionadas abaixo:

Ementa

Assunto: Regimes Aduaneiros

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005

DECADÊNCIA. OCORRÊNCIA DA INFRAÇÃO NA IMPORTAÇÃO. DATA REGISTRO DA DI.

O direito de impor penalidade se extingue no prazo de 05 anos a contar da infração. A infração de dano ao erário em face de interposição fraudulenta de terceiro, na operação de importação, ocorre na data de registro da DI, ocasião em que o importador fornece as informações pertinentes.

(...).

(Número do Processo: 10783.720470/2010-67; Data da Sessão: 11/11/2014; Relatora: MARIA DA CONCEIÇÃO ARNALDO JACO; Acórdão n. 3302-002.759).

Ementa

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2011

AUTO DE INFRAÇÃO. IMPORTAÇÃO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. APLICAÇÃO DE PENALIDADE. DECADÊNCIA.

O direito de aplicação de penalidade relacionada à interposição fraudulenta de pessoa em operações de importação extingue-se em cinco anos contados da data do registro da Declaração de Importação.

(...).

⁴ "Art.139 - No mesmo prazo do artigo anterior se extingue o direito de impor penalidade, a contar da data da infração."

⁵ "Art. 669. O direito de impor penalidade extingue-se em cinco anos, a contar da data da infração."

(Número do Processo: 12466.724301/2011-03; Data da Sessão: 16/09/2014; Relatora: ALEXANDRE KERN; Acórdão n. 3403-003.225).

27. No mesmo sentido são os precedentes desta turma julgadora, conforme se observa de caso exemplarmente colacionado abaixo e de relatoria do Conselheiro *Waldir Navarro Bezerra*:

Ementa

Assunto: Imposto sobre a Importação - II

Data do fato gerador: 21/06/2006

DECADÊNCIA. INFRAÇÕES ADUANEIRAS. NORMA ESPECIAL.

Em se tratando de infrações aduaneiras, a decadência segue o regramento especial previsto no art. 139 do Decreto-lei nº 37/66, que dispõe que o prazo de decadência para impor penalidades é de 5 anos a contar da data da ocorrência da infração.

(...).

28. Ressalte-se, ainda, que nenhum dos diplomas legais alhures citados trazem qualquer causa de suspensão ou interrupção do referido prazo decadencial⁶.

29. Dito isso, resta claro que parte da exigência tipicamente aduaneira aqui tratada está decaída, o que atesta o acerto da decisão recorrida. Conforme se observa do Auto de Infração em comento, as importações fiscalizadas e que ensejaram a sanção aduaneira ocorreram no período compreendido entre **08/09/2003 e 18/01/2005**. Por sua vez, o contribuinte foi notificado pessoalmente da autuação em destaque no dia **17/12/2008** (fl. 43). Logo, realmente está decaída a parcela da multa imposta em relação aos fatos infracionais ocorridos até **17/12/2003**.

30. Nesse sentido, a decisão recorrida deve ser mantida.

(i.b) Da decadência do crédito tributário referente ao Imposto sobre Importação

31. Não obstante, a outra parcela dos valores originalmente exigidos e que foi exonerada pela DRJ diz respeito ao I.I. objeto da autuação fiscal. Em relação a tal exigência, a decisão *a quo* assim manifestou-se para justificar o reconhecimento da decadência:

⁶ Em verdade, as duas únicas causas de suspensão existentes na legislação aduaneira se referem ao prazo prescricional (art. 140 do Decreto-lei n. 37/66), conforme se observa do art. 141 do citado veículo normativo, "in verbis":

" Art.141 - O prazo a que se refere o artigo anterior não corre:

I - enquanto o processo de cobrança depender de exigência a ser satisfeita pelo contribuinte;

II - até que a autoridade aduaneira seja diretamente informada pelo Juízo de Direito, Tribunal ou órgão do Ministério Público, da revogação de ordem ou decisão judicial que haja suspenso, anulado ou modificado exigência, inclusive no caso de sobrestamento do processo."

Ainda em questão preliminar, a interessada alega decadência parcial do crédito tributário, para tanto parte da premissa de que por se tratar de imposto por homologação o prazo se extingue em 5 anos da ocorrência do fato gerador. Sobre a homologação assim estabelece o § 4º, do artigo 150, do CTN, Lei nº 5.172/66:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

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

§ 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.

§ 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.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Como se sabe, homologação é modalidade de extinção do crédito tributário e não se confunde com decadência. A despeito de à folhas 50 constar cópia do MPF nº 09.2.52.00-2008-00024-5, do qual a interessada foi cientificada na data de 25/06/2008 (AR fl. 53), ainda há que se considerar que no presente caso entende-se estar devidamente comprovada a fraude, o que remete o caso para a regra geral prevista para a decadência, conforme disposto no inciso I, do artigo 173, da Lei nº 5.172/66 (CTN):

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

(Grifos acrescidos)

Desta forma, em relação ao imposto de importação não se vislumbra que tenha ocorrida a decadência.

O artigo 139 do Decreto-Lei nº 37/66 assim dispõe:

|

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.

(Grifos acrescidos)

Neste sentido o artigo 570 do Decreto nº 4.543/02 regulamentou o contido no artigo 54 do Decreto-Lei nº 37/66:

*Art. 570. **Revisão Aduaneira** é o ato pelo qual é apurada, após o desembaraço aduaneiro, a regularidade do pagamento dos impostos e dos demais gravames devidos à Fazenda Nacional, da aplicação de benefício fiscal e da exatidão das informações prestadas pelo importador na declaração de importação, ou pelo exportador na declaração de exportação.*

§ 1º Para a constituição do crédito tributário, apurado na revisão, a autoridade aduaneira deverá observar os prazos referidos nos arts. 668 e 669.

§ 2º A revisão aduaneira deverá estar concluída no prazo de cinco anos, contado da data:

I - do registro da declaração de importação correspondente; e

II - do registro de exportação.

*§ 3º **Considera-se concluída a revisão aduaneira na data da ciência, ao interessado, da exigência do crédito tributário apurado.***

(Grifos acrescidos)

Como já citado anteriormente, a ciência do crédito tributário apurado ocorreu em 17/12/2008, portanto nele só poderiam estar incluídos os créditos tributários que decorram de revisão aduaneira de declaração de importação registrada até cinco anos anteriores a tal data, é o que se depreende do contido no § 3º do artigo 570 do Decreto nº 4.543/02.

Assim, devem ser excluídos do presente crédito tributário, além dos R\$ 2.185.051,58 citados anteriormente e referentes a parte da multa do controle administrativo, parte do imposto de importação no valor de R\$ 382.383,84, parte da respectiva multa proporcional no valor de R\$ 573.575,78 e parte dos juros de mora (calculados até 28/22/2008) no valor de R\$ 269.468,80.

32. Da leitura da decisão da DRJ, é possível concluir que, embora, em um primeiro momento, o julgador *a quo* faça a devida distinção de regimes jurídicos entre sanções aduaneiras e exigências tributárias decorrentes de operações aduaneiras, ao final, em conclusão, a imposição de multa de ofício em face da exigência tributária teria caráter sancionatório, motivo pelo qual a revisão aduaneira não poderia extrapolar 5 (cinco) anos contados do fato infracional. Logo, estaria decaída a multa de ofício, os juros de mora e o próprio tributo (I.I.).

33. Com a devida vênia, o julgador de piso confunde-se ao atribuir à revisão aduaneira *status* de lançamento tributário e, com isso, atribuir a todos os fatos apurados em revisão o regime jurídico próprio de exigências de caráter administrativo-aduaneiras. Em outros termos, o tipo formal de procedimento administrativo não tem o condão de definir a natureza jurídica do fato apurado (aduanheiro ou tributário), uma vez que a forma não é capaz de moldar o conteúdo da exigência.

34. Assim, embora o presente procedimento seja fruto de revisão aduaneira, tal fato não é suficiente para afastar o *status* de tributo para aqueles valores apurados com esse viés. Consequentemente, se parte do que foi apurado é tributo, o regime jurídico a ser imputado

a tal exigência é aquele atribuído pelo CTN e demais normas que tratam de tributos, inclusive para fins de contagem de prazo decadencial.

35. No presente caso, portanto, o reconhecimento ou não quanto à decadência de parte da exigência tributária aqui debatida, i.e., referente aos fatos anteriores a **17/12/2003**, tem a ver com a constatação ou não da incidência da parte final do art. 150, § 4º do CTN⁷, ou seja, da comprovação ou não de dolo, fraude ou simulação por parte da recorrente. Acontece que tal análise se confunde com o próprio mérito da presente demanda, motivo pelo qual o provimento ou não do recurso de ofício neste item em particular será retomado em momento oportuno no presente voto.

II. O recurso voluntário

(ii.a) As questões preliminares

36. Antes de analisar o mérito da presente demanda, mister se faz destacar que as questões preliminares desenvolvidas pela recorrente já foram julgadas por este Tribunal Administrativo. É o que se depreende do teor da resolução n. 3101-00.115 (fls. 2.362/2.368), da lavra do Conselheiro *Corintho Oliveira Machado*. Naquela oportunidade o colegiado afastou as preliminares no sentido de (i) ser nulo o auto de infração por pretensa incompetência da autoridade fiscalizadora, bem como de (ii) uma suposta preclusão administrativa que impossibilitaria a revisão das DI's referente ao período compreendido entre outubro de 2002 e agosto de 2004.

37. Bem ou mal tais questões estão decididas, havendo uma preclusão *pro judicato* para que este Colegiado em sua atual composição avalie tais questões. Assim, quanto a tais pontos, eventual revisão do que fora decidido ficará sob responsabilidade da CSRF, na hipótese do contribuinte oportunamente interpor eventual recurso especial para esse fim.

(ii.b) O mérito da demanda

(ii.b.i) A decadência parcial do crédito tributário

38. Um ponto discutido pelo contribuinte em seu recurso voluntário diz respeito a decadência de parte do crédito tributário, mais precisamente o período anterior a dezembro de 2003. Fundamenta seu recurso no disposto no art. 150, §4º do CTN.

39. Aparentemente tal questão também teria sido decidida pela resolução n. 3101-00.115 (fls. 2.362/2.368) quando assim prescreveu:

(...).

A preliminar de decadência dos períodos anteriores à competência de 12/2003, escorada no art. 150, §4º, do CTN, e

⁷ "Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.
(...).

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação."

no art. 54 do DL nº 37/66, não merece guarida, pelo menos nesse momento. É que o prazo decadencial tem dias a quo distinto da regra geral quando há fraude tributária, e nesse caso deve-se considerar a relação jurídica com o Fisco in statu assertionis, ou seja, à vista do que pelo autor restou afirmado, porém, de forma provisória, pois quando tratar-se do mérito tal questão será novamente abordada. Assim, por ora aplica-se o prazo decadencial do art. 173,1, e não o do art. 150, § 4º, do CTN, em virtude de mandamento do próprio § 4º retrocitado. Ainda cumpre dizer que o art. 54 do DL nº 37/66 é a regra geral de decadência para o imposto de importação, e não pode ser interpretado à margem do sistema tributário, tendo de levar em consideração as normas referentes à decadência plasmadas no CTN (lei complementar à Constituição da República), que excetua as hipóteses de fraude, dolo e conluio da regra geral.

(...) (negrito constante no original, sublinha nossa).

40. Acontece que, a leitura mais detalhada do citado excerto deixa claro que tal questão foi tratada a título de *obiter dictum*, uma vez que, como reconhecido pelo próprio Relator do caso à época, aparentemente não haveria decadência "naquele momento" processual. E é óbvio que, naquele instante, a análise quanto a incidência do art. art. 150, §4º do CTN estava prejudicada, uma vez que dependia do resultado da própria diligência retratada na resolução n. 3101-00.115, a qual pretendia apurar a existência ou não de conduta dolosa, fraudulenta ou simulada por parte da recorrente.

41. Assim, compete a esse colegiado, neste momento processual, decidir tal questão prejudicial de mérito. Ocorre que, da mesma forma que acontece com o recurso voluntário, o conhecimento de tal questão se confunde com o mérito da lide, motivo pelo qual o provimento ou não do recurso voluntário neste tópico em especial será retomado no item subsequente.

(ii.b.ii) Da operação fiscalizada e o cerne da presente discussão

42. Consoante já exposto anteriormente, o ponto central da presente exigência está em saber se, para as operações de importações fiscalizadas, houve ou não subfaturamento por parte da recorrente.

43. Segundo a acusação fiscal, tal subfaturamento estaria comprovado em razão da divergência material entre os documentos emitidos pela recorrente e que ampararam as DI's fiscalizadas e as faturas comerciais emitidas pela empresa exportadora (*APL Products*) e que foram entregues ao fisco após intimação fiscal com esse fito.

44. Logo, a questão central a ser resolvida gravita em torno de uma questão de ordem probatória, i.e., apurar se as faturas comerciais apresentadas pela exportadora à RFB e que deram fundamento à autuação em apreço são ou não fidedignas, o que permitirá responder se de fato houve ou não subfaturamento para as DI's fiscalizadas.

45. Antes, todavia, de seguir adiante nesta análise, insta retomar a acusação fiscal, em especial alguns fatos destacados no relatório de procedimento fiscal (fls. 45/49).

46. Primeiramente, insta sublinhar que no citado relatório fiscal a fiscalização afirma que a recorrente, ao promover as importações *sub judice*, instruiu todas as correlatas DI's com os documentos exigidos nos art. 482, 491 e 493 do RA/2002, vigente à época, documentos esses que, ainda segundo o relatório fiscal, foram entregues à fiscalização em

resposta a intimação fiscal para esse fim. É o que se observa do seguinte trecho da manifestação fiscal:

Apurou-se que a fiscalizada para atendimento aos art. 482, 491 e 493 do Regulamento Aduaneiro (Decreto 4.542, de 26/12/02) instruiu as declarações de importação citadas no item I deste com aqueles documentos que se encontravam arquivados na Agência Marítima Osny, conforme declarou seu representante legal (fl. 466) e pela própria entrega dos respectivos à Delegacia da Receita Federal por aquela Agência em resposta à intimação fiscal GfiA nº 077/2005.

48. Ainda em relação aos sobreditos documentos entregues pela recorrente e que instruíram as DI's fiscalizadas, foi produzido laudo técnico com o fito de atestar a autenticidade de tais documentos em resposta a diligência determinada por este CARF (resolução n. 3101-00.115). Embora não tenha sido conclusivo em alguns pontos, em relação aos documentos apresentados pelo contribuinte e que instruíram as DI's em apreço assim se manifestou o perito designado pela RFB (fls. 2.962/2.968):

(...).

Da observação das assinaturas encontradas nos documentos do Anexo II, verifica-se que são lançamentos manuscritos e não cópias diretas de alguma ou algumas assinaturas. Vide Figuras 3 e 4 a seguir.

(...).

Os lançamentos manuscritos a título de assinatura encontrados nas faturas de números 2278, 2288, PF2376, PF 2418, 2450, 2464 e PF2492, guardam semelhança gráfica (aspecto pictórico) com aquelas imagens de lançamentos encontrados nas faturas do Anexo I, que se apresentam na forma de cópias.

(...).

Realizados os confrontos grafoscópicos, entre as assinaturas das faturas 2278, 2288, PF2376, PF 2418, 2450, 2464 e PF2492 e as assinaturas do Anexo I, verificou-se que os lançamentos, conforme já mencionado, têm similaridade gráfica, com inclinação da escrita, laçada inicial e traço sob o lançamento, no entanto possuem diferenças marcantes, quanto ao ataque da escrita, remate e valores angulares, indicando que foram produzidas por outro punho escriturador. No entanto para afirmar categoricamente que tais lançamentos são "cópias", ou seja, falsificações das assinaturas existentes nos documentos do Anexo I, necessário se faz a identificação das pessoas autorizadas a assinar tais faturas, o envio de material (padrão gráfico) reconhecidamente autêntico dessas pessoas, bem como, o envio dos lançamentos originais (Anexo I).

(...).

49. Ao se analisar tais considerações de ordem técnica é possível concluir que (i) aqueles documentos entregues pelo contribuinte à fiscalização e que instruíram as DI's fiscalizadas são documentos manuscritos e não cópias diretas, o que pode ser indício de sua autenticidade; (ii) que o confronto dos documentos apresentados pelo contribuinte com aqueles fornecidos pela exportadora à RFB demonstram uma aparente divergência nas assinaturas

confrontadas, mas que não é possível atestar (ii.i) se de fato houve uma falsificação e, em caso positivo, (ii.ii) qual seria o documento falsificado, uma vez que o documento apresentado pela exportadora à RFB era cópia e não original.

50. Seguindo adiante na análise das provas produzidas nos autos, é possível observar a existência de uma demanda judicial entre a recorrente e a exportadora, a qual redundou no ajuizamento de uma ação de cobrança desta última em face da primeira em valor de aproximadamente R\$ 3.000.0000,00, ação esta distribuída em 09 de outubro de 2006 (fl. 2.370), i.e., antes da lavratura do auto de infração aqui debatido o que, por seu turno, já teria gerado uma animosidade entre as empresas. Mais do que isso, os documentos de fls. 2.550 e s.s. atestam que a recorrente promoveu uma reconvenção contra a empresa exportadora, vindicando uma indenização próxima de R\$ 1.400.000,00, o que só potencializaria tal animosidade.

51. Ademais, a recorrente foi buscar informações junto a empresa exportadora (*APL Products SDN BHD*) em seu país de origem, i.e., na Malásia, oportunidade em que obteve a informação que tal empresa estaria em processo de liquidação judicial. Diante deste quadro, o recorrente teve acesso aos liquidantes da exportadora na Malásia, os quais prestaram as seguintes informações (original as fls. 3.009/3.022 e tradução juramentada as fls. 3.066/3.122):

Declaração

Nós, em nome da **APL PRODUCTS SDN BHD** (em liquidação) (“APLP”), efetuamos uma verificação das faturas relacionadas às transações comerciais entre a APLP e a J. Ruette Comercial Importadora Exportadora Ltda, estabelecida no Brasil.

Mediante nossa análise das faturas em anexo, somos da opinião de que as informações relacionadas às referidas faturas representam as transações comerciais entre a APLP e a J. Ruette Comercial Importadora Exportadora Ltda.

Queira verificar em anexo as faturas autenticadas em cartório, sendo cópias dos originais das faturas entre a APLP e a J. Ruette Comercial Importadora Exportadora Ltda., as quais se encontram em poder dos Liquidantes.

Relacionamos abaixo os detalhes das referidas faturas:

Data da Fatura	Fatura nº	Quantidade (peças) (“000”)	Valor – US\$
18 de julho de 2003	2278	6.400	64.000,00
23 de julho de 2003	2288	9.600	96.000,00
22 de agosto de 2003	PF 2376	15.312	153.120,00
02 de setembro de 2003	PF 2418	18.600	186.000,00
15 de setembro de 2003	2450	12.400	124.000,00
22 de setembro de 2003	2464	18.600	186.000,00
30 de setembro de 2003	PF2492	18.600	186.000,00
13 de outubro de 2003	2522A	15.500	155.000,00
13 de outubro de 2003	2522B	3.010	30.100,00
21 de outubro de 2003	2547	15.500	155.000,00
30 de outubro de 2003	PF2572	18.600	186.000,00
10 de novembro de 2003	PF2597	15.500	155.000,00
21 de novembro de 2003	PF2625	15.500	155.000,00
28 de novembro de 2003	2632	18.600	186.000,00
18 de dezembro de 2003	PF2664	15.500	155.000,00
27 de dezembro de 2003	PF2684	15.500	155.000,00
03 de janeiro de 2004	PF2700	18.600	186.000,00
31 de janeiro de 2004	2745 A	15.500	155.000,00
31 de janeiro de 2004	2745 B	15.500	155.000,00
31 de janeiro de 2004	2745	15.500	155.000,00
28 de fevereiro de 2004	PF 2804	15.500	155.000,00
28 de março de 2004	PF 2856	15.500	155.000,00
31 de março de 2004	2865	15.500	155.000,00
30 de abril de 2004	PF 2939	15.500	155.000,00
30 de abril de 2004	PP 2933	15.500	186.000,00
17 de maio de 2004	PF 2966	15.500	155.000,00

Data da Fatura	Fatura nº	Quantidade (peças) ("000")	Valor – US\$
29 de maio de 2004	PF 3002	15.500	155.000,00
10 de junho de 2004	PF 3022	15.500	155.000,00
18 de junho de 2004	PF 3051	15.500	155.000,00
25 de junho de 2004	PF 3071	15.500	155.000,00
29 de junho de 2004	PF 3084	15.500	155.000,00
30 de junho de 2004	PF 3087	15.500	155.000,00
30 de junho de 2004	PF 3086	3.100	31.000,00
29 de julho de 2004	PF 3155	15.500	186.000,00
18 de agosto de 2004	PF 3200	15.500	186.000,00
30 de agosto de 2004	PF 3240	15.500	186.000,00
10 de setembro de 2004	PF 3259	15.500	155.000,00
20 de setembro de 2004	PF 3276	12.400	124.000,00
24 de setembro de 2004	PF 3293	15.500	155.000,00
10 de novembro de 2004	PP 3419	3.100	46.500,00
10 de novembro de 2004	PP 3418	3.100	46.500,00
10 de dezembro de 2004	PF 3499	15.500	232.500,00
11 de dezembro de 2004	PF 3502	15.500	232.500,00

Esta declaração foi preparada com base em informações e documentos e mediante o exame dos livros e registros da APLP. Os Liquidantes da APLP não dão nem assumem nenhuma declaração e/ou garantia expressa ou implícita.

Atenciosamente
Por e em nome de
Heng Ji Keng e Michael Joseph Monteiro
Liquidantes da APL Products Sdn Bhd

(a.) (ilegível)
Andrew Heng, Representante Autorizado

52. A respeito de tais declarações, a fiscalização limitou-se a assim se manifestar (fl. 3.336):

(...).

Após analisar os documentos conforme solicitado, não teria nada a acrescentar ou modificar no que já foi exposto no Relatório de Procedimento Fiscal anexo a este (fls. 36 a 49).

Apenas gostaria de ressaltar daquele relatório que todas as faturas comerciais que embasaram o trabalho foram enviadas à Secretaria da Receita Federal do Brasil por representante da empresa APL Products SDN BHD, conforme consta em fls. 458 a 464.

Era o que tinha a informar

(...).

53. A informação fiscal de que as faturas comerciais foram entregues pela própria exportadora causam espanto ainda maior, uma vez que divergem dos documentos apresentados pelo liquidante da empresa e que, em princípio, atestariam a mesmíssima operação empresarial perpetrada com a recorrente.

54. Diante de tudo o que fora dito até aqui, este Relator só consegue extrair duas certezas:

(i) de que a autuação fiscal foi exclusivamente embasada nas faturas comerciais apresentadas pela exportadora acostada aos autos eletrônicos as fls 486 e s.s.⁸; e

(ii) que existem fatos e contraprovas apresentados pelo recorrente no sentido de por em dúvida a autenticidade do conteúdo das informações constantes nos documentos de fls. 486 e s.s..

55. A única vez em que a fiscalização traz outro elemento que, em tese, poderia chancelar sua acusação de subfaturamento, é em sede de resposta a diligência fiscal (fls. 2.948/2.950), quando afirma fazer uma comparação entre o valor das mercadorias importadas pela recorrente e de equivalentes no mercado, oportunidade em que teria apurado uma divergência para menor de aproximadamente 60% entre a mercadoria fiscalizada e aquelas objeto de comparação. Acontece que, em resposta a tal assertiva, o contribuinte alega que:

Ocorre que, conforme se infere da referida informação fiscal, a diligência ultimada não foi devidamente cumprida, pois a Seção de Fiscalização Aduaneira da ALF/ITJ apresentou diversas tabelas, com o objetivo de evidenciar o suposto subfaturamento dos produtos importados pela Recorrente, o qual foi calculado a partir do preço unitário médio por par de luvas.

A citada composição tomou como base as mercadorias originárias da Malásia e classificadas na NCM 4015.19.00², que abrange luvas, mitenes e semelhantes, de borracha vulcanizada não endurecida, com exceção das luvas para cirurgia, que possuem classificação própria (NCM 4015.11.00).

No entanto, **nessas tabelas não constam o detalhamento exato das informações necessárias ao exercício do direito de defesa da Recorrente**, pois os **produtos classificados na NCM 4015.19.00 incluem grande variedade de mercadorias, inclusive, aquelas luvas destinadas à segurança e proteção, as quais possuem composição distinta das luvas de procedimento importadas pela Recorrente, e, dependendo do tipo de mercadoria, sofrem variação do preço unitário.**

Logo, o parâmetro adotado pela Seção de Fiscalização Aduaneira da ALF/ITJ, qual seja, a mera semelhança, acaba por distorcer o preço habitualmente praticado no produto importado pela Recorrente (luva de procedimento), **tendo em vista a ampla abrangência das mercadorias classificáveis na NCM 4015.19.00, sendo imprescindível, portanto, a descrição das mercadorias, a indicação individualizada dos importadores e exportadores, bem como cópia das Declarações de Importações paradigmáticas àquelas relacionadas pelo Fisco no presente processo administrativo.**

56. Ademais, este Conselho tem reiteradamente afirmado que a simples divergência de valores entre mercadorias importadas não é suficiente para a comprovação de subfaturamento. Poderia, eventualmente, configurar um indício, mas não prova cabal de tal ilicitude. Nesse sentido, inclusive, é o posicionamento majoritário desta turma julgadora, conforme se observa de julgado da lavra da conselheira *Maria Aparecida Martins de Paula*:

⁸ Conforme se observa do seguinte trecho do relatório fiscal (fl. 49):

"(...).

Não necessita de mais elementos esta fiscalização para concluir que as faturas comerciais apresentadas pelo importador J. Ruetter nas DIs listadas na Tabela 2 (fl. 39) não foram os mesmos documentos emitidos pelo exportador, e que seriam de apresentação obrigatória no despacho aduaneiro conforme o item II do art. 493 do Decreto n. 4.543, constituindo-se então em faturas comerciais falsas

"(...)."

(...).

Também a constatação de que os valores declarados seriam abaixo dos "parâmetros estabelecidos como aceitáveis pela Administração da RFB", sem uma justificativa razoável por parte do importador, não se trata de elemento caracterizador de fraude. Tal fato, por vezes adotado pela Aduana para a seleção automática da Declaração de Importação para o canal cinza de conferência aduaneira, pode apenas se caracterizar como um indício de subvalorização ou subfaturamento das mercadorias, passível de ser melhor investigado pela fiscalização no curso do despacho de importação ou em sede de revisão aduaneira.

O simples fato de um preço ser inferior aos preços correntes de mercado para mercadorias idênticas não é motivo suficiente para sua rejeição, conforme concluiu o Comitê Técnico de Valoração Aduaneira, da Organização Mundial de Aduanas (OMA), na Opinião Consultiva 2.1, divulgada pela Instrução Normativa SRF nº 318/2003:

OPINIÃO CONSULTIVA 2.1

ACEITABILIDADE DE UM PREÇO INFERIOR AOS PREÇOS CORRENTES DE MERCADO PARA MERCADORIAS IDÊNTICAS

1. Foi formulada a questão acerca da aceitabilidade de um preço inferior aos preços correntes de mercadorias idênticas quando da aplicação do Artigo 1 do Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio

2. O Comitê Técnico de Valoração Aduaneira examinou esta questão e concluiu que o simples fato de um preço ser inferior aos preços correntes de mercado para mercadorias idênticas não poderia ser motivo para sua rejeição para os fins do Artigo 1, sem prejuízo, no entanto, do estabelecido no Artigo 17 do Acordo.

Ora, se o preço inferior a um "mínimo desejado", por si só, não poderia acarretar sequer a descaracterização do valor da transação (1º método de valoração), ou seja, não possibilitaria a utilização de métodos substitutivos de valoração, como poderia caracterizar uma fraude, sonegação ou conluio no que concerne ao valor aduaneiro?

(...).

57. Assim, diante de todo o quadro aqui formado, tenho para mim que a prova produzida pela fiscalização não é suficiente para caracterizar a conduta fraudulenta com fins de faturamento. A consequência pragmática imediata para o presente acaso é: (i) de negar provimento ao recurso de ofício interposto em relação à decadência do tributo, ainda que por outros motivos determinantes; (ii) a de dar provimento ao recurso voluntário do contribuinte para reconhecer a decadência de parcela do crédito tributário anterior a dezembro de 2003; e,

por fim, em relação à exigência remanescente, também dar provimento ao recurso voluntário do contribuinte.

Dispositivo

58. Diante do exposto, **voto** por **negar provimento** ao recurso de ofício e **dar provimento** ao recurso voluntário.

59. É como voto.

(assinado digitalmente)

Relator Diego Diniz Ribeiro.

Voto Vencedor

Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes, Redator Designado.

O ilustre Relator entendeu que a prova produzida pela fiscalização não seria suficiente para caracterizar a conduta fraudulenta com fins de faturamento. Dessa forma, votou no sentido de negar provimento ao recurso de ofício interposto em relação à decadência do tributo; dar provimento ao recurso voluntário do contribuinte para reconhecer a decadência de parcela do crédito tributário anterior a dezembro de 2003; e, por fim, em relação à exigência remanescente, também em dar provimento ao recurso voluntário do contribuinte.

Não é o entendimento do colegiado.

Quanto às preliminares, o i. relator entendeu que as questões já teriam sido julgadas por este Tribunal Administrativo, na sessão de julgamento que culminou na Resolução 3101-00.115 (fls. 2.362 a 2.368), da lavra do Conselheiro *Corintho Oliveira Machado*. O colegiado, pelo voto de qualidade, divergiu do relator por entender que as apreciações feitas em julgamento anterior, que resultaram em resolução, devem ser novamente apreciadas no novo julgamento, conforme dispõe os §§ 4º e 5º do art.63 do RICARF:

Art. 63. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes e dos ausentes, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos e a matéria em que o foram, e os impedidos.

§ 4º A decisão será em forma de resolução quando for cabível à turma pronunciar-se sobre o mesmo recurso, em momento posterior.

§ 5º No caso de resolução ou anulação de decisão de 1ª (primeira) instância, as questões preliminares, prejudiciais ou mesmo de mérito já examinadas serão reapreciadas quando do julgamento do recurso, por ocasião do novo julgamento.

Conhecido o recurso, em suas preliminares, o colegiado afastou-as.

Quanto à preliminar de nulidade do auto de infração por incompetência da autoridade lançadora, o colegiado entendeu que a legislação à época dos fatos (art. 6º da Lei nº 10.593/2002, com a redação dada pela Lei nº 11.457/07) conferia competência ao Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil para constituir, mediante lançamento, o crédito tributário e

de contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, competência ainda existente.

Quanto à preliminar de preclusão administrativa de parte do crédito tributário, por impossibilidade de nova revisão das declarações de importação do período de out/2002 a ago/2004, o colegiado afastou-a pela expressa previsão legal do instituto da Revisão Aduaneira (art. 54 do Decreto-lei 37/66), regulado pelo art. 638 do Regulamento Aduaneiro, que autoriza a revisão de todo o procedimento de importação no prazo de 5 (cinco) anos, contado do registro da declaração de importação.

No mérito, o colegiado entendeu pela robustez das provas carreadas pela Autoridade Fiscal, que comprovam a conduta fraudulenta e simulada da recorrente nas operações em questão.

A questão da **falsidade material**⁹ das faturas é clara, conforme documentos apresentados pelo exportador, corroborada pelo levantamento de preços efetuado pela Autoridade Fiscal que constatou uma média de subfaturamento nas faturas de 60%, evidenciando o preço ficto retratado nas faturas apresentadas à fiscalização no despacho aduaneiro.

Transcrevo excerto do voto condutor do acórdão recorrido, com a expressa manifestação da autoridade julgadora acerca da caracterização da fraude, que adoto como minhas razões de decidir:

"Também não prospera a alegação de que a fraude inexistente porque haviam contratos de câmbio e outros documentos que atestam os valores declarados pela interessada.

A caracterização da fraude, no presente caso, decorre do fato de a interessada ter apresentado no curso dos despachos de importação faturas que a autoridade fiscal logrou provar serem divergentes das faturas efetivamente emitidas pelo exportador, provas materiais de que ocorreu fraude.

As faturas foram colhidas em poder do próprio exportador, e neste sentido o fato de a interessada e o exportador estarem em litígio judicial ou serem concorrentes comerciais não afastam as provas apresentadas pela autoridade fiscal. Também não afastam as provas existentes, os "contratos" ou as correspondências eletrônicas entre as partes, primeiro porque deles não se pode aferir qual o valor efetivamente praticado em cada uma das transações comerciais (a indicação é de que poderia ser reajustado) e, segundo porque tratam-se de ajustes que, a despeito de poderem ter sido pactuados, efetivamente não foram praticados, visto que o próprio exportador apresentou a fatura de cada operação comercial. Ademais, tais documentos não foram regularmente traduzidos para o vernáculo por tradutor juramentado, sendo ainda, no caso destes documentos, impossível se atestar que

⁹ "Na falsidade documental material, a ilicitude consiste na adulteração da forma do documento, no seu aspecto externo. Ocorre esta prática fraudulenta quando, por exemplo, o importador ou seu representante substitui a fatura enviada pelo exportador por outra fatura. O documento fraudulento foi produzido pelo importador, por 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; preço, no caso de subfaturamento). Este procedimento é muito frequente nas fraudes apuradas pela Administração Aduaneira brasileira, com a conjugação de subfaturamento e interposição fraudulenta de terceiros, com a fraude documental abrangendo tanto o importador, quanto o preço praticado." (FERNANDES, Rodrigo Mineiro. Introdução ao direito aduaneiro. São Paulo: Intelecto, 2018).

efetivamente foram lavrados nas datas neles consignadas, o que, dadas as alegações da interessada, seria imprescindível.

Como se percebe, contrariamente ao que defende a interessada, as provas acostadas aos autos, não se baseiam em presunção, mas sim em prova material, qual seja, a trazida aos autos das faturas efetivamente emitidas pelo exportador por ocasião das transações comerciais."

Todas as alegações da recorrente com o objetivo de desqualificar as faturas apresentadas não foram suficientes para afastar a certeza da fraude praticada, visto que não demonstraram, de forma incontestável, a inidoneidade das faturas apresentadas pelo representante do exportador. A declaração apresentada pelos liquidantes da exportadora na Malásia, (original as fls. 3.009/3.022 e tradução juramentada as fls. 3.066/3.122) apenas procurou reproduzir aquilo que estaria escriturado nos livros fiscais naquele país, com a expressa ressalva que eles não assumiam nenhuma declaração ou garantia expressa ou implícita. Ou seja, uma declaração que não é uma declaração, não servindo para desclassificar o documento anteriormente apresentado pela exportadora.

A falsidade documental nos documentos instrutivos da importação é sancionada pela aplicação da pena de perdimento da mercadoria, de acordo com o disposto no inciso VI do artigo 105 do Decreto-Lei 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 necessário¹⁰ ao seu embarque ou desembarque tiver sido falsificado ou adulterado; (grifo nosso)

A falsidade documental é caracterizada como dano ao erário, de acordo com o disposto no inciso IV do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76¹¹. Destaca-se que o dano pela prática ilícita em questão não é apenas o não recolhimento do tributo incidente, mas também a violação do bem jurídico tutelado pelo Direito Aduaneiro, o controle aduaneiro, e suas consequências econômicas na concorrência. Tal prática, punida com a pena de perdimento da mercadoria, pode ser sancionada, em substituição, pelo lançamento da multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria na importação, em casos em que a mercadoria objeto da pena de perdimento não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida.

Entretanto, a Autoridade Fiscal não aplicou a pena de perdimento, mesmo com a comprovação da falsidade material, mas a multa prevista no parágrafo único do artigo 88 da Medida Provisória nº 2.158, de 24/08/01, denominada de multa de diferença de preço.

Art. 88. [...]

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

¹⁰ O artigo 46 do Decreto-lei 37/66, com a redação dada pelo Decreto-lei 2.472/88, trata da obrigatoriedade da apresentação da fatura comercial para o despacho aduaneiro: Art.46 - Além da declaração de que trata o art.44 deste Decreto-Lei e de outros documentos previstos em leis ou regulamentos, serão exigidas, para o processamento do despacho aduaneiro, a prova de posse ou propriedade da mercadoria e a fatura comercial, com as exceções que estabelecer o regulamento.

¹¹ Decreto-Lei nº 1.455/76. 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.

exigência dos impostos, da multa de ofício prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e dos acréscimos legais cabíveis.

O Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 6.759/2009, introduziu a penalidade disposta no parágrafo único do artigo 88 da MP 2.158-35, em seu artigo 703, *verbis*:

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

Para evitar qualquer dúvida quanto a penalidade a ser aplicada, foi editado o Decreto nº 7.213, de 2010, incluindo o § 3º-A no artigo 689 do Regulamento Aduaneiro, que expressamente esclarece que o perdimento deverá ser aplicado inclusive nos os casos de falsidade ideológica na fatura comercial. Tal dispositivo foi alterado pelo Decreto nº 8.010, de 2013, que melhorou a redação do referido parágrafo, além de incluir o §1º-A ao artigo 703, esclarecendo a questão do conflito nas normas:

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 desembarque tiver sido falsificado ou adulterado;

[...]

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

Art. 703.

[...]

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

Portanto, a aplicação da pena de perdimento ou a multa de valor equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria importada, em caso de sua não localização, revenda ou consumo é compulsória por parte dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e por parte dos Conselheiros do CARF que julgam as referidas matérias, por se tratar de norma legal expressa e determinação regulamentar (Decreto 6.759/2009).

No presente caso, como se trata de **falsidade material**, não se aplica o disposto no Ato Declaratório PGFN nº 4, de 09 de maio de 2018, que autorizou a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, desde que inexistia outro fundamento relevante "nas ações judiciais que visem afastar a aplicação da pena de perdimento nas hipóteses de falsidade ideológica consistente no

subfaturamento do valor da mercadoria na declaração de importação, aplicando-se apenas a pena de multa".

Considerando a caracterização da falsidade material das faturas e a determinação legal e regulamentar para aplicação da pena de perdimento ou multa no valor equivalente ao valor aduaneiro (art.105, inciso VI, do Decreto-Lei nº 37/66; art.689, VI, do R.A.), o colegiado acordou em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para afastar a multa aduaneira do controle administrativo incidente sobre a diferença entre o preço de importação declarado e o efetivamente praticado (art. 88, parágrafo único da MP n. 2.158-35/01) vez que, diante da falsidade material das faturas, seria cabível penalidade distinta daquela lançada.

Considerando a ocorrência de fraude comprovada, conclui-se pela aplicação da regra decadencial do artigo 173, I, relativo à parcela do auto de infração relativo ao lançamento da diferença de tributos e multas tributárias lançadas. Dessa forma, a turma julgadora concluiu pelo provimento parcial ao recurso de ofício, para afastar a decadência dos tributos e consectários legais autuados, com fulcro no art. 173, I, do CTN.

É o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes.