



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 10494.001158/2004-88
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9303-002.319 – 3ª Turma
Sessão de 20 de junho de 2013
Matéria CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado Quimicamar Ind. e Com. de Produtos Quimicos Ltda.

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 08/11/1999 a 28/10/2003

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. VIGÊNCIAS DAS NORMAS. FATO GERADOR.

Para fins de classificação de mercadorias, é correto o uso das normas vigentes à data do fato gerador e não da lavratura do auto de infração.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL DO LAVREX 100

O Ácido dodecilbenzenossulfônico e seus sais se apresentam misturados com outros produtos, como é o caso do LAVREX 100 e 200 são excluídos do Capítulo 29 e classificados no código NCM 3402.11.90, conforme consta no Anexo da IN/SRF nº 99/99.

Recurso Especial do Procurador Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em dar provimento ao recurso especial. Vencidos os Conselheiros Ivan Allegretti, que dava provimento em parte para excluir a multa por falta de LI e, ainda, os Conselheiros Maria Teresa Martínez López, Nanci Gama, Rodrigo Cardozo Miranda e Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva, que também votaram por excluir a qualificação da multa sobre o tributo.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente Substituto)

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 09/09/2013 por RODRIGO DA COSTA POSSAS, Assinado digitalmente em 09/09/2013 por RODRIGO DA COSTA POSSAS, Assinado digitalmente em 01/10/2013 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS

Impresso em 01/10/2013 por CLEUZA TAKAFUJI

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Henrique Pinheiro Torres, Nanci Gama, Júlio César Alves Ramos, Rodrigo Cardozo Miranda, Rodrigo da Costa Pôssas, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva, Joel Miyazaki, Maria Teresa Martínez López, Ivan Allegretti (Substituto convocado) e Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente Substituto).

Relatório

Trata-se de recurso especial por maioria e por divergência interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, contra a decisão da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes que, **por maioria de votos**, deu provimento quanto à classificação e a origem do produto Lavrex 100, deu provimento parcial quanto à classificação do produto Rexamida para excluir tão somente a multa por falta de licenciamento, e deu provimento quanto ao subfaturamento. **Por unanimidade de votos**, deu provimento parcial ao recurso voluntário quanto à multa por falta de GI relativa à inexistência de indicação do destaque 050, mediante o Acórdão nº 303-34.801.

Foi realizado na empresa identificado em epígrafe o procedimento de fiscalização amparado em Mandato de Procedimento Fiscal (fls.01/03) com objetivo de verificar a regularidade de importações realizadas no período de novembro/99 a maio/04, do que resultou a lavratura dos autos de infração anexos às fls.04/15 e 16/20, para cobrança de Imposto de Importação (I I), IPI-vinculado, multas de ofício correspondentes e outras penalidades administrativas específicas, tendo em vista a constatação de declaração inexata para fins de classificação fiscal, para a valoração aduaneira, bem como indevida indicação de destaque para anuência da autoridade aduaneira.

Segundo descrito nos autos foram os seguintes os motivos das autuações:

1. *Erro de Classificação na NCM dos produtos LAVREX e REXAMIDA (Planilha II, fls.89/91);*
2. *Importações com utilização indevida do destaque 999, quando deveria ter sido declarado o destaque 050 (Planilha III, fls.92/98, relação das DI's com destaque 999);*
3. *Em uma série de DI's foram declarados (conforme licenciamento obtido), destaques distintos para o mesmo tipo de mercadoria, em algumas "999", e em outras "050" (Planilha IV, relação das DI's com o problema especificado, fls.99/101);*
4. *Algumas DI's referentes a importação do produto SORBITOL foram registradas com preço subfaturado (Planilha V, relação das DI's com declaração de preço subfaturado, fls.102/103);*

5. *Outras importações registradas com subfaturamento nos preços declarados (Planilha VI, fls.104);*

Efetuada o lançamento e intimada a contribuinte em 13.10.2004, esta apresentou em 12.11.2004 sua tempestiva impugnação, conforme consta às fls.1.819/1.873.

A DRJ/Florianópolis, por sua 2ª Turma de Julgamento, decidiu por unanimidade de votos ser procedente em parte o lançamento, reconhecendo como correta a descrição correspondente ao LAVREX, e eximindo o importador da multa de lançamento de ofício neste caso. Porém, quanto ao restante, manteve o lançamento.

A fraude por subfaturamento foi minuciosamente descrita pela fiscalização às fls.40/46. Entre outras irregularidades se constatou que nas cotações de preços expostas às fls.1.707/1.708, constavam respectivamente os preços do SORBITOL de US\$ 640/tonelada, e de US\$ 594/tonelada, enquanto que na confirmação do pedido, às fls.1.764, constava US\$ 600,00/tonelada. Entretanto nas cinco DI's referidas os valores declarados para esse produto ficaram muito abaixo, ou seja, US\$ 20,00 e US\$ 205,00 (falta a unidade!!!). Revendo o texto transcrito às fls.1.978/1.979 a partir do constante às fls.44/45 destes autos, conclui-se, pelo conjunto das provas (sic), que houve fraude no preço declarado nas cinco DI's de fls.07. A fiscalização, então, em face da fraude, procedeu ao arbitramento do VA com base no art.88 da MP 2.158-35/2001 (ver texto legal às fls.1.980).

Irresignada com a decisão da DRJ, a interessada apresentou tempestivo recurso voluntário nos termos constantes às fls. 1.996/2.049, no qual além de rerepresentar as razões aduzidas na fase de impugnação buscou ressaltar aspectos que entende não terem sido considerados na decisão recorrida

Em sede recuso voluntário, a recorrente teve o seu recurso provido, nos termos acima mencionados.

A PGFN interpôs Recurso Especial, que foi parcialmente admitido e o recorrido apresentou contra razões.

É o Relatório.

Voto

O recurso atende aos pressupostos de admissibilidade e deve ser admitido.

Em contra razões a recorrida alega intempestividade do Recurso Especial Interposto pela Fazenda Nacional

O acórdão foi recebido na PGFN no dia 28/03/2008 e a ciência do procurador se deu no dia 29/04/2008. O processo foi restituído em 07/05/2008. Vejamos como a lei processual tributária dispõe sobre os prazos aplicados à Fazenda Nacional:

Art. 23. Far-se-á a intimação:

(...)

§ 7º Os Procuradores da Fazenda Nacional serão intimados pessoalmente das decisões do Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, do Ministério da Fazenda na sessão das respectivas câmaras subsequente à formalização do acórdão. (Incluído pela Lei nº 11.457, de 2007)

§ 8º Se os Procuradores da Fazenda Nacional não tiverem sido intimados pessoalmente em até 40 (quarenta) dias contados da formalização do acórdão do Conselho de Contribuintes ou da Câmara Superior de Recursos Fiscais, do Ministério da Fazenda, os respectivos autos serão remetidos e entregues, mediante protocolo, à Procuradoria da Fazenda Nacional, para fins de intimação. (Incluído pela Lei nº 11.457, de 2007)

§ 9º Os Procuradores da Fazenda Nacional serão considerados intimados pessoalmente das decisões do Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, do Ministério da Fazenda, com o término do prazo de 30 (trinta) dias contados da data em que os respectivos autos forem entregues à Procuradoria na forma do § 8º deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.457, de 2007)

Podemos concluir que o Recurso especial da PGFN foi interposto pela procuradora no prazo regimental de quinze dias, não havendo que se falar em intempestividade. Rejeito a preliminar.

As matérias admitidas pela presidente da Terceira Câmara do terceiro conselho de contribuintes foram: a classificação fiscal do LAVREX e desqualificação do Certificado de Origem; a desqualificação do certificado de origem do Rexamida e o não reconhecimento do subfaturamento do produto Sorbitol.

Não foi admitida a matéria do Recurso Especial de Divergência interposto pela PGFN.

Em relação à classificação fiscal do LAVREX 100, essa turma tem decidido, por unanimidade de votos, ser correta a classificação atribuída pela fiscalização no código NCM 3402.11.90, conforme consta no Anexo da IN/SRF nº 99/99.

Na sessão de fevereiro do presente ano, esse colegiado teve a oportunidade de se manifestar em vários processos da relatoria da Conselheira Nancy Gama, que pela concisão e precisão dos argumentos, adoto-o como razão de decidir.

Assunto: Classificação Fiscal

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 09/09/2013 por RODRIGO DA COSTA POSSAS, Assinado digitalmente em 09/09/2

013 por RODRIGO DA COSTA POSSAS, Assinado digitalmente em 01/10/2013 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SA

NTOS

Impresso em 01/10/2013 por CLEUZA TAKAFUJI

Período de Apuração: 21/09/1999

Ementa.

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. CONHECIMENTO. Não é necessário que o contribuinte junte a cópia do inteiro teor ou da ementa ou da publicação do acórdão utilizado como paradigma para fins de admissibilidade de recurso especial de divergência interposto com base no Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 256/2009, o qual deve ser conhecido quando o recorrente transcrever integralmente a ementa do acórdão paradigma no corpo do seu recurso, bem como indicar o número do processo, o número do acórdão, a Câmara, a data da sessão de julgamento, o nome do Conselheiro Relator, o tipo de recurso e a matéria.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. LAVREX 100. INEXISTÊNCIA DE INTRODUÇÃO DE NOVO CRITÉRIO JURÍDICO PELA DIRETRIZ 03/2003 DO MERCOSUL. O produto denominado "LAVREX 100" deve ser classificado no código NCM 3402.11.90, independentemente de a data do registro da DI ter sido anterior à Diretriz 03/2003 do Mercosul, eis que o mesmo se trata de "mistura de ácidos alquilbenzenossulfônicos", de composição química não definida, que jamais poderia ter sido enquadrado no código NCM 2904.10.20, o qual se refere a "ácido dodecilbenzenossulfônico biodegradável", de composição química definida. A Diretriz 03/2003 apenas teve caráter interpretativo para esclarecer que a posição e subposição 3402.11 seria a correta para a mercadoria.

Conselheira NANJI GAMA

O recurso especial de divergência interposto pelo contribuinte é tempestivo, razão pela qual passo a analisar a sua admissibilidade no que concerne à classificação fiscal do produto LAVREX 100.

Semelhante ao presente processo, são os processos administrativos de números 11042.000231/2003-02, 11042.000313/2003-49, 11042.000315/2003-38 e 11042.000316/2003-82, sobre o mesmo assunto e relativos ao mesmo contribuinte, os quais estão sob minha relatoria.

Tanto nos presentes autos como nos autos dos processos administrativos supramencionados, o contribuinte não juntou cópia do acórdão utilizado como paradigma ou da cópia da publicação em que o mesmo tenha sido divulgado, tendo, entretanto, transcrito sua ementa na peça recursal com indicação do número do recurso, Câmara, número do processo, tipo de recurso, matéria, nome do recorrido, data e hora da sessão de julgamento, nome do Relator e número do acórdão.

Segundo o artigo 67, §7º, do Regimento Interno do CARF, "o recurso deverá ser instruído com a cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas ou com cópia da

publicação em que tenha sido divulgado ou, ainda, com a apresentação de cópia de publicação de até 2 (duas) ementas”.

*Para relativizar referida exigência, o §9º desse mesmo artigo, prevê que “as ementas referidas no § 7º **poderão, alternativamente, ser reproduzidas no corpo do recurso, desde que na sua integralidade e com identificação da fonte de onde foram copiadas**”.*

Nos presentes autos, o contribuinte não menciona expressamente a fonte de onde a ementa foi copiada (qual o link do site da internet, de qual periódico foi extraído, etc.), entretanto, o mesmo identifica todas as características do acórdão paradigma, sendo plenamente possível localizá-lo no site do CARF.

Dessa forma, entendo terem sido preenchidos todos requisitos de admissibilidade, bem como ter sido devidamente configurada a divergência, razão pela qual conheço do recurso especial interposto pelo contribuinte.

A controvérsia consiste em analisar se o produto LAVREX 100 deveria ter sido classificado, à época do registro da DI, ou seja, em 21/09/1999, no código NCM 2904.10.20, como fez o contribuinte, ou no código NCM 3402.11.90, como aduz a fiscalização.

A relevância se dá em razão do período em que foi realizada a importação pelo contribuinte, ou seja, em época anterior à Diretriz Mercosul nº 03/2003, a qual teria estabelecido definitivamente que o produto LAVREX 100 consistiria em uma “mistura de ácidos alquilbenzenossulfônicos”, produto de constituição química não definida que deve ser classificado no Capítulo 34, no código 3402.11.90.00, e não no Capítulo 29 da NCM.

Referida Diretriz teria sido emanada em resposta à “proposta de alteração da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM)” encaminhada à Coana/Cotac/Dinom por meio do Memorando SRRF09/Diana nº 224, de 26/08/2002 (Protocolo Coana 2002/01145), no qual a SRRF09 sugere a criação de item específico para o LAVREX 100 e LAVREX 200 dentro da subposição 3402.11.

Ao ser analisada referida proposta de alteração da NCM pelo Comitê Técnico nº 01 do Mercosul, foi aprovado o “Ditame de Classificação Tarifária nº 02/03”, o qual dispôs sobre a classificação tarifária de “misturas de ácidos alquilbenzenossulfônicos”, atribuída ao código NCM 3402.11.90.00, tendo sido editada a Diretriz 03/2003 nesse sentido.

E, em razão do fato de referida diretriz ter sido realizada apenas em 2003, o contribuinte aduziu que a mesma não poderia ser aplicada retroativamente para a importação realizada por meio da DI objeto dos presentes autos, por sua vez registrada em 21/09/1999, tendo em vista que a Diretriz teria introduzido novo critério jurídico para a codificação fiscal da mercadoria.

A meu ver, o fato de o Comitê Técnico do Mercosul ter criado um subitem específico, ao adicionar o código-item/subitem “90.00”, aos códigos posição (3402) e subposição (11) da NCM/SH, não se resvalam em alteração do critério jurídico para fins da classificação fiscal do produto.

A Diretriz em referência, por sua vez incorporada nacionalmente pelo Ato Declaratório Executivo COANA nº 14/2004, teve apenas como finalidade a de eliminar qualquer dúvida acerca da interpretação sobre a classificação do produto LAVREX 100, se tratando de um ato de cunho meramente interpretativo que teve como objeto apenas esclarecer a classificação de produto que vinha sendo descrito e classificado de forma incorreta, com base em entendimento de que se tratava de produto diverso.

Além disso, a composição do LAVREX 100 sempre se tratou de uma mistura de ácidos e não de um único ácido com impurezas de composição química definida, como são aqueles incluídos no Capítulo 29, não podendo, por conseguinte, esse produto ser enquadrado no código 2904.10.20.

Veja-se que a discussão sequer é dada entre subposições ou itens/subitens do Capítulo 34 do Sistema Harmonizado, mas sim, antes disso, a mesma se dá entre Capítulos, ou seja, entre gêneros, não havendo que se falar em alteração de critério jurídico, o qual sempre foi o mesmo, em conformidade ao Sistema Harmonizado já existente.

Segundo Paulo de Barros Carvalho, em seu artigo sobre “IPI – Comentários sobre as Regras Gerais de Interpretação da Tabela NBM/SH (TIPI/TAB)” divulgado na Revista Dialética de Direito Tributário de nº 12, “o Sistema Harmonizado, tal qual aprovado na Convenção Internacional, opera com seis dígitos, correspondendo a posições e subposições de mercadorias, mas a NBM/SH (TIPI/TAB) sobrepõe-se àquele sistema para acrescentar-lhe matriz de subespécies, mediante a particularização de itens e subitens.”

Referido Sistema Harmonizado, segundo o mesmo autor, “se volta ao objetivo de oferecer um panorama genérico de produtos, considerados na conformidade de critérios técnicos internacionais para atender às exigências de uniformização do comércio entre as nações”.

Assim, já sendo existentes, à época da importação, tanto o Capítulo 34 como a posição e subposição 3402.11, não haveria como se afastar a classificação fiscal do LAVREX 100 de referidas posições e subposições como fez o Recorrente, tendo a Diretriz 03/2003 do Mercosul sido editada apenas para esclarecer que a posição e subposição 3402.11 seria a correta para a mercadoria.

Face ao exposto, conheço do recurso especial de divergência interposto pelo contribuinte e, no mérito, voto no sentido de lhe negar provimento, mantendo o acórdão a quo.

Realmente não há como aceitar a argumentação feita no recurso voluntário e em contra-razões que na data do auto de infração a legislação previa a classificação adotada pelo contribuinte e que não haveria razão para se retroagir a legislação. Primeiramente não se trata de retroagir ou não, mas de se aplicar a legislação vigente à época do fato gerador. O Brasil já adotava a classificação fiscal na posição 3402.11.90 quando foram registradas as Declarações de Importação e não cabe também a argumentação que até a lavratura do AI, a mercadoria foi intensamente comercializada com a indicação da posição 2904.10.90.

Como dito não se trata de reclassificação fiscal, já que o AI foi lavrado em abril de 2004, mas sim de acerto para que se cumpra o preceituado no CTN em seu art. 116:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I – tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II – tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos do direito aplicável.

Com efeito, não há retração ou aplicação *ex tunc* de legislação tributária. A edição da norma brasileira da codificação adotada pela RFB é o marco normativo para a sua aplicação e não a data da normatização no MERCOSUL.

Também não se pode aplicar a nova legislação aos fatos geradores anteriores, por se tratar de mera mudança de critério jurídico, como é a classificação fiscal.

As simples modificações de critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido após a sua introdução. É o que preceitua o art. 146 do CTN.

Não se trata também de revisão de lançamento por alteração de critério adotado pelo fisco. Ocorreu simplesmente a correção da classificação adotada pelo contribuinte dentro do prazo decadencial previsto em lei. Se o fisco tivesse homologado expressamente a classificação adotada pelo contribuinte, não poderia haver a correção, mas não foi o que ocorreu *in casu*. É bom enfatizar que a classificação proposta pelo contribuinte, em declaração de importação, não foi aceita pela administração tributária.

O correto seria a empresa seguir os ditames da lei processual tributária, Decreto 70235/72 e fazer um processo de consulta. Assim agiria ao abrigo da lei e se resguardaria de eventuais mudanças de critérios jurídicos. Esse seria o caminho processual adequado.

Como dito acima adoto integralmente o voto da relatora Nancy Gama, aprovado por unanimidade de votos, na sessão de fevereiro, acrescido das considerações expostas.

Quanto a aplicação da multa por classificação errônea, realmente restou caracterizada a prática infracional, pois houve a classificação incorreta por parte do contribuinte.

Em que pese as explanações da recorrente não ter seguido esta linha argumentativa e as contra-razões ter se baseado somente na exoneração da referida multa por não ter o contribuinte classificado de forma errônea a mercadoria em questão, não há como deixar de analisar também a questão da intenção do agente em se praticar a infração.

A multa prevista no art. 84 da MP 2158-35, tem como núcleo do tipo a própria classificação incorreta na Nomenclatura Comum do Mercosul, nas nomenclaturas complementares ou em outros detalhamentos instituídos para a identificação da mercadoria.

A própria conduta de classificar incorretamente, por si, já é suficiente para a caracterização da infração administrativa. Não interessa o resultado. É o que se chama do ato infracional de mera conduta que é idêntico ao crime de mera conduta no direito penal que se conceitua como crimes sem resultado, em que a conduta do agente, por si só, configura o crime, independentemente de qualquer alteração do mundo exterior.

Segundo o conceito dado por Damásio de Jesus crimes de mera conduta são aqueles em que “o legislador só descreve o comportamento do agente”.

Art. 84. Aplica-se a multa de um por cento sobre o valor aduaneiro da mercadoria:

I - classificada incorretamente na Nomenclatura Comum do Mercosul, nas nomenclaturas complementares ou em outros detalhamentos instituídos para a identificação da mercadoria; ou

II - quantificada incorretamente na unidade de medida estatística estabelecida pela Secretaria da Receita Federal.

§ 1º O valor da multa prevista neste artigo será de R\$ 500,00 (quinhentos reais), quando do seu cálculo resultar valor inferior.

§ 2º A aplicação da multa prevista neste artigo não prejudica a exigência dos impostos, da multa por declaração inexata prevista no [art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996](#), e de outras penalidades administrativas, bem assim dos acréscimos legais cabíveis.

Como ficou decidido que a classificação fiscal foi feita incorretamente, não há porque se exonerar a multa de 1% constante no art. 84, porque somente o erro na classificação é suficiente para a caracterização da infração administrativa, por se tratar de um ato infracional de mera conduta. O fato típico é exatamente a conduta do agente em classificar a mercadoria de forma incorreta.

Ademais o CTN veda expressamente a aplicação da teoria finalista da ação, que diz que, para haver a infração far-se-á necessária a comprovação do agente em lesar o sujeito passivo da conduta infracional, no caso, a Fazenda Pública.

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Com efeito, ressalvada a hipótese da lei tributária dispor em contrário, a responsabilidade por infrações à legislação tributária independe da intenção do agente ou responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. É o que os penalistas chamam de teoria finalista da ação. Isso significa que a violação da lei tributária pode até não incorrer em prejuízo para a Fazenda Pública que, assim mesmo, estará tipificada a conduta infracional. Isso normalmente acontece quando há a inobservância da forma por qual deva ser cumprida certas obrigações tributárias ou formalidades exigidas por lei, como acontece no caso em tela. Pode até haver o correto recolhimento do tributo, mas o mero descumprimento da exigência legal caracterizará a prática da infração.

Desqualificação do certificado de origem do Rexamida.

Em que pese o recurso Voluntário ter sido negado quanto a classificação fiscal do REXAMIDA, mantendo-se a classificação adotada pela fiscalização, considerou-se o licenciamento válido, excluindo-se a multa por falta de licenciamento, porque, segundo o entendimento do colegiado a quo, *in verbis*:

Os certificados de origem mencionam o número da fatura comercial, estas, por sua vez, indicam expressamente o nome comercial REXAMIDA bem como seus números estão informados nas DI's, com o que se pode concluir que os certificados de origem identificam corretamente os produtos descritos nas faturas correspondentes que se vinculam as DI's. Licenciamento válido, e o certificado de origem cumpre sua finalidade precipua.

Não adentraremos aqui na discussão acerca da equivalência entre a Guia de Importação e a Licença de Importação, visto que esta CSRF tem firmado jurisprudência de não caber a multa por falta de LI (prevista no art 526, II do RS/85 ou art. 633, II, a do RA/2002) nos casos em que a autoridade fiscal não comprovar que a mercadoria estava sujeita ao licenciamento não-automático. No presente caso, por se tratar de medicamento, sempre o licenciamento será não-automático e caberá a multa por falta de LI. Assim, dou provimento ao recurso da Fazenda quanto a esse quesito.

Passemos agora à análise da multa qualificada por fraude na valoração aduaneira do Sorbitol.

Compulsando-se os autos podemos depreender que a autoridade fiscal declara que a importadora praticou subfaturamento no preço declarado em cinco declarações de importação do produto SORBITOL, conforme explicação constante no Relatório de

Fiscalização. Além da diferença dos tributos e das multas de lançamento de ofício foi exigida a multa administrativa, nos termos do art. 633, I do Decreto nº 4.543 de 26/12/2002 - DOU 27/12/2002 (Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de fl. 14).

A impugnante alega que no que concerne ao subfaturamento, na tentativa de demonstrar sua ocorrência, a autoridade fiscal procede ao confronto de meras cotações de preços com negócios efetivamente realizados em quantidades diferentes das simulações. Transcreve às fls. 1.837 a 1.839 trechos do Decreto nº 2.498/1998 e da IN/SRF nº 16/1998 para argumentar que o procedimento adotado pela fiscalização contraria as regras de obtenção do valor aduaneiro.

O Decreto nº 2.498, de 13/02/1998, revogado pelo Decreto nº 4.543, de 27/12/2002, dispõe sobre a aplicação do Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio - GATT 1994. A IN/SRF nº 16, de 16/02/1998 – DOU de 17/02/1998, pág. 20, revogada pela IN/SRF nº 327, de 09/05/2003 estabelece normas e procedimentos para o controle do valor aduaneiro da mercadoria importada.

Essa legislação transcrita pela impugnante às fls. 1.838/1.839 refere-se à valoração aduaneira nas importações em que não são constatadas fraudes. Por exemplo, quando uma firma procede a uma importação de empresa vinculada os preços praticados, ainda que verdadeiros, podem ser muito baixos. A fim de que tal firma não se beneficie adicionalmente de baixos valores de tributação do II e IPI vinculado, prejudicando, dessa forma, ainda mais seus concorrentes com o estabelecimento de uma injusta diferenciação tributária, a legislação internacional instituiu o valor aduaneiro.

O valor aduaneiro, portanto, é aquele real ou calculado sobre o qual são aplicados os acréscimos previstos, transformando-o, assim, em base de cálculo do II. Quando a mudança *ex officio* do valor aduaneiro tem por origem a constatação de fraude a legislação a ser aplicada não é mais a mencionada pela peticionária, conforme se verá, mais adiante.

No que se refere à fraude por subfaturamento a autoridade fiscal, às fls. 40 a 46, procede a uma completa e minuciosa explanação. Entre outras coisas ela verificou que nas cotações de preços de fls. 1.707 e 1.708 os valores referentes ao Sorbitol constavam, respectivamente, como US\$ 640/ton. e US\$ 594/ton., sendo que na confirmação do pedido de fl. 1.764 constava o valor de US\$ 600.00/ton. Nas cinco DI, já referidas os valores declarados desses produtos estavam muito abaixo disso, ou seja, US\$ 200,00 e US\$ 205,00.

Da explicação de fls. 40 a 46 destaque-se o que consta às fls. 44/45, *in verbis*:

Uma planilha intitulada IMPORTAÇÃO - POSIÇÃO FINANCEIRA, encontrada na empresa (fls. 1705 a 1706), revela que para a operação identificada com a referência 874/03, que corresponde à DI 03/0885889-6 (fls. 1611 a 1624), há uma previsão de pagamento de US\$ 9.258,88, além do valor de US\$ 8.051,20 declarado na importação. O fornecedor é a empresa K. D. FEDDERSEN, da Alemanha. Consultando esta referência nos controles informatizados da empresa, mais especificamente no Cadastro de Ordens de Compra de Importados (fls. 1758 e 1808), verificamos que esta operação foi registrada como sendo a compra de 40.256 Kg de Sorbitol, ao preço unitário de US\$ 0,430 por kg, totalizando US\$ 17.310,08, que corresponde exatamente ao somatório dos dois valores que constam na

planilha citada. O preço unitário declarado na importação foi de US\$ 200,00.

Em relação à importação referenciada pelo código 859/03 que corresponde à DI 03/0790652-8 (fls. 1599 a 1610), os controles internos da empresa revelam que a operação se deu também ao preço unitário de US\$ 0,430 por kg de Sorbitol (fls. 1759 e 1807), totalizando US\$ 17.310,00. A DI, no entanto, foi registrada pelo preço unitário de US\$ 200,00, totalizando US\$ 8.051,20.

O sistema de controle informatizado da empresa (SISTEMA, DATABOFF) é utilizado para controlar, dentre outras coisas, todas as operações de compra de mercadorias, segundo informação do Sr. Albino Aragonez (fls. 267).

Foram encontradas, na empresa, as vias originais do Pedido 14.502 de 19/02/2004, e a Proforma Invoice 14.502, datada de 12/02/2004, ambos emitidos pela empresa K.D. FEDDERSEN em nome da Quimicamar, relacionados a uma operação que estava ainda em andamento por ocasião da diligência inicial da fiscalização e que correspondem à referência 916/04 (fls. 1774 a 1775). No pedido, o valor unitário aparece como sendo US\$ 435,00 e na proforma, aparece como US\$ 245,00. Estes dois documentos foram transmitidos, via fax, pela K.D. Feddersen para a Quimicamar no dia 20/02/2004 (fls. 1768 a 1770). **Na pasta suspensa que continha estes documentos, identificada pelos dizeres "IMP 916/04 SORBITOL 40 TON K D FEDDERSEN", consta grampeado na capa uma folha contendo a seguinte anotação manuscrita: "SORBITOL 70% FECHADO - US\$ 470,00 PROFORMA - US\$ 280,00 DIFERENÇA US\$ 190,00" (fls. 1767).**

Sobre esta operação, foram encontrados também os seguintes documentos: Uma mensagem eletrônica enviada por Quimicamar para KDF Land, em 17/02/2004, confirmando o pedido das 40 toneladas do Sorbitol, ao preço unitário de US\$ 0,461 (fls. 1776). Nesta mensagem, o valor unitário aparece riscado à caneta, e consta ao lado, manuscrito, também à caneta, o valor de US\$ 0,47. Um comprovante de encaminhamento de fax para a empresa Transcontinental, no dia 20/02/2004, dando conta do envio da fatura proforma 14502 para efeito de emissão de LI, referente à importação 916/04 (fls. 1777). Uma mensagem eletrônica enviada por Ana Mallmann, da Quimicamar, para K. D. F., Sr. Land, no dia 16/03/2004, solicitando informar a data do embarque do Sorbitol referente à fatura 14502 (fls.1772). E uma mensagem enviada por fax, pela KDF do Brasil, para Quimicamar, no dia 24/03/2004, em resposta à mensagem citada anteriormente, informando que o embarque dos 40.256 Kg de Sorbitol, estava com data prevista para o dia 20/04/2004 (fls. 1771).

Como se observa, tal operação estava efetivamente em andamento por ocasião da primeira diligência fiscal, ocorrida em 07/04/2004, e a empresa já dispunha dos documentos necessários para os procedimentos administrativos e fiscais, inclusive com valores subfaturados, enviados pelo próprio fornecedor.

Em diligência posterior na empresa, verificou-se que a citada operação constava nos registros informatizados como tendo sido cancelada (fls. 1812 a 1813). Todavia, os documentos encontrados revelam que o importador articulava com o fornecedor, ou, pelo menos, com o seu agente no Brasil, a emissão de documentos comerciais com valores subfaturados, senão qual a razão de a empresa KDF ter enviado por fax, no mesmo dia, em uma mesma transmissão, um pedido e uma fatura proforma com numeração idêntica, para as mesmas mercadorias, mas com valores distintos? Salienta-se que nos sistemas informatizados de controle interno da empresa, esta operação consta registrada pelo valor de US\$ 11.271,68 (fls. 1811 a 1812), que corresponde ao valor constante na fatura proforma cujo preço unitário encontrava-se subfaturado.

Portanto, para três das cinco importações realizadas por preços de US\$ 200,00 e US\$ 205,00 por Kg, foram encontrados documentos que demonstram os preços efetivamente praticados. Os preços praticados nas outras duas operações (DI 03/0015929-8 e DI 03/0347612-0), ambas do fornecedor K. D. FEDDERSEN, no entanto, tiveram que ser arbitrados nos termos do que dispõe o artigo 88 da Medida Provisória 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, utilizando-se como parâmetro o preço praticado por mercadoria idêntica, produzida pelo mesmo fabricante, em outra operação de importação. Em relação à DI 03/0015929-8, utilizamos o preço praticado na DI 03/0018914-6, de US\$ 370,00, haja vista que as duas importações são de produtos fabricados pela empresa ROQUETTE FRERES S/A e, em relação a DI 03/0347612-0, utilizamos como parâmetro o preço efetivamente praticado na DI 03/0790652-8, de US\$ 430,00, pois trata-se de mercadorias produzidas pelo mesmo fabricante, a empresa CERESTAR DEUTSCHLAND GMBH.

Os elementos apresentados acima demonstram claramente que os preços unitários declarados US\$ 200,00 e US\$ 205,00 encontram-se artificialmente manipulados. Os preços efetivamente praticados são os preços constantes dos documentos encontrados, conforme demonstra o quadro abaixo:

(grifos acrescidos)

Como houve imputação de atos infracionais que ensejam a aplicação de penalidades ao sujeito passivo cabe ao fisco o ônus de provar a fraude a fim de se aplicar a multa prevista no art. 633, I do RA/85

Quando se constata fraude, não há que se obedecer às regras de valoração dos art. 1º a 7º do GATT/1994, conforme pretende a impugnante, pois o seu art. 17 permite que os países signatários tenham legislação nacional especial própria para proceder a valoração em tais casos. Correta, portanto, a aplicação do art. 88 da Medida Provisória 2.158-35/2001, que previu, também a multa do art. 633, I do RA, conforme se pode observar na transcrição abaixo, *in verbis*:

Art. 633. Aplicam-se, na ocorrência das hipóteses abaixo tipificadas, por constituírem infrações administrativas ao controle das importações, as seguintes multas (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 169 e § 6º, com a redação dada pela Lei nº 6.562, de 18 de setembro de 1978, art. 2º):

I - de cem por cento sobre a diferença entre o preço declarado e o preço efetivamente praticado na importação ou entre o preço declarado e o preço arbitrado (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 88, parágrafo único);

Neste caso, tal comprovação é um ônus da autoridade fiscal. Isso porque não existe uma presunção total de legitimidade do ato exarado pela autoridade tributária, pois existe o dever de se demonstrar cabalmente todos os motivos que ensejaram à ocorrência do fato gerador e das hipóteses de aplicação de penalidade. Tal presunção há que estar prevista em lei.

Também corrobora deste entendimento a Doutora e Conselheira Susy Gomes Hoffmann, que diz que “havendo impugnação ao lançamento tributário não há que prevalecer a presunção em seu favor, visto que sua legitimidade não se encontra no fato de sido emitida por agente competente, mas, em corresponder a um enunciado fático que se enquadra em uma hipótese legal. Para tanto, é preciso que o relato constante do antecedente da norma individual e concreta do lançamento tributário esteja corroborado pelo relato sobre os fatos tributários e que se constituem em meios de prova aceitos pelo direito”.

Com efeito, o que se busca são excludentes jurídicas para a aplicação da presente multa. O fisco apresentou as provas do dolo em seu relatório fiscal e o fez de foma detalhada conforme ficou demonstrado acima O sujeito passivo tem que provar, no caso, fatos que fatos impeditivos, modificativos ou extintivos do direito da Fazenda Nacional. Entendo que o sujeito passivo não logrou êxito em fazê-lo.

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Parágrafo único. É nula a convenção que distribui de maneira diversa o ônus da prova quando:

I - recair sobre direito indisponível da parte;

II - tornar excessivamente difícil a uma parte o exercício do direito.

A comprovação de uma das partes de determinado fato ou situação jurídica decorre das distribuição legal do ônus da prova. Há que se “convencer” o julgador da existência do fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do sujeito ativo.

O que ocorre é a assunção dos riscos de uma decisão desfavorável de quem efetivamente tinha o ônus probatório, ou seja, o encargo jurídico de demonstrar a veracidade de fatos ou a existência de situações jurídicas que ensejassem que os julgadores tomassem uma decisão que lhe fosse favorável. Não há a obrigatoriedade das partes em se produzir a prova. É

interesse de ambas as partes em fazê-lo. Mas se o ônus decaí em uma parte e ela não o faz, assume os riscos e as consequências estabelecidos no arcabouço jurídico relacionado àquela matéria.

O ônus da prova não é um dever e nem um comportamento necessário da parte interessada, mas um direito de a parte poder convencer os julgadores acerca da veracidade de suas alegações, aumentando as chances de uma decisão favorável.

In casu, o sujeito passivo é que teria interesse em provar o seu direito a desconstituição da infração e não o fez. Assim não há como se decidir pela não aplicação da multa administrativa.

Assim, o conjunto das provas anexadas aos autos provas leva a concluir que houve fraude relativamente ao preço declarado nas cinco DI listadas às fl. 07, sob a rubrica “declaração inexata do valor da mercadoria”.

A fiscalização, para proceder ao arbitramento, valeu-se dos termos do art. 88 da Medida Provisória 2.158-35, de 24 de agosto de 2001. Transcreve-se referido texto legal, *in verbis*:

Art. 88. No caso de fraude, sonegação ou conluio, em que não seja possível a apuração do preço efetivamente praticado na importação, a base de cálculo dos tributos e demais direitos incidentes será determinada mediante arbitramento do preço da mercadoria, em conformidade com um dos seguintes critérios, observada a ordem seqüencial:

I - preço de exportação para o País, de mercadoria idêntica ou similar;

II - preço no mercado internacional, apurado:

a) em cotação de bolsa de mercadoria ou em publicação especializada;

b) de acordo com o método previsto no Artigo 7 do Acordo para Implementação do Artigo VII do GATT/1994, aprovado pelo Decreto Legislativo nº 30, de 15 de dezembro de 1994, e promulgado pelo Decreto nº 1.355, de 30 de dezembro de 1994, observados os dados disponíveis e o princípio da razoabilidade; ou

c) mediante laudo expedido por entidade ou técnico especializado.

Parágrafo único. Aplica-se a multa administrativa de cem por cento sobre a diferença entre o preço declarado e o preço efetivamente praticado na importação ou entre o preço declarado e o preço arbitrado, sem prejuízo da exigência dos impostos, da multa de ofício prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e dos acréscimos legais cabíveis.

Correta, portanto, a aplicação do art. 88 da Medida Provisória 2.158-35/2001, que previu, também a multa do art. 633, I do RA, conforme se pode observar na transcrição abaixo, *in verbis*:

Art. 633. Aplicam-se, na ocorrência das hipóteses abaixo tipificadas, por constituírem infrações administrativas ao controle das importações, as seguintes multas (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 169 e § 6º, com a redação dada pela Lei nº 6.562, de 18 de setembro de 1978, art. 2º):

I - de cem por cento sobre a diferença entre o preço declarado e o preço efetivamente praticado na importação ou entre o preço declarado e o preço arbitrado (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 88, parágrafo único);

Em relação ao agravamento da multa em relação à emissão de DI com preços subfaturados, cabe ao fisco a produção das provas que houve o intuito de fraude, ou seja, o dolo. A prova do dolo é um dos institutos jurídicos mais difíceis de se estudar e aplicar. A própria literatura pátria e internacional é carente de tais estudos. Alguns autores falam que é necessária a reiteração dos atos infracionais. Porém somente a reiteração não seria o suficiente para a configuração do dolo.

No caso em tela a fiscalização trouxe vários indícios de que houve a intenção de fraudar a fazenda nacional e, conseqüentemente, o erário. Ocorre que nas cinco DI subfaturadas se apontou documentos paralelos que demonstram o indício da fraude.

É extremamete difícil se provar a intenção do agente em praticar certos atos. Porém o julgador tem a obrigação de julgar e para isso deve analisar e, principalmente, valoarear as provas existentes nos autos.

No presente caso a fiscalização demonstrou, conforme relatado acima, controles paralelos de valores indicado nas DI. Inclusive foi verificada a existência de bilhetes que indicavam o valor real das mercadorias. Tais fatos trazem uma presunção do intuito de fraude e as presunções são importantes no processo cognitivo decisório. Nesse casos de dolo a presunção e a regra de experiência são fartamente usadas na formação do convencimento do julgador. Assim as regras de experiência devem incidir sobre os indícios, na formação das presunções, e sobre as presunções, na formação do juízo sobre o mérito.

Nas palavras do professor Luiz Guilherme Marinoni “a presunção constitui a conclusão do raciocínio judicial (dito presuntivo) que parte do fato indiciário e da sua prova indiciária. Para o juiz formar a presunção, deduzindo o *fato probandum* a partir do fato indiciário, raciocina com base nas regras de experiência. Portanto, é bastante clara a distinção entre a presunção e a regra de experiência, pois a última é uma regra que serve para se chegar à primeira (na conclusão ou na presunção).”

Assim, não há como dizer que não houve a intenção de subfaturar as mercadorias, em que pese tal comportamento estivesse presente em um pequeno número de DI em relação a todas registradas pela empresa.

Pelos motivos já expostos também se deve manter a de multa de lançamento de ofício agravada do Imposto sobre a Importação, pelo evidente intuito de fraude, no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento) do imposto devido, nos termos do art. 44, II, da Lei nº 9.430 de 27/12/1996 - DOU 30/12/1996, modificado pela Lei 11.488/2007.

Assim, voto pelo provimento do presente recurso.

Processo nº 10494.001158/2004-88
Acórdão n.º **9303-002.319**

CSRF-T3
Fl. 2.184

Rodrigo da Costa Possas - Relator

CÓPIA