

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

PROCESSO Nº : 11050.000130/91-10
SESSÃO DE : 19 de maio de 1999
ACÓRDÃO Nº : 302-33.963
RECURSO Nº : 114.605
RECORRENTE : MUSA CALÇADOS LTDA
RECORRIDA : DRF/RIO GRANDE/RS

FRAUDE NA EXPORTAÇÃO

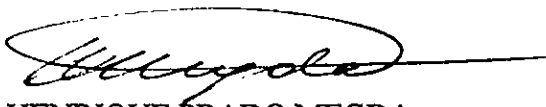
A fraude na exportação de mercadorias, relativamente à qualidade e preço, deve ser provada de forma inequívoca, o que não ficou caracterizado neste processo, após realização de exames nas amostras da mercadoria exportada.

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 19 de maio de 1999


HENRIQUE PRADO MEGDA
Presidente e Relator

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
Coordenação-Geral de Representação Extrajudicial
da Fazenda Nacional

Em 04.08.99


LUCIANA CORÊZ RORIZ PONTES
Procuradora da Fazenda Nacional

04 AGO 1999

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ELIZABETH EMÍLIO DE MORAES CHIEREGATTO, UBALDO CAMPELLO NETO, ELIZABETH MARIA VIOLATTO, PAULO ROBERTO CUÇO ANTUNES, MARIA HELENA COTTA CARDOZO, HÉLIO FERNANDO RODRIGUES SILVA E LUIS ANTONIO FLORA.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 114.605
ACÓRDÃO Nº : 302-33.963
RECORRENTE : MUSA CALÇADOS LTDA
RECORRIDA : DRF/RIO GRANDE/RS
RELATOR(A) : HENRIQUE PRADO MEGDA

RELATÓRIO

O presente processo, que trata de matéria relativa a fraude na exportação tendo por base a qualidade e o preço da mercadoria exportada, já foi objeto de decisão desta Câmara, em 06/10/92, através do acórdão nº 302-32.396 que anulou o processo a partir da Decisão de primeira instância, inclusive, por preterição do direito de defesa, cujo relatório e voto abaixo se transcreve:

MUSA CALÇADOS LTDA, foi autuada em razão dos seguintes fatos apontados no quadro "10" do Auto de Infração de fl. 01, abaixo transcritos:

"O exportador apresentou para despacho aduaneiro Notas Fiscais nº 12.818, 12.828 e 12.827, guias de exportação nº 653-90/7803-0, 653-90/7937-0 e 653-90/7038-9, onde estão descritos 2.328 pares de botas de couro, cano médio, ref. 9128. Foi constatado em ato de conferência física, tratarem-se de 2.328 pares de botas de cano longo.

Retiradas amostras e formulada audiência ao DECEX, nos exatos termos do art. 542, inciso I do RA aprovado pelo Decreto 91.030/85, obtivemos resposta ratificando a descaracterização do produto e revelando preço para exportação de U\$\$ 25,00/FOB o par, diferentemente daquele apresentado nos documentos que instruíram o despacho (U\$\$ 17,00/FOB o par)."

Comprovada assim, a fraude relativa a qualidade e preço da mercadoria, cabe à ora autuada, a imposição das penalidades legais: Art. 532, inciso I do RA, quanto a fraude e art. 531 do RA quanto a falta de pagamento do imposto de exportação. Fica sujeito ainda ao pagamento do imposto de exportação da diferença da mercadoria, na forma da Resolução nº 1011 de 06/05/85, do C.M.N.C.)".

Às fl. 14/22, a autuada apresentou impugnação em tempo hábil, alegando em síntese:

1- "Fundamentos subjetivos da autuação;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 114.605
ACÓRDÃO Nº : 302-33.963

2- O mercado de calçados em geral no âmbito mundial da exportação - oligopsônio - o preço político influenciando no preço verdadeiro - repto de verdade;

3- Cano longo, cano médio, cano curto em botas femininas, inexistência de normas técnicas que definam quando uma bota é de cano longo, cano médio ou curto - critério subjetivo que fere o princípio da legalidade do art. 97, III, do CTN; ausência de norma, sequer administrativa publicada, que defina o limite objetivo de uma bota, quanto a altura do cano;

4- arbitramento de um preço de exportação - faculdade legal de fazê-lo - aparência externa - hipótese subjetiva;

5- Da necessidade da prova pericial na amostra lacrada - indicação de assistentes técnicos - quesitos, invocados, a respeito da necessidade dessa prova, o inciso LV do art. da CF;

6- Perícia contábil - para esta indica como seu Assistente Dr. Walter Brandão Gomes e perícia técnica na bota apreendida - para esta indica o Dr. Ênio Erni Klein."

Na impugnação apresentou ainda a autuada quesitos contábeis técnicos, separadamente.

Às fl. 34/43, com base nos consideranda que leio em sessão (1er) a autoridade "a quo" julgou procedente a ação fiscal, mantendo a exigência do crédito tributário.

Inconformada com a decisão de primeira instância, a autuada tempestivamente interpôs recurso a este E. Conselho, cujas razões leio resumidamente em sessão (1er fl. 48/81).

É o relatório.

VOTO

A recorrente foi autuada pela DRF - Rio Grande/RS com enquadramento nos artigos 531 (falta de pagamento de imposto de importação) Art. 532, I (fraude relativo à qualidade e preço da mercadoria, na exportação) do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 91.030/85.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 114.605
ACÓRDÃO Nº : 302-33.963

O Art. 532, I, citado estabelece, expressamente:

“Art. 532 - aplicam-se ainda ao exportador as seguintes multas, calculadas em função do valor das mercadorias:

I - de 20% (vinte por cento) a 50% (cinquenta por cento), no caso de fraude, caracterizada de forma inequívoca, relativamente a preço, peso, medida, classificação e qualidade (Lei nº 5.025/66, Art. 66)”.

O Exportador em questão classificou a mercadoria na posição TAB 6403.91.0200, estando discriminada na GE como sendo “pares de botas de couro para senhoras, com sola sintética, cano médio sem zipper”.

Não houve restrição por parte da fiscalização aduaneira sobre tal classificação, podendo, assim, ser considerada correta.

Discordou a fiscalização, entretanto, a respeito da indicação “cano médio” feita pelo Exportador, entendendo tratar-se de “cano longo”. O órgão próprio do Brasil, ouvido a respeito, confirmou que o produto está descaracterizado nos documentos de exportação e declarou, ainda, que o preço real para exportação situa-se na faixa de US\$ 25,00 fob o par, preço líquido. O Exportador havia declarado ter realizado a venda por US\$ 17,00 o par.

A Recorrente vem insistindo desde a fase impugnatória, na realização de Perícias, técnica e contábil, para que possa comprovar a legalidade da exportação em causa.

Seu pleito, no entanto, foi rejeitado pela Autoridade “a quo”, com base na Alegação do Contestante de que:

“Quanto ao requerido pela impugnação às fl. 20, item 6.1, que lhe seja deferido a prova pericial, tanto contábil, quanto a técnica no calçado representado pela amostra lacrada e retirada, somos de opinião pelo não deferimento do pedido, uma vez que tanto em relação ao aspecto preço do produto, quanto em relação à qualidade, a análise já foi realizada pela CACEX, órgão legalmente competente para executar e se pronunciar sobre assuntos ligados a exportação, o que fez através do ofício nº 573 (fl. 03 deste auto).”

Isto posto, levando em consideração que a Tarifa Aduaneira do Brasil/SH não faz distinção entre botas de canos médio e longo; que a CACEX, em sua informação às fl. 03 dos autos não especificou

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 114.605
ACÓRDÃO Nº : 302-33.963

claramente os critérios utilizados em sua avaliação, nem apresentou provas concretas de que o preço da mercadoria situa-se na faixa de US\$ 25,00 o par para exportação; que a fraude apontada, para ser punida com a caracterizada de forma inequívoca; e considerando, ainda, o disposto no art. 5º, item LV, da Constituição Federal, voto no sentido de que seja anulado o processo a partir das fl. 34, inclusive (Decisão de primeira instância), a fim de que seja deferida a prova pericial requerida na Impugnação de Lançamento de fl., e oportunamente proferida nova Decisão pela Autoridade "a quo".

Dando cumprimento ao determinado no referido acórdão foram realizadas as perícias técnica e contábil, tendo sido encaminhado ao Centro Tecnológico do Calçado em Novo Hamburgo - RS a contra-prova das amostras lacradas, bem como os documentos constantes do presente processo.

Consequentemente, o Centro Tecnológico emitiu o Relatório Técnico nº 023/94 (fl. 125 e 126), oferecendo as seguintes respostas aos quesitos formulados:

"Em relação ao quesito 1, porque a bota é considerada de cano médio.

A caracterização do cano da bota se dá pela sua posição em relação ao joelho do usuário. Se o limite superior do cano ficar abaixo da linha inferior do joelho, ela é considerada como cano médio.

A amostra lacrada é de uma bota nº 8 ½, considerando-se que o usuário deva ter uma altura em torno de 1,70m, o cano da bota ficará abaixo do joelho, caracterizando assim, o cano médio.

Em relação ao quesito 2, o modo de usar a bota.

O modelo permite tanto o uso com o cano dobrado como sem dobra. Não existe uma regra fixa que determine a forma de uso, ficando por conta do usuário a opção de dobrar ou não o cano da bota.

Em relação ao quesito 3, quanto ao colarinho, acabamento e forma de uso.

O quesito já foi parcialmente respondido no quesito anterior, isto é, o uso tanto pode ser com o cano dobrado como sem dobra.

Quanto ao acabamento do couro da parte interna, este é o mesmo do restante do cabedal. A bota possui forro de jersey dublado com espuma de PU, contrariando a afirmação feita no quesito.

Quanto à etiqueta, a posição em que foi fixada é a que possibilita a dobra do cano, se fosse fixada no colarinho do couro, essa possibilidade seria afetada.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 114.605
ACÓRDÃO Nº : 302-33.963

Quanto ao quesito 4, se os componentes do custo industrial expresso do doc. 02 são correspondentes à amostra lacrada.

Foram calculados os consumos de cada componente e os seguintes resultados foram alcançados:

GRUPO	MATERIAL	CONSUMO S/QUEBRA	QUEBRA PREVISTA	CONSUMO MÁXIMO PREVISTO
Corte	Couro	0,5110m2/par	15 a 20%	0,6132 m2/par
	Forro jersey dubl.	0,1500 m2/par	3 a 5%	0,1575 m2/par
	Espuma 3 mm	0,0238 m2/par	3 a 5%	0,0249 m2/par
	Pano	0,0660 m2/par	3 a 5%	0,0693 m2/par
	Contraforte	0,0240 m2/par	4 a 6%	0,0259 m2/par
	Avesso raspa porco	0,0360 m2/par	3 a 7%	0,0385 m2/par
	Sintético	0,0270 m2/par	3 a 5%	0,0289 m2/par

O restante dos materiais coincidem totalmente com os valores apresentados no doc. 02.

Em relação ao quesito 5, os componentes de materiais da ficha de custo conferem com o sapato descrito no doc. 01 e doc. 03.

Não foi encontrada nenhuma disparidade entre os dados dos doc. 01, 02 e 03.

Em relação ao quesito 6, quanto a possibilidade de usar-se a bota sem dobrar o cano.

Como já foi respondido nos quesitos anteriores (2 e 3), a bota tanto pode ser usada como cano dobrado como sem dobra, esta opção fica por conta do usuário.

Tornamos a salientar que o modelo permite essa opção em todos os aspectos, inclusive pela uniformidade do acabamento externo do cano.

Em relação ao quesito 7, se inviabiliza a utilização da bota sem dobrar o cano.

Não inviabiliza”.

Da mesma forma encontra-se acostado aos autos o Laudo Pericial elaborado pelos Assistente Técnico de Musa Calçados Ltda, Contador Walter Brandão Gomes, do seguinte teor:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 114.605
ACÓRDÃO Nº : 302-33.963

Quesito a):

São verdadeiros os cálculos que se encontram enunciados no documento anexo nº 02?

Resposta: Por partes:

1. *A Autuada não possui sistema de contabilidade de custo integrado, possuindo, no entanto, registros e controles subsidiários que lhe permitem determinar ou projetar custos de produção de seus produtos, para comparação com preços de venda ofertados por seus clientes no exterior.*
2. *O processo de vendas de exportação geralmente se inicia a partir da oferta de compra feita pelo cliente no exterior, que envia ao fabricante brasileiro um desenho ("design") do modelo, a quantidade que deseja, e o preço que está disposto a pagar.*
3. *De posse desta oferta de compra do importador, é que a Autuada calcula qual será o custo de produção daquele modelo, avaliando a qualidade, quantidade e preço ofertado, para julgar a conveniência ou não do negócio.*
4. *Nesta avaliação o fabricante considera a quantidade de negócios em carteira, a capacidade de produção, se há ou não ociosidade, se o produto possui inovações que tornem a produção mais onerosa ou se é um produto simples cuja produção vai ajudar na absorção das despesas fixas da fábrica, ainda que minimamente.*
5. *Assim é que o cálculo feito pelo fabricante pode, muitas vezes, basear-se em simples projeção de custos, uma vez que haja o interesse maior de manter a indústria em produção, tornando-se, neste caso, secundária a margem de lucro, que pode até mesmo nem existir.*
6. *A planilha de fl. 24 dos autos, no entanto, representa o custeio de um produto "protótipo" que interessava à fábrica vender e cujos materiais diretos foram calculados a preços de reposição ou atualizados para o mês da venda (junho/1990) e, após, convertidos na moeda constante dólar, resultando o custo total num valor inferior ao preço de venda.*
7. *Desta forma, dentro da sistemática acima referida pode-se responder afirmativamente ao perguntado, uma vez que a planilha que constitui o Anexo nº 02 (fl. 24) foi elaborada com*

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 114.605
ACÓRDÃO Nº : 302-33.963

base em dados e elementos de registros e de controles auxiliares da contabilidade e da produção da empresa.

...

Quesito b):

Concernente à GE ou fatura de fl., há na contabilidade ou documentos existentes na Autuada que denotem não serem os registros verdadeiros?

Resposta: Por partes:

1. *Os documentos a que se refere o quesito são os de fl. 07 a 12 dos autos correspondentes às seguintes Guias de Exportação e Faturas dos produtos objeto do presente Processo, representados por 2.328 pares de botas de couro para senhoras, com sola sintética, cano médio, sem zipper, Referência nº 9128;*
 - a) *Guia de Exportação nº 653-90/7803-0 - 25/06/90 (fl. 07)*
Nota Fiscal nº 12818 - 26/06/90 (fl. 10)
 - *1860 pares de botas.*
 - b) *Guia de Exportação nº 653-90/7937-0 - 28/06/90 (fl. 08)*
Nota Fiscal nº 12828 - 26/06/90 (fl. 11)
 - *300 pares de botas.*
 - c) *Guia de Exportação nº 653-90/7938-9 - 28/06/90 (fl. 09)*
Nota Fiscal nº 12827 - 26/06/90 (fl. 12)
 - *168 pares de botas.*
2. *Os documentos acima são autênticos e estão devidamente registrados nos livros da MUSA.*

...

Quesito c):

As ponderações de “preço político” abordadas na presente defesa são fatores de fechamento de negócios, tendo em vista o “custo fixo” da empresa e a sua necessidade em cobri-lo?

Resposta: Por partes:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 114.605
ACÓRDÃO Nº : 302-33.963

1. *No entendimento da Perícia o quesito pede uma opinião sobre as afirmações feitas pela Autuada no Capítulo III da sua Impugnação de fl. 14/22, que, segundo a experiência do signatário, são válidas, permitindo as seguintes observações:*
2. *É certo que toda a atividade industrial tem a formação de seus "custos de produção" constituída basicamente por dois grandes grupos, quais sejam:*

CUSTOS VARIÁVEIS - *São aqueles que variam proporcionalmente com as unidades produzidas ou com o volume de atividade desenvolvida pela empresa (exemplo: materiais diretos, mão de obra direta, força, luz, combustíveis etc).*

CUSTOS FIXOS - *São aqueles que, dentro de determinada faixa de atividade não variam com o volume da produção (exemplo: aluguéis, seguros, impostos, despesas administrativas, juros de financiamentos etc).*

Os "custos fixos" são variáveis por unidades produzidas, isto porque, sendo fixos dentro de uma faixa de atividade, quanto mais alta a produção, menores serão os custos fixos por unidade.

3. *Desta forma, mesmo que o preço de venda de um produto apresente pequena margem de lucro, ou até mesmo, iguale o custo de produção, ou até, ainda, gere algum prejuízo, apesar de tal é recomendável a sua produção pela absorção dos custos fixos que tal produto permitirá, ajudando a empresa a manter sua atividade produtiva, ainda que, com algum prejuízo, o qual, todavia, seria maior se deixasse simplesmente de produzir.*

SUPLEMENTARES (fl. 80)

Quesito a):

São verdadeiros os balanços patrimoniais inclusos dos exercícios findos em 31/12/89 e 31/12/90, bem assim, os "índices de capitalização" apontados?

Resposta: *Por partes:*

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 114.605
ACÓRDÃO Nº : 302-33.963

1. *Os balanços patrimoniais referidos no quesito estão registrados nos livros "Diário" e foram preparados segundo os preceitos de toda a legislação pertinente, vigente no País, refletindo adequadamente, segundo as perícias contábeis usuais, as condições da empresa nos anos correspondentes ao seu levantamento.*
2. *Os "índices de capitalização" de que fala o quesito são aqueles constantes do item 4.2.2. do Recurso Voluntário ao Conselho de Contribuintes (fl. 66/67) e, no entender da Perícia, são corretos, pois que baseados nos Balanços Patrimoniais da empresa que, como acima dito, foram preparados segundo as normas legais e contábeis vigentes, à época, no País.*

...

Quesito b):

Quando do início de 1990, era a situação da Autuada de grande dependência financeira e bancária?

Resposta: Por partes:

1. *Sim, a situação financeira da Autuada, em especial em relação aos bancos, seus credores, era de enorme dependência, próxima de atingir a inadimplência completa de seus compromissos, o que a levou a ajuizar ações revisionais de seus financiamentos contra 7 bancos, conforme consta do item 4.2.3. das fl. 67 dos autos e da resposta ao quesito "e" adiante, observando-se que, após a preparação do Recurso, foi também proposta ação contra o Banco de Crédito Nacional - BCN.*
2. *No mês de maio de 1990 a empresa já se encontrava em precária situação financeira face aos elevados custos financeiros dos Adiantamentos sobre Contratos de Câmbio - ACC, pedra basilar dos financiamentos de que necessitava para tocar sua produção, e também, e da maior importância, a defasagem cambial imposta pelo Governo, por longo período, em detrimento das empresas exportadoras, tudo conforme se demonstra pelos números abaixo, do Balancete da Autuada em maio de 1990:*

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 114.605
ACÓRDÃO Nº : 302-33.963

HISTÓRICO	ATIVO	CR\$ 1.000	DIFERENÇA	RELAÇÃO Cr\$ a receber Cr\$ a pagar
		PASSIVO		
Circulante (exclusive estoques)	621.936	1.784.745	(1.162.809)	0,35/1,00
Estoques	729.541	-	729.541	-
Circulante (inclusive estoques)	1.351.477	1.784.745	(433.268)	0,76/1,00
Realizável/Exigível Longo Prazo	154.041	4.795	149.246	32,13/1,00
TOTAL	1.505.518	1.789.540	(284.022)	0,84/1,00

3. *Do quadro acima constata-se, pelo índice de liquidez seca, que a Autuada possuía Cr\$ 0,35 a receber para cada Cr\$ 1,00 a pagar e, pelo aspecto da liquidez corrente, a posição era de Cr\$ 0,84/Cr\$ 1,00, ambas as situações demonstrando que a empresa se encontrava deficitária de Capital de Giro.*

...

Quesito c):

Nas circunstâncias da letra “b” supra, tinha a Autuada condições de rejeitar negócios que lhes cobrissem o simples custo, se fosse o caso?

Resposta:

No entendimento da Perícia a resposta é negativa.

...

Quesito d):

Havia ou há no âmbito da recorrente, entre seus registros, cartas, telexes, faxes ou outros documentos, dentre estes, algum elemento que denote ter a transação de que dá conta a autuação, preço diverso daquele praticado? Em caso afirmativo, descrever o “expert” os fatos em que se baseia.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 114.605
ACÓRDÃO Nº : 302-33.963

Resposta:

Os documentos legais que comprovam os preços praticados pela Autuada são os constantes das fl. 07 a 12 dos autos, já referidos na resposta ao quesito original "b". Inexistem outros documentos.

...

Quesito e):

As ações judiciais propostas contra os Bancos, conforme relação anexada conferem com a realidade, e visam essas ações forenses o recálculo de valores pagos em excesso aos Bancos-Réus?

Resposta:

Sim, a Autuada ingressou com várias ações judiciais nos Fôros de Saporanga, Novo Hamburgo e Porto Alegre, contra 8 bancos credores, visando o recálculo de valores entendidos como pagos em excesso aos bancos, conforme abaixo discriminado:

BANCO2	PROC. Nº	VARA	LOCAL
Banrisul	01190383123	4ª Vara Faz. Públ.	Porto Alegre
Unibanco	01190379279	5ª Vara Cível	Porto Alegre
Real	19191007418	4ª Vara Cível	Novo Hamburgo
Amazônia	01190383115	10ª Vara Cível	Porto Alegre
Montreal	2772-385	2ª Vara Cível	Saporanga
Brasil	01191006384	1ª Vara Cível	Porto Alegre
Banespa	2862-471	2ª Vara Cível	Saporanga
B.C.N.	3792-130	2ª Vara Cível	Saporanga

QUESITOS DE NATUREZA CONTÁBIL DA AUTUANTE

Quesito a):

Os valores apresentados pela Autuada, como componentes de custo do produto, objeto de retirada de amostra, podem ser comprovados em Sistema de Contabilidade de Custos integrado ou coordenado com o restante da escrituração?

a 1) é apoiado em valores originados da escrituração contábil?

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 114.605
ACÓRDÃO Nº : 302-33.963

a 2) é apoiado em livros auxiliares ou mapas de apropriação ou de rateios, tidos em boa guarda, e em registros coincidentes com aqueles constantes da escrituração principal?

Resposta: *Por partes:*

1. *Conforme já referido na resposta ao quesito "a", original, da Autuada, os valores apresentados por esta no ANEXO nº 2 (fl. 24) constituem um custeio determinado a preços de reposição ou atualizados, para junho de 1990, com base na escrita contábil e em registros e controles auxiliares, e g., fichas de almoxarifado, controles de horas trabalhadas etc.*
2. *Os valores constantes do ANEXO Nº 2 incluem Mão de Obra, Gastos Gerais de Fabricação e Despesas Administrativas, apoiados em mapa de apropriação de despesas e de rateios, que tem base na escrituração contábil.*
3. *A partir do protótipo desenvolvido, sopesados todos fatores, os dados obtidos da contabilidade e dos controles auxiliares foram transformados em valores, resultando na planilha das fl. 24, com o Custo de Cr\$ 898,04; este valor, convertido na moeda constante dólar em US\$ 14,87, foi acrescido da comissão do agente de US\$ 1,65, importando no Custo Total de US\$ 16,52, inferior ao preço de venda de US\$ 17,00.*

...

Quesito b):

Existem elementos que comprovem que o agente (importador), tenha apresentado ao autuado, uma "policitação" (proposta de negócio), para fabricação de vários modelos de calçados, como "um pacote", na qual estava incluído o modelo em questão, pelo preço declarado na GE e Notas Fiscais?

Resposta:

A Autuada informou que o negócio objeto da presente ação fiscal originou-se através de uma policitação para fabricação de vários modelos de calçados, entre eles, o modelo em questão, na forma já referida na resposta ao quesito "a", original, da Autuada; considerando, no entanto, a desnecessidade da guarda de tais documentos, eles são periodicamente eliminados dos arquivos, uma

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 114.605
ACÓRDÃO Nº : 302-33.963

vez encerradas as negociações, para dar espaço e inexistir motivo para serem guardados.

...

Quesito c):

Existem, na contabilidade do autuado, elementos que comprovem a existência de outros produtos exportados ao mesmo agente (importador), à mesma época, cujo lucro final compensasse tão baixa rentabilidade ao produto em questão?

Resposta: *Por partes:*

1. *Pelas razões expostas na resposta ao quesito "b" anterior, a Autuada informou não possuir outros cálculos que permitam a informação do indagado.*
2. *Observamos, no entanto, que no ano de 1990, a Autuada efetuou vendas brutas no valor de Cr\$ 4.002.259.770,86, sendo que, deste valor, aproximadamente Cr\$ 531.000.000,00, foram vendas para o importador dos produtos objeto do presente Processo, Sunley Faschions S/A*
 - 2.1. *O resultado operacional positivo deste ano, Cr\$ 218.909.551,70, correspondeu a 5,47% das vendas brutas. Se considerarmos a aplicação deste percentual de 5,47% sobre o montante de Cr\$ 531.000.000,00, de vendas para a Sunley Fashions S/A, teremos um resultado positivo de Cr\$ 29.045.000,00 nos negócios com este importador no ano de 1990.*
3. *Relativamente à questão de baixa rentabilidade de produtos, referimo-nos à resposta dada ao quesito "c", original, da Autuada, onde se expõe que o pequeno lucro ou até mesmo a inexistência dele muitas vezes decorre da necessidade de se vender assim mesmo, com a finalidade de serem absorvidos custos fixos de produção.*

...

Quesito d):

Na planilha de custos, apresentada pelo interessado, estão computados custos fixos e variáveis?

RECURSO Nº : 114.605
ACÓRDÃO Nº : 302-33.963

Qual o critério de alocação dos custos?

Resposta: *Por partes:*

1. *A resposta à primeira indagação é positiva.*
2. *Os custos variáveis ou diretos, são os que dizem respeito, de forma direta, à fabricação do produto e estes foram projetados e estão informados destacadamente na planilha de fl. 24, incluindo parcelas de gastos gerais e de despesas administrativas.*
3. *O critério de alocação de custos indiretos é uma das grandes questões da sistemática dos custos, fixos e variáveis, como a seguir se expõe.*
4. *Não é necessário que os custos indiretos sejam absorvidos de forma absolutamente proporcional, uma vez que a empresa pode ter uma linha de produção ou alguns produtos chamados de "combate", que podem absorver uma parte menor de gastos indiretos (a fim de enfrentar uma maior concorrência do mercado) em detrimento de outros produtos mais qualificados, cujo preço de venda proporcione margens mais confortáveis.*
5. *Américo Florentino, em seu trabalho sobre "Custos", apresenta 12 critérios principais de rateios de gastos indiretos, admitindo ainda outros, e ensinando, como uma regra de alocação de despesas indiretas, que a "taxa de rateio obtida para cada produto não deve ser de tal forma pesada de modo a obter um custo final de produção tão alto que prejudique a margem de lucro prevista para o produto" (sic).*
6. *Diz ainda o autor que o princípio acima referido permite que se proceda a uma redistribuição de critérios toda vez que os custos indiretos possam ser melhor diluídos entre tipos de produtos que, graças a melhores margens de lucro, permitam maior sobrecarga de custos indiretos.*
7. *Desta forma, o importante é que uma parcela dos Gastos Indiretos de Fabricação seja incluído no "custo de produção" do produto, ainda que em menor parte, pois o que conta é a absorção dos gastos indiretos na produção geral, e, no caso em questão, uma parte dos gastos indiretos foi incluída na planilha de custo das fl. 24, no item "Mão de Obra e GGF - Gastos Gerais de Fabricação."*

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 114.605
ACÓRDÃO Nº : 302-33.963

8. *A título de ilustração, também, lembre-se que os produtos (botas) em questão, são "protótipos", ou seja, produtos fora da linha de produção corrente da Autuada, que fabrica uma variedade de centenas de tipos de produtos na área de calçados feminino.*

...

Quesito e):

O preço praticado pelo autuado, na exportação que deu ensejo a autuação, permite-lhe cobrir o custo de fabricação e venda do produto?

e.1) Absorvia, também, parte das despesas operacionais do interessado?

Resposta:

A resposta às duas indagações é positiva, conforme a planilha de custo de fl. 24, verificando-se a absorção de despesas operacionais no item "Mão de Obra e GGF - Gastos Gerais de Fabricação", que também inclui parcela de despesas administrativas, tudo totalizando Cr\$ 898,04; este valor convertido na moeda constante dólar, mais a comissão do agente, resultou num Custo Total, por par de botas, de U\$S 16,52, que se compara com o preço de venda de U\$S 17,00."

...

Por outro lado, o perito contábil da União assim se pronunciou:

"I- QUESITOS FORMULADOS PELO CONTRIBUINTE (fl. 24 e 80 DOS AUTOS)

I.I - QUESITOS DAS FL. 24

Quesito: a) São verdadeiros os cálculos de custos que se encontram enunciados no documento anexo nº 02.

Resposta: Antes de respondermos a este quesito precisamos tecer uma série de considerações em relação à planilha constante das Fl. 24 dos Autos e que é denominada de "planilha de registro de custos de materiais".

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 114.605
ACÓRDÃO Nº : 302-33.963

De acordo com o contribuinte, na realidade, trata-se de planilha elaborada com o intuito de subsidiar e possibilitar a determinação de preço de venda do produto.

Assim, fica desde já evidenciado tratar-se de um cálculo de custos predeterminados, baseado em estimativas e projeções e não no efetivamente ocorrido na produção dos calçados.

Referida planilha está dividida em dois grandes grupos: Custos dos Insumos e Custos com Mão-de-Obra e Gastos Gerais de Fabricação.

No que tange aos insumos são consideradas as quantidades físicas de materiais necessários para a produção de um "protótipo" do calçado. O custo unitário de cada insumo é obtido a partir dos preços de mercado vigentes por ocasião da elaboração da planilha.

No que se refere aos Gastos Gerais de Fabricação (GGF) e Mão -de-Obra são considerados dois fatores: o "custo minuto" de cada Centro de Custos e o tempo de ocupação de cada Centro de Custos para a produção do calçado.

O "custo minuto" de cada Centro de Custos é apurado mensalmente a partir dos dados contábeis da empresa e considera, inclusive, os custos fixos e despesas administrativas da empresa. São também considerados no cálculo as horas ociosas chamadas pela empresa de "tempo morto". O "custo minuto" é determinado através de Mapas de Custos.

O tempo que cada produto utiliza os diferentes Centros de Custos, para fins da elaboração da planilha constante das fl. 24, é obtido através de estimativas baseadas em experiências anteriores da própria empresa.

Do que foi até aqui exposto, concluímos que a planilha das fl. 24 corresponde, na realidade, a uma projeção de custos, que poderão ou não ser confirmados por ocasião da efetiva produção.

Da planilha em questão não consta a data de sua elaboração. Se é uma planilha contendo custos estimados deve ter sido elaborada antes da efetiva produção e neste caso teria sido elaborada nos primeiros meses de 1990 (março a maio de 1990). Todavia, na conversão dos valores constantes da planilha de cruzeiro para dólar foi utilizada a cotação de Cr\$ 60,38 vigente no final de junho de 1990. A data da elaboração da planilha não pode ser determinada. Para fins de responder ao presente quesito, consideraremos que tivesse sido elaborada em junho de 1990.

Passemos, então, ao quesito formulado pelo contribuinte. Ele pergunta se os cálculos de "custos" constantes da planilha das fl. 24 são verdadeiros.

Inicialmente, dividimos os dados constantes da planilha em questão em dois grandes grupos: Os custos com Insumos e os Custos com Mão-de-Obra e Gastos Gerais de Fabricação.

RECURSO Nº : 114.605
ACÓRDÃO Nº : 302-33.963

⇒ Quantidades Físicas

INSUMOS: |

⇒ Custo Unitário de Cada Insumo

Quantidades Físicas - Foi solicitado pelo contribuinte perícia de natureza técnica para a amostra de calçado apreendida. O perito técnico deverá se manifestar a respeito das quantidades físicas dos insumos utilizados na produção do calçado.

Custo Unitário de Cada Insumo - O componente que tem maior peso na composição do custo com insumos (mais de 72% do total) é o couro.

Na produção dos calçados que deram origem ao presente Auto foi utilizado couro obtido junto a Curtume de propriedade do próprio contribuinte. A empresa adquiriu couro cru (através de seu Curtume) que foi processado e trabalhado resultando no couro utilizado na produção dos calçados. Ou seja, o insumo não foi adquirido no estado em que foi utilizado na produção, sendo, portanto, de pouca utilidade manifestação da perícia a respeito do custo unitário do m2 de couro constante da planilha.

Como já frisamos anteriormente, todos os insumos foram quantificados com base no preço de mercado vigente à época da elaboração da planilha, sendo, conseqüentemente, impossível determinar, a partir da contabilidade da empresa, se correspondem à realidade.

⇒ “Custo Minuto”

MÃO-DE-OBRA e GGF |

⇒ Tempo por Centro de Custos

“Custo Minuto” - De acordo com o contribuinte, o valor do “custo minuto” é obtido a partir de custos e despesas registrados pela contabilidade da empresa e que são rateados de acordo com diferentes chaves de rateio para os diversos Centros de Custos. Apesar de que qualquer critério de rateio que a empresa utilizar possa estar sempre sujeito a algum tipo de crítica por tratar-se de um procedimento arbitrário, em tese consideramos aceitável a sistemática adotada pela empresa.

Todavia, não foi possível no curso da perícia verificar a veracidade dos dados relativos ao “custo minuto” do mês de junho de 1990 (mês da cotação do dólar utilizado para conversão dos valores constantes da planilha das fl. 24 expressas em cruzeiros), tendo em vista que a empresa não manteve arquivado o Mapa de Custos do referido mês.

RECURSO Nº : 114.605
ACÓRDÃO Nº : 302-33.963

Tempos por Centro de Custos - Como já destacamos anteriormente, os tempos que cada produto se utiliza dos diversos Centros de Custos é estimado pela empresa para fins de elaboração da planilha constante das fl. 24.

Especificamente com relação ao calçado em questão, o contribuinte nos forneceu cópias de planilhas contendo os tempos efetivos da utilização dos Centros de Custos na produção dos calçados.

Não temos condições de emitir juízo acerca da veracidade de tais tempos, tendo em vista que se trata de produção por encomenda e como tal os calçados foram produzidos por ocasião da encomenda, sendo, portanto, impraticável no presente momento checar se estes tempos correspondem à realidade.

Quesito: b) Concernente a GE ou fatura, há na contabilidade ou documentos existentes na Autuada que denotem não serem os registros verdadeiros;

Resposta: Não localizamos na contabilidade da empresa registros ou documentos que permitam concluir que as operações registradas não correspondam à realidade.

Todavia, queremos salientar que recentemente o contribuinte foi autuado pela DRF de Novo Hamburgo (RS) (Processo 11065.001162/94-26) por subfaturamento nas exportações nos períodos-base 1989 e 1990, com base em documentos apreendidos junto a agenciadores de exportações.

Quesito: c) As ponderações de “preço político” abordadas na presente defesa são fatores de fechamento de negócios tendo em vista o “custo fixo” da empresa e a sua necessidade em cobri-lo?

Resposta: De acordo com o contribuinte (fl. 69 dos Autos), em situações em que existam poucos pedidos em carteira é preferível para a empresa operar por tempos sem lucro (ou até com prejuízo) do que não operar, especialmente diante da necessidade de cobrir os “custos fixos” da fábrica. Este fator de fechamento de negócios é denominado pelo contribuinte de “preço político”.

Consideramos que em períodos de grande ociosidade e de baixo grau de ocupação da fábrica é perfeitamente admissível que a empresa aceite negócios baseados no “preço político”.

Todavia, não pudemos comprovar que no período em questão o índice de ocupação da fábrica era baixo. Pelo contrário, a análise do Mapa de Custos da empresa relativo ao mês de maio de 1990 revela, por exemplo, que dois setores fabris importantes da unidade de Rolante (RS) onde foram produzidos os calçados - Costura e

RECURSO Nº : 114.605
ACÓRDÃO Nº : 302-33.963

Montagem - tinham pequeno grau de ociosidade (denominado pela empresa de "tempo morto"). No setor de Costura o "tempo morto" no mês de maio de 1990 foi de 22% e no de Montagem foi de 31%.

I.II - QUESITOS SUPLEMENTARES DAS fl. 80

Quesito: d) São verdadeiros os Balanços Patrimoniais inclusos dos exercícios findos em 31/12/89 e 31/12/90, bem assim, os "índices de capitalização" apontados?

Resposta: Os Balanços Patrimoniais dos períodos findos em 31/12/89 e 31/12/90 (fl. 82 a 90 dos Autos) correspondem a cópia fiel dos Balanços Patrimoniais da empresa transcritos, respectivamente, às fl. 450 a 507 do Livro de Balanços e Balancetes nº 13 e às fl. 539 a 556 do Livro de Balanços e Balancetes nº 19. Os índices de capitalização (percentual do Ativo Total financiado com Capitais Próprios da empresa) apresentados estão corretos.

Quesito: e) Quando do início de 1990, era a situação da Autuada de grande dificuldade financeira?

Resposta: O Balanço Patrimonial do período findo em 31/12/89 demonstra que a relação entre o Ativo Circulante e o Passivo Circulante da empresa era de 1,23 ou seja, para cada cruzeiro de dívida com vencimento a curto prazo (próximos 12 meses) a empresa dispunha de um cruzeiro e vinte e três centavos de ativo realizável neste mesmo prazo.

Este índice, que é um indicador da situação financeira da empresa no início de 1990, não demonstra uma situação muito preocupante, especialmente se comparado com a situação da empresa ao final de 1990, onde ele passa para 0,70, ou seja, para cada cruzeiro de dívida de curto prazo a empresa somente dispunha de setenta centavos de ativo realizável a curto prazo.

Todavia, reconhecemos que índices obtidos a partir do Balanço Patrimonial não são os mais indicados para avaliar a situação financeira das empresas, por tratar-se o Balanço de peça estática que nos dá apenas a visão de determinado momento (o dia 31 de dezembro). Além disso não permite que se conheça o perfil de cada item do Ativo e Passivo Circulante.

Quesito: f) Nas circunstâncias da letra "e" supra, tinha a Autuada condições de rejeitar negócios que lhes cobrissem o simples custo, se fosse o caso?

RECURSO Nº : 114.605
ACÓRDÃO Nº : 302-33.963

Resposta: Não se trata de quesito de natureza contábil. A decisão de aceitar ou rejeitar negócios é de natureza estritamente contábil/gerencial.

Quesito: g) Havia ou há no âmbito da Autuada, entre seus registros, cartas, telexes, faxes ou outros documentos, dentre estes, algum elemento que denote ter a transação de que dá contra a autuada, - preços diversos daquele praticado? Em caso, afirmativo descrever o "expert" os fatos que se baseia.

Resposta: Vide nossa resposta no quesito "b".

Quesito: h) As ações judiciais propostas contra os Bancos cfe. relação anexada conferem com a realidade, e visam essas ações forenses o recálculo de valores pagos em excesso aos Bancos Réus?

Resposta: Sim.

II - QUESITOS FORMULADOS PELA RECEITA FEDERAL (FL. 117 e 118 DOS AUTOS)

Quesito: a) Os valores apresentados pelo autuado, como comprovantes do custo do produto, objeto de retirada da amostra, podem ser comprovados em sistema de contabilidade de custos integrado ou coordenado com o restante da escrituração?

Resposta: Não podem ser comprovados em sistema de contabilidade de custos integrado ou coordenado com o restante da escrituração, mesmo porque correspondem a uma projeção de custos (custos predeterminados) e não aos efetivamente ocorridos.

Quesito: b) É apoiado em valores originados da escrituração contábil?

Resposta: Não, por se tratar de uma projeção de custos.

Quesito: c) É apoiado em livros auxiliares ou mapas de apropriação ou de rateios, mantidos em boa guarda, e em registros coincidentes com aqueles constantes da escrituração principal?

Resposta: De acordo com nossa resposta ao quesito "a" formulado pelo contribuinte, parcela dos custos projetados é obtida a partir de mapas de custos que são baseados em valores registrados na escrituração da empresa. Todavia, os demais componentes não são

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 114.605
ACÓRDÃO Nº : 302-33.963

apoiados em registros coincidentes com os constantes da escrituração da empresa.

Quesito: d) Existem elementos que comprovem que o agente importador tenha apresentado ao autuado uma “policitação” (proposta de negócio) para fabricação de vários modelos de calçados, como um pacote, na qual estava incluído o modelo em questão, pelo preço declarado na GE e Notas Fiscais?

Resposta: Não.

Quesito: e) Existem, na contabilidade do autuado, elementos que comprovem a existência de outros produtos exportados ao mesmo agente importador, à mesma época, cujo lucro final compensasse tão baixa rentabilidade ao produto em questão?

Resposta: Não.

Quesito: f) Na planilha de custos apresentada pelo interessado estão computados custos fixos e variáveis? Qual o critério de alocação dos custos?

Resposta: Na planilha de custos projetados elaborada pelo contribuinte são considerados custos fixos e variáveis. Os custos indiretos são alocados aos produtos com base no “custo minuto” de utilização de cada Centro de Custos.

Quesito: g) O preço praticado pelo autuado, na exportação que deu ensejo a autuação, permite-lhe cobrir o custo de fabricação e venda do produto? Absorvia, também, parte das despesas operacionais do autuado?

Resposta: A resposta a este quesito fica prejudicada tendo em vista que não faz parte dos Autos planilha de custos contendo os custos efetivamente incorridos na produção do calçado em questão. A planilha das fl. 24 corresponde a uma estimativa de custos elaborada pelo contribuinte com o objetivo de possibilitar a determinação do preço de venda.

Além disso, queremos outra vez salientar que o critério de alocação do custo da mão-de-obra e dos gastos gerais de fabricação (GGF) é baseado no “custo minuto” de utilização de cada Centro de Custos. Dentro desse critério de alocação é imprescindível ao perito, para que possa atestar a respeito da veracidade e da validade dos cálculos de custo apresentados, comprovar o tempo de utilização de cada Centro de Custos pelos produtos fabricados.

RECURSO Nº : 114.605
ACÓRDÃO Nº : 302-33.963

Assim, mesmo que fosse apresentado no presente estágio planilha contendo custos efetivamente incorridos ficaria inviável à perícia determinar se os custos apresentados correspondem à realidade, por tratar-se de sistema de produção por encomenda e não de processo de produção contínua".

No prosseguimento, o Sr. Delegado da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre julgou procedente a ação fiscal em Decisão assim ementada:

IMPOSTO DE EXPORTAÇÃO

É devido o Imposto de Exportação incidente sobre a diferença de preço apurada entre o declarado nas Guias de Exportação e o verificado, pela CACEX, no exame da amostra da mercadoria efetivamente exportada.

INFRAÇÕES E PENALIDADES

Aplica-se a multa prevista no Art. 66, "a", da Lei nº 5.025/66 quando constatada a prática de fraude inequívoca relativamente ao preço e qualidade da mercadoria exportada.

A autoridade monocrática fundamentou-se na objetividade da imputação, na audiência à CACEX conforme previsto no Art. 542, parágrafo único, I, do RA, que detém, também, a competência legal para exercer o exame de preços na exportação (Art. 2º da Lei nº 2.145/53; Art. 14 da Lei nº 5.025/66; Resolução nº 124/80 do CNCE), e, resumidamente:

- Ouvida a respeito da amostra lacrada, a CACEX manifestou-se taxativamente no sentido de que o produto efetivamente embarcado está descaracterizado nos documentos de exportação, caracterizando, de forma inequívoca, a prática de fraude na exportação relativamente a preço e qualidade, tendo a interessada embarcado mercadoria cujo preço para exportação revelou-se superior ao declarado.

2 Além disso, a descaracterização do produto nos documentos de exportação revelou a existência de artifício doloso na prática da infração, acarretando a majoração da pena proposta pela repartição lançadora, como previsto no art. 503 do RA.

Não obstante restar demonstrado neste parecer que o exame de preços para fins de licenciamento de exportações constituía-se em atribuição da CACEX, cuja manifestação consta nos autos, cumpre tecer algumas considerações com respeito às perícias levadas a efeito em atendimento da proposição contida no voto do eminente relator.

RECURSO Nº : 114.605
ACÓRDÃO Nº : 302-33.963

Para tanto, cabe lembrar inicialmente que a retirada de amostras para fins de audiência à CACEX foi motivada pela divergência constatada de forma subjetivada pela Fiscalização com relação ao tamanho do cano das botas exportadas. Porém, o que determinou a autuação foi, conforme explicitado no item 15 retro, o fato de ter ficado demonstrado que a impugnante exportou mercadoria mais valiosa do que aquela para a qual havia obtido as GEs de fl. 7 a 9, caracterizando-se, assim, a prática de fraude na exportação, relativa a preço e qualidade.

Desse modo, é irrelevante que a perícia técnica tenha atestado que as referidas botas eram de cano médio e não longo. Além do que, os seguintes termos, transcritos do laudo técnico (fl. 125) denotam que muito embora o critério para classificação do cano das botas seja sua posição em relação ao joelho do usuário, a caracterização do calçado, quanto a este aspecto, não pode ser tomada de forma absoluta, pois é influenciada por fatores variáveis.

Com referência às perícias contábeis, há que se dizer que ambos os laudos confirmam que a planilha de fl. 24 se trata de uma projeção de custos, baseada em estimativas e não nos custos efetivamente incorridos na fabricação do calçado exportado, de onde se infere que a mesma não se presta para comprovar a alegação de que o preço que consta nos documentos de exportação seria apenas o necessário para cobrir os gastos com a fabricação do produto exportado, acrescido de reduzida margem de lucro. Ademais, conforme salientado pelo perito nomeado pela autuante, no presente caso, o critério de alocação do custo da Mão-de-Obra e dos Gastos Gerais de Fabricação (GGF) está baseado no “custo minuto” de utilização de cada Centro de Custos pelo produto fabricado, e como a empresa não manteve arquivado o Mapa de Custo do mês em que foi elaborada a referida planilha, não foi possível verificar a validade e veracidade do cálculo nela contido.

De outra parte, de acordo com a afirmação contida no laudo pericial de fl. 159 a 165 em resposta ao quesito “c”, formulado pela interessada, o índice de ocupação da fábrica não teria se revelado baixo, pelo contrário, os setores de Costura e Montagem da unidade de Rolante, na qual foi produzido o calçado exportado, teriam pequeno grau de ociosidade, o que conflita com a argumentação da impugnante em defesa do que denominou “preço político”.

Além disso, a interessada também não apresentou documentos que comprovem a ocorrência de policitação, em virtude da qual teria se comprometido a fornecer dita mercadoria ao preço estabelecido pelo adquirente, não sendo de se aceitar a justificativa apresentada por seu perito no sentido de que tais documentos são periodicamente eliminados dos arquivos.

Devidamente intimada, inconformada, a interessada, tempestivamente e legalmente representada, interpôs extenso recurso voluntário a este Colegiado, que leio em sessão e transcrevo neste relatório, as razões apresentadas para se reformar o julgado.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 114.605
ACÓRDÃO Nº : 302-33.963

“- Repisam-se como repetidas aqui, neste recurso, por linha, do primeiro recurso, os itens 4 a 7.2.1. (fl. 63/79).

- A douta parecerista de fl. 170/175, - que serviu de suporte a concisa decisão “a quo” de fl. 177, - põe ressaltos para pedir a procedência da autuação, em três aspectos inseridos, na ordem, às fl. 175:

a) ser a planilha de fl. 24, uma “projeção de custos” (item 16.3);

b) pela “pequena ociosidade” constatada nos “setores de montagem e costura da unidade de Rolante”, conflitar esta com a argumentação do “preço político” (item 16.4);

c) inapresentação, pela autuada, de “policitação” (item 16.5, escrito 16.3);

- A crítica à planilha de fl. 24 é ôca, já se viu.

Mas se iluminam dois pontos: a concretude dos dados físicos da mesma, confirmada pelo “Centro Tecnológico” às fl. 125/126; e por ter sido única, a fabricação de botas da autuação (fl. 145, nº 8 e fl. 164 resposta ao quesito d), - portanto, confeccionada sob encomenda - e não por processo contínuo (apud fl. 165, último período); - cai por terra a argumentação, - mormente quando o fiscal perito às fl. 161 afirma: ... *“tratar-se de um procedimento arbitrário, em tese consideramos aceitável a sistemática adotada pela empresa.”*

Acima de tudo, o que neste ponto da planilha 24 ressalta, - é o não encontro de nenhum vestígio ou dado falso. Se no cosmos a ciência constata o fato mas não o explica minudentemente, e por vezes só em tese, o fato não deixa de ser verdadeiro “si et in quantum”, - desde que na dúvida, consabe-se é beneficiário o acusado.

- A ociosidade quase inexistente nas unidades da Autuada tomada para desconsiderar o “preço político”, - já se viu acima, - é rotundo ridículo do enfoque, desde que fantásticos os prejuízos realizados no decurso do ano de 1990 (fl. 90) quando o patrimônio líquido chegou ao índice de 0,15 (apud fl. 91, 140/1 nº 2 e 3) - com um capital de giro absolutamente negativo e insuficiente; a rigor a Autuada estava insolvente e em estado pré-falimentar, tendo lhe salvo o bem da vida as oito contendas judiciais demonstradas existir e em curso às fl. 154.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 114.605
ACÓRDÃO Nº : 302-33.963

- Finalmente, a não apresentação da "policitação" fechou o pensamento da parecerista. "Data venia", trata-se de uma posição que alguém tomaria contra o amarelo, por ser o amarelo.

Teria bastado atenta leitura dos autos às fl. 165, - último período do "laudo fiscal", - quanto do laudo de fl. 138 que refere a um "protótipo" e a um "design" recebido do comprador, - ambos os laudos referindo o atendimento de uma "encomenda" (fl. 165) ou "oferta de compra" (fl. 138 nº 02) e não produto da linha contínua - para se chegar a uma inexorável dedução lógica - estar-se a frente de uma "policitação".

De "policitação", o conceito em Aurélio é: "promessa ou oferecimento; proposta ou oferta de negócio feita a alguém, pendente de aceitação, mas que, salvo poucas exceções, obriga desde logo o proponente".

O fato de a Autuada ter se desfeito da documentação auxiliar esta necessária à decisão do negócio em si, mas irrelevante de todo depois de o mesmo concretizado, - não invalida a constatação fática de que "as botas" da autuação foram executadas sob encomenda, - e isto não desmente a policitação havida. Antes a confirma.

- Remanesce, por último, o arbitramento do preço de U\$\$ 25,00 por par sobre um preço real praticado de U\$\$ 17,00 (fl. 01-v).

- "Causa brevitatis" e para evitar tautologia, se invocam os argumentos dos itens 6 a 7.2.1. de fl. 76/79, - para rejeitar o infundado arbitramento realizado, sem análise técnica, - ou parâmetros comparativos, - de um preço unitário de U\$\$ 25,00 quando o preço recebido, por verdadeiro, foi de U\$\$ 17,00 o par.

- Para subsídio, - se constate que, para o comprador da bota, - foram efetuadas vendas de aproximadamente Cr\$ 531.000.000,00 sobre um montante bruto de vendas de Cr\$ 4.002.259.770,86 - representando este cliente mais de 10% das vendas, - que deixaram, no todo um resultado positivo de Cr\$ 29.045.000,00, em 1990, - num quadro operacional global de tremendo prejuízo, já se viu (apud fl. 144).

Se em ano difícil, - não há interesse em se manter vendas a cliente que compra mais de 10% da produção, - ainda que o "preço seja político", - é não conviver com o bem da vida de um comerciante, e por isso, - fora da realidade".

A D. Procuradoria da Fazenda Nacional ofereceu contra-razões ao recurso interposto no intuito de vê-lo improvido, pois que a autuação fiscal sob censura se encontra alicerçada no ordenamento disciplinador das relações jurídico-

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 114.605
ACÓRDÃO Nº : 302-33.963

tributárias do comércio exterior, destacando que as perícias técnica e contábil, requeridas pela Recorrente, foram realizadas com o enfrentamento dos quesitos formulados e que, consoante pronunciamento do órgão competente, deu-se a descaracterização dos próprios documentos de exportação, implicando na ocorrência de artifício doloso na prática da infração e resultando na cominação disciplinada no Art. 503 do Regulamento Aduaneiro.

É o relatório.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 114.605
ACÓRDÃO Nº : 302-33.963

VOTO

Na hipótese vertente, teria ocorrido fraude relativa à qualidade e preço na exportação de 2.328 pares de botas de couro, para senhoras, com sola sintética, cano médio, sem zíper apresentados a conferência física com as mesmas características constantes da GE ao preço de U\$\$ 17,00 o par, que o fisco considerou incompatível com o produto exportado, constatado como de cano longo.

Em decorrência, foi solicitado o pronunciamento da CACEX quanto à divergência apontada, juntando-se amostra do produto.

Atendendo à solicitação formulada, a CACEX informou que, em análise comparativa do calçado que lhe foi encaminhado, pode constatar que o produto está descaracterizado nos documentos de exportação e o preço real, para exportação, situa-se na faixa de U\$\$ 25,00 FOB/PAR, preço líquido, aduzindo, ainda, que estava adotando as providências cabíveis à abertura de inquérito administrativo, bem como, comunicando o fato ao Banco Central para averiguação dos aspectos cambiais.

Não obstante a longa tramitação do processo fiscal, não consta dos autos pronunciamento posterior do referido órgão especificando a descaracterização informada assim como os critérios utilizados para estabelecer a faixa de preço para exportação por ele indicada, sobre a qual repousa a exigência fiscal que ora se aprecia.

Uma vez realizadas as perícias requeridas pela autuada, por força do Acórdão nº 302-32.296 desta Câmara, os laudos acostados aos autos não amparam a caracterização, de forma inequívoca, de fraude quanto à qualidade e preço do produto exportado, pelo contrário, corroboram algumas das alegações da defendente, em especial tratar-se efetivamente de botas de cano médio e não de cano longo, como entende a fiscalização.

Em inúmeros julgados este Colegiado já pacificou o entendimento de que nem todo ato contrário aos estatutos tributários se constitui em fraude ou em qualquer ato doloso. A fraude, da qual o dolo é um dos componentes, tem que ser provada, não bastando que seja meramente apontada para se penalizar o contribuinte com fulcro no Art. 532, I, do Regulamento Aduaneiro, devendo, ainda, neste caso, estar caracterizada de forma inequívoca.

Contudo, os laudos periciais e demais documentos constantes dos

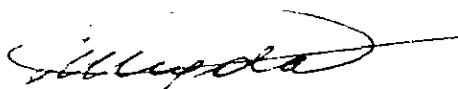
MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 114.605
ACÓRDÃO Nº : 302-33.963

autos, não permitem a conclusão pela prática inequívoca de fraude, por ausência dos elementos indispensáveis à sua comprovação, com prova cabal, de maneira irretorquível, constando, apenas, a manifestação da CACEX respondendo à indagação da autoridade aduaneira sem sequer indicar os critérios utilizados ou as divergências constatadas.

Do exposto e por tudo o mais que dos autos consta, acolho as razões de defesa apresentadas pela autuada, e dou provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 19 de maio de 1999



HENRIQUE PRADO MEGDA - Relator.