



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

Processo nº 10880.007010/2006-65
Recurso nº 138.824 Voluntário
Matéria II/CLASSIFICAÇÃO FISCAL
Acórdão nº 303-35.328
Sessão de 20 de maio de 2008
Recorrente GS COSTA COMÉRCIO EXTERIOR LTDA.
Recorrida DRJ-SÃO PAULO/SP

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Ano-calendário: 2003, 2004

REVISÃO ADUANEIRA. IDENTIFICAÇÃO DE MERCADORIAS.

Nos termos do parágrafo único do art. 68, da Lei nº10.833/03, a identificação das mercadorias poderá ser realizada no curso do despacho aduaneiro ou em outro momento, com base em informações coligidas em documentos obtidos, inclusive junto a clientes ou fornecedores, ou no processo produtivo em que tenham sido ou venham a ser utilizadas.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE MERCADORIA.

Não configurado o cerceamento do direito de defesa, posto que ao autuado, na fase impugnatória, cabe apresentar provas, no sentido de sustentar suas classificações, o que não ocorreu no caso concreto.

VALOR ADUANEIRO. SUBFATURAMENTO.

As infrações relativas a valor aduaneiro não se confundem com subfaturamento como infração administrativa ao controle das importações. O subfaturamento não pode ser presumido através de indícios, devendo ser comprovado, por não se tratar de presunção legal.

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA NA IMPORTAÇÃO.

No caso dos autos, encontram-se delineados os contornos que caracterizam para as operações em tela as importações por conta e ordem de terceiros e não importações para encomendante predeterminado, embora carentes de formalidades.

MULTAS DE OFÍCIO E DO CONTROLE ADMINISTRATIVO DAS IMPORTAÇÕES. SUBFATURAMENTO. VALORAÇÃO.

(Assinaturas manuscritas em azul)

Redução da multa qualificada e agravada de 150%, capitulada no artigo 44, II, da Lei nº 9.430/96 para o Imposto sobre Produtos Industrializados e no art. 645, item II, do RA, para o Imposto de Importação a 75%, bem como inaplicabilidade da multa administrativa por subfaturamento (art. 633, I, RA), por inexistência de provas.

MULTA POR FALTA DE LICENCIAMENTO. ART. 633, II, 'a'. REDUÇÃO. LICENCIAMENTO NÃO AUTOMÁTICO.

Devem ser deduzidos da multa os itens das mercadorias reclassificadas na NCM, cujo tratamento não redundou em exigência de licenciamento não automático.

MATÉRIAS NÃO IMPUGNADAS. 1) MULTA POR CLASSIFICAÇÃO INCORRETA DE MERCADORIA NA NOMENCLATURA COMUM DO MERCOSUL. 2) MULTA DO IPI, ART. 83, I, DA LEI Nº 4502/64, POR ENTREGA A CONSUMO DE MERCADORIA IMPORTADA IRREGULARMENTE. 3) MULTA POR DESCUMPRIMENTO DO DEVER DE MANTER EM BOA GUARDA OS DOCUMENTOS OU APRESENTÁ-LOS À FISCALIZAÇÃO.

Consideram-se não impugnadas as matérias não contestadas no Recurso Voluntário.

Imposição de Penalidade.

Tipicidade. O Ordenamento Jurídico Nacional não admite que o recurso à analogia por extensão resulte na fixação de penalidade à hipótese que não tenha sido expressamente prevista em lei. Inteligência do parágrafo 1º, do art. 108 do Código Tributário Nacional.

Retroatividade Benéfica. Aplicabilidade

Ato normativo, de caráter interpretativo, que confirma a legalidade da conduta até então considerada como infração, deve ser aplicado na solução de litígio pendente de julgamento. Inteligência do art. 106, I e II do Código Tributário Nacional.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da terceira câmara do terceiro conselho de contribuintes, por unanimidade de votos, afastar as preliminares de impossibilidade de revisão aduaneira e de cerceamento do direito de defesa. Por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário, quanto aos tributos. No que concerne as multas de ofício previstas no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/1996, pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Nilton Luiz Bartoli, Heroldes Bahr Neto, Vanessa Albuquerque Valente e Nanci Gama, que deram provimento parcial para reduzi-las a 75%. Quanto à penalidade de 30% do valor aduaneiro por falta de licença de importação, por maioria de votos, dar provimento parcial para excluí-la, no que concerne aos códigos 85209020, 85244090, 85283000, 85299090 e 85438939, vencido o Conselheiro Tarásio Campelo Borges.

que deu provimento integral. Quanto à multa de 100% prevista no artigo 88, parágrafo único, da Medida Provisória nº 2.158/2001, pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Nilton Luiz Bartoli, Relator, Heroldes Bahr Neto, Vanessa Albuquerque Valente e Nanci Gama, que deram provimento. Designado para redigir o voto o Conselheiro Luis Marcelo Guerra de Castro.



ANELISE DAUDT PRIETO

Presidente



LUIS MARCELO DE GUERRA DE CASTRO

Relator

Participou, ainda, do presente julgamento, o Conselheiro Celso Lopes Pereira Neto. Presente o advogado José Geraldo Reis, OAB/SP 211239.

Relatório

Trata-se de Autos de Infração (fls.05/137 e 138/205), através dos quais se exige Imposto de Importação e Imposto sobre Produtos Industrializados, Multas de Ofício e do Controle Administrativo das Importações, Multa por Falta de Licenciamento e acréscimos legais, pelos motivos aduzidos no item 'descrição dos fatos' (fls. 07, 15, 32, 39 e 140), quais sejam:

O contribuinte declarou, para efeito de Despacho Aduaneiro de Mercadorias importadas nos anos de 2003 e 2004, valores aduaneiros inexatos, expressivamente inferiores aos normalmente praticados em importações de mercadorias idênticas ou similares, realizadas nos mesmo anos por outros importadores, conforme demonstrado e detalhado no relatório de fiscalização e planilhas de valoração integrantes do auto de infração;

O contribuinte efetivou operações de importação de mercadorias estrangeiras ao desamparo de licenciamento de importação ou de documento de efeito equivalente, conforme demonstrado no relatório de fiscalização integrante do auto;

Foi aplicada Multa por Infração Administrativa ao Controle das Importações (subfaturamento), em razão de ter sido comprovada, em declarações de importação registradas ao longo dos anos de 2003 e 2004, expressiva diferença entre o preço declarado das mercadorias e o preço real, apurado pela fiscalização segundo as disposições contidas no artigo 88 da MP 2158-35/2001, conforme detalhado no relatório de fiscalização e planilhas de valoração que integram o auto de infração;

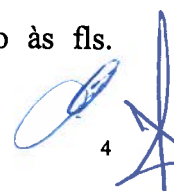
Tratam-se de mercadorias classificadas incorretamente pelo importador, na NCM, que foram identificadas por esta fiscalização em importações registradas após a data de 30/10/03 (quando a legislação eliminou a possibilidade de redução desta multa – MP 135, de 31/10/03), conforme demonstrado no Relatório de Fiscalização e Planilhas integrantes deste Auto de Infração;

Conforme apurado e registrado no Relatório Fiscal que integra o AI, o importador deixou de apresentar à fiscalização aduaneira os documentos obrigatórios de instrução das declarações de importação – DI's, analisadas neste trabalho e relacionadas nas Planilhas de Valoração e Relatório Fiscal integrantes do auto.

198. A capitulação das exigências encontra-se às fls. 23, 31, 32, 39, 42, 137, 151,

Relatório de Fiscalização juntado às fls.207/243.

Ciente do Auto de Infração, o contribuinte apresentou Impugnação às fls. 923/937, na qual alega, em suma, que:



4

- (i) basta analisar os descritivos das classificações em questão para notar que o correto é a aplicação da NCN 8524.39.00, e não como está no auto de infração, cujo relatório optou pela outra classificação NCN 9504.10.99, em razão de tão somente taxação mais elevada;
- (ii) as DI paradigmas (outras importações de produtos idênticos ou similares) apresentadas como referência, têm como preço médio \$4,70 e não os \$20,00 determinado no AI;
- (iii) também apresenta preços buscado na Internet, em sites internacionais, onde apresenta preços que variam entre \$3,99 à \$10,00, conforme documentação que ora anexa, ressalvando que preços encontrados na Internet são preços de varejo e não de atacado;
- (iv) nota-se a disparidade de informações, quando relatório menciona a importação de CDs de jogos a preço de \$1,00 (fls. 215) e depois admite que as importações promovidas tinham como valor médio \$1,60 (fls. 214), ou seja, 60% a mais;
- (v) o relatório adota como preço do CD de game \$20,00 e, no entanto, oferece como paradigma \$4,70 e menciona aparelhos e câmeras digitais, as quais possuem infinitas diferenças, inclusive de preço;
- (vi) não obstante o relatório mencionar errônea classificação, interposição fraudulenta e preenchimento irregular de declaração, o Auto de Infração refere-se exclusivamente e valores aduaneiros inexatos, isto é subfaturamento, porém, ao tipificar o ato no enquadramento legal, se ampara em hipótese diversa da apurada, pois relativa ao Regulamento do IPI, que pune a emissão de Nota Fiscal quando a mercadoria é "introduzida clandestinamente no País ou importado irregular ou fraudulentamente, ou seja, no inciso I, art. 83, da Lei 4502/64;
- (vii) a introdução clandestina fica fora de cogitação pois a ação fiscal é feita em cima de Declarações de Importação que foram examinadas por auditores fiscais e também os fatos não se enquadram e 'importação irregular ou fraudulenta', porque a importação não pode ser considerada irregular e se falhas ocorreram foram de exclusiva responsabilidade de seus prepostos;
- (viii) os quadros elaborados tomaram como base informações via internet ou 'prova emprestada', afirmando tratar-se de artigo idêntico ou semelhante, mas a lei não outorga à fiscalização desobedecer os ditames do Código de Valoração Aduaneira e são seis os métodos de valoração e nenhum deles foi seguido pelos autores do lançamento;
- (ix) na internet, os preços de venda são muito superiores àqueles praticados no atacado e os dados constantes do relatório referem-se a valores generalizados, divorciados de especificação;
- (x) dos autos observa-se apenas suposições e comparações, porém nenhuma podendo ser utilizada como prova de que os artigos ali mencionados tenham o valor constante do auto de infração;

(xi) não se pode falar em subfaturamento sem antes quantificar o montante e estabelecer um paradigma seguro para a apuração de responsabilidade fiscal nesse campo, sendo nulo o AI neste ponto;

(xii) quanto a alegação de que o importador não declara o nome do fabricante a fim de burlar a parametrização do Siscomex para o canal vermelho, trata-se de falha formal a ser corrigida por exigência do auditor fiscal designado para liberação da mercadoria, além disso, todas as mercadorias importadas e de responsabilidade da impugnante e assim sinalizadas, foram formalmente liberadas, o que demonstra a legalidade do ato, logo, se a mercadoria foi desembaraçada é porque a falha não fora considerada importante;

(xiii) qualquer afirmação quando à classificação do produto exige prova, através de laudo técnico, pois, pretender mudar a classificação sem exame físico do bem ou sem escorar-se em laudo técnico, é praticar aventura tributária, é lançar por suposição;

(ix) 'é inerente ao ser humano o erro', porém, é preciso cotejar as DIs que o Auto afirma tratar-se do mesmo produto, para comprovar a existência de preço a menor;

(x) o fato de um cliente ser mais atuante do que outro na compra de mercadorias importadas não caracteriza uma fraude, necessariamente, a teor do que dispõe a Lei nº 11281-06, em seu art. 11;

(xi) a prática adotada pela impugnante não configura importação por conta e ordem, conforme diz a lei nº 11281/06, em seu artigo 11;

(xii) introduzir na Declaração 'dados inconsistentes' quando este despacho vai passar pelo crivo da fiscalização aduaneira, é menosprezar essa mesma fiscalização e se essa inclusão redundar em 'sonegação de impostos', será por classificação irregular ou subfaturamento, que não implica na sanção do Auto;

(xiii) quanto à alegação de que após o registro de entrada emite Notas Fiscais de venda com valores bem superiores aos dos documentos de importação, não há lei que proíbe uma empresa de ter lucro, pequeno ou grande e o seu quantum é tributado pelo IR, que não está sendo objeto de apuração;

(xiv) ainda que a regulamentação feita pela Receita Federal para que a importação se caracterize como por conta própria não tenha sido cumprida totalmente, uma vez que pelo capital da impugnante não poderia arcar com os valores das mercadorias importadas, a infração tipificada é a de interposição fraudulenta – o que apenas para esclarecimento – implicaria na perda da mercadoria e não na incidência da multa do Regulamento do IPI que serviu de base ao lançamento;

(xvi) quando o perdimento não pode ser aplicado, em face do desaparecimento da mercadoria, como no presente, há reversão dessa pena em multa de 100% do valor da mercadoria, a teor do disposto no parágrafo primeiro do art. 618, XXII, do RA;

(xvii) por ilação, a autoridade aduaneira estendeu a pretensa contaminação de uma DI para outra, sem prova;

(xviii) o subfaturamento não é punido pelo inciso legal utilizado pelo lançamento que se contesta;

(xix) no relatório anexo ao AI, os competentes autores transcreveram a Opinião Consultiva nº 10.1 do Comitê Técnico de Valoração Aduaneira da OMA, que termina por afirmar que, apurada fraude de valor, esta deve ser penalizada à luz da legislação brasileira e esta pune o subfaturamento segundo o disposto no art. 169 do DL 37/66, com redação dada pela Lei 6.562/78, §2º, com a multa de 100% da diferença e não do total da mercadoria.

Por fim, requer sejam trazidas aos Autos as DIs, CEIs e suas retificações investigadas, para que nelas se realize a necessária perícia para se apurar a ocorrência de efetivo erro de classificação e em quais DIs isto ocorreu, e uma vez deferida a perícia, que seja cientificada para fornecimento de quesitos.

Ante o exposto, conclui que o produto importado, antibiótico veterinário, jamais pode ser classificado no Capítulo 23, próprio para alimentos, mas tão somente no Capítulo 29, razão pela qual, requer o acolhimento de suas alegações, para o fim de julgar totalmente improcedente a exigência.

Requer a improcedência do AI, já que vencidos os termos do Relatório Fiscal.

Trouxe aos autos os documentos de fls. 938/1092..

Os autos foram encaminhados para a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo, a qual julgou procedente o lançamento (fls. 1094/1119), conforme a seguinte ementa:

"Assunto: Imposto sobre a Importação - II

Ano-calendário: 2003, 2004

REVISÃO ADUANEIRA. AUTORIDADE FISCAL. DEVER DE OFÍCIO.

No curso do procedimento de revisão, constatado que o contribuinte agiu em desacordo com a legislação tributária aplicável, a autoridade administrativa, por dever de ofício, deverá exigir, por meio do lançamento, o tributo que deixou de ser pago, acrescidos das penalidades cabíveis.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE MERCADORIA. SUBFATURAMENTO. FRAUDE E SIMULAÇÃO. VALORAÇÃO. FORMALIZAÇÃO DA EXIGÊNCIA.

A apuração da ocorrência de subfaturamento, fraude, simulação e de erro na classificação fiscal de mercadorias importadas encontra-se No escopo das matérias atinentes ao despacho aduaneiro passíveis de revisão por parte da autoridade fiscal.

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA NA IMPORTAÇÃO.

A interposição fraudulenta na importação caracteriza crime contra a ordem tributária, sujeitando os envolvidos a representação fiscal para fins penais além das penalidades previstas na legislação fiscal.

MULTAS DE OFÍCIO E DO CONTROLE ADMINISTRATIVO DAS IMPORTAÇÕES. SUBFATURAMENTO. VALORAÇÃO

Constatado que o valor da mercadoria foi subfaturado utilizando-se de artifício doloso (fraude fiscal), cabível na espécie a aplicação da multa agravada de 150% do II, além da multa do controle administrativo da importação, relativamente ao subfaturamento, calculadas sobre o valor arbitrado das mercadorias.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. FALTA DE LICENCIAMENTO.

O erro na classificação fiscal implica em falta de licenciamento automático da mercadoria, sendo fato gerador das multas do controle administrativo das importações relativas ao licenciamento e à classificação fiscal.

DOCUMENTOS FISCAIS DE GUARDA OBRIGATÓRIA. NÃO APRESENTAÇÃO.

A não apresentação dos documentos fiscais de guarda obrigatória durante o prazo decadencial sujeira o contribuinte à multa prevista na legislação.

Lançamento Procedente."

Irresignado com a decisão singular, o contribuinte apresenta tempestivo (ver fls. 1162) Recurso Voluntário às fls. 1137/1157, no qual reitera todos os argumentos antes apresentados e acrescenta os seguintes:

- (i) não se classifica o que não se conhece, logo, fundamental a realização de perícia;*
- (ii) a classificação fiscal tem caráter eminentemente técnico, onde é preciso conhecer profundamente a mercadoria a ser classificada, em seu aspecto merceológico, para que se possa encontrar o código tarifário correto;*
- (iii) não apresentou quesitos com a impugnação porque necessitava, para redigi-los, que fossem trazidas aos autos as Declarações de Importação objeto do lançamento, havendo a simples negativa, sem tampouco conceder prazo para a apresentação daqueles, havendo cerceamento de defesa;*
- (iv) o tipo sancionatório pretendido pelo autuante exige a ocorrência e comprovação material de ocultação de outrem, através de artifício doloso e fraudulento, até pela comprovação de conluio entre as figuras, sendo que na houve sequer a tentativa de ocultação de qualquer personagem da operação;*
- (v) em nenhuma das operações foi apurada qualquer fraude ou conluio de qualquer ordem e o aspecto formal da operação somente foi regulamentado no fim do ano de 2006 e todas as DIs do presente são*

dos anos anteriores à edição da Lei em questão, sendo que não há crime sem lei anterior que o defina;

(vi) incorreta a interpretação trazida pela decisão recorrida, pois os termos do artigo 11 da Lei 11281/06 são eminentemente taxativos e irradiam efeitos 'ex tunc', fulminando qualquer pretensão contrária às suas determinações;

(vii) a autoridade administrativa quer desconsiderar o declarado e tratar a operação de importação como por conta e ordem, sendo o dono da mercadoria outro que a não a Recorrente;

(viii) somente após a edição da Lei e de sua regulamentação se pode falar em simulação ou interposição fraudulenta;

(ix) a simples desclassificação tarifária não implica em multa por falta de licenciamento, quando a mercadoria está perfeitamente descrita e no caso não restou provado que a mercadoria liberada não seria a mesma licenciada.

Por último, com esteio no Ato Declaratório COSIT nº 12, de 21/01/97 e na jurisprudência deste tribunal administrativo, aguarda o provimento do recurso.

Não efetuado depósito recursal, tendo em vista o deferimento de liminar em Mandado de Segurança, conforme informação de fls.1162.

Os autos foram distribuídos a este Conselheiro constando numeração até às fls. 1164, última.

Desnecessário o encaminhamento do processo à Procuradoria da Fazenda Nacional para ciência quanto ao Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, nos termos da Portaria MF nº. 314, de 25/08/99.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro NILTON LUIZ BARTOLI, Relator

Presentes os requisitos de admissibilidade e por conter matéria deste Terceiro Conselho Contribuintes, tomo conhecimento do Recurso Voluntário.

De plano, consigno que a complexidade da matéria levada a julgamento por esta Egrégia Câmara, dentro de um universo de fatos diversificados detectados pela fiscalização na fase investigatória, por sua vez, com normatizações abundantes de natureza técnica, administrativa, tributária e tributária-penal, com um dinamismo surpreendente, a partir de 2001, motivaram-me a uma análise mais detida dos fatos, dos documentos, das interpretações e do direito aplicável, contidos na decisão de primeiro grau e no recurso ora apreciado por este Colegiado.

Com o fito de não me tornar prolixo, ater-me-ei à análise dos tópicos ementados na decisão ora recorrida e que foram articuladamente atacados pela Recorrente, reservando-me acrescentar minhas conclusões finais, porém não desvinculadas dos temas argüidos pela DRJ e no recurso.

REVISÃO ADUANEIRA.

Primeiramente, destaco que, apesar de não contestada a legalidade do ato administrativo, cabe lembrar, que ela se materializou num amplo trabalho investigatório, que não se ateve tão somente à análise dos despachos aduaneiros, mas sim, a todas as operações de importação no período fiscalizado (2003/2004), documentação, itens de mercadorias importadas, aspectos comerciais, cambiais, financeiros, administrativos, contábeis, etc. e que redundaram nos lançamentos tributários objeto do auto de infração.

Note-se que a Recorrente informa que em setembro de 2004 a empresa encerrou totalmente suas atividades (fl. 962) e que as Notas Fiscais de Saída (fls. 475 a 521) demonstraram que as mercadorias eram revendidas aos destinatários logo após serem desembaraçadas, ou seja, a partir de setembro de 2004, não havia mais a possibilidade física de apreensão, visualização ou perícia sobre as mercadorias, em ato de revisão aduaneira.

Neste sentido, o parágrafo único do art. 68, da Lei nº 10.833/03 prescreve que a identificação das mercadorias poderá ser realizada no curso do despacho aduaneiro ou em outro momento com base em informações coligidas em documentos obtidos, inclusive junto a clientes ou fornecedores, ou no processo produtivo em que tenham sido ou venham a ser utilizadas.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE MERCADORIA, SUBFATURAMENTO, FRAUDE E SIMULAÇÃO, VALORAÇÃO, FORMALIZAÇÃO DE EXIGÊNCIA

2.1. DA CORRETA CLASSIFICAÇÃO TARIFÁRIA

Este Conselheiro considera fundadas as alegações da Recorrente de que a classificação não tem caráter meramente tributário, pois ela é um misto de conhecimento técnico, merceológico, tributário (tarifa, alíquotas) e também normativo (Regras Gerais de Interpretação e Notas Explicativas).

Entretanto, deve ser enfatizado também que em procedimento de revisão aduaneira e na fase processual, salvo quando as importações são para uso próprio, o que não é o caso, os bens, via de regra, já foram dados a consumo, e, ainda, anteriormente ao desembarço, em sua grande maioria passaram pelo canal verde de conferência aduaneira sem terem sido vistos pela fiscalização.

Desta forma, sem a retenção de amostras, impossível se torna a perícia na fase processual, cuja classificação, em ato de revisão se faz com o auxílio dos dados fornecidos pelo importador nas DIs, através de catálogos, com o auxílio das RGI/SH e das NESH e da vivência dos Auditores –Fiscais na área aduaneira.

Assim, nessas circunstâncias, deve o autuado na fase impugnatória apresentar provas, individualizando os produtos, pareceres técnicos, jurisprudência etc, quanto aqueles que foram desclassificados tarifariamente pelo FISCO, no sentido de sustentar suas classificações, o que, não ocorreu. Assim, entendo que quanto a este tópico, não procede a alegação de cerceamento do direito de defesa.

2.2. DO VALOR ADUANEIRO (SUBFATURAMENTO)

A Autoridade Recorrida traz à colação o prescrito no §2º do art. 3º da IN SRF nº 225/02 (fl 1101), segundo a qual, a fatura comercial deverá identificar o adquirente da mercadoria, refletindo a transação efetivamente realizada com o vendedor ou transmitente das mercadorias.

As DIs acostadas aos autos indicam que foi utilizado o primeiro método de valoração, o valor de transação, constante das faturas comerciais que instruíram as respectivas DIs.

E os fatos detectados, inicialmente pela Alfândega do Aeroporto Internacional de São Paulo, em Guarulhos e posteriormente pelas investigações levadas a efeito em procedimento de revisão aduaneira, detalhadamente informados no relatório de fiscalização, sinalizaram e levaram a conclusão de que as faturas comerciais não refletiam o valor da transação, ou seja, o preço efetivamente pago pelas mercadorias importadas.

Isto porque, o valor de transação (1º método), art. 1º do AVA, prescreve que ele deve ser aceito desde que não haja vinculação entre o comprador e o vendedor (art. 1º,c).

Sem entrar em maiores detalhes penso que a vinculação, nos termos do art. 15, item 4, e suas 8 alíneas, ficou caracterizada (fls 961,963, 965,966,970 e 971).

Assim, rejeitado o primeiro método de valoração partiu-se para aplicação dos métodos substitutivos (mercadorias idênticas, similares, previstos no AVA, arts. 2º, 3º, 7º e no art. 84, do Regulamento Aduaneiro).

Por outro lado, conforme farta jurisprudência deste Conselho, as infrações relativas a valor aduaneiro não se confundem com subfaturamento como infração administrativa ao controle das importações.

O subfaturamento não pode ser simplesmente baseado em presunções, há que ser provado, visto não se tratar de presunção legal. Se o câmbio foi fechado pelo valor faturado, descaracterizada está a infração por subfaturamento.

E, no caso concreto a própria Fiscalização afirma no último parágrafo da fl. 971, que o subfaturamento foi presumido através de indícios.

À fl. 988, terceiro parágrafo, a Fiscalização informa que o contribuinte/importador subfaturou suas importações. Quem emite as faturas comerciais é o exportador e, somente ele poderia ter emitido faturas com valores subfaturados e, nesta hipótese deveria haver o conluio com o adquirente ou o importador.

Verifica-se neste processo que a Fiscalização concluiu que o adquirente nacional de fato é a empresa Netúnia que tem vínculos comerciais com os fornecedores no exterior. Seria ele, então o sujeito passivo oculto. Não há provas de que houve emissão de fatura no Brasil, com valores menores, pelo próprio contribuinte/ recorrente.

A despeito do diligente trabalho da fiscalização, não vislumbrei nos autos provas de que houve remessas de recursos à margem dos contratos de câmbio, nem que tenha sido solicitada a colaboração do adido aduaneiro nos EUA para confronto das faturas que instruíram as DIs com eventuais faturas correspondentes emitidas no exterior para o mesmo importador e a mesma mercadoria, o que poderia comprovar a prática do subfaturamento.

O subfaturamento, frize-se, como infração administrativa ao controle das importações, não pode ser baseado apenas em listas de preços ou em vinculação.

Como infração tributária, a diferença entre o valor faturado e outros valores colhidos conforme prescreve o AVA, redundando em pagamento a menor dos tributos é infração prevista no art. 44, I da lei nº 9430/96. Assim, os valores médios dos preços aplicados pela fiscalização são justificados pelo arbitramento autorizado no art. 88 da MP nº 2158-35/01 (art. 84 do RA) e normas do AVA.

Entretanto, não se justifica o agravamento da multa para 150% quando a própria Fiscalização reconhece a fl. 981, primeiro parágrafo, que a ocorrência de fraudes e sonegação foi detectada por indícios. Não bastam indícios, mesmo que especificados.

Além disso, tal agravamento só se justifica se houver evidente intuito de fraude, o que nos autos não consta ter havido, eis que o dolo há que ser provado (o agente quer o resultado)

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA NA IMPORTAÇÃO

A Ilustre Autoridade Julgadora recorrida, esmera-se em seu decisório em deixar caracterizado face aos fatos, documentos, relatórios, e outros elementos constantes dos autos,

em confronto com as normas específicas, de que ocorreu a figura da interposição fraudulenta nas operações de importação.

Para tanto, transcreve o disposto no art. 23, inciso V e o §2º do Decreto-Lei nº 1.455/76 e o §1º do art. 81 da Lei nº 9.430/96, dispondo que :

“Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.”

“Será também declarada inapta a inscrição da pessoa jurídica que não comprova a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência, se for o caso, dos recursos empregados em operações de comércio exterior.”

Informa ainda a DRJ (fl. 1106), que a análise da DIPJ de 2003 e 2004 da Recorrente, cotejada com os reais valores das mercadorias importadas, revela que não há possibilidade de a importadora GS Costa estar arcando financeiramente, com os recursos próprios para realizar as importações de 2003 e 2004 a terceira pessoa jurídica encomendante.

A Recorrente, à fl. 933, em sua impugnação reconhece que:

“ainda que a regulamentação feita pela Receita Federal para que a importação se caracterize como por conta própria, não tenha sido cumprida totalmente, uma vez que, pelo capital da impugnante não poderia arcar com os valores das mercadorias importadas, a infração tipificada é a de interposição fraudulenta... (que) implicaria na perda da mercadoria e não na incidência de multa do Regulamento do IPI.”

E à fl 334, declara: “Não há que se falar em introdução clandestina com registro de DI ou importada irregularmente, quando o apurado é interposição fraudulenta...”

Afirma ainda a Recorrente, que a prática por ela adotada era realizada e aceita por todas as alfândegas há pelo menos 30 anos e que, somente a partir de 2006, com o advento da Lei nº 11.281 é que essa operação teve novo regramento.

Ocorre que, os novos regramentos para disciplinamento das operações de comércio exterior foram implantados a partir de 2001, com a edição da MP nº 2158-35/2001, com disposições relativas às importadoras, as adquirentes e as empresas intermediárias/consignatárias nas operações de importação, nestas incluídas as fundapianas.

A Lei nº 11.281/06 que se refere à figura do encomendante predeterminado apenas deixou claro que o importador por encomenda não é empresa prestadora de serviço, intermediária, é empresa comercial, que adquire do exterior com recursos próprios, não de terceiros e o revende (operação comercial), para o encomendante, que nada tem a ver com a operação de importação.

Não é o caso concreto, visto que a própria Recorrente declara não ter recursos para arcar com as importações e o adquirente/comprador Netúnia tem sua vinculação constatada com os exportadores no exterior. Acresce-se ainda o fato de que a Recorrente, declara à fl. 1151 que é um prestador de serviços de importação.

Assim, parece-me perfeitamente delineados os contornos que caracterizam para as operações em tela as importações por conta e ordem de terceiros e não as importações para encomendante predeterminado, uma e outra, carentes de formalidades (contratos, etc.) mas na essência, das operações o que se configura é a operação por conta e ordem.

A Recorrente, insiste na afirmação de que a operação em causa se trata de "importação por encomenda" (fl.1146) feita por uma empresa encomendante a outra (importadora) para que estas, "com seus próprios recursos", providencie a aquisição, com o "compromisso" de vendê-las à encomendante.

Reconhece à fl.1147 que tal operação tem, para o importador contratado, os mesmos efeitos fiscais de uma importação própria, assumiu a responsabilidade pelo pagamento do exportador e antecipadamente negociou a revenda das mercadorias à empresa.

Assim, não poderia ter assumido a responsabilidade do pagamento ao exportador, não tendo recursos próprios conforme reconhece e nem firmou contrato com a adquirente encomendante (normalmente os compromissos dessa natureza são assumidos mediante contrato).

MULTAS DE OFÍCIO E DO CONTROLE ADMINISTRATIVO DAS IMPORTAÇÕES, SUBFATURAMENTO, VALORAÇÃO

A Autoridade recorrida, considerando que o valor da mercadoria foi subfaturado utilizando-se de artifício doloso (fraude fiscal), defende que é cabível na espécie a aplicação da multa agravada de 150% do II, além da multa do controle administrativo da importação, relativamente ao subfaturamento, calculadas sobre o valor arbitrado das mercadorias.

Demonstrado estar inseguro quanto a real natureza de suas importações, a Recorrente, neste tópico, se limita a argumentar que "a operação de importação foi feita dentro dos termos legais, tendo a recorrente importado mercadoria por conta própria e a vendido no mercado interno, após registro do competente despacho aduaneiro, sujeito a ampla fiscalização da autoridade fiscal, em todos os seus aspectos (classificação valor, etc) e devidamente liberada sem qualquer exigência."

A importação por conta própria implica em importação com recursos próprios, ou, se de terceiros, a fonte dos recursos deve ser perfeitamente identificada e comprovada (empréstimos, financiamentos, etc.). E a ampla fiscalização, nos casos em que se utiliza do canal verde (a quase totalidade), só é factível através do instituto da revisão aduaneira.

No entanto, assiste razão à Recorrente no sentido de que a fraude, a sonegação, o conluio e o subfaturamento devem restar cabalmente comprovados, não se admitindo ilações, presunções, o que, ao ver deste Conselheiro, a fiscalização e a decisão recorrida não lograram demonstrar com provas cabais e inequívocas.

Neste sentido, voto no sentido de reduzir a multa qualificada e agravada de 150% do item II do art. 645 do RA para o II e do art. 44, II da Lei n.º 9.430/76 para o IPI a 75%, além do descabimento da multa administrativa por subfaturamento sobre o valor arbitrado das mercadorias (art. 633, I, RA), eis que o subfaturamento como infração administrativa ao controle das importações não restou comprovado.

MULTA POR FALTA DE LICENCIAMENTO EM DECORRÊNCIA DE ERRÔNEA CLASSIFICAÇÃO FISCAL.

A Autoridade recorrida julgou cabível a multa cominada no art. 633, inciso II, alínea "a" do RA, tendo em vista que o importador declarava erroneamente a NCM dos produtos importados e estes não eram sujeitos aos controles administrativos, conforme previstos nos artigos 7, 8 e 9 da Portaria SECEX nº 21/96.

Sobre este tópico cabe informar que: das 9 posições da NCM que foram reclassificadas pela Fiscalização, apenas 4 posições correspondem a licenciamento não automático quais sejam:

8525.40.90 (*destaque "ex"*)

9018.19.80 (*ANVISA- instrum. para uso em medicina*)

9504.10.10 (*DECEX - anuência*)

9504.10.99 (*DECEX - anuência*)

As demais, permaneceram com licenciamento automático:

8520.90.20

8524.40.90

8528.30.00

8529.90.90

8543.89.39

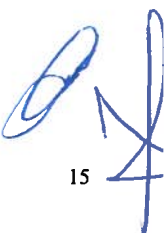
Portanto, entendo que da multa administrativa de 30% sobre o valor aduaneiro revisado deve ser deduzida a parcela correspondente ao valor aduaneiro revisado correspondentes aos códigos NCM acima que se referem a produtos cujo licenciamento é automático.

Entretanto, partilho do entendimento expresso no Ato Declaratório (Normativo) COSIT nº 12/97 e do Acórdão exarado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais nº CSRF/ 03-03-441, também invocados pela Recorrente com o seguinte teor:

AD (N) COSIT nº12/97:

"não constitui infração administrativa ao controle das importações, nos termos do inciso II do art. 526 do Regulamento Aduaneiro, a declaração de importação da mercadoria objeto de licenciamento no Sistema Integrado de Comércio Exterior- SISCOMEX, cuja classificação tarifária errônea ou indicação indevida de destaque "ex" exija novo licenciamento, automático ou não, desde que o produto esteja corretamente descrito, com todos os elementos necessários à sua identificação e ao enquadramento tarifário pleiteado, e que não se constate, em qualquer dos casos, intuito doloso ou má-fé por parte do declarante."

Câmara Superior de Recursos Fiscais



Processo 11.128.007345/98-61- Recursos 301-120593-

Acórdão CSRF/03-03.441

Estando corretamente descrita a mercadoria importada nos documentos de importação, havendo apenas divergência na interpretação das regras de classificação, não tem aplicação a multa do art. 526, II, do RA então vigente à época dos fatos, por ausência de tipificação legal. Recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional a que se nega provimento.

Nos autos não foi declarado que os produtos importados tivessem sido incorretamente descritos, com todos os elementos necessários à sua identificação e ao enquadramento tarifário, o que implicaria em má-fé ou intuito doloso, tanto que, independente de assistência técnica, a descrição das mercadorias permitiu ao Auditor-Fiscal identificá-las e reposicioná-las em outro Código da NCM.

Assim, neste ponto, voto por dar provimento parcial, para deduzir da multa a parcela correspondente ao valor aduaneiro revisado correspondentes aos códigos NCM a que se referem a produtos cujo licenciamento é automático.

**MERCADORIA CLASSIFICADA INCORRETAMENTE NA
NOMENCLATURA COMUM DO MERCOSUL**

Quanto a este tópico me manifestei no item 2.1. supra pela ocorrência da infração.

A penalidade a ela aplicada não foi objeto de recurso, portanto, entendo que deve ser mantida.

**DESCUMPRIMENTO DO DEVER DE MANTER EM BOA GUARDA OS
DOCUMENTOS OU APRESENTÁ-LOS À FISCALIZAÇÃO**

Quanto a esta infração e as respectivas penalidades aplicadas, da mesma não recorreu o contribuinte, devendo ser mantidas as penalidades.

**MULTA DO IPI, DO ART. 83, I, DA LEI 4502/64 (ENTREGA A
CONSUMO DE MERCADORIA IMPORTADA IRREGULARMENTE)**

Em seu recurso, à fl. 1143, alega a Recorrente que a decisão recorrida não diz uma palavra sobre a argumentação no sentido de que se verdadeiras fossem as acusações do auto de infração, a penalidade aplicável seria a de perdimento, ou a multa de 100% do valor da mercadoria se já entregue a consumo, porque tais atos configurariam dano ao erário.

Verifica-se dos autos, que tal pena não foi aplicada no âmbito aduaneiro como dano ao erário, apenas no âmbito do IPI, e sobre esta não se manifestou o impugnante.

9 – CONSIDERAÇÕES FINAIS.

A fim de bem entender os fundamentos fáticos e jurídicos que embasaram o acórdão da DRJ que julgou pela procedência do lançamento, bem como as razões expostas no recurso ora sob julgamento por esta Corte, não pude me furtar à detida análise do minucioso

relatório que fundamentou o auto de infração, toda a farta legislação invocada, bem como, a impugnação ao referido auto de infração.

Assim, nos tópicos assinalados pelas partes, deixei expresso meu posicionamento o qual passo a resumir a seguir.

Deste modo, submeto à consideração desta Corte as seguintes ponderações que, a meu ver, exsurgem de todo o processado:

1- a ação fiscal concluiu e, ao que consta, não sofreu contestação que os recursos financeiros para pagamento das importações tiveram fonte externa (confessado pelo contribuinte);

2- comprovou-se que a empresa que mantinha vínculos comerciais com o exportador e a maior destinatária dos materiais importados era a Netúnia;

3- das três modalidades de operações de importação a que na essência, ainda que informalmente, ocorreu é a "por conta e ordem de terceiros", por presunção legal prevista no artigo 105, §2º do R.A. (MP 66/02 artigo 29).

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Recurso Voluntário ora interposto, para:

Auto de Infração – Imposto de Importação:

Manter a exigência quanto ao imposto e os juros de mora.

Reduzir a 75% a exigência quanto à multa proporcional, capitulada no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96 (150%), haja vista que nos autos não restaram provadas cabalmente as circunstâncias qualificadoras.

Quanto à multa do controle administrativo:

- reduzir a prevista no artigo 633, inciso II alínea "a" do R.A., no sentido de serem excluídos os itens das mercadorias reclassificadas na NCM, cujo tratamento administrativo não redundou em exigência de licenciamento não automático;

- excluir a prevista no artigo 633, inciso I, do R.A., pelas razões já expostas, além do que, o auto de infração decorreu todo ele da pesquisa de valor aduaneiro (essencialmente tributária) e o subfaturamento, no aspecto cambial e administrativo, não logrou comprovação nos autos.

Manter a multa regulamentar.

Manter a multa proporcional ao valor aduaneiro.

Auto de Infração – Imposto sobre Produtos Industrializados:

1 – Manter o imposto e os juros de mora.

2- Reduzir a 75% a multa proporcional de 150% (art. 44, II, da Lei n° 9.430/96), pelas mesmas razões expostas na congênere do Imposto de Importação.

3- Manter a multa regulamentar, visto que não foi manifestada no recurso, relativamente a este tributo, apenas em relação ao Imposto de Importação (que não foi objeto do auto de infração).

É como voto.

Sala das Sessões, em 20 de maio de 2008


NILTON LUIZ BARTOLI – Relator

Voto Vencedor

Conselheiro LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO, Redator.

A meu ver, a decisão recorrida não merece reparo.

Em primeiro lugar, comungo com o entendimento consignado pela i. relatora no voto condutor do acórdão *a quo*. Efetivamente, a apresentação da fatura comercial assinada por preposto do importador não pode ser equiparada, para efeito de imposição de penalidades, à não-apresentação do referido documento.

Efetivamente, há que se fixar que a conduta narrada: apresentar fatura comercial assinada por representante do exportador não se subsume à hipótese estabelecida no art. 70, II da Lei n° 10.833, de 2003, que reza:

Art. 70. O descumprimento pelo importador, exportador ou adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem, da obrigação de manter, em boa guarda e ordem, os documentos relativos às transações que realizarem, pelo prazo decadencial estabelecido na legislação tributária a que estão submetidos, ou da obrigação de os apresentar à fiscalização aduaneira quando exigidos, implicará:

(...)

II - se relativo aos documentos obrigatórios de instrução das declarações aduaneiras:

(...)

b) a aplicação cumulativa das multas de:

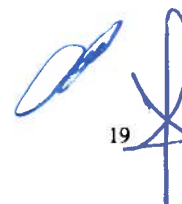
1. 5% (cinco por cento) do valor aduaneiro das mercadorias importadas; e

Ou seja, a conduta típica encerrada no pré-falado ato é descumprir o dever de manter em boa ordem documentos relevantes para o exercício da fiscalização pós-despacho, não se confundindo com a hipótese narrada pelas autoridades fiscais.

Em assim sendo, o esforço exegético que levou as conclusões narradas, em verdade, preencheu-se, por meio da analogia, uma lacuna na lei que, a meu ver, não previa qualquer consequência para a conduta da interessada, de maneira a equiparar essa conduta à não apresentação da fatura comercial.

Acerca do recurso à analogia, esclarece Alfredo Augusto Becker (*Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo. Lejus, 2002, p. 132)

É preciso distinguir entre analogia por compreensão e analogia por extensão; na primeira, a interpretação constata a incidência de regra jurídica que já existia; na segunda, não há interpretação, mas criação



19

de regra jurídica nova que, uma vez criada, incide sobre sua hipótese de incidência ("fato gerador" ou suporte factício).

Se o universo da conduta abstratamente prevista na norma foi estendido a fato não incluído naquele ato, indiscutivelmente, configurou-se a segunda hipótese abordada pelo autor.

Ocorre que, como é cediço, o uso da analogia não pode redundar na fixação de exigência, resultante da transformação de obrigação acessória em principal, conforme comando inserido no § 1º do art. 108 do CTN (Lei nº 5.172, de 1966):

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

Por outro lado, e mais importante, a matéria foi alvo do Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 14, de 13 de agosto de 2007, que diz

Artigo único. A apresentação, pelo importador, para fins de instrução da declaração de importação, da via original da fatura comercial assinada por procurador, inclusive quando domiciliado no País, desde que legalmente constituído e habilitado pelo exportador, supre a exigência da assinatura de que trata o inciso II do art. 493 do Decreto nº 4.543, de 26 de dezembro de 2002 - Regulamento Aduaneiro.

Ou seja, se a conduta narrada efetivamente se caracterizasse como uma infração, deixaria de revelar essa condição a partir da edição do ato acima transcrito.

Tratando de dispositivo que, além de assumir caráter eminentemente interpretativo, deixa de tratar determinada conduta como contrária a suposta exigência de assinatura por representante do exportador situado no exterior, indiscutivelmente, deve ser aplicada a retroatividade benéfica instituída pelo art. 106, I e II, "b" do CTN (Lei nº 5.172, de 1966):

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

Ante ao exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício.

Sala das Sessões, em 20 de maio de 2008


LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO - Redator