



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo n°	10074.000770/2001-31
Recurso n°	134.454 Voluntário
Matéria	VALOR ADUANEIRO
Acórdão n°	302-38.920
Sessão de	11 de setembro de 2007
Recorrente	EUDORA COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.
Recorrida	DRJ-FLORIANÓPOLIS/SC

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 03/10/2000 a 04/12/2000

Ementa: VALOR ADUANEIRO E FATURA COMERCIAL. SUBFATURAMENTO.

Quando existem duas faturas de mesmo número emitidas pelo mesmo exportador na mesma data, contendo as mesmas mercadorias, mas com diferentes preços, sendo incluída, na Declaração de Importação, a de menor valor, fica configurado o subfaturamento. Neste caso, o valor aduaneiro declarado pelo importador deve ser desconsiderado e a fiscalização adotará como valor aduaneiro, aquele mesmo da mercadoria idêntica constante na fatura duplicada com valores mais altos.

RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da SEGUNDA CÂMARA do TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.


JUDITH DO AMARAL MARCONDES ARMANDO - Presidente

Marcelo Ribeiro Nogueira
MARCELO RIBEIRO NOGUEIRA - Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Elizabeth Emílio de Moraes Chiergatto, Paulo Affonseca de Barros Faria Júnior, Corinho Oliveira Machado, Luciano Lopes de Almeida Moraes, Mércia Helena Trajano D'Amorim e Rosa Maria de Jesus da Silva Costa de Castro. Esteve presente a Procuradora da Fazenda Nacional Paula Cintra de Azevedo Aragão. Fez sustentação oral o Advogado Roberto Mercado Lebrão, OAB/SP – 147.685.

Relatório

Adoto o relatório de primeira instância por bem traduzir os fatos da presente lide até aquela decisão.

Trata o presente processo dos autos de infração de fls. 03 a 16 e 17 a 26 por meio dos quais são feitas as seguintes exigências:

fls. 03 a 16

1- R\$ 100.503,21 (cem mil quinhentos e três reais e vinte e um centavos) de Imposto de Importação (II);

2- R\$ 75.377,41 (setenta e cinco mil trezentos e setenta e sete reais e quarenta e um centavos) de multa de lançamento de ofício do II, no percentual de 75% (setenta e cinco por cento) do imposto devido, nos termos do art. 44, I da Lei nº 9.430 de 27/12/1996 – DOU 30/12/1996;

3- R\$ 271.630,35 (duzentos e setenta e um mil seiscentos e trinta reais e trinta e cinco centavos) de multa por infração administrativa ao controle das importações – subfaturar ou superfaturar o preço ou valor da mercadoria, no percentual de 100% (cem por cento) da diferença, nos termos do art. 526, III do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030 de 05/03/1985 - DOU 11/03/1985 (revogado pelo Decreto nº 4.543, de 26/12/2002), tendo por base legal o art. 169, II do Decreto-lei nº 37 de 18/11/1966 - DOU 21/11/1966, com a redação dada pela Lei nº 6.562, de 18/9/1978;

4- juros de mora;

fls. 17 a 26

5- R\$ 37.213,35 (trinta e sete mil duzentos e treze reais e trinta e cinco centavos) de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI);

6- R\$ 27.910,01 (vinte e sete mil novecentos e dez reais e um centavo) de multa de lançamento de ofício do IPI, no percentual de 75% (setenta e cinco por cento) do imposto devido, nos termos do art. 80, I da Lei nº 4.502 de 30/11/1964 - DOU 30/11/1964 ret. em 31/12/1964, com a redação dada pelo art. 45 da Lei nº 9.430/1996;

7- juros de mora.

Conforme consta na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de fls. 04/05 e 18, além do relatório de fls. 27 a 30, o motivo das exigências foi o fato de nas Declarações de Importação (DI) nºs 00/0943692-2, 00/0943831-3, 00/1014058-6 e 00/1168196-3 a fiscalização haver encontrado duplicidade de faturas, uma redigida em caracteres orientais e outra em inglês, com valores diferentes (quadros demonstrativos às fls. 31/32), sendo que a autuada apresentou junto com as DI as de menor valor (redigidas em língua inglesa).

Lavrados os autos de infração em tela e intimada a autuada em 30/08/2001 (fls. 03 e 17), em 28/09/2001 ela ingressou com a

impugnação de fls. 147 a 182, por meio da qual descreve os fundamentos dos lançamentos e alega em síntese:

- a fiscalização violou o princípio da ampla defesa, insculpido no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972 (transcreve à fl. 149) pelo fato de a tipificação dos fatos ter sido vaga e de não haver demonstrado a apuração do valor aduaneiro. A descaracterização do valor de transação e a aplicação de método substitutivo de valoração devem obedecer aos rituais previstos no Decreto nº 2.498/1998 e IN/SRF nº 16/1998, além de ser fundamentada em provas;

- tendo se valido do 2º método do Acordo de Valoração Aduaneira sem qualquer demonstração, não se ofereceu a oportunidade de a petionária contestar o valor escolhido pelo fisco;

- a petionária importou da empresa Bestoys & Gifts sediada em Taipei-Taiwan brinquedos semi-acabados e sem enchimento, consistentes de bichos de pelúcia, como, por exemplo, ursos brancos ref. B-36b, ursos pandas ref. B-36a, etc. As mercadorias foram negociadas sob a condição FOB;

- a empresa Clone Toys estabelecida em São Paulo, após examinar amostras dos produtos, interessou-se em comprá-los (às fls. 151 a 154 a impugnante expõe o que seria seu raciocínio comercial para fundamentar suas alegações que se seguem);

- a impugnante solicitou ao exportador que emitisse um documento que contivesse o custo final da mercadoria colocada no estabelecimento da Clone Toys. Bestoys & Gifts emitiu tal documento que por conter elementos que permitissem sua perfeita identificação com a comercialização em questão, inclusive dados para identificação, número e data, foi erroneamente denominado como Commercial Invoice (às fls. 154/155 procura justificar essa afirmativa, inclusive citando o art. 425, "c" do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030/1985 e exemplificando com a Declaração de Importação nº 00/0943831-3 à fl. 155). Junta faturas comerciais originais com visto consular brasileiro (às fls. 156 a 180 procede a uma minuciosa análise de artigos do Acordo de Valoração Aduaneira e do subfaturamento, com citação da legislação e transcrição de acórdãos pertinentes do Egrégio Conselho de Contribuintes);

Pede que se anule ou torne insubsistentes os autos de infração em tela.

A decisão de primeira instância foi assim ementada:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 03/10/2000 a 04/12/2000

Ementa: SUBFATURAMENTO

Fica comprovada a existência do subfaturamento quando existem duas faturas de mesmo número emitidas pelo exportador na mesma data, contendo a mesma espécie e quantidade de mercadorias, mas com diferença de valores iguais ou maiores que cem por cento, sendo que na Declaração de Importação foi apresentada a de menor valor.

VALOR ADUANEIRO E FATURA COMERCIAL

A fiscalização pode desconsiderar o valor aduaneiro declarado pelo importador, que tomou por base preço constante em fatura comercial considerada inverídica. Desconsiderando esse preço pode adotar como valor aduaneiro, na exigência, do II, IPI e multas, o valor de mercadoria idêntica constante na outra fatura dúplice.

Lançamento Procedente.

No seu recurso, o contribuinte repisa os argumentos trazidos com a impugnação.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Ribeiro Nogueira, Relator

Conheço do presente recurso por tempestivo e atender aos requisitos legais.

Não há preliminares a examinar. Quanto ao mérito, concordo e adoto parcialmente o voto vencedor da decisão de primeira instância, do qual somente divirjo em algumas conclusões, as quais ressalvo abaixo:

"No que se refere às provas dos autos, temos de fato a duplicidade de faturas comerciais representativas dos mesmos produtos, mas com valores diferentes. Tomemos, por exemplo, a fatura de fl. 56, emitida em nome de Eudora Com. Imp. e Exp. Ltda., nº BG20004, datada em 25/07/2000, cujo preço FOB Shangai para o modelo do produto 20B-330 está colocado como sendo de US\$ 0.40, resultando em um montante de US\$ 3,200.00 para 8.000 peças.

À fl. 57 consta uma fatura de mesmo número, data espécie e quantidade de mercadorias emitida em nome de Clone Toy Import. Export. Ind. e Com. Ltda. onde o produto 20B-330 está declarado a um preço de US\$ 0.80 e a quantidade de 8.000 peças resulta em um preço FOB Shangai num montante de US\$ 6,400.00, ou seja, exatamente o dobro. Observa-se que apesar das argumentações da petionária de que a fatura emitida em nome de Clone Toy Import. Export. Ind. e Com. Ltda. estava acrescida de todos os custos, para a colocação da mercadoria nessa empresa em questão, a verdade é que a condição da negociação comercial consignada nessa fatura é igualmente FOB Shangai.

À fl. 58 consta nota fiscal de entrada desses produtos para Eudora, aparecendo como remetente a exportadora Bestoys & Gifts CO. Ltd. À fl. 59 consta nota fiscal de saída desses produtos de Eudora para Clone Toy Import. Export. Ind. e Com. Ltda.

Outras faturas comerciais e notas fiscais obedecendo ao mesmo esquema acima descrito, mas com variações de preço das mercadorias superiores a 100% (cem por cento), nas faturas dúplices, constam às fls. 67 a 70, 82 a 86 (exceto fl. 84) e 100 a 107.

A autuada procura justificar essas diferenças de preços alegando que negociou as mercadorias que importaria de Bestoys & Gifts CO. Ltd. com a Clone Toy Import. Export. Ind. e Com. Ltda. e como tinha que entregá-las nessa empresa, assumindo todos os custos, inclusive a possibilidade de ocorrência de perdas e danos, foram emitidas faturas em nome daquela firma já embutindo essas variáveis. Assim, aquelas faturas representam o preço real em que as mercadorias chegaram àquela firma e comprovam a cessão de venda por parte do vendedor/exportador em favor do adquirente/importador.

Ora, a justificativa da petionária é por demais fantasiosa, pois, além do fato já mencionado anteriormente de que em ambas faturas o commercial term é FOB Shangai a praxe comercial (presunção

hominis) é de o vendedor apresentar ao comprador uma lista de preços já com todos os custos e lucros embutidos e não a de pedir que a exportadora emita dupla fatura o que, aliás, constitui simulação, nos termos do art. 167 do Código Civil (CC) vigente (art. 102 do CC antigo), in verbis:

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem ante-datados, ou pós-datados.

§ 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado.

(grifos acrescidos)

Ademais, é pouco plausível que o importador facilite de tal forma o acesso de seu comprador a seu fornecedor, pois assim fazendo correria o risco de ser excluída da transação (presunção *hominis* das transações comerciais). Apresentando a fatura emitida por Bestoys & Gifts Co. Ltda. (que contém endereço, número de telefone e fax) à Clone Toy ela poderia negociar diretamente com a exportadora. O que se conclui é que, na verdade, a atuada foi interposta na transação, como importadora, de mercadorias subfaturadas, a fim de diminuir fraudulentamente o valor dos tributos relativos à importação.

De qualquer forma, a existência de duas faturas comerciais emitidas pelo mesmo exportador, com a mesma numeração, data e produtos, mas com firmas destinatárias (que no Brasil negociaram as mercadorias entre si) e preços muito diferentes leva a inevitável conclusão de que a fatura que indica menor preço não é fidedigna e, mais, de que houve subfaturamento.

O visto consular nas faturas apresentadas na impugnação em nada altera essa convicção, pois, conforme se depreende da fl. 198 – verso, o consulado não assume a responsabilidade do que contém o documento:

The Ministry of Foreign Affairs assumes no responsibility for the contents of document

Quanto aos documentos de fechamento de câmbio eles são incapazes de garantir que não houve pagamentos “por fora” que, eventualmente os adquirentes das mercadorias tenham feito. É de conhecimento público que milhares de dólares e outras moedas circulam ilegalmente pelo mundo afora servindo para aquisição de mercadorias sem fatura comercial, ou subfaturada e até mesmo drogas, armas clandestinas, etc. Em suma, os documentos apresentados pela impugnante não são capazes de enfraquecer a prova de subfaturamento consistente na

existência de dupla fatura comercial com preços extremamente diferentes.”

Neste ponto, faço uma ressalva, não para discordar propriamente da decisão, mas somente para observar que não se está aqui afirmando que a recorrente teria ou não feito uso da remessa ilegal de divisas (já que a presunção é que esta não ocorreu), porém o argumento levantado visa unicamente demonstrar o porquê da negativa de validade probatória aos documentos relativos ao fechamento do câmbio da operação, já que o pagamento real de uma operação pode ocorrer de outras formas (até mesmo de formas revestidas de legalidade), que não aquela de pagamento direto.

Continua a decisão recorrida:

No que se refere à alegação de violação dos termos do Decreto nº 2.498, de 13/02/1998 analisa-se a questão transcrevendo-se os arts. 4º, 5º e 6º dessa norma legal, in verbis:

Do controle do valor no despacho aduaneiro

Art 4º No curso do despacho aduaneiro, a seleção para controle do valor declarado e a respectiva comunicação ao importador serão feitas por meio do Sistema Integrado de Comércio Exterior - SISCOMEX.

§ 1º Na hipótese de que trata este artigo, o controle do valor aduaneiro compreende:

- a) o exame preliminar do valor declarado; e***
- b) o exame conclusivo do valor declarado.***

Do exame preliminar

Art 5º O exame preliminar do valor declarado consiste nos seguintes procedimentos:

I - verificação da existência dos documentos justificativos do valor aduaneiro, conforme o método de valoração utilizado;

II - avaliação da integridade dos documentos apresentados; e

III - cotejo entre as informações contidas na declaração de importação e aquelas consignadas nos respectivos documentos justificativos.

Do exame conclusivo

Art 6º O exame conclusivo do valor declarado consiste na análise minuciosa desse valor, à vista dos dados constantes da declaração de importação, da declaração de valor aduaneiro e dos documentos que a instruem, bem como:

I - na exigência de documentos ou informações adicionais que possam embasar o referido valor e seus respectivos ajustes, quando os elementos fornecidos não forem suficientes para sua aceitação;

II - na realização de diligências, auditorias ou investigações, quando as circunstâncias que envolvam a operação de importação assim o justificarem;

III - na realização dos ajustes correspondentes, quando for determinado novo valor;

IV - nas informações prestadas pela Secretaria de Comércio Exterior.

(grifos acrescentados)

Depreende-se da transcrição acima que a alusão da peticionária no sentido de que a fiscalização não teria adotado na valoração aduaneira os procedimentos dispostos no Decreto nº 2.498/1998 são inconsistentes pois essa legislação é própria ao **controle do valor no curso do despacho aduaneiro**. No caso em tela, a valoração foi efetuada em atos de **revisão aduaneira**, pois a ação fiscal foi iniciada em 23/04/01 (ver declaração da fiscalização à fl. 27) sendo que as importações se referem a DI registradas em 03/10/2000 (fl. 60), 23/10/2000 (fl. 72) e 04/12/2000 (fl. 87).

Sobre revisão aduaneira o Decreto nº 4.543 de 26/12/2002 dispõe, in verbis:

Art. 570. Revisão Aduaneira é o ato pelo qual é apurada, após o desembaraço aduaneiro, a regularidade do pagamento dos impostos e dos demais gravames devidos à Fazenda Nacional, da aplicação de benefício fiscal e da exatidão das informações prestadas pelo importador na declaração de importação, ou pelo exportador na declaração de exportação (Decreto-lei nº 37, de 1966 art. 54, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988, art. 2º, e Decreto-lei nº 1.578, de 1977, art. 8º).

§ 1º Para a constituição do crédito tributário, apurado na revisão, a autoridade aduaneira deverá observar os prazos referidos nos arts. 668 e 669.

§ 2º A revisão aduaneira deverá estar concluída no prazo de cinco anos, contado da data:

I - do registro da declaração de importação correspondente (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 54, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988, art. 2º); e

II - do registro de exportação.

§ 3º Considera-se concluída a revisão aduaneira na data da ciência, ao interessado, da exigência do crédito tributário apurado.

A revisão aduaneira era tratada nos arts. 455 e 456 do Regulamento Aduaneiro antigo aprovado pelo Decreto nº 91.030, de 05/03/1985 - DOU 11/03/1985, atualmente revogado pelo Decreto nº 4.543 de 26/12/2002. Transcreve-se referidos textos, in verbis:

Art. 455 - Revisão aduaneira é o ato pelo qual a autoridade fiscal, após o desembaraço da mercadoria, reexamina o despacho aduaneiro, com a finalidade de verificar a regularidade da importação ou exportação

quanto aos aspectos fiscais, e outros, inclusive o cabimento de benefício fiscal aplicado (Decreto-Lei nº 37/66, art. 54).

Art. 456 – A revisão poderá ser realizada enquanto não decair o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário (Lei nº 5.172/66, art. 149, parágrafo único).

Em atos de desconsideração do valor aduaneiro pela fiscalização, em procedimentos de revisão aduaneira, se aplicam os termos do art. 11 e Nota ao Artigo 11 das Normas sobre Valoração Aduaneira, inserida no Anexo que trata do Acordo sobre a Implementação do art. 7 do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio 1994, do Decreto nº 1.355 de 30/12/1994 - DOU 31/12/1994 que promulgou a Ata Final que Incorpora os Resultados da Rodada Uruguai de Negociações Comerciais Multilaterais do GATT, aprovada pelo Decreto Legislativo nº 30, de 15/12/1994 - DOU de 19/12/1994, que dispõe, *in verbis*:

ART. 11

1 - Com relação à determinação do valor aduaneiro, a legislação de cada Parte disporá quanto ao direito a recurso, sem sujeição a penalidades, por parte do importador ou por qualquer outra pessoa responsável pelo pagamento dos direitos aduaneiros.

2 - O direito a recurso, de primeira instância, sem imposição de penalidades, poderá ser exercido perante um órgão da administração aduaneira ou perante um órgão independente. Todavia, a legislação de cada Parte disporá quanto ao direito a recurso a instância judiciária, sem imposição de penalidades.

3 - O recorrente será notificado sobre a decisão do recurso e as razões que a fundamentaram ser-lhe-ão comunicadas por escrito. O recorrente deverá também ser informado sobre seu eventual direito de interpor novo recurso.

Nota ao art. 11

1 - O art. 11 confere ao importador o direito a recurso contra uma determinação de valor efetuada pela administração aduaneira, referente às mercadorias objeto de valoração. O recurso inicial poderá ser dirigido a uma autoridade superior da administração aduaneira, mas o importador terá o direito de recorrer, em última instância, ao Judiciário.

2 - "Sem sujeição a penalidades" significa que o importador não estará sujeito a uma multa ou ameaça de uma multa pela simples razão de ter optado por exercer seu direito de recorrer. O pagamento de custas judiciais normais e de honorários de advogados não será considerado multa.

3 - No entanto, nenhuma das disposições do art. 11 impedirá uma Parte de exigir o pagamento integral dos direitos aduaneiros, antes de um recurso ser interposto. (grifos acrescidos)

Depreende-se dos termos do nº 3 acima transcrito que a administração poderá exigir o pagamento integral dos direitos aduaneiros, antes de

um recurso ser interposto, ou seja, a fiscalização pode, perfeitamente, modificar o valor aduaneiro e proceder o lançamento com todas as exigências decorrentes tendo em vista que a legislação aduaneira brasileira não previu e as autoridades fiscais não exigiram qualquer multa nem consignaram qualquer ameaça de multa para o caso de a autuada exercer seu direito de recorrer do valor aduaneiro estabelecido pelos agentes fiscais. Interpondo a presente impugnação a autuada exerceu esse seu direito e poderá continuar a exercê-lo se quiser recorrer ao Conselho de Contribuintes.

Os procedimentos descritos na IN/SRF nº 16/1998 estão em perfeita harmonia com art. 11 e Nota ao Artigo 11 das Normas sobre Valoração Aduaneira acima transcrita, aliás, como não poderia deixar de ser, haja vista que é norma derivada e regulamentar.

Quanto aos demais procedimentos a serem adotados na valoração aduaneira, a Opinião Consultiva nº 2.1 da Instrução Normativa SRF nº 17, de 16 de fevereiro de 1998 - DOU de 17/02/1998, pág. 25 que divulgou atos emanados do Comitê Técnico de Valoração Aduaneira dispõe, *in verbis*:

OPINIÃO CONSULTIVA 2.1

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

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

2. O Comitê Técnico de Valoração Aduaneira examinou esta questão e concluiu que o simples fato de um preço ser inferior aos preços correntes de mercado para mercadorias idênticas não poderia ser motivo para sua rejeição para os fins do Artigo 1, sem prejuízo, no entanto, do estabelecido no Artigo 17 do Acordo. (grifos acrescidos)

O art. 17 do Acordo dispõe, verbis:

Art. 17. Nenhuma disposição deste Acordo poderá ser interpretada como restrição ou questionamento dos direitos que têm as administrações aduaneiras de se assegurarem da veracidade ou exatidão de qualquer afirmação, documento ou declaração apresentados para fins de valoração aduaneira. (grifos acrescidos)

Da transcrição acima se depreende que o valor aduaneiro, em sede de revisão aduaneira, pode ser discutido tanto durante a coleta de provas para o lançamento quanto na fase de impugnação, não constituindo cerceamento do direito de defesa o fato de a fiscalização não haver oferecido à impugnante a oportunidade de contestar o valor escolhido para valorar as mercadorias, pois essa oportunidade lhe foi oferecida, conforme vimos, na impugnação que ela intentou.

Observa-se, também, que o acordo internacional assegura às administrações aduaneiras o direito de se assegurarem da

veracidade ou da exatidão de **qualquer** afirmação, documento ou declaração, apresentados para fins de valoração aduaneira.

Conforme, já analisado, o fato de haver duas faturas comerciais emitidas pelo mesmo exportador, com a mesma numeração, data e produtos, mas com firmas destinatárias (que no Brasil negociaram as mercadorias entre si) e preços diferentes leva a inevitável conclusão de que a de menor valor não é fidedigna.

Quanto à valoração aduaneira, os art. 1º, 2º, 8º e 15, do Acordo sobre a Implementação do art. 7º do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio 1994 (AVA), inserido no ordenamento jurídico brasileiro através do Decreto nº 1.355 de 30/12/1994 - DOU 31/12/1994, que Promulgou a Ata Final que Incorpora os Resultados da Rodada Urugui de Negociações Comerciais Multilaterais do GATT, dispõe, *in verbis*:

1 - O valor aduaneiro de mercadorias importadas será o valor de transação, isto é, o preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias, em uma venda para exportação para o país de importação, ajustado de acordo com as disposições do art. 8º, desde que:

a) não haja restrições à cessão ou à utilização das mercadorias pelo comprador, ressalvadas as que:

i) sejam impostas ou exigidas por lei ou pela administração pública do país de importação;

ii) limitem a área geográfica na qual as mercadorias podem ser revendidas; ou

iii) não afetem substancialmente o valor das mercadorias.

b) a venda ou o preço não estejam sujeitos a alguma condição ou contraprestação para a qual não se possa determinar um valor em relação às mercadorias objeto de valoração;

c) nenhuma parcela do resultado de qualquer revenda, cessão ou utilização subsequente das mercadorias pelo comprador beneficie direta ou indiretamente o vendedor, a menos que um ajuste adequado possa ser feito, de conformidade com as disposições do art. 8º; e

d) não haja vinculação entre o comprador e o vendedor ou, se houver, que o valor de transação seja aceitável para fins aduaneiros, conforme as disposições do parágrafo 2º deste Artigo.

2.a) Ao se determinar se o valor de transação é aceitável para os fins do parágrafo 1º, o fato de haver vinculação entre comprador e vendedor, nos termos do art. 15, não constituirá, por si só, motivo suficiente para se considerar o valor de transação inaceitável. Neste caso, as circunstâncias da venda serão examinadas e o valor de transação será aceito, desde que a vinculação não tenha influenciado o preço. Se a administração aduaneira, com base em informações prestadas pelo importador ou por outros meios, tiver motivos para considerar que a vinculação influenciou o preço, deverá comunicar tais motivos ao importador, a quem dará oportunidade razoável para

contestar. Havendo solicitação do importador, os motivos lhe serão comunicados por escrito.

b) No caso de venda entre pessoas vinculadas, o valor de transação será aceito e as mercadorias serão valoradas segundo as disposições do parágrafo 1º, sempre que o importador demonstrar que tal valor se aproxima muito de um dos seguintes, vigentes ao mesmo tempo ou aproximadamente ao mesmo tempo:

i) o valor de transação em vendas a compradores não vinculados, de mercadorias idênticas ou similares destinadas a exportação para o mesmo país de importação;

ii) o valor aduaneiro de mercadorias idênticas ou similares, tal como determinado com base nas disposições do art. 5º;

iii) o valor aduaneiro de mercadorias idênticas ou similares, tal como determinado com base nas disposições do art. 6º.

Na aplicação dos critérios anteriores, deverão ser levadas na devida conta as diferenças comprovadas nos níveis comerciais e nas quantidades, os elementos enumerados no art. 8º e os custos suportados pelo vendedor, em vendas nas quais ele e o comprador não sejam vinculados, e que não são suportados pelo vendedor em vendas nas quais ele e o comprador não sejam vinculados.

c) Os critérios estabelecidos no parágrafo 2º.b devem ser utilizados por iniciativa do importador e exclusivamente para fins de comparação.

Valores substitutivos não poderão ser estabelecidos com base nas disposições do parágrafo 2º.b.

Art. 2º

1.a) Se o valor aduaneiro das mercadorias importadas não puder ser determinado segundo as disposições do art. 1º, será ele o valor de transação de mercadorias idênticas vendidas para exportação para o mesmo país de importação e exportadas ao mesmo tempo em que as mercadorias objeto de valoração, ou em tempo aproximado.

b) Na aplicação deste Artigo será utilizado, para estabelecer o valor aduaneiro, o valor de transação de mercadorias idênticas, numa venda no mesmo nível comercial e substancialmente na mesma quantidade das mercadorias objeto de valoração. Inexistindo tal venda, será utilizado o valor de transação de mercadorias idênticas vendidas em um nível comercial diferente e/ou em quantidade diferente, ajustado para se levar em conta diferenças atribuíveis aos níveis comerciais e/ou às quantidades diferentes, desde que tais ajustes possam ser efetuados com base em evidência comprovada que claramente demonstre que os ajustes são razoáveis e exatos, quer conduzam a um aumento quer a uma diminuição no valor.

2 - Quando os custos e encargos referidos no parágrafo 2º do art. 8º estiverem incluídos no valor de transação, este valor deverá ser ajustado para se levar em conta diferenças significativas de tais custos e encargos entre as mercadorias importadas e as idênticas às

importadas, resultantes de diferenças nas distâncias e nos meios de transporte.

3 - Se, na aplicação deste Artigo, for encontrado mais de um valor de transação de mercadorias idênticas, o mais baixo deles será o utilizado na determinação do valor aduaneiro das mercadorias importadas.

Art. 8º

1 - Na determinação do valor aduaneiro, segundo as disposições do art. 1º, deverão ser acrescentados ao preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas:

a) os seguintes elementos, na medida em que sejam suportados pelo comprador mas não estejam incluídos no preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias:

i) comissões e corretagens, excetuadas as comissões de compra;

ii) o custo de embalagens e recipientes considerados, para fins aduaneiros, como formando um todo com as mercadorias em questão;

iii) o custo de embalar, compreendendo os gastos com mão-de-obra e com materiais.

b) o valor, devidamente atribuído, dos seguintes bens e serviços, desde que fornecidos direta ou indiretamente pelo comprador, gratuitamente ou a preços reduzidos, para serem utilizados na produção e na venda para exportação das mercadorias importadas, e na medida em que tal valor não tiver sido incluído no preço efetivamente pago ou a pagar:

i) materiais, componentes, partes e elementos semelhantes, incorporados às mercadorias importadas;

ii) ferramentas, matrizes, moldes e elementos semelhantes, empregados na produção das mercadorias importadas;

iii) materiais consumidos na produção das mercadorias importadas;

iv) projetos de engenharia, pesquisa e desenvolvimento, trabalhos de arte e de "design", e planos e esboços, necessários à produção das mercadorias importadas e realizados fora do país de importação.

c) "royalties" e direitos de licença relacionados com as mercadorias objeto de valoração, que o comprador deva pagar, direta ou indiretamente, como condição de venda dessas mercadorias, na medida em que tais "royalties" e direitos de licença não estejam incluídos no preço efetivamente pago ou a pagar;

d) o valor de qualquer parcela do resultado de qualquer revenda, cessão ou utilização subsequente das mercadorias importadas, que reverta direta ou indiretamente ao vendedor.

2 - Ao elaborar sua legislação, cada Membro deverá prever a inclusão ou a exclusão, no valor aduaneiro, no todo ou em parte, dos seguintes elementos:

a) o custo de transporte das mercadorias importadas até o porto ou local de importação;

b) os gastos relativos ao carregamento, descarregamento e manuseio, associados ao transporte das mercadorias importadas até o porto ou local de importação; e

c) o custo do seguro.

3 - Os acréscimos ao preço efetivamente pago ou a pagar, previstos neste Artigo, serão baseados exclusivamente em dados objetivos e quantificáveis.

4 - Na determinação do valor aduaneiro, nenhum acréscimo será feito ao preço efetivamente pago ou a pagar, se não estiver previsto neste Artigo.

Art. 15.

1 - Neste Acordo:

a) "valor aduaneiro das mercadorias importadas" significa o valor das mercadorias para fins de incidência de direitos aduaneiros ad valorem sobre mercadorias importadas;

b) "país de importação" designa o país ou território aduaneiro de importação; e

c) "produzidas" inclui cultivadas, manufaturadas e extraídas.

2 - Neste Acordo:

a) entende-se por mercadorias idênticas as mercadorias que são iguais em tudo, inclusive nas características físicas, qualidade e reputação comercial. Pequenas diferenças na aparência não impedirão que sejam consideradas idênticas mercadorias que em tudo o mais se enquadram na definição;

b) neste Acordo, entende-se por mercadorias similares as que, embora não se assemelhem em todos os aspectos, têm características e composição material semelhantes, o que lhes permite cumprir as mesmas funções e serem permutáveis comercialmente. Entre os fatores a serem considerados para determinar se as mercadorias são similares incluem-se a sua qualidade, reputação comercial e a existência de uma marca comercial;

c) as expressões "mercadorias idênticas" e "mercadorias similares" não abrangem aquelas mercadorias que incorporem ou comportem, conforme o caso, elementos de engenharia, desenvolvimento, trabalhos de arte e de "design", e planos e esboços, para os quais não tenham sido feitos ajustes segundo as disposições do parágrafo 1º.b.iv, do art. 8º, pelo fato de terem sido tais elementos executados no país de importação;

d) somente poderão ser consideradas idênticas ou similares, as mercadorias produzidas no mesmo país que as mercadorias objeto de valoração;

e) somente serão levadas em conta mercadorias produzidas por uma pessoa diferente, quando não houver mercadorias idênticas ou similares, conforme o caso, produzidas pela mesma pessoa que produziu as mercadorias objeto de valoração.

3 - Neste acordo, entenda-se por mercadoria da mesma classe ou espécie, as que se enquadram num grupo ou categoria de mercadorias produzidas por uma indústria ou setor industrial determinado, e abrange mercadorias idênticas ou similares.

4 - Para os fins deste Acordo as pessoas serão consideradas vinculadas somente:

a) uma delas ocupar cargo de responsabilidade ou direção em empresa da outra;

b) forem legalmente reconhecidas como associados em negócios;

c) forem empregador e empregado;

d) qualquer pessoa, direta ou indiretamente, possuir, controlar ou detiver 5% ou mais das ações ou títulos emitidos com direito a voto de ambas;

e) uma delas, direta ou indiretamente, controlar a outra;

f) forem ambas, direta ou indiretamente, controladas por uma terceira pessoa; ou

g) juntos controlarem direta ou indiretamente uma terceira pessoa;

h) forem membros da mesma família.

5 - As pessoas que forem associadas em negócios, pelo fato de uma ser o agente, o distribuidor ou o concessionário exclusivo da outra, qualquer que seja a denominação utilizada, serão consideradas vinculadas para os fins deste Acordo, desde que se enquadrem em algum dos critérios do parágrafo 4º deste Artigo.

Pela leitura do art. 1º, caput e iii do AVA GATT 1994 “o valor aduaneiro de mercadorias importadas será o valor de transação, isto é, o preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias, em uma venda para exportação para o país de importação, ajustado de acordo com as disposições do art. 8º, desde que não afetem substancialmente o valor das mercadorias”.

Ora, conforme já analisado, a diferença entre os valores das faturas emitidas a favor de Eudora Com. Imp. e Exp. Ltda. comparada com a fatura de mesma espécie (número, data, iguais mercadorias, etc.) emitida a favor de Clone Toy Import. Export. Ind. e Com. Ltda., pelo exportador Bestoys & Gifts Co. Ltda. apresenta uma diferença de valor, no mínimo, igual a 100% (cem por cento) o que viola a regra “desde que não afetem substancialmente o valor das mercadorias”, sendo, portanto, inviável o emprego do primeiro método, ou seja do valor de transação declarada. Nesse caso, deve ser considerado um valor aduaneiro diverso.

De se observar que o valor aduaneiro de importação é aquele que serve como um dos componentes da base de cálculo do II e em decorrência do IPI. Esse valor não é necessariamente o de transação, conforme se depreende dos artigos 1^a a 7^a, do AVA GATT 1994. A forma de calcular tributos tendo por base um valor fictício não é uma inovação do comércio exterior, pois no cálculo do IPTU, por exemplo, o valor venal do imóvel, base de cálculo desse imposto, geralmente é muito diferente do valor comercial dele.

O que a fiscalização fez foi desconsiderar o valor aduaneiro declarado com base na fatura apresentada pela importadora (subfaturada) tomando o valor da fatura de mesmo número (maior valor), considerada como contendo as informações verdadeiras relativamente ao preço das mercadorias. Quanto à fatura na qual não foi encontrada a cópia a fiscalização tomou os valores dos mesmos tipos de mercadorias constantes em outra fatura, nos casos em que não encontrou nenhuma mercadoria de idêntica especificação manteve os valores declarados pela importadora, conforme se depreende da declaração de fl. 28 que se transcreve, in verbis:

Esclarecemos, no que diz respeito ao dossiê referente à DI nº 00/1014058-6, que não foi encontrada a respectiva FATURA em caracteres orientais correspondente à FATURA nº BG20005 de 12/08/00 de língua inglesa. Assim sendo, o valor que se encontra em destaque NA COR VERMELHA no item III da Tabela de fls. 31 foi calculado, tomando-se como base os preços em dólares (US\$) constantes na FATURA BG20009-1 (fls. 100/101), na qual figuram as mesmas mercadorias (fls. 84). Foram mantidos os valores dos produtos:

- F - 016 Animals Collection Mod. Seal, valor unitário US\$ 0,40, Valor Total US\$ 480,00 e

- Animals Collection mod. Pig, valor unitário US\$ 0,45, Valor Total US\$ 453,60, por não havermos encontrado produtos similares nas Faturas BG 20003, BG 20004, BG 20009-1 (fls. 67, 56, 100/101).

O procedimento do fiscal atuante foi bastante cuidadoso, quando da elaboração do auto de infração, tendo tido o cuidado de separar cada item autuado e demonstrar o método de valoração adotado e corretamente utilizou os valores constantes da nota fiscal menos favorável ao recorrente sempre que possível, adotando o mesmo valor para produtos idênticos, e quando não havia o produto nas notas fiscais duplicadas, manteve o valor declarado nas notas fiscais de valor menor. Prossegue a decisão de primeira instância, que adoto:

A insurgência contra o fato de a fiscalização não haver demonstrado a apuração do valor aduaneiro, portanto, não procede, haja vista a cabal descrição dos procedimentos efetuados. Apenas para se demonstrar à impugnant como é simples o procedimento adotado pelo fisco tomemos, por exemplo, a adição 001 da DI nº 00/0943692-2/001 (fl. 04) onde consta que o valor tributável encontrado foi de R\$ 82.033,58 (oitenta e dois mil e trinta e três reais e cinquenta e oito centavos).

À fl. 53 verifica-se que ela se refere à fatura subfaturada de fl. 56, onde o valor total em dólares da mercadoria está consignado como US\$ 9.312,00. A taxa de conversão do dólar em real está declarada pela

importadora à fl. 52 e era, à época, igual a 1,8437. O valor total da mercadoria declarada em reais era, portanto, de $9.312,00 \times 1,8437 = R\$ 17.168,53$. A importadora pagou o Imposto de Importação (II) no valor de $R\$ 9.490,33$ (nove mil quatrocentos e noventa reais e trinta e três centavos) considerando a alíquota do II de 37% (fl. 53).

Lembrar que no cálculo do II são componentes o valor FOB da mercadoria, fretes, seguro, etc. O valor desses componentes, no caso em tela é, portanto, de $9.490,33/0,37 = 25.649,54$ (base de cálculo do II) – $17.168,53$ (valor em reais, considerando-se a fatura de $US\$ 9.312,00$) = $R\$ 8.481,01$ (custos agregados ao valor FOB da mercadoria em questão para se encontrar o II).

Tomando-se o valor total das mercadorias da fatura de fl. 57 (que foi a adotada pela fiscalização) temos que o II devido é o seguinte: $39.894,00 \times 1,8437 = 73.552,57$ (valor FOB da mercadoria) + $8.481,01$ (custos agregados ao valor FOB da mercadoria em questão) = $82.033,58 \times 0,37 = R\$ 30.352,42$ (Imposto de Importação que o importador deveria ter pago – ver fl. 06).

Como a autuada já havia recolhido $R\$ 9.490,33$ a diferença exigida, para a adição 001 da DI nº 00/0943692-2, é de $30.352,42 - 9.490,33 = R\$ 20.862,09$ (vinte mil oitocentos e sessenta e dois reais e nove centavos), conforme está demonstrado à fl. 06. Repetindo-se o mesmo procedimento para as demais DI/adições a fiscalização encontrou uma diferença total de $R\$ 100.503,21$ (cem mil quinhentos e três reais e vinte e um centavos) para o II. O cálculo do IPI, que é decorrente do II e do valor aduaneiro das mercadorias, para a adição 001 da DI nº 00/0943692-2 está demonstrado à fl. 19.

Havendo tomado como valor das mercadorias aquele constante das faturas comerciais de mesmos números que as desconsideradas (porém de maior valor) a fiscalização obedeceu, fielmente, aos termos do art. 2º do AVA GATT 1994, cujo art. 1º se transcreve novamente, para fins didáticos, in verbis:

1.a) Se o valor aduaneiro das mercadorias importadas não puder ser determinado segundo as disposições do art. 1º, será ele o valor de transação de mercadorias idênticas vendidas para exportação para o mesmo país de importação e exportadas ao mesmo tempo em que as mercadorias objeto de valoração, ou em tempo aproximado.

(grifos acrescidos)

Ora, nada mais idêntico que mercadorias de mesma especificação, fabricadas pelo mesmo exportador faturadas nas mesmas quantidades, no mesmo dia e com igual número de fatura.

Assim, a alegação de que a fiscalização violou o princípio da ampla defesa, insculpido no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972 pelo fato de a tipificação dos fatos ter sido vaga e de não haver demonstrado a apuração do valor aduaneiro é totalmente improcedente.

Por todo o exposto, VOTO para conhecer o recurso, porém para negar-lhe provimento.

Sala das Sessões, em 11 de setembro de 2007

Marcelo Ribeiro Nogueira
MARCELO RIBEIRO NOGUEIRA Relator