



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

Processo nº 11817.000213/2004-95
Recurso nº 134.789 Voluntário
Resolução nº 3201-00.003 – 2^a Câmara / 1^a Turma Ordinária
Data 25 de março de 2009
Assunto Solicitação de Diligência
Recorrente BETRA TRADING SA
Recorrida DRJ-SÃO PAULO/SP

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

RESOLVEM os membros da 2^a Câmara/1^a. Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência, nos termos do voto do Relator.


LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO

Presidente e Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Anelise Daudt Prieto, Irene Souza da Trindade Torres, Celso Lopes Pereira Neto, Nanci Gama, Vanessa Albuquerque Valente e Heroldes Bahr Neto e Nilton Luiz Bartoli.

Relatório

Trata-se de retorno de diligência por meio da Resolução 303-01.382, de 6 de novembro de 2007, de lavra do então Conselheiro Zenaldo Loibman.

Com vistas a evitar a repetição, sintetizo relatório que embasou a adoção de tal instrução complementar;

A exigência fiscal decorre de ação desenvolvida pela Alfândega do Aeroporto de Brasília em que se teria constatado, segundo apontado pelas autoridades fiscais:

1- Subfaturamento de operações de importação que teriam como adquirentes a pessoa jurídica ONITY LTDA, por meio da falsificação das faturas comerciais apresentadas pela BETRA TRADING no despacho aduaneiro;

2- Entrega a consumo de mercadoria não submetida a despacho de importação;

3- Erro de classificação fiscal na importação de pilhas e baterias;

4- Erro de classificação e insuficiência na descrição de máquinas fotográficas digitais;

Diante de tal convicção, foram aplicadas as multas condizentes com tais infrações e os impostos que deixaram de ser recolhidos pelas práticas ali apontadas.

Essencialmente, as razões de impugnação, que se repetem em sede de recurso voluntário são:

1- cerceamento do direito de defesa, pela não entrega ao sujeito passivo de documentos de instrução do auto de infração e pela alusão à entrega à consumo de mercadorias não regularmente submetidas a despacho sem a descrição de tais mercadorias;

2- no que se refere à diferença do valor aduaneiro declarado e apurado, que não restara comprovado o intuito fraudulento por parte das pessoas jurídicas (importadora e adquirente) e que, se viesse a ser demonstrado tal intuito, não poderia a Betra, mero prestador de serviço, ser responsabilizada por tais infrações;

3- no que se refere ao erro de classificação fiscal de pilhas e baterias, que tanto a classificação apontada pelo fisco estariam equivocadas e que eventual falha não causara prejuízo, já que a alíquota aplicável seria a mesma;

4- no que se refere à entrega a consumo de mercadorias não declaradas, que a fiscalização não poderia assumir tal presunção já que tal mercadoria fora submetida a despacho e, em tal ocasião, não fora registrada qualquer divergência;

5- que a revisão aduaneira representaria mudança de critério jurídico, vedado pelo art. 149 do CTN. Cita a lição de Bernardo Ribeiro de Moraes;

Após a apresentação da competente impugnação, entendeu a i. autoridade julgadora *a quo* em converter o processo em diligência, com vistas à apresentação de



esclarecimentos por parte dos autuantes e posterior manifestação da pessoa jurídica Betra Trading.

Fornecidas as cópias dos anexos e prestados os demais esclarecimentos suscitados, inclusive a mercadoria que deixara de ser declarada, decidiu o órgão julgador de 1^a instância pela manutenção parcial da exigência, como se observa da leitura da ementa do acórdão recorrido, *verbis*:

Assunto: Imposto sobre a Importação - II

Data do fato gerador: 01/06/2001

Ementa: VALOR ADUANEIRO - Mediante conjunto de provas indiciárias, foi descharacterizado o valor declarado pela interessada. Valoração efetuada de acordo com os métodos previstos Acordo GATT/94. Correta aplicação das multas por subfaturamento e declaração inexata. CLASSIFICAÇÃO FISCAL - As pilhas e baterias recarregáveis de chumbo, classificam-se na posição 8507.20.10. FALTA DE MERCADORIA - Comprovada pela fatura comercial a não declaração de mercadorias, é necessário efetuar a cobrança dos valores não recolhidos. FALTA DE INFORMAÇÃO NA DECLARAÇÃO - Nos termos do artigo 69 da lei 10.833/2003, é obrigatória a descrição detalhada da mercadoria, incluindo sua marca e modelo, sob pena de aplicação da multa prevista no artigo 84 da MP 2.158-35/2001. EX TARIFÁRIA - Não restou demonstrado pela fiscalização que a mercadoria importada tratava-se de "Lâmpadas Dicróicas", não sendo cabível a aplicação da alíquota de EX Tarifária prevista para esta mercadoria.

Lançamento Procedente em Parte

Conforme se observa no voto que orientou a já mencionada resolução, buscava o então relator aprofundar a coleta de informações capazes de confirmar a existência da acusada fraude de valor e delimitar a participação da recorrente em tal conduta.

Veja-se o que constou da parte dispositiva do referido voto:

Proponho, pois, a conversão do presente julgamento em diligência à repartição de origem para que complemente a instrução destes autos. Inicialmente, nos preconizados no GATT/94 e na Opinião Consultiva da OMC, citados na decisão recorrida, devem ser intimadas formalmente as demais empresas envolvidas na situação, a saber a empresa nacional adquirente das mercadorias em foco, ONITY LTDA, bem como a exportadora no exterior, TESA ENTRY SYSTEMS, que aparentemente segundo manuscritos constantes das faturas sob suspeita, parece ter representante no Brasil com mesmo nome (ver citação transcrita na decisão da DRJ às fls. 383 que menciona TESA Brasil) para prestarem as seguintes informações:

(I) Por que razões existem duas faturas comerciais, com mesma numeração e especificação de mercadorias, para uma mesma transação comercial, e ainda registrando divergência de quantidades e preços unitários? (A explicação deve abranger todas as faturas especificadas com esse problema, no auto de infração e na decisão da DRJ).



(2) *Explicar o significado das comunicações manuscritas existentes nas faturas comerciais apresentadas à SRF pela ONITY LTDA que aparentemente traduzem combinação entre a TESA e a ONITY acerca de qual das duas faturas produzidas para a mesma transação deveria ser apresentada na ocasião do registro da DI perante a alfândega brasileira.*

(3) *Informar se o intermediário importador BETRA TRADING foi previamente informado, pela ONITY ou pela TESA, acerca desse procedimento de emissão de mais de uma fatura por operação comercial.*

(4) *a BETRA TRADING recebeu do seu contratante ONITY todas as faturas existentes referentes a uma mesma transação comercial, e nesse caso, recebeu alguma orientação sobre qual fatura em cada caso deveria ser apresentada à aduana? Caso não, ou seja, se somente recebeu uma fatura referente a cada operação, foi de alguma forma avisada do procedimento combinado entre exportador no exterior e adquirente no Brasil para ajustar preço e/ou quantidade em outra fatura referente a uma mesma transação?*

Em cumprimento, foram prestadas as seguintes informações:

1- por parte das pessoas jurídicas ONITY e a TESA:

- que não possuem relação societária direta entre si;
- que a TESA era uma empresa pertencente ao mesmo grupo econômico da ONITY LTDA.;
- que a ONITY não tem poder para representar a TESA ENTRY SYSTEMS INC.;
- que, em 2003, a ONITY realizou uma auditoria interna em todos os seus processos de importação de mercadorias. Na ocasião, verificou que verdadeira confusão relacionada aos valores aduaneiros de importação foi cometida. O valor declarado no registro da declaração de importação era menor do que deveria constar;
- que, em decorrência desse erro, a ONITY deixou de recolher parte dos tributos incidentes nessas operações, especialmente o Imposto de Importação - II e imposto sobre produtos industrializados - IPI;
- que, ao constatar referidos equívocos, e objetivando evitar qualquer espécie de consequência fiscal penal tributária, a ONITY ofereceu denúncia espontânea dessas irregularidades recolhendo todas as diferenças apuradas; e
- que a denúncia espontânea foi devidamente formalizada nos autos do processo administrativo nº 10314.002621/2004-80.

2- A autoridade autuante, faz uma explanação acerca das infrações que acredita ter a recorrente praticado, reforçando:



- que o lançamento diz respeito a crédito tributário prejudicado por ato fraudulento - mediante artifício doloso (utilização de faturas falsas apresentadas no despacho aduaneiro), gerando um significativo prejuízo ao Erário;

- que as hipóteses de fraude afastariam a aplicação do Acordo de Valoração Aduaneira, daí porque ser cabível a apuração da base de cálculo tomando-se por base a fatura verdadeira;

- que tal procedimento encontraria guarida no artigo 38 do Acordo de Valoração Aduaneira, como ratificado pelo órgão julgador de 1^a instância, órgão que julga hierarquicamente superior. Transcreve o dispositivo.

- que a pretensão de ver aplicados procedimentos do AVA ao presente processo teria sido formulada pelo contribuinte, quando da apresentação da sua defesa;

- que a DRJ firmou a convicção de que tais valores lançados com base nas faturas verdadeiras estavam corretos, dado que representariam montante que deixara de ser corretamente declarados nas correspondentes declarações de importação;

- que a fraude consistira na substituição de uma *invoice verdadeira por outra “invoice” ainda que, em tese, falsa, ambas com as mesmas descrições e numeração documental de série*;

- que, de tais faturas constariam anotações, *realizadas por parte dos interessados na fraude, indicando que fossem declaradas ao fisco, de forma repetida e sistemática, portanto, continuada, aquelas “invoices”, de mesma numeração seriada, mas de menor valor*;

- que exame da documentação demonstraria *a intenção proposital, por parte dos interessados na fraude, em declarar valores menores que os efetivamente devidos, pois, as “invoices” com os valores reais e de maior montante não eram apresentadas à fiscalização na oportunidade do despacho aduaneiro, mas guardadas e só vieram a ser conhecidas por ato falho dos participantes na fraude, os quais entregaram a documentação à fiscalização por ocasião de uma ineficaz tentativa de denúncia espontânea e quando comparadas com as efetivamente apresentadas no despacho ficou patente e comprovada documentalmente a fraude perpetrada*;

- que o Conselho de Contribuintes determinara a realização daquela diligência no intuito de que fossem questionadas as anotações realizadas à mão nas faturas, orientando a sua não apresentação no despacho, *“mas sim a outra de mesma numeração e de valor reduzido, sempre, de forma continuada e sistemática com Dano ao Erário”*;

- que a resposta fora a mais simples possível: “mero equívoco”;

- que o questionado não se dera *“ao menos ao trabalho de responder o que era perguntado: Por que razão constavam avisos à mão nas ‘invoices’ escondidas à fiscalização, de modo a não chegar ao conhecimento das autoridades fiscais os valores efetivamente devidos”*;

- que a intenção de esconder o documento verdadeiro à fiscalização teria sido demonstrada de maneira cristalina;

- que os participantes da fraude, no seu sentir, teriam criado um novo método para cancelamento de documentos fiscais. Descreve o que seria tal método;

- que a declaração de importação encerraria lançamento por homologação e que a legislação tributária responsabilizaria o contribuinte, para todos os efeitos, sobre os registros efetuados;

- que a Betra, pessoa jurídica que efetuara a importação, na qualidade de contribuinte, teria responsabilidade legal pelos efeitos de seu ato;

- que as respostas oferecidas ao Conselho de Contribuintes, não trariam nenhum fato novo, mas a repetição da tese de defesa: que denunciaram espontaneamente as infrações e pagaram corretamente os tributos, que a duplicidade de faturas deveria a equívoco, que não seriam pessoas ligadas e que nada orientaram umas as outras;

- que a denúncia espontânea, como já havia sido consignado no correspondente auto de infração, seria ineficaz;

- que os erros perpetrados sempre prejudicariam o Fisco, dado que os documentos apresentados seriam sempre menores que os verdadeiros, o que reduziria significativamente o valor dos tributos a serem pagos;

- que apesar da afirmação de que inexistiria ligação entre as pessoas jurídicas TESA e ONITY, reconheceu-se que a primeira pertenceria ao mesmo grupo econômico da segunda;

- que a adquirente se limitara a informar que não comunicara à Betra a realização de denúncia espontânea realizada, de sorte que deixaram de ser respondidas duas indagações deste Colegiado: se todas as faturas referentes a uma mesma transação comercial foram entregues à Betra e se esta pessoa jurídica importadora fora avisada da existência de ajuste entre exportador e importador tendente à reduzir o valor ou as quantidades de mercadoria declarados, indagações que, no seu sentir, exigiriam respostas diferentes da apresentada;

3- a recorrente Betra Trading, além de reiterar as alegações formuladas por ocasião do recurso voluntário, acrescentou, acerca dos elementos carreados ao processo por ocasião da realização da diligência:

- que atuou nos despachos objeto de verificação na qualidade de importador “por conta e ordem de terceiros”;

- que o Regulamento Aduaneiro, em seu art. 603,V deixa claro que poderão responder conjunta ou isoladamente a importadora e a adquirente nas importações por sua conta e ordem e que, por assim prever, dado que a lei não possuiria palavras inúteis, decidira este Colegiado converter o julgamento em diligência a fim de aprofundar a investigação da responsabilidade;

- que fora ignorado o objetivo da diligência, dado que os servidores responsáveis se limitaram à reportar a manutenção do auto de infração pela DRJ, órgão que julgaram possuir maior autoridade, e a ratificar todas alegações ali narradas;



- que a legislação tributária preveria duas modalidades de responsabilidade: a objetiva, estabelecida no art. 136 do CTN e a subjetiva, no art. 137;

- que, no caso de infração perpetrada nas importações por conta e ordem, caberia separar essas duas modalidades, eis que a responsabilidade objetiva seria solidária e a subjetiva, exclusiva do terceiro que a deu causa;

- que o auto de infração, a par de indicar ações de cunho doloso, que constituiriam crime em tese, atribuiu-lhe responsabilidade objetiva pelas infrações e não incluiu no pólo passivo a adquirente da mercadoria;

- que, por expressa previsão contratual, a responsabilidade pelos fatos praticados seriam da empresa adquirente e não da empresa importadora;

- que, se há de se presumir culpa da importadora: a infração narrada, se confirmada, seria de culpa exclusiva do adquirente, quer pela expressa disposição contratual, quer pela *experiência ordinária dos fatos nesse tipo de operação*. Se fraude houvesse, o que desconheceria, não seria a Betra a interessada, mas a adquirente;

- que as provas contidas nos autos não trazem qualquer comprovação de que a conduta descrita como ilícita tenha sido efetivamente praticada pela Recorrente, sendo certo que os documentos apontados como indiciários de fraude (faturas comerciais com valores a maior e com anotações sobre sua substituição) estavam em poder do adquirente, não sendo verídica e nem sequer plausível a argumentação de que esta teria conhecimento da prática de qualquer ilícito ou mesmo da existência de duas faturas;

- que, em resposta as indagações deste Colegiado, a ONITY (adquirente) expressamente afirmara que não lhe comunicara ato ou providência referente à denúncia espontânea que originou a ação fiscal;

- que o único significado a ser extraído de tal resposta seria o de que a Betra não teria conhecimento da existência de mais de uma fatura comercial para uma mesma operação;

- que a ONITY e a TESA pertenceriam a um mesmo grupo econômico, mas que nunca houvera relação societária direta entre essas duas pessoas jurídicas;

- que tal fato permitiria deduzir que a Recorrente (terceira completamente autônoma) não tivera acesso a documentos da operação comercial objeto do questionamento;

- que, não havido comprovação da existência de fraude documental (falsidade) ou de sua intenção de burlar o fisco (dolo), requisitos indispensáveis à caracterização do crime de sonegação, não seria válido imputar-lhe qualquer responsabilidade, máxime porque baseada em ilações sobre sua atuação, o que não poderia ser admitido;

- que restaria evidenciada, assim, a insubsistência da tese contida no auto de infração reiterada pela autoridade *a quo*, sobre a responsabilização objetiva, cuja exposição e conclusão encontrar-se-iam confusas, não mencionariam a disposição legal infringida e a penalidade aplicável, além de cometer equívoco quanto a tipificação legal do ilícito, o que geraria a nulidade de pleno direito da autuação formulada;



7

- que a descaracterização do primeiro método de valoração não seguira as exigências fixadas na legislação de regência, posto que não teria sido comprovado ilícito capaz de determinar nova valoração com base em arbitramento;

- que os i. auditores não fizeram qualquer diligência *in loco* nas empresas com o fim de angariar ou de levantar provas complementares. Apenas reiteraram sua idéia de fraude presumida pela existência de duas faturas comerciais. Apontou os critérios que o fizeram concluir pela deficiência do procedimento fiscal;

- que haveria contradição na afirmação dos autuantes de que as faturas verdadeiras teriam sido ocultadas do fisco, ante o fato de que o adquirente apresentara espontaneamente esses documentos, tempos após o desembarço aduaneiro;

- que a jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes seria pacífica, inadmitindo a presunção de fraude. Citou o acórdão que ilustraria esse entendimento;

- que as faturas comerciais que instruíram as importações em foco foram objeto de exame documental pela repartição preparadora, as mercadorias foram submetidas a um processo de conferência física, sendo tais despacho inclusive sendo alvo de um exame preliminar do valor declarado sem que qualquer dúvida ou irregularidade tenha sido levantada;

- que o fato de existirem duas faturas para a mesma transação comercial, a despeito de poder ser considerado como indício para embasar o raciocínio da fiscalização, não teria o condão de tornar realidade a presunção da existência de fraude, nem de imputar-lhe responsabilidade por algo em que ela não teria participação;

- que seria perfeitamente normal emitir-se um documento com equívocos em suas informações e ser providenciada sua correção;

- que a fatura comercial não seria um documento numerado sequencialmente e sujeito a controle de numeração, pela inutilização do número anteriormente utilizado de sorte que não se revela irregular a correção desse documento com a emissão de um outro com o mesmo número;

- que, se o documento fora substituído pelo exportador, não se poderia imputar-lhe responsabilidade nem presumir sua participação na falsificação daquele documento;

- questiona ainda o tratamento, no seu sentir, irônico, que teria sido atribuído pelo Fisco às explicações da adquirente acerca dos motivos que justificariam a existência de duas faturas para uma mesma operação;

É o Relatório.



Voto

Conselheiro LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO – Presidente e Relator

Inicialmente, há que se louvar a diligência demonstrada pelo i. Conselheiro Zenaldo quando da condução do presente recurso voluntário. Indiscutivelmente, a intervenção de mais de uma pessoa jurídica em uma mesma operação de importação exige do julgador esforço adicional.

Com efeito, além da materialidade da conduta, há que se envidar todos os esforços na busca da definição da responsabilidade de cada um desses atores.

Ocorre que, a meu ver, ainda pairam dúvidas que, s.m.j. prejudicam a formação da convicção acerca desses dois aspectos:

No campo da materialidade, mais especificamente da exclusão da responsabilidade, sobrevive dúvida acerca dos fatos relativos ao processo nº 10314.002621/2004-80, protocolado pela empresa ONITY, segundo declarado, no intuito de promover a denúncia espontânea das infrações cometidas.

Segundo consigna a autoridade fiscal, tal iniciativa não alcançara os efeitos consignados no art. 138 do CTN¹ em razão da insuficiência dos recolhimentos.

Com relação a esse aspecto, duas dúvidas me surgiram:

1- os recolhimentos, ainda que supostamente insuficientes, foram considerados quando da formalização da exigência em litígio?

2- se considerada cada declaração de importação separadamente, qual é a diferença entre o valor que o Fisco entende devido e o recolhido pela pessoa jurídica ONITY?

A resposta a tais indagações, a meu ver, pode influenciar decisivamente na solução do litígio, na medida em que viabilizará a avaliação, por parte deste Colegiado, das razões que conduziram o Fisco a concluir pela total ausência de efeitos de tais pagamentos.

Lembrar, nesse particular, que as pessoas jurídicas importadora e adquirente são responsáveis solidárias e que nessa condição, os recolhimentos efetuados se enquadraram na regra do art. 125, I do CTN².

Por outro lado, ainda com relação à participação da pessoa jurídica autuada, existe ainda um elemento que, pelo menos para este Relator, ainda não ficou claro.

Com efeito, um indício ressaltado pelo Fisco está nas comunicações manuscritas nas faturas comerciais nº 02FVR2790 (fls.134) e 02 FVR00947 (fls.175).

¹ Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

² Art. 125. Salvo disposição de lei em contrário, são os seguintes os efeitos da solidariedade:
I - o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais;

Conforme se observa, em tais documentos, registram-se tratativas entre a Sras. Ângela, que se apresenta como vinculada à pessoa jurídica TESA e Ruth, Camile, Lorise, cujo vínculo profissional ou societário não restou identificado.

Ora, se pesa sobre as operações acusação de irregularidade que envolve conluio, penso que é essencial identificar quem são as partes envolvidas no apontado vício: se exclusivamente exportador e adquirente ou se todos os atores, incluindo o importador por conta e ordem que, até que se prove o contrário, atua como prestador de serviço.

Sendo assim, voto no sentido de que seja novamente convertido o julgamento em diligência para que:

1- seja juntada cópia integral do processo administrativo n° 10314.002621/2004-80, protocolado pela empresa ONITY;

2- esclarecido se os recolhimentos consignados em tal processo foram abatidos do *quantum* considerado devido em razão das infrações ora imputadas à pessoa jurídica Betra;

3- elaborado demonstrativo que detalhe, por declaração de importação e por tributo, o valor que deixou de ser recolhido espontaneamente pela pessoa jurídica ONITY;

4- se ainda não providenciado, confirmados os recolhimentos nos sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal do Brasil;

5- seja identificada a natureza da vinculação entre as Sras Ruth, Camile ou Lorise e a recorrente.

Sala das Sessões, em 25 de março de 2009.


LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO – Presidente e Relator


10