



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

**Processo nº** : 11817.000213/2004-95  
**Recurso nº** : 134.789  
**Sessão de** : 06 de novembro de 2007  
**Recorrente** : BETRA TRADING S.A  
**Recorrida** : DRJ-SÃO PAULO/SP

**R E S O L U Ç Ã O N° 303-01.382**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

RESOLVEM os Membros da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, nos termos do voto do relator. Os Conselheiros Nanci Gama, Marciel Eder Costa e Anelise Daudt Prieto votaram pela conclusão.

  
ANELISE DAUDT PRIETO  
Presidente

  
ZENALDO LOIBMAN  
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Silvio Marcos Barcelos Fiúza, Nilton Luiz Bartoli, Tarásio Campelo Borges e Luis Marcelo Guerra de Castro. Esteve presente o advogado Nilo Marcio Braun, OAB 7102-ES.

Processo nº : 11817.000213/2004-95  
Resolução nº : 303-01.382

## RELATÓRIO

Por meio deste processo se exige crédito tributário decorrente de autuação fiscal procedida pela Alfândega do Aeroporto Internacional de Brasília (fls.1/34) exigindo tributos e multas.

A descrição dos fatos pode ser resumida como se segue. Por decorrência de denúncia espontânea de débitos que pretendeu fazer a empresa ONITY LTDA., foi constatada a falsidade de faturas comerciais apresentadas pela BETRA TRADING no despacho aduaneiro de algumas mercadorias. A falsidade foi confirmada através de textos escritos nas faturas consideradas verdadeiras determinando a utilização de valor diverso do que foi efetivamente negociado, ensejando a exigência de impostos suplementares. Relativamente à DI 02/1017344-5 não houve a declaração de mercadorias constantes na fatura considerada verdadeira.

Em segundo lugar, houve erro de classificação fiscal na importação de “pilhas e baterias”. Depois de intimada a interessada, e consultadas as NESH, a fiscalização verificou que deveria ser a classificação no código 8507.20.10, e não na posição declarada pela interessada, 8506.80.90.

Pelo subfaturamento apurado foi aplicada a multa de 100%, conforme legislação da época, e o mesmo com relação à multa pela diferença apurada entre o preço declarado e o que foi efetivamente pago pelas mercadorias. Aplicou-se a multa prevista no art.84, I, da MP 2.158/01, em razão de erro na classificação fiscal. E pela falta de informação na DI quanto a todos os elementos necessários para a correta classificação de “câmera digital para utilização acoplada em computadores” foi aplicada a multa prevista no §1º do art.69 da Lei 10.833/2003. E, por fim, foi aplicada a multa prevista no art.84 da Lei 4.502/64 e art.1º do DI 400/68, por mercadoria consumida, ou entregue a consumo, importada fraudulentamente. A autuação não utilizou os “ex” mais gravosos vigentes a partir de 01.01.2003, com relação à posição 8539.21.90.

Inconformada a interessada apresentou sua tempestiva impugnação de fls.196/222, que pode ser essencialmente resumida nos seguintes itens:

1. Preliminarmente, o auto de infração não indica o dispositivo legal infringido e a correspondente penalidade cabível, resultando em cerceamento ao direito de defesa.
2. A acusação de fraude deve ser provada, meras suspeitas não autorizam a tributação. A prescrição legal de “evidente intuito de fraude” obriga ao fisco a demonstrá-lo.

Processo nº : 11817.000213/2004-95  
Resolução nº : 303-01.382

3. A fiscalização se refere a fatura considerada verdadeira e outra considerada falsa, porém se ambas, conforme destaca o AI, foram emitidas pelo exportador, ambas são originais e verdadeiras. Ademais, não se indicou onde estariam as faturas com idêntico teor (com exceção do preço), tais documentos não foram acostados ao AI. Portanto, o lançamento carece de fundamentação, motivação e especificação das supostas infrações relativas a apresentação de documento ou declaração falsa.

4. Quanto à reclassificação de “pilhas e baterias”, a fiscalização não pode desrespeitar o art.149 do CTN. A primeira classificação foi homologada.

5. No desembaraço aduaneiro não foi encontrada nenhuma mercadoria não declarada. A acusação não passa de mera presunção, não foram especificados sequer quais seriam essas mercadorias, incorrendo mais uma vez em cerceamento ao direito de defesa.

6. No AI não há uma linha para descrever em quais circunstâncias, ou em qual operação, houve subfaturamento, e por que se chegou a tal conclusão. A acusação é draconiana e impede a recorrente de apresentar defesa neste ponto.

7. O art.491 do novo RA obriga a que na DI constem a identificação da mercadoria, sua classificação, seu valor aduaneiro e sua origem. Somente uma perícia técnica poderia atestar ser a descrição feita na DI omissa, incompleta ou inacabada. Não houve omissão de nenhum elemento relativo às câmeras digitais que levasse a um tratamento tributário diverso daquele que foi conferido no momento da declaração.

8. Foi aplicado “ex” gravoso do IPI, mas a fiscalização não informou o ato legal que o instituiu, impedindo a defesa neste ponto. Não foram discriminadas as mercadorias consideradas como importadas fraudulentamente e colocadas a consumo. Ora, todas as mercadorias colocadas a consumo pela interessada foram submetidas a regular despacho aduaneiro.

9. Trata-se de importação por conta e ordem de terceiro. A interessada não participou da negociação comercial. O CTN é claro em seu art.137 ao determinar que a responsabilidade por crimes e contravenções é pessoal ao agente, principalmente no caso de dolo específico.

A DRJ/São Paulo II, por sua 2ª Turma de Julgamento, decidiu que o processo deveria retornar à repartição de origem, em diligência, para que a fiscalização explicitasse os tópicos indicados pela impugnante, nos quais as supostas



Processo nº : 11817.000213/2004-95  
Resolução nº : 303-01.382

omissões ou confusão nos autos levariam a uma falta de clareza e cerceamento ao direito de defesa do acusado.

Feita a informação fiscal, às fls.238/248, com os seguintes esclarecimentos:

1. Na cópia do auto de infração entregue ao interessado constava a informação de que cópias das faturas comerciais e das DI's mencionadas se encontram nos autos. Se, por acaso, o contribuinte não teve acesso a tais documentos foi por sua opção.
2. O enquadramento legal e as correspondentes penalidades constam do auto de infração para cada tópico da autuação. Mas foram novamente informadas às fls.238/248.
3. A mercadoria HT24 Euro Granada LA S/2030 (nas faturas de fls.163/164) não foi declarada na DI 02/1017344-5 (fls.161)
4. Nos termos do art.69 da Lei 10.833/03, aplica-se a multa prevista no art.84 da MP 2.158/2001, com relação ao importador que omitir ou prestar informação inexata ou incompleta de natureza administrativo-tributária, cambial ou comercial, necessária ao procedimento de controle aduaneiro. Nos termos do mesmo §2º do art.69 tais informações compreendem a descrição completa da mercadoria, com todas as características necessárias à correta classificação fiscal, marca, modelo, nome comercial ou científico, ou outros atributos eventualmente estabelecidos pela SRF para conferir identidade comercial à mercadoria.
5. As mercadorias autuadas por consumidas, ou entregues a consumo (item 08 do AI) são as que foram vendidas mediante as notas fiscais constantes às fls.64, 68, 76, 86, 93, 100, 107, 113, 122, 128, 135, 143, 150, 158, 155, 166 e 174.

A autuada foi regularmente notificada do resultado da diligência, da qual resultou nova emissão do auto de infração nº 117600/001108/2004, em 01.02.2005, sendo-lhe reaberto o prazo de trinta dias a partir dessa ciência para nova manifestação, o que foi feito às fls.316/330, na qual em resumo alega que:

1. A IN SRF 247/2002 disciplina a importação por conta e ordem de terceiros, que é o caso. **A interessada não pode ser responsabilizada pelas informações e documentos-base da importação.**
2. Nos termos do art.603 do RA só respondem pela infração, conjunta ou isoladamente, quem de alguma forma concorra para a

Processo nº : 11817.000213/2004-95  
Resolução nº : 303-01.382

sua prática, ou dela se beneficie. No CTN, art.137, a responsabilidade por infração é pessoal ao agente, e não do interveniente na operação. O adquirente de mercadoria estrangeira, nas importações por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora, é responsável solidário, conforme a redação dada pela MP 2.158-35/2001.

3. A requerente não teve nenhuma participação, direta ou indireta, nas infrações supostas, e descritas no AI, e como não teve nenhum benefício com elas não lhe podem imputar nenhuma responsabilidade, conforme art.603, I, do RA.

4. Apesar dos aditamentos feitos no AI, a identificação do dispositivo infringido correspondente à infração não está claro nem objetivo. A descrição dos fatos apresenta, por várias vezes, a expressão "*aplica-se multa (...) de acordo com a legislação vigente*".

No restante, basicamente, se repete a argumentação constante da impugnação já descrita.

A DRJ/SPO II, por sua 2ª Turma, por unanimidade, decidiu ser procedente em parte o lançamento, exonerando o contribuinte das cobranças relativas à DI nº 04/0716360-8 (IPI, de R\$260,55; Multa de R\$195,41 e Juros de R\$ 13,52), e à DI nº 03/0829949-8 (IPI, de R\$ 1.054,54; Multa de R\$ 790,91 e Juros de R\$ 188,23). Mantendo o restante do lançamento. As principais razões de decidir foram (fls.378/390):

1. Preliminar quanto à responsabilidade. Embora tenha citado o art.603, I, do RA, esqueceu de observar o previsto no inciso V do mesmo artigo, que estabelece a responsabilidade conjunta ou isolada ao importador e ao adquirente da mercadoria de procedência estrangeira, na importação por conta e ordem deste, por intermédio de pessoa jurídica importadora. Foi a interessada que registrou as DI's e apresentou a documentação de instrução, restando clara sua responsabilidade. A responsabilidade solidária do eventual adquirente não extingue a responsabilidade da interessada neste processo, nem a transfere a outrem, visto que a solidariedade não comporta benefício de ordem.

2. Preliminar quanto à falta de suficiente clareza da autuação. Não procede. Todas as informações necessárias à defesa estão discriminadas no auto de infração. Ademais, para suprir qualquer eventual dificuldade de entendimento da autuada sobre o que lhe estava sendo exigido, e para resguardar a garantia de ampla defesa, a DRJ solicitou, em diligência, que a fiscalização discriminasse, por

item da autuação, todos os enquadramentos legais e penalidades aplicadas. Foi apresentada e consta às fls.238/243 a informação fiscal suplementar, desfazendo qualquer dúvida ou confusão que pudesse dificultar a apresentação de defesa, da qual resultou a emissão de nova redação do auto de infração. A interessada foi intimada a apresentar nova defesa a partir da ciência do resultado da diligência. Ficou também claro ao contribuinte que qualquer outra informação podia ser encontrada nos autos à disposição da interessada, que não pode mais alegar falta de acesso aos autos.

3. Quanto ao mérito. A valoração aduaneira (VA) é disciplinada pelo GATT/94 do qual o Brasil faz parte. A primeira base de valoração é o preço de transação, que normalmente se comprova através da fatura comercial. A descaracterização do 1º método de valoração, e adoção de nova VA pela fiscalização pressupõe dois procedimentos distintos, porém conjuntos, a descaracterização do valor declarado pelo importador, mediante prova de fraude, e a determinação da correta VA nos termos do Decreto 92.930/86 e 1.355/94.

4. O AVA exige para a descaracterização do 1º método da VA, a comprovação da fraude quanto ao valor declarado, ou o descumprimento das condições previstas nas letras "a" e "d" do item 1 do art.1º do AVA. Com base na Opinião Consultiva da OMC, na Decisão nº 1 exarada em Marrakesh, que não altera o AVA, mas esclarece o significado do seu texto, a declaração apresentada de modo a levar a Alfândega a suspeitar de sua veracidade, permite a exigência de maiores explicações do importador, inclusive documentos ou provas de que o valor declarado representa o efetivamente pago, ou a pagar, pela mercadoria, ajustado de acordo com as cláusulas do art.8º do AVA. Se, com as novas informações, ou na ausência de resposta, persistirem as dúvidas quanto á exatidão do valor declarado, poder-se-á com base no art.11 alegar descabimento do primeiro método. Antes dessa decisão final a alfândega deve comunicar expressamente ao importador as razões de suas dúvidas, oferecendo direito de resposta ao importador. Chegando a uma decisão final, esta deve ser comunicada por escrito ao interessado, juntamente com sua fundamentação.

5. Foram utilizadas neste caso provas indiciárias. Sobre elas ensina Paulo Celso Bonilha, em seu livro "*Da Prova no Processo Administrativo Fiscal*". Diz que indício sob o aspecto jurídico consiste no fato conhecido que, por via do raciocínio, sugere o fato probando, do qual é causa ou efeito. É questão controversa no processo administrativo tributário a utilização da prova indiciária, como fundamento do lançamento, em substituição à prova

documental de comprovação dos fatos geradores. A polêmica abrange figuras como o arbitramento e desclassificação de escrita, no pressuposto de que os documentos não existam ou não mereçam fé, e igualmente se inquiram de irregularidades as declarações e esclarecimentos prestados ao fisco. Nesses casos o lançamento de ofício depende dos elementos informativos de que se possa lançar mão. Neste caso, a prova indiciária se aplicaria se os indícios de subfaturamento levantados pela fiscalização fossem fortes o suficiente para, pela via do raciocínio, levar ao fato probando do subfaturamento.

6. Cabe, então, analisar os indícios apontados pela fiscalização. O primeiro indício de subfaturamento resulta da denúncia espontânea de débitos pretendida pela empresa ONITY LTDA, porém não acompanhada dos recolhimentos necessários para a sua caracterização. Segunda informou a ora recorrente a ONITY LTDA é a consignatária final das mercadorias. Por decorrência da pretendida denúncia de débitos, depois de intimada a ONITY a apresentar as faturas comerciais que embasaram as importações relacionadas às fls.04/05 destes autos, foram apresentadas cópias de faturas divergentes das que foram apresentadas na ocasião do despacho aduaneiro. Lembra-se que a acusada neste processo é a pessoa jurídica que realizou o despacho aduaneiro das mercadorias em questão, apresentando a documentação exigida para fins de desembaraço. O fato de existirem duas faturas comerciais, com preços diferentes, para a mesma transação comercial representa indício fundamental para embasar a acusação. Como já se disse, o 1º método de VA utiliza o preço de transação referido na fatura comercial. Para as mesmas importações, as mesmas transações, a empresa que realizou o despacho aduaneiro, autuada neste processo, e a consignatária final das importações, ONITY LTDA, apresentaram faturas comerciais divergentes quanto ao preço. Isto, por si só, nos termos dispostos na Opinião de Marrakesh, e conseqüentemente, no próprio GATT, é motivo suficiente para suspeitar do valor declarado a menor pela importadora e questioná-la a respeito da divergência.

7. O segundo indício de fraude percebido pela fiscalização foram as comunicações escritas nas próprias faturas comerciais. Na fatura n° 02FVR2790 (fls.134) está escrito à mão na parte inferior do documento: "*Ruth: esta é a fatura original+packing list, mas vamos utilizar a fatura que lhe enviei por e-mail no despacho. Ref Imp 030+031/02-A Ângela 18/06/02*".

Na fatura comercial n° 02 FVR00947 (fls.175) pode-se ler, também escrito à mão na parte inferior do documento:



Processo n° : 11817.000213/2004-95  
Resolução n° : 303-01.382

*“De: Ângela – TESA Brasil Para: Ruth/Camile/Lorise  
Ref. Imp. 001002 + 052/01C + 060/01-C*

*Esta fatura não será utilizada no desembaraço, e sim, a que lhes envie por e-mail, por US\$ 33.017,37. Grata, Ângela”.*

Trata-se de fatos materialmente constatados, constantes nas faturas apresentadas pela consignatária das mercadorias, e constam dos autos, ou seja, para uma determinada importação existem duas faturas comerciais, sendo que algumas delas apresentam textos que traduzem intenção de esconder determinadas faturas da fiscalização aduaneira enquanto outras é que deveriam ser apresentadas para despacho aduaneiro.

Outro indício de conhecimento pela ora impugnante, jaz no fato de que a fatura comercial de fls.163 foi apresentada pela ora impugnante com o propósito de embasar a negociação descrita na DI n° 02/1017344-5. No entanto, as mercadorias ali discriminadas embora sejam as mesmas que constam de outra fatura de mesma numeração, constante às fls.164, apresentam quantitativos e valores unitários diferentes, e menores, para algumas delas. Ambas as faturas foram consignadas à interessada neste processo, o que indica que tinha conhecimento das duas faturas.

8. O terceiro indício de subfaturamento resulta da falta de explicações da interessada sobre os fatos questionados. Diante dos fatos expostos pela fiscalização no auto de infração, indicando fraude e subfaturamento, a acusada silenciou quanto aos indícios apontados. Poderia ter tentado explicar qual o motivo para a existência de duas faturas comerciais para uma mesma transação, ou, ainda, apresentar explicações da transportadora emitente das faturas, mas nada disso foi feito. Simplesmente calou diante da acusação, nada apresentando em contrário ao raciocínio desenvolvido pela fiscalização que sugere o fato probando do subfaturamento.

9. Considera-se que os fatos apresentados tem força suficiente para reverter o ônus da prova de modo a impelir a autuada a justificar porque apresentou fatura comercial divergente da que foi apresentada pela consignatária final das mercadorias, e também a explicar o significado que pretendeu dar aos textos existentes nas faturas comerciais acima indicadas. Mas nada foi explicado. A reunião dos fortes indícios apontados, e não contestados, constituem prova suficiente de intenção de fraude no despacho aduaneiro das mercadorias abrangidas nas DI's listadas às fls.04/05.

10. Quanto às multas aplicadas quanto a este ponto acima analisado foram procedentes. Restou clara a falta de recolhimento de tributos por decorrência fraude, configurando infração qualificada com multa de 150% . Pelo subfaturamento, conforme art.526, III, do RA/85, caberia multa de 100% sobre a diferença apurada. Esta é uma multa pela infração cambial, pela informação inexata na GI. Mas, em 27/08/2001 entrou em vigor a MP 2.158-35/2001, cujo art.88 passou a disciplinar a mesma infração. Assim, para as DI's 01/0572409-7/001 e 01/0597809-9/001 foi aplicada a multa prevista no art. 526, III, do RA/85, mas para as DI/s discriminadas às fls.06/07, que foram registradas já sob a vigência da referida MP (que deixou de ser provisória por força da EC 32/2001), foi aplicada a penalidade conforme ali previsto.

11. Sobre a multa aplicada por entregar a consumo mercadorias importadas fraudulentamente, dispõe o art.463 do Decreto 2.637/98. Tal dispositivo encontra base legal na Lei 4.502/64 e no DI 400/68. Tais mercadorias correspondem às discriminadas nas DI's de fls.04/05 cujos registros foram acompanhados de faturas comerciais fraudulentas. Daí tais mercadorias advêm de importação fraudulenta, nos termos do que foi comprovado nos autos. A penalidade é procedente.

12. Sobre a classificação fiscal de pilhas e baterias. A interessada importou mediante as DI's 03/05204402-005, 03/07495528-002 e 04/03743960-004, baterias carregáveis cujo anodo é de óxido de chumbo e o catodo é de chumbo reutilizado, conforme resposta à intimação de fls.40/43. A importadora classificou tais mercadorias no código 8506.80.90 referente a "*Outras pilhas ou baterias de pilhas, elétrica*". As NESH da posição 8506 esclarecem que a característica principal da pilha elétrica é não poder ser fácil nem eficazmente recarregada. Esta posição não compreende as pilhas elétricas recarregáveis, geralmente providas na sua parte superior de uma cápsula de latão perfurada, que se classificam como acumuladores elétricos na posição 8507. Analisando a posição 8507, em razão da mercadoria ser constituída por chumbo no catodo e por óxido de chumbo no anodo, com base na Regra 1, a classificação correta é conforme indicado pela fiscalização, na posição 8507.20.10.

13. A respeito da alegação da impugnante quanto a que a classificação somente poderia ser revista nos termos do art.149 do CTN lembra-se que o inciso I do mesmo artigo dispõe que o lançamento pode ser revisto de ofício quando a lei assim o determine. Foi o que fez o DL 2.472/88, art.54, podendo ser realizada no prazo de cinco anos a contar do registro da DI.



14. Quanto às mercadorias não-declaradas. O importador declarou que na DI 02/1017344-5 estaria importando as mercadorias transcritas às fls. 388 (na decisão DRJ). A DI nº 02/1017344-5 (fls.160) menciona a fatura comercial o2 FVR03189. Entretanto a fatura comercial comprova que a negociação realizada incluiu, além das mercadorias declaradas, a compra de 50 unidades de fechaduras “Euro Granada HT24 LA S/2030 “. Tais mercadorias não foram declaradas na DI, e a prova de que foram negociadas é a própria fatura comercial apresentada pela interessada.

15. Sobre as mercadorias descritas insuficientemente nas DI's, o que impede a correta classificação fiscal. São as que constam do item 06 do AI (fls.08). A descrição apresentada foi: “ Câmeras digitais para utilização acoplada em computadores”. A mesma descrição é a que consta nas faturas comerciais (fls.49052).

Nos termos dispostos no art.69 da Lei 10.833/03, a mercadoria que não tiver sua descrição completa, nos termos definidos nesta lei é passível de aplicação da penalidade prevista no art.84 da MP 2.158-35/01. Mas, em razão da não retroatividade a fiscalização acertadamente aplicou a penalidade acima apenas com relação às DI's registradas depois da vigência da Lei 10.833/03.

16. Para o caso das lâmpadas dicróicas faltam dados nestes autos que permitam a aplicação do mencionado “ex” gravoso sobre as importações em questão. No auto de infração não ficou demonstrado que as mercadorias importadas se tratassem de lâmpadas dicróicas, por tal motivo se exonerou o contribuinte dos impostos e acréscimos lançados com relação às DI's 04/07166360-8 e 03/0829949-8, num total de R\$ 2.503,16, do que não se recorre de ofício em razão de ser valor inferior ao limite de alçada.

Irresignada com a decisão proferida em primeira instância, a interessada apresentou tempestivo recurso voluntário às fls.398/420, do qual se retiram a principais alegações a seguir resumidas em tópicos:

1. Preliminarmente acerca da responsabilidade. A prática de sonegação fiscal, crime de resultado, de que foi acusada a interessada pressupõe dolo específico do agente, que necessariamente remete a uma responsabilização subjetiva com previsão legal na Lei 8.137/90. A fundamentação da responsabilidade no voto condutor do acórdão recorrido foi, conforme consta às fls.379, com base no art.136, do CTN, c/c art.603, V, do RA. Com efeito, a autoridade julgadora esqueceu ao tipificar o ilícito, de que são elementos do crime de sonegação fiscal a fraude documental (falsidade) e a intenção de burlar o fisco (dolo). Cai assim por terra a insubsistente tese da responsabilidade objetiva

exposta confusamente na decisão recorrida, além de não mencionar a disposição legal infringida e a penalidade aplicável, bem como ser equivocada a tipificação legal do ilícito.

Sobre a falta de clareza da autuação, a decisão recorrida afirmou que, depois da diligência, os fatos descritos na autuação para cada infração apontada, seus enquadramentos legais e correspondentes penalidades, explicitaram qualquer dúvida ou confusão que estivesse dificultando o entendimento do acusado. Está equivocado. Faltam elementos materiais de prova nos autos, o que torna impossível a uma parte formalizar uma acusação e à outra constituir argumentos legais de defesa. É inconsistente a imputação baseada em ilação. Além de tudo, o erro de tipificação do ilícito é causa de nulidade do feito, o que se requer desde logo.

2. No mérito. Sobre a valoração aduaneira o valor de transação declarado foi descaracterizado sem a devida comprovação de prática do ilícito, que pudesse viabilizar um arbitramento. A motivação exposta na decisão recorrida acerca da prova indiciária e sua possibilidade de aplicação em flagrante contradição com os fatos descritos neste caso afrontam o princípio da legalidade, o da segurança jurídica e os demais insculpidos no art.37 da CF/88. Mais inusitado ainda é a confissão expressa da inexistência de prova material para a comprovação das alegações construídas fortuitamente, numa tentativa de imprimir veracidade aos supostos indícios apontados.

3. É pacífica a jurisprudência dos três Conselhos de Contribuintes, conforme ementas transcritas às fls.404/406, no sentido de que não cabe presunção de ilícito, que os atos administrativos, incluindo o lançamento, exigem a exposição da motivação, isto é, o ônus da prova. A comprovação do ilícito pressupõe instrução dos autos com termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis.

Quanto à acusada utilização de documentos falsos ou forjados, cabe contestar o enquadramento da autuada no disposto do art.136 do CTN, segundo tese simplista de responsabilização objetiva, entretanto o caso exige tipificação expressa do ilícito praticado pelo agente com intuito doloso de sonegação de tributos. Foi com boa-fé a utilização pela autuada da documentação no procedimento de nacionalização das mercadorias, fato que por si só tem o condão de, depois de tipificado o delito, remeter o enquadramento legal previsto no art.136, para a aplicação do contido no art.137 do CTN. Há no art.136 a ressalva de poder existir disposição de lei em contrário que exija a demonstração da intenção do agente, e no



mesmo CTN no art.137, se dispõe em contrário ao entendimento esposado na autuação. A tese apresentada pela recorrente é a de responsabilidade subjetiva que exige pressupostos materiais e legais, quais sejam infração definida em lei como crime ou contravenção (art.1º, III, da Lei 8.137/90), e o dolo específico do agente elementar.

4. A autuada, ao desempenhar sua regular atividade de prestar serviço de importação e nacionalização de mercadorias por conta de preponente e sob sua dependência, no caso de ser caracterizada a existência de dolo específico daquele, jamais poderia ser imputada da responsabilidade prevista no art.136 do CTN. Como sabem os ilustre julgadores a tipificação equivocada do ilícito conduz à nulidade do ato coator. A ora recorrente não prestou declaração inexata em relação às mercadorias, e, muito menos quanto ao VA, e não há prova em contrário. A recorrente não deu causa à prática de subfaturamento, nem de simulação, conluio ou coisa parecida.

5. Cabe explicitar alguns fatos relacionados à valoração aduaneira. O caso é de interposição de terceira pessoa na compra e venda em comércio exterior. A negociação foi feita entre o vendedor/exportador e o comprador/adquirente, portanto a ora recorrente, importadora, apenas prestou um serviço de nacionalização e entrega das mercadorias estrangeiras ao comprador, não tendo nenhuma vinculação com o exportador. Embora seja o comprador o responsável fiscal pela operação, ele encaminha ao importador toda a documentação e informações comerciais para instrução dos procedimentos aduaneiros, bem como para esclarecer dúvidas perante a repartição competente, muito embora, com fulcro no art.39 da Lei 9.784/99, seja facultado à autoridade aduaneira se esclarecer diretamente junto ao adquirente.

6. Por outro lado a SECEX também exerce função de controle da valoração aduaneira, conforme Portaria SECEX 20/96. As faturas comerciais que instruíram as importações em foco foram objeto de exame documental, as mercadorias foram submetidas a conferência física, ocorrendo exame preliminar do valor declarado, pelo qual se verifica a existência e regularidade dos documentos referentes ao valor aduaneiro. Após todos esses procedimentos não há que se falar em presunção ou em provas indiciárias. Se houvesse dúvidas por parte d autoridade fiscal deveria providenciar diligências suficientes à tomada desatar esclarecimentos sobre os indícios de irregularidades e decisão, ou mesmo auditar a empresa ou simplesmente intimar a recorrente a prestar esclarecimentos sobre os indícios de irregularidade nas faturas comerciais, mas não fizeram assim. A autoridade administrativa se limitou a verificar



documentos fornecidos pelo adquirente das mercadorias que apresentaram divergências entre o preço declarado e o preço contratado.

7. Não se pode alegar omissão da ora recorrente, se a fiscalização não solicitou nenhum esclarecimento do exportador, nem do importador, nem do adquirente. Há aspectos não explícitos na fatura e que fazem parte da negociação e podem alterar seu valor, por exemplo, o preço pode ser pago de uma só vez ou em parcelas, pode ser pago antes, depois ou no ato do recebimento das mercadorias, bem como o preço pode se sujeitar a condições. Tais informações podem estar, ou não, inseridas em contrato. O fato de existirem duas faturas comerciais para a mesma transação pode até constituir indício fundamental a embasar o raciocínio da fiscalização, o que não pode ser ter o condão de tornar realidade a presunção de fraude, nem de imputar à recorrente algo em que não teve nenhuma participação. Os manuscritos constantes das faturas mencionadas não caracterizam fraude por parte da ora recorrente que nenhuma ligação tem com esse fato, quanto ao interesse do importador existem apenas ilações.

8. Em se considerando a existência de documento falso utilizado de boa-fé pela autuada, registra-se que esta não pactuou preço de venda ou de compra daquelas mercadorias, limitando-se a prestar seus serviços de importação e nacionalização por conta e ordem de terceiro, trabalhando com a mercadoria adquirida, sendo-lhe impossível alterar o preço constante das notas fiscais ou outros documentos.

9. Esclarece que tendo recebido do contratante os documentos necessários a realizar seu trabalho, promoveu o recolhimento dos tributos para a nacionalização das mercadorias pelo exato valor daquelas faturas. As mercadorias foram desembaraçadas pela SRF como regulares, cessando no momento da entrega das mercadorias ao adquirente a responsabilidade da ora recorrente. Não é sua a responsabilidade dos fatos *a posteriori*.

10. Por outro lado, a fiscalização não pode simplesmente afirmar a falsidade das faturas comerciais sem a devida comprovação por meio de perícia ou outro meio que ateste a acusação, e prova indiciária é inservível para isto.

11. Se não houve prova de fraude praticada por parte da ora recorrente, a ela não podem ser aplicadas as multas. Consta dos autos que a ora recorrente sempre que foi intimada atendeu às solicitações durante o procedimento fiscal e não se justifica a



exigência de multas de ofício, por subfaturamento ou por infrações administrativas ao controle das importações, e muito menos o seu agravamento. Ressalta-se que todos os recolhimentos relacionados às importações em comento, com base nos documentos que recebeu da adquirente, foram efetuados, não havendo nenhuma DI pendente. Em seu auxílio aponta o acórdão 102-45.896 do Primeiro Conselho.

12. Quanto à classificação fiscal de pilhas e baterias. Embora a classificação adotada pela importadora possa não ser a mais adequada, aquela adotada pela fiscalização também não é, posto que a característica principal do produto não é o fato de ser recarregável, nem de ser constituída de chumbo. Importa notar neste caso que para ambas as classificações adotadas a alíquota é a mesma, de 15%, e ainda que não fosse a mais correta, não resultou em prejuízo para a União (art.112, II, CTN). Assim não se justifica a multa aplicada por mero erro de classificação na TEC. Conforme o art.112 do CTN, quando houver dúvida quanto às circunstâncias materiais do fato, a natureza ou à extensão de seus efeitos, bem como sobre a natureza da penalidade aplicável, e ainda não causarem prejuízo ao fisco, a interpretação deve ser a mais favorável ao contribuinte.

13. Cumpre neste ponto lembrar as lições de Bernardo Ribeiro de Moraes acerca da impossibilidade jurídica de revisão aduaneira nos moldes realizados na autuação ora combatida. O art149 do CTN somente autoriza revisão de lançamento em caso de erro de fato, ou identificação de fraude, simulação ou dolo. Junta, às fls.413, ementa de decisão do TRF 4ª R acerca da impossibilidade de rever o lançamento se no momento do desembaraço a autoridade fiscal acolheu a classificação feita pelo contribuinte. Acrescenta que tal jurisprudência chegou a ser sumulada pelo extinto TRF (Súmula 227), por tanto impossível o lançamento por erro de direito. É, portanto, nulo ao AI na parte que promove a revisão do lançamento por erro de direito.

14. A fiscalização presumiu a entrada de mercadorias não declaradas pela ora recorrente. Trata-se de mera presunção porque nenhuma mercadoria não declarada foi encontrada no momento do desembaraço aduaneiro. Como se pode admitir a arguição de entrada de mercadoria não declarada cuja existência física, ou seja, cuja prova material não existe nem foi atestada pela Alfândega. Depois, a fatura apresentada no despacho é autêntica e única existente sobre a transação ocorrida. Não há outra que represente o negócio realizado entre o adquirente e o exportador. A ora recorrente não é a adquirente dos produtos, tanto que a autuação se originou com denúncia espontânea de débitos do adquirente ONITY.



15. A descrição da suposta infração não especifica quais mercadorias deixaram de ser declaradas, e isto por si só é caso de nulidade por ofensa ao art.10 do PAF. Consta, por acaso, alguma prova efetiva e concreta de que houve importação de mercadoria não declarada? Nestes autos não, houve apenas mera suposição com base em documentos não disponibilizados e não apresentados à autuada. Se o fisco imagina que há omissão de documentos a ele cabe o ônus de provar o o corrido, o que não se pode é exigir do empresário a produção de prova negativa. Assim onde houve apreensão de mercadorias não declaradas, onde estão elas?

16. Sobre o subfaturamento (diferença entre o preço efetivamente pago e o declarado). A autoridade não apresentou os motivos e fatos específicos que possam permitir seu convencimento no sentido de que os documentos apresentados pela ora recorrente no desembaraço devam ser desconsiderados. Qualquer que seja a irregularidade acusada, essa infração deve estar perfeitamente descrita no auto de infração. A autoridade fiscal deveria ter feito, e não fez, a identificação precisa dos documentos apresentados por terceiros e pela ora recorrente, explicitando porque preferiu aqueles a estes, e porque as faturas apresentadas pela ora recorrente, não consideradas falsas, foram simplesmente ignoradas. Até onde sabe, os documentos utilizados no desembaraço aduaneiro lhes foram remetidos pelo exportador, por ele foram assinados, e sendo, portanto, autênticos. Se seu conteúdo é falso, então os elementos objetivos que demonstrem essa falsidade devem ser demonstrados pela autoridade aduaneira. Não se admite simples preferência de um documento em detrimento de outro, sem motivação explicitada. Há também aqui nulidade formal do auto de infração.

17. Quanto à suposta insuficiência de declaração das mercadorias para o fim de classifica-las. Ora, o desembaraço foi regular, feita a verificação de praxe, o fiscal responsável não demonstrou nenhuma dificuldade de identificação da mercadoria descrita na DI. Segundo, não cabe revisão de classificação devidamente homologada no desembaraço aduaneiro. O mais estranho é que a fiscalização não disse que elementos teriam sido supostamente sonogados de forma a haver prejuízo quanto ao correto enquadramento tarifário. O novo RA, art.491, c/c o art.44 do DI 37/66 estabelece tão somente a obrigação do contribuinte de identificar, classificar e expor seu valor, nada mais. A fatura comercial é que deve conter os elementos indispensáveis à identificação da mercadoria. Somente a mercadoria em si mesma pode ser confrontada com a descrição feita na DI, e aí uma perícia técnica pode elucidar qualquer dúvida quanto aos parâmetros da correta classificação fiscal, ou mesmo quanto a uma descrição incompleta. Não é possível mera conjectura de que a descrição foi equivocada depois do desembaraço.



Processo nº : 11817.000213/2004-95  
Resolução nº : 303-01.382

18. Consta do auto que a descrição foi: “Câmeras digitais para utilização acoplada em computadores”. Tudo isso está correto. Se não fosse câmera, ou não fosse digital, ou não fosse de se utilizar acoplada a um computador, então haveria tentativa de burla ao fisco, mas não é o caso. Também se houvesse qualquer outro elemento vinculado às câmeras digitais que lhe concedessem um tratamento tributário diverso do que foi conferido no momento da declaração, cumpriria à autoridade aduaneira a demonstração de que elementos foram omitidos na descrição feita e com que intenção, mas não houve essa indicação. Neste ponto é insubsistente a autuação.

19. Sobre haver produto estrangeiro em situação irregular consumido ou entregue a consumo. Foi cobrada multa de 100% do valor da mercadoria. O auto de infração não especifica quais mercadorias foram importadas fraudulentamente, nem como teria ocorrido a suposta fraude. É estranho porque todas as mercadorias nacionalizadas pela ora recorrente foram submetidas a despacho aduaneiro, sem que restasse nenhuma pendência em qualquer das DI's. Nesse ponto tornou-se impossível qualquer defesa posto que não foram especificados os fatos que ensejam a cobrança dessa multa.

Pede que o Conselho de Contribuintes considere em especial o erro de tipificação do ilícito para reconhecer a nulidade do feito, ou então, reforme a decisão recorrida declarando a insubsistência do auto de infração.

A repartição de origem atestou a efetivação de arrolamento de bens em garantia recursal. Posteriormente houve declaração de inconstitucionalidade, pelo STF, com efeitos *erga omnes* quanto à exigência de garantia recursal no processo administrativo.

É o relatório.



Processo nº : 11817.000213/2004-95  
Resolução nº : 303-01.382

## VOTO

Conselheiro Zenaldo Loibman, relator.

Estão presentes os requisitos de admissibilidade do recurso e se trata de matéria da competência do Terceiro Conselho.

A decisão da i. autoridade julgadora em primeira instância exonerou pequena parte do crédito tributário lançado, afastou a aplicação de "ex" com alíquota mais gravosa com relação às DI's 03/08229949 e 04/716360-8/001, por entender que não ficou demonstrado na autuação serem, as referidas mercadorias, lâmpadas dicróicas, e só a estas se aplicaria o "ex" com alíquota mais onerosa. Portanto esta questão saiu da lide.

Há duas preliminares de nulidade do lançamento. A argüição se subdivide em duas vertentes, a primeira insiste em acusar falta de clareza da autuação, mesmo depois das providências de saneamento do processo determinadas pela DRJ e que resultaram na informação fiscal de fls.238/248 e na reedição do auto de infração, cientificado ao contribuinte, e do que resultou a reabertura de prazo para nova impugnação. Neste ponto não assiste razão ao recorrente, as queixas veiculadas na primeira impugnação encontraram eco na DRJ que determinou o saneamento do processo, conforme consta às fls.236, cujos quesitos traduziram exatamente as faltas enxergadas pela impugnante, e que resultou na informação fiscal acostada às fls.238/248, bem como em nova edição do auto de infração (fls.249/302), com reabertura do prazo de defesa. A esta altura já ficara claro para a interessada o seu direito de manusear os autos, de forma que mesmo que não se tenha informado precisamente se a informação de fls.238/248 foi, ou não, anexada ao novo auto de infração, ela foi acostada em 20.01.2005 (fls.303) e estava disponível ao interessado. Quanto à queixa da recorrente de faltarem elementos de prova material para embasar a acusação feita neste processo, é matéria a ser enfrentada na discussão de mérito.

A segunda vertente preliminar aponta falta de tipicidade no embasamento da autuação para a responsabilização por crime de sonegação em relação à ora recorrente. Registro que aqui estamos no processo administrativo, e deveremos avaliar a responsabilidade por tributo e em relação a penalidades administrativas, ficando para a seara judicial criminal a eventual apreciação de responsabilidade penal. Em princípio, entendo ser correta a observação feita na decisão recorrida quanto a que o inciso V do art.603 do RA/2002 prevê a responsabilidade, conjunta ou isolada, do importador e do adquirente, no caso de importação por conta e ordem deste, por meio de empresa importadora. Entretanto, embora, conforme disse a d. autoridade *a quo*, seja certo que a responsabilidade solidária do adquirente não extingue a responsabilidade da importadora, nem a transfere a outrem, visto que a solidariedade não comporta benefício de ordem,

Processo nº : 11817.000213/2004-95  
Resolução nº : 303-01.382

entendo que a discussão sobre a possibilidade, ou não, de responsabilizar o importador por conta e ordem de terceiro, quanto aos tributos eventualmente devidos e, quanto às penalidades aplicáveis, deve ser enfrentada como mérito, restando avaliar o alcance dessa responsabilidade no caso concreto.

Entendo que a primeira questão de mérito a ser apreciada requer uma análise acerca do procedimento de descaracterização do primeiro método de valoração aduaneira, o que no caso foi feito, de um lado, com base em prova indiciária, e de outro lado, considerou para apuração do valor aduaneiro informações do adquirente contraditórias com a que o próprio adquirente forneceu ao importador por sua conta e ordem, cabendo verificar qual informação merece ser considerada, se é que merece.

Preambularmente, deixo claro que não rechaço a possibilidade de aproveitamento, com real eficácia, de um conjunto de indícios que permitam a convicção do julgador quanto ao fato que se pretende provar, de forma que aquele conjunto de indícios, no seu todo, possa representar efetiva força probatória da acusação. O recurso a provas testemunhais ou utilização de denúncias se têm revelado uma necessidade relativamente freqüente nos últimos tempos, notadamente em casos de simulação ou fraude, principalmente quando uma eventual articulação criminosa dissimule fatos. Daí o desenvolvimento de normas legais em torno da matéria com crescente abrangência quanto à responsabilização administrativa, civil e penal.

Por outro lado, no caso concreto, há a necessidade, diante da lide posta em face das alegações no recurso e na decisão recorrida, de se analisar os passos seguidos pela administração tributária para, primeiro, tomar a decisão de descaracterizar o preço de transação declarado, e segundo, firmar convicção quanto à prática de subfaturamento, para em seguida adotar um novo valor aduaneiro.

Tomemos como guia o que disse a decisão recorrida a esse respeito. A valoração aduaneira (VA) é disciplinada pelo GATT/94. A primeira base de valoração é o preço de transação, que normalmente se comprova através da fatura comercial. A descaracterização do 1º método de valoração, e adoção de nova VA pela fiscalização pressupõe dois procedimentos distintos, porém conjuntos, a descaracterização do valor declarado pelo importador, mediante prova de fraude, e a determinação da correta VA nos termos do Decreto 92.930/86 e 1.355/94.

O AVA (Acordo de Valoração Aduaneira) exige para a descaracterização do 1º método da VA, a comprovação da fraude quanto ao valor declarado, ou o descumprimento das condições previstas nas letras "a" e "d" do item 1 do art.1º do AVA. Com base na Opinião Consultiva da OMC, na Decisão nº 1, exarada em Marrakesh, que não altera o AVA, mas esclarece o significado do seu texto, a declaração apresentada de modo a levar a Alfândega a suspeitar de sua veracidade permite a exigência de maiores explicações do importador, inclusive documentos ou provas de que o valor declarado representa o efetivamente pago, ou a pagar, pela mercadoria, ajustado de acordo com as cláusulas do art.8º do AVA. Se,

Processo nº : 11817.000213/2004-95  
Resolução nº : 303-01.382

com as novas informações, ou na ausência de resposta, persistirem as dúvidas quanto à exatidão do valor declarado, poder-se-á com base no art.11 alegar descabimento do primeiro método. Antes dessa decisão final a alfândega deve comunicar expressamente ao importador as razões de suas dúvidas, oferecendo direito de resposta ao importador. Chegando a uma decisão final, esta deve ser comunicada por escrito ao interessado, juntamente com sua fundamentação.

No contexto do caso concreto, as referências ao “importador” e ao “interessado”, nos dois parágrafos imediatamente anteriores, que transcrevem em parte a opinião consultiva da OMA, tanto podem se referir ao adquirente (ONITY) quanto ao intermediário importador (BETRA TRADING), na importação por conta e ordem daquele. A adquirente contratou os serviços da ora recorrente para proceder à importação de mercadorias, devendo realizar todos os procedimentos exigidos pela alfândega, e para isso lhe forneceu documentos referentes à negociação com o exportador no exterior.

Por outro lado, os elementos constantes destes autos informam que foi a partir de uma iniciativa do adquirente ONITY LTDA, no oferecimento de denúncia espontânea de débitos, que a administração tributária constatou existirem, aparentemente, em alguns casos, duas faturas comerciais para cada transação, com preços diferentes. Juntando elementos constantes no processo que tratava da denúncia espontânea de débitos da ONITY, a fiscalização constatou que o exportador no exterior TESA emitiu duas faturas comerciais com a mesma numeração, porém com valores diferentes (preço e/ou quantidades). Verificou até que em algumas delas, em posse da empresa adquirente, havia manuscritos com orientação sobre qual fatura deveria ser utilizada no despacho aduaneiro, tudo isso no âmbito da administração da ONITY LTDA. A partir daí, concluiu ter ocorrido fraude, e entendeu que o ilícito foi praticado também pela empresa que fez o registro das DI's por conta e ordem da adquirente. A conclusão parece demasiadamente apressada.

A DRJ iniciou sua análise afirmando que neste caso foram utilizadas provas indiciárias para concluir pela ocorrência de subfaturamento das importações que foram manejadas pela BETRA TRADING a mando da ONITY. Reconheceu, entretanto, conforme doutrina de Paulo C. Bonilha que o aproveitamento de prova indiciária é questão controversa e polêmica principalmente quando se trate de arbitrar receita ou desclassificar escrita, no pressuposto de que os documentos existentes não mereçam fé. Ora, embora fosse a adquirente das mercadorias, a fonte involuntária das constatações de suposta duplicidade de faturas para cada operação comercial, parece que o simples fato de ter sido a operação de importação, isto é, o registro das DI's e os despachos aduaneiros, providenciados pela ora recorrente, fez com que esta fosse escolhida pela fiscalização para alvo da autuação. Mas, não é este o problema, e sim, que a investigação abandonou o outro envolvido, ainda que nada impeça, como se disse no auto de infração, futura responsabilização.



Processo nº : 11817.000213/2004-95  
Resolução nº : 303-01.382

A decisão recorrida no desenvolvimento de sua fundamentação, e antes dela a fiscalização, questionou apenas a ora recorrente, como se fosse a única envolvida e interessada na situação suspeita, sobre qual a razão de existirem duas faturas comerciais, com valores diferentes, para a mesma transação comercial. A pergunta que se deve fazer agora é, por que na fase de investigação tal questão somente foi dirigida à BETRA TRADING e não também à ONITY LTDA?

Embora, pudesse ao final de uma investigação preliminar esse fato vir a ser efetivamente apontado como indício de fraude, também é possível que houvesse uma explicação de cunho comercial. Os eminentes colegas de plenário haverão de lembrar que recentemente enfrentamos caso em que foi apresentada uma explicação plausível, naquele caso, para a existência de mais de uma fatura comercial, com a informação documentada naquele caso sobre representar praxe no comércio internacional que o exportador no exterior autorize ao adquirente/importador a emitir uma nova via com maiores detalhes informativos quanto ao produto, em face de eventuais exigências da fiscalização aduaneira. É evidente que isso não explica nem justifica, em princípio, as irregularidades constatadas neste caso, mas indica a importância daquele procedimento recomendado pelo GATT e pela referida Opinião Consultiva da OMC. Estas embora tenham sido citadas como referência pela decisão recorrida, a meu ver, e s.m.j., não foram seguidas a contento pela fiscalização. As informações que a fiscalização aduaneira poderia buscar, não deveriam ter por endereço único o intermediário importador, mas necessária e, principalmente, deveria incluir o adquirente das mercadorias importadas, sendo mesmo muito mais provável que eventuais respostas pudessem ser mais passíveis de ser obtidas junto a este, no que se refere ao procedimento aparentemente anômalo de fazer anotações suspeitas nas faturas, e trabalhar com dualidade de faturas conscientemente, segundo tais anotações verificadas em documentos que pertencem à ONITY LTDA, e não à BETRA TRADING.

Registro mais uma vez que estou a seguir os mesmos passos da análise da DRJ para aferir a propriedade de utilização da prova indiciária de modo a se poder concluir por prática de subfaturamento, ou não.

A suspeita não surgiu no momento dos registros das DI's, nem no despacho aduaneiro, tudo isso ocorreu em aparente normalidade. O alerta soou em momento posterior, quando a adquirente das mercadorias importadas a título de recolher tributo vencido e não pago oportunamente, no propósito de denunciar isto espontaneamente apresentou a pedido da administração documentação que revelou uma duplicidade de faturas em importações anteriores.

Surgida a suspeita impunha-se a investigação fiscal, e mais, cabia questionar diretamente todos os envolvidos, necessariamente ONITY E BETRA, mas também, se possível a exportadora no exterior. O juízo acerca do ilícito só poderia se conformar com solidez depois desses questionamentos em busca de mais informação. Se, pelo menos se tivesse indagado também a adquirente das mercadorias, responsável direta pela negociação com o exportador no exterior, acerca das falhas e irregularidades constatadas, e então, se diante das novas informações colhidas, ou na

Processo nº : 11817.000213/2004-95  
Resolução nº : 303-01.382

ausência de respostas de todos os envolvidos, persistissem as dúvidas quanto à exatidão do valor da transação, então se poderia com base no art.11 do AVA alegar descabimento do primeiro método. Mas, antes dessa decisão de descaracterizar o valor de transação, a alfândega deve comunicar expressamente aos interessados, e neste caso a ambos, o adquirente e o intermediário importador, sobre as razões de persistirem as dúvidas e sobre sua decisão de utilizar outro método de valoração, ainda uma vez oferecendo aos interessados direito de resposta, para finalmente, se não se satisfizer com as explicações, e mediante comunicação escrita fundamentada manifestar sua decisão final de utilização de outro método nos termos preconizados no AVA. Pelo histórico do processo o questionamento apenas foi dirigido à ora recorrente. Esta, por sua vez, afirma em seu recurso que a autoridade aduaneira não explicitou os motivos e fatos específicos que possam permitir convencimento no sentido de que os documentos apresentados pela ora recorrente, no registro das DI's e no desembaraço, devam ser desconsiderados, tomados como sendo falsos, e as outras vias de posse da ONITY, consideradas como verdadeiras. Por que não o contrário?

A razão indiretamente apontada pela DRJ para tal escolha foi tão-somente a da via que apresentasse maiores quantidades e maiores preços unitários. Convenhamos que é critério inseguro para avaliar a autenticidade ou falsidade eventual das faturas. Aparentemente seria mais lógico descartar ambas, o que afinal só poderia ser decidido depois de ouvir todos os envolvidos, e nesse caso deveria levar à busca de novo método de valoração, não mais centrado no preço de transação.

A recorrente continuou sua arguição afirmando que qualquer que fosse a irregularidade acusada, essa infração deveria estar perfeitamente descrita no auto de infração. A autoridade fiscal deveria ter explicitado porque preferiu uns documentos a outros, e porque seriam exatamente as faturas apresentadas pela ora recorrente as consideradas falsas. Ora, é perfeitamente plausível a alegação da recorrente de que todos os documentos utilizados no desembaraço aduaneiro lhes foram entregues pelo contratante, ou a mando deste remetidos pelo exportador no exterior, por eles assinados, e, portanto, até onde podia observar, seriam autênticos. Se seu conteúdo for de algum modo falso, então os elementos objetivos que demonstrem essa falsidade devem ser especificados e demonstrados pela autoridade aduaneira. Não se poderia admitir uma simples e arbitrária preferência da autoridade aduaneira por um documento em detrimento de outro obtido da mesma fonte, a ONITY LTDA, mas todos estando sob suspeita de invalidade. Ainda mais, quando a principal fonte de informação no país, para este caso, seja justamente o adquirente da mercadoria que não foi aparentemente alvo da investigação preliminar à autuação.

Então tanto o primeiro indício de subfaturamento, o de haver duas faturas para cada operação, quanto o segundo indício considerado, o de haver comunicações escritas nas faturas, aparentemente indicativas de fraude, envolvem diretamente a consignatária final das mercadorias, mas não necessariamente o intermediário importador, embora também não haja elementos para eximi-lo de conhecimento dos fatos ou até de eventual participação na configuração de ilícito. O



Processo nº : 11817.000213/2004-95  
Resolução nº : 303-01.382

terceiro indício estaria na falta de explicações da BETRA para os questionamentos acerca das faturas. Vejamos mais este aspecto.

A decisão recorrida afirmou que tais elementos fáticos apresentados pela fiscalização teriam força suficiente para reverter o ônus da prova para a ora recorrente, já que não foi capaz de explicar porque apresentara fatura comercial divergente da que foi apresentada pela ONITY posteriormente, e nem tampouco soube explicar o significado dos manuscritos flagrados nas vias de fatura apresentadas pela ONITY. Discordo veementemente desta conclusão.

Ora, se a fonte comum de toda a documentação entregue ao intermediário importador e também à SRF, na ocasião da denúncia espontânea, foi exatamente a ONITY, parece lógico que as respostas àquelas indagações feitas na decisão recorrida deveriam ter sido preferencialmente a ela dirigidas, sendo razoável aceitar, em princípio, a queixa plausível da ora recorrente de nada saber sobre os procedimentos acertados entre o exportador no exterior e o adquirente/importador no Brasil, na negociação de compra e venda das mercadorias.

Disse a decisão recorrida que nada foi explicado pela BETRA TRADING, mas o mais relevante neste momento é de que não há registro nestes autos de que as mesmas indagações tenham sido feitas à ONITY, e se foram, quais foram as respostas. Neste ponto, a meu ver, se quebrou o fundamento da r. decisão recorrida baseada na doutrina de Bonilha acerca da prova indiciária. A base do raciocínio não foi concluída, não se solidificou ainda. É extremamente frágil a argumentação presente no voto condutor da decisão recorrida, às fls.383, de que tendo sido a ora recorrente que apresentou à SRF a fatura comercial de fls.163 para embasar a importação registrada com a DI 02/1017344-5, isto por si só serviria como confirmação de seu conhecimento sobre a existência de duas faturas por operação, posto que se descobriu no documento que foi acostado pela fiscalização às fls.164, advindo da contabilidade da ONITY, a mesma numeração de fatura mas com dados divergentes. Ora, a documentação que a BETRA apresentou para registro das DI's foi fornecida pela ONITY, e foi desta mesma fonte que a SRF obteve a outra fatura com mesma numeração. A rigor isto nada prova quanto a haver conhecimento e participação da ora recorrente em eventual fraude, o que de resto também ainda não ficou adequadamente caracterizada.

Não só não se sedimentou ainda a evidência de fraude, pela falta de requerimento de informação ao principal envolvido, de modo a que se possa afastar qualquer possibilidade por mais remota que seja, de normalidade do procedimento comercial e do preço que efetivamente serviu à transação, como também os elementos reunidos não são ainda suficientes para apontar dolo específico do agente importador, que foi curiosamente, isoladamente autuado. Mas, por outro lado, também não vejo definida ainda a situação como livre de suspeita de fraude na importação, nem mesmo quanto ao conhecimento e/ou eventual participação do intermediário importador. Faltou complementar a instrução destes autos. É necessário que se possa estabelecer se a BETRA TRADING de fato exerceu apenas o papel de intermediário nas importações focadas.

Processo nº : 11817.000213/2004-95  
Resolução nº : 303-01.382

Penso que a estratégia de autuação poderia ter sido mais bem conduzida se reunisse no pólo passivo da autuação tanto o adquirente das mercadorias quanto o importador por conta e ordem daquele, e as informações acerca da operação comercial fossem requeridas a todos os envolvidos, incluindo a empresa exportadora no exterior.

Mas não foi assim, o que nos leva a ter que decidir neste momento por continuar o julgamento conforme o estado atual do processo, e isto por insuficiência de instrução poderia levar a uma decisão injusta, ou então poder-se-ia determinar uma diligência saneadora à repartição de origem para o fim de completar a instrução com intimação à ONITY a apresentar os necessários esclarecimentos sobre as aparentes irregularidades constatadas, lembrando que mesmo não tendo sido formalmente autuada poderá ainda eventualmente ser chamada, como responsável solidária definida em lei, a responder tributariamente, se for o caso. Sem se falar em eventual responsabilidade civil, ou até penal, a depender do aprofundamento das investigações cabíveis.

Mas, antes ainda dessa decisão, cumpre lembrar que há outras questões de mérito acerca da classificação fiscal de “pilhas e baterias”, acerca de penalidades aplicadas por mercadorias apontadas como não declaradas, sobre multa aplicada por descrição insuficiente das mercadorias declaradas como “câmeras digitais para utilização acoplada em computadores”, cuja análise proponho que seja adiada para o retorno da diligência recomendada.

Proponho, pois, a conversão do presente julgamento em diligência à repartição de origem para que complemente a instrução destes autos. Inicialmente, nos termos 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 SISTEMAS**, 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:

- (1) 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



Processo nº : 11817.000213/2004-95  
Resolução nº : 303-01.382

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?

Depois de obtidas as respostas, ou na ausência de respostas dentro do prazo legal a ser concedido, deve a fiscalização apresentar suas conclusões de modo a especificar se é o caso de insistir no primeiro método de avaliação, e neste caso justificar o preço de transação que resolver adotar. Nesta hipótese todos os interessados devem ser intimados da decisão final da fiscalização, bem como do seu fundamento, com prazo legal concedido para sua manifestação a respeito, antes de retornarem os autos ao Conselho de Contribuintes.

Caso decida a autoridade aduaneira, em face do eventual não acatamento das informações colhidas, justificando o não-acolhimento, promover auto de infração complementar voltado a indicar nova valoração aduaneira eventualmente fundamentada em critério diverso do primeiro método de valoração, então deverá especificar o novo método adotado e sua justificativa. Em seguida a repartição de origem deverá intimar a todos os interessados, incluindo a ora recorrente, da nova autuação e de suas razões, abrindo novo prazo para suas manifestações.

Pelo exposto voto no sentido de converter o presente julgamento em diligência à repartição de origem para as providências acima discriminadas.

Sala das sessões, em 06 de novembro de 2007.

  
ZENALDO LOIBMAN – Relator.