



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10814.006591/2009-54  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3002-002.651 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária  
**Sessão de** 11 de abril de 2023  
**Recorrente** 3COM DO BRASIL SERVICOS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Data do fato gerador: 23/03/2009, 30/03/2009

SUBFATURAMENTO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DO DOLO.  
MULTA DO ARTIGO 703 DO REGULAMENTO ADUANEIRO.

Para fins de aplicação da sanção pecuniária prevista no artigo 703 do Regulamento Aduaneiro pressupõe a demonstração de forma clara e inequívoca, por parte da Administração Pública, da intenção ou dolo do contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, em dar provimento ao Recurso Voluntário. Votou pelas conclusões o Conselheiro Wagner Mota Mormesso de Oliveira.

(documento assinado digitalmente)

Wagner Mota Mormesso de Oliveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mateus Soares de Oliveira - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mateus Soares de Oliveira (Relator), Wagner Mota Mormesso de Oliveira (Presidente) e Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta.

**Relatório**

Trata-se de recurso voluntário interposto as fls. 572-581 em face da r. decisão de fls. 556-561, pugnando por sua reforma, sustentando, em síntese que:

- subfaturamento é diferente de subvaloração;

- pressupõe dolo, motivo pelo qual atrai a incidência das multas, em especial a de 100% sobre a diferença entre o preço declarado e o arbitrado, cujo fundamento reside no art. 88 da MP 2.158-35/01, 169 II do Dec. 37/1966 e 703 do R.A.;

- não há concomitância entre a discussão realizada no MANDADO DE SEGURANÇA Nº Autos n.º 2009.61.19.007007-2 EM TRAMITE PERANTE A 5º Vara Federal da 19º Subseção de Guarulhos e o discutido nestes autos;

- pleiteia a anulação do Auto de Infração por vício insanável, decorrente de erro material que viciou todo este processo administrativo.

Por sua vez a decisão recorrida manteve a autuação por entender que a subvaloração restou evidenciada pela documentação acostada aos autos, fato que inevitavelmente atrai a incidência das respectivas multas aduaneiras, com destaque a previsão do art. 703 do RA, posto tratar-se de responsabilidade objetiva nas infrações aduaneiras.

O auto de infração de fls. 01-37 foi lavrado aos 27/07/2009. As supostas infrações teriam ocorrido nas datas de 23/03/2009 e 30/03/2009.

## Voto

Conselheiro Mateus Soares de Oliveira, Relator.

### 1 Da Tempestividade.

Por reunir as condições de admissibilidade, o recurso é conhecido.

### 2 Da Inexistência da Concomitância

Em diversas ocasiões deste processo, constam informações de que o contribuinte impetrou mandado de Segurança para fins de liberação da mercadoria. Neste sentido, destaca-se a petição inicial do respectivo Mandado de Segurança situada as fls. 261-285, onde há a clara pretensão da parte posta em juízo, qual seja, prosseguimento do despacho aduaneiro para fins de liberação dos produtos importados. Mediante prestação de garantia e, por conseguinte, do respectivo juízo, restou deferido o pleito da parte recorrente.

A redação da Súmula 01 desta Egrégia Corte é clara:

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial. (**Vinculante**, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Da leitura do texto em comento, observa-se que matérias que não se identifiquem entre as esferas judicial e administrativa, não podem atrair os efeitos da respectiva súmula e deixarem de ser analisadas por esta Corte.

Salienta-se este fato, posto que o Auto de Infração, objeto de todo este processo judicial foi lavrado com base em infrações e as respectivas multas aduaneiras. Não se cobrou a diferença de imposto, posto que este valor foi depositado em juízo, no respectivo Mandado de Segurança.

Regra basilar de processo é que o pedido da parte delimita a respectiva pretensão do mesmo. De forma diligente, o recorrente apresentou a petição inicial e, as fls. 283, delimitou sua esfera de discussão judicial em sede de seus respectivos pedidos. Foram eles:

MANDADO DE SEGURANÇA Nº Autos n.º 2009.61.19.007007-2 em tramite perante a 5º Vara Federal da 19º Subseção Judiciária – Guarulhos.

(i) conceder liminar *inaudita altera parte*, a fim de determinar Autoridade Coatora a imediata liberação da mercadoria importada no mês de março, representada pelas Declarações de Importação ("DI's") nos 09/0354333-2, 09/0354243-3 (ambas registradas em 23.03.2009) e 09/0383869-3 (registrada em 27.03.2009);

(ii) determinar a notificação da Autoridade Coatora para que, no prazo legal, preste as informações que entender cabíveis; e

(iii) ao final, após a oitiva do Ilustre Representante do Ministério Público, confirmar a liminar deferida, concedendo, em definitivo, a segurança pretendida.

Em sede de impugnação, até mesmo em razão dos fundamentos apontados em sede do Auto de Infração, o fundamento da discórdia reside na legalidade ou não da imposição da multa nos fundamentos dos artigos art. 88 da MP 2.158-35/01, 169 II do Dec. 37/1966 e 703 do R.A.

Tratam-se, destarte, de fundamentos distintos, inexistindo concomitância, motivo pelo qual analisa-se o mérito deste recurso.

### **3 Da Ausência do Dolo e da Alteração de Critério Jurídico pela Administração.**

O auto de infração de fls. 01-37 foi lavrado aos 27/07/2009, aplicando-se as sanções cujos fatos geradores teriam ocorrido nas datas de 23/03/2009 e 30/03/2009. No processo administrativo fiscal, o ato administrativo do lançamento ou da formalização do Auto de Infração delimita e da início a fase litigiosa, a qual o contribuinte pode renunciar mediante pagamento ou adesão a algum parcelamento.

Em razão disto deve estar revestido de todas as formalidades e pressupostos previstos no artigo 10 do Decreto 70.235/1972. Eis a sua redação:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

**III - a descrição do fato;**

**IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;**

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

A descrição dos fatos no Auto de Infração foi enfática acerca da existência da fraude mediante utilização de preços subfaturados por força da ligação entre as empresas exportadora e importadora. Tal fato resultou no arbitramento de preços promovido pela autoridade aduaneira. Todavia, de forma equivocada.

É necessário frisar que a decisão de primeiro grau tratou o caso como sendo de subvaloração. **Apesar de ter enfrentado os fundamentos apontados em sede do Auto de Infração, inova a Administração Pública ao adotar esta fundamentação. Tal fundamento não encontra amparo no limite da lide posta no presente processo. Típico caso de alteração do critério jurídico pela administração pública.**

Antes de adentrar na parte fática, importante salientar breve estudo desenvolvido pela Conselheira Thaís de Laurentis, a qual, em sua obra intitulada “Mudança de critério jurídico pela administração tributária: regime de controle e garantia do contribuinte” resume, de forma simples, o contexto aqui debatido:

(i) aquela em que um ato administrativo, seja geral e abstrato, seja individual e concreto, traz uma *mudança de interpretação* (dentre aquelas validamente abarcadas pelo texto legal) desfavorável ao contribuinte, que pautara sua conduta em ato anterior que lhe resguardava de determinada forma; (ii) aquel’outra, na qual o contribuinte possui em seu favor entendimento externado por ato administrativo que, posteriormente, é *considerado ilegal* por nova interpretação apresentada pela Autoridade Administrativa. Ambas são aqui tratadas como espécies do gênero *mudança (ou alteração) de critério jurídico*, para utilizar a nomenclatura consagrada na doutrina e na jurisprudência sobre o tema. (LAURENTIIS, Thais De L413m Mudança de critério jurídico pela administração tributária: regime de controle e garantia do contribuinte. São Paulo, SP: IBDT, 2022, p. 31).

A diferença entre estes institutos é evidente. De um lado há necessidade do dolo para a respectiva caracterização da infração. Por outro, há uma aplicação equivocada dos métodos de valoração previstos no Acordo de Valoração Aduaneira. Institutos distintos. Penalidades diversas.

Neste ponto, vale reportar-se as fls. 25 do processo, logo no texto do Auto de Infração, cujo trecho a ser transcrito reflete toda a discussão tratada neste tópico:

**Este auto de infração foi lavrado sob o entendimento de que a aplicação da multa independe da caracterização de fraude, sonegação ou conluio e alcança toda e qualquer situação em que seja constatada diferença entre o preço declarado e o preço efetivamente praticado na importação ou entre o preço declarado e o preço arbitrado. Sendo assim, cobra-se a respectiva penalidade.**

E o que dispõe os fundamentos por ele adotados as fls. 19:

Art. 88 da Medida provisória no 2.158-35/01- **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."

INFRAÇÃO DO 37/66- Art.169 - Constituem infrações administrativas ao controle das importações: (Artigo com redação dada pela Lei no 6.562, de 18/09/1978)

II - **subfaturar** ou superfaturar o preço ou valor da mercadoria:

Pena: multa de 100% (cem por cento) da diferença.

§ 5- A aplicação das penas previstas neste artigo: (Parágrafo acrescido pela Lei no 6.562, de 18/09/1978)- I - não exclui o pagamento dos tributos devidos, nem a imposição de outras penas, inclusive criminais, previstas em legislação específica;"

#### REGULAMENTO ADUANEIRO

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.

Art. 86. A base de cálculo dos tributos e demais direitos incidentes será determinada mediante arbitramento do preço da mercadoria nas seguintes hipóteses:

I - **fraude, sonegação ou conluio**, quando não for possível a apuração do preço efetivamente praticado na importação (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 88, caput); e

Do decorrer da fiscalização, consta informação de fundamental importância para o deslinde deste caso, motivo pelo qual transcreve-se trecho das fls. 15, a saber:

**As suspeitas em relação ao preço declarado dos produtos** partiram de pesquisas, no curso do despacho de importação, de diversas listas de pregos disponíveis na internet e de vendas finais ao consumidor em outros países. Estes valores prestaram-se, exclusivamente, para fins de impulsionar investigações. Tendo em vista a grande disparidade entre os pregos encontrados e os praticados, entendeu-se que havia indícios de subfaturamento das mercadorias. Ato contínuo, as declarações foram encaminhadas "a Seção de Procedimentos Especiais Aduaneiros desta Alfandega (SAPEA) para investigação dos fatos apurados.

**Através da análise das exportações da 3COM para o Brasil e de outros documentos apresentados pelo importador, a SAPEA concluiu não existirem indícios de fraude nas operações entre a matriz e a filial.** Contudo, apesar de não haver sido constatado o subfaturamento, foram apontadas as seguintes irregularidades relativas à valoração aduaneira:

-Não se aplicaria o primeiro método de valoração, em função da vinculação entre o importador e exportador;

-Os valores declarados não seriam aceitáveis, visto tratarem-se de "preços de transferência" (a vinculação entre as empresas afetou os valores declarados para as mercadorias);

Cabe lembrar que o Acordo GATT elenca cinco situações fáticas em que a fiscalização pode descaracterizar o valor aduaneiro declarado pelo importador. São

eles:

a) Fraude na documentação apresentada;

**b) Vinculação entre o importador e o exportador que tenha influencia no preço;**

c) Restrições à cessão ou à utilização das mercadorias pelo comprador que afetem substancialmente o valor das mercadorias;

d) Vendedor se beneficie de parte da revenda ou quando a venda estiver sujeita a contraprestações ou condições;

e) Valor de transação não ajustado mediante o disposto no artigo 8º do Acordo de valoração, quando for o caso;

A saber, o próprio importador forneceu a SAPEA uma tabela de preços, com valores bem mais altos, **que são praticados em vendas para pessoas não ligadas**. Ante o exposto, foi proposto o prosseguimento do despacho com a exigência de que para as declarações cujos produtos o importador apresentou lista de preço para pessoas não vinculadas, fosse feita a retificação dos mesmos e do método de valoração.

Conforme já externado nestes autos, a decisão recorrida tratou este caso como sendo de subvaloração. Mas o Auto foi claro ao adotar fundamentação de subfaturamento. E as fls. 559/560 consta que um dos principais fundamentos adotados no Auto de Infração é simplesmente inaplicável ao caso em tela.

**É fato incontroverso que houve diferença entre o valor declarado e o valor cabível para as mercadorias importadas. A impugnante efetuou voluntariamente as retificações de valor exigidas pela fiscalização.**

**Dessa forma, ocorreu de fato a hipótese de incidência abstrata prevista pelo art. 703 do RA de 2009. Portanto, há fundamento no lançamento da multa aplicada.**

**Entendo que a fundamentação pelo art. 169, II, §5º do Decreto-lei nº37/66 não é cabível no caso concreto, pois trata de hipótese de subfaturamento ou superfaturamento.**

**Subfaturamento não se confunde com subvaloração...A subvaloração é, em resumo, a mal aplicação do Acordo de Valoração Aduaneira. O subfaturamento, por outro lado, pressupõe a prática dolosa de declarar valor diferente do real. Logo, entendo ser incabível essa fundamentação.**

**Por fim, a citação do art. 88, § único da MP nº 2.158/01, suscita a controvérsia principal sobre a aplicação da referida multa. Isso porque o caput desse artigo cita hipóteses de fraude, sonegação ou conluio...**

Em sede da referida decisão de primeiro grau, a manutenção da imposição residuiu no fundamento de que o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº17 de 23/06/2004 teria o condão de manter a multa independente da fraude, conluio e sonegação, em razão da responsabilidade objetiva. E tal fato teria sido retratado no artigo 703 do Regulamento Aduaneiro.

Ou seja. Dos três principais fundamentos adotados em sede do Auto de Infração, dois (todos referentes a fraude) foram afastados, mantendo-se a autuação pelo disposto no art.

703 do Regulamento Aduaneiro, sem a necessidade da presença do dolo, algo, inclusive, mencionado nas conclusões do Auto de Infração.

Salienta-se que não cabe ao julgador legislar. Apenas interpretar e aplicar a lei e demais normas infralegais. O artigo 703 do R.A. faz clara referência ao artigo 86 que, inegavelmente, pressupõe a fraude. E esta decorre do dolo. E tal ponto não restou comprovado nestes autos, segundo a própria fiscalização. Portanto, discorda-se, com a devida vênia, da decisão de primeira instância de que a aplicação da sanção prevista no referido dispositivo independe da intenção do agente. Subfaturamento não é subvalorização.

Tal fato resulta no cancelamento do lançamento da multa.

### **DO DISPOSITIVO.**

Do exposto, conheço do Recurso Voluntário, rejeito a preliminar de nulidade e, no mérito, voto pelo provimento para cancelar o lançamento da multa.

(documento assinado digitalmente)

Mateus Soares de Oliveira.