



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SEGUNDA CÂMARA

PROCESSO Nº : 10283.005311/2001-89
SESSÃO DE : 10 de novembro de 2004
ACÓRDÃO Nº : 302-36.503
RECURSO Nº : 124.418
RECORRENTE : DRJ/FORTALEZA/CE
INTERESSADA : GRADIENTE AUDIO E VIDEO LTDA.

SUBFATURAMENTO E SUPERFATURAMENTO. A ocorrência de subfaturamento e superfaturamento não pode ser presumida. O fato deve estar satisfatória e concretamente provado no processo, por meio de elementos e provas inequívocas, o que não se encontra nos presentes autos.
NEGADO PROVIMENTO AO RECURSO DE OFÍCIO.

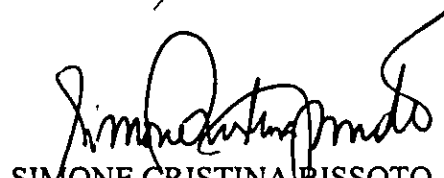
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Brasília-DF, em 10 de novembro de 2004



PAULO ROBERTO CUCCO ANTUNES
Presidente em Exercício



SIMONE CRISTINA BISSOTO
Relatora

03 MAI 2006

RP/302-124418

Participou, ainda, do presente julgamento, o seguinte Conselheiro: PAULO AFFONSECA DE BARROS FARIA JÚNIOR, ELIZABETH EMÍLIO DE MORAES CHIEREGATTO, MARIA HELENA COTTA CARDOZO, MÉRCIA HELENA TRAJANO D'AMORIM (SUPLENTE), WALBER JOSÉ DA SILVA e LUIS ANTONIO FLORA. Ausente o Conselheiro HENRIQUE PRADO MEGDA. Esteve presente o Procurador da Fazenda Nacional ALEXEY FABIANI VIEIRA MAIA.

RECURSO Nº : 124.418
ACÓRDÃO Nº : 302-36.503
RECORRENTE : DRJ/FORTALEZA/CE
INTERESSADA : GRADIENTE AUDIO E VIDEO LTDA.
RELATOR(A) : SIMONE CRISTINA BISSOTO

RELATÓRIO

Trata-se de recurso de ofício, com fulcro na Portaria MF nº 375, de 07 de dezembro de 2001, em virtude de acórdão da E. 2ª. Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza, proferido em 07 de fevereiro de 2002, e que por unanimidade de votos julgou improcedente o lançamento objeto do presente litígio, exonerando o crédito tributário constituído pelo Auto de Infração que fora lavrado em 09 de julho de 2001, no valor de R\$ 626.990,63 (seiscentos e vinte e seis mil, novecentos e noventa reais e sessenta e três centavos).

A empresa acima identificada submeteu a despacho aduaneiro as mercadorias constantes da Fatura Comercial nº 0057/01 (fls.58/63), com suspensão do Imposto de Importação e Imposto sobre Produtos Industrializados, amparadas pela Declaração de Importação – DI, de Admissão na Zona Franca de Manaus, nº 01/0560497-0, com 66 (sessenta e seis) adições, registrada no dia 05/06/2001.

Conforme relata a fiscalização, foram verificadas, no curso do despacho de importação, as infrações a seguir elencadas:

a) declaração inexata de quantidade de mercadoria - o importador por meio da DI 01/0560497-0, registrada em 05/06/01, submeteu a despacho aduaneiro de importação 264.000 (duzentos e sessenta e quatro mil) “capacitores elétricos, fixo, eletrolítico, de alumínio” código NCM 8532.22.00. No entanto, foram efetivamente importados 96.000 (noventa e seis mil) “capacitores elétricos, fixo, eletrolítico, de alumínio”, conforme conferência física realizada na presença de representante do importador e de fatura comercial;

b) subfaturamento e superfaturamento do preço ou valor da mercadoria na importação - durante a conferência documental, foi constatado que alguns itens da DI possuíam valores unitários diferentes dos valores constantes na fatura comercial. Nas adições 35 e 54, o importador declara que importou por valor maior que o constante na fatura comercial, enquanto que nas adições 37, 55 e 57, o importador declara que importou por valor menor que o constante da fatura.

Prestou a fiscalização os seguintes esclarecimentos:

a) o importador registrou na DI algumas adições com valores superfaturados e na adição 10, excesso de mercadoria declarada, para que o valor total

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 124.418
ACÓRDÃO Nº : 302-36.503

destas adições, somados, anulasse o valor subfaturado e não levantasse suspeitas para a fiscalização;

b) o excesso de mercadoria declarada constitui artifício utilizado pelo importador buscando encobrir o subfaturamento. Se não houvesse o excesso de mercadoria na quantidade verificada (168.000 unidades), os valores totais da DI e da Fatura seriam significativamente distintos, o que deixaria o subfaturamento exposto e facilmente perceptível;

c) houve desistência da vistoria aduaneira por parte do importador, assumindo o mesmo a responsabilidade pelo ônus decorrente da desistência (fls.75);

d) houve forte indício de manipulação de valores (adições 35, 37, 54, 55 e 57) e quantidade (adição 10), visando diminuir o valor dos impostos suspensos e, ao mesmo tempo, evitar que tal artifício chegasse ao conhecimento da fiscalização, visto que apesar da discrepância de valores ou quantidades, os valores totais da DI e da fatura coincidem;

e) manipulando valores unitários ou quantidades, e considerando as alíquotas diferenciadas que taxam cada uma das adições, a empresa diminuiu o valor dos impostos suspensos (II + IPI) no montante de R\$ 31.216,06 (trinta e um mil, duzentos e dezesseis reais e seis centavos);

f) o próprio importador apresentou planilha com a diferença de impostos a maior que resultaria caso os dados declarados na DI fossem exatamente iguais aos constantes da fatura comercial;

g) conforme planilha de fls. 69, o subfaturamento perfaz um montante de R\$ 131.472,48 (cento e trinta e um mil, quatrocentos e setenta e dois reais e quarenta e oito centavos), e o superfaturamento perfaz um montante de R\$ 130.353,22 (cento e trinta mil, trezentos e cinquenta e três reais e vinte e dois centavos). A diferença para que o valor superfaturado fosse igual ao subfaturado corresponde ao excesso da adição 10, cujo montante é de R\$ 2.708,16 (dois mil, setecentos e oito reais e dezesseis centavos).

Constatou-se do Termo de Avarias (fls.75) que, do total de 24 volumes, foram detectadas avarias em 03 (três) volumes.

Em decorrência das infrações constatadas, foi lançado o Imposto de Importação-II apurado sobre a quantidade de mercadoria cuja falta foi constatada em conferência física e documental, acrescido da multa de 150%, *ex vi* do art. 44, inciso II da Lei nº 9.430, de 1996, bem como a multa de 100%, prevista no art. 169, inciso II do Decreto-lei nº 37/66, regulamentada pelo art. 526, inciso III, do Regulamento Aduaneiro - RA, aprovado pelo Decreto nº 91.030, de 1995, sobre as diferenças

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 124.418
ACÓRDÃO Nº : 302-36.503

constatadas em decorrência de infrações administrativas ao controle das importações, perfazendo o crédito tributário o valor total de R\$ 626.990,63, objeto do Auto de Infração de fls. 01/10.

IMPUGNAÇÃO

Inconformado com a exigência, da qual tomou ciência em 10/07/01, apresentou o contribuinte impugnação, em 09/08/01 (fls. 81/87), alegando:

Declaração Inexata de Quantidade de Mercadoria

a) a empresa ratificou a importação de 96.000 (noventa e seis mil) capacitores elétricos, alegando que, por equívoco de preenchimento, foram adotados os dados da Fatura Comercial nº 30, de 20/02/2001 (fls.118/122);

b) argui que a fiscalização, de forma sub-reptícia, inverteu o ônus da prova e o princípio da inocência, inquinando a impugnante de inveterada fraudadora dos Cofres Públicos;

c) que, tratando-se de erros de preenchimento, passíveis de serem apurados somente pelo exame da documentação, deveriam ter sido retificados de ofício pela própria autoridade administrativa, a quem compete efetuar a revisão da declaração, conforme art. 147, §.2º do CTN;

d) que não há, portanto, indício de subfaturamento ou superfaturamento, sendo imperiosa a aplicação do art. 112 do CTN;

e) que a única conclusão que se pode extrair das explanações da fiscalização, quanto à infração de número 01, é a falta de mercadoria no volume. A ausência de parte dos capacitores não constitui dado cabal para indicar subfaturamento;

f) que as subjetivas divagações que pautam esse tópico caem por terra diante do Direito e da jurisprudência que dimana do Egrégio Conselho de Contribuintes;

g) que a incorreção em debate, alusiva à falta de mercadoria, bem como sua pena, estão devidamente capituladas no artigo 521, II, "d", do Regulamento Aduaneiro, a qual não se confunde com as infrações administrativas ao controle das importações, descritas no art. 526 do citado regulamento;

h) que o potencial ofensivo da pretensa infração é tão pequeno, que sequer existiria, caso fosse dado à impugnante o direito de sanar a Declaração de Importação, mediante simples termo aditivo.

RECURSO Nº : 124.418
ACÓRDÃO Nº : 302-36.503

Subfaturamento do Preço ou Valor da Mercadoria

a) alegou que melhor sorte não socorre à narrativa que indica subfaturamento do preço ou valor da mercadoria na importação;

b) que para a configuração de subfaturamento, seria necessário, preliminarmente, a demonstração de que os pagamentos relativos à transação foram feitos abaixo do preço externo ou abaixo do valor realmente contratado, ou ainda que tais pagamentos houvessem sido mecanizados ao arrepio da ordem jurídica, no câmbio negro;

c) que o lançamento desprezou qualquer parametrização, sistema ou método de valoração, inclusive variações negociais e de mercado passíveis de influir na formação de preços. Somente após perquirir-se a respeito, poder-se-ia concluir pelo vergastado subfaturamento;

d) que todo e qualquer ilícito representa transgressão de um dever, e que a sanção é reprimenda aplicável contra o sujeito transgressor. Porém, o direito sancionatório não pode ser exercido no caso presente, porquanto não se provou o subfaturamento, havendo apenas mera presunção;

e) que há apenas um mero indício ou presunção *juris tantum*, que não pode servir como suporte à aplicação da pena capitulada no art. 526, III do Regulamento Aduaneiro;

f) que o ato em revista culmina por inverter basilar fundamento do direito: o princípio da inocência. Tal não se justifica, pois o histórico de importações da impugnante conduz a entendimento contrário;

g) que as divergências constantes nas adições 35, 37, 54, 55 e 57, involuntárias, aquém de configurar subfaturamento ou superfaturamento, apenas influenciaram a composição da base impositiva dos impostos suspensos. Em sendo assim, remonta-se mais uma vez à não configuração do ilícito versado;

h) argúi, ainda, que na remota hipótese de não ser acolhido qualquer dos argumentos sucessivamente expostos, a tese fiscal esbarra no inciso I do § 7º, do art. 526, do RA;

i) que a legislação aduaneira exclui a punibilidade nas hipóteses em que as variações não superem a 10% (dez por cento) no preço ou a 5% (cinco por cento) no peso, salvo a concomitância de ambos;

j) ressalta que deixa de impugnar de forma individualizada o item 03 do auto de infração (superfaturamento do preço ou valor da mercadoria na

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 124.418
ACÓRDÃO Nº : 302-36.503

importação), face à sua íntima relação com a infração descrita no item 02. Na verdade, tal item somente tem razão de existir para justificar a tese de subfaturamento. Quanto a esse tópico, a impugnante faz remissão a tudo o quanto foi anteriormente dito;

l) cita respeitável doutrina e jurisprudência, e solicita que seja o julgamento convertido em diligência, nos moldes do art. 16, IV do Decreto 70.235/72, para que, através de métodos de valoração hábeis e idôneos, seja verificada a ocorrência ou não de subfaturamento ou superfaturamento, sopesando-se inclusive a regra do inciso I, do § 7º do art. 526 do RA;

m) no mérito, requereu que fosse dado completo provimento à impugnação, anulando-se totalmente o AI, e, caso não seja anulado, que fosse substituída a multa de 150% exigida com base no art. 44, II, da Lei 9.430, de 1996, relativa à adição 10, pela multa de 50%, disposta no art. 521, II, "d", do RA, bem como requereu o total cancelamento da multa exigida com base no art. 526, III, do RA.

n) ao final, requereu perícias, diligências e a juntada de novos documentos.

ACÓRDÃO DA DELEGACIA DE JULGAMENTO

Como já dito, a DRJ de Fortaleza, ao julgar o presente processo (fls. 175/187), decidiu **POR EXONERAR** o crédito tributário constituído no Auto de Infração de fls. 01/10, argumentando, em síntese, que a situação fática constatada não se subsume aos tipos legais capitulados, assim ementando:

"Assunto: Imposto sobre a Importação - II

Data do fato gerador: 05/06/2001

Ementa: SUBFATURAMENTO E SUPERFATURAMENTO.
Não constando do processo provas inequívocas da ocorrência de subfaturamento e superfaturamento, não subsiste a exigência fiscal.

DECLARAÇÃO INEXATA. Não demonstrada nos autos a ocorrência do fato gerador, torna-se incabível a exigência do imposto e acréscimos legais respectivos.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 05/06/2001

Ementa: PEDIDO DE PERÍCIA NÃO FORMULADO.

Considera-se não formulado o pedido de perícia que deixe de atender aos requisitos previstos na legislação de regência.

Lançamento Improcedente".

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 124.418
ACÓRDÃO Nº : 302-36.503

O contribuinte foi intimado da r. decisão em 13 de março de 2002 (fls. 192), e às fls. 194/195, tendo em vista o recurso de ofício previsto na parte final da Decisão DRJ nº 727/2002, foram estes autos encaminhados ao E. Terceiro Conselho de Contribuintes, e distribuídos a esta Conselheira em 25 de fevereiro de 2003, conforme documento de fls. 196.

Às fls. 197/201, foi solicitada pelo contribuinte a juntada de cópia autenticada da Ata de Assembléia Geral Extraordinária, de 30 de novembro de 2002, na qual consta a incorporação da empresa GRADIENTE ÁUDIO E VÍDEO LTDA, pela empresa GRADIENTE ELETRÔNICA S/A, bem com o seu novo endereço.

A juntada destes documentos se deu em 14 de agosto de 2003, conforme documento de fls. 202, ultimo deste processo.

É o relatório.



RECURSO Nº : 124.418
ACÓRDÃO Nº : 302-36.503

VOTO

Como já dito no relatório que antecede a este voto, trata-se de recurso de ofício, com fulcro na Portaria MF nº 375, de 07 de dezembro de 2001, em virtude de acórdão da E. 2ª. Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza, proferido em 07 de fevereiro de 2002, que **por unanimidade de votos julgou improcedente o lançamento objeto do presente litígio**, exonerando o crédito tributário constituído pelo Auto de Infração que fora lavrado em 09 de julho de 2001, no valor de R\$ 626.990,63 (seiscentos e vinte e seis mil, novecentos e noventa reais e sessenta e três centavos), em face do contribuinte supra referenciado.

Da análise do minucioso relatório e voto que constituem o Acórdão DRJ/FOR nº 727, de 07 de fevereiro de 2002, outra não pode ser nossa conclusão senão o seu acatamento, sem qualquer reparo.

Vejamos.

O voto condutor do r. acórdão concluiu pela improcedência do lançamento guerreado, e conseqüente exoneração do crédito tributário constituído pelo Auto de Infração, pelo fato de que a situação fática constatada não se subsume aos tipos legais capitulados, assim fundamentando sua decisão:

Quanto ao Valor da transação

Conforme se constata da leitura dos autos, os valores constantes da fatura apresentada foram aceitos pela fiscalização como refletindo a realidade do preço, haja vista que toda a autuação foi calcada nos valores dela extraídos. Assim sendo, inferiu a fiscalização que o preço efetivamente pago corresponde ao valor faturado, visto que **não foi descaracterizada a aplicação do primeiro método de valoração aduaneira, prevalecendo o valor de transação, utilizado como valor aduaneiro, baseado na fatura comercial que instrui o despacho de importação.**

Quanto ao Subfaturamento

Quanto ao subfaturamento, argumentou que, conforme visão de Roosevelt Baldomir Sosa¹, "*Subfaturamento (importação - import underinvoicing) é 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*".

¹ "Comentários à Lei Aduaneira", vol. III, São Paulo, Aduaneiras, 1ª. edição, pág. 239

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 124.418
ACÓRDÃO Nº : 302-36.503

Do ponto de vista da valoração aduaneira, ocorre superfaturamento quando o valor constante da fatura é superior ao preço real da mercadoria, enquanto que o subfaturamento caracteriza-se por um valor faturado inferior ao preço efetivamente negociado.

No caso sob exame, a fatura comercial indica o preço da mercadoria e o valor da transação, conforme exige o Regulamento Aduaneiro, em seu art. 425.

A prática do subfaturamento requer prova inequívoca de que a mercadoria foi efetivamente negociada por valor superior àquele que constou na fatura respectiva, e, para tanto, se faz premente a comprovação, em consequência de trabalho de fiscalização na contabilidade da empresa, para análise da correspondência comercial, registros contábeis, documentos cambiais e bancários, de modo a verificar se é sustentável o preço faturado. Deve constar dessa análise, ainda, a verificação da existência de remessas de divisas para o exterior para pagamentos referentes à importação analisada, contabilizados sob outras rubricas, ou ainda a identificação de documentos comprobatórios de que o valor praticado foi outro.

Quando for comprovado o subfaturamento, não se faz um ajuste para somar parcela ao preço declarado, mas uma correção do próprio preço.

Desse modo, no caso em exame, não estando comprovada a falsidade documental da fatura comercial em apreço, tem-se que os dados nela contidos devem prevalecer para todos os efeitos legais. Destarte, verifica-se **que há, no presente caso, um equívoco na tipificação da espécie tratada**, pois ao ser recepcionado o valor constante da fatura comercial que instruiu o despacho de importação, como sendo o valor pago ou a pagar pelas mercadorias importadas, e inexistindo provas de que o montante de divisas a ser remetido ao exterior seja superior ao valor declarado na fatura comercial, fica prejudicada a análise de subfaturamento, visto que não foram trazidos aos autos elementos materiais probatórios inequívocos extraídos da contabilidade do contribuinte, de forma a corroborar o subfaturamento. A realidade factual dos autos aponta para a inexatidão dos valores declarados nas adições 35, 55 e 57, no entanto, não constituem prova irrefutável de subfaturamento.

A veracidade das inexatidões apontadas nas adições 37, 55 e 57, apuradas precisamente pelo ilustre fiscal, e que indubitavelmente provocariam o recolhimento a menor do Imposto de Importação, acaso não estivessem as mercadorias submetidas ao regime suspensivo da Zona Franca de Manaus, não reúnem força probatória suficiente para a caracterização do subfaturamento.

Para a prática do subfaturamento, há que ser comprovada a falsidade do valor nos documentos de venda da mercadoria, o que não se vê no caso.

9 

RECURSO Nº : 124.418
ACÓRDÃO Nº : 302-36.503

Quanto ao Superfaturamento

Quanto à infração sobre superfaturamento, embora não tenha sido impugnada de forma individualizada pelo contribuinte, fazendo este alusão a todos os argumentos pertinentes à infração sobre subfaturamento, aplica-se aqui “mutatis mutandis”, quanto à infração referente às adições 35 e 54, todos os argumentos expendidos quando da análise de subfaturamento, visto que têm na essência a mesma fundamentação.

Quanto a Declaração inexata da mercadoria

Os valores e quantidades registrados na Fatura Comercial que instruiu o despacho de importação não foram contestados. Logo, subsistem para todos os efeitos legais. Desse modo, compulsando os autos, verifica-se que, embora tenham sido declarados 264.000 capacitores, conforme adição 10 (fls.21), foram efetivamente importados, conforme conferência física, 96.000 capacitores, tal como registrados na Fatura Comercial de fls. 58/63, havendo um excedente declarado de 168.000 capacitores.

Cumprе salientar que a mercadoria regularmente manifestada, cuja falta é verificada no curso do despacho aduaneiro, presume-se ingressada em território nacional e desviada, de modo que sobre a qual inequivocamente incidirá o imposto de importação. Situação diversa constata-se na espécie em comento, haja vista que, quanto ao excedente declarado, não se pode cogitar de falta de mercadoria, pois não há, nos autos, provas documentais de que esse excedente conste de manifesto de carga ou documento equivalente, condição necessária, conforme dispõe o preceptivo legal, para considerar-se como ingressa no território nacional. Ademais, do cotejo dos documentos a seguir referidos - Conhecimento de Transporte (fls. 64); Bill of Landing (fls. 65); Cópia do Conhecimento MIA (fls. 66); cópia da tela do SISCOMEX – MANTRA IMPORTAÇÃO (fls. 67); e Termo de Avaria (fls.75) – verifica-se que não há divergência quanto à quantidade registrada de 24 (vinte e quatro) volumes ingressados.

Logo, considerando-se a tipicidade fechada que permeia os institutos do direito tributário, precisamente quanto à ocorrência do fato gerador do tributo, infere-se no caso em destaque que não ocorreu a situação fática necessária e suficiente para a produção dos efeitos que lhe são próprios, *ex vi* do artigo 116 do CTN, o surgimento da relação obrigacional, na medida em que não restou comprovado o ingresso, material ou presumido, no território nacional, da quantidade excedente declarada.

Ao efetivar-se a cobrança do imposto ora lançado, estar-se-ia legalizando a importação de uma mercadoria que não está respaldada em nenhum documento que instruiu o despacho de importação, conforme retro-demonstrado.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 124.418
ACÓRDÃO Nº : 302-36.503

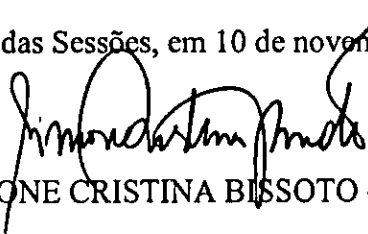
Considerando-se a realidade factual constatada e estando a relação jurídico-tributária albergada pelo princípio constitucional da estrita legalidade, cujo fim objetivado prende-se à busca da verdade material, no caso específico, em que pese a inexatidão constatada, diante da inoccorrência do fato gerador, pressuposto legal do nascimento da obrigação tributária, torna-se inexigível a cobrança do imposto e respectivos acréscimos legais lançados no AI em comento.

Conclusão

Como visto, não merece qualquer reparo a r. decisão da qual se recorre *ex officio*, razão pela qual conheço o recurso e, no mérito, nego-lhe provimento, mantendo a r. decisão de primeira instância.

Eis como voto.

Sala das Sessões, em 10 de novembro de 2004



SIMONE CRISTINA BISSOTO - Relatora