



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 12466.005044/2002-16
Recurso nº : 131.510
Sessão de : 04 de dezembro de 2007
Recorrente : VIA SUL COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES LTDA
Recorrida : DRJ/FLORIANÓPOLIS/SC

R E S O L U Ç Ã O Nº 303-01.385

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 do recurso em diligência, nos termos do voto do relator.


ANELISE DAUDT PRIETO
Presidente


ZENALDO LOIBMAN
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Nanci Gama, Silvio Marcos Barcelos Fiúza, Nilton Luiz Bartoli, Marciel Eder Costa, Tarásio Campelo Borges e Luis Marcelo Guerra de Castro. Fez sustentação oral o advogado David Roberto Ressia e Soares da Silva, OAB 126336-SP.

RELATÓRIO

Por meio deste processo se exige crédito tributário decorrente dos autos de infração de fls.04/112, lavrados pela Alfândega do Porto de Vitória para exigir imposto de importação no valor de R\$ 3.439.524,92, acrescidos de multa agravada de 150%, no valor de R\$ 5.159.287,38, multa por infração ao controle aduaneiro por prática de subfaturamento no valor de R\$ 13.679.636,82, correspondente a 100% da diferença de tributos constatada, além de juros de mora. A autuação em tela foi dirigida à VIA SUL (que figura como importadora nas DI's), e arrola como responsáveis solidárias as empresas de despacho aduaneiro JA&A Serviços de Comércio Exterior Ltda (importador de fato) e IMPORTA Assessoria em Comércio Exterior (Comissária de despachos).

A descrição dos fatos pode ser resumida como se segue (ver fls.5/31). Em ato de revisão aduaneira das DI's listadas às fls.05, registradas entre 24.08.2000 e 25.04.2002, referentes a importações de tecidos e confecções ficou constatada a indicação de preços irrisórios em face do mercado. Essas importações apresentavam em comum a indicação das exportadoras no exterior MADILER S/A e NIVERWAY, do Uruguai, e a empresa JA & A, empresa de despacho aduaneiro foi identificada como encoberta e verdadeira importadora dessas mercadorias. Outras informações importantes se retiram da descrição dos fatos, e a seguir são resumidas:

1. Foram descobertos diversos artifícios utilizados nessas importações (pela JA&A) visando a ocultar ser o importador de fato, como uso de interposta pessoa (VIA SUL) a quem determinava a quem deveriam ser emitidas as notas fiscais de saída, de forma a também encobrir a negociação dos produtos importados no mercado interno conduzida sempre pela JA&A. Outras infrações foram praticadas, tais como falta de registro das importações perante a aduana uruguaia, falsidade de declaração quanto à origem das mercadorias (supostamente dos EUA, mas na verdade da China), subvaloração, fechamento de câmbio pela corretora SLW sem cobertura do devido contrato com o importador, ocultação do verdadeiro importador. Além do mais, os preços declarados estavam muito abaixo de outras importações de produtos semelhantes.
2. O importador pretendeu ludibriar os controles aduaneiros destinados a identificar distorções de valor declarado. A artimanha utilizada, a mesma já detectada em vários outros casos pela fiscalização, consistiu em declarar no campo referente à unidade estatística o **preço referente a 1 (uma) dúzia** da mercadoria, quando o sistema especifica em relação às posições do SH referentes a tecidos e confecções que se deve informar o **preço de**

uma unidade do produto. A fiscalização, diante dos demais indícios de fraude, e da larga experiência do despachante aduaneiro que atuou nessas importações, rechaçou a alegação de erro decorrente da falta de prática.

3. A VIA SUL, que figura como importadora nas DI's, foi intimada a apresentar a documentação referentes às importações para as verificações de praxe, entretanto deixou de apresentar a maioria deles. Com base em testemunhos colhidos, por escrito, do sócio-gerente da VIA SUL até abril/2002, foi apurado que a contratação dos serviços da VIA SUL para proceder à nacionalização dessas mercadorias foi feita a partir de proposta feita pelo Sr. Alencar da Cruz Natário Filho, sócio da empresa de despachos aduaneiros **JA&A**, mediante promessa de percentual do valor declarado para as mercadorias, garantindo-se, porém, um mínimo de US\$ 1.000,00 por operação (ver fls.153).

4. O Sr. Alencar especificou que as importações deveriam ser pelo Porto de São Francisco do Sul/SC e que o despachante deveria ser o indicado pela JA&A, Sr. Nilson R. Gramper. Os tributos aduaneiros ficariam sob responsabilidade da JA&A, bem como as despesas acessórias referentes à liberação dos conhecimentos de carga, que seriam debitados em contas correntes indicadas pelo Sr. Gramper na ocasião dos registros das DI's, Assim a VIA SUL não teve qualquer envolvimento no fluxo operacional e financeiro das importações, e apenas "alugou o nome da empresa" para que o Sr. Alencar da JA&A realizasse suas operações, incluindo as relativas ao fechamento de câmbio através da corretora SLW.

5. Aprofundadas as investigações foi possível descobrir que o Sr. Arthur dos Santos Neto, sócio da **IMPORTA ASSESSORIA EM COMÉRCIO EXTERIOR**, também impedida de importar em próprio benefício dada a sua atividade, em caso referente a outro processo, mas que relaciona as mesmas exportadoras das mesmas mercadorias, com as mesmas irregularidades, era o real proprietário das mercadorias encontradas nos 62 contêineres indicados em denúncia feita pela CAMISARIA COLOMBO, conforme documentos de fls.261/267. Os documentos de fls.231/244 comprovam que as empresas MADILER e NIVERWAY, do Uruguai, as exportadoras no exterior, são cem por cento (100%) de propriedade do Sr. Alencar (da JA&A). Ficou assim esclarecido o vínculo do Sr. Arthur com o Sr. Alencar.

6. Para as importações realizadas no ano 2000 pela VIA SUL (? , mesmo depois de identificá-la como fachada da JA&A?), houve falsa declaração da origem, declarada como se fosse EUA, e

fabricante a SARA LEE EXPORT. Esta, porém, contactada pela fiscalização aduaneira brasileira declarou por escrito que não realizou qualquer negociação com a empresa MADILER (fls.750/759).

7. Diante das provas recolhidas quanto às infrações e falsidades praticadas com relação ao conjunto das DI's listadas às fls.05, a autoridade aduaneira considerou ser impraticável acatar a valoração pelo 1º método indicado no AVA(Art.VII do GATT). Foi aplicado o disposto no art.7º do AVA para a VA em face da impossibilidade de aplicação dos artigos anteriores dada a evidência de fraude, subfaturamento e solidariedade de responsabilidade entre os envolvidos.

Cientes dos lançamentos efetuados a VIA SUL, e os responsáveis solidários arrolados apresentaram suas tempestivas impugnações que se encontram assim distribuídas neste processo, às fls.766/824 consta a da IMPORTA ASSESSORIA, às fls. 837/889 a da JA&A, e às fls.909/920 a da VIA SUL.

Em resumo, a IMPORTA ASSESSORIA alega que a sua suposta responsabilidade solidária não foi devidamente fundamentada em dispositivos legais que a pudessem enquadrar, que nem a empresa nem seus sócios, especialmente Sr. Arthur, são direta ou indiretamente citados nas 53 DI's em foco, que os auditores autuantes afirmaram de forma estranha que as mercadorias seriam de propriedade do Sr. Arthur, porém é o conhecimento de carga o documento próprio a provar a propriedade, conforme código comercial, DI 37/66 e RA/2002, que os documentos de fls.249/252 de forma alguma afirmam tal coisa, e ao contrário, ao final especificam serem bens da Camisaria Colombo Ltda. Afirma que o documento de fls.261 é materialmente e ideologicamente falso, posto que o Sr. Arthur jamais outorgou procuração para que alguém assinasse tal documento em seu nome. Que não importou, nem ela nem seus sócios, as mercadorias em foco, não formalizou qualquer DI, não foi despachante dessas mercadorias, não participou de nenhuma operação fiscal, cambial ou financeira com relação aos fatos descritos. Que jamais manteve contato com a VIA SUL, e, portanto, jamais poderia ter sido apontada como responsável solidária. Ademais a jurisprudência administrativa (CSRF, Conselho de Contribuintes e DRJ/Florianópolis, fls.777/778), bem como a doutrina de Roosevelt Baldomir Sosa, consideram ser imprescindível que a caracterização de fraude e/ou subfaturamento deve ser inequivocamente comprovada, que ninguém pode ser punido com base em mera presunção, dedução, interpretação extensiva ou analógica, mormente quando acusação seja voltada ao despojamento absurdo do patrimônio da empresa, e, ainda, de modo desproporcional, irrazoável, ilegal e confiscatório, com evidente infração aos princípios constitucionais do contraditório, do devido processo legal e da capacidade contributiva. No mérito, ainda, assinala que não ficou demonstrada a metodologia utilizada quanto aos aspectos merceológicos das mercadorias consideradas similares em outras exportações, e nem as DI's que serviram de paradigma, impedindo as autuadas, inclusive a arrolada como

responsável solidária, de poder contestar plenamente o procedimento (da VA) praticado às escuras. A própria DRJ/Florianópolis, em outro caso, e o Conselho de Contribuintes, já consideraram nula tal espécie de autuação, conforme trecho de Decisão DRJ/FNS, e do Conselho, anexado às fls.782/783. No caso da valoração devem ser seguidos rigorosamente os ritos e formas prescritos no GATT/94, introduzido na legislação brasileira pelo Decreto 1.355/94. Que é verdadeiramente absurdo cobrar desta empresa multa por suposta falta de LI, posto que não se comprovou que tenha praticado a infração prevista no art.169 do DI 37/66. Que o art.124, II, do CTN, estabelece expressamente a responsabilidade solidária de pessoas designadas em lei, e as comissárias de despachos não estão expressamente designadas como solidárias no pagamento de tributos do comércio exterior. Expõe estudo sobre a solidariedade tributária com base nos arts. 123, 124, 135 e 136 do CTN, e conforme consta às fls.808/819 enfrenta individualizadamente os documentos apontados pela fiscalização, para tentar demonstrar que não se referem a esta empresa. Pede que seja reconhecida a improcedência da ação fiscal com relação a ela, e seja então retirada do pólo passivo da exigência tributária.

A JA&A produz, às fls.837/889, argumentação semelhante à da IMPORTA, e também procura demonstrar mediante análise dos documentos utilizados pela fiscalização a impropriedade de seu arrolamento como responsável solidária. As suas conclusões levam-na a pedir a insubsistência da autuação para que seja retirada do pólo passivo do processo tributário.

A VIA SUL afirma que se surpreendeu com sua autuação haja vista que nem sequer atuou efetivamente nas negociações referentes às mercadorias listadas pela fiscalização, somente se ligando aos fatos por conta da sua contratação pela empresa JA&A Serviços de Comércio Exterior Ltda e atuou sob as ordens desta. Que quanto a prática de subfaturamento, além de ser acusação vaga e imprecisa, dissociada de qualquer prova conclusiva, parece veicular apenas um injustificado interesse de punir esta empresa. As multas aplicadas têm efeito confiscatório e por isso são inconstitucionais conforme jurisprudência do STF e doutrina de Leandro Paulsen (fls.916/917). Pede o provimento de sua impugnação e extinção do processo.

A DRJ/Florianópolis, por sua 2ª Turma, por unanimidade, decidiu serem procedentes os lançamentos de que trata este processo (fls.994/1027). Os principais fundamentos foram resumidamente:

1. As impugnações apresentadas têm vários pontos em comum, e em alguns aspectos uma complementa as outras, razão porque serão analisadas como um todo, e apenas quando for adequado e conveniente se distinguirá a impugnante. A IMPORTA ASSESORIA (IMPORTA) e a JA&A Serviços de Comércio Exterior (JA&A) reclamam que foram arroladas como responsáveis solidárias sem indicação dos dispositivos legais que embasaram tal lançamento, o que seria ilegal. Enganam-se as peticionárias, os dispositivos legais que serviram de fundamento à caracterização da

solidariedade foram expressos às fls.27/29. Alega, ainda, a IMPORTA Assessoria, que nem ela nem seus sócios foram citados, direta ou indiretamente nas DI's em foco ou em quaisquer outros documentos referentes às importações questionadas.

2. Pois o que a fiscalização logrou demonstrar é exatamente que essa falta de citação resultou de hábil manobra para ocultar os verdadeiros importadores, IMPORTA e JA&A, que são comissárias de despachos, e portanto, proibidas por lei de importar mercadorias para comercialização.

3. Para fins de responsabilização tributária e tributário-penal o RA/85, antigo, não distinguia as figuras do importador que realizava a operação para si daquele que a fazia por conta e ordem de terceiros. Já o atual RA/2002, que revogou o anterior e regulamenta o controle aduaneiro do comércio exterior dispõe claramente no art.105, III c/c o §2º do mesmo artigo, que é responsável solidário o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação por conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora, e a operação realizada mediante a utilização de recursos de terceiros se presume por conta e ordem deste para fins de estabelecer a responsabilidade solidária do adquirente.

4. A legislação em vigor não exclui a figura do importador como sendo contribuinte, ainda que proceda por conta e ordem de terceiro, mas também confirma esse terceiro como responsável solidário, embora tal solidariedade já pudesse ser depreendida a partir do art.124 do CTN. Quanto à responsabilidade pessoal dos infratores a base está no CTN, arts, 124, I e 135. Ainda com respeito à solidariedade é interessante registrar a doutrina de Leandro Paulsen, transcrita às fls.998, conforme foi citado em uma das impugnações, in "*Direito Tributário*", 2ª edição, p.124, com referência à doutrina de Bernardo Ribeiro de Moraes, que conclui que no direito tributário não vige a regra de que a solidariedade não se presume, que toda dívida que alcança duas ou mais pessoas é solidária, salvo disposição de lei em contrário. A regra que predomina na obrigação tributária, em relação à solidariedade é inversa: presume-se a solidariedade, caso a lei silencie. Sobre a responsabilidade pessoal Leandro Paulsen, no mesmo livro, p.135, assevera que se e somente se os dirigentes, controladores ou representantes das empresas houverem agido de modo estritamente ilícito, afrontando a lei, o contrato social ou estatuto, cometendo fraudes ou sonegação fiscal em termos claros e estritos, serão eles igualmente responsáveis por tais débitos.

5. Quanto às provas da solidariedade, da fraude e subfaturamento, a fiscalização as apresentou conforme consta às fls.05/23, e são transcritas partes significativas às fls.998/1004.

6. A IMPORTA Assessoria argumenta ser estranha a afirmação dos autuantes de que as mercadorias vindas do exterior eram de propriedade do Sr. Arthur Santos Neto, já que a prova formal de propriedade se faz com o Conhecimento de Carga. Ora, isto é verdade no caso de importação regular, feita com lisura. Entretanto esse não é o único tipo de prova, mormente em caso no qual o verdadeiro proprietário pretende se ocultar para burlar a lei. Provas em processo fiscal e/ou criminal, por seu caráter investigativo, não se restringem a documentos oficiais, caso contrário seria impossível flagrar infratores que dissimulam. No direito tributário a única restrição é quanto à utilização de prova ilícita (art.5º, LVI da CF/88), e no direito penal a essa restrição se soma a do art.155 do CPP, que somente quanto ao estado das pessoas serão observadas as restrições à prova estabelecidas na lei civil. Caso contrário, seria impossível penalizar os casos de “caixa dois”, já que não seriam detectáveis pela contabilidade oficial. Por outro lado, em nenhum momento se demonstrou a ilicitude das provas apresentadas pela fiscalização, e, portanto, devem ser consideradas hábeis a comprovar a propriedade das mercadorias.

7. A IMPORTA reclama de ser falsa a declaração de fls.261. Nem nas DI's nem em outros documentos, constantes às fls.249/252, se afirma que a IMPORTA seria a proprietária das mercadorias referidas nas DI's analisadas. Que esses documentos apontam ser a Camisaria Colombo a real proprietária. Na verdade os documentos mencionados devem ser analisados conjuntamente com os de fls.266/273. Esse conjunto é que leva à conclusão de que, independentemente do documento de fls.261, havia de fato um contrato entre o Sr. Arthur (contratante) e IMPORTA (contratada), e que aquele tinha interesse comum com o Sr. Alencar da JA&A nas importações de roupas e tecidos provenientes da Ásia, referentes ao presente auto de infração. As provas apresentadas pela fiscalização evidenciam a real intenção da IMPORTA em se ocultar, e por tal motivo é que não aparece expressamente como importadora nos documentos que seriam pertinentes, nem tampouco reflete em documentos suas eventuais relações com a importadora VIA SUL. Quanto à JA&A, os documentos de fls.231/248 demonstram que o Sr. Alencar era dono da MADILER S/A, e que foram nomeados procuradores desta Júlio C. Cardozo e Gerardo L. Praga, donos da uruguaia BLUE STAR, empresa de agenciamento marítimo que embarcou a maior parte das mercadorias para o Brasil.

8. Fica considerada comprovada a estrita relação comercial entre o Sr. Alencar, da JA&A, e o Sr. Arthur, da IMPORTA, relativamente às mercadorias tratadas neste processo. O documento de fls.253/254 é o contrato entre a MADILER S/A e a Sra. Edna Maria Penha Ribeiro, funcionária da IMPORTA, nomeando-a como representante da MADILER no Brasil. Assim é que a solidariedade entre a VIA SUL, JA&A e IMPORTA, ficou claramente definida com base no art.124, I, do CTN.

9. No que se refere ao valor aduaneiro, o AVA prevê a possibilidade de rejeição do valor de transação declarado e prevê a discussão de sua aceitabilidade, imputando ao importador o ônus da prova de ser valor aceitável. O AVA reconhece que não se pode exigir da administração que leve em conta documentação fraudulenta. A fraude foi comprovada pelo subfaturamento das mercadorias, e por terem sido **identificadas a JA&A e IMPORTA como verdadeiras importadoras**, apenas dissimulando essa situação e a atribuindo à VIA SUL, e, ainda, pela **falsa declaração da origem** das mercadorias.

10. O subfaturamento foi identificado pelas seguintes circunstâncias, foi utilizado o artifício de indicar quantitativo de dúzias da mercadoria onde deveria estar de unidades da mercadoria, isto para burlar o controle informatizado do SISCOMEX quanto aos parâmetros que pareçam razoáveis em termos de preço declarado. Por exemplo, a fatura da NIVERWAY (fls.716), na qual consta 300 (dúzias) de jaquetas femininas a US\$ 26.04, do que resulta que uma unidade custaria US\$ 2,17, e considerando que o câmbio à época (US\$1=R\$ 2,2924) representava o equivalente a R\$ 4,98, ou seja, inverossímil em face do preço praticado no mercado mundial. Mesmo que se considerem que para grandes quantidades do produto o preço pode ser muito reduzido, nunca seriam tão ínfimos como o declarado. Acrescendo a este indício os demais já relatados, não havia como se aceitar o valor de transação declarado. E não se diga que a rejeição teria sido somente porque a fiscalização constatou preço inferior ao corrente no mercado de produtos idênticos, é que neste caso ficou evidenciado o esquema de fraude montado pelas empresas já mencionadas, utilização de interposta pessoa e aviltamento de preços da importação, com vinculação entre exportador e verdadeiros importadores de forma a influenciar o preço, além de que no caso das importações no ano 2000 (fls.17/18), a importadora declarou como sendo a origem nos EUA, mercadorias que na verdade provinham da Ásia. O art.5º do Anexo 1A do Decreto 1.355/94 que promulgou a Ata Final que incorpora os resultados da Rodada Uruguia de Negociações do GATT, aprovada

pelo decreto legislativo nº 30/94, DOU 19.12.1994, considera como fraude a declaração falsa sobre o país ou lugar de origem.

11. Neste caso, a fraude ficou evidente porque o importador de fato é empresa impedida por lei de importar, pela falsa declaração da importadora de direito quanto à origem das mercadorias, pelo subfaturamento dos preços declarados, e por tudo isso é lícito afastar a aplicação do 1º método de valoração.

12. As impugnantes se queixam de que a fiscalização não explicitou os critérios, aspectos merceológicos, bem como não juntou cópias das DI's-paradigma utilizadas eventualmente para comparação e nem expôs os procedimentos que levaram ao novo valor arbitrado para o VA, de modo a que ensejasse sua contestação pelos interessados. Que a própria DRJ/FNS e o Conselho já decidiram pela nulidade de procedimentos assim. De fato, quando se trata de importação regular, sem fraude, o fisco deve oferecer ao **importador** a oportunidade de discutir a identificação do valor aduaneiro, conforme consta do Decreto 1.355/94, que não é o caso. No presente caso, a falta de discussão anterior entre fisco e contribuinte a respeito do valor aduaneiro não constitui infração ao GATT nem tampouco cerceamento ao direito de defesa, porque além de ter sido constatada a fraude e subfaturamento, é óbvio que o importador de direito, VIA SUL, não seria capaz de estabelecer qualquer discussão acerca do valor, já que afirma expressamente que não atuou como participante efetiva das negociações referentes à importação..

13. A legislação prevê a oportunidade ao importador para fornecer informações mais detalhadas sobre a valoração, mas não aos despachantes, embora JA&A e IMPORTA sejam importadoras de fato, não o são de direito, o artifício praticado de utilizar interposta pessoa como importadora as impede de se valer de defesa que é própria do **importador de direito**, e, portanto, não podem discutir o valor aduaneiro.

14. O cometimento de ilícito veda a que a VIA SUL e seus conluiados se eximam de responsabilidade tributária ou se valham de direito próprio a quem não praticou simulação. É o mesmo que acontece, por exemplo, no registro de firmas, conforme Código Civil de 1916, enquanto o instrumento de contrato não for registrado não terá validade entre os sócios nem contra terceiros, mas dará ação a estes contra todos os sócios solidariamente, e nos termos do novo CC/02, arts. 986 e 987, os sócios nas relações entre si ou com terceiros somente por escrito podem provar a existência da sociedade, mas os terceiros podem prová-la de qualquer modo. A

oportunidade do fisco ao importador para discutir a valoração aduaneira só deve ser dada à importadora que tenha pleno conhecimento das operações, e não às que apenas se prestaram a proceder à importação para acobertar despachantes aduaneiros legalmente impedidos de importações comerciais para si, como fez a VIA SUL.

15. É razoável que a fiscalização neste caso determine unilateralmente o “valor critério” que constituirá o valor aduaneiro. Em casos de desconsideração do valor de transação pela fiscalização se aplica o art.11 e Nota ao art.11 das normas sobre VA.

16. O valor aduaneiro é passível de modificação pela autoridade aduaneira mesmo quando não haja subfaturamento. Mas, ao contrário do que pareceu às impugnantes, a multa pelo subfaturamento não se confunde com multa para se recorrer (contestar) do valor aduaneiro. No caso não houve nenhuma multa pela razão da importadora ter recorrido neste processo.

17. A comprovada fraude na importação inviabilizou a adoção do 2º e do 3º método de valoração, posto que seria impossível estabelecer um parâmetro para venda no “mesmo nível comercial” de mercadorias similares, que esse termo se refere a transações legítimas e honestas. As fraudes no valor de transação também impedem uma comparação com mercadorias similares. E, ainda, se comprovou serem falsas as origens declaradas. Também para o 4º método, descrito no art.5º, surgem as mesmas restrições anteriores porque não há como se encontrar mercadorias idênticas ou similares nos termos definidos no AVA. Como há provas de que o produtor declarado SARA LEE não produz os tipos de produtos importados, e permanecendo desconhecido o real produtor não há como aplicar o 6º método, que este pressupõe além dessa identificação que haja a verificação dos fatores que compõem o custo da mercadoria.

18. Descartada a documentação apresentada por não merecer fé quanto à origem e quanto ao valor declarado, a autoridade fiscal se viu obrigada a aplicar o art.7º do GATT/94, pela utilização de critérios razoáveis, condizentes com os princípios e disposições gerais deste Acordo (AVA), com o art.7º do GATT/94, e com base nos dados disponíveis no país de importação, desde que não baseado no que está listado no item 2 do art.7º.

19. A argüição quanto a não terem sido apresentadas as DI's paradigmas não pode se acatada porque no que se refere ao preço unitário praticado feriria o sigilo fiscal, que somente mediante autorização da importadora seria declinável, ou então, por ordem

judicial. Assim se as peticionárias tiverem dúvida quanto à razoabilidade dos critérios adotados devem requerer a exibição desses dados ao Poder Judiciário, sendo dados disponíveis na SRF. Não há dúvida de que os valores arbitrados pela fiscalização são criteriosos, justos e razoáveis.

20. O valor base para tributação, em caso de fraude, deve seguir o estabelecido no art.84 do RA/2002.

21. Sobre a queixa contra a suposta aplicação de multa por falta de Licença de Importação, engana-se a impugnante, pois a multa aplicada não foi essa e sim a multa pela prática de subfaturamento, com base no art.169, II, do DI 37/66, sendo de 100% sobre a diferença de tributo.

22. Quanto às argumentações e arguições sobre infração aos princípios da razoabilidade, do não confisco, de serem as multas desproporcionais e ilegais, deve ser registrado que foge à competência do julgador administrativo, e são de competência exclusiva do Poder Judiciário. Ademais esses princípios são dirigidos ao legislador, e as leis formais vigentes gozam da presunção de constitucionalidade que somente podem ser afastadas no Judiciário.

23. Quanto ao devido processo legal tem sido plenamente obedecido, tanto que as interessadas fizeram suas impugnações, ora sob exame e, se forem perdedoras na primeira instância, ainda haverá direito de recurso, e ainda que ao final resulte derrotada a tese de defesa ainda restará recurso ao Poder Judiciário, garantido constitucionalmente.

24. Quanto à VIA SUL foi identificada como contribuinte, importadora de direito em todas as importações glosadas. Surpreendente não foi sua atuação, que foi isto que disse, mas sim que uma empresa possa agir com tamanha incúria, que nem sequer participou efetivamente das negociações referentes às DI's registradas; contratada pela JA&A, mas mantendo segredo quanto ao verdadeiro importador ilegal. Ninguém empresta seu nome para que terceiros usem e abusem dele sem enfrentar consequências tributárias, e eventualmente cíveis e penais.

25. As ementas de acórdãos e de decisão exarada pelo i. Delegado da DRJ/FNS se referem a processos específicos, e sob outras circunstâncias, e como tais inaplicáveis ao presente processo.

Irresignada com a decisão proferida em primeira instância, as autuadas apresentaram tempestivo recurso voluntário, a VIA SUL às fls.1034/1049, a JA&A Serviços de Comércio Exterior Ltda às fls.1051/1082, e a IMPORTA Assessoria às fls.1086/1129 e, posteriormente, em 11.05.2005, além do prazo legal, esta empresa pretendeu apresentar Razões recursais adicionais e novas provas (às fls. 1.213/1229). Quanto a isto houve contra-razões por parte da PFN, às fls.1.414/1.433, pedindo sua desconsideração, com base no §4º do art.16 do PAF. Foram em grande parte repetidas as principais alegações articuladas na fase de impugnação, mas houve argumentações acrescidas contra a decisão proferida pela DRJ, e a seguir serão resumidas juntamente com os principais argumentos e conclusões defendidas nos recursos.

1. **VIA SUL.** Registra a inconstitucionalidade da exigência de depósito recursal. Afirmar sua ilegitimidade passiva e inexistência de prova quanto a prática de fraude ou subfaturamento pela empresa. A descrição dos fatos pela fiscalização é contraditória com o auto de infração contra a VIA SUL, aponta irregularidades praticadas pelas empresas JA&A, MADILER S/A e NIVERWAY, e ao fim, vem responsabilizar a ora recorrente que em momento algum nos autos foi apontada como infratora ou criminosa. Chegou a fiscalização a afirmar que *“a VIA SUL não tinha qualquer envolvimento no fluxo operacional e financeiro das importações, ficando claro que a mesma apenas ‘alugava seu nome’ para o Sr. Alencar realizar suas operações...”*. Em que pese a impropriedade do termo “alugava seu nome”, o fato é que na realidade a Via Sul atuou como prestadora de serviço à contratante JA&A, agindo sob ordem e conforme a documentação que lhe foi entregue e recebida em boa-fé, que a contratada desconhecia envolvimento em práticas criminosas por parte da contratante. Se JA&A e as empresas exportadoras uruguaias por acaso perpetraram fraude fiscal e articularam esquemas criminosos, nenhuma prova foi apresentada quanto ao dolo da VIA SUL, e assim a conclusão do auto de infração e corroborada pela decisão recorrida é contrária às evidências expostas. A VIA SUL apenas intermediou a nacionalização de produtos, e agiu com base na documentação apresentada pelos que entabularam a efetiva negociação, sua participação foi coadjuvante, não podendo ser responsabilizada pelos eventuais crimes praticados por outrem, e, portanto, a multa agravada é descabida. Insurge-se também contra o caráter confiscatório das multas aplicadas. Pede a reforma da decisão recorrida, pra que se extinga o processo com relação à VIA SUL.

2. **JA&A.** De início assinala que embora apresentadas suficientes razões de impugnação, a sistemática perseguição que vem sofrendo por parte da fiscalização da SRF também se estampa no *decisum* ora contraditado pelo visível desdém para com os densos argumentos de defesa apresentados, mas não devidamente enfrentados. Registra que se limitou a prestar serviços e comércio exterior e não firmou a DI's discutidas. Não foram apresentadas provas documentais válidas para sustentar a autuação da ora recorrente. Que não se pode exigir prova negativa desta empresa, que é simples comissária de despachos de função limitada que não se confunde com contribuintes importadores claramente definidos na lei. A decisão recorrida apenas repete os argumentos do auto de infração, mas nenhuma prova real

foi apresentada à acusação desta empresa. Os pontos fulcrais no entender dos julgadores a serem enfrentados no recurso foram a nova valoração aduaneira devida ao subfaturamento suposto, a solidariedade na responsabilidade tributária (as argumentações são as mesmas da impugnação, já relatadas) e responsabilidade pelas infrações e as multas aplicadas. Nesses pontos serão centradas as argumentações e conclusões:

2.1. O nome da empresa no consta das DI's, das LI's, das faturas comerciais, dos conhecimentos de carga referentes às importações relacionadas com a VIA SUL;

2.2. O valor aduaneiro foi arbitrado pela fiscalização sem observância do rito processual próprio, além desta interessada não ter sido chamada para discutir especificamente a valoração, ainda que fosse como responsável solidária na tributação. Assim se suprimiram instâncias processuais e foi claramente cerceado o seu direito de contraditório e de ampla defesa, caracterizando cerceamento ao direito de defesa.

2.3. Trata-se de ação fiscal desproporcional e irrazoável, que se esquivava de provar que a ora recorrente, ou seu sócio, tenha lançado os preços de transação nas DI's, ou ainda, que tenha praticado a infração do art.169 do DI 37/66, pois não se provou a autoria do suposto subfaturamento.

2.4. Foram feridos os princípios e garantias fundamentais do contribuinte, notadamente a legalidade, a tipicidade, o da certeza da utilização de provas idôneas, da razoabilidade, da capacidade contributiva e do não confisco, entre outros.

2.5. Os fiscais praticaram excesso de exação, pois tentam cobrar crédito tributário exorbitante sem, nem sequer, provar a autoria da infração (lançamento dos preços nos documentos de importação), nem que teria a ora defendente cometido a infração prevista no art.169 do DI 37/66, ou qualquer outra. Nem houve esforço de tipificação, o que é vedado pelo nosso ordenamento jurídico.

2.6. A ora recorrente deve ser retirada do pólo passivo da obrigação tributária em qualquer situação, notadamente como responsável solidária.

2.7. Aqui se registra que foram apresentadas argumentações específicas contra a possibilidade de utilização das supostas provas colacionadas pela fiscalização contra a JA&A, às fls.133/135, 249/252, 253/254, 261/262, 266/267, conforme consta às fls.1.066/1.072.

3. **IMPORTA Assessoria.** Além de argumentos comuns aos outros, já apresentados, e que aproveitam também a esta empresa, assinala que o essencial na decisão recorrida, contra a ora recorrente, seriam documentos supostamente assinados entre ela e a uruguaia BLUE STAR. Afirma que a real

proprietária das mercadorias vindas do Uruguai e destinatário delas era a Camisaria Colombo Ltda., fato que a própria fiscalização identificou diversas vezes na descrição dos fatos, mas estranhamente depois mudou o rumo da investigação a partir de supostas provas recebidas da Camisaria Colombo. A decisão recorrida se apega a uma suposta declaração da referida empresa uruguaia, assim como a um suposto contrato entre a ora recorrente e a BLUE STAR, que provariam a propriedade de mercadorias em contêineres no Uruguai e depois exportadas para o Brasil, como sendo de seu sócio, e tratadas no auto de infração em foco. Estes dois documentos anexados aos autos sem tradução não atendem sequer aos requisitos legais estabelecidos no art.224 do Novo Código Civil para aproveitamento de documentos estrangeiros. Por sua vez, a recorrente apresenta agora, depois e muito tempo tentando provar sua inocência, declaração expressa do representante legal da BLUE STAR, em data posterior à da primeira declaração, na qual aquela empresa reconhece que nem a ora recorrente nem seu sócio possuem containeres de sua propriedade no Uruguai, assim como não têm qualquer relacionamento com a BLUE STAR. Mais importante é perceber que esta declaração afirma que a pessoa que supostamente assinou os dois documentos (primeira declaração atribuída à BLUE STAR e o contrato com a ora recorrente) não tem poderes para representar a BLUE STAR. Por outro lado, nem sequer se pode identificar quem, em nome da ora recorrente, assinou o referido contrato, e a ora recorrente reitera que jamais outorgou qualquer procuração para que alguém o assinasse, e, portanto, tal contrato não pode ser aceito como prova válida. Rechaçadas as supostas evidências probatórias contra a ora recorrente por meio de outras provas, há ainda a evidência baseada em todos os demais elementos que constam deste processo que levam à inegável conclusão de que a ora recorrente jamais esteve envolvida com as importações subfaturadas. Se não estava envolvida, é óbvio que não tinha interesse nelas, e assim jamais lhe poderia ter sido atribuída responsabilidade solidária. Pede a reforma da decisão da DRJ e o cancelamento da responsabilidade tributária atribuída à empresa.

A Procuradoria da Fazenda Nacional, por meio do i. Procurador Leandro Felipe Bueno apresentou às fls.1.414/1.433, em 06.02.2006, em atenção ao despacho da i. Presidente da Terceira Câmara do Terceiro Conselho (fls.1.213), arrazoadado contra o que chama de indisfarçável intempestividade da documentação, de fls.1.213/1.413, acostada somente agora na fase recursal, depois da fase de impugnação e, depois de encerrado o prazo legal para o recurso, contrariamente à disciplina do PAF. Acusa a preclusão do direito da contribuinte IMPORTA Assessoria de apresentar provas ao processo a menos que comprovadas as exceções previstas legalmente. **Pede que sejam desentranhados os documentos somente agora acostados, ou sejam desconsiderados na apreciação do caso e na formação do convencimento do órgão julgador.**

Apesar de apresentadas garantias recursais, recentemente o E. STF declarou com efeitos *erga omnes* a inconstitucionalidade dessa exigência no âmbito do recurso administrativo.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Zenaldo Loibman, relator.

Estão presentes os requisitos de admissibilidade dos recursos, e se trata de matéria da competência do Terceiro Conselho de Contribuintes.

Há uma série de arguições preliminares veiculadas pelos três recorrentes que se apresentaram no prazo legal. Constam recursos de VIA SUL, JA&A e IMPORTA Assessoria. É possível identificar questões comuns propostas pelos recorrentes, e por questão de método e critério lógicos, estas serão analisadas sem repetição desnecessária, valendo a apreciação para todos os recorrentes que a formularam. Havendo, eventualmente, questão distinta, com aspectos peculiares a algum dos recorrentes, merecerá enfrentamento diferenciado. O método aqui adotado para a apreciação das questões preliminares leva a que se tome por guia as preliminares comuns a pelo menos dois dos recorrentes, sem necessidade de especificar aqui os arguidores (identificáveis nos autos), discriminando-se as que forem peculiares a algum deles, identificado em cada caso. Desde a fase de impugnação, e reiteradas na fase recursal, foram argüidas as seguintes preliminares acerca da nulidade do lançamento e/ou da decisão recorrida:

1. Ilegalidade na lavratura dos autos de infração por infringir normas do PAF, especialmente por incluir na mesma autuação pessoas jurídicas e físicas estranhas à relação jurídica processual originária. Nulidade dos lançamentos que se basearam apenas em documentos e registros referentes à empresa VIA SUL, estendendo a responsabilidade a outros sem observar o princípio da autonomia da pessoa jurídica. Ilegitimidade Passiva, alegada por distintas razões, numa linha pela VIA SUL (intermediária importadora), e em linhas distintas por cada um dos outros dois recorrentes, JA&A e IMPORTA Assessoria.

A sucessão de indícios levantados pela fiscalização, ainda que individualmente não constitua nenhum deles prova isolada definitiva, permite no seu conjunto, em princípio, que se perceba poder haver entre eles, os responsáveis solidários entre si, e de cada um em relação ao intermediário importador, um interesse comum na situação representada na importação de mercadorias com preço de transação supostamente muito abaixo do valor de mercado. Essa qualidade perceptível, segundo o CTN, caracterizaria obrigação tributária solidária. Por outro lado, embora entenda a princípio ser correta a observação feita na decisão recorrida quanto a que a legislação regente 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, e, 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, penso 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. No entanto, a descrição dos fatos propõe haver uma relação de vinculação direta entre as pessoas jurídicas e físicas envolvidas na autuação, de forma que a apreciação da acusação quanto às supostas infrações e ilícitos praticados dependem dos mesmos elementos de prova, justificando o procedimento em uma mesma autuação, sem nada infringir o PAF.

Esta análise preliminar ainda não abandonou uma certa generalidade, somente suficiente para aferir que, em princípio, se considera aqui justificável reunir aquelas empresas e pessoas físicas indicadas na descrição dos fatos que acompanha os autos de infração, em torno de interesse comum, postas (aquelas empresas) no mesmo pólo passivo da relação jurídica tributária. Casos de fraude e simulação freqüentemente são desvendados a partir de denúncia de terceiros ou, às vezes, por depoimento testemunhal de partícipes do esquema delituoso. De forma que se uma série de indícios forem devidamente alinhados e se encaixem com os dados, por vezes esparsos, colhidos nas denúncias e/ou depoimentos, no seu conjunto, podem eventualmente resultar na configuração de prova suficiente a formar a convicção do julgador quanto à efetiva existência de uma articulação voltada a subfaturar importações, sonegar tributos, reduzir indevidamente lucros apurados com auxílio de movimentações extracontábeis, a configurar conluio, ou evidenciar uma simulação. Resta claro, entretanto, que a responsabilidade por infração administrativa, e, com maior razão, a responsabilidade por ilícitos penais, há de ser apreciada de forma apartada (levando-se em conta a conduta de cada agente). Neste momento, apenas afastos essas preliminares de nulidade.

2. Inovação no lançamento, perpetrada pela DRJ, que alterou indevidamente a base do lançamento realizado, ferindo o princípio da ampla defesa e do contraditório. No auto de infração lavrado não foram indicados dispositivos alusivos à solidariedade, o que torna nula a autuação. Inexistência de responsabilidade pessoal dos sócios por ausência de provas de que houve ação dolosa por qualquer um deles. A JA&A, em sua própria defesa e também do Sr. Alencar, acusa o *decisum a quo* de pretender suprir essa lacuna transcrevendo dispositivos legais penais editados posteriormente aos fatos geradores, referentes a importação por conta e ordem de terceiros ou, operação de comércio exterior com utilização de recursos de terceiros.

Diga-se, inicialmente, que a descrição dos fatos e enquadramento legal, às fls.05/112, faz parte do auto de infração, e o que se vê às fls.27/30 representa alusão direta à solidariedade, sendo precisamente este o título do inciso XIII às fls.27,

bem como, nas folhas seguintes a dispositivos legais do CTN e ao DI 37/66. Não se vislumbra inovação por parte da DRJ. Conforme já assinalamos mais acima, e s.m.j., entendo que a questão da inclusão dos envolvidos, pelo auto de infração, no pólo passivo da relação jurídica tributária, estabelecendo-se foco no interesse comum previsto no art.124, I, do CTN, em concurso com o disposto em outros artigos do CTN, a exemplo do art.135, III, ou do art.500 do RA, deverá ser enfrentada na fase de apreciação do mérito, se forem ultrapassadas todas as preliminares e prejudiciais argüidas.

Por outro lado, em princípio, com base na doutrina de Antônio da Silva Cabral, a alegação não apontaria razão de nulidade da decisão recorrida, desde que a descrição dos fatos no auto de infração tenha permitido aos autuados uma suficiente compreensão da acusação, exercício da ampla defesa e do contraditório, sobre o que não me parece restar dúvida face à profundidade das razões de defesa apresentadas, com demonstração de completo entendimento da acusação fiscal e oferecendo as contestações concernentes à disciplina legal regente¹.

No entanto, penso que a análise da responsabilidade por infração deve ser analisada para cada agente em relação ao lançamento efetuado, e por isso é questão a ser enfrentada na apreciação de mérito e diante das alegações de cada recorrente, caso sejam ultrapassadas todas as preliminares e prejudiciais argüidas. Em princípio, ninguém contesta que a solidariedade passiva se aplica à responsabilidade pelo pagamento do tributo incidente. As penalidades aplicadas deverão ser avaliadas posteriormente a depender da análise de mérito. Não esquecer, entretanto, que há tipos tributários - penais que prevêm a possibilidade de co-autoria e/ou participação na prática do mesmo ilícito, sem falar no conluio cujo tipo abrange a idéia de vários agentes igualmente responsáveis, tudo isso tendo presente a diferente abordagem no direito tributário quando comparado ao direito penal quanto ao aspecto subjetivo da conduta. Lembra-se, entretanto, neste ponto, que uma eventual responsabilidade penal resultante do cometimento de ilícitos penais por parte dos envolvidos deverá ser subjetivamente demonstrada com relação a cada um deles no âmbito de processo penal que decorra da representação fiscal para fins penais realizada pelos auditores fiscais autuantes, isto é, na seara penal haverá a necessidade de se especificar o dolo e o grau de participação de cada envolvido.

Aqui, entretanto, se trata apenas do processo administrativo, abrangendo a responsabilidade pelo recolhimento de tributos e pela prática de infrações administrativas. Este segundo aspecto, o da responsabilidade pelas infrações administrativas cometidas será alvo de oportuna análise de mérito. A análise da

¹ CABRAL, Antônio da Silva, Processo Administrativo Fiscal, São Paulo:Saraiva, 1993, pp.245-250. Em princípio não há mudança de critério jurídico no caso de eventual erro na norma invocada, se o lançamento teve verdadeira base legal. No RE nº 34.303, de 16.8.57, o STF entendeu que é o fato que importa ao juiz, e este dirá a lei aplicável. A invocação de um texto por outro, ou seja, de direito com base em determinado artigo da lei, que na verdade está contemplado em outro artigo da mesma lei, com correção posterior, não significa *mutatio libelli*, pois a condição de litigante e a sua intenção se revelaram claras desde o início.

responsabilidade por infração administrativa tributária dependerá da análise de mérito, e somente depois de configurada a infração acusada, caberá avaliar a procedência, ou não, da autuação, segundo o embasamento legal considerado.

Houve queixa, ainda, de que embora seja cediço que deve ser aplicada a legislação vigente à época das importações (RA/85), o fisco pretendeu aplicar legislação penal tributária referente à importação por conta e ordem de terceiros, introduzida por normas posteriores. Em resumo, alegou-se que as novas redações dos arts. 32 e 95 do DI 37/66, dadas pela MP 2.158-35/2001 (quanto à responsabilidade solidária) não estavam em vigor à época da suposta infração (época das importações, 2000), daí conclui que o fisco não poderia utilizar a nova norma para fins de responsabilizar as autuadas. Que pelas normas da época a responsabilidade pelo crédito tributário somente poderia ser exigida da importadora VIA SUL, e no tocante à responsabilidade pela infração, somente pela nova redação do art. 95 se poderia argüir responsabilidade da empresa encomendante. Quanto à responsabilidade solidária pelo crédito tributário, argumenta-se que embora já existisse a norma do art.124, I, do CTN, esta seria inaplicável ao caso, não apenas por ser genérica, devendo prevalecer a mais específica válida somente a partir de 2001, mas especialmente porque as pessoas que têm interesse comum, de que fala a norma, são aquelas que estão obrigadas de forma simultânea pela mesma OBRIGAÇÃO, como no caso de condomínio predial, o que nada teria a ver com interesse funcional que uma empresa prestadora de serviços pratica. Ademais, insistiu-se em que obrigação solidária não se presume, decorre de lei, que a exceção trazida aos autos pela decisão recorrida só pode prosperar se for provada a utilização de recursos de terceiro na operação de comércio exterior, e não haveria nestes autos nenhuma prova de que as importações se realizaram a partir de recursos fornecidos pela JA&A ou pelo Sr. Alencar, tanto que nem o auto de infração nem a decisão recorrida aludem a isso especificamente. A JA&A afirma que é uma pequena empresa prestadora de serviços (comissária de despachos), que não participou das operações fiscais, cambiais e financeiras ligadas às importações sob análise. Que quanto às normas sancionatórias tributárias penais, a fiscalização pretendeu aplicar as normas que disciplinam a importação por conta e ordem de terceiro, descritas no atual RA/2002, e em outras normas editadas a partir de 2001, que, no entanto, não poderiam retroagir. Não se enquadrando a situação na previsão do art.124, I, do CTN.

Entendo que também esta não é questão preliminar, mas de mérito a ser enfrentada posteriormente.

3. Nulidade da decisão recorrida por agravar a multa incidente sobre o imposto de importação sem abrir prazo para que as autuadas se defendessem do agravamento ainda em primeira instância.

Há aparente equívoco na suposição de ter sido praticado agravamento da multa incidente sobre o imposto de importação por parte do órgão julgador. Não foi praticado nenhum agravamento por parte do órgão julgador de primeira instância. Já na impugnação a IMPORTA Assessoria parecia entender que o

lançamento da multa por infração ao controle aduaneiro seria por falta de licença de importação, no entanto, conforme advertiu a decisão recorrida essa multa exigida no auto de infração é diretamente decorrente da acusação de prática de subfaturamento. Conforme foi relatado o lançamento de fls.04/112, lavrado pela Alfândega do Porto de Vitória abrange exigência de imposto de importação, multa de ofício agravada em 150%, sobre o valor do imposto apontado como devido, com base no art.44, II, da Lei 9.430/96, e multa por infração ao controle aduaneiro, por prática de subfaturamento, correspondente a 100% da diferença de tributos constatada, com fulcro no art.169, II, do DI 37/66, além de juros de mora. Esses lançamentos constituem matéria de mérito que será oportunamente enfrentada.

4. Nulidade da decisão recorrida por não terem sido chamadas as demais autuadas para discutir especificamente a valoração, ainda que na qualidade de responsáveis solidárias. Configura-se ilegalidade por cerceamento ao direito de defesa, supressão de instância, infração ao p. do contraditório e da ampla defesa, violando-se o devido processo legal. (fls. 1.078/1.080).

Refere-se aparentemente a uma falta de oportunidade de contestar em momento próprio, na fase investigativa, antes mesmo da fase de impugnação, tanto a acusação de subfaturamento, quanto o procedimento de valoração aduaneira, bem como a suposta vinculação entre exportador no exterior e importador no Brasil. A premissa da contestação é de que se todas as autuadas foram acusadas de envolvimento com a prática do suposto subfaturamento, o que se registra, apenas *ad argumentandum*, estranha-se porque então não foram devidamente, e oportunamente, intimadas a falar sobre tal aspecto, ou seja, apresentar suas informações e/ou explicações, documentos acerca do negócio efetivamente praticado, explicações de mercado, crítica ao procedimento e aos eventuais paradigmas utilizados para a definição do valor aduaneiro, apontando-se aqui ilegalidade argüida na impugnação, mas ignorada na decisão recorrida. Insiste-se em que a decisão nº 538, proferida na 9ª RF, publicada no DOU-1 nº 165-E, de 28.08.2001, excluiu da exigência do tributo aduaneiro o despachante aduaneiro, por não ser contribuinte, por não ser sujeito passivo da obrigação, e o mesmo princípio se deveria aplicar à comissão de despacho JA&A neste caso.

O procedimento de valoração pode vir a ser afetado pela constatação de fraude, mas exatamente por isso, o AVA prevê etapas prévias a tal constatação, a serem cumpridas pela autoridade aduaneira. Neste ponto, entendo que assiste parcial razão às recorrentes, porque o teor das acusações e o argumento construído pela fiscalização para pôr no mesmo pólo passivo o conjunto das empresas autuadas, por si só, deve estabelecer para elas a faculdade, o direito subjetivo de serem informadas pela autoridade aduaneira sobre suas razões iniciais para suspeitar de fraude, previamente a uma definição do método de valoração. Entretanto, entendo que o equívoco procedimental da fiscalização representa uma nulidade relativa, isto é, passível de saneamento. Revela-se, neste ponto, a meu ver uma real necessidade de saneamento do processo, de modo a se afastar nulidade relativa, e a se garantir o

efetivo exercício do contraditório e da ampla defesa aos autuados, bem como para a devida observância do princípio da legalidade. No entanto, penso que esta decisão deverá ser mais bem inserida no contexto da análise da primeira questão de mérito a ser apreciada mais adiante, a qual requer uma apreciação específica acerca do procedimento adotado pela fiscalização para a descaracterização do primeiro método de valoração aduaneira, e, para justificar o novo valor aduaneiro que deva ser considerado.

Há, porém, de imediato, que se enfrentar, ainda, uma questão prejudicial de mérito. Trata-se de arguição de preclusão de novas provas e argumentações. A recorrente IMPORTA Assessoria pretende apresentar razões adicionais de recurso e novas provas mediante a juntada aos autos, em 11.05.2005, dos documentos de fls.1.213/1.413, posteriormente à fase de impugnação, e mesmo depois de encerrado o prazo recursal. A PFN contesta tal possibilidade, conforme se vê às fls.1.414/1.433.

A alegação central é de que esta recorrente, depois de apresentar seu tempestivo recurso, teve acesso a novas provas em seu favor, provas tais que não tinha conhecimento no momento em que apresentou o recurso voluntário, e por sua importância para afastar a acusação de que teve qualquer envolvimento com as operações fraudulentas da VIA SUL, e da inviabilidade jurídica de seu arrolamento no pólo passivo, pretende que sejam consideradas em complemento ao seu recurso voluntário, especialmente para poder evidenciar que em nenhum momento nem a IMPORTA nem seu sócio Sr. Arthur dos Santos Neto foram tidos como participantes de qualquer esquema fraudulento, nem antes nem nesse caso. Que o contexto descrito, incluindo o que foi apurado em outras autuações, apontaria operações ilegais praticadas pela empresa JA&A e seu sócio Sr. Alencar da Cruz Natário. Que estas novas provas teriam o condão de demonstrar o não envolvimento desta recorrente nas operações que deram causa ao presente processo administrativo.

Por sua vez a Procuradoria da Fazenda Nacional, representando a União (Fazenda Nacional), se contrapõe ao aproveitamento desses novos elementos que foram a seu ver indevidamente juntados aos autos, em face principalmente do disposto no §4º do art.16 do Decreto nº 70.235/72. Sustenta que a teor da norma evocada a apresentação de documentos após a impugnação somente é cabível em situações excepcionais, na impossibilidade de apresentação oportuna por motivo de força maior, quando se refira a fato superveniente, ou ainda quando se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, e nenhuma dessas hipóteses ocorreu, razão pela qual deve ser reconhecida a preclusão do direito de produção de novas provas, posteriormente à fase de impugnação. Pede que as peças de fls.1.213/1.413 sejam desentranhadas dos autos, ou que ao menos não possam servir de fundamento na formação do convencimento do Conselho de Contribuintes.

A figura da preclusão é de importância fundamental à efetividade do processo e à sua instrumentalidade, consiste em fato impeditivo de recuo a fases



anteriores do procedimento, reúne, em princípio, força suficiente para impedir o exercício de algum poder ou direito processual.²

Em processo administrativo fiscal, o pedido inicial e a impugnação apontam os limites da controvérsia instalada. Se o contribuinte não contesta alguma exigência feita pelo fisco já na impugnação, não poderá mais fazê-lo na fase do recurso voluntário, por preclusão da pretensão de recorrer sobre este aspecto específico à instância superior. Na sistemática do processo administrativo fiscal, as discordâncias recursais não devem ser opostas contra o lançamento em si, mas exatamente contra as questões processuais e de mérito decididas em primeira instância. Nesse sentido o PAF prevê a concentração dos atos processuais em momentos especificados, conforme dispõem o art.16 e art.17 do Decreto 70.235/72. Essas normas, como regra geral, rejeitam a inovação na postulação recursal, no sentido principalmente de impedir a inclusão de questão diversa daquelas que foram decididas pela instância *a quo* na apreciação da impugnação oferecida. Ressalvadas naturalmente aquelas circunstâncias especiais de que trata o aludido §4º do art.16.

Mas, por outro lado, uníssona doutrina tem registrado que esse tratamento relacionado à inovação das provas, não tem sido levado às últimas consequências pela administração fazendária por força do princípio da verdade material, que tem peso específico mais relevante no processo administrativo, ao contrário do ocorre no processo civil que tende a privilegiar a verdade formal. Há, ou pode haver, situação em que se imponha o exame dos fatos, sobretudo quando sejam capazes de alterar substancialmente a prova do fato constitutivo, desde que preservadas as garantias fundamentais das partes em litígio. O autocontrole da legalidade pela Administração Fazendária está em melhor sintonia com um grau de informalidade moderada. Cabe buscar um equilíbrio entre a desejável celeridade para a solução da lide e a segurança que seja indispensável à realização de justiça. Contudo, devem estar sempre presentes, na apreciação do julgador administrativo, as advertências de Moacyr Amaral Santos no que tange aos objetivos da norma preclusiva ligados a preservar o órgão julgador de surpresas com a apresentação de repentinos aparecimentos de documentos que tenham premeditadamente sido ocultados na fase anterior, preestabelecida na lei processual como mais apropriada para a apresentação e apreciação de provas, pretendendo com isso fugir às discussões em torno de sua consistência ou validade³.

Nessa perspectiva, o rigor do art.16 do PAF veio a ser objeto de alguma flexibilização pelo art.38 da LGPAF, ao permitir que requerimento voltado à produção probatória possa ser possível até o momento anterior à tomada da decisão administrativa final. No mesmo rumo aponta o art. 63, §2º, bem como o art. 65, parágrafo único, da LGPAF. O primeiro admite que a Administração possa rever o ato ilegal mesmo na hipótese em que não tenha havido recurso voluntário, desde que não

² Nesse sentido ver GRINOVER, Ada Pellegrini e outros, Teoria Geral do Processo, 13ª ed., Malheiros, p.332; NEDER, Marcos Vinicius, LÓPEZ, Maria Teresa Martinez, Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado, São Paulo: Dialética, 2002, pp.67/68.

³ *Apud* NEDER, Marcos Vinicius, LÓPEZ, Maria Teresa Martinez, *idem*, p.68.



Processo nº : 12466.005044/2002-16
Resolução nº : 303-01.385

operada a preclusão administrativa, vale dizer, não haja ainda se encerrado o processo administrativo. E o segundo dispositivo citado autoriza a revisão, a qualquer tempo, de processo administrativo do qual resulte sanção quando surgirem fatos novos, ou ainda, quando se explicitem circunstâncias relevantes suscetíveis de justificar a inadequação da sanção aplicada ⁴.

Diga-se, de passagem, que a consideração desses dispositivos para fundamentar a decisão dessa questão prejudicial de mérito está em consonância com a aplicação apenas subsidiária da Lei 9.784/99 ao processo administrativo fiscal, conforme previsto no art.69 dessa LGPAF.

É que no Decreto 70.235/72, o art.16, não se refere a esse aspecto abordado no parágrafo único do art.65 da LGPAF, e no caso concreto, a meu ver a razão essencial a se dever tomar conhecimento dos documentos acostados a título de novas provas que se afirma serem tendentes a afastar a responsabilidade de uma das recorrentes, pode, em potência, representar a exposição de circunstância que possa ser eventualmente capaz de justificar o afastamento das sanções decorrentes do lançamento efetuado. Desnecessário dizer que assentir com o conhecimento das novas provas, não importa compromisso prévio com sua idoneidade ao fim pretendido, nem tampouco elide a apresentação de contestação quanto à sua validade, ou consistência, oportunamente oferecida. **Neste ponto proponho que se tome conhecimento dos documentos juntados pela r. recorrente IMPORTA Assessoria, às fls.1.213/1.413, bem como do teor das correspondentes contestações oferecidas pela i. PFN, às fls.1.414/1.433.**

Quanto ao mérito. Conforme disse antes, a primeira questão de mérito a ser apreciada requer uma análise acerca do procedimento de descaracterização do primeiro método de valoração aduaneira.

Houve rejeição do valor de transação declarado, o que no caso foi feito com base em um conjunto de indícios de fraude, que se pretende articular sistematicamente para indicar uma objetiva ocorrência de subfaturamento nas operações de importação. Estabeleceu-se uma desconfiança da autoridade aduaneira em relação ao valor de transação declarado, apontando-se, inclusive, uma possível vinculação entre exportador no exterior e importador no Brasil. Mas, o que se viu, na sequência do procedimento, revela que a rigor houve falha da fiscalização aduaneira quanto a observar a orientação firmada no GATT para a definição do método de valoração adequado ao caso. Nesse sentido houve queixa das recorrentes arroladas no auto de infração, principalmente daquelas identificadas como responsáveis solidárias.

Disse a fiscalização, às fls.19/20, que dirigiu à VIA SUL questionamentos quanto aos baixos valores aduaneiros declarados nas DI's objeto da presente autuação, mas a resposta obtida teria sido formulada a partir de informações supostamente transmitidas pela Sra. Edna, da JA&A. A resposta considerada evasiva

⁴ *Ibidem*, p.68.

foi de que o preço se explicaria porque estavam as mercadorias depositadas há mais de dois anos, e a sua grande quantidade proporcionava poder de barganha. A fiscalização deu-a como desprovida de sentido, posto que os valores declarados não cobrem nem sequer os custos de aquisição das matérias-primas para fabricação do vestuário, além de que o esquema suspeito se desenvolveu ao longo de mais de três anos.

Registra-se, inicialmente, que eram exatamente premissas como essas que justificavam a hipótese inicial de fraude, e sobre essas circunstâncias é que se deveria proporcionar a oportunidade de oferecer contra-razões. Em segundo lugar, soa contraditória a aparente surpresa manifestada acerca do grau de desconhecimento da matéria por parte da VIA SUL, pois segundo a lógica descrita na autuação, o pressuposto era de que esta empresa foi convocada pelos efetivos articuladores do esquema fraudulento a cumprir um papel secundário de intermediário importador, sem que tivesse participado efetivamente das negociações subjacentes às importações, e que não teria sido identificada como verdadeira importadora, mas apenas teria "alugado" seu nome ao esquema suspeito de fraude. A conclusão da fiscalização, registrada às fls.19/21, foi de que não era a VIA SUL a verdadeira importadora, mas sim a JA&A, que todo o gerenciamento do esquema teria sido do Sr. Alencar, da JA&A, em cooperação com o Sr. Arthur, da IMPORTA Assessoria, que fora a JA&A que agiu como verdadeira importadora das mercadorias sob análise. Ocorreu, também, que se pareceu descortinar uma possível vinculação entre o exportador no exterior e o importador no Brasil que influenciou o preço de transação declarado, apontando-se que, nos termos do Acordo de Valoração Aduaneira, art.1º, item 2, a e b, caberia ao importador demonstrar que o valor de transação declarado se aproximaria do valor de mercadorias idênticas ou similares negociado entre empresas não vinculadas.

No entanto, surpreendentemente, a fiscalização aduaneira decidiu não dirigir nenhuma indagação, justamente àqueles que apontou como verdadeiros importadores, envolvidos diretamente na negociação de compra e venda internacional, isto é, não ofereceu aos investigados nenhuma oportunidade de demonstração da validade do valor declarado em face dos elementos de dúvida suscitados preliminarmente. A alegação fiscal de que o fez tão somente em relação à empresa que representou suposto e aparente papel intermediário, revela indagação incompleta e inadequada, que segundo a descrição no auto de infração, a fiscalização pressupunha que dessa importadora de fachada não poderia obter informação relevante acerca dos negócios subjacentes às importações, porém, poder-se-ia talvez obter dela outras informações que pudessem caracterizar com melhor precisão os contornos do papel efetivamente exercido por esta empresa em relação ao descrito esquema suspeito de fraude. A partir apenas disso entendeu-se dever afastar o primeiro método de valoração. Na seqüência, mesmo sem questionar oportunamente os supostos envolvidos na negociação internacional, afirmou-se às fls.24/25, que diante da inexistência de qualquer documento que pudesse demonstrar ou esclarecer a forma, as condições, ou termos em que se deu a negociação comercial, bem como a determinação do preço a pagar pelas mercadorias, ou seja, as condições que

presidiram a determinação do valor de transação, manifestou-se certa, exclusivamente obtida de elementos unilateralmente apurados, quanto a prática do que se chamou de “meios dolosos” para a configuração das DI’s registradas e dos demais documentos utilizados na sua instrução, decidindo afastar sumariamente a possibilidade de utilização do primeiro método de valoração aduaneira.

Há nesse procedimento uma evidente contradição. Na descrição dos fatos, integrante do auto de infração, a fiscalização acusou especialmente ser a JA&A, através do Sr. Alencar, com auxílio direto da IMPORTA Assessoria, através do Sr. Arthur, os verdadeiros articuladores do negócio internacional. Que se teriam encarregado de todo o suporte documental à empresa utilizada como intermediária importadora, e também de fornecer os recursos financeiros necessários em todas as etapas da operação, que até comandaram as ações quanto à revenda das mercadorias no mercado brasileiro. Além disso, apesar de se reconhecer que, segundo o Acordo de Valoração Aduaneira (AVA), caberia à autoridade aduaneira **antes de decidir acerca da valoração**, oferecer ao “**importador**” a oportunidade de conhecer os elementos de dúvida apurados pela autoridade aduaneira, potenciais justificadores de abandono do preço de transação, facultando-lhe a possibilidade de apresentação de documentos, explicações, e/ou novas informações que pudessem esclarecer as dúvidas suscitadas, ocorreu que a autoridade aduaneira simplesmente decidiu não o fazer, mas ainda assim, se queixou de não existirem documentos acerca das condições de negociação subjacente às importações. E tal procedimento omissivo foi corroborado indevidamente pela decisão recorrida, permitindo-se a conseqüente argüição de nulidade por infração ao direito de contraditório.

Na fase recursal se ressaltou na queixa, que com base no GATT/94, acordo incorporado à legislação brasileira, e com as novidades introduzidas pelo Decreto 2.498/98, IN 16/98, e Portaria MF 28/98, o valor aduaneiro é o valor da mercadoria importada, sendo o preço efetivamente pago ou a pagar em condições de livre concorrência. Que se nenhuma das circunstâncias previstas no GATT obstar a aplicação do 1º método de valoração, pelo preço de transação, ele deve se impor. Que a Opinião Consultiva 2.1, conforme IN 17/98, acerca da aceitabilidade de preço inferior aos preços correntes de mercadorias idênticas, concluiu que esse simples fato não seria razão suficiente para rejeitar o preço, sem prejuízo do estabelecido no art.17 do AVA. A contestação das empresas envolvidas vem sendo feita desde a fase de impugnação, de que mesmo se fosse o caso de ser inaplicável o 1º método de valoração, haver-se-ia de reconhecer que foi incorreta a aplicação do método de obtenção do valor aduaneiro pelo fisco, mediante paradigmas que as autuadas ou desconhecem, ou não tiveram a oportunidade de contestar tempestivamente, antes de se decidir o método adequado ao caso, e se pretendeu já por isso que deveria ser o cancelamento da autuação; porém, registra-se que se os interessados nem sequer chegaram a ter oportunidade de conhecer suficientemente e/ou contestar os critérios e paradigmas adotados unilateralmente pela fiscalização, ficou por isso mesmo prejudicada qualquer avaliação nesse momento por esta instância julgadora, quanto às razões alegadas na decisão recorrida para corroborar o descarte seqüencial dos métodos de valoração possíveis, do 1º ao 5º método, bem como sobre a eventual

Processo nº : 12466.005044/2002-16
Resolução nº : 303-01.385

suficiência ou adequação dos paradigmas colhidos, pela fiscalização, no SISCOMEX, para justificar a utilização do 6º método de valoração aduaneira.

Já registramos equívocos no procedimento administrativo que levou à decisão de sumário afastamento do 1º método sem a audição dos acusados de serem os verdadeiros importadores, ou envolvidos diretamente na negociação internacional. Mas, deve-se registrar também, que as razões apresentadas para abandonar os métodos subsequentes igualmente se ressentem do equívoco procedimental e carecem de fundamentação adequada, sob pena de nulidade do procedimento.

Para se permitir o desenvolvimento do raciocínio deixemos de lado, por ora, a premissa a meu ver equivocada, de que restou completamente esgotada a possibilidade de utilização do primeiro método de valoração. Anote-se apenas, que segundo o AVA, as dúvidas suscitadas pela investigação fiscal preliminar, vale dizer a hipótese de vinculação entre exportador e importador, bem como a de fraude, constituem justamente as razões indicadas para se oferecer ao importador o conhecimento dos elementos de tais dúvidas, concedendo-lhe a oportunidade de esclarecê-las, seja pela apresentação de novos documentos, seja por meio de informações complementares, ou por quaisquer explicações pertinentes, o que evidentemente não elide a prerrogativa da autoridade aduaneira de depois de conhecer as alegações produzidas, vir a manter sua convicção inicial. O AVA busca garantir que a decisão da autoridade aduaneira, quanto ao método que cabe efetivamente ser utilizado para a valoração aduaneira, seja tomada depois de se considerarem todas as alegações daqueles que efetivamente se colocaram no papel de importador. O pressuposto é de que somente depois dessa possibilidade de contraditório, e de eventual esclarecimento sobre as questões objeto de suspeita de fraude, é que pode vir a se justificar a acusação formal de fraude, autorizando uma decisão adequadamente fundamentada acerca do método de valoração aduaneira a ser firmado.

No caso concreto, há a necessidade de se revisitar os passos seguidos pela administração tributária para, primeiro, firmar convicção quanto à prática de subfaturamento, e depois, para tomar a decisão de desprezar o preço de transação declarado e ao final adotar um novo valor aduaneiro para as importações sob julgamento. Não se pode olvidar que a valoração aduaneira (VA) foi disciplinada pelo GATT/94, e tais deliberações foram introduzidas formalmente no ordenamento jurídico nacional. 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 autoridade aduaneira pressupõe dois procedimentos distintos, porém conjuntos, **a descaracterização do valor declarado pelo "importador"**, mediante demonstração da evidência de fraude, **e a determinação do correto Valor Aduaneiro (VA)**, nos termos do Decreto 92.930/86 e 1.355/94.

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. Nesta fase do

procedimento não é exigível, ainda, conhecer a autoria da fraude, individualizar a culpa, o que de resto será imprescindível no momento de se estabelecer punições pelo ato ilícito, mas já nesse momento é fundamental a convicção de que houve fraude. Esta convicção inicial, surgida na investigação preliminar, permite que a Aduana expresse sua razoável dúvida acerca do valor de transação declarado, e a autoriza ao passo seguinte de intimar os interessados envolvidos a conhecer seus motivos, abrindo oportunidade para apresentação de contra-razões que deverão merecer a devida análise antes da tomada de decisão final quanto ao método de valoração a ser utilizado. Assim é que 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 à exatidão ou idoneidade do valor declarado, poder-se-á com base no art.11 alegar descabimento do primeiro método. Antes dessa decisão final, porém, 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(s) interessado(s) juntamente com sua fundamentação** (grifos meus).

Observe-se dentre a descrição feita pela fiscalização aduaneira, quanto aos artifícios utilizados para burlar o controle aduaneiro sobre o valor de transação, que nas DI's relacionadas às fls.05, e registradas em 2000, acusou-se utilização maliciosa da informação que devia se referir a unidades do produto, isto é, no campo para informação da quantidade de unidades da mercadoria se informou a quantidade de “dúzias”, sendo que na verdade o preço indicado era correspondente a 12 unidades do produto, e não a uma unidade. Assim, por exemplo, no caso da DI nº 00/0683233-9, na qual foram declaradas 2.030 dúzias de camisas, registrando a unidade estatística em unidades, leva-se o SISCOMEX a registrar 2.030 camisas a US\$ 5,50/unidade, quando na realidade corresponde a apenas US\$ 0,46/unidade (US\$ 5,50/12). A intenção era levar o controle aduaneiro a interpretar que o preço unitário da camisa importada seria US\$ 5,50, para poder parecer aceitável. Outro aspecto destacado na investigação fiscal foi que nas importações de confecções, em nome da VIA SUL, realizadas no ano 2000, chamou a atenção a indicação em várias DI's de ser mercadoria com origem declarada nos Estados Unidos, mas os valores destoavam sensivelmente da realidade do mercado produtor norte-americano; sendo poucos os registros no SISCOMEX de importação de confecção a partir dos EUA, houve investigação que concluiu que a empresa SARA LEE CORP indicada como fabricante exportador não fabricava efetivamente aquele tipo de produto, nem negociava com ele, e que também não realizara nenhum negócio com a empresa uruguaia MADILER. A real origem que a fiscalização atribui às mercadorias referidas é a China, com o que a suspeita de fraude abrangeria infração ao controle aduaneiro em face de declaração falsa da origem. Outros artifícios praticados na ocasião do registro das DI's, descritos na autuação, supostamente lograram, num primeiro momento, burlar os controles do

SISCOMEX quanto ao acatamento do valor de transação, levando a que fossem direcionadas ao canal verde para serem automaticamente retiradas sem nenhuma verificação física, documental ou de valor aduaneiro. Entretanto, o procedimento de revisão fiscal permitiu identificar a quantidade total de bens importados, verificando-se uma redução forçada do valor unitário atribuído a cada unidade de bem importado. Depois do devido ajuste nas quantidades importadas, o valor unitário de transação declarado mostrou-se, a juízo da autoridade fiscal, despropositado e sensivelmente defasado da realidade de mercado.

A descrição do esquema de fraude nas importações, objeto da acusação fiscal no caso presente, consta às fls.05/21. Segundo o relato fiscal, a real adquirente das mercadorias no Brasil, a JA&A, seria vinculada às empresas exportadores no Uruguai, mas evidentemente tal vínculo não foi declarado à autoridade aduaneira, já que aquela empresa nem mesmo figurava nas DI's como importadora. A JA&A ocultara-se supostamente devido ao seu impedimento legal de efetuar importação em nome próprio, por ser empresa de despacho aduaneiro. Acresce outro elemento de dúvida quanto à regularidade da operação de importação, o trabalho de investigação fiscal desenvolvido constatou a partir de documentos obtidos com a aduana uruguaia que não houve lá registro dessas exportações para o Brasil, apenas indicação de diversas operações de "trânsito aduaneiro" (fls.190/220), vale dizer, as operações de trânsito teriam sido forjadas, levando a que as faturas emitidas pela MADILER e NIVERWAY fossem identificadas como falsas, materialmente e ideologicamente. Mencionou-se que o trabalho de investigação fiscal foi de amplitude que extrapola o presente caso, e identificou-se que a JA&A em vários outros casos, sempre utilizando interposta pessoa, organizou esse esquema de subfaturamento de importações de tecidos e confecções procedentes do Uruguai que funcionou por aproximadamente três anos. Depois de desvendado aquele artifício no registro de quantidades e preços das mercadorias, e comparados os seus preços com os relativos a importações de artigos considerados similares pelo fisco, realizadas na mesma época, e supostamente nas mesmas condições comerciais das importações promovidas por intermédio da VIA SUL, embora de origem diversa (ver documentos de fls.114/124 e fls.125/130), apresentou-se à fiscalização evidência de prática de subfaturamento das mercadorias.

Em resumo, apurou-se que a JA&A, real adquirente das mercadorias no Brasil, utilizou como intermediária a VIA SUL para que figurasse como importadora oficialmente indicada nas DI's (registradas em 2000), para dar curso à fictícia exportação a partir da MADILER e da NIVERWAY, uruguaias, mas pertencentes ao mesmo dono da JA&A no Brasil, igualmente dono de 100% das ações ao portador referentes àquelas empresas uruguaias. A vinculação foi propositalmente omitida, e favorecida pela conveniente utilização de intermediário importador. As operações capitaneadas pela JA&A receberam auxílio e assessoria da IMPORTA Assessoria, convocada para gerenciar todas as operações de importação e instruindo os procedimentos da VIA SUL na nacionalização das mercadorias, cabendo a esta realizar aparentemente todos os procedimentos de importação exigidos pela alfândega, munida de documentos que lhes foram entregues pelos efetivos adquirentes

das mercadorias, referentes à suposta negociação com o exportador no exterior.

Retomando-se agora o texto da opinião consultiva da Organização Mundial das Aduanas (OMA), ao qual acima já nos referimos, nota-se que, no contexto do caso concreto, as referências da OMA ao “importador” e ao “interessado”, tanto podem ser entendidas como se referindo ao real adquirente das mercadorias importadas (conforme a descrição do auto de infração, seria a JA&A em sociedade com a IMPORTA Assessoria), quanto se referindo ao intermediário importador (a VIA SUL), na importação por conta e ordem daquele. A partir da descrição feita no auto de infração se pôde identificar um conjunto de indícios tendentes a demonstrar uma conclusão objetiva de ter ocorrido fraude. Porém, a manifestação dos autuantes, pretendeu ir além da constatação apenas objetiva de ocorrência do subfaturamento do preço das mercadorias, concluiu que o ilícito foi praticado em conluio, por todos os “interessados”, ou seja, também pela empresa que segundo a própria fiscalização se limitou a efetuar em seu nome o registro das DI’s, ainda que por conta e ordem das efetivas adquirentes, utilizando a documentação que foi posta em suas mãos. Para a fiscalização tendo sido a VIA SUL que se apresentou na ocasião do registro das DI’s como importadora, foi assim formalmente considerada, e por isso foi eleita, ao que parece em face de uma suposta facilidade para configuração da autuação, para ocupar a posição de contribuinte autuada, e os demais envolvidos foram arrolados como responsáveis solidários. Tal estratégia de autuação expõe contradição, e a conclusão apresentada parece denunciar pressa demasiada.

Ora, embora aparentemente houvesse identificado a real adquirente das mercadorias, bem como a empresa que efetivamente gerenciou todas as operações sob suspeita, parece que o simples fato de terem sido os atos de importação providenciados pela VIA SUL, isto é, o registro das DI’s e os despachos aduaneiros, fez com que surpreendentemente esta fosse a escolhida pela fiscalização para alvo principal da autuação. Nessa conclusão se pode enxergar contradição com a descrição dos fatos no auto de infração, às fls.05/21.

Mas, não é este o problema principal, e sim o fato de que talvez confusa com a contradição que ela própria estabeleceu, acima evidenciada, a investigação fiscal na busca do valor aduaneiro adequado, simplesmente, e diga-se também, inexplicavelmente, ignorou a importância dos outros envolvidos na discussão acerca dessa matéria, conforme dicção da peça de autuação. Em que pese toda a descrição do esquema montado, no auto de infração, transparece na decisão recorrida que os elementos reunidos como motivos da impossibilidade de aceitação do valor de transação declarado, e que serviriam de justificativa para o descarte dos métodos subsequentes, bem assim para a decisão de adotar finalmente o 6º método, não foram no momento devido formalmente cientificados a nenhuma das empresas acusadas. Estas foram privadas da devida oportunidade de apresentar no prazo legal as contra-razões que entendessem cabíveis, procedimento exigido para possibilitar à Aduana uma decisão devidamente consistente sobre o exame conclusivo do Valor Aduaneiro.

Processo nº : 12466.005044/2002-16
Resolução nº : 303-01.385

Nesse item, os auditores autuantes informaram que os dados e as informações obtidas no SISCOMEX, para subsidiar a definição do valor aduaneiro, foram unilateralmente consideradas suficientes para afastar os valores de transação declarados, por irregularidade das importações. Este procedimento ficou evidentemente capenga, carente de saneamento, sob pena de cerceamento ao direito de defesa de todos os apontados como envolvidos.

A indagação que remanesce é: por que na fase de investigação fiscal os questionamentos suscitados acerca da valoração aduaneira não foram dirigidos a nenhuma das empresas consideradas como diretamente envolvidas na efetiva negociação internacional, nem tampouco aos seus respectivos sócios-gerentes?

As informações que a fiscalização aduaneira poderia buscar, não deveriam ter por endereço único o intermediário importador, mas necessariamente se deveria dirigir às empresas apontadas como gerenciadoras de fato das operações, e principalmente, como efetivos adquirentes das mercadorias importadas, além dos respectivos sócios e/ou gerentes, e se possível, dever-se-ia incluir também como fonte de informação sobre essa questão as empresas exportadoras no exterior, sendo de se esperar pela descrição reveladora do esquema pernicioso, que eventuais respostas e justificativas somente pudessem ser obtidas junto ao conjunto de empresas e pessoas físicas envolvidas, não apenas no que se refere aos valores praticados nas compras e vendas internacionais que originaram as importações sob análise, mas também quanto ao procedimento anômalo flagrado no registro e desembaraço das mercadorias.

Estou aqui tão somente me valendo da linha argumentativa e dos fatos descritos na autuação, que permitiram a explicitação e convicção da autoridade aduaneira quanto a uma objetiva ocorrência de fraude, para assim poder indicar a forma de se obter validamente o valor aduaneiro a ser firmado. Surgida a suspeita impunha-se o rito internacional acordado, ou seja, cabia questionar diretamente todos os envolvidos, seus sócios/gerentes, mas também, se possível, as exportadoras no exterior. O juízo conclusivo acerca da imprestabilidade do valor de transação declarado, e posterior adequação do método substitutivo a ser considerado, só poder-se-ia firmar com solidez depois dos devidos questionamentos, com oportunidade de contraditório, e da eventual confirmação das suspeitas. Entretanto, conforme ficou registrado no processo o aludido questionamento a nenhum dos envolvidos foi adequadamente dirigido. Que evidentemente o incompleto questionamento superficialmente feito à VIA SUL também não cumpriu tal papel.

O procedimento preconizado no AVA para definição do valor aduaneiro, e também uma eventual necessidade posterior de se especificar as responsabilidades de cada envolvido no suposto subfaturamento, tornam imprescindível a adoção de providências saneadoras deste processo administrativo, no sentido de que sejam expressamente intimadas todas as empresas acusadas de envolvimento, incluindo intimação pessoal aos sócios-gerentes citados, quanto aos elementos de dúvida suscitados pela investigação fiscal preliminar em relação à

Processo nº : 12466.005044/2002-16
Resolução nº : 303-01.385

validade do preço de transação declarado, oferecendo-lhes oportunidade de contraditório.

E não se venha dizer, em face da documentação obtida, incluindo depoimentos testemunhais e denúncias, que tais inquirições fossem dispensáveis por uma suposta certeza prévia da fiscalização de que não se apresentariam respostas pelos envolvidos descritos na autuação, supostos idealizadores, manejadores ou partícipes do esquema insidioso, sob a alegação de que embora identificados pelo fisco insistiriam na versão explicitamente inverossímil para o próprio fisco, de que toda a responsabilidade pelos procedimentos adotados e pelos documentos apresentados na ocasião do registro da importação e desembaraço das mercadorias deveria ser aferida apenas junto à intermediária importadora.

A omissão administrativa acusada, de supressão indevida de etapa procedimental indispensável, isto é, a falta de intimação dos apontados como efetivos gerentes e beneficiários diretos do esquema descrito na autuação, ao contrário da pretensão do fisco, é falha que milita apenas em favor de interesses escusos dos eventuais autores e operadores do esquema fraudulento, quem quer que sejam. Por outro lado, não se deve esquecer que o silêncio é um direito que pode ser exercido por qualquer acusado, mas por outro lado, de tal conduta podem também advir consequências tributário-administrativas, e eventualmente penais, a depender naturalmente da qualidade da investigação realizada e da propriedade das provas produzidas no desenvolvimento do processo próprio, administrativo ou judicial.

Neste momento, neste voto, não é hora, ainda, de se apreciar a eventual participação de cada envolvido autuado; quanto a esta questão ainda é prematura a exposição de qualquer conclusão por parte deste relator, apenas se aponta aqui a necessidade de se dar oportunidade, a todas as partes envolvidas, de apresentar suas versões em possível contraponto às informações apresentadas, bem como quanto aos critérios e paradigmas utilizados pelos auditores autuantes, sobre os quais não lhes foi dada prévia oportunidade de se manifestar.

Deve-se facultar a todos os acusados conhecerem, e poderem contraditar, as alegadas evidências apuradas na investigação fiscal, de suposta vinculação com o exportador, de irregularidade no registro de exportação na origem, de falsa origem das mercadorias importadas, de uso de artifícios reveladores de subfaturamento das importações, e também, se ainda for o caso depois da decisão motivada da autoridade aduaneira em face dos novos elementos eventualmente apresentados, de poder contestar os critérios, paradigmas e dados colhidos no SISCOMEX, que tenham servido, ou venham a servir, como fundamento para a definição, pelo fisco, do método de valoração aduaneira que deve ser firmado no presente caso. **Há, portanto, também no procedimento voltado a definir o método substitutivo adequado de valoração aduaneira, a necessidade processual de se desfazer a contradição flagrada.**

Por um lado, os fatos foram descritos de forma a se apresentar como real fonte das informações constantes das DI's e das faturas comerciais, bem como dos recursos financeiros utilizados no fechamento dos contratos de câmbio, determinadas pessoas jurídicas e físicas, e ainda assim, por outro lado, em meio à busca de definição do valor aduaneiro, não foi realizada intimação adequada nem à empresa descrita como mero intermediário, que teria apenas emprestado seu nome, mas também não foram intimadas na oportunidade devida, e quanto aos elementos e questões pertinentes suscitadas na fase de investigação, as demais empresas e pessoas físicas envolvidas na negociação internacional, capazes de potencialmente conhecer as informações mais relevantes sobre a efetiva origem das mercadorias, sobre as condições que presidiram as negociações havidas, sobre a vinculação entre exportador e importador e sobre a determinação do preço de transação.

O imprescindível agora, em face do esquema descrito pelos auditores-fiscais autuantes, é destacar que, segundo ficou registrado nestes autos, a nenhuma das autuadas ora recorrentes foram dirigidas indagações adequadas acerca dos elementos apurados e que suscitaram razoáveis dúvidas quanto à idoneidade das operações de importação, resultando omissão procedimental.

Até o presente momento, a partir do que foi descrito na peça de autuação, por um lado, não se pode ainda afirmar cabalmente que a VIA SUL efetivamente participou do esquema fraudulento, nem tampouco o contrário, que tenha apenas servido de instrumento inconsciente a propósitos alheios, mas, por outro lado, *a priori*, não se pode também afastar completamente sua eventual responsabilidade tributária. Além disso, a descrição dos fatos no auto de infração não serve de suporte lógico a sua eleição isolada pela fiscalização para o fim de oferecer esclarecimentos que fossem suficientes e adequados a justificar uma constatação de impossibilidade de utilização do primeiro método de valoração aduaneira, que se evidenciou prematura, e muito menos, para justificar o descarte de métodos de valoração subseqüentes.

Os problemas acima destacados, e justapostos à arguição acerca de falta de oportunidade às autuadas, para conhecer e eventualmente contestar os dados e paradigmas utilizados pela autoridade fiscal aduaneira para o fim de estabelecer uma nova valoração, revelam a **necessidade de saneamento do processo, para que se esclareçam questões fundamentais a serem obrigatoriamente consideradas no enfrentamento de todo o mérito restante da lide.**

A medida sancionadora que aqui se propõe representa incidente processual que reabre a possibilidade de contraditório pontual, entre todas as recorrentes interessadas e a fiscalização aduaneira, acerca dos elementos apurados na investigação fiscal preliminar, de suspeita de vinculação entre exportador e importador, de dúvidas quanto aos termos e condições que presidiram a negociação internacional, em torno do valor de transação declarado, das ausências de registro de exportação na origem, dúvidas suscitadas acerca da origem efetiva das mercadorias. Depois das oitivas, e do juízo acerca das informações produzidas, se a autoridade

aduaneira entender que ainda seja o caso de manter a sua convicção inicial, ou diante da eventual ausência de resposta às intimações, deverá explicitar sua decisão final, dando ciência formal dela aos acusados, informando especialmente suas motivações, com exposição das razões de escolha dos paradigmas especificamente selecionados para a eventual definição do método de valoração substitutivo, abrindo novo prazo para as alegações finais dos autuados, e dos respectivos sócios-gerentes.

Cabe, finalmente registrar que na r. decisão recorrida, às fls.1.024, se afirmou haver pretensa impossibilidade legal de se juntar ao processo cópias das DI's cujos dados foram utilizados pela autoridade fiscal como parâmetros, ou paradigmas, para definir o método de valoração e estabelecer o valor aduaneiro a ser aplicado no presente caso, sob a alegação de que necessariamente nelas apareceriam dados protegidos por sigilo fiscal. A duvidosa premissa foi seguida de uma aparente sugestão aos interessados, que no caso de terem alguma dúvida sobre a lisura dos dados apresentados que fossem ao Judiciário para requerer a determinação de sua exibição, sendo dados disponíveis na SRF. A sugestão é desnecessária e, s.m.j., soa algo desrespeitosa ao direito das recorrentes.

Conforme orientação contida no Manual de Auditoria de Valoração Aduaneira 2006, aprovado pela COANA, nada impede que sejam científicas aos acusados e/ou juntadas ao processo correspondente, cópias das DI's utilizadas como paradigmas pela fiscalização, contendo as partes essenciais e relevantes para a valoração aduaneira, bastando para isso o devido cuidado para que não se possa identificar apenas a denominação/razão social do contribuinte importador ou seu endereço. Simples assim.

Há de se lembrar que um acusado tem o direito de conhecer a acusação que lhe é feita em todos os seus termos, sendo essencial que tome conhecimento dos elementos que a fiscalização utilizou para a valoração de ofício: **razões do método escolhido, origem da importação, nº da DI – paradigma, data da importação, descrição do bem, se é similar, se é idêntica a indicação do modelo utilizado, o preço praticado e as quantidades negociadas**, devendo-lhe em seguida ser garantida a faculdade de poder estabelecer o contraditório.

Outro aspecto abordado marginalmente na r. decisão recorrida merece contestação e devida elucidação. Não há de prosperar o inconsistente e equivocado argumento utilizado pela i. DRJ, sugestivo de que a partir da constatação da fraude deixaria de existir o direito de defesa dos acusados em face da convicção produzida. Evidentemente não basta apenas a convicção da autoridade aduaneira de que houve fraude, é necessário demonstrar a terceiros, julgadores administrativos e eventualmente autoridades judiciais, o acerto do lançamento produzido a partir daquela convicção inicial que deve ser sustentada em um conjunto suficiente de indícios e/ou provas. Naturalmente não se trata de admitir, qualquer conversão de documentos que se demonstrarem viciados em válidos, evidentemente também não se trata de manter a qualquer custo o primeiro método de valoração, mas é indispensável no âmbito do processo administrativo fiscal, além de se demonstrar a inidoneidade

dos documentos eventualmente apresentados, também explicitar a correção da valoração aduaneira produzida de ofício.

Finalmente, e com todo respeito, mais um equívoco atroz foi cometido no voto condutor do r. acórdão recorrido. Está em corroborar o procedimento fiscal que negou ao conjunto dos acusados posicionados, pela fiscalização, no pólo passivo da relação jurídica tributária, a possibilidade de questionar os parâmetros utilizados na valoração aduaneira sob a ingênua, porém falaciosa perspectiva de que só se poderia discutir valoração aduaneira com quem exista ou com quem se disponha a fornecer informações à autoridade aduaneira. Ora, se os adequados interlocutores não existissem como poderiam estar arrolados no pólo passivo. Mesmo quando fosse o caso de caracterização de empresas-fantasma, ou "laranjas", e não é esse o caso, não se poderia negar o direito de defesa àqueles que tenham sido eventualmente descobertos do manto da simulação, especialmente quando dos fatos descritos possam resultar efeitos penais além de tributários.

O saneamento processual que aqui se propõe, requer a conversão do presente julgamento em diligência à repartição de origem para que:

1. A autoridade aduaneira promova a intimação de todas as empresas autuadas, postas no mesmo pólo passivo da relação jurídica tributária, para tomar ciência das irregularidades constatadas na investigação fiscal de modo a colocar o valor de transação declarado sob suspeita da autoridade aduaneira. Deve ser concedido prazo para que os interessados possam manifestar suas contra-razões, apresentar os documentos ou informações que a fiscalização julgar pertinentes, bem como aqueles outros que as partes, a seus critérios, considerem válidos a elucidar a validade do valor de transação praticado nas operações de compra e venda internacional que originaram as importações sob exame, ou alternativamente, possam ser úteis à escolha do eventualmente necessário método de valoração substitutivo;

2. Também se deve requerer das autuadas, em face da possibilidade de não acatamento motivado das contra-razões que vierem a ser apresentadas, com eventual confirmação motivada do descarte do valor de transação declarado, que especifiquem detalhadamente as contestações que porventura tiverem quanto aos paradigmas de importação que foram descritos nos presentes autos com suporte em dados obtidos no SISCOMEX, ou forem eventualmente colhidos em novas DI's paradigmas, que vierem ainda a ser considerados, e necessariamente levados ao oportuno conhecimento das empresas autuadas, para que possam exercer seu direito de contraditório.

3. Depois de obtidas as respostas dos interessados ou, na ausência delas dentro do prazo legal a ser concedido, deve a autoridade fiscal aduaneira apresentar suas conclusões finais de modo a especificar se é o caso de insistir no abandono do primeiro método de avaliação, e neste caso, justificar o método

Processo nº : 12466.005044/2002-16
Resolução nº : 303-01.385

substitutivo a ser adotado bem como o valor aduaneiro finalmente definido, expondo seus fundamentos.

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 04 de dezembro de 2007.



ZENALDO LOIBMAN – Relator.