



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 11050.721119/2013-73
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9303-006.206 – 3ª Turma
Sessão de 14 de dezembro de 2017
Matéria IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO - II
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado METALÚRGICA DO TONI LTDA

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Jorge Olmiro Lock Freire (suplente convocado) e Rodrigo da Costa Pôssas, que lhe deram provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal e Charles Mayer de Castro Souza (suplente convocado).

(Assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício), Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama (Relatora), Charles Mayer de Castro Souza, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Valcir Gassen e Vanessa Marini Ceconello.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional contra o Acórdão nº **3401-003.246**, da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que, por maioria de votos, negou provimento ao recurso de ofício, consignando a seguinte ementa:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Exercício: 2009, 2010, 2011, 2012

SUBFATURAMENTO. MULTA POR CONVERSÃO DO PERDIMENTO.

INAPLICABILIDADE.

A partir da vigência da Medida provisória nº 2.158-35/01, não se aplica o perdimento da mercadoria ou a multa por conversão aos casos caracterizados como exclusivamente de subfaturamento, devendo ser exigido, além dos impostos e da multa de ofício, 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. A declaração falsa na fatura e em outros documentos que instruem o despacho, na situação de fato infracional exclusivamente de subfaturamento, constitui ato meio para obter o fim (subfaturamento). ”

Irresignada, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial contra o acórdão, trazendo, entre outros, que:

- O acórdão recorrido expressou o entendimento de que, a partir da entrada em vigor da MP 2.158-32/01, no art. 88, passou-se a prever penalidade específica a ser aplicada na hipótese de subfaturamento; o que, por conseguinte, tal ilícito foi excluído do rol das fraudes enumeradas em qualquer dos incisos do art. 23 do Decreto-Lei 1.455/76 – enquadramento trazido no auto de infração em comento;
- Não obstante, o colegiado entendeu que a utilização de fatura falsa foi apenas um meio para se chegar ao subfaturamento, devendo, assim, ser penalizado;
- A presente ação fiscal foi substanciada em farta documentação obtida no estabelecimento da contribuinte (Metalúrgica De Toni) e no da empresa PAESE (Paese Comércio de Ferragens) que indicam manipulação do valor de faturas, caracterizando a prática de subfaturamento;
- Revelado pela fiscalização o subfaturamento das faturas, a partir da prática fraudulenta desvendada, mister se faz a aplicação do inciso VI, do artigo 105, do Decreto-Lei 37/66;
- Constatação desse subfaturamento não advém de levantamento ou de pesquisas, mas da própria documentação apreendida junto à contribuinte, revelando assim que o despacho aduaneiro de importação foi instruído com documentação falsa (fatura comercial com o valor subfaturado), conduta essa punível com a pena de perdimento;
- A falsificação das faturas, pois, não se tratava de mero “crime meio” para se atingir o “crime de subfaturamento”, como colocado pelo acórdão ora recorrido, mas sim de prática dolosa e reiterada, punível com pena de perdimento, conforme dispositivo legal acima transcrito (art. 105 do Decreto-lei 37/66).

Em Despacho às fls. 954 a 957, foi dado seguimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Contrarrazões ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional foram apresentadas pelo sujeito passivo, que alegou, entre outros, que:

- A inconformidade da Fazenda Nacional manifestada através desse Recurso Especial visa modificar o resultado do julgamento traduzido no acórdão recorrido e que chancelou o entendimento da DRJ, afastando a multa do art. 88 da referida MP, pela especialidade da lei especial preponderante sobre a lei geral;
- Há decisões judiciais, inclusive do STJ, no sentido de que o subfaturamento mediante falsidade ideológica enseja a aplicação da pena específica de multa, ao invés do perdimento;
- Os julgados paradigmas indicados pela recorrente não traduzem a similitude reclamada no RICARF, pois o caso concreto retrata, no máximo falsidade ideológica, pela subtração do adiantamento na fatura expedida pelo exportador, conforme descrição das condutas infracionais pela fiscalização aduaneira no Auto de Infração, e não falsidade material.

É o relatório.

Voto

Conselheira Tatiana Midori Migiyama - Relatora

Depreendendo-se da análise do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, entendo que devo conhecê-lo, eis que preenchidos os requisitos do art. 67 do RICARF/2015 com alterações posteriores.

Recorda-se que o cerne da lide trata da aplicação ou não da multa pela conversão da pena de perdimento às hipóteses de subfaturamento efetivamente comprovado.

Nesse ínterim, vê-se que o acórdão recorrido afastou a incidência da multa pela conversão da pena de perdimento, por considerar que houve erro na capitulação legal, uma vez que a aplicação da penalidade prevista no art. 23 do

Decreto-Lei 1.455/76 foi motivada pelo subfaturamento, entendendo que tal conduta estaria prevista em norma específica, qual seja, no art. 88 da MP 2.158/2001.

Enquanto, os acórdãos indicados como paradigmas refletiram entendimento diverso, qual seja, de que a falsidade das faturas ou a utilização de artifício doloso subsumem à previsão do art. 105, VI, do DL nº 37/66.

Sendo assim, resta conhecer o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Ventiladas tais considerações, passo a analisar o cerne da lide. Para tanto, importante trazer breve histórico do ocorrido:

- Trata-se de Auto de Infração lavrado em face da empresa Metalúrgica de Tony Ltda., exigindo:
 - ✓ Multa por conversão da pena de perdimento, equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, nos termos do inciso IV, art. 23, do Decreto-Lei 1.455/76 c/c inciso XI, do art. 105, Decreto-lei 37/66;
 - ✓ Imposto de Importação – II;
 - ✓ Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI;
 - ✓ Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins;
 - ✓ Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS;
 - ✓ Multa de ofício proporcional a 150%; e
 - ✓ Juros de mora.
- A autoridade fiscal, a partir dos documentos obtidos no estabelecimento do sujeito passivo - Metalúrgica De Toni e no da empresa PAESE - Paese Comércio de Ferragens, encontrou provas de que houve prática de subfaturamento e indícios de outros ilícitos;
- Trouxe nos autos como responsáveis solidários, nos termos dos art. 124 e 135 do CTN, o Sr. Deonir de Tony, devido a

sua condição de sócio administrador e pelas infrações praticadas na condução das operações de importação promovidas pela Metalúrgica De Toni Ltda, e o Sr. Evandro Paese, em função da sua participação como representante da autuada nas operações de importação realizados entre 05/2008 a 04/2013;

- A DRJ, ao apreciar a impugnação, acolheu parcialmente a impugnação para exonerar a parte do lançamento referente a multa por conversão do perdimento, no valor de R\$ 2.564.110,95, por vício material; e, no mérito, por unanimidade, julgou improcedente a impugnação para manter integralmente o crédito tributário exigido, referentes aos tributos, no valor de R\$ 298.952,52, a multa de ofício, no valor de R\$ 448.428,78, e os respectivos juros de mora;
- Em acórdão de recurso de ofício, foi emitido acórdão 3401-003.246, que negou provimento ao recurso, afastando a pena de perdimento aplicada às mercadorias e apenando a prática de subfaturamento com a exigibilidade dos impostos e contribuições incidentes sobre a parcela subfaturada acrescida da multa de 100%, conforme art. 88 da MP 2.158-35/01, em respeito ao princípio da especialidade.

No que tange aos fatos, recorro o trazido pela fiscalização:

“[...] o esquema fraudulento capitaneado pelo sócio administrador Deonir De Toni e pelo Sr. Evandro Paese consistiu, no mais das vezes, na omissão da parcela paga a título de adiantamento para o início da produção, também denominado de downpayment, prepayment ou advance. O pagamento final das mercadorias importadas, também referido como balance ou rest payment, restava como o único valor declarado à Fiscalização. Sendo que a parcela paga a título de antecipação era remetida ilegalmente ao exterior, à margem do Sistema Financeiro Nacional, por meio de uma prática conhecida como "doleiros" ou, como referido pelo próprio importador, "money changer", logo, não declarada ao fisco.”

Vê-se que a declaração falsa, com omissão da parcela paga a título de antecipação decorre efetivamente na infração de subfaturamento. Eis que o conceito de subfaturamento se resume na caracterização da diferença entre o preço cobrado na fatura e aquele que fora ajustado – por pagamento à parte fora da escrita fiscal/contábil. O que, compartilho do entendimento exposto no acórdão recorrido que, por sua vez, utilizou os argumentos bem colocados em voto constante do acórdão da DRJ:

“[...]”

Os Julgadores a quo apresentaram seu entendimento de que há penalidade específica para o subfaturamento, no caso 100% da diferença entre o valor declarado e o valor real, e não, como propôs a autoridade de lançamento, a multa de conversão da pena de perdimento com 100% do valor aduaneiro do bem. Este erro constituiria vício material a ensejar o cancelamento do auto nesta matéria.

Vejamos os seus argumentos e justificativa para essa decisão de exonerar a multa constituída pela autoridade fiscal:

Da inaplicabilidade da multa por conversão do perdimento aos casos de subfaturamento

Extrai-se do "Relatório de Auditoria" que a aplicação da multa igual ao valor aduaneiro da mercadoria, disposta no art. 23, do Decreto-Lei nº 1.455/76, com a redação dada pelo art. 41 da Lei nº 12.350/10, no presente caso, teve como motivação o suposto subfaturamento nas importações efetuadas pela Metalúrgica De Tony, conforme trecho da conclusão fiscal copiado abaixo (fl. 201):

Assim, a questão a ser enfrentada nesse momento do julgamento versa sobre qual norma deve ser aplicada diante da situação em que uma mesma conduta se amolda, aparentemente, a dois ou mais dispositivos legais, ou seja, há uma unidade no fato e uma pluralidade de normas identificando este mesmo fato como uma infração, aplicando penalidade diversa, surgindo, assim, o que

a doutrina convencionou chamar de "conflito ou concurso aparente de normas".

Para a solução da controvérsia sobre qual das normas seria aplicável ao caso concreto, recorro-me ao Princípio da Sucessividade e ao Princípio da Especialidade; o primeiro, define que quando duas ou mais normas sucedem no tempo, referindo-se ao mesmo fato, a que for posterior sempre será preferida; o segundo, afirma que a norma será considerada especial quando trazer elementos próprios e particulares à descrição da norma geral, e, por isso mesmo, deverá prevalecer.

Conclui-se, então, que a lei de natureza geral, por abranger ou compreender um todo, somente seria aplicável quando não se verificar no ordenamento jurídico uma norma de caráter mais específico sobre determinada matéria.

Assim, vejo que a partir de 24/08/01, quando entrou em vigor da MP 2158, que no art. 88 passou a prever penalidade específica a ser aplicada na hipótese de subfaturamento, tal ilícito foi excluído do rol das fraudes enumeradas em qualquer dos incisos do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76.

Por isso mesmo, a Lei nº 10.637, que em 2002 estabeleceu que as infrações definidas como dano ao Erário seriam punidas com o perdimento ou a sua conversão, não alcançou (e ainda não alcança) o subfaturamento ou quaisquer outras infrações a ele vinculadas e não autônomas, pois essa infração (subfaturamento) não mais se encontrava no rol das condutas consideradas danosas ao Erário no momento de início de vigência da referida lei, uma vez que já havia passado a receber tratamento tributário distinto, sujeito a uma infração específica.

Quanto ao uso de documento ideologicamente falso, é bem verdade que a fatura, ao não apresentar o valor real da operação, obviamente, é falsa, e, à primeira vista, tal fato se enquadraria ao previsto no art. 105 do Decreto-Lei nº 37/66. Todavia, no presente caso, deve ser aplicado o Princípio da Consunção, utilizado nos casos em que há uma sucessão de condutas com existência de um nexo de dependência entre elas, afastando-se o crime meio,

preparatório e necessário, que passa a ser absorvido pelo crime fim. In casu, afasta-se o crime de utilização de fatura falsa, crime meio, através do qual se buscava alcançar o crime fim, o subfaturamento, que deve ser o penalizado.

Posicionamento diverso, obrigatoriamente, levaria a aplicação de duas penalidades (perdimento e multa de 100%) para uma única infração (subfaturamento), ou tornaria inócua a multa de 100% prevista no art. 88 da MP 2158, que nunca seria aplicável, pois o subfaturamento sempre traz consigo uma fatura falsa.

Em síntese, entendo que, a partir 24/08/2001, aos casos de subfaturamento, não se aplica o perdimento ou a multa por conversão, devendo ser exigido, além dos impostos e da multa de ofício, a multa administrativa de 100% sobre a diferença entre o preço declarado e o preço efetivamente praticado na importação ou entre o preço declarado e o preço arbitrado, conforme prevê o art. 88 da MP 2158.

Na hipótese dos autos, a aplicação da multa prevista no art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76 teve como motivação justamente o subfaturamento, conduta para a qual já havia (e ainda há) previsão de penalidade específica.

*Desta forma, considerando que a aplicação da penalidade prevista no art. 23 da Decreto-Lei no 1.455/76 **foi motivada pelo subfaturamento, conduta esta que já se encontra prevista em norma específica, qual seja, no art. 88 da MP 2158, julgo que, no presente caso, houve erro na capitulação legal, fato que enseja a nulidade do lançamento, na parte referente à multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, no montante de R\$ 2.564.110,95.***

Diante das definições acima, vê-se, então, que a parte do lançamento referente a penalidade prevista no art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76, no valor de R\$ 2.564.110,95, foi contaminado por vício material, uma vez que os fatos narrados, referente a infração

definida como subfaturamento, não se amolda ao enquadramento legal utilizado pela fiscalização.

Ao reler o auto de infração, percebo que o fato central descrito como infração é o subfaturamento. E nesse caso, a declaração falsa é meio para essa prática.

De fato, há infração específica para a prática de subfaturamento e ela deve prevalecer sobre a hipótese de penalidade menos específica.

Por isso, considero que decidiram com correção os Julgadores de 1º piso, e proponho a este colegiado negar provimento ao recurso de ofício, nos termos da decisão recorrida nesta matéria.”

Sendo assim, inegável a aplicação de dispositivo mais específico e que se subsume à essa hipótese – qual seja, o art. 88, parágrafo único, da MP 2.158-35/01 (Grifos meus):

“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.

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.”

Ademais, é de se trazer ainda o art. 703 do Regulamento Aduaneiro, que diz que na hipótese em que o preço declarado for diferente do arbitrado na importação aplica-se a penalidade específica. O que mais uma vez resta aplicar a multa sobre a diferença, e não a aplicação da pena de perdimento.

Frise-se tal entendimento vários julgados do TRF4: MAS nº 2004.70.00.023232-0/PR, 2ª Turma, Rel. Dirceu de Almeida Soares, DJU de 27/4/2005, p. 737; TRF 4, MAS nº 2005.70.00.003840-4/PR, 2ª Turma, Rel. Des. Antônio Albino Ramos de Oliveira, DE de 14/06/2007; TRF 4, MAS 2001.70.00.036547-1/PR, 1ª Turma, Rel. Des. Joel Ilan Paciornil. DE de 14/6/2007.

E ainda julgados do STJ: REsp 12187798 PR 2010/0198397-1 e REsp 1240005 RS 2011/0042131-1.

Não sendo demais lembrar que o CTN traz em seu art. 98 que os Acordos de Valoração Aduaneira prevalecem sobre as demais normas internas.

Em vista de todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama

