



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 10235.001104/2003-92
Recurso nº : 132.261
Acórdão nº : 303-32.709
Sessão de : 24 de janeiro de 2006
Recorrente : PRODAM – PROCESSAMENTO DE DADOS DO
AMAPÁ LTDA.
Recorrida : DRJ/FORTALEZA/CE

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. O processo fiscalizatório constitui fase pré-processual, informativa, em que se verificam as eventuais irregularidades que poderão ensejar o apropriado lançamento.

MULTA. SUBFATURAMENTO. INFRAÇÃO AO CONTROLE ADMINISTRATIVO DAS IMPORTAÇÕES.

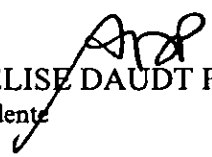
A comprovação de que a recorrente informava preços a menor em suas Declarações de Importação, implica na caracterização de subfaturamento e na exigência de multa por infração ao controle das importações.

Lançamento procedente.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


ANELISE DAUDT PRIETO
Presidente



Processo nº :
Acórdão nº : 303-32.709


SILVIO MARCOS BARCELOS FIÚZA
Relator



Formalizado em: 09 MAR 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Zenaldo Loibman, Nanci Gama, Sérgio de Castro Neves, Marciel Eder Costa, Nilton Luiz Bartoli e Tarásio Campelo Borges. Esteve presente o Procurador da Fazenda Nacional Leandro Felipe Bueno Tierno.

Processo nº :
Acórdão nº : 303-32.709

RELATÓRIO

Contra o contribuinte ora recorrente de que trata o presente processo foi lavrado auto de infração para exigência da multa por infração administrativa ao controle das importações, prevista no artigo 169, inciso II, do Decreto-lei nº 37/66, regulamentada pelo art. 526, inciso III, do Decreto nº 91.030/85 (Regulamento Aduaneiro), no valor de R\$ 1.028.605,66 (hum milhão e vinte e oito mil seiscentos e cinco reais e sessenta e seis centavos).

Segundo consta dos autos, a fiscalização deu início ao procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pela contribuinte após tomar conhecimento do Ofício DECAM/DINON-99/109, de 30/08/99, fls. 15, encaminhado pelo Banco Central do Brasil, onde é feita a comunicação de que a empresa supracitada fez uso, no exterior, de cartões de crédito internacionais emitidos no Brasil, tendo o exame de toda documentação apontado para a realização de operações com características de importação com fins comerciais.

A partir da análise dos extratos apresentados pela contribuinte, os agentes autuantes puderam concluir pela ocorrência de diversas transações efetuadas no exterior, sobressaindo-se dentre todas, pelo grande volume e regularidade, àquelas relacionadas com as compras realizadas junto à empresa PRODEX TRADING CORP., com sede em Miami, nos Estados Unidos da América. Assim, de acordo com os dados levantados pela fiscalização aduaneira, foram realizadas 148 (cento e quarenta e oito) transações no período de janeiro de 1998 a fevereiro de 1999, que resultaram no valor de us\$ 850.327,85, correspondente em moeda nacional ao montante de R\$ 1.028.605,66.

Apresenta, ainda, a fiscalização, as seguintes considerações:

1. intimada por diversas vezes a prestar informações acerca desta prática, ou seja, uso do cartão de crédito no exterior e ainda mais especificamente esclarecer os gastos contabilizados em cartão de crédito internacional junto à PRODEX TRADING CORP., a recorrente limitou-se a responder que *“ocorreu eventualmente a utilização do nosso cartão de crédito na aquisição de bens e serviços no exterior”* e que *“estas transações se referem basicamente a serviços e outras despesas realizadas no exterior”*;

2. inicialmente, a importadora ora recorrente alegou tratar-se apenas de uma “aquisição de bens” mas em resposta à segunda intimação informou que tais operações estavam relacionadas com a “aquisição de bens e serviços”, e finalmente, em resposta à terceira intimação, descarta a aquisição de bens para informar que os recursos operados com os cartões de créditos se destinavam ao pagamento de “serviços e outras despesas”, embora não esclareça quais estes dispendiosos serviços e despesas teriam sido adquiridos;

Processo nº :
Acórdão nº : 303-32.709

3. com base nos registros do SISCOMEX e no Livro de Registro de Entrada de Mercadoria, ficou constatado que a contribuinte possui como único fornecedor de bens no exterior a empresa DIRECT TRADING, sediada em Miami, no estado da Flórida, nos Estados Unidos da América, conforme identificação presente nas faturas comerciais apresentadas para instrução dos despachos aduaneiros das importações realizadas entre janeiro/98 e fevereiro/99;

4. através de consulta ao *site* oficial do Departamento de Estado da Flórida, assim como da análise de faturas comerciais que instruíram declarações de importação registradas em anos seguintes, e ainda, com base em declaração apresentada pela própria empresa DIRECT TRADING no curso do procedimento de despacho aduaneiro da DI nº 03/0872766-0, registrada em 2003, pode-se concluir que a DIRECT TRADING e a PRODEX TRADING CORP. são a mesma empresa, sendo este a sua denominação social e aquele o nome do estabelecimento;

5. que há vinculação entre a importadora (PRODAM – Processamento de Dados do Amapá Ltda.) e a empresa exportadora (DIRECT TRADING / PRODEX TRADING CORP.) visto que o Sr. Marco Failache, sócio-gerente da PRODAM, consta como um dos diretores da DIRECT TRADING / PRODEX TRADING CORP;

6. da análise da escrituração contábil referente ao exercício de 1999, ano-calendário 1998, cuja apuração dos resultados foi realizada com base no Lucro Real, foi verificado que, mensalmente, era feito um único lançamento em conta de resultado (Custo das Mercadorias Vendidas – Mercadorias Compras Cartões), tendo em contrapartida recursos saídos do Caixa da empresa, descritos no livro Diário como sendo relacionados com “pagamento de cartões”. Intimada a prestar esclarecimentos acerca da composição desta conta de resultado, a empresa alegou que, por problemas técnicos, não seria possível identificar os documentos que integram os valores lançados, demonstrando assim desconhecer a composição de uma conta que apresentou no final do ano-calendário de 1998 um expressivo saldo de R\$ 1.062.452,00;

7. não constam nos registros contábeis da importadora quaisquer lançamentos e/ou contas relacionadas com pagamentos de serviços no exterior, endossando assim a informação da própria empresa de que os cartões eram utilizados para aquisição de bens no exterior;

8. no citado período, a quase totalidade das aquisições de bens foram realizadas junto à DIRECT TRADING e a PRODEX TRADING CORP, pois consta no Livro de Registro de Entrada de Mercadorias a escrituração de “aquisições de mercadorias nacionais no valor de apenas R\$ 1.526,34”;

Ao final, com fundamento nos fatos acima apresentados, os agentes autuantes concluíram pela existência de irregularidades nas operações realizadas pela empresa importadora, em que foram praticados preços inferiores aos efetivamente utilizados na transação comercial. Diante da previsão legal de exigência de multa pelo

“subfaturamento do preço ou valor da mercadoria na importação”, foi lavrado, em 03/12/2003, o auto de infração objeto do presente recurso.

II – DA IMPUGNAÇÃO

Cientificada do lançamento em 09/12/2003, fls. 04, a autuada insurgiu-se contra a exigência em 07/01/2004, colacionando aos autos a peça impugnativa de fls. 289/304, oportunidade em que, após reproduzir minuciosamente os fatos descritos no auto de infração, apresenta seus fundamentos jurídicos contra a autuação, resumidos nos termos que se seguem, trazidos ao processo e ora adotados por expressar a realidade dos fatos pela DRF de Julgamento em Fortaleza - CE:

“Em preliminar:

1. argúi a nulidade do lançamento em razão do que afirma ter manifesto cerceamento do direito de defesa, visto que o princípio da Legalidade Objetiva exige do Fisco uma *“autuação oficial e imparcial para obtenção da verdade dos fatos”* e o princípio da Verdade Material estabelece que *“o dever investigatório da autoridade fiscal não pode ficar amarrado a formalismos e presunções, sob pena de não se descobrir corretamente a verdade dos fatos”*;

2. argumenta a litigante que, no lançamento em questão, a fiscalização não poderia ter concluído de modo tão simplório pela ocorrência de subfaturamento na importação das mercadorias, pois, primeiramente, pelo fato da empresa se encontrar em uma área de exceção (Área de Livre Comércio de Macapá e Santana), as mercadorias que adquire no exterior não são tributáveis, e sendo assim, mesmo na hipótese de ter ocorrido subfaturamento, nenhum prejuízo teria causado ao erário, e em segundo plano, afirma ser evidente que a utilização de cartão de crédito no exterior não tem necessariamente como objetivo apenas a realização de compras de mercadorias para revenda, mas também o pagamento por serviços e despesas pessoais, como hospedagem, passagens, antecipação de compras, aluguéis de veículos, etc.;

3. para que a fiscalização pudesse concluir pelo subfaturamento teria que buscar mais elementos de prova, comparando as diversas DI's com os valores individuais de cada mercadoria, quantidade e valor, ou ainda, aplicar o método subsidiário previsto no artigo 2º do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio, e existindo mais de um valor de transação de mercadorias idênticas, deveria ser utilizado o valor de transação mais baixo;

4. o Conselho de Contribuintes já teria decidido que o contrato de câmbio é prova cabal do valor da transação, pois este deve prevalecer até prova em contrário (3º CC – Ac. 301-28258, de 04/12/1996);

5. destaca que, ainda que tivesse ocorrido o subfaturamento, não omitiu qualquer informação ao Fisco, visto que efetuou todos os lançamentos referentes às despesas realizadas no exterior nos seus livros contábeis, apurando e recolhendo os tributos decorrentes, quando devidos, requerendo, portanto, a nulidade

Processo nº :
Acórdão nº : 303-32.709

do feito fiscal por ferir o princípio da Verdade Material e face à inexistência de provas;

No mérito:

6. discorre acerca da impossibilidade jurídica da exigência da multa objeto da presente lide face à isenção dos tributos federais na importação de mercadorias pela Área de Livre Comércio (ALCMS), pois sendo a multa um acessório da obrigação principal e estando as operações de importação realizadas pela impugnante amparadas pela isenção concedida por lei às empresas localizadas na ALCMS, inexistente a obrigação de pagar os tributos que incidiram nas referidas operações (II e IPI), e, conseqüentemente, incabível é a exigência da multa, na qualidade de obrigação acessória;

7. traz à colação jurisprudência do TRF 2ª Região para destacar que, independentemente do valor declarado nas declarações de importação ou lançado nos livros contábeis, se não eram devidos os tributos nas importações, nenhum prejuízo ocorreu ao Erário;

8. sustenta que não houve violação ao dispositivo legal apontado na peça de autuação, razão pela qual alega não existir motivação fática para aplicação da multa administrativa, pois, incorre nesta pena quem subfaturar o preço ou valor da mercadoria e, par tanto, é necessário que a fiscalização prove que ocorreu o subfaturamento na importação de cada uma destas mercadorias e que tal fato tenha causado prejuízo ao Erário, pois, *“em se tratando de penalidade não se pode presumir a infração”*;

9. ressalta que se houve erro no momento da indicação dos preços na declaração de importação, a empresa procedeu às devidas correções, espontaneamente e tempestivamente, ao lançar em seus livros contábeis os valores que realmente pagou pelas mercadorias, pois agindo desta forma não quis “esconder nada ao Fisco”, elidindo qualquer presunção de ilegalidade;

10. cita ementas de decisões administrativas e judiciais, para defender que o instituto da denúncia espontânea consignado no art. 138 do CTN não autoriza que a litigante seja penalizada com a multa em apreço, uma vez que, antes do início de qualquer procedimento ou medida de fiscalização, a empresa declarou e lançou em seus livros contábeis e na DIRPJ do exercício de 1999 todos os valores pagos pelas compras efetuadas no exterior;

11. ao final, requer que seja apreciada a preliminar de nulidade suscitada, para que seja julgado nulo o auto de infração constante do presente processo, por ofensa ao princípio da Verdade Material, ou senão, caso vencida a inicial, que, no mérito, diante dos argumentos acima apresentados, seja considerado improcedente o lançamento.



Processo nº :
Acórdão nº : 303-32.709

A DRF de Julgamento em Fortaleza –CE, através do Acórdão Nº 5.749 de 23/02/2005 julgou o lançamento procedente nos termos que a seguir se transcreve, omitindo-se apenas algumas transcrições de textos legais:

“I – PRELIMINARES

Da admissibilidade da impugnação

Preenchidos os requisitos formais de admissibilidade da impugnação apresentada, dela se toma conhecimento.

Da jurisprudência do Conselho de Contribuintes

Com relação ao julgamento de processos fiscais no âmbito dos Conselhos de Contribuintes, em que pesem as respeitáveis decisões dos referidos órgãos colegiados, estas não têm o condão de vincular o julgamento em primeira instância. Assim, mesmo que os Acórdãos citados tratem de matéria idêntica a do presente processo, não poderão se constituir em fundamento, nesse voto, uma vez que as decisões do referido órgão colegiado não têm eficácia normativa.

Da arguição de nulidade por ofensa ao princípio da Verdade Material

A autuada argúi, preliminarmente, que a fiscalização não buscou a verdade material porque não investigou os fatos com lealdade e imparcialidade, deixando, assim, de envidar todos os esforços necessários para atingir a realidade da situação sob investigação, evitando ao máximo a utilização de presunções e ficções. Nesse sentido, traz em sua defesa alguns parágrafos discorrendo sobre a impossibilidade do lançamento estar embasado em meros indícios e presunções de ocorrência do ilícito.

No entanto, analisando-se a descrição dos fatos e o enquadramento legal, fls. 05/09, verifica-se que tal argumento não se coaduna com a situação fática que embasou a presente exação.

Na realidade, o lançamento teve como ponto de partida a constatação pelo fisco de que, no período de janeiro de 1998 a fevereiro de 1999, a contribuinte efetuou diversos pagamentos à empresa exportadora PRODEX TRADING CORP., sediada em Miami, através da utilização de cartões de crédito. Segundo a fiscalização, tais pagamentos têm relação com a aquisição de mercadorias no exterior, o que demonstraria que os valores constantes nas faturas comerciais que instruíram o registro da importação destas mercadorias no SISCOMEX se apresentavam bem menores que os efetivamente praticados na transação comercial, caracterizando a prática de subfaturamento.

É cediço que o princípio da Verdade Material ou da Verdade Real, vinculado ao princípio da Oficialidade, exprime que a Administração Tributária deve

7 

Processo nº :
Acórdão nº : 303-32.709

tomar decisões com base nos fatos tais como se apresentam na realidade. Para tanto, tem o direito e o dever de carrear para o expediente todos os dados, informações, documentos a respeito da matéria tratada, sem estar presa aos aspectos considerados pelos sujeitos. Assim, no tocante às provas, sejam diretas ou indiretas, desde que obtidas por meios lícitos, o Fisco detém liberdade plena para produzi-las.

Ao Fisco cabe ainda o dever da investigação para efetuar o lançamento do crédito tributário, pois no desempenho de suas atividades, o agente fiscal deverá examinar as informações fornecidas pelo sujeito passivo para efetuar o referido lançamento, utilizando-se dos registros comerciais e fiscais como fonte de pesquisa, podendo se valer de outros meios para formar sua convicção. A constituição do crédito tributário está vinculada à sua existência de fato, e assim, devendo ser demonstrada por aquele a quem cabe efetuar o lançamento.

É percuciente o entendimento de que, atuando na estrita legalidade do procedimento administrativo fiscal, tem o agente do fisco a função de agir, de ofício, para descobrir a verdade dos fatos com absoluta imparcialidade, sendo que a execução de qualquer ato com vistas a obter um maior esclarecimento acerca da matéria fática, vai depender, exclusivamente, da necessidade que tenha a autoridade fiscal de aperfeiçoar a sua percepção sobre a realidade dos fatos, por diversas formas representada.

Portanto, como se observa dos documentos acostados ao processo, a exemplo dos Termos de Intimação Fiscal, pode-se constatar que, ao contrário do que é alegado pela litigante, durante o procedimento fiscal os agentes autuantes buscaram a verdade material dos atos negociais relacionados com as importações, os quais deveriam estar nitidamente registrados nas DI's e nos documentos que as instruíram e em perfeita sintonia com as informações constantes dos seus livros contábeis e fiscais, conforme preceituam as disposições normativas que regem a matéria.

Ademais, no que tange à admissibilidade de provas no processo administrativo fiscal, da leitura do Decreto nº 70.235/72, precisamente quanto às determinações do art. 29, constata-se que no âmbito da processualística fiscal são admitidos todos os meios de prova em direito admitidas, inclusive a prova indireta, desde que corroborada por indícios convergentes.

E assim, se a fiscalização traz provas da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, caberá à interessada, igualmente, provar a falta dos pressupostos de sua ocorrência ou a existência de fatores excludentes.

Note-se que a contribuinte foi regularmente intimada, por diversas vezes, a apresentar explicações ou documentos que pudessem esclarecer a que se referiam os gastos no exterior, realizados através de cartões de crédito. Posteriormente, foi novamente intimada a se pronunciar quanto à composição da conta de despesa identificada no seu Plano de Contas como "*Mercadorias compradas Cartões*". Apesar disso, tanto no decorrer da ação fiscal, como na fase impugnatória,

Processo nº :
Acórdão nº : 303-32.709

não trouxe aos autos qualquer elemento capaz de justificar as origens das despesas relacionadas pela fiscalização.

Portanto, no presente caso, durante o procedimento fiscal, a busca da verdade material ficou preservada na medida em que o agente do fisco intimou por diversas vezes o sujeito passivo a prestar os devidos esclarecimentos/informações e apresentar os livros e documentos necessários à apuração do fiel cumprimento das obrigações tributárias pela empresa importadora.

Na espécie, o fato constitutivo do direito do Fisco baseia-se nas cópias do livro de Registro de Entrada de Mercadorias, fls. 77/98, das Faturas Comerciais que instruíram as DI's, fls. 99/198, das Faturas dos Cartões de Crédito, fls. 16/65, e da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ do exercício 1999, ano-calendário 1998, fls. 282/284, que formam o conjunto probante a respaldar o lançamento.

Destaque-se ainda que o procedimento fiscal repousa sobre base legal e descrição fática explicitamente demonstrada no Auto de Infração, permitindo ao sujeito passivo exercer amplamente o seu direito de defesa, comprovando-se esse fato, ademais, pelo teor da impugnação apresentada, onde o contribuinte expõe minuciosamente todos os fundamentos arrolados na autuação, contestando as imputações que lhe foram feitas, o que revela ter compreendido os motivos da autuação.

Quanto aos demais argumentos trazidos pela litigante em sede preliminar, por constituírem objeto principal da lide, serão apreciados na parte meritória da presente peça.

II – MÉRITO

Do subfaturamento na importação

Ab initio, convém salientar que, sob o aspecto fiscal, o subfaturamento do preço ou valor da mercadoria em uma operação de importação produz efeitos no âmbito da valoração aduaneira. Urge, assim, tecer alguns esclarecimentos acerca do assunto, antes mesmo da análise quanto à procedência da ação fiscal objeto do presente litígio.

A legislação aduaneira utiliza as expressões preço e valor, sendo o preço a cotação expressa em dinheiro estipulada para pagamento de uma mercadoria importada, enquanto o valor, deve ser entendido no sentido técnico no âmbito do comércio exterior, ou seja, o “valor aduaneiro”, que é a base de cálculo do imposto de importação segundo as disposições do Acordo de Valoração Aduaneira.

Em que pese à distinção existente entre a infração de Subfaturamento e o Valor Aduaneiro, verifica-se tendência generalizada à conexão dos conceitos, seja em razão da interpretação sobre o que é subfaturamento ou pelo

reflexo de sua caracterização sobre a determinação da base de cálculo do Imposto de Importação (Valor Aduaneiro).

Assim, pode-se definir subfaturamento como sendo uma prática que consiste em declarar, mediante a fatura, preço inferior ao efetivamente negociado. É o que se depreende também da explanação feita por Roosevelt Baldomir Sosa, em Comentários à lei Aduaneira, vol. III, São Paulo, Aduaneiras, 1ª edição, pág. 239:

“Subfaturamento (importação – import underinvoicing) Operação pela qual o importador nacional adquire uma mercadoria a um preço declarado inferior ao real. A diferença entre o preço real e o declarado será paga ao exportador estrangeiro pelo mercado negro de câmbio.”

“... remessas em pagamento acima desse valor real constituirão superfaturamento, e abaixo, subfaturamento. Os elementos de convicção repousam necessariamente, nas contratações e liquidações cambiais, ou na comprovação de remessas à margem do sistema legal.”

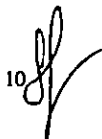
Note-se que, embora a infração “*subfaturar o preço ou valor da mercadoria*” tenha sido originalmente concebida na legislação do comércio exterior como infração de natureza eminentemente cambial, com o advento da Lei nº 6.562, de 1978, que deu nova redação ao artigo 169 do Decreto-Lei nº 37/66, passou a caracterizar-se como infração administrativa ao controle das importações, dada a importância do valor de transação a ser identificado na operação, segundo as disposições do Acordo de Valoração Aduaneira, por constituir a base de cálculo do imposto de importação, conforme já ressaltado.

Nesse contexto, conquanto a infração de subfaturamento apresente um viés bastante ligado à questão cambial, insista-se que, legalmente, está definida como infração administrativa, o que indica a possibilidade de sua caracterização, quando constatado pelo fisco que o preço declarado é inferior ao real, cabendo no entanto, ao importador, o ônus de provar a regularidade cambial da operação.

Dos elementos de prova que fundamentaram a autuação

Importando-se subsidiariamente para o processo administrativo fiscal o conceito de prova do Código de Processo civil, art. 332, tem-se que todos os meios legais, assim como os moralmente legítimos, são hábeis para provar a verdade dos fatos.

Nesse sentido, pela Teoria Geral da Prova, esta se classifica em direta, que consiste na demonstração do próprio fato que se quer provar e indireta, a que não tem por objeto o fato probando, mas outros fatos a ele relacionados, de modo que, pelo raciocínio chega-se ao fato que se quer provar. Portanto, a primeira é aquela em que os fatos revelam-se sem a necessidade de se realizar processos lógicos construtivos, enquanto que a segunda exige a construção por processos lógicos, que revelarão os fatos ou circunstâncias.

10 

Conforme ressalta Paulo Celso B. Bonilha, em seu livro *"Da prova no processo administrativo tributário"*, 2ª ed., Editora Dialética, São Paulo, 1977:

"Sob o critério do objeto, nós vimos que as provas dividem-se em diretas e indiretas. As primeiras fornecem ao julgador a idéia objetiva do fato probando. As indiretas ou críticas, como as denomina Carnelutti, referem-se a outro fato que não o probando e que com este se relaciona, chegando-se ao conhecimento do fato por provar através de trabalho de raciocínio que toma por base o fato conhecido."

Indício é o fato conhecido ("factum probatum") do qual se parte para o desconhecido ("factum probandum") e que assim é definido por Moacyr Amaral dos Santos:

"Assim, indício, sob o aspecto jurídico, consiste no fato conhecido que, por via do raciocínio, sugere o fato probando, do qual é causa ou efeito."

Com efeito, dentre as provas indiretas encontram os indícios. Pode-se caracterizar o indício como a circunstância conhecida e provada, que, tendo relação com o fato, autoriza, por indução, concluir-se a existência de uma ou outras circunstâncias.

Frise-se que os indícios são tratados pela classificação doutrinária como provas indiretas, podendo-se inferir que são, de fato, provas, aliás provas que exigem a construção de raciocínios lógicos, que levam à demonstração de outros fatos ou circunstâncias. Seu traço marcante é ser prova lógica, também conhecida como crítica.

O lógico é que o indício seja utilizado sempre em confronto com outras provas diretas ou indiretas. Dificilmente, um único indício poderá servir para formar a convicção de um julgador. Não se lega, portanto, que o concurso e concordância entre os indícios pode levar à formação da chamada prova indiciária e, esta pode, por si só, formar a convicção do julgador.

De acordo com De Plácido e Silva, em Vocabulário Jurídico, vol. III, 11ª edição, Ed. Forense – Rio de Janeiro, 1991, pág. 494, a prova indiciária *"é a prova deduzida, decorrente ou resultante de fatos outros, que convencem a existência de outro fato... cuja valia depende das circunstâncias em que se formulou, de modo a criar ou a estabelecer uma convicção. E assim, o indício que o formular deve ser de tal verossimilhança que não deixe dúvida acerca do fato, cuja existência dele (indício) se conclui"*.

Assim, muitas vezes aparecem indícios isolados e, em muitos casos uma prova completa, formada esta, exclusivamente, com indícios. Em todas as hipóteses, o conjunto de provas deverá ser considerado pelo julgador, no cotejo com os demais elementos de convicção coligidos.

Processo nº :
Acórdão nº : 303-32.709

Na espécie, deve-se destacar que os fatos apurados pela fiscalização constituem um conjunto de provas documentais indiciárias da infração efetivamente ocorrida, como a seguir está demonstrado.

Após análise dos valores constantes das faturas dos cartões de crédito, assim como do volume de operações de importação efetuadas pela autuada, pode-se inferir que as compras efetuadas através de cartões de crédito junto à empresa PRODEX TRADING CORP., em Miami, apresentavam um valor superior ao valor declarado no SISCOMEX como valor tributável de todas as transações realizadas no mesmo período.

Do exame dos livros contábeis e fiscais da autuada, dentre estes, o livro de Registro de Entrada de Mercadorias da empresa, fls. 77/98, verifica-se que, no período fiscalizado, a autuada possuía como único fornecedor de bens no exterior a empresa DIRECT TRADING, sediada em Miami, na Flórida – USA, e que o total das aquisições de mercadorias de empresas nacionais resultarem em apenas R\$ 1.526,34, valor este pouco relevante se comparado ao total informado pela contribuinte em sua Declaração de IRPJ do exercício de 1999, ano-calendário 1998, referente à compra de mercadorias à vista (R\$ 1.949.349,65), fl. 284. Pode-se, assim, concluir que a maior parte das aquisições de mercadorias ocorreram junto à empresa DIRECT TRADING.

Intimada pela fiscalização a prestar esclarecimentos sobre os pagamentos constantes dos extratos dos cartões de crédito, fl. 70, em sua resposta (fl. 71), a litigante limitou-se a declarar que os valores se referiam à aquisição eventual de bens no exterior, não apresentando nenhum documento que comprovasse tal afirmação. Quando intimada a apresentar todos os comprovantes da aquisição destes bens (fl. 72), a defendente simplesmente prestou informação diversa da anterior, e alegou que os pagamentos foram feitos para aquisição no exterior não apenas de bens, mas também de serviços (fl. 73). Em seguida, mais uma vez alterou sua resposta, quando pela terceira vez em que foi intimada (fl. 74), informou que as transações detectadas nas faturas dos cartões se referiam basicamente a serviços e outras despesas realizadas no exterior, deixando novamente de comprovar documentalmente estas despesas (fl. 75).

Portanto, não obstante tenha tido a oportunidade de carrear aos autos documentais comerciais, tais como contrato de compra e venda, ordem de compra, contrato de câmbio, ou ainda, qualquer outra prova que fizesse comprovar a realização destas despesas, o importador manteve-se silente.

Na realidade, sob este aspecto, parece um tanto confusa a defendente, pois em sua impugnação, (fl. 294), traz a confirmação de que adquire bens para revenda, quando declara que *“utiliza seu cartão de crédito não apenas para comprar mercadorias para revenda, mas para pagar por serviços e outras despesas, inclusive de caráter pessoal, tais como: hospedagem, passagens, deslocamento, ...”*. e assim, como já anteriormente informado em uma de suas respostas à fiscalização, a contribuinte volta a declarar que utiliza os cartões de créditos internacionais também para compra de mercadorias para revenda.

Processo nº :
Acórdão nº : 303-32.709

Muito embora a litigante argumente que tais valores se referem a despesas e gastos pessoais no exterior, não juntou qualquer documentação que comprovasse tais dispêndios, tanto no decorrer da ação fiscal como na impugnação. Além disso, ilógica se verifica a tentativa da defendente em justificar os pagamentos dos débitos lançados nos cartões em favor da DIRECT TRADING como sendo a título de gastos ou despesas pessoais (hospedagens, passagens, aluguéis de veículos e casas, etc.), pois as faturas comerciais constantes dos autos às fls. 99/198 demonstram que a referida empresa exportadora não tem como objeto a prestação destes tipos de serviços, mas sim a comercialização de produtos.

Da mesma forma, encontra-se nítido nos autos que a PRODEX TRADING CORP., pessoa jurídica beneficiária de vários pagamentos feitos pela PRODAM por meio de cartões de crédito, e a DIRECT TRADING, são a mesma empresa. Diga-se a propósito que tal fato foi reconhecido pela própria empresa exportadora em declaração firmada pelo Sr. José Henrique Marques, fl. 205. Ainda nesta relação, verificou-se relevante a caracterização da existência de vinculação entre a empresa importadora e a exportadora, porquanto ficou indubitavelmente comprovado, através dos documentos às fls. 199/200 do presente processo, que o Sr. Marco Failache, sócio-gerente da PRODAM, também possui cargo de direção junto à empresa exportadora – PRODEX TRADING CORP./DIRECT TRADING.

Deve-se ter em conta, ainda, a elevada diferença entre os valores constantes nas Faturas apresentadas com as DI's registradas no SISCOMEX, após a conversão para a moeda nacional, e o valor registrado como custo das mercadorias vendidas no período, tanto nos livros contábeis da empresa como em sua Declaração de IRPJ.

Assim, a plausibilidade das provas apresentadas tem fundamento no nexó evidente entre o preço declarado, sensivelmente menor, se considerado que este mesmo preço deveria estar acrescido dos valores pagos ao exportador realizados por outros meios. Assim entendeu a fiscalização ao não aceitar os valores de transação utilizados pela importadora, fazendo agregar aos valores constantes das faturas comerciais os montantes pagos ao exportador através de cartões de crédito. Tal fato, ante a inexistência de prova documental e a injustificada omissão do importador em fornecer esclarecimentos e elementos probatórios convincentes, legitima a prova indiciária, materializada no conjunto probatório demonstrado pela fiscalização, respaldando, assim, a presente exigência tributária.

No que diz respeito à alegação da impugnante de que os agentes autuantes deveriam ter aplicado o método subsidiário previsto no art. 2º do Acordo de Valoração Aduaneira, que determina a aplicação de método comparativo nos casos em que o valor da mercadoria não puder ser definido pelo disposto em seu art. 1º, cumpre esclarecer que, a fiscalização não pretendeu desclassificar o primeiro método de valoração, mas apenas adotar na operação comercial os valores de transação constantes das faturas, acrescidos dos valores pagos ao exportador através da utilização de cartões de crédito internacionais, montante pelo qual foram efetivamente transacionadas as mercadorias.

Processo nº :
Acórdão nº : 303-32.709

Destarte, embora na espécie tenha se verificado a existência de vinculação entre o importador e o exportador, não há que se falar em descaracterização de método de valoração aduaneiro, nos termos do AVA, posto que a fiscalização conseguiu demonstrar o real valor da transação comercial, ou seja, o preço efetivamente pago pelas mercadorias que compreende todos os pagamentos efetuados como condição de venda das mercadorias importadas, estando incluída, nesse sentido, toda e qualquer forma de transferência de recursos à margem do que foi declarado ao Fisco, inclusive através de remessa de valores através de cartões de crédito.

No que se refere à alegação de que o Conselho de Contribuintes já decidiu que *“o contrato de câmbio é prova cabal do valor da transação”*, embora já relatado em tópico anterior deste Voto, torna-se a dizer que a Lei nº 6.562, de 1978, em seu artigo 2º, alterou a redação do Decreto-lei nº 37, de 1996, passando a definir a infração de subfaturamento como sendo infração de natureza administrativa, e não mais eminentemente cambial.

Sendo assim, ante a legislação citada, não se impõe ao fisco a obrigação de provar remessa cambial à margem do sistema legal para que se configure a infração, mas sim a demonstração de que o valor declarado é inferior ao real valor transacionado, exegese já aceita pelo próprio Conselho de Contribuintes, conforme se verifica a seguir:

Acórdão Nº 303-28.054:

“Não contestado o valor da mercadoria constante dos documentos que instruíram a importação nem comprovado ter ocorrido remessa de divisas em pagamento de mercadoria não embarcada, não subsiste a multa por superfaturamento. Recurso provido.”

“Com o advento da Lei 6.562/78, o superfaturamento perdeu sua acepção original, de infração de natureza cambial, passando a constituir infração ao controle administrativo das importações. Com isso a caracterização da irregularidade passou a ser feita quer a partir da constatação de remessa de câmbio superior ao valor efetivo da importação, quer a partir da indicação, na G.I., de valor da mercadoria superior ao real, independentemente da efetiva remessa.

(...)”

No entanto, cabe aqui destacar algumas decisões que corroboram a fundamentação expendida no presente voto, tal como a seguir ementadas:

“SUBFATURAMENTO – FATURA – EMPRESAS
VINCULADAS

ACÓRDÃO 301-27974



Processo nº :
Acórdão nº : 303-32.709

II – Subfaturamento. 1 – Fatura internacional comprova a declaração inferior dos preços efetivamente praticados entre empresas vinculadas. 2 – Na falta de contra-prova por parte da autuada, prevalece a apenação prevista no artigo 526, III, do Decreto 91030/85, adicionada da diferença dos impostos e acréscimos legais devidos.

ACÓRDÃO 301-28208

IMPORTAÇÃO. Subfaturamento. A base de cálculo do imposto de importação é o valor aduaneiro. Documentos de emissão do próprio contribuinte fazem prova contra si dos fatos neles descritos.

Comprovado o subfaturamento da mercadoria importada. Os produtos industrializados incluem os tapetes artesanais. Nega-se provimento ao recurso para manter, na íntegra, a decisão recorrida.”

Das demais alegações apresentadas pela impugnante

Destaca a impugnante a impossibilidade jurídica da exigência da multa objeto do presente processo por entender que as operações de importação realizadas na Área de Livre Comércio de Macapá e Santana (ALCMS) estão amparadas pela isenção dos tributos federais, e sendo a multa um acessório da obrigação principal, incabível é a exigência da penalidade estabelecida no art. 526, inciso III, do Regulamento Aduaneiro vigente à época dos fatos.

Cabe esclarecer que o Regime Aduaneiro da Área de Livre Comércio de Macapá e Santana (ALCMS) se constitui em um Regime Aduaneiro Aplicado em Áreas especiais e caracteriza-se pela concessão de benefícios fiscais, na forma de suspensão do Imposto de Importação e do Imposto sobre Produtos Industrializados, quando se tratar de mercadorias estrangeiras, na entrada destinada às empresas estabelecidas e autorizadas a operar dentro dos limites delimitados da ALCMS, ficando estabelecida a conversão para isenção quando ocorrer uma das hipóteses previstas na legislação.

Desta forma, configurada as situações previstas na norma legal inerentes aos fatos geradores do Imposto de Importação e do IPI vinculado à importação, que, no caso do II, é a entrada de mercadoria no território brasileiro, ficando convencionado, para efeito de cálculo, pelo artigo 23, § único do Decreto-Lei nº 37/66, o momento do registro da Declaração de Importação e no caso do IPI, o desembaraço da mercadoria, surgindo assim a obrigação tributária principal do pagamento. Por se tratar de um regime de benefícios fiscais, os tributos permanecem suspensos até que ocorra uma das hipóteses do parágrafo 1º do artigo 5º do decreto nº 517/1992, quando então a suspensão se reverterá em isenção, caso contrário, aplicar-se-á o regime normal mediante o pagamento dos tributos até então suspensos.

Nesse sentido, não pode o interessado invocar o benefício de isenção dos tributos para descaracterizar a exigência d multa por infração



Processo nº :
Acórdão nº : 303-32.709

administrativa ao controle das importações, por ter subfaturado o preço ou valor das mercadorias importadas, porquanto se enquadram em situações completamente distintas, a teor do § 5º, inciso II, do próprio artigo 526, a seguir transcrito:

“Art. 526 – constituem infrações administrativas ao controle das importações, sujeitas às seguintes penas (Decreto-lei nº 37/99, artigo 169, alterado pela Lei nº 6.562/78, artigo 2º

I) omissis

II) omissis

III) subfaturar ou superfaturar o preço ou valor da mercadoria: multa de 100% (cem por cento) da diferença;

§ 5º - A aplicação das penas previstas neste artigo (Decreto-lei nº 37/66, artigo 169, alterado pela Lei nº 6.562/78, artigo 2º, § 5º):

I) omissis

II) salvo disposições expressa em contrário, não prejudica a isenção de impostos que goze a importação;

Portanto, como se vê, independe para a cobrança da penalidade o tratamento fiscal de que goze a operação de importação. Na verdade, no presente caso, diante da constatação da ocorrência de subfaturamento das mercadorias importadas, outro procedimento não poderia adotar a fiscalização, senão o de aplicar a penalidade cabível.

Improcedentes também os argumentos da impugnante de que estaria amparada pelo instituto da denúncia espontânea, pois segundo ela, mesmo que tivesse ocorrido o subfaturamento do preço das mercadorias importadas, espontaneamente declarou e lançou em seus livros fiscais e contábeis todas compras efetuadas no exterior. Nesse sentido, cumpre considerar que, nos termos do art. 138 do CTN, as retificações necessárias deveriam ter sido realizadas não apenas dos livros contábeis e fiscais da própria impugnante, mas em todos os documentos e declarações que instruíram os despachos aduaneiros das referidas mercadorias (DI's, Conhecimentos de Carga, Faturas Comerciais, etc.), e antes de iniciado os procedimentos de fiscalização.

Finalmente, quanto à jurisprudência judicial citada na peça impugnatória, cumpre aclarar que as decisões judiciais produzem os efeitos nelas previstos apenas em relação às partes envolvidas, não existindo, no presente caso, autorização para afastar a aplicação de quaisquer das normas jurídicas que embasam o presente voto.



Processo nº :
Acórdão nº : 303-32.709

Da Conclusão

Deveras, a evidência concreta é que o fisco trouxe aos autos elementos substanciais da irregularidade cometida pela fiscalizada, as quais, à mingua de qualquer contraprova ou contestação eficaz apresentada na impugnação, tornam impraticável o acatamento das alegações ali formuladas com o intuito de desconstituir o crédito tributário objeto do presente processo.

Portanto, considerando a competência definida no art. 204 c/c Anexo V do regimento Interno da SRF, aprovado pela Portaria MF nº 259, de 24/08/2001, com as alterações promovidas pela Portaria SRF 3.022, de 29 de novembro de 2001, c/c as Portarias SRF nºs 1.514, de 23 de outubro de 2003 e alterações referentes à Portaria SRF nº 828, de 16 de agosto de 2004, e 1.782, de 26 de dezembro de 2003, VOTO no sentido de REJEITAR A PRELIMINAR DE NULIDADE E, NO MÉRITO, julgar procedente o lançamento objeto do presente processo. ANTONIO DE PÁDUA ATHAYDE MAGALHÃES - Auditor Fiscal da Receita Federal - Matrícula nº 64.023 – Relator”.

Irresignada, a recorrente intenta, tempestivamente, Recurso Voluntário com anexos à esse Egrégio Conselho de Contribuintes, fls. 331 a 368 – Vol II, mantendo e reiterando integralmente o que foi consubstanciado em sua impugnação oferecida em primeira instância, alegando ademais, preliminarmente, a nulidade do processo por supostamente ter sido lavrado em desacordo com os requisitos e regras do PAF, ofendendo aos princípios da verdade material, da legalidade e da lealdade administrativa, e ainda, o que seria ofensa ao direito de defesa (inobservância dos elementos materiais e temporais do fato gerador).

No mérito, reitera suas alegações pela “inexistência de motivação fática para aplicação da multa administrativa, pela não caracterização do subfaturamento e de prejuízo a Fazenda Pública, transcrevendo em seu socorro, diversos julgados dos Tribunais Federais e dos Conselhos de Contribuintes, concluindo em síntese, por requerer a reforma da decisão “a quo”, para que seja considerado improcedente o lançamento.

É o relatório.



VOTO

Conselheiro Silvio Marcos Barcelos Fiúza, Relator

O Recurso é tempestivo, conforme se verifica às fls. 328 e 331, e está revestida das formalidades legais para sua admissibilidade, tendo sido apresentada a garantia recursal às fls. 367, bem como, é matéria de apreciação no âmbito deste Terceiro Conselho de Contribuintes, portanto, dele tomo conhecimento.

A controvérsia objeto da discussão no presente recurso cinge-se ao fato de ter a recorrente sido responsabilizada pelo pagamento de multa por infração administrativa ao controle das importações, prevista no art. 169, inciso II, do Decreto Lei n. 37/66, regulamentada pelo art. 526, III, do Decreto n. 91.030/85 (Regulamento Aduaneiro), ante a constatação de subfaturamento do preço ou do valor da mercadoria na importação.

No presente recurso, alegou preliminarmente a recorrente que o Mandado de Procedimento Fiscal – MPF - que iniciou a fiscalização que redundou na lavratura da multa guerreada, não preencheu os requisitos de validade estabelecidos em regulamento.

Segundo a recorrente, o MPF não especificou o período ou exercícios a serem investigados pelos agentes fiscais, situação esta que teria maculado o exercício do direito de defesa do contribuinte.

Tal argumento não merece prosperar, uma vez que não vejo como restar caracterizado prejuízo ao direito de defesa do contribuinte quando da realização do procedimento fiscalizatório. A oportunização ao oferecimento de defesa por parte do contribuinte ocorre em um momento posterior, após verificada alguma irregularidade ensejadora de autuação.

Ademais, não se pode considerar nula a autorização expedida pela Secretaria da Receita Federal pelo simples fato de não ter indicado o período ou exercício que deveria ser objeto de investigação pelas autoridades fiscais, tal omissão configura, quando muito, uma irregularidade que nenhum prejuízo acarreta ao contribuinte, uma vez que consiste tão somente em um indicativo ao exercício da atividade fiscalizatória pelos servidores da Receita Federal.

Argumenta a recorrente que houve ofensa ao princípio da verdade material, uma vez que a fiscalização não utilizou todos os meios possíveis, optando por presunções e suposições.

Ocorre que, analisando-se o material probatório trazido a estes autos, verifica-se que o lançamento não se baseou em “presunções” mas sim na

Processo nº :
Acórdão nº : 303-32.709

comprovação de que a recorrente, no período de janeiro de 1998 a fevereiro de 1999, efetuou diversos pagamentos à PRODEX TRADING CORP., utilizando-se de cartões de crédito internacional (business card).

No entanto, as mercadorias ali adquiridas tinham seus registros de importação no SISCOMEX em valores bem menores que os efetivamente praticados na transação comercial, caracterizando-se, assim, o subfaturamento.

Acrescente-se que, conforme faz prova o Termo de Intimação Fiscal, buscou-se durante todo o procedimento fiscal a verdade material dos atos negociais relacionados as indigitadas importações, as quais deveriam estar nitidamente registradas em DI's e nos documentos que as instruíram, bem como em perfeita sintonia com os seus livros contábeis e fiscais, o que não se verificou no caso em escopo.

Em sede de preliminar, afirma, ainda, a recorrente ter ocorrido cerceamento de defesa uma vez que a forma através de qual se lavrou a presente multa inviabilizou a contestação individualizada (ou periódica) dos possíveis subfaturamentos.

Tal argumento não merece prosperar, uma vez que o procedimento fiscalizatório levou em conta os negócios realizados em um determinado período, bem como não há de se falar em prejuízo à defesa diante das diversas intimações à contribuinte para que ela apresentasse explicações ou documentos que viessem a esclarecer a que se referiam os gastos no exterior.

Embora tenham sido oferecidas diversas oportunidades à recorrente de contraditar as evidencias que lhe eram contrarias, tanto no decorrer da ação fiscal quanto na fase impugnatória, esta não trouxe aos autos qualquer prova capaz de justificar a origem das despesas relacionadas pela fiscalização.

Sendo assim, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa da recorrente.

No que pertine ao mérito, defende a contribuinte a inexistência do subfaturamento motivador da multa em comento.

Pela análise do material probatório trazido aos autos, e que se encontram fazendo prova inconteste, constatamos haver a existência de indícios suficientes para caracterização do subfaturamento, senão vejamos.

As faturas dos cartões de crédito da autuada demonstram um expressivo volume de operações de importação por ela efetuadas, bem como, comprovam que os negócios realizados junto à empresa PRODEX TRADING CORP. e/ou DIRECT TRADING, em Miami, apresentam um valor superior ao valor declarado no SISCOMEX como valor tributável das transações realizadas naquele período.

Processo nº :
Acórdão nº : 303-32.709

Corroborar tal entendimento a análise dos seus livros contábeis e fiscais, dentre estes o Livro de Entrada de Mercadorias, fls. 77/98, onde se constata que a autuada possuía apenas um único fornecedor de bens no exterior, a empresa denominada de DIRECT TRADING, e que o valor total de aquisições no mercado nacional junto as empresas nacionais resulta na quantia de apenas R\$ 1.526.34, totalmente discrepante daquele que foi informado em sua Declaração de IRPJ do exercício de 1999, ano calendário 1998, referentes às compras de mercadorias a vista, R\$ 1.949.349, 65 (fl. 284). Sendo assim, constata-se que a compra da maioria das mercadorias só pode ter se dado junto àquela empresa.

Ademais, intimada a prestar esclarecimento a cerca dos pagamentos realizados através dos cartões de crédito, a recorrente limitou-se a afirmar que se travava de aquisição eventual de bens no exterior (fl. 71), não apresentando nenhum documento comprobatório de tal alegação.

Novamente intimada a apresentar todos os documentos demonstrativos de tais negócios, a recorrente apresentou informação diversa da anterior (fl. 73), informando que os malsinados gastos não correspondiam apenas a aquisição de bens, mas também ao pagamento de serviços.

Mais uma vez, provocada a prestar esclarecimentos, a contribuinte manifestou-se apresentando uma terceira versão (fl. 74), informando que as transações detectadas nas faturas se referiam, basicamente, a serviços e outras despesas realizadas no exterior, sem, no entanto, apresentar qualquer documento comprobatório.

Destarte, ficou evidenciado, que foram conferidas diversas oportunidades à recorrente de demonstrar a regularidade das despesas realizadas, mantendo-se a mesma silente.

Finalmente, defende a recorrente que o Fisco não comprovou o efetivo prejuízo decorrente do subfaturamento das mercadorias importadas e que a citada empresa localiza-se na Área de Livre Comércio de Macapá e Santana (ALCMS) e por isso suas operações de importação são isentas de IPI e II, caso tais produtos sejam vendidos dentro daquela área.

Ocorre que, como bem assinalou a própria recorrente, tal benefício só se aplica em se comprovando que as mercadorias importadas foram vendidas naquela circunscrição, fato este que também não foi demonstrado em momento algum.

Ademais, a situação que deu ensejo a aplicação da presente multa é totalmente distinta da prefalada isenção, não guardando qualquer relação jurídica ou fática.



Processo nº :
Acórdão nº : 303-32.709

A penalidade imposta decorre da comprovação da prática de subfaturamento pela empresa recorrente, infração prevista no art. 526, parágrafo 5º, inciso II, do Decreto Lei n. 91/030/85, confira-se:

"Art. 526 – Constituem infrações administrativas ao controle das importações, sujeitas as seguintes penas:

I – Omissis

II – Omissis

III – subfaturar ou superfaturar o preço ou valor da mercadoria : multa de 100% (cem por cento) da diferença;" (Grifamos)

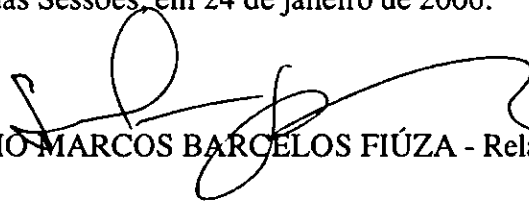
Portanto, a pratica de subfaturamento configura fato autônomo, apenável, independente do tratamento fiscal de que goze a operação de importação.

Não merece prosperar também as alegativas de que a recorrente estaria acobertada pelo instituto da denúncia espontânea, uma vez que, nos termos do art. 138 do CTN, as retificações deveriam ter sido lançadas, antes de iniciado o processo de fiscalização, não apenas em seus livros fiscais e contábeis, mas também em todos os documentos e declarações que instruíam os despachos aduaneiros relativos as indigitadas mercadorias.

Destarte, por tudo que foi acima exposto, conheço o presente recurso voluntário para, VOTAR por negar provimento ao recurso.

É como Voto.

Sala das Sessões, em 24 de janeiro de 2006.


SILVIO MARCOS BARCELOS FIÚZA - Relator