



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10521.000799/2007-93  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3402-008.623 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 22 de junho de 2021  
**Recorrente** MAX NUTRITION COMERCIAL, IMPORTADORA, EXPORTADORA E DISTRIBUIDORA LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO (II)**

Período de apuração: 10/03/2004 a 05/05/2006

NULIDADE DA AÇÃO FISCAL. PROVA OBTIDA POR DILIGÊNCIA DA ADUANA DOS EUA. PROVA ILEGAL. INEXISTÊNCIA.

Não há ilegalidade na obtenção de provas por meio de cooperação entre as Aduanas brasileira e norte-americana. Informações prestadas pela Aduana estrangeira, devidamente firmada pelo Adido Civil, goza de presunção de veracidade.

AUSÊNCIA DE PROVAS. MERA PRESUNÇÃO DA AUTORIDADE FISCAL. INEXISTÊNCIA.

Tendo a autoridade fiscal apresentado provas concretas da fraude praticada, incluindo Relatório de Investigação da Aduana dos Estados Unidos, não tendo sido apresentada qualquer prova ou argumento que demonstre o contrário, não há que se falar em autuação com base em presunção ou com ausência de provas.

SUBFATURAMENTO. FALSIDADE MATERIAL. MULTA SUBSTITUTIVA DA PENA DE PERDIMENTO. APLICABILIDADE.

Nos termos do art. 105, VI, do Decreto-Lei nº 37/66, é aplicável a pena de perdimento nos casos de mercadoria estrangeira ou nacional, na importação ou na exportação, se qualquer documento necessário ao seu embarque ou desembarque tiver sido falsificado ou adulterado.

Salvo nos casos de falsidade ideológica (de conteúdo) exclusivamente do preço, que implique subfaturamento, é aplicável a pena substitutiva de perdimento no percentual de 100% do valor aduaneiro da mercadoria importada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sílvio Rennan do Nascimento Almeida - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lazaro Antonio Souza Soares, Maysa de Sa Pittondo Deligne, Sílvio Rennan do Nascimento Almeida, Cynthia Elena de Campos, Jorge Luis Cabral, Ariene D Arc Diniz e Amaral (suplente convocada), Thais de Laurentiis Galkowicz, Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente a conselheira Renata da Silveira Bilhim, substituída pela conselheira Ariene D Arc Diniz e Amaral.

## Relatório

Em julgamento Auto de Infração lavrado para lançamento de Imposto de Importação, PIS – Importação e Cofins – Importação, decorrentes da importação de mercadorias com preços subfaturados, bem como da multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria pela impossibilidade de sua apreensão.

As Declarações de Importação foram discriminadas nas fls. 118 e 119<sup>1</sup> destes autos e se referem ao período de 10/03/2004 a 05/05/2006.

Conforme se extrai do Relatório de Fiscalização (fls. 129-146), A Inspeção da Receita Federal do Brasil em Porto Alegre – RS, recebeu informação da Aduana Norte-Americana em resposta ao pedido formulado pela DRF-Rio Grande relativa às importações efetuadas pela empresa Max Nutrition. De acordo com o documento, as faturas comerciais apresentadas pela empresa brasileira eram falsas, tendo sido a documentação original entregue pelo diretor de vendas da empresa americana, Max Muscle.

Diante da informação, através do RPF nº 1015400-2007-00104-5, foram solicitados documentos e esclarecimentos do contribuinte, Max Nutrition, sendo realizadas novas constatações relativas aos documentos apresentados em despacho pela empresa brasileira, como: assinatura diferente dos documentos originais, divergências no prazo concedido para pagamento, na unidade de medida, no porto de embarque, nos valores declarados, entre outras.

Dadas as constatações, o Auditor-Fiscal intimou o contribuinte para apresentação das mercadorias importadas, com o propósito de apreensão da carga com vistas à aplicação da pena de perdimento com base no art. 618, VI, do Decreto nº 4.543, de 2002<sup>2</sup>, tendo recebido como resposta que todas as mercadorias haviam sido comercializadas.

Dessa forma, diante da conclusão pela existência de subfaturamento e falsidade de documentação na importação, foi realizado o arbitramento dos valores das mercadorias importadas nos termos do art. 88 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, utilizando o valor da fatura verdadeira naquela importação em que se teve acesso ao documento original.

<sup>1</sup> Serão utilizadas as numerações eletrônicas. Os Volumes 1 e 2 foram inseridos na ordem inversa.

<sup>2</sup> Art. 618. Aplica-se a pena de perdimento da mercadoria nas seguintes hipóteses, por configurarem dano ao Erário:  
[...]

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

Por fim, foram ainda lançados II, PIS-Importação e Cofins-Importação, sobre os valores das mercadorias importadas, conforme disposto no art. 1º, §4º, III, do Decreto-Lei nº 37, de 1966, e art. 2º, III, da Lei nº 10.865, de 2004, bem como multa proporcional majorada nos termos do art. 44, §1º da Lei nº 9.430, de 1996, em virtude da existência de fraude.

Ciente da exigência fiscal, o contribuinte apresentou Impugnação à Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis – SC, que, por unanimidade, entenderam pela sua improcedência nos termos da ementa abaixo:

“Assunto: Imposto sobre a Importação - II

Período de apuração: 10/03/2004 a 05/05/2006

**SUBFATURAMENTO. EXIGÊNCIA DAS DIFERENÇAS DE TRIBUTOS DEVIDOS NA IMPORTAÇÃO.**

Constatada a ocorrência de subfaturamento nas importações, impõe-se o lançamento das diferenças de tributos que deixaram de ser recolhidos em razão da declaração a menor do valor aduaneiro das mercadorias.

**FRAUDE DOCUMENTAL. PENALIDADES. AGRAVAMENTO DA MULTA DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO.**

Comprovado o subfaturamento nas importações e, uma vez caracterizada a fraude fiscal, é aplicável a multa de que trata o art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996, sobre os tributos não recolhidos.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal.

Período de apuração: 10/03/2004 a 05/05/2006

**MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL**

As normas que regulamentam o MPF dizem respeito ao controle interno das atividades do órgão arrecadador, portanto, eventuais vícios na sua emissão e execução não afetam a validade dos lançamentos.

**NULIDADE DA AÇÃO FISCAL.**

Não provada violação das disposições contidas no art. 142 do CTN, nem dos arts. 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72, não há que se falar em nulidade do lançamento formalizado através de auto de infração.

**MEIOS DE PROVA. PROVA INDICIÁRIA.**

A prova de infração fiscal pode realizar-se por todos os meios admitidos em Direito, podendo ser direta ou indireta, assim conceituada aquela que se apoia em conjunto de indícios capazes de demonstrar a ocorrência da infração e de fundamentar o convencimento do julgador, sendo, outrossim, livre a convicção do julgador.

Assunto: Obrigações Acessórias

Período de apuração: 10/03/2004 a 05/05/2006

**CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO**

Converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias que foram importadas mediante fraude que não sejam localizadas ou que tenham sido consumidas.

Impugnação Improcedente

Credito Tributário Mantido”

Inconformado com a decisão de primeira instância, recorreu ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), alegando a nulidade da autuação, posto que se fundamentou em provas ilegais obtidas no exterior sem ordem judicial, sendo desrespeitadas as garantias fundamentais de proteção ao contribuinte, não sendo permitida a apuração da veracidade dos fatos e documentos obtidos.

Defende que a autuação foi fundada em presunções, e que a existência de indícios não é suficiente para que se tenha certeza da fraude, cabendo ao Fisco demonstrar o contrário e provar de forma legal e inequívoca.

Destaca a inexistência de fraude (inexistência de falsidade material e/ou ideológica), uma vez que trouxe aos autos documentos de outras importações que demonstraram o preço constante das faturas e, inexistindo fraude, deveriam ser aplicadas as regras de valoração aduaneira previstas no AVA-GATT, sendo insubsistente o lançamento da multa qualificada.

Traz ainda que deveria ser aplicada somente multa e não a pena substitutiva do perdimento.

Por fim, pede o cancelamento do Auto de Infração em virtude de sua nulidade e da falta de provas.

É o Relatório.

## **Voto**

Conselheiro Sílvio Rennan do Nascimento Almeida, Relator.

Ciente do Acórdão de Impugnação em 25/05/2010, apresentou Recurso Voluntário em 18/06/2010, portanto, é tempestivo e dele tomo conhecimento.

O tema em litígio não é novo e já frequentou inúmeras sessões deste Conselho Administrativo: o subfaturamento na importação.

O subfaturamento, em breves palavras, pode ser definido como uma infração decorrente da declaração de preço inferior ao efetivamente praticado através da utilização, via de regra, de uma fatura comercial falsa.

O Decreto-Lei nº 37, de 1966, de forma direta, previu a aplicação da pena de perdimento nos casos de importação ou exportação, em que qualquer documento necessário ao embarque ou desembarque tiver sido falsificado ou adulterado:

“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 desembarque tiver sido falsificado ou adulterado;

Neste sentido, o Decreto-lei n.º 1.455, de 1976, também trouxe previsão da configuração como dano ao Erário da infração prevista no art. 105, VI, do DL n.º 37/66 acima transcrita, punida com o perdimento da mercadoria ou multa equivalente ao seu valor aduaneiro quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida:

“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.

[...]

§3º A pena prevista no §1º converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida. (Incluído pela Lei n.º 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 n.º 70.235, de 6 de março de 1972. (Redação dada pela Medida Provisória n.º 497, de 2010)

§ 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 n.º 70.235, de 6 de março de 1972. (Redação dada pela Lei n.º 12.350, de 2010)”

O Regulamento Aduaneiro vigente à época (Decreto n.º 4.543/2002), por sua vez, cuidou de repetir o comando normativo do Decreto-Lei n.º 37/66 e Decreto-lei n.º 1.455/76 em seu artigo 618, prevendo a aplicação da pena de perdimento, por configuração de dano ao erário, se qualquer documento necessário ao embarque ou desembarque da mercadoria tiver sido falsificado ou adulterado.

E justamente na apuração da prática de subfaturamento na importação que a Inspeção da Receita Federal do Brasil de Porto Alegre instaurou o RPF n.º 1015400-2007-00104-5.

Conforme se extrai do Relatório do Auto de Infração, o procedimento fiscal teve por início o Memorando Coana/Cogin/Dirin n.º 2007/2010 que, em resposta da Aduana Norte-Americana aos pedidos de informação da DRF-Rio Grande, referente a importações realizadas pela empresa “Max Nutrition” (ora recorrente), afirmou que “*conforme suspeita preliminar, as faturas comerciais apresentadas a despacho de importação pelos representantes da referida*

*empresa são falsas.*”, tendo sido a fatura original apresentada pelo diretor de vendas da companhia americana “Max Muscle”.

O Relatório acrescenta ainda sobre os anexos do Memorando (fl. 129):

“1 - que foi instaurada investigação pela Agência de Fiscalização de Imigração e Alfândega - ICE para verificação se os valores das faturas apresentadas pelo importador brasileiro eram os mesmos declarados pela exportadora norte-americana;

2 - que segundo pedido de informações da Receita Federal do Brasil, havia dúvidas quanto a declaração, pelo importador brasileiro, sobre os valores reais, efetivamente pagos, em função da importação de mercadorias da exportadora Max Muscle sediada em Anaheim, Califórnia;

3 - que no dia 1º de fevereiro de 2007 agentes do ICE estiveram na empresa Max Muscle e falaram com os Srs. Patrick Sanders e Andy Sommer (fl. 54);

4 - **que o Sr. Sanders declarou ser a empresa Max Nutrition a titular da licença de franquia da Max Muscle no Brasil** (fl. 54);

5 - **que ao mostrarem, os agentes do ICE ao Sr. Sanders, a fatura 986945 apresentada pela Max Nutrition à aduana brasileira, informou o mesmo que os montantes faturados pela importadora brasileira pareciam estar estranhamente baixos** (fl. 55);

6 - **ao mostrar a fatura acima mencionada ao outro sócio, Sr. Andy Sommer, na qual constava suposta assinatura do mesmo, declarou o Sr. Sommer que as assinaturas não eram as suas, fornecendo de imediato exemplo de sua firma, substancialmente diferente da presente nas faturas apresentadas pela Max Nutrition** (fls. 55 e 62);

7 - **que o Sr. Sommer, ao imprimir cópia da verdadeira fatura que representa a venda da Max Muscle para a Max Nutrition, notou algumas discrepâncias entre esta e a fatura falsificada: o número da fatura era, em verdade, 85078; na fatura original consta número de pedido 64412; .o prazo concedido pela empresa norte-americana para pagamento da operação foi de 30 dias, e não de 180 conforme constava na fatura falsa; a forma de pagamento é a de cobrança, sendo que esta informação não consta na fatura falsa; bem como na fatura original constava o nome do vendedor, Andy Sommer, informação também omitida na fatura apresentada pela Max Nutrition;**

8 - **que além das informações acima, o Sr. Sommer afirmou que o custo total dos produtos da Max Muscle para exportação à Max Nutrition foi de US\$ 47.872,79, valor este quase sete vezes superior ao declarado pela Max Nutrition no Brasil** (fl. 56);

9 - **que, segundo a fatura original fornecida pelo exportador, os produtos da Max Muscle foram enviados para a PCS Import & Export Corporation, em Miami, na Flórida, ao contrário do que consta na fatura falsa, segundo a qual o porto de embarque foi o de Los Angeles e a mercadoria estaria sendo remetida diretamente para o Brasil** (fl. 56).

A fiscalização segue com suas considerações (fl. 130):

“As informações solicitadas pela DRF Rio Grande e colhidas pelo ICE Americano se deram em função da apresentação para despacho, pela empresa Max Nutrition, de mercadorias – suplementos alimentares – através da DI nº 05/0601427-9 (fls. 66 a 70), no porto de Rio Grande, cuja fiscalização, após análise da DI, da carga e dos

documentos apresentados, suspeitou de subfaturamento do preço da mercadoria e de falsificação na fatura comercial.

[...]

**- a de que na descrição das mercadorias apresentadas para despacho pela Max Nutrition, amparadas pela fatura agora já sabidamente falsificada, aparentemente, ao invés de L (litros), deveria constar a medida Ibs (libras), visto que no site do exportador as mercadorias contém informações quanto ao peso em Ibs e não pelo seu volume;**

- os preços finais ao consumidor, na data, no mercado interno, foram levantados a, por exemplo, R\$ 165,00 (cento e sessenta e cinco reais) o produto High 5, e a R\$ 160,00 (cento e sessenta reais) o produto Big Max; no mercado externo, em venda direta no site do exportador Max Muscle, os preços encontrados foram de US\$ 46,20 (quarenta e seis dólares e vinte centavos) para ambos os produtos;

Menciona, ainda, a colega, o pequeno volume de importações da empresa nos 6 meses anteriores à data de registro da DI mencionada: 3 importações, apenas, por aproximadamente US\$ 20.000,00 (vinte mil dólares)”

Como se nota dos autos, o Auditor-Fiscal, recebendo a confirmação da falsidade da fatura comercial apresentada à aduana brasileira, cuidou de identificar padrões das faturas falsas utilizadas pela Max Nutrition, verificando a existência de assinatura falsa, prazo para pagamento divergente, diferença na unidade de medida, bem como os valores abaixo dos efetivamente praticados pela empresa norte-americana.

Após tais constatações, a fiscalização iniciou procedimento especial de controle aduaneiro, intimando a empresa a apresentar documentos e esclarecimentos sobre uma de suas importações bloqueadas e sobre suas operações anteriores.

Dos documentos obtidos, verificou-se que nos documentos instrutivos das Declarações de Importação registradas entre 10/03/2004 e 05/05/2006, todos apresentavam as mesmas características da fatura identificada como falsa pela fabricante dos produtos, como abaixo se expõe:

Documentos referentes à DI 04/0226581-0, registrada em 10/03/2004 (fls. 155 a 159):

a. BL Danmar Lines (empresa com sede na Suíça) LAX023830 de 27/01/2004 (fl. 109): o nome do Sr. Andy Sommer aparece, em todos os BLs desta empresa, como Andy "Commer", e a data de emissão do BL está no formato utilizado no Brasil (dd/mm/aaaa), e não no formato utilizado nos Estados Unidos (mm/dd/aaaa);

b. Invoices n.ºs 825435 e 825435-A (fls. 110 e 111) - possui os mesmos "erros" apresentados pela fatura declarada como falsa na operação de 2005, submetida à análise do exportador Max Muscle, quais sejam: produtos descritos com unidade de medida em litros e não em libras, data em formato português e não no utilizado nos Estados Unidos (05 de janeiro de 2004), termo de pagamento em 180 dias e não em 30 dias, assinatura do exportador divergente da apresentada como original pelo mesmo;

Documentos referentes à DI 04/0613122-2, registrada em 25/06/2004 (fls. 160 a 167):

a. BL Danmar Unes LAX025176 de 05/05/2004 (fl. 112);

b. Invoice n.º 828562 (fl. 113) - possui os mesmos "erros" apresentados pela fatura declarada como falsa na operação de 2005, submetida à análise do exportador Max Muscle, quais sejam: produtos descritos com unidade de medida em litros e não em

libras, termo de pagamento em 180 dias e não em 30 dias, assinatura do exportador divergente da apresentada como original pelo mesmo;

Documentos referentes à DI 04/0970609-9, registrada em 27/09/2004 (fls. 168 a 174):

a. BL Danmar Lines LAX026420 de 28/07/2004 (fl. 114): emitido em Los Angeles com data em português;

b. Invoices n.ºs 896528 e 896528-A (fls. 115 e 116) - possui os mesmos "erros" apresentados pela fatura declarada como falsa na operação de 2005, submetida à análise do exportador Max Muscle, quais sejam: produtos descritos com unidade de medida em litros e não em libras, termo de pagamento em 180 dias e não em 30 dias, assinatura do exportador divergente' da apresentada como original pelo mesmo (e totalmente diferente da assinatura constante nas demais faturas);

Documentos referentes à DI 05/0042569-2, registrada em 13/01/2005 (fls. 175 a 182):

a. BL Danmar Lines LAX028009 de 19/11/2004 (fl. 117); emitido em Los Angeles com data em português;

b. Invoices n.ºs 899635 e 899635-A (fls. 118 e 119) - possui os mesmos "erros" apresentados pela fatura declarada como falsa na operação de 2005, submetida à análise do exportador Max Muscle, quais sejam: produtos descritos com unidade de medida em litros e não em libras, termo de pagamento em 180 dias e não em 30 dias, assinatura do exportador divergente da apresentada como original pelo mesmo;

Documentos referentes à DI 05/0372349-0<sup>^</sup> registrada em 12/04/2007 (fls. 183 a 189):

a. Invoices n.ºs 965248 e 965248-A (fls. 120 e 121) - possui os mesmos "erros" apresentados pela fatura declarada como falsa na operação de 2005, submetida à análise do exportador Max Muscle, quais sejam: produtos descritos com unidade de medida em litros e não em libras, data em formato português e não no utilizado nos Estados Unidos, termo de pagamento em 180 dias e não em 30 dias, assinatura do exportador divergente da apresentada como original pelo mesmo;

b. BL Danmar Lines LAX029541 de 15/03/2005 (fl. 122): emitido em Los Angeles com data em português;

Documentos referentes à DI 05/0601427-9, registrada em 09/06/2005 (fls. 190 a 195):

a. BL Danmar Lines LAX030603 de 16/05/2005 (fl. 123): emitido em Los Angeles com data em português;

b. Invoice n.º 986945 (fl. 124) - trata-se da fatura declarada como falsa após análise pelo exportador Max Muscle, apresentando erros grosseiros com relação à fatura original, quais sejam: produtos descritos com unidade de medida em litros e não em libras, data em formato português e não no utilizado nos Estados Unidos, termo de pagamento em 180 dias e não em 30 dias, assinatura do exportador divergente da apresentada como original pelo mesmo;

Documentos referentes à DI 05/1106211-1, registrada em 13/10/2005 (fls. 196 a 202):

a. BL Danmar Lines LAX032246 de 15/09/2005 (fl. 125): emitido em Los Angeles com data em português;

b. Invoice n.º 999845 (126) - possui os mesmos "erros" apresentados pela fatura declarada como falsa na operação de 2005, submetida à análise do exportador Max Muscle, quais sejam: produtos descritos com unidade de medida em litros e não em libras, data em formato português e não no utilizado nos Estados Unidos, termo de



pagamento em 180 dias e não em 30 dias, assinatura do exportador divergente da apresentada como original pelo mesmo;

Documentos referentes à DI 06/0150433-4, registrada em 07/02/2006 (fls. 203 a 211):

a. BL Danmar Unes LAX033627 de 10/01/2006 (fl. 127); emitido em Los Angeles com data em português;

b. Invoices n.ºs 995845 e 995845-A (fls. 128 e 129) - esta fatura, apesar de possuir número menor do que o da fatura anterior (999845), foi emitida com data posterior à esta, além de possuir os mesmos "erros" apresentados pela fatura declarada como falsa na operação de 2005, submetida à análise do exportador Max Muscle, quais sejam: produtos descritos com unidade de medida em litros e não em libras, termo de pagamento "advanced payment" e não em 30 dias, assinatura do exportador totalmente diferente da original;

Documentos referentes à DI 06/0516206-3, registrada em 05/05/2006 (fls. 212 a 219):

a. BL Danmar Lines LAX034731 (fl. 130): não apresenta data;

b. Invoices n.ºs 998525 e 998525-A (fls. 132 e 133) - fatura não assinada pelo exportador, possui os mesmos "erros" apresentados pela fatura declarada como falsa na operação de 2005, submetida à análise do exportador Max Muscle, quais sejam: produtos descritos em litros e não em libras, termo de pagamento "advanced payment" e não em 30 dias."

Além da análise realizada, o Auditor-Fiscal solicitou a apresentação de correspondências e outros documentos comerciais que tivessem amparado as transações efetuadas com o exportador, entretanto, a Max Nutrition apresentou somente cópias de envelopes da empresa DHL Express, com página impressa da internet, dizendo estar remetendo faturas comerciais, documentos estes que, nos termos da fiscalização, não demonstram qualquer negociação.

Ainda, apesar da fiscalizada ter informado o rompimento de forma "verbal e tácita" com a Max Muscle em março de 2006, as declarações prestadas pela exportadora à aduana norte-americana informavam a empresa ser titular da licença da franquía no Brasil em 1º de fevereiro de 2007.

Diante dos dados obtidos no procedimento fiscal, concluiu o Auditor pela falsidade das faturas pelos motivos abaixo sintetizados:

- (i) Os produtos estão descritos com unidade de medida em litros (L) e não em libras (lbs), unidade de medida utilizada pelo fabricante e constante nas embalagens;
- (ii) A data nas faturas n.ºs 825435, 986945 e 999845 foi impressa em formato português (dd/mm/aaaa) e não no utilizado nos Estados Unidos (mm/dd/aaaa);
- (iii) O termo de pagamento foi declarado como em 180 dias e não em 30 dias, conforme constante na fatura original apresentada pelo exportador e conforme informação prestada pelo mesmo;

- (iv) Foi identificada aposição de falsa assinatura do exportador, totalmente divergente da apresentada pelo mesmo como sendo sua assinatura original;
- (v) Foi identificada falsa declaração dos valores atribuídos às mercadorias (subfaturamento);

Diante da conclusão da falsidade das faturas apresentadas à Aduana brasileira, o Auditor-Fiscal intimou o contribuinte a apresentar as mercadorias apresentadas, obtendo como respostas que todas já haviam sido comercializadas, sendo, desta forma, aplicada a multa substitutiva do perdimento nos termos do art. 23, §3º do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976.

Para aplicação da multa, com exceção da importação em que os valores da fatura original eram conhecidos, foi realizado o arbitramento do valor conforme previsto no art. 88 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, dada a impossibilidade de aplicação do AVA-GATT nos casos de fraude:

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

I - preço de exportação para o País, de mercadoria idêntica ou similar;

II - preço no mercado internacional, apurado:

a) em cotação de bolsa de mercadoria ou em publicação especializada;

b) de acordo com o método previsto no Artigo 7 do Acordo para Implementação do Artigo VII do GATT/1994, aprovado pelo Decreto Legislativo nº 30, de 15 de dezembro de 1994, e promulgado pelo Decreto nº 1.355, de 30 de dezembro de 1994, observados os dados disponíveis e o princípio da razoabilidade; ou

c) mediante laudo expedido por entidade ou técnico especializado.”

Não tendo encontrado informação para a aplicação dos demais métodos previstos no citado artigo, decidiu a fiscalização pela aplicação do inciso II, “b”, através da aplicação do Artigo 7 do Acordo para Implementação do Artigo VII do GATT/1994, observados os dados disponíveis e o princípio da razoabilidade.

Assim dispõe o Artigo 7 do Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio 1994:

“Artigo 7

1. Se o valor aduaneiro das mercadorias importadas não puder ser determinado com base no disposto nos artigos 1 a 6, inclusive, tal valor será determinado usando-se critérios razoáveis, condizentes com os princípios e disposições gerais deste Acordo e com o artigo VII do GATT 1994, e com base em dados disponíveis no país de importação.”

Como critério razoável, foram tomados por base os valores das transações conhecidas informadas na fatura original apresentada pela Max Muscle e buscou-se identificar a relação entre os valores de venda direta na internet e os valores constantes na fatura comercial,

constatando que, em média, as faturas eram emitidas com 67% (sessenta e sete por cento) do valor informado no site do exportador. Após a aplicação desse percentual, os valores eram ainda reduzidos em 10% e 40%, conforme abaixo se explica (fls. 142 e 143):

Desta forma, passamos a explicitar e explicar, abaixo, o método razoável utilizado para arbitramos os valores aduaneiros das mercadorias importadas pela Max Nutrition mediante fraude na fatura comercial apresentada como documento Instrutivo de seus despachos de importação.

Primeiramente, tomamos por base os valores constantes na fatura verdadeira de que dispomos, a de número 85078 de 29 de abril de 2005, que ampara a importação efetuada através da DI nº 05/0601427-9. Mediante esta fatura, foram importados os seguintes produtos pelos valores unitários dispostos ao lado dos mesmos:

=> BIG MAX 50 10LBS - US\$ 23,63

=> BIG MAX HIGH PROTEIN GAINER 10LBS - US\$ 18,90

=> HIGH FIVE BLEND OF 5 PROTEINS 3LBS - US\$ 18,90

=> MAX GOURMET PROTEIN 3LBS - US\$ 19,35

=> MAX WHEY 3LBS - US\$ 13,61

=> MAX PRO 2LBS - US\$ 11,91

MAX PRO 4LBS - US\$ 20,22

Analisando-se esta fatura verdadeira (fls. 64 e 65), vemos que o exportador possui um "valor cheio" para as mercadorias exportadas (WS), provavelmente um valor de exportação em grandes quantidades. No entanto, uma vez sendo a empresa Max Nutrition, conforme declarado pelo Sr. Sanders, sócio da exportadora Max Muscle, a titular da licença de franquia da Max Muscle no Brasil, tem-se uma redução destes "valores cheios" de 40% explicitada na fatura comercial nº 85078. E, ainda, encima do valor resultante, recebe o importador brasileiro um desconto de mais 10% sobre o valor das mercadorias.

Pois bem, Inexistentes exportações para o Brasil de mercadorias idênticas ou similares e inexistentes preços das mercadorias em comento em cotação de bolsa de mercadoria ou em publicação especializada, passamos a buscar junto à internet o valor de venda das mesmas no mercado internacional. Chegamos, assim, ao site do exportador Max Muscle, [www.maxmuscle.com](http://www.maxmuscle.com), através do qual são vendidos seus produtos em pequenas quantidades para o mundo todo. Mas, como mencionado, são vendas em pequenas quantidades, não podendo os valores das mesmas serem diretamente usados para arbitramento do valor aduaneiro de grande quantidade importada destas mercadorias.

Buscou-se, então, uma possibilidade de relação entre os valores da internet, para pequenas quantidades, e o "valores cheios" encontrados na fatura entregue pelo exportador. Daí chegou-se à constatação de que os "valores cheios" constantes na fatura comercial verdadeira representam, em média, 67% do valor de venda das mercadorias anunciadas na internet (demonstrativo encontra-se em anexo, na Tabela II, às fls. 240 e 241).

Conseqüentemente, apuramos os valores anunciados no site do exportador de todas as mercadorias importadas pela Max Nutrition, tendo como exportadora a Max Muscle, e aplicamos sobre as mesmas o percentual de 67%, extraindo-se os chamados "valores cheios" das mesmas em conformidade com a fatura comercial verdadeira de que dispúnhamos (valores WS).

E ainda, como na fatura estes "valores cheios" eram reduzidos em 40% e, após, em mais 10%, fizemos o mesmo com os "valores cheios" a que chegamos, restando nos valores arbitrados utilizados como base de cálculo dos tributos devidos pela autuada, constantes neste auto de infração.

Para fins de melhor demonstração dos valores arbitrados a que chegou esta fiscalização, em anexo a este auto de infração ainda apresentamos, na Tabela III (fls. 242 a 245), um comparativo entre os valores declarados nas faturas falsas - subfaturados - e os valores arbitrados; e na Tabela IV, (fls. 246 a 249) apresentamos um quadro com os valores unitários lançados, as quantidades importadas e os valores totais.

Os valores coletados no site do exportador estão em anexo, às fls. 250 a 266."

Arbitrados os valores das mercadorias importadas, foram lançados os tributos devidos, acrescidos da multa qualificada do art. 44, da Lei nº 9.430/96, bem como pena substitutiva do perdimento das mercadorias importadas.

A recorrente, por sua vez, em Recurso Voluntário, inicialmente defende a nulidade do Auto de Infração decorrente da ilegalidade das provas obtidas. Destaca a inexistência de autorização judicial para realização da diligência junto à Aduana dos Estados Unidos, criticando ainda as informações obtidas: "*Quem acompanhou tal diligência? Quem garante que as informações prestadas são mesmo verdadeiras?[...] Onde está o amparo legal para a diligência [...] Onde está a LEGALIDADE DO PROCEDIMENTO ADOTADO?*".

Antes de mais nada, necessário destacar que as informações foram obtidas por meio do Departamento de Segurança Interna, através da Agência de Fiscalização de Imigração e Alfândega (ICE), devidamente assinada pelo adido civil da Embaixada dos Estados Unidos, gozando o Relatório de Investigação produzido de presunção de veracidade, posto tratar-se de informação oficial da Aduana americana.

Importante ressaltar: não se trata de simples solicitação de documentos, mas de toda uma mobilização do Departamento de Segurança Interna dos EUA, que através do escritório doméstico do condado de Orange, deslocou agentes até o endereço da empresa Max Muscle com o objetivo de verificar a veracidade da fatura comercial entregue à aduana brasileira, sendo cada detalhe da investigação minuciosamente explicada em relatório, constando os depoimentos colhidos, exemplo de assinatura, obtenção de documentos, etc.

Não há como agora, em sede de recurso, pretender afastar a presunção de veracidade do Relatório produzido simplesmente com questionamentos vazios e alegação da inexistência de ordem judicial.

.O procedimento efetuado é legal e previsto no Decreto Legislativo nº 209/2004 e Decreto nº 5.410, de 2005, que promulgou o Acordo entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo dos Estados Unidos da América relativo à assistência mútua entre as suas administrações aduaneiras, prevendo, em seu artigo 3, que as partes, "prestar-se-ão assistência por meio da troca de informações necessárias para assegurar a correta aplicação da legislação aduaneira e, em particular, **para prevenir, investigar e combater as infrações aduaneiras.**

O tema não é novidade neste Conselho. Em consulta à jurisprudência desse Colegiado verifica-se entendimento pela possibilidade de utilização das provas obtidas junto às

administrações aduaneiras de países estrangeiros, como se verifica nos Acórdãos abaixo ementados:

“Acórdão n.º 3201-007.199

Sessão de 21 de setembro de 2020

Relator: Leonardo Vinicius Toledo de Andrade

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Dala do fato gerador: 20/03/2003, 26/08/2003

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

A descrição dos fatos, associada às planilhas e provas apresentadas, traz os elementos necessários à perfeita compreensão da motivação fiscal.

O cerceamento ao direito de defesa somente se caracteriza pela ação ou omissão por parte da autoridade lançadora que impeça o sujeito passivo de conhecer os dados ou fatos que, notoriamente, impossibilitem o exercício de sua defesa, não ocorrendo na recusa de ciência de documentos outros que não guardem correlação com as bases do lançamento.

PROVA EMPRESTADA. DOCUMENTO FORNECIDO PELA ADUANA AMERICANA. ADMISSIBILIDADE.

É lícito ao Fisco Federal valer-se de informações colhidas por outras autoridades fiscais, administrativas ou judiciais para efeito de lançamento, desde que estas guardem pertinência com os fatos cuja prova se pretenda oferecer.

Informações prestadas pela Aduana Norte-Americana, devidamente firmada pelo Adido Civil goza de presunção de veracidade.

“Acórdão n.º 3401-002.404

Sessão de 26 de setembro de 2013

Relator: Fernando Marques Cleto Duarte

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI Data do fato gerador: 22/01/2002 CERCEAMENTO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.

Não há que se falar em cerceamento de defesa quando a fiscalização concede acesso a todos os documentos necessários e existentes na autuação para que a contribuinte apresente sua defesa.

PROVA PRESTADA PELA ADUANA AMERICANA. PRESTABILIDADE

Informações prestadas pela aduana Norte-Americana, devidamente firmada e pelo Adido Civil goza de presunção de veracidade absoluta.

Recurso Voluntário Negado”

Vale ressaltar inclusive a ausência de cerceamento ao direito de defesa, posto que as informações foram prontamente incluídas nos autos processuais, disponibilizadas ao contribuinte, o qual teve oportunidade de contestá-la.

Da mesma forma, não procede a afirmação de que teria a autoridade fiscal presumido a falsidade da documentação do contribuinte, não carregando aos autos provas de suas alegações.

O Relatório de Investigação, obtido através de Acordo de Cooperação entre as Aduanas, com visitas, depoimentos, documentos, etc., não terá, jamais, status de mera presunção.

Em verdade, se pretendesse provar a veracidade de seus documentos, deveria trazer aos autos provas que corroborassem as faturas apresentadas, e não apenas cópias de envelopes e indagações questionando os dados utilizados pelo Fisco.

O procedimento fiscal adotado, partindo de documentação obtida por meio de Relatório de Investigação, para, a partir daí, reunir um conjunto indiciário robusto capaz de convencer a prática de fraude em relação às demais operações, é consistente e não constitui mera presunção, especialmente diante da ausência de contraposição de provas por parte da recorrente.

Seguindo seu recurso, o contribuinte afirma que rebateu todas as alegações trazidas pela autoridade fiscal em relação ao preço praticado em suas importações, demonstrando ainda que o preço constante das faturas sempre foram os mesmos. Assim, não havendo fraude uma vez que a recorrente “demonstrou que o preço constante das faturas sempre foram os mesmos” a valoração aduaneira das mercadorias deveria respeitar os métodos previstos no Acordo de Valoração Aduaneira (GATT) e não arbitradas.

De fato, a valoração aduaneira das mercadorias importadas segue o Acordo realizado em situações que não há fraude comprovada. Ocorre que, antes de pleitear a aplicação do Acordo de Valoração Aduaneira, caberia ao contribuinte carrear aos autos provas da inexistência da falsificação das faturas comerciais e não simplesmente afirmar que os preços informados nas faturas eram constantes.

A recorrente defende ainda a **inexistência de fraude ideológica ou material** e que, enquadrando-se o subfaturamento na falsidade ideológica, apesar da autoridade aduaneira aplicar a regra do art. 105, VI, do DL nº 37/66 e do art. 618, VI, do Decreto nº 4.543/2002, o legislador editou normas específicas para regular o subfaturamento na importação, prevendo a aplicação de multa e não de perdimento.

A tese defendida pela recorrente encontra guarida na jurisprudência do STJ e em algumas decisões do CARF. A própria Procuradoria da Fazenda Nacional já editou parecer por meio do qual dispensa a apresentação de recurso contra decisões que concluem pela impossibilidade de aplicação da pena de perdimento nos casos de **falsidade ideológica** do valor da importação realizada.

Entretanto, alguns esclarecimentos merecem ser previamente realizados para que se aprecie o argumento defendido.

O Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes<sup>3</sup>, com propriedade, buscou delimitar os conceitos da falsidade ideológica e material, discutidas no âmbito da jurisprudência pátria nos casos de subfaturamento:

---

<sup>3</sup> FERNANDES, Rodrigo Mineiro. Introdução ao Direito Aduaneiro, São Paulo: Editora Intelecto, 2018.

“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.

Já na falsidade documental ideológica, a ilicitude consiste na alteração de conteúdo do documento, ou seja, seu conteúdo apresenta declarações falsas, sem correspondência com a realidade dos fatos. Normalmente, tal falsidade é praticada mediante conluio entre o exportador e o importador, de forma a dificultar o conhecimento da Administração Aduaneira do preço efetivamente praticado na operação comercial, violando o controle aduaneiro. Não se trata de uma mera infração de natureza tributária, com o objetivo de reduzir o montante do tributo devido na importação, mas uma grave lesão ao controle aduaneiro, com a falsa declaração expressa à Aduana de uma situação fática que não corresponde à realidade da operação comercial efetuada na importação.”

(grifou-se)

Fácil perceber que, no caso em tela, diferente do alegado pela recorrente, a Max Nutrition (Brasil) utilizou-se de falsidade material, substituindo a fatura original emitida pela Max Muscle (EUA) por uma outra, falsa, com declaração de valores (muito) inferiores ao efetivamente praticados, configurando a hipótese de subfaturamento.

Como bem explicado pelo Conselheiro, a falsidade material é típica dos casos onde o importador não atua em conjunto com o exportador, visto que se vê obrigado a produzir novo documento, diferente do original, para subfaturar os preços praticados. Prova disso, a fraude foi desvendada inclusive com a colaboração da empresa estrangeira, que apresentou os documentos originais à Aduana norte-americana.

Vale destacar que aqui não se trata de mera discussão teórica ou doutrinária sem repercussão ao caso concreto. É que ao longo dos anos firmou-se entendimento jurisprudencial no âmbito do STJ<sup>4</sup> pela impossibilidade de aplicação da pena de perdimento nos casos de falsidade ideológica, devendo ser aplicada a multa prevista no art. 108 do DL n.º 37/66 (art. 88 da MP 2.158-35/2001<sup>5</sup>, motivo pelo qual foi editado o Parecer PGFN/CRJ/N.º 1690/2016 e Ato Declaratório PGFN n.º 4/2018, que dispensou a apresentação de recurso em processos relativos a aplicação de pena de perdimento decorrente da falsidade ideológica na importação mediante o subfaturamento do valor da mercadoria:

<sup>4</sup> Cf. REsp 1.217.708/PR, REsp 1.242.532, AgRg no REsp 1.341.312/PR e REsp 1.218.798/PR.

<sup>5</sup> 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.

“Parecer PGFN/CRJ/Nº 1690/2016

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

Jurisprudência pacífica do Egrégio Superior Tribunal de Justiça.

[...]”

O entendimento exposto, apesar de identificado como pacífico pela PGFN no âmbito do STJ, ainda é objeto de divergências no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, como bem expressam os Acórdãos abaixo ementados:

“Acórdão nº 9303-006.206

Sessão de 14 de dezembro de 2017

Relatora: Tatiana Midori Migiyama

Assunto: Imposto sobre a Importação - II

Exercício: 2009,2010, 2011, 2012

**SUBFATURAMENTO. MULTA POR CONVERSÃO DO PERDIMENTO. INAPLICABILIDADE.**

Com o advento da MP 2.158-35/01 não há que se falar em perdimento da mercadoria ou multa por conversão aos casos caracterizados como subfaturamento, devendo-se impor a exigência da multa administrativa de 100% (cem por cento) sobre a diferença entre o preço declarado e o preço efetivamente praticado na importação ou entre o preço declarado. O que, por conseguinte, é de se constatar que a declaração falsa na fatura e em outros documentos que instruem o despacho, situação de fato infracional de subfaturamento, constitui ato meio para obter o fim - subfaturamento.”

“Acórdão nº 9303-009.807

Sessão de 13 de novembro de 2019

Relator: Luiz Eduardo de Oliveira Santos

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO (II)**

Período de apuração: 08/07/2011 a 16/11/2012

**IMPORTAÇÃO. DECLARAÇÃO DE PREÇO INFERIOR AO EFETIVAMENTE PRATICADO. MERCADORIA JÁ DESEMBARAÇADA. PENA DE PERDIMENTO. CONVERSÃO EM MULTA. MULTA DE CEM POR CENTO DA DIFERENÇA ENTRE O PREÇO PRATICADO/ARBITRADO E PREÇO DECLARADO. CUMULAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. PRECEDÊNCIA DA PENA DE PERDIMENTO.**

Uma vez identificada a fraude decorrente da declaração de valor inferior ao efetivamente praticado na importação de mercadorias já desembaraçadas, aplica-se a pena de perdimento dessas, convertida em multa equivalente ao seu valor aduaneiro, nos casos em que elas não forem localizadas, por terem sido consumidas ou revendidas. Nesse caso, não se aplica, em razão dessa mesma conduta, a multa de cem por cento sobre a diferença entre o preço praticado/arbitrado e preço declarado.”



Apesar de aparentemente ambos tratarem de casos de falsidade ideológica, do conteúdo das faturas, essa diferenciação não foi realizada ao longo do voto vencedor, não sendo certa se essa diferença faria alterar o entendimento do Colegiado Superior.

Vale ressaltar que o próprio Regulamento Aduaneiro vem adequando seu texto à jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, tendo em novembro de 2020 alterado o Art. 689, §3º-A, excluindo da hipótese de aplicação da pena de perdimento a falsidade ideológica referente exclusivamente ao preço, que implique subfaturamento na importação:

“Decreto n.º 6.759/2009

Art. 689. Aplica-se a pena de perdimento da mercadoria nas seguintes hipóteses, por configurarem dano ao Erário:

[...]

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 ideológica na fatura comercial. (Incluído pelo Decreto n.º 7.213, de 2010).

§ 3º-A. O disposto no inciso VI do **caput** inclui os casos de falsidade material ou ideológica. (Redação dada pelo Decreto n.º 8.010, de 2013)

§ 3º-A. O disposto no inciso VI do **caput** inclui os casos de falsidade material ou ideológica, **exceto o caso de falsidade ideológica referente exclusivamente ao preço, que implique subfaturamento na importação, sem prejuízo da aplicação da pena de multa nesta hipótese.** (Redação dada pelo Decreto n.º 10.550, de 2020).”

Pois bem, salvo no caso previsto na nova redação do §3º-A do art. 689 do Decreto n.º 6.759/2009 (o que provocaria a aplicação retroativa de forma benéfica ao autuado), entendo que persiste a aplicação da pena de perdimento (e multa substitutiva) aos casos de subfaturamento, especialmente no ora em discussão, posto que fundado em falsidade **material** da fatura comercial.

É a única interpretação que entendo possível da nova redação dada pelo Decreto n.º 10.550, de 2020, e, sendo previsão expressa do texto legal, dela não deve se desviar o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil ou o CARF.

Não vejo aqui espaço para teses de aproximação com o direito penal, como feito no Acórdão n.º 9303-006.206, em que defendeu a aplicação do Princípio da Consunção, afastando o crime meio (a falsificação documental) preparatório e necessário, que passa a ser absorvido pelo crime fim (o subfaturamento).

No mínimo estranha a absorção defendida, seja porque a penalidade do “crime meio” é, ao menos em regra (ou em tese), mais grave (perdimento/100% do valor aduaneiro x 100% da **diferença** do preço declarado e o praticado), seja porque não há na conduta prevista pelo art. 105, VI, do DL n.º 37/66 uma preparação para o subfaturamento: ela é (inclusive) o subfaturamento.

O contribuinte, a partir do momento que falsifica documento (adulterando o preço da mercadoria) já “praticou o subfaturamento”, não sendo necessária a execução de outra conduta para que se caracterize o “crime fim”.

Dessa forma, como já exposto, salvo na exceção prevista na nova redação do §3º-A do art. 689 do Decreto nº 6.759/2009, que, apesar de posterior aos fatos em julgamento, seria passível de aplicação retroativa em benefício da recorrente, é aplicável a pena de perdimento prevista no art. 105, VI do Decreto-Lei nº 37, de 1966.

No caso em julgamento, por tratar-se de **falsidade material**, não se aplica a citada exceção, devendo ser rejeitado o argumento de defesa.

Por fim, alega a recorrente a impossibilidade da multa de ofício de 150%, visto que somente deve ser aplicada quando ficar caracterizada má-fé, ou seja, o intuito de fraude.

Apesar de ter certa razão em seu argumento, mais uma vez deve ser rejeitado visto que não logrou êxito em desconstruir a constatação de fraude identificada no procedimento fiscal. De nada adianta trazer diversos argumentos que trazem como pressuposto a inexistência de fraude se o recurso em si não traz qualquer afirmação ou prova nesse sentido.

Enfrentados os argumentos recursais, por tudo exposto, VOTO por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Sílvio Rennan do Nascimento Almeida