MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

PROCESSO Nº	:	10480.020937/99-11
SESSÃO DE	:	20 de março de 2001
ACÓRDÃO Nº	:	301-29.617
RECURSO Nº	:	123.187
RECORRENTES	:	DRJ/RECIFE/PE E NOGUEIRA INDÚSTRIA DE TUBOS LTDA
RECORRIDA	:	DRJ/RECIFE/PE

VALOR ADUANEIRO.
A compra e venda internacional é comprovada pela emissão de fatura comercial e não pelo contrato de transporte. O fato de o exportador figurar como consignatário temporariamente, antes do despacho aduaneiro, por questões de garantia de pagamento, não significa que esteja enviando o bem para si mesmo e que não exista venda, se o conhecimento é endossado para o importador brasileiro, havendo ainda em seu nome uma fatura comercial emitida pelo exportador. O primeiro método de valoração aduaneira (valor de transação) não pode ser descaracterizado, porque o contrato de transporte não se confunde com compra e venda. Aquele apenas presume a posse ou propriedade em favor do consignatário, podendo haver prova em contrário, no caso, a fatura comercial.
RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.
SUBFATURAMENTO.
Não é cabível a multa por subfaturamento, sem prova inequívoca de que o licenciamento e o contrato de câmbio não correspondem ao valor efetivo transacionado entre as partes.
RECURSO DE OFÍCIO DESPROVIDO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Brasília-DF, em 20 de março de 2001

MOACYR ELOY DE MEDEIROS
Presidente

ÍRIS SANSONI
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ROBERTA MARIA RIBEIRO ARAGÃO, CARLOS HENRIQUE KLASER FILHO, PAULO LUCENA DE MENEZES, FRANCISCO JOSÉ PINTO DE BARROS, MÁRCIA REGINA MACHADO MELARÉ e LUIZ SÉRGIO FONSECA SOARES.

tmc

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº	:	123.187
ACÓRDÃO Nº	:	301-29.617
RECORRENTES	:	DRJ/RECIFE/PE E NOGUEIRA INDÚSTRIA DE TUBOS LTDA
RECORRIDA	:	DRJ/RECIFE/PE
RELATOR(A)	:	ÍRIS SANSONI

RELATÓRIO

A Alfândega do Porto de Recife lavrou o Auto de Infração de fls 01 e seguintes, para exigir diferenças de Imposto de Importação e IPI-vinculado, multa de lançamento do II (artigo 524, do Regulamento Aduaneiro), multa de lançamento de ofício do IPI (artigo 461, do RIPI/98), multa do controle administrativo das importações por subfaturamento (artigo 526, III, do RA) e juros moratórios. A fiscalização descaracterizou o primeiro método de valoração de mercadorias, adotado pelo importador (valor de transação), avaliando os bens pelo segundo método de valoração (preço de mercadorias idênticas).

As razões do fisco para desconsiderar o primeiro método de valoração foram as seguintes:

a) os conhecimentos de carga, que representam o título de propriedade das mercadorias eram nominativos à ordem, e o consignatário era o próprio exportador (ONLINE ASIA LTD). Segundo a fiscalização, o consignatário deve ser o importador, ou um banco brasileiro interveniente na operação cambial.

b) Embora existam faturas comerciais emitidas para o importador brasileiro, o fisco entendeu que o exportador estava enviando as mercadorias para si mesmo, pois seu nome figurava como consignatário nos conhecimentos de transporte. Assim, concluiu que as faturas comerciais não comprovavam a execução de um contrato de compra e venda entre o exportador e a empresa autuada, o que impede a utilização do primeiro método de valoração aduaneira.

c) O fisco também concluiu que, como o exportador e o importador se confundiam na mesma pessoa, haveria vinculação entre eles, o que também impediria a utilização do método do valor de transação.

d) Utilizando como substitutivo o segundo método de valoração aduaneira (valor de transação mercadorias idênticas), a fiscalização utilizou Declarações de Importação da própria autuada, de julho e agosto de 1997, onde esta importou produto considerado idêntico, pagando 710 dólares a tonelada. Com base nestes valores, exigiu

as diferenças de tributos e multas, inclusive a de subfaturamento, porque nas DIs de que trata este processo o preço declarado para as mercadorias é de 144 e 154 dólares a tonelada.

e) Na descrição dos fatos do Auto de Infração, o fisco resume suas razões, a seguir elencadas:

- cada fatura comercial apresentada não comprova a execução de um contrato de compra e venda, porque a mercadoria permaneceu na propriedade do exportador, até o endosso no conhecimento de carga, por ocasião do despacho aduaneiro de importação;

- tal situação onde expedidor e destinatário se confundem na mesma pessoa, impede a utilização do primeiro método de valoração aduaneira, autorizando o uso de método substitutivo.

Em sua impugnação de fls 62 e seguintes, a autuada alega o seguinte:

a) compra regularmente no mercado externo policloreto de vinila puro ou mistura de PVC de vários fornecedores, com os quais não tem qualquer vinculação.

b) O fisco distorceu os conceitos próprios do direito comercial, como fatura e conhecimento de carga. Nas transações comerciais de importação e exportação, o vendedor formaliza a venda por diversas formas (fatura comercial, carta de crédito, etc ...) e emite a chamada fatura comercial. Já conhecimento de carga é o instrumento do contrato de transporte firmado entre embarcador e transportador.

c) O exportador indicou o próprio nome como consignatário desse documento, para endossá-lo logo que o importador promovesse o pagamento correspondente, constituindo-se assim num conhecimento de carga nominal à ordem. O exportador somente transfere a propriedade da mercadoria quando recebe o pagamento ou quando, por qualquer meio, obtém uma garantia do recebimento. Isso bem demonstra que a emissão da fatura não significa automaticamente a transferência da propriedade nessa espécie de operação internacional. É apenas o meio de que se utiliza o exportador para garantir que o pagamento seja feito.

d) O exportador pode utilizar uma instituição financeira para efetuar a cobrança do preço, indicando-a como consignatária, mas também pode receber diretamente do comprador, através de uma operação bancária, mas sem negociar a interveniência da instituição bancária no conhecimento de carga, para não arcar com os custos de tais operações. Não há nenhuma anormalidade no fato de o conhecimento de carga indicar como consignatário o exportador.

e) A impugnante não entendeu qual a infração que cometeu, e qual o motivo que levou à conclusão da inaplicabilidade do primeiro método de valoração, porque o autuante não indicou em qual das alíneas do artigo primeiro do Acordo de Valoração Aduaneira se enquadraria a situação dos autos, nem qual é a relação de interdependência que existiria entre importador e exportador. Haveria nulidade da autuação por cerceamento do direito de defesa.

f) Não há qualquer vinculação entre comprador e vendedor, conforme previsto no artigo 15 do Acordo de Valoração Aduaneira. O fato de o exportador figurar como consignatário não configura nenhuma hipótese de vinculação com o comprador.

g) Não há motivo para desconsideração do primeiro método de valoração aduaneira, pois foi utilizado o real valor de transação, e o fisco não solicitou quaisquer esclarecimentos para verificar a veracidade dos valores indicados pela defendente Nem fez qualquer exame para comprovar subfaturamento.

h) Não há identidade entre as mercadorias utilizadas como parâmetro do segundo método, pois as DIs utilizadas pelo fisco referem-se a produtos distintos. Quando o valor é de 710 dólares a tonelada, trata-se de vinila puro. Quando o valor é de 144 dólares trata-se de mistura de produtos, com prevalência de vinila, fato atestado por laudo técnico em operações semelhantes. Não há identidade entre os produtos comparados. O produto puro é adquirido da SMNTECH INC, e os produtos misturados da Hudson Industrial, ou de alguma trading.

i) Não há qualquer indício de subfaturamento, e o fisco presumiu fato que não investigou nem comprovou.

j) As multas de ofício não são devidas porque não houve declaração indevida de valor.

A DRJ-Recife, na decisão de fls 103 e seguintes, considerou o lançamento procedente em parte, cancelando a multa prevista no artigo 526, III, do RA (subfaturamento), no valor de 664.084,95, e mantendo a exigência de II, IPI vinculado, multas de ofício e juros de mora, no valor originário de 257.108,58.

As razões da DRJ-Recife, ao considerar procedente parte da exigência, são as seguintes:

a) o fisco trouxe ao processo três importações promovidas pela mesma empresa, em valores muito mais altos que os indicados nas DIs objeto do Auto de Infração. A opinião consultiva 2.1 do Comitê Técnico de Valor Aduaneiro do CCA afirma que "o fato de um preço ser inferior aos preços correntes de mercado, de mercadorias idênticas, não é razão suficiente para que não seja aceito", mas isso não prejudica o direito das Administrações Aduaneiras verificarem a veracidade e exatidão dos preços declarados.

b) As faturas comerciais e o seu preço muito abaixo do de mercadorias idênticas comercializadas em tempo aproximado, é indício de haver vinculação entre vendedor e comprador.

c) O preço de mercado do PVC objeto da investigação é 4.6 vezes mais alto do que o valor declarado pelo importador, comparado com importações promovidas anteriormente pelo próprio importador, procedentes do mesmo país, mas de fabricantes diferentes.

d) As investigações levadas a efeito pelo autuante para apurar a formação de preços do produto, aliadas à falta de explicações razoáveis e comprovação documental por parte do importador, de que se trata de uma transação comercial normal, não influenciada por contraprestações ou fraude, são suficientes para formar a convicção de que o primeiro método não pode ser aceito.

e) O segundo método foi corretamente utilizado porque as DI paradigma têm a mesma descrição das DIs objeto deste processo, embora de fabricantes diferentes:

- DIs do processo: Resina de PVC Westlake 1230 P, fora de especificação. Código NCM 39041090. Fabricante Hudson

Industrial, LLc.

- DIs paradigma: Policloreto de Vinila Resina SE 950, reciclada. Código NCM 39041090. Fabricante Shintech Inc.

- DIs Paradigma: Resina de PVC Shintech SE 350. Código NCM 39041010.

- Assim, as alegações da defendente de que as aquisições no valor de 710 dólares são de PVC puro, da Shintech Inc, e que as aquisições constantes deste processo, no valor de 144 dólares a tonelada, são de mistura de produtos, não podem ser aceitas, porque isso não consta das DIs preenchidas pela própria defendente.

f) O laudo técnico a que se refere a defesa não foi anexado ao processo, e não serviria como prova por se referir a outras importações e não às que se encontram sob exame.

g) A defendente tem razão quanto à DI paradigma 97/0640377-9, pois trata-se de produto classificado em código tributário diferente.

h) Quanto a ajustes, estes não foram necessários, nem em relação às quantidades nem em relação ao nível comercial praticado. O tempo aproximado entre as importações comparadas também atendeu às especificações do Acordo de Valoração Aduaneira.

i) No tocante à reputação comercial, a discussão não foi trazida à lide pelo contribuinte.

j) Conclui a DRJ-Recife que a descaracterização do primeiro método ocorreu por comparação com importações de mercadorias idênticas, com valores muito superiores, e que foi válida, calcada em prova indireta, sendo cabíveis as diferenças de tributos e multas de lançamento de ofício.

k) Relativamente ao subfaturamento, entendeu a autoridade julgadora de primeira instância que a fiscalização não conseguiu provar que a razão da discrepância no preço declarado tenha sido o subfaturamento. Pode ter havido uma contraprestação não declarada que influenciou o preço, ou uma vinculação não revelada. Há nos autos prova indireta suficiente de que o preço não corresponde a uma transação comercial normal, mas não há prova de subfaturamento, que pressupõe fraude. Tal prova teria de ser

obtida demonstrando falsidade nas faturas comerciais, remessa de divisas ao exterior contabilizada sob outras rubricas, prova inequívoca de que o valor praticado foi outro, etc...

l) A DRJ- Recife recorre de ofício do cancelamento da multa por subfaturamento, cujo valor excede o limite de alçada da Portaria 333/97.

O contribuinte, às fls 122 do processo, lista bens de seu ativo imobilizado para fins de arrolamento, em garantia do crédito tributário em litígio, e apresenta tempestivamente seu recurso voluntário de fls 129 e seguintes, alegando o que segue:

a) a DRJ-Recife reconheceu a validade do procedimento fiscal por entender que a fiscalização teria logrado êxito em descaracterizar o valor das operações declarado pela recorrente. Mas a opinião consultiva 2.1 citada na decisão, é clara ao determinar que não se deve desconsiderar um preço em razão de este ser inferior ao de outras mercadorias idênticas no mercado. E o fato de estar assegurada a prerrogativa de a Administração Aduaneira se assegurar da veracidade ou exatidão da declaração do importador, não invalida o disposto no artigo 32 da IN-SRF 16/98, que exige mais do que uma presunção, para descaracterizar o valor de transação.

b) Não há indício de vinculação entre importador e exportador em face da diferença entre os preços das DIs deste processo e as DIs paradigma, porque os produtos não são idênticos. Além do mais, a recorrente demonstrou por todas as formas, a inexistência de sua vinculação com o exportador. O artigo 15 do Acordo de Valoração Aduaneira enumera taxativamente as situações que caracterizam vinculação entre os intervenientes, e não há margem para interpretações extensivas. A situação dos autos não configura nenhuma das situações elencadas no Acordo.

c) Não há fundamento para a descaracterização do artigo primeiro do Acordo de Valoração Aduaneira (valor de transação). A decisão de primeira instância cita comentários e opiniões consultivas do AVA, as INs SRF 16 e 17/98, e texto interpretativo (Declaração de Marrakesh), mas a interpretação dada a eles não é a melhor. A recorrente não nega o direito de o fisco examinar a veracidade de declarações, mas isso significa fazer um exame material mediante diligências e solicitação de informações. E o fisco não solicitou

nenhum esclarecimento ou documentos adicionais para fazer tal verificação. Nenhum documento acostado aos autos compromete o valor declarado. Na verdade, a fiscalização apenas discordou do valor da transação, mas não apresentou provas para legitimar sua atuação. Em seguida, usou critério comparativo de mercadorias idênticas para justificar sua discordância. Mas não se apura veracidade do valor através da aplicação de critérios substitutivos. É preciso comprovar a inverdade do valor declarado.

d) O fisco e a decisão de primeira instância aplicaram um método substitutivo para descaracterizar o método principal.

e) Não há identidade entre as mercadorias importadas. Os fabricantes são diferentes. A Shintech Inc é a fornecedora do produto puro. A Hudson é empresa dedicada à produção de misturas de formulações para aplicação na indústria de artefatos plásticos. O julgador de primeira instância apresentou resumo das características das mercadorias onde se vê estas divergências. Não poderia concluir que as mercadorias são idênticas. Finalmente requer a recorrente a declaração de improcedência do Auto de Infração.

É o relatório.

RECURSO Nº : 123.187
ACÓRDÃO Nº : 301-29.617

VOTO

O Acordo de Valoração Aduaneira, do qual o Brasil é signatário prevê um método principal de valoração, e métodos substitutivos, quando o primeiro método (valor de transação) não puder ser utilizado. O primeiro aspecto a ser examinado neste processo, é se o primeiro método não pode ser utilizado, para em seguida, sendo negativa a resposta, examinarmos se o método substitutivo foi empregado com acerto.

Embora a autoridade julgadora de primeira instância tenha afirmado em sua decisão que o primeiro método foi descaracterizado em razão de comparação com preços de mercadorias idênticas, negociadas a preço muito superior - o que faria crer que há vinculação entre comprador e vendedor ou alguma contraprestação negociada - não foi este o motivo alegado pelo fisco.

Segundo se depreende da leitura do Auto de Infração o motivo **foi o fato de o exportador figurar como consignatário da mercadoria no conhecimento de transporte, o que significaria que enviou a mercadoria para si mesmo no Brasil, não existindo uma operação de compra e venda, essencial para a utilização do primeiro método de valoração.**

Para chegar a esse raciocínio, a fiscalização levou em conta o disposto no artigo primeiro do Acordo de Valoração Aduaneira:

> "O valor aduaneiro das mercadorias importadas será o valor de transação, isto é, o preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias em **uma venda para exportação** (grifei), ao país de importação, ajustado segundo as disposições do artigo 8º...."

Havendo no despacho um conhecimento de transporte consignado ao próprio exportador e uma fatura comercial emitida para o importador brasileiro, o fisco entendeu que o conhecimento prevaleceria, e que a fatura não representava um contrato de compra e venda.

É o que vamos examinar.

A fiscalização foi influenciada pelo conteúdo do que dispõe o artigo 418, do Regulamento Aduaneiro, que fala no conhecimento de carga como prova de posse ou propriedade da mercadoria. Mas para entender o exato sentido do texto é preciso analisar a natureza jurídica do conhecimento de transporte, à luz do Direito Comercial.

Fran Martins, na obra Contratos e Obrigações Comerciais (Forense, 15ª ed. 2000), esclarece que:

> *"Ao estatuir o Código Comercial, no artigo 100, que na entrega das* mercadorias tanto o expedidor como o transportador deviam *exigir-se um recibo ou talão do qual constassem não apenas a especificação das mercadorias como as dos contratos, criou um documento probatório, não apenas do recebimento das mercadorias, como também do contrato de transporte.*
>
> *Com o passar dos anos, porém, esse documento foi não só perdendo o seu caráter de forma especial, escrita, do contrato, como igualmente, de prova* de *simples recebimento das mercadorias, com a obrigação de serem estas entregues ao destinatário.* Em *certo momento, passou ele a representar as próprias mercadorias e a sua transferência a equivaler à transferência da propriedade das mercadorias nele mencionadas...*
>
> *Como títulos de créditos representativos das mercadorias neles mencionadas, os conhecimentos de frete mudam de propriedade de acordo com as regras de circulação desses títulos isto é, por endosso ou por mera tradição manual. A lei fala que o último endossatário e detentor do conhecimento presume-se proprietário da mercadoria nele declarada (D. 19.473, art. 3º § 3º). O dispositivo legal merece, contudo esclarecimento.* **Não deve o contrato de transporte ser confundido com a compra e venda** *(grifei). Essa é a que se refere à transferência da propriedade da coisa; o transporte diz respeito apenas à* **remoção** *da coisa, de um lugar para outro. Posso enviar uma coisa a B, sem contudo passar para B sua propriedade. O* **conhecimento assim, não transfere a propriedade da coisa,** *dando apenas o direito ao destinatário ou ao portador, quando traz esta cláusula, a receber a coisa do transportador.*
>
> *O que acontece com o último endossatário e o portador é que eles ficam investidos nos direitos e nas obrigações do consignatário ou do destinatário e, como tal, podem dispor da mercadoria como se fossem proprietários. A lei apenas presume que o último endossatário e o detentor do conhecimento ao portador sejam proprietários das mercadorias. Essa* **presunção** ***está* sujeita a *prova em contrário***. Provando-se que o último endossatário ou o portador não *são proprietários das mercadorias, respondem eles pela sua disponibilidade."*

A legislação aduaneira brasileira tem vários exemplos onde o consignatário não é o proprietário das mercadorias. É o caso dos regimes aduaneiros especiais de Admissão Temporária e Entreposto Aduaneiro de Importação, onde, durante a vigência do regime, a propriedade do bem permanece com o exportador sediado no exterior. No entreposto aduaneiro de importação, os tributos aduaneiros ficam suspensos, e apenas se ocorrer uma compra e venda futura, o comprador brasileiro promoverá o despacho para consumo, recolhendo os tributos e nacionalizando o bem. Na Admissão Temporária ocorre o mesmo, e o bem ao final do regime, pode retornar ao exterior ou ser nacionalizado, se houver venda.

Ainda segundo o magistério de Fran Martins, uma das formas de transferência da propriedade é a compra e venda, mas não é a única:

> *"Pode-se adquirir a propriedade pelas várias formas elencadas na legislação civil, onde a doação é uma delas. Mas, havendo compra e venda, sendo consensual este tipo de contrato, ele se aperfeiçoa com a simples troca de consentimentos, e desse modo, não se exige forma especial... Pode ser provado por qualquer dos modos especificados no artigo 122 do Código Comercial, isto é, por provas escritas ou documentais, orais ou testemunhais; estas, além dos casos expressamente determinados no Código, só admissíveis nos contratos de valor ínfimo, nos termos do artigo 123, do Código Comercial".*

Quanto à posição do consignatário no contrato de transporte de mercadorias, o autor afirma:

> *"O consignatário não é parte integrante do contrato de transporte, mas parte necessária à sua existência. Poderá o remetente nomear-se consignatário e nesse caso será ele a pessoa hábil para receber a mercadoria do transportador, no lugar de destino... O consignatário tem o direito de receber a mercadoria, para isso fazendo a entrega ao transportador do conhecimento de carga (Código Comercial artigo 114)... Também é direito do consignatário transferir a outrem o conhecimento por via de endosso... "*

De acordo com Bruno Rati (Comércio Internacional e Câmbio, Ed. Aduaneiras), na maioria dos países, são proibidos entendimentos diretos entre particulares, devendo as transações cambiais ser conduzidas por meio de estabelecimentos bancários. Assim, como regra, os exportadores vendem a um banco localizado em seu país, créditos havidos contra o cliente estrangeiro. O banco remete o saque para cobrança a um banco estrangeiro que age como seu correspondente no exterior. Também é costume fazer o banco figurar como consignatário do

conhecimento de transporte, para endossá-lo depois de receber o pagamento do importador. Mas nada impede que o próprio exportador, ou um terceiro figurem como consignatários, assim como o importador, quando há confiança suficiente entre as partes.

Isto posto, parece claro que estava equivocado o raciocínio do fisco, quando descaracterizou o primeiro método (valor de transação), por entender que não ocorreu uma compra e venda no caso de que trata este processo. Houve compra e venda e a fatura comercial, assim como o pagamento (contrato de câmbio) a comprovam. Dessa forma, torna-se desnecessário discutir o acerto ou não da utilização do segundo método de valoração utilizado, pois a descaracterização do primeiro método não estava correta.

Obviamente, nada impede o fisco de, no período decadencial, descaracterizar o primeiro método por outros motivos, devidamente explicitados e comprovados, abrindo ao contribuinte a oportunidade de esclarecer dúvidas e apresentar defesa, conforme previsto no Acordo de Valoração Aduaneira.

Como conseqüência, a exigência de tributos e multas é improcedente conforme colocada no Auto de Infração. Assim, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário do contribuinte.

Quanto à multa por subfaturamento, entendeu a fiscalização que por ter encontrado mercadorias idênticas negociadas a preço mais alto, isso seria prova suficiente de subfaturamento.

Entretanto, a multa administrativa prevista no inciso III, do artigo 526, do regulamento aduaneiro, é eminentemente cambial, e não tributária. Ela pressupõe que, dolosamente, a mercadoria seja licenciada para fins de fechamento de câmbio, por valor abaixo do realmente negociado, sendo a diferença de pagamento feita por outras vias. Não só não está provado no processo que a transação efetiva se deu por outro valor, como o Auto de Infração dá a entender que a penalidade foi exigida em razão de haver uma comparação com preço anterior por valores superiores, o que não configura, em princípio, subfaturamento. Dessa forma, agiu com acerto a autoridade julgadora de primeira instância, cancelando a penalidade, motivo pelo qual também nego provimento ao recurso de ofício.

Sala das Sessões, em 20 de março de 2001

ÍRIS SANSONI - Relatora

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº: 10480.020937/99-11
Recurso nº: 123.187

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no parágrafo 2° do artigo 44 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, fica o Sr. Procurador Representante da Fazenda Nacional junto à Primeira Câmara, intimado a tomar ciência do Acórdão n° 301.29.617

Brasília-DF, 16-09-01

Atenciosamente,

Moacyr Eloy de Medeiros
Presidente da Primeira Câmara

Ciente em