

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
SEGUNDA CÂMARA

PROCESSO Nº : 10945.002159/96-50  
SESSÃO DE : 25 de março de 1998  
ACÓRDÃO Nº : 302-33-700  
RECURSO Nº : 118.715  
RECORRENTE : LA VIOLETERA IND. E COM. DE GÊNEROS  
ALIMENTÍCIOS LTDA  
RECORRIDA : DRJ/FOZ DO IGUAÇU/PR

**SUBFATURAMENTO, INCOTERM.**

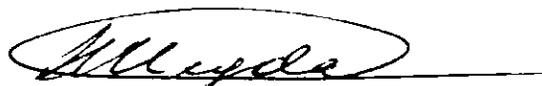
1. As infrações relativas à composição da base de cálculo dos tributos incidentes na operação de importação - valoração aduaneira - não se confundem com as infrações administrativas ao controle das importações, descritas no art. 526 do Regulamento Aduaneiro.

**RECURSO PROVIDO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Brasília-DF, em 25 de março de 1998



HENRIQUE PRADO MEGDA  
PRESIDENTE E RELATOR



Luciana Cortez Roriz Pontes  
Procuradora da Fazenda Nacional

22 JUL 1998

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros : ELIZABETH EMÍLIO DE MORAES CHEREGATTO, UBALDO CAMPELLO NETO, ELIZABETH MARIA VIOLATTO, RICARDO LUZ DE BARROS BARRETO, MARIA HELENA COTTA CARDOZO, PAULO ROBERTO CUCO ANTUNES e LUIS ANTONIO FLORA.

RECURSO Nº : 118.715  
ACÓRDÃO Nº : 302-33-700  
RECORRENTE : LA VIOLETERA IND. E COM. DE GÊNEROS  
ALIMENTÍCIOS LTDA.  
RECORRIDA : DRJ/FOZ DO IGUAÇU/PR  
RELATOR(A) : HENRIQUE PRADO MEGDA

## RELATÓRIO

Em ação fiscal levada a efeito no estabelecimento do contribuinte epigrafado, lavrou-se Auto de Infração para exigir o crédito tributário decorrente da aplicação da multa do controle administrativo das importações, capitulada no art. 526, inciso III, do R.A aprovado pelo Decreto nº 91.030/85, como consta do Termo de Verificação Fiscal (fls 79), datado em 07/06/96, do seguinte teor:

Em ato de Revisão Aduaneira, em conformidade com os arts. 455 e 456 do Regulamento Aduaneiro, procedendo ao exame dos documentos referentes às Declarações de Importação (DIs) do presente Auto de Infração e relacionadas às fls 78, verificou-se que a empresa importadora infringiu as normas constantes do Acordo sobre a Implementação do Art. VII do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio (Código de Valoração Aduaneira), promulgadas pelo Decreto nº 92.930 de 16/07/86, por não ter incluído na determinação do valor aduaneiro da mercadoria importada o custo total do transporte da mesma até o local de importação, conforme disposto no art. 2º do Decreto acima citado, que faz referência, entre outros, ao preceituado pelo art. 8º, parágrafo 2º, alínea "a", do referido Acordo.

Os valores do custo do transporte (frete) dos locais de embarque até o local de importação (Foz do Iguaçu-PR), que deveriam ter sido incluídos no cômputo do valor aduaneiro das mercadorias, foram imputados com base nos dados informados nos documentos que instruem as DI's objeto deste auto e outra DI da mesma importadora, conforme se detalha a seguir.

Nas DI's 8670/91 e 8682/91, de fls 1 a 11, a importadora deixou de incluir 50% do valor do frete, conforme discriminado nos MIC's e CRT's que a instruem.

Nas DI's 8806/91, 8798/91, 8799/91, 8800/91, 8809/91 e 8810/91, de fls. 12 a 51-, arbitrou-se valor unitário do frete de 3,078 US\$ por caixa de 22 kg, com base nos MIC's e CRT's de fls. 57 a 59 e 23 a

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 118.715  
ACÓRDÃO Nº : 302-33-700

29, que instruem as DI's 8798/91 e 8781/91, em que constam valores de frete equivalentes a 4,00 US\$/cx, correspondentes à distância de 2.820 km entre Neuquén/Argentina e Curitiba/PR. Nestas supracitadas DIs objeto deste auto, a importadora declarou embarque das mercadorias em Neuquén e em localidades a ela próximas (Villa Regina e Cipolletti), distantes de Foz do Iguaçu-PR aproximadamente 2.170 km. O frete unitário teve seu valor arbitrado por meio do seguinte cálculo de rateio:  $(4,00\text{US}\$/\text{cx}) * (2.170\text{km}/2.820\text{km})$ .

Na DI 8796/91, de fls. 60 a 76, imputou-se complemento de frete correspondente ao preço unitário de transporte acima justificado.

Desta forma, fica o contribuinte sujeito ao recolhimento da multa do art. 526, inciso III, do Regulamento Aduaneiro, conforme demonstrativos de valores e enquadramentos legais constantes das folhas em anexo.

Tempestivamente e legalmente representada, a autuada ofereceu impugnação arguindo, preliminarmente, a nulidade do feito, por vício insanável do procedimento administrativo fiscal ao não atender os requisitos básicos inscritos nos arts. 142 e 148 do CTN, em especial no tocante ao arbitramento do valor unitário do frete referente às DIs que relaciona.

Quanto ao mérito, observou que a aplicação da penalidade prevista no item III do art. 526 do RA, é dirigida para os casos de sub ou superfaturamento do valor da mercadoria, redação que, no seu entender, não inclui o frete e que o parágrafo 6º, do já referido artigo, não se presta para majorar o valor da mercadoria referindo-se, tão-somente, à aplicação da base de cálculo para apuração do Imposto de Importação, sendo o frete um componente. Após assinalar que os valores dos fretes, inclusos ou não inclusos, não ocasionaram redução da base de cálculo do Imposto de Importação, por tratar-se de operações não sujeitas ao referido tributo, anotou, ainda, que a autuada jamais objetivou ocultar referidas informações da autoridade fazendária, alegou que, se subfaturamento houvesse, não existindo processo regular nos termos do art. 148 do CTN, o crédito tributário foi lançado sobre valores presumidamente arbitrados. Antes de finalizar, protestando pela nulidade da ação fiscal, pelos vícios apontados, ou pela sua improcedência, inquinou de confiscatória a penalidade aplicada, atentando contra o direito de propriedade e a segurança jurídica, estando o confisco expressamente vedado no Direito Tributário, matéria pacificada na doutrina e na jurisprudência.

O julgador singular determinou procedente o lançamento efetuado, uma vez que o frete compõe o valor aduaneiro da mercadoria importada e a sua não

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 118.715  
ACÓRDÃO Nº : 302-33-700

inclusão na D.I. implica em subfaturamento de mercadoria, em decisão assim fundamentada:

O frete, como seguro e demais custos incidentes sobre a mercadoria importada, quando a cargo do importador, compõe o seu valor aduaneiro e, independente de isenção dos impostos sobre a importação esses custos devem ser discriminados na Declaração de Importação, por ser preceito legal. Assim determina o art. 1º do Acordo sobre a Implementação do art. VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio, ratificado pelo Decreto 92.930/86, *in verbis*:

**"1. A base primeira para a valoração aduaneira, em conformidade com este Acordo, é o "valor de transação", tal como definido no artigo 1º. O artigo 1º deve ser considerado conjuntamente com o art. 8º, que estabelece, entre outras coisas, ajustes ao preço efetivamente pago ou a pagar nos casos em que determinados elementos, considerados como fazendo parte do valor para fins aduaneiros, correm a cargo do comprador, mas não estejam incluídos no preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas.**

A declaração inexata do valor do frete, por ser componente do custo da mercadoria, constitui a infração prevista no art. 526, inc. III do RA, aprovado pelo Decreto 91.030/85, que se transcreve.

**Art. Constituem infrações administrativas ao controle das importações, sujeitas às seguintes penas (DL 37/66, art. 169, alterado pela Lei 6.562/78, art. 2º):**

**III - Subfaturar ou superfaturar o preço ou valor da mercadoria: multa de cem por cento (100%) do valor da mercadoria.**

A alegação de que estando isenta dos impostos sobre a importação descabe a penalidade, dá a conotação de que o comando legal teve apenas por fim coibir a evasão dos tributos incidentes sobre a importação, mas não é assim, como se verifica no próprio dispositivo que pune, igualmente, o superfaturamento.

A impugnante arguiu a nulidade do Auto de Infração sob alegação de não atender aos requisitos dos arts. 142 e 148 do CTN, devido ao arbitramento ter sido feito à luz de elementos comparativos pertencentes ao próprio autuado; por entender não ter sido cumprida a exigência do devido processo regular e por último por falta de precisão no lançamento.

RECURSO Nº : 118.715  
ACÓRDÃO Nº : 302-33-700

Os dispositivos legais ditos infringidos referem-se à constituição do crédito tributário e ao seu arbitramento, assim dispondo o Código Tributário Nacional, respectivamente:

**“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”**

**“Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.”**

A imprecisão do lançamento não se verifica no Auto de Infração (fls.77), cujo valor da multa tem um montante fixo expresso em UFIR, segundo os demonstrativos de apuração juntados às fls. 81 a 84.

Quanto à utilização de elementos comparativos (MIC's e CRT's anexos às DI's 8798/91 e 8781/91, fls. 57 a 59) pertencentes ao próprio impugnante, para base do arbitramento, não é vedado por lei e não constitui qualquer tipo de constrangimento, vez que o impugnante não contesta a correção dos referidos documentos e a fiscalização houve por bem considerá-los idôneos e assim tomá-los como referência para o arbitramento.

De igual modo, inexistente fundamento na alegação implícita de cerceamento de defesa, ao aduzir o não cumprimento do devido processo legal relativamente ao arbitramento, conforme previsto no art. 148 do CTN, supra.

Não é previsto um processo à parte para formalizar o arbitramento, “a impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento”, nos termos do art. 14 do Decreto 70.235/72, quando ao impugnante é dada oportunidade de contestar toda a ação fiscal, inclusive o valor arbitrado.

Irresignado, o contribuinte interpôs recurso a este Conselho, reprisando as razões de defesa expendidas na peça impugnatória.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 118.715  
ACÓRDÃO Nº : 302-33-700

Presente aos autos a D. Procuradoria da Fazenda Nacional, pugnano pela manutenção da decisão monocrática, por seus próprios fundamentos, observando que a recorrente apenas reprisou os argumentos da impugnação sem, contudo, acrescentar fatos juridicamente relevantes capazes de ensejar a revisão da decisão “a quo”, quando confrontados com a legislação de regência.

É o relatório.

RECURSO Nº : 118.715  
ACÓRDÃO Nº : 302-33-700

## VOTO

Registrando que as mercadorias importadas não ensejaram a exigência no Auto de Infração de tributos a serem recolhidos e, ainda, que nada consta nos autos que comprove remessas de divisas à margem do sistema legal, adoto, no que couber, o voto da ilustre Conselheira Elizabeth Maria Violatto no acórdão nº 302.33-553, desta Câmara, que deu provimento unânime ao recurso voluntário interposto contra decisão singular versando sobre a mesma matéria:

“A questão a ser examinada envolve dois aspectos:

O primeiro, restringe-se à composição do valor aduaneiro, e obriga a indagações quanto à apropriação do valor do frete relativo ao transporte da mercadoria do local de embarque até a fronteira com o país importador.

O segundo, relaciona-se à pertinência da cominação da penalidade descrita no art. 526, III, do RA, que tem por hipótese infracionária o sub ou superfaturamento do preço ou valor das mercadorias.

Em princípio, o valor FOB declarado pelo importador compõe-se do custo da mercadoria (FOB/fabricante) adicionado de todas as despesas efetivamente incorridas para a colocação de mercadoria no porto ou aeroporto de origem ou ainda na fronteira.

Tal valor será tomado tanto para fins cambiais quanto para composição do valor aduaneiro, que agregará ainda despesas com frete internacional e seguro, resultando no valor CIF.

No entanto, considerando a hipótese em que as despesas para colocação da mercadoria no porto, aeroporto ou fronteira (no caso de país limítrofe) corram por conta do importador, que as pagará no destino e, a rigor, com moeda nacional, tais despesas não poderão incluir o valor FOB, caso contrário nos depararíamos com autêntico caso de superfaturamento, eis que seria licenciada uma remessa de divisas superior ao valor contratado.

Assim, no caso vertente, conquanto o valor aduaneiro devesse incluir as despesas de frete incorridas no país exportador, o valor FOB

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 118.715  
ACÓRDÃO Nº : 302-33-700

declarado na GI não poderia agregá-los, e, portanto, essas não poderiam compor a fatura emitida pelo exportador.

Tem-se dessa forma que a fatura foi corretamente emitida, vindo a caracterizar-se uma impropriedade, ao menos semântica, falar-se em subfaturamento.

Por outro lado, as penalidades descritas no art. 526 do RA referem-se ao controle administrativo das importações, o que não se confunde com seus aspectos tributários, relacionados à composição da base de cálculo dos tributos incidentes na operação.

É de se ressaltar, no entanto, que o importador ao deixar de incluir o tal frete no valor CIF apurado, não o fez por ingenuidade eis que embora não alcançado pela tributação referente ao II e IPI, auferiu vantagem relativamente ao ICM que incidia à alíquota de 18%.

Assim, pelo exposto, voto no sentido de prover o recurso.”

Sala das Sessões, em 25 de março de 1998



HENRIQUE PRADO MEGDA - RELATOR