



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10950.007360/2008-12
Recurso nº De Ofício
Acórdão nº 3201-000.799 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 7 de outubro de 2011
Matéria IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado MERCOTEX DO BRASIL LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Período de apuração: 01/03/2004 a 06/12/2005

IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIRO. SUBFATURAMENTO. FRAUDE. CONCORRÊNCIA PARA A PRÁTICA DA INFRAÇÃO. FALTA DE PROVAS. ILEGITIMIDADE PASSIVA DO IMPORTADOR.

Não se pode responsabilizar pela prática de subfaturamento o importador que promove regularmente, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria adquirida por outrem, quando não resta comprovada a sua participação na cotação de preços ou na intermediação comercial, de molde a concorrer para a formação ou ajuste do preço a ser pago pelas mercadorias importadas.

VALORAÇÃO ADUANEIRA. PRESUNÇÃO DE FRAUDE. FALTA DE PROVAS. ARBITRAMENTO EXCEPCIONAL. REQUISITOS

A adoção, por parte do Fisco, de valoração aduaneira diversa da declaração como preço da transação na importação de mercadorias, depende de prova, alicerce fático e motivação para rejeição da sequência de cada um dos métodos de valoração previsto no acordo GATT, sob pena de afronta direta os princípios da legalidade.

Recurso de Ofício Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar o recurso de ofício, nos termos do voto da relatora.

Mércia Helena Trajano DAmorim - Presidente.

Mércia Helena Trajano DAmorim - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Mércia Helena Trajano D'Amorim, Winderley Moraes Pereira, Marcelo Ribeiro Nogueira e Luciano Lopes de Almeida. Ausentes justificadamente Judith do Amaral Marcondes Armando e Daniel Maris Gudiño.

Relatório

A DRJ de Florianópolis recorre de ofício a este Conselho, tendo em vista recurso de ofício, nos termos do art. 34, do Decreto nº 70.235/72, com as alterações introduzidas pela Lei nº 9.532/97 e Portaria MF nº 3, de 03/01/2008.

Por bem descrever os fatos ocorridos, até então, adoto o relatório da decisão recorrida, que transcrevo, a seguir:

*“Versa o presente processo sobre Auto de Infração (fls. 01 a 81) lavrado contra a empresa em epígrafe, com vistas à constituição de crédito tributário, no valor total de **R\$ 8.485.997,11 (oito milhões quatrocentos e oitenta e cinco mil, novecentos e noventa e sete reais e onze centavos)**, referente à falta de recolhimento de Imposto de Importação (II), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Cofins e PIS/Pasep incidentes na importação, acrescidos de multa qualificada lançada de ofício proporcional a 150% dos valores não recolhidos e juros moratórios, além de multa por infração administrativa ao controle das importações, em razão de subfaturamento, equivalente a 100% sobre a diferença entre o preço declarado e o preço efetivamente praticado na importação ou entre o preço declarado e o preço arbitrado.*

Segundo relata a fiscalização às fls. 82 a 99, em procedimento de revisão do valor aduaneiro referente à mercadoria denominada compact disc recorder (CD-R), constante de diversas declarações de importação (DI) registradas pelo contribuinte entre 01/03/2004 e 06/12/2005 (planilha de fls. 84/85), o importador foi intimado (fls. 105 a 107) a fornecer cópia integral das DI e, bem assim, documentos que instruíram os respectivos despachos, além de cópia do contrato social e alterações, livros fiscais, onde conste a escrituração das operações relativas às mercadorias importadas, e notas fiscais de entrada e de eventual saída dessas mercadorias.

Neste passo, aduz a fiscalização ter o contribuinte atendido apenas em parte a solicitação, alegando que, à exceção das DI n.ºs 04/0188405-2 (adição 001) e 04/0203992-5 (adição 001), as demais declarações de importação não lhe pertenciam (fls. 108/109). Não obstante isso, as autoridades atuantes prosseguiram com o procedimento revisional e recusaram os

valores declarados, desclassificando o primeiro método de valoração aduaneira tendo em vista que os valores declarados pelo importador não cobriam o custo mínimo de fabricação do produto que havia sido informado pela Associação Protetora dos Direitos Intelectuais Fonográficos (APDIF), tendo por base cálculos elaborados pela PHILIPS INTELLECTUAL PROPERTY & STANDARDS.

Prossegue a fiscalização relatando ter encaminhado ao importador o Termo de Desclassificação de Método de Valoração Aduaneira de fls. 150 e 151, pelo qual noticiou ao interessado a impossibilidade de aplicação do primeiro método de valoração aduaneira para verificar o valor aplicável às importações fiscalizadas, dado que o custo total de fabricação de uma unidade dos CD-R importados oscilava entre quatorze e quinze centavos de dólar, ao passo que os valores unitários declarados pelo importador variavam entre cinco e onze centavos de dólar.

No citado termo, noticiou ainda o Fisco a concessão do prazo de quinze dias para que o interessado apresentasse contestação aos motivos da desclassificação do método do valor aduaneiro aplicado nas importações em relevo ou apresentasse informações e elementos que fundamentassem a aplicação dos métodos substitutivos, observada a ordem seqüencial, aduzindo, ainda, que o contribuinte poderia apresentar também demonstração contábil do valor aduaneiro aplicável segundo o método do valor de revenda (art. 5º do AVA).

Na seqüência, após ter sido concedido por duas vezes a prorrogação do prazo estipulado no referido termo (fls. 153 e 157), o importador apresentou contrarrazões à desclassificação dos valores declarados nas importações sob apreço (fls. 159 a 166), que, todavia, por terem sido encaminhadas fora dos prazos sucessivamente concedidos, não foram apreciadas pela fiscalização.

Em razão disso, tendo em vista que os valores de transação declarados pelo importador situavam-se abaixo do custo mínimo de fabricação de um CD-R, informado pela PHILIPS, considerando neste custo o preço da matéria-prima utilizada, royalties de licenciamento devidos ao detentor da patente (no caso, a PHILIPS), além do custo de fabricação e margem de lucro, concluíram as autoridades autuantes pela ocorrência de simulação e subfaturamento praticados pelo importador com o intuito de subtrair os tributos incidentes nas importações fiscalizadas.

No mencionado Relatório de Fiscalização, esclarecem, ainda, as autoridades autuantes que, não obstante o Acordo de Valoração Aduaneira (AVA-GATT) estabelecer que, na impossibilidade de ser adotado o valor de transação, devem ser aplicados os métodos substitutivos de valoração, referidas autoridades optaram por “arbitrar a incidência dos tributos insuficientemente recolhidos, valendo-se do valor do custo mínimo apurado”, com fulcro no princípio da razoabilidade e na disposição legal contida no art. 88 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001.

Regularmente cientificado em 28/01/2009, por AR (fl. 332), o contribuinte irressignado apresentou, em 27/02/2009, os documentos de fls. 382 a 392 e a impugnação de fls. 336 a 381, onde, em síntese:

Alega que registrou a importação de CD virgens graváveis, ao preço efetivamente praticado de US\$ 0,05 a US\$ 0,07, através das DI n.ºs 04/0188405-2 e 04/0203992-5, mas nunca registrou as demais DI apontadas pela fiscalização, já que não constam de seus arquivos e contabilidade, pelo que entende estar equivocado o resultado da pesquisa feita pelas autoridades autuantes no sistema DW;

Relativamente às duas únicas declarações de importação que reconhece ter registrado, alega ter atuado como mero prestador de serviços, eis que tais operações constituíram importações que realizou por conta e ordem terceiros, devidamente informadas à fiscalização aduaneira, havendo, inclusive, apresentado previamente ao Fisco o contrato que regeu suas relações com o adquirente das mercadorias;

Alega que, em uma operação por conta e ordem de terceiros, o adquirente e o fornecedor das mercadorias são os agentes que detém o controle da operação, ajustando preços de mercadoria, prazos de pagamento, realizando o fechamento de câmbio e emitindo a documentação necessária ao despacho de importação, em razão de que aduz ter atuado apenas como mandatário, sendo-lhe impossível, portanto, praticar o delito de subfaturamento apontado pelo Fisco, pois não ajusta preço de mercadorias nem emite faturas comerciais, pelo que argüi a sua ilegitimidade passiva na presente autuação;

Cita as disposições contidas nos artigos 136 e 137 do Código Tributário Nacional (CTN), que tratam da responsabilidade tributária por infrações, para argumentar que só é passível de punição a pessoa que praticou as infrações à lei penal ou tributária, ao que aduz que, na condição de mandatário do terceiro adquirente e porque as infrações apuradas são conceituadas como crime ou contravenção, não pode ser penalizado, eis que nacionalizou as mercadorias importadas no exercício regular de mandato que lhe fora outorgado por quem de direito;

A par disso, alega também que, na hipótese dos autos, a responsabilidade é pessoal ao agente, ao que indaga quem, neste caso, teria praticado as condutas dolosas, se a empresa mandatária ou a empresa adquirente das cargas, que sequer figura no Auto de Infração;

Neste passo, cita também as disposições contidas nos artigos 94 e 95 do Decreto-Lei n.º 37, de 1966, defluindo deste último dois requisitos que devem, necessariamente, estar presentes para que se possa estabelecer a responsabilidade, quais sejam, o concurso para a prática da infração e o benefício colimado com a sua prática, ao que alega que, além de não ter participado de qualquer negociação de preço nas importações em referência, tampouco o subfaturamento lhe beneficiaria, pois quanto maior o valor aduaneiro, maior é o ICMS incidente na operação e maior, portanto, seria o benefício que auferiria com a postergação de 80% do ICMS por quarenta e oito meses, benefício esse que é conferido pela legislação estadual;

Ademais disso, cita ainda as disposições contidas no artigo 64 da Lei n.º 4.502, de 1964, e artigos 3º, 100, 121 e 124 do CTN, para sustentar que a empresa mandatária não pode responder pela infração eventualmente cometida pela empresa mandante, ao que acrescenta as alegativas segundo as quais a determinação normativa veiculada pela IN SRF 225, de 2002, impõe que, em uma importação realizada por conta e ordem de terceiro, a prestadora de serviços não aja com ingerência sobre os negócios, além do que, nas cláusulas 9.1 e seguintes do contrato de prestação de serviço, o adquirente assume o ônus de negociar, providenciar documentos e todas as responsabilidades daí decorrentes, sendo que apenas realizou os despachos aduaneiros, sem nunca ter entrado em contato com os fornecedores externos;

Quanto ao mérito, argüi a nulidade absoluta do Auto de Infração por inobservância dos procedimentos de valoração estabelecidos pelo AVA-GATT, incorrendo a fiscalização no cerceamento de seu direito de defesa, pois, não sendo possível utilizar o primeiro método de valoração, devem ser utilizados os demais métodos previstos no Acordo, respeitando-se rigorosamente a sua ordem de aplicação, ao passo que, no caso dos autos, após ter considerado fictício o valor de transação declarado, com base em documento que não se reveste da qualidade de um laudo pericial, criou um novo método de valoração, olvidando que, em sede do direito administrativo, só é permitido fazer o que a lei expressamente determina;

Nesta linha, aduz que, não sendo possível aplicar-se o primeiro método de valoração, deve se passar de um método a outro, desde que provada a impossibilidade da respectiva aplicação, ao que reclama que a equivocada utilização do método valorativo resulta na apuração de uma base de cálculo errada e, conseqüentemente, de multa com valor irreal, acrescentando, ainda, que as importações em tela foram licenciadas pelo Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, sendo de se presumir a validade do preço declarado;

Em outro plano, argumenta que as importações foram realizadas em face de uma operação de compra e venda, inexistindo vinculação entre importador e fabricante, pelo que entende que o valor de transação só pode ser afastado ante a ocorrência de alguma das hipóteses restritivas elencadas no art. 1º do Acordo de Valoração Aduaneira (AVA-GATT), sendo que nenhuma dessas hipóteses se refere a divergência entre o valor declarado e o valor apurado por empresa multinacional, sem competência para realizar exame de valoração;

Neste passo, reclama que as autoridades autuantes, além de não justificarem o descarte dos seis métodos de valoração previstos no AVA-GATT, separou a matéria-prima principal utilizada na confecção da mercadoria, cotou seu preço médio no mercado, considerou ainda os preços das matérias-primas apurados pela PHILLIPS, somou todas essas parcelas e encontrou um valor para as mercadorias que chamou de valor aduaneiro, sem que tal metodologia esteja prevista no Acordo de Valoração;

Alega que o método de valoração utilizado pelo Fisco não traduz o método do valor computado (5º método) previsto no Acordo, pois o valor computado tem por base os custos reais de produção incorridos pelo fabricante, e não custos médios de mercado apurados pela PHILLIPS e pela fiscalização aduaneira, em razão de que argüi a nulidade do processo de valoração do qual resultaram os lançamentos ora atacados, vistos que métodos valorativos não são de livre escolha do Fisco, havendo de ser respeitada uma ordem de aplicação que é obrigatória;

Reclama também que há uma incompatibilidade entre o procedimento previsto no Acordo de Valoração Aduaneira e as disposições veiculadas pelos artigos 86 e 88 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, no tocante ao descarte do primeiro método de valoração, ao que lança críticas às citadas normas da MP, por entender que, além de tais normas serem redundantes e violarem o AVA, impuseram maior ônus ao próprio Fisco que, para aplicá-las, deve comprovar a prática de fraude, sonegação ou conluio, de molde a que não seja possível a apuração do preço efetivamente praticado na importação;

Nessa mesma linha, evoca a disposição contida no art. 98 do CTN, para sustentar que as normas do Acordo de Valoração devem ser observadas pelas que lhes sobrevenham em nosso ordenamento jurídico, e cita ementas de decisões prolatadas pela 2ª Instância Administrativa, que veiculam o entendimento segundo o qual a ocorrência de subfaturamento não se presume, havendo de ser comprovada no processo;

Contesta a aplicação da multa qualificada lançada de ofício proporcional a 150% dos valores dos tributos e contribuições exigidos, ao argumento de que, por ter agido como mandatária do adquirente das mercadorias importadas, o conluio, se é que existiu, ocorreu apenas entre o adquirente e o fornecedor das mercadorias estrangeiras;

Em outro plano, reclama que o feito ora guerreado violou o princípio que veda o bis in idem, sendo aplicadas multa por declaração inexata e em face de subfaturamento sobre a mesma conduta, além do que foi aplicada multa equivalente a 100% do valor aduaneiro, o que é a mesma coisa que aplicar o perdimento das mercadorias, pois, o correto seria aplicar 100% exclusivamente sobre a diferença do Imposto de Importação a recolher, não sendo tampouco cabível, no presente caso, a aplicação da multa de 100% sobre a diferença entre o valor declarado e arbitrado, com fulcro no art. 70 da Lei n.º 10.833, de 2003;

Finalmente, em face do exposto, requer o cancelamento do auto de infração hostilizado, ou, no caso de não ser julgado nulo ou improcedente o feito em sua totalidade, que sejam cobrados apenas os impostos que eventualmente deixaram de ser recolhidos, exonerando o sujeito passivo das penalidades que lhe foram infligidas.”

O pleito foi deferido, no julgamento de primeira instância, nos termos do acórdão DRJ/FNS nº 07-21.111, de 10/09/2010, proferida pelos membros da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis/SC, cuja ementa dispõe, *verbis*:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Período de apuração: 01/03/2004 a 06/12/2005

IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIRO. SUBFATURAMENTO. FRAUDE. CONDOTA DOLOSA. CONCORRÊNCIA PARA A PRÁTICA DA INFRAÇÃO. FALTA DE PROVAS. ILEGITIMIDADE PASSIVA DO IMPORTADOR.

É incabível responsabilizar pela prática de subfaturamento o importador que promove regularmente, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria adquirida por outrem, quando não resta comprovada a sua participação na cotação de preços ou na intermediação comercial, de molde a concorrer para a formação ou ajuste do preço a ser pago pelas mercadorias importadas.

VALORAÇÃO ADUANEIRA. CRITÉRIO PARA DESCARACTERIZAR O PRIMEIRO MÉTODO. PRESUNÇÃO DE PREÇO MÍNIMO. INOBSERVÂNCIA DOS DEMAIS MÉTODOS SUBSTITUTIVOS. PRESUNÇÃO DE FRAUDE. INOBSERVÂNCIA DA ORDEM SEQUENCIAL PARA OS CRITÉRIOS DE ARBITRAMENTO. LANÇAMENTO EM DESCOMPASSO COM A LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA.

É incabível o lançamento de impostos e contribuições sociais incidentes na importação quando nem o procedimento de arbitramento do valor aduaneiro segue o que determinam as normas legais aplicáveis, nem as razões que motivaram a adoção deste procedimento pela fiscalização encontram respaldo suficiente nas provas dos autos.

Impugnação Procedente.

Crédito Tributário Exonerado.

O julgamento foi pela improcedência dos lançamentos.

A DRJ recorreu de ofício a este Conselho, tendo em vista recurso de ofício, nos termos do art. 34, do Decreto nº 70.235/72, com as alterações introduzidas pela Lei nº 9.532/97 e Portaria MF nº 3, de 03/01/2008.

O processo digitalizado foi distribuído e encaminhado a esta Conselheira.

É o relatório

Voto

Conselheiro Mércia Helena Trajano DAMorim

Versa o presente de auto de infração para exigência de II, de IPI, Cofins e PIS/Pasep incidentes na importação, acrescidos de multa qualificada lançada de ofício proporcional a 150% dos valores não recolhidos e juros, bem como a multa por infração administrativa ao controle das importações, em razão de subfaturamento, equivalente a 100% sobre a diferença entre o preço declarado e o preço efetivamente praticado na importação ou entre o preço declarado e o preço arbitrado.

A DRJ recorre de ofício, tendo em vista declarar improcedente o lançamento, em razão da falta de prova da participação da empresa no cometimento da fraude cogitada pela fiscalização, bem a não comprovação do subfaturamento alegado.

Passemos a alguns fatos em destaque:

- Foi realizado procedimento de revisão do valor aduaneiro referente à mercadoria denominada compact disc recorder (CD-R), constante de diversas declarações de importação (DI) registradas pelo contribuinte entre 01/03/2004 e 06/12/2005. Importador intimado a apresentar diversos documentos.
- A fiscalização argumenta ter o contribuinte atendido apenas em parte a solicitação, alegando que, à exceção das DI n.ºs 04/0188405-2 (adição 001) e 04/0203992-5 (adição 001), as demais declarações de importação não lhe pertenciam. A fiscalização recusou os valores declarados, desclassificando o primeiro método de valoração aduaneira tendo em vista que os valores declarados pelo importador não cobriam o custo mínimo de fabricação do produto que havia sido informado pela Associação Protetora dos Direitos Intelectuais Fonográficos (APDIF), tendo por base cálculos elaborados pela PHILIPS INTELLECTUAL PROPERTY & STANDARDS.
- Foi encaminhado ao importador o Termo de Desclassificação de Método de Valoração Aduaneira, e comunicado a impossibilidade de aplicação do primeiro método de valoração aduaneira, tendo em vista que o custo total de fabricação de uma unidade dos CD-R importados oscilava entre quatorze e quinze centavos de dólar, ao passo que os valores unitários declarados pelo importador variavam entre cinco e onze centavos de dólar.
- No citado termo, informa o Fisco prazo para contestar aos motivos da desclassificação do método do valor aduaneiro aplicado nas importações em relevo ou apresentasse informações e elementos que fundamentassem a aplicação dos métodos substitutivos, observada a ordem seqüencial, aduzindo, ainda, que o contribuinte poderia apresentar também demonstração contábil do valor aduaneiro aplicável segundo o método do valor de revenda (art. 5º do AVA).
- O importador apresentou contrarrazões à desclassificação dos valores declarados nas importações sob apreço, que, todavia, por terem sido encaminhadas fora dos prazos sucessivamente concedidos, não foram apreciadas pela fiscalização.
- Tendo em vista que os valores de transação declarados pelo importador situavam-se abaixo do custo mínimo de fabricação de um CD-R, informado pela PHILIPS, considerando neste custo o preço da matéria-prima utilizada, royalties de licenciamento devidos ao detentor da patente (no caso, a PHILIPS), além do custo de fabricação e margem de lucro, concluiu a fiscalização pela ocorrência de simulação e subfaturamento praticados pelo importador com o intuito de subtrair os tributos incidentes nas importações fiscalizadas.

- A fiscalização esclarece, ainda, que, não obstante o Acordo de Valoração Aduaneira (AVA-GATT) estabelecer que, na impossibilidade de ser adotado o valor de transação, devem ser aplicados os métodos substitutivos de valoração, referidas autoridades optaram por “arbitrar a incidência dos tributos insuficientemente recolhidos, valendo-se do valor do custo mínimo apurado”, com fulcro no princípio da razoabilidade e na disposição legal contida no art. 88 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001.
- Empresa alega que registrou a importação de CD virgens graváveis, ao preço efetivamente praticado de US\$ 0,05 a US\$ 0,07, através das DI n.ºs 04/0188405-2 e 04/0203992-5, mas nunca registrou as demais DI apontadas pela fiscalização,
- Não merece guarida a alegação acima, pois as DI encontram-se colacionadas nos autos e tendo a empresa como importadora,
- Empresa rebate a nulidade absoluta do Auto de Infração por inobservância dos procedimentos de valoração estabelecidos pelo AVA-GATT, incorrendo a fiscalização no cerceamento de seu direito de defesa, pois, não sendo possível utilizar o primeiro método de valoração, devem ser utilizados os demais métodos previstos no Acordo, respeitando-se rigorosamente a sua ordem de aplicação, ao passo que, no caso dos autos, após ter considerado fictício o valor de transação declarado, com base em documento que não se reveste da qualidade de um laudo pericial, criou um novo método de valoração,
- Reclama que fiscalização não justificou o descarte dos seis métodos de valoração previstos no AVA-GATT, separou a matéria-prima principal utilizada na confecção da mercadoria, cotou seu preço médio no mercado, considerou ainda os preços das matérias-primas apurados pela PHILLIPS, somou todas essas parcelas e encontrou um valor para as mercadorias que chamou de valor aduaneiro, sem que tal metodologia esteja prevista no Acordo de Valoração;
- Alega, ainda, que o método de valoração utilizado pela fiscalização não traduz o método do valor computado, ou seja, 5º método, pois o valor computado tem por base os custos reais de produção incorridos pelo fabricante, e não custos médios de mercado apurados pela PHILLIPS.

Feitas essas considerações acima, deve ser acolhida, inicialmente, a questão da ilegitimidade passiva da empresa quanto à infração de subfaturamento.

A Instrução Normativa SRF nº 225, de 2002, expõe:

Art. 1º O controle aduaneiro relativo à atuação de pessoa jurídica importadora que opere por conta e ordem de terceiros será exercido conforme o estabelecido nesta Instrução Normativa.

*Parágrafo único. Entende-se por importador por conta e ordem de terceiro a pessoa jurídica que promover, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria adquirida por outra, em razão de contrato previamente firmado, que **poderá compreender, ainda, a prestação de outros serviços relacionados com a transação comercial, como a realização de cotação de preços e a intermediação comercial.***(grifei).

Ou seja, o importador por conta e ordem de terceiro pode, ou não, realizar a cotação de preços e a intermediação comercial e, portanto, pode, ou não, concorrer para a formação ou ajuste do preço a ser pago pelas mercadorias importadas.

Para configurar a hipótese acima, o que demarcaria seriam os termos do contrato firmado entre este agente e o terceiro adquirente, em razão de que considero que, em se tratando de fraude de natureza cambial (subfaturamento).

Pois, constitui ônus da fiscalização comprovar a participação do importador no cometimento da infração que lhe está sendo imputada, quer em face do acordo firmado no referido contrato, quer por meio de outros elementos de prova que demonstrem a efetiva participação do importador na conduta infracional.

Os termos do Regulamento de Câmbio de Importação, que foi instituído pelo Banco Central do Brasil através da Circular 3.231, de 03/04/2004, a contratação do câmbio, na modalidade de importação por conta e ordem de terceiro, pode ser realizada tanto pelo importador quanto pelo adquirente da mercadoria importada por sua conta e ordem, a teor do que se encontra previsto na alínea “f” do item 3 do Capítulo 6 do Título 2, *in litteris*:

3. É permitida a contratação de câmbio por pessoa diversa do importador indicado na correspondente Declaração de Importação, nas seguintes situações:

(...)

f) importação realizada por conta e ordem de terceiro, situação em que a operação de câmbio pode ser contratada pelo adquirente da mercadoria indicado na DI.

Percebe-se que a fiscalização deixou de solicitar expressamente ao importador a apresentação do contrato firmado entre este e os adquirentes das mercadorias importadas. Ainda que o referido contrato deva estar entre os documentos necessários à instrução do despacho aduaneiro em uma importação por conta e ordem de terceiro, fato é também que, tendo sido apresentados pelo importador apenas os conhecimentos de embarque e as faturas comerciais que instruíram o despacho de duas DI.

No Relatório de Fiscalização não consta qualquer menção à hipótese de que as importações em causa, diversamente da forma como foram registradas, não foram realizadas por conta e ordem dos terceiros adquirentes da mercadorias, em razão de que considero improcedentes os lançamentos da multa qualificada, proporcional a 150% do valor dos tributos e contribuições exigidos, e da multa por infração administrativa ao controle das importações, equivalente a 100% sobre a diferença entre o preço declarado e o arbitrado para as importações em comento, em virtude da falta de prova da participação da empresa no cometimento da fraude apontada pela fiscalização.

Quanto ao subfaturamento, a fiscalização comparou os valores unitários de transação declarados nas importações de discos óticos do tipo CD-R com o valor que seria

equivalente ao custo mínimo de fabricação de um CD-R, segundo informação obtida junto à Associação Protetora dos Direitos Intelectuais Fonográficos (APDIF), conforme cálculos elaborados pela PHILLIPS INTELLECTUAL PROPERTY & STANDARDS.

Percebe-se que na composição do referido custo, verifica-se que foram considerados pela empresa holandesa um custo médio relativo aos materiais empregados na fabricação de um CD-R, gastos com eletricidade e com mão de obra, depreciação de linha de produção, gastos com controle ambiental e royalties de licenciamento devidos a PHILLIPS e outros detentores de patentes.

A fiscalização projetou uma margem de lucro de 50% sobre os custos de fabricação, arbitrou um preço mínimo aceitável entre quatorze e dezenove centavos de dólar e, a um só tempo, descartou, não só o valor de transação declarado pelo importador, mas também todos os demais métodos de valoração substitutivos, por ter considerado que a divergência entre o valor declarado pelo importador e o referido preço mínimo arbitrado comprovaria a existência de simulação nas operações comerciais de importação, praticada com o intuito de subtrair tributos incidentes sobre o comércio exterior.

Pois bem, a Valoração Aduaneira é um procedimento que tem por objetivo, determinar o valor das mercadorias importadas. Quando as alíquotas a serem aplicadas são do tipo *ad valorem*, a determinação do valor aduaneiro da mercadoria é essencial para a determinação do tributo exigível pelo produto importado.

Toda mercadoria submetida a despacho de importação está sujeita ao controle do correspondente valor aduaneiro, que consiste na verificação da conformidade do valor aduaneiro declarado pelo importador com as regras estabelecidas no Acordo de Valoração Aduaneira.

O Acordo prevê que a valoração aduaneira deve, salvo circunstâncias bem definidas, se basear no preço efetivo de mercadorias a valorar, que figuram geralmente na fatura. Esse preço, depois de ajustado para levar em conta certos elementos enumerados no art. 8º, é igual ao valor transacionado que constitui a base primeira para determinação do valor aduaneiro, conforme definido no Acordo.

Uma vez que não exista valor de transação (1º método) ou que este não possa ser aceito para fins de valoração aduaneira em função determinadas circunstâncias, o Acordo prevê cinco outros métodos de valoração aduaneira que devem ser aplicados na ordem hierárquica prescrita, constituindo ao todo seis métodos.

A autoridade aduaneira poderá decidir, com base em parecer fundamentado, pela impossibilidade da aplicação do método do valor de transação quando houver motivos para duvidar da veracidade ou exatidão dos dados ou documentos apresentados como prova de uma declaração de valor. Nesses casos a autoridade aduaneira poderá solicitar informações à administração aduaneira do país exportador, inclusive o fornecimento do valor declarado na exportação da mercadoria; e quando as explicações, documentos ou provas complementares apresentados pelo importador, para justificar o valor declarado, não forem suficientes para esclarecer a dúvida existente.

Portanto, na atividade de verificação e adoção de novo valor aduaneiro por parte da fiscalização, deveriam ser realizados dois procedimentos diferentes, porém em conjunto:

- **a descaracterização do valor de transação** declarado pelo importador, mediante prova;

- **a determinação do correto valor aduaneiro** nos termos dos Decretos 92.930/86 e 1.355/94;

Para aplicação do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio/GATT-94, em especial os artigos 1º e 8º, a fiscalização pode valer-se de cinco hipóteses que, **uma vez comprovadas**, descaracterizam o valor de transação declarado pelo importador:

- fraude na documentação apresentada;
- vinculação entre o importador e o exportador que tenha influência no preço;
- quando houver restrições à cessão ou à utilização das mercadorias pelo comprador que afetem substancialmente o valor das mercadorias;
- quando o vendedor se beneficie de parte da revenda ou quando a venda estiver sujeita a contraprestações ou condições;
- valor de transação não ajustado mediante o disposto no artigo 8º, quando necessário;

A opinião consultiva 2.1 do Comitê Técnico de Valoração Aduaneira da Organização Mundial de Aduanas esclarece o seguinte, quando descaracteriza um valor mais baixo:

OPINIÃO CONSULTIVA 2.1

ACEITABILIDADE DE UM PREÇO INFERIOR AOS PREÇOS CORRENTES DE MERCADO PARA MERCADORIAS IDÊNTICAS

1. Foi formulada a questão acerca da aceitabilidade de um preço inferior aos preços correntes de mercadorias idênticas quando da aplicação do Artigo I do Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio.

2. O Comitê Técnico de Valoração Aduaneira examinou esta questão e concluiu que o simples fato de um preço ser inferior aos preços correntes de mercado para mercadorias idênticas não poderia ser motivo para sua rejeição para os fins do Artigo I, sem prejuízo, no entanto, do estabelecido no Artigo 17 do Acordo.

A opinião consultiva acima consta no Anexo Único da IN SRF nº 318, de 4 de abril de 2003, dentre as diretrizes a serem observadas pela autoridade administrativa na apuração do valor aduaneiro de mercadorias importadas, a teor do disposto no art. 1º da citada norma complementar, nos termos:

Art. 1º Na apuração do valor aduaneiro serão observadas as Decisões 3.1, 4.1 e 6.1 do Comitê de Valoração Aduaneira, da Organização Mundial de Comércio (OMC); o parágrafo 8.3 das Questões e Interesses Relacionados à Implementação do Artigo VII do GATT de 1994, emanado da IV Conferência Ministerial da OMC; e as Notas Explicativas, Comentários, Opiniões Consultivas, Estudos e Estudos de Caso, emanados do Comitê

Técnico de Valoração Aduaneira, da Organização Mundial de Aduanas (OMA), constantes do Anexo a esta Instrução Normativa.

Observa-se que o preço declarado pelo importador ser inferior aos preços correntes de mercado para mercadorias idênticas não é motivo suficiente para rejeitar este preço, nos termos do AVA-GATT e das normas complementares que o disciplinam, então, da mesma forma, preço inferior em relação àquele que a fiscalização apenas presume ser o mínimo aceitável, com base em um custo mínimo de fabricação também estimado, a meu ver, não é motivo aceitável para descartar o valor de transação declarado pelo importador e, tampouco, constitui prova de subfaturamento.

Relevante, lembrar que a própria fiscalização, ao lavrar o Termo de Desclassificação de Método de Valoração Aduaneira, solicitou a empresa informações que fundamentassem a valoração aduaneira através de um dos métodos substitutivos do valor de transação, em vez de proceder ao arbitramento do preço das mercadorias, conforme determinam as disposições contidas no art. 88 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, abaixo transcritas *in litteris*:

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.*

Com base neste dispositivo, percebe-se que através dos métodos estabelecidos pelo legislador para que o arbitramento se dê, mesmo, nos casos em que haja fraude, sonegação ou conluio, em que não seja possível a apuração do preço efetivamente praticado na importação. No *caput* do artigo há ainda a expressa ordem para observância da sequência em que estão dispostos os métodos de arbitramento.

Vale registrar que fiscalização sequer informou a razão pela qual, ao descartar o primeiro método de valoração, deixou de aplicar os segundo e o terceiro métodos substitutivos, respeitantes ao valor aduaneiro de mercadorias importadas idênticas ou similares, deixando que a empresa fornecesse essas informações.

Enfim, não consta dos autos qualquer justificativa para a rejeição dos critérios precedentes (MP 2.158-35, de 2001, I e II, “a”), antes que fosse arbitrado o preço com base no critério de razoabilidade (MP 2.158-35, de 2001, II, “b”).

Por todo, o exposto, fraude é um ato ilícito grave, sob o ponto de vista jurídico-tributário, para fins de aplicação de presunção, onde há total necessidade de comprovação.

Compulsando os autos, noto a ausência de qualquer comprovação efetiva que a empresa tenha agido mediante fraude.

A doutrina, assim, dispõe: (Tomé, Fabiana Del Padre. A Prova no Direito Tributário)

Obviamente, a enunciação do fato jurídico posto no antecedente da norma individual e concreta precisa realizar-se em conformidade com as regras do sistema, observando forma e conteúdo normativamente prescritos. Os princípios da legalidade e da tipicidade na esfera da tributação, por exemplo, exigem que as relações obrigacionais e sancionatórias sejam desencadeadas apenas se efetivamente verificados os fatos conotativamente descritos nas correspondentes hipóteses normativas, razão pela qual se faz imprescindível que tantos os atos de lançamento e de aplicação de penalidades como as decisões proferidas no curso de processos administrativos tributários sejam pautados em provas.

Destarte, não merece reparo decisão *a quo*.

Pelo exposto e por tudo o mais que do processo consta, nego provimento ao recurso de ofício.

Mércia Helena Trajano DAmorim - Relator