MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº	:	10314.001506/2003-15
Recurso nº	:	130.521
Acórdão nº	:	301-33.257
Sessão de	:	17 de outubro de 2006
Recorrente	:	DRJ/SÃO PAULO/SP
Recorrida	:	DRJ/SÃO PAULO/SP
Interessado	:	TRADEFREE COMÉRCIO, IMPORTAÇÃO E SERVIÇOS LTDA

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.
A fiscalização deve demonstrar os motivos que a levaram a concluir pela descaracterização do valor declarado. A acusada não pode se defender quando da acusação desconhece.
VALORAÇÃO ADUANEIRA.
A descaracterização pela fiscalização do valor de transação declarado pelo importador deve ser efetivada somente na hipótese de restar suficientemente provado que tal valor não merece fé.
RECURSO DE OFÍCIO NEGADO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

OTACÍLIO DANTAS CARTAXO
Presidente

VALMAR FONSECA DE MENEZES
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: José Luiz Novo Rossari, Luiz Roberto Domingo, Atalina Rodrigues Alves, Susy Gomes Hoffmann, Irene Souza da Trindade Torres e Carlos Henrique Klaser Filho. Esteve presente o Procurador da Fazenda Nacional José Carlos Dourado Maciel.

ccs

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida, que transcrevo, a seguir.

> "Versa o presente processo sobre Auto de Infração lavrado em virtude de a fiscalização ter apurado declaração inexata do valor das mercadorias importadas pela interessada, conforme os valores constantes no Lincefisc/97, conforme preceituam os artigos 3º e 15 do Decreto 2.498/98.
>
> Tal seleção de valores, segundo a Fiscalização, levou em consideração critérios de mesma classificação fiscal, mesma origem de produtos e mercadorias similares, esta última entendendo-se como mercadorias que embora não se assemelhem em todos os seus aspectos, têm características e composição material semelhante, tendo sido desconsiderados os métodos primeiro, utilizado pelo contribuinte, e segundo, de mercadorias idênticas, tendo em vista que a interessada não fez prova do valor aduaneiro das mercadorias.
>
> Devidamente cientificada, a interessada alega, em sua defesa, que foram utilizados para valoração produtos similares aos seus importados, mas de qualidade superior, inclusive pelas embalagens utilizadas, o que não foi levado em conta pela fiscalização, além de cerceamento do direito de defesa.
>
> Tendo em vista que a simples comparação não é suficiente para descaracterizar o primeiro método de valoração e que houve a reconstituição do processo ora apreciado, além de que os órgãos de julgamento, tanto de primeira quanto de segunda instância, têm decidido pela improcedência da exigência tributária por falta de prova para descaracterizar o valor da transação, e, uma vez que o auto de infração não contém nenhuma prova, direta ou indiciária, de que os valores declarados pela importadora e constantes dos documentos de importação não correspondam ao valor efetivo da transação comercial, necessário se fez diligência no sentido de se esclarecer se o valor declarado corresponde, efetivamente, ao valor de transação.
>
> Dessa forma, foi solicitado à IRF/SP cópias de declarações de importação onde se constatem a existência de outras importações de mercadorias idênticas, do mesmo país de origem, com valores superiores ao declarado, preservando-se o sigilo fiscal, ou, ainda, consulta ao fabricante, diretamente ou via Itamarati, para obter a

lista de preços de exportação de mercadorias da mesma qualidade, tendo a IRF/SP apenas juntado listas das Declarações (fls. 168 a 197), além de entender que diversas Declarações de Importação devam ser excluídas do Auto de Infração (fl. 199).

Em consonância com a legislação vigente, foi dada ciência à interessada da resposta dessa diligência, tendo a mesma se manifestado (fls. 201 a 204) no sentido de que o autuante, ao alegar que o manuseio das Declarações de Importação impressas dos concorrentes para um estudo comparativo de descrição das mercadorias seria extremamente difícil, não tem prova concreta para descaracterizar o valor da transação comercial realizada pela impugnante."

A Delegacia de Julgamento proferiu decisão, nos termos da ementa transcrita adiante:

"Assunto: Imposto sobre a Importação - II

Período de apuração: 04/05/1998 a 28/03/2001

Ementa: CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

A fiscalização deve demonstrar os motivos que a levaram a concluir pela descaracterização do valor declarado. A acusada não pode se defender quando da acusação desconhece.

Assunto: Imposto sobre a Importação - II

Período de apuração: 04/05/1998 a 28/03/2001

Ementa: VALORAÇÃO ADUANEIRA.

A descaracterização pela fiscalização do valor de transação declarado pelo importador deve ser efetivada somente na hipótese de restar suficientemente provado que tal valor não merece fé.

Lançamento improcedente."

Desta decisão, a Delegacia de Julgamento recorre de ofício a este Colegiado por ser o Crédito Tributário excluído superior ao limite de alçada previsto no artigo 34 do Decreto 70.235/72, com a redação dada pela Portaria MF nº 375/2001.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Valmar Fonsêca de Menezes, Relator

O recurso preenche as condições de admissibilidade e, portanto, deve ser conhecido.

Adoto, por conveniente e por concordar com toda a sua fundamentação, os mesmos argumentos e razões da decisão recorrida, que adoto como se minhas fossem, para decidir, transcrevendo-as, em excertos, a seguir:

> *"Realmente existe um rito procedimental a ser seguido pela Administração, previsto no Decreto 2.498/98 e IN SRF 16/98. Esse rito prevê, entre outros procedimentos, que o exame conclusivo do valor declarado consiste na análise minuciosa desse valor, à vista dos dados constantes da Declaração de Importação, da declaração do valor aduaneiro e dos documentos que a instruem e que, quando as informações prestadas pelo importador não forem suficientes para aceitação do valor declarado como preço efetivamente pago ou a pagar pela mercadoria importada, a autoridade aduaneira poderá decidir pela impossibilidade da utilização da aplicação do método do valor de transação, mas deverá notificar o importador sobre os motivos que o levaram à recusa da aplicação do método do valor de transação.*
>
> *Esse rito não foi seguido pelo Fisco. Não consta dos autos nenhuma explicação do porquê do valor de transação declarado ter sido recusado, mas simplesmente que, em função da comparação com importações de mercadorias similares, a fiscalização concluiu que o valor declarado não era correto.*
> *Aparentemente, a fiscalização tentou se valer de um indício de subfaturamento para descaracterizar o valor declarado pela interessada. Entretanto, não demonstrou tal indício, os critérios utilizados para sua detecção e nem como chegou ao valor apurado. Por isso, efetivamente não oferece ao contribuinte oportunidade de contestar o procedimento de valoração realizado.*
>
> *Se o indício apontado é a comparação da importação em questão com outras de mercadorias similares, visando resguardar o direito constitucional de ampla defesa, a fiscalização deveria informar que mercadorias eram estas, suas quantidades, suas características e datas em que foram importadas, para que a interessada pudesse*

conhecer as razões de fato que levaram a fiscalização a efetivar a autuação.

Além disso, mesmo após a diligência requerida por esta DRJ/SPOII, a fiscalização manifestou-se dizendo que seria extremamente difícil um estudo comparativo de descrição das mercadorias (fl. 198), deixando de fornecer subsídios para que a interessada pudesse defender-se adequadamente. Simplesmente foi indicado um valor tributável sem qualquer detalhamento de sua origem.

Considero, portanto, procedentes as alegações do contribuinte em relação ao procedimento adotado pelo Fisco para fins de determinação do valor aduaneiro referente à importação em pauta, tendo em vista que houve, realmente, cerceamento do direito de defesa.

Todavia, em razão do que dispõe o § 3º do artigo 59 do Decreto 70.235/72, passo ao julgamento do mérito:

"- Art. 59 –São nulos:

.....

II - Os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

.....

§ 3º - Quando puder decidir o mérito a favor do sujeito passivo, a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta." (acrescido pelo art. 1º da Lei 8.748/93).

MÉRITO

A valoração aduaneira das mercadorias importadas é disciplinada pelas normas do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio – GATT, publicado no Brasil pelo Decreto 1.355/94, regulamentado pelo Decreto 2.498/98 e farta legislação suplementar.

Em síntese, o Acordo dispõe que a base primeira para a valoração aduaneira é o "valor de transação", tal como dispõe o artigo 1º do mencionado Decreto:

"...o preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias, em uma venda para exportação para o país de importação, ajustado em conformidade com o artigo 8º...".

Normalmente o 1º método de valoração aduaneira, ou seja, o valor de transação, é comprovado mediante a fatura comercial, documento que embasa a transação comercial.

Todavia, conforme o art. 17 do GATT, as administrações aduaneiras têm o direito de se assegurar da veracidade e exatidão das declarações apresentadas para fins de valoração aduaneira. Quando elas entenderem, comprovadamente, que as informações prestadas não merecem fé, deverão descaracterizar o valor de transação declarado e, em conformidade com as regras do Acordo, determinar o correto valor aduaneiro da mercadoria importada.

Na atividade de verificação e adoção de novo valor aduaneiro por parte da fiscalização, portanto, devem ser realizados dois procedimentos diferentes, porém em conjunto:

1. a descaracterização do valor de transação declarado pelo importador, mediante prova;

2. a determinação do correto valor aduaneiro nos termos dos Decretos 92.930/86 e 1.355/94.

Hipóteses de descaracterização do valor de transação

Analisando-se o texto do Acordo, percebe-se que para a descaracterização do primeiro método de valoração aduaneira, basicamente, há que se comprovar a fraude no valor declarado ou o descumprimento das condições das letras "a" a "d" do item 1 do artigo 1º do Acordo de Valoração Aduaneira.

Resumindo o disposto no texto do GATT-94, em especial os artigos 1º e 8º, a fiscalização pode valer-se de cinco hipóteses que, uma vez comprovadas, descaracterizam o valor de transação declarado pelo importador:

a) fraude na documentação apresentada;

b) vinculação entre o importador e o exportador que tenha influência no preço;

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

d) quando o 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, quando for o caso;

Somente nestas ocasiões, devidamente comprovadas, é que se descaracteriza o valor declarado pelo importador. No caso em questão, só se pode vislumbrar que a fiscalização entendeu ter havido fraude na documentação, pois nenhuma das outras hipóteses retrocitadas foi mencionada.

A legislação reserva um rito procedimental a ser seguido pela Administração na descaracterização do valor aduaneiro, conforme explicado anteriormente. Esse rito prevê, entre outros procedimentos, que o exame conclusivo do valor declarado consiste na análise minuciosa desse valor, à vista dos dados constantes da Declaração de Importação, da declaração do valor aduaneiro e dos documentos que o instruem e de informações prestadas pelo importador.

Quando essas informações não forem suficientes para aceitação do valor declarado como preço efetivamente pago ou a pagar pela mercadoria importada, a autoridade aduaneira poderá decidir pela impossibilidade da utilização da aplicação do método do valor de transação, devendo notificar o importador sobre os motivos (provas materiais ou indiciárias) que a levaram à recusa da aplicação do método do valor de transação.

Da prova indiciária

Inexiste uma prova material do subfaturamento no presente processo. Assim, é necessária uma análise dos indícios levantados pela fiscalização com a intenção de verificar se está configurada a hipótese capaz de desconsiderar o valor declarado pela interessada.

Com relação à prova indiciária, assim dispõe Paulo Celso B. Bonilha em seu livro Da prova no processo administrativo tributário:

"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.'

(...)

Questão que repercute no processo administrativo tributário consiste na preliminar de validade de utilização da prova indiciária que serve de fundamento ao lançamento, em substituição à prova documental estabelecida como base de comprovação dos fatos geradores em causa.

Trata-se das figuras conhecidas como arbitramento e desclassificação de escrita, cuja ocorrência supõe que os documentos não existam ou sejam omissos e não mereçam fé e idênticas irregularidades inquinem as declarações e esclarecimentos prestados pelo contribuinte, de tal sorte que, em obediência à legislação tributária, a alternativa do lançamento de ofício fique restrita aos elementos informativos de que o fisco possa lançar mão."

Conforme ressalta Bonilha, a prova indiciária, neste caso, se aplicaria se os indícios de subfaturamento levantados pela fiscalização fossem fortes o suficiente para levar, por via do raciocínio, ao fato conhecido do subfaturamento.

Cabe, então, analisar os indícios levantados pela fiscalização.

Indícios alegados pela fiscalização e comentários

No caso em pauta, a fiscalização afirma que constatou a incorreção do valor aduaneiro das mercadorias importadas face à constatação de que havia outras importações de mercadorias similares com valores superiores àquele declarado pela interessada.

No entanto, a fiscalização não demonstrou quais foram as mercadorias importadas utilizadas como comparação, bem como sua qualidade, quantidade e época em que foram negociadas.

Vale lembrar que uma importação com quantidades elevadas resulta em um preço unitário menor que uma importação de quantidade inferior. Também é sabido que o preço pode variar significantemente quando as matérias-primas utilizadas em um produto são de qualidade ou origem inferiores as de outro.

A sazonalidade de uma mercadoria pode ser responsável pela variação do preço da mesma em razão da maior oferta ou procura

durante as épocas do ano. Para que o indício seja consistente é necessário comparar mercadorias importadas em datas próximas.

Além disso, sem especificar quais foram as mercadorias importadas pelas Declarações de Importação utilizadas como paradigmas, como saber com certeza se tratavam-se de mercadorias similares?

Assim, a fim de poder demonstrar a existência de um indício de subfaturamento no processo em questão, era imprescindível que a fiscalização demonstrasse detalhadamente que a comparação efetuada tratava de mercadorias em condições equivalentes no ato da importação. Assim sendo, poder-se-ia questionar a interessada dos motivos pelos quais sua importação teve valor superior e, não sendo satisfatórias as explicações, tal fato caracterizaria um indício de subfaturamento.

Além disso, importar por um valor mais baixo que outra importação não necessariamente caracteriza indício de subfaturamento. A Opinião Consultiva nº 2.1 da IN 17/98 dispõe claramente acerca do assunto:

"2. O Comitê Técnico de Valoração Aduaneira examinou esta questão e concluiu que o simples fato de um preço ser inferior aos preços correntes de mercado para mercadorias idênticas não poderia ser motivo para sua rejeição para fins do artigo 17 do Acordo".

Evidentemente, levando em consideração os fatos constantes do processo, a fiscalização não demonstrou ter motivos suficientes para concluir que os preços constantes dos documentos apresentados pelo importador não foram aqueles praticados efetivamente.

A autoridade julgadora, na tentativa de sanear o procedimento fiscal, baixou o processo em diligência, como mencionado no relatório acima, mas o intento resultou infrutífero e os autos retornaram com despacho informando que um estudo comparativo de descrição das mercadorias seria extremamente difícil, além de entender que diversas Declarações elencadas no Auto de Infração não deveriam ali constar.

Cumpre ressaltar que, mesmo realizado dentro da perfeita correção, o procedimento fiscal resultaria em um único indício de subfaturamento que, nos termos da doutrina anteriormente explicitada, deveria somar-se a outros indícios para caracterizar prova da fraude na documentação apresentada.

Metodologia de valoração

Restou demonstrado que a fiscalização não conseguiu descaracterizar o valor de transação constante da fatura comercial e demais documentos apresentados pelo importador, por não conseguir, mediante a reunião de indícios, a caracterização de prova indiciária.

Ainda que tivesse conseguido descaracterizar o valor de transação declarado, a metodologia de valoração utilizada não respeitou o disposto no Acordo de Valoração Aduaneira, que em seu art. 4º dispõe que a valoração aduaneira deve ser feita na seqüência prevista nos artigos 1º a 3º e 5º a 8º.

Aparentemente, a fiscalização, considerando não poder aceitar o método do artigo 1º (valor de transação), efetuou a valoração com o preço constante nas importações que utilizou para comparação.

Mesmo que tenham sido utilizados os valores das mercadorias similares (terceiro método), a fiscalização não demonstrou serem tais mercadorias efetivamente similares nos termos do Acordo e sua legislação.

Isto posto, não tendo a fiscalização logrado comprovar, nem mesmo através de prova indiciária, que o valor declarado não corresponde ao valor real da transação, a descaracterização do 1º método não é válida. Mesmo que a autuação não padecesse desse vício de origem, também a metodologia aplicada não poderia prosperar.

Restam apenas os valores declarados quando dos despachos aduaneiros, constantes nas Declarações de Importação e conseqüentes faturas que as instruíram, documentos que, até prova em contrário, atestam que os valores declarados correspondem às transações comerciais efetivamente ocorridas. "

Diante de todo o exposto, voto no sentido de que seja negado provimento ao recurso de ofício.

Sala das Sessões, em 17 de outubro de 2006

VALMAR FONSECA DE MENEZES - Relator