



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10074.001734/2009-42  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3402-010.284 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 22 de março de 2023  
**Recorrente** PROXIMUS TECNOLOGIA LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 10/02/2005 a 03/09/2009

**PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. SÚMULA CARF Nº 11.**

Em conformidade com a Súmula CARF nº 11, não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.

**MATÉRIA NÃO CONSTANTE DA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. PRECLUSÃO.**

A manifestação de inconformidade instaura e delimita o contencioso administrativo. Considera-se preclusa a matéria que não tenha sido expressamente contestada na manifestação de inconformidade. Não se pode conhecer de fatos novos em grau de recurso voluntário, ocorrendo preclusão consumativa em relação ao tema.

**PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.**

Não há necessidade de diligência ou perícia quando os elementos dos autos são suficientes para o julgamento do pleito. O procedimento de diligência/perícia não se afigura como remédio processual destinado a suprir injustificada omissão probatória daquele sobre o qual recai o ônus da prova.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO (II)**

Período de apuração: 10/02/2005 a 03/09/2009

**VALORAÇÃO ADUANEIRA. IMPORTAÇÃO. VINCULAÇÃO ENTRE VENDEDOR E COMPRADOR. INFLUÊNCIA NO PREÇO PRATICADO. TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES. EXIGÊNCIA.**

Tendo havido influência, nos preços praticados, da vinculação existente entre o importador brasileiro e o exportador estrangeiro, associados em negócios, correta a desconsideração do valor da transação, aplicando-se sequencialmente os demais métodos de valoração, com a conseqüente exigência dos tributos e contribuições devidos em razão das diferenças de preços apuradas.

**MULTA. VINCULAÇÃO ENTRE IMPORTADOR E EXPORTADOR. OMISSÃO DE INFORMAÇÃO. CONTROLE ADUANEIRO. PREJUÍZO.**

A omissão da prestação de informação sobre a existência de vinculação entre o importador e o exportador estrangeiro constitui prejuízo ao controle aduaneiro das importações, cabendo a aplicação da multa de 1% (um por cento) sobre o valor aduaneiro das mercadorias.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos em: **(i)** não conhecer do Recurso Voluntário com relação ao argumento sobre a ausência de vinculação, em razão de preclusão. Vencidos os Conselheiros Alexandre Freitas Costa, Marina Righi Rodrigues Lara e Cynthia Elena de Campos (relatora), que entendiam pelo necessário retorno dos autos à DRJ de origem para análise desta matéria e, **(ii)** no mérito, negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Jorge Luis Cabral e Cynthia Elena de Campos (relatora). O Conselheiro Jorge Luis Cabral entendeu que não houve a correta aplicação dos métodos de valoração aduaneira para o primeiro e segundo grupo de mercadorias objeto do lançamento de ofício. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Carlos Frederico Schwochow de Miranda. Julgamento iniciado em dezembro de 2021.

(assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente.

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos - Relatora.

(assinado digitalmente)

Carlos Frederico Schwochow de Miranda – Redator Designado.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antonio Souza Soares, Alexandre Freitas Costa, Jorge Luis Cabral, Marina Righi Rodrigues Lara, Carlos Frederico Schwochow de Miranda, Mateus Soares de Oliveira (suplente convocado), Cynthia Elena de Campos e Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente a Conselheira Renata da Silveira Bilhim, substituída pelo Conselheiro Mateus Soares de Oliveira.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão n.º 06-60.530, proferido pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba/PR que, por unanimidade de votos, julgou procedente o lançamento de ofício, conforme Ementa abaixo:

### **ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO – II**

Período de apuração: 10/02/2005 a 03/09/2009

VALORAÇÃO ADUANEIRA. IMPORTAÇÃO. VINCULAÇÃO ENTRE VENDEDOR E COMPRADOR. INFLUÊNCIA NO PREÇO PRATICADO. TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES. EXIGÊNCIA.

Tendo havido influência, nos preços praticados, da vinculação existente entre o importador brasileiro e o exportador estrangeiro, associados em negócios, correta a desconsideração do valor da transação, aplicando-se sequencialmente os demais

métodos de valoração, com a conseqüente exigência dos tributos e contribuições devidos em razão das diferenças de preços apuradas.

**MULTA. VINCULAÇÃO ENTRE IMPORTADOR E EXPORTADOR. OMISSÃO DE INFORMAÇÃO. CONTROLE ADUANEIRO. PREJUÍZO.**

A omissão da prestação de informação sobre a existência de vinculação entre o importador e o exportador estrangeiro constitui prejuízo ao controle aduaneiro das importações, cabendo a aplicação da multa de 1% (um por cento) sobre o valor aduaneiro das mercadorias.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

**Por bem descrever os fatos ocorridos até aquele momento, reproduzo o relatório da decisão de primeira instância:**

Contra o contribuinte supra-identificado foram lavrados os seguintes autos de infração:

1) de imposto sobre produtos industrializados de fls. 15 a 73, do qual fazem parte o demonstrativo de apuração de fls. 04 a 09, o demonstrativo de multa e juros de mora de fls. 10 a 14, o termo de encerramento de fl. 301, o relatório de fiscalização anexo ao auto de infração de fls. 355 a 383 e os demais documentos e demonstrativos constantes dos autos, que lhe exige o recolhimento de crédito tributário no valor de **R\$ 1.792.467,34**, sendo **R\$ 862.855,14** de imposto e **R\$ 647.141,18** de multa de ofício de 75%, além de **R\$ 282.471,02** de juros de mora calculados até 30/11/2009.

2) de imposto de importação de fls. 91 a 154, do qual fazem parte o demonstrativo de apuração de fls. 74 a 79, o demonstrativo de multa e juros de mora de fls. 80 a 85, o demonstrativo de apuração de multa regulamentar e/ou multa e juros isolados de fls. 86 a 90, o termo de encerramento de fl. 301, o relatório de fiscalização anexo ao auto de infração de fls. 355 a 383 e os demais documentos e demonstrativos constantes dos autos, que lhe exige o recolhimento de crédito tributário no valor de **R\$ 3.299.597,93**, sendo **R\$ 1.487.681,01** de imposto, **R\$ 1.115.760,56** de multa de ofício de 75% e **R\$ 209.161,79** de multa regulamentar, além de **R\$ 486.994,57** de juros de mora calculados até 30/11/2009.

3) de COFINS - Importação de fls. 167 a 200 e 204 a 229, do qual fazem parte o demonstrativo de apuração de fls. 155 a 160, o demonstrativo de multa e juros de mora de fls. 161 a 166 o termo de encerramento de fl. 301, o relatório de fiscalização anexo ao auto de infração de fls. 355 a 383 e os demais documentos e demonstrativos constantes dos autos, que lhe exige o recolhimento de crédito tributário no valor de **R\$ 1.956.530,74**, sendo **R\$ 941.987,48** de contribuição e **R\$ 705.383,67** de multa proporcional, além de **R\$ 309.159,59** de juros de mora calculados até 30/11/2009.

4) de PIS/PASEP – importação de fls. 242 a 300, do qual fazem parte o demonstrativo de apuração de fls. 230 a 235, o demonstrativo de multa e juros de mora de fls. 236 a 241, o termo de encerramento de fl. 301, o relatório de fiscalização anexo ao auto de infração de fls. 355 a 383 e os demais documentos e demonstrativos constantes dos autos, que lhe exige o recolhimento de crédito tributário no valor de **R\$ 424.636,39**, sendo **R\$ 204.510,56** de contribuição e **R\$ 153.006,53** de multa proporcional, além de **R\$ 67.119,30** de juros de mora calculados até 30/11/2009.

As exigências são decorrentes da constatação fiscal de utilização de valoração aduaneira incorreta, a menor, de mercadorias importadas de empresa estrangeira considerada vinculada, conforme detalhado no relatório de fiscalização anexo ao auto de infração (fls. 355 a 382).

O contribuinte foi cientificado pessoalmente dos autos de infração, em 10/12/2009 (fls. 16, 92, 168 e 243), e apresentou, em 11/01/2010, por meio de representante (procurações à fl. 696), a impugnação de fls. 690 a 695, instruída com os anexos de fls. 700 a 751.

Após afirmar a tempestividade da impugnação, invoca o efeito suspensivo da exigibilidade do crédito tributário, com fulcro no artigo 33 do Decreto n.º 70.235 de, 1972.

No mérito, diz que a *“própria autoridade fiscal admite aplicável ao caso o art. 1º Método do Acordo de Valoração Aduaneira. Ali está esclarecido que a incontroversa vinculação entre a Impugnante (importadora nacional) e a POLAR (exportadora estrangeira), por si só, não é motivo suficiente para se considerar inaceitável o preço efetivamente pago pelas mercadorias importadas para o Brasil”*.

Assevera que para a mudança do valor da transação, para fins aduaneiros, a autoridade fiscal deve demonstrar *“que a vinculação tenha influenciado o preço efetivamente pago pelas mercadorias importadas”*. Acrescenta não haver *“no Direito qualquer razão para a inversão de ônus dessa prova. Ou melhor, não há qualquer licitude em impor ao Impugnante o ônus da prova negativa, ou seja, de que a vinculação não tenha influenciado o preço”*. Aduz não existir *“motivos para supor essa influência ao comparar os preços de venda praticados com a Impugnante e os praticados pela EUROTRADE, cuja atividade de importação das mercadorias fornecidas pela POLAR se restringe exclusivamente ao abastecimento de lojas francas sob o nome DUFRY”*.

Explica que, para haver a comparação pretendida pela fiscalização, seria *“necessário que a atuação da EUROTRADE fosse paradigmática para a importação realizada pela Impugnante. Para isso, as condições objetivas da importação, independentemente da existência da vinculação da Impugnante com a POLAR, precisariam ser as mesmas. Mas, por que não são? Ora, há uma formação de custos (com evidente repercussão nos preços praticados) decorrentes de regimes tributários radicalmente diferentes para os dois casos. Isso é dado pela legislação brasileira e qualquer um que tenha ultrapassado a barreira aduaneira dos aeroportos brasileiros conhece a expressão duty free e dificilmente deixa de visitar as lojas DUFRY para comprar produtos importados”*. Continua explicando que, *“embora desnecessário estar positivada, pois o fundamento do paradigma é natural ao Direito, este está implicitamente contemplado na própria AVA na alínea b do parágrafo primeiro do art. 22 da AVA, cujo alcance correto passou despercebido até agora pela autoridade fiscal: as vendas comparadas precisam estar “no mesmo nível comercial”. E não estão. Tal desprezo à exigência feita pela própria AVA por si só prejudica a aplicação do 2º método (art. 22, § 1º, a) no caso, tal como realizada pela autoridade fiscal para fins do lançamento do crédito tributário que ora se impugna”*. Conclui não bastar *“à autoridade fiscal apurar percentuais de preços significativamente diferentes praticados pela POLAR com relação a umas e outras importadoras (fls. 363), para acusar a Impugnante de se valer de seu vínculo com essa empresa para baixar artificialmente os preços da importação e lesar a arrecadação do Estado”*.

*Tal conduta se configura abuso de autoridade: uma arbitrariedade não amparada pelo Direito”*.

Apesar de entender que o “erro de paradigma” é suficiente para tornar insubsistentes os lançamentos, diz que *“apresentou às fls. 574 a 581 evidências de que os preços praticados com a POLAR são coerentes com as políticas de preços definidas por essa empresa em todo o mundo, em particular a América Latina. É pertinente chamar atenção de que essa relação de preços não foi retirada de internet, mas é prova documental assinada pelo fornecedor e chancelada pelo Ministério de Relações Exteriores da Finlândia. Inegável é a fé pública emprestada ao rol de preços ali constante. Nota-se que essa evidência, entretanto foi ignorada pela autoridade fiscal para a formação de seu juízo. Essa ignorância concorreu para que tal juízo se mostre equivocado”*.

Aduz ser *“verdade que o art. 7º, §2º veda o uso dessa referência para apuração do chamado 6º método da AVA, mas esse método só é utilizado em caso da autoridade fiscal*

*demonstrar que o valor efetivo de venda não pode ser utilizado para fins aduaneiros. Portanto, a referência é lícita para se evidenciar que o valor efetivo de venda é aceitável para o mister”. Acrescenta que, tendo em vista “a referência mencionada, observar-se-á que a situação sui generis usufruída pela EUROTRADE, ou seja, a benesse fiscal autorizada por legislação aplicável a suas operações, não influencia os preços praticados entre a POLAR e a Impugnante. Ao contrário, influencia os preços praticados entre a POLAR e a EUROTRADE. Por uma questão de conveniência e oportunidade, a POLAR majora seus preços ofertados à EUROTRADE, aumentando sua margem de ganhos com essa venda e se beneficiando por via oblíqua do favor fiscal autorizado pela legislação brasileira e que é dado às chamadas lojas francas”. Argui que o destino que a POLAR dá aos ganhos “não interessa à autoridade aduaneira, mas a Impugnante, em prestígio à transparência de suas operações e no intuito de colaborar com o Estado brasileiro no exercício de seu poder de império, traz ao seu conhecimento evidência dessa destinação às fls. 384 a 388. A robustecer essa evidência, em anexo, junta nova prova: ela destina à Impugnante. Não pela venda de seus produtos a ela, mas como: 1. Indenização à Impugnante pela quebra do contrato de exclusividade de distribuição dos seus produtos no Brasil. A própria POLAR admite expressamente seu dever de indenizar pela frustração das expectativas de ganho da Impugnante decorrente da quebra de contrato; 2. Contraprestação dos serviços de pós-revendas da DUFREY, que é prestado pela Impugnante, ou seja, treinamento para uso dos produtos e suporte A garantia de fabricante aos mesmos”. Admite ser inegável “que tais receitas manifestam fatos geradores de tributos federais e municipais, mas que nada têm a ver com a AVA e, portanto esses pagamentos não dão fundamento ao lançamento de crédito tributário que ora se impugna”.*

*Diz, ainda, ser bastante “para sustentar a impugnação do lançamento do crédito tributário é a evidência de que não existe desconto condicionado a justificar a aplicação, no caso, do disposto nos arts. 1º, §2º b e dispositivos seguintes da AVA, tal como procedeu erradamente a autoridade fiscal. Não se confunde desconto com compensação de créditos recíprocos, isto é, quitação simultânea dos valores de venda procedida pela POLAR dos produtos importados pela impugnante e dos valores de indenização e contraprestação de serviços prestados pela impugnante à POLAR”. Defende estar evidenciado “que a moldura fática existente mostra que não houve influência nos preços praticados entre a POLAR e a Impugnante na operação de importação realizada por esta última. Houve sim uma influência, mas ela se deu nos preços praticados entre a POLAR e a EUROTRADE”.*

*Considera “que o lançamento do crédito tributário resta insubsistente até que a autoridade fiscal lance mão de meio IDÔNEO (que certamente, como visto, não é o emprego de um paradigma falso) para demonstrar a necessidade de emprestar aos produtos importados pela Impugnante os valores aduaneiros distintos daqueles efetivamente pagos na transação, isto é, independentemente da compensação de créditos recíprocos, que se dá a posteriori desses valores”.*

*Contesta a exigência da multa por falta da informação da existência da vinculação entre o importador e a empresa estrangeira, alegando se tratar de obrigação acessória, sendo pertinente somente pra fins de verificação do AVA. Uma vez “demonstrado que não há nos autos meio idôneo para evidenciar que esta vinculação tenha influenciado os preços praticados entre a POLAR e a Impugnante, resta aplicável ao caso um velho brocardo latino: *accessorium sequitur principale*. A informação é irrelevante para fins fiscais e, portanto sua omissão não pode ser razoavelmente considerada uma infração às obrigações de contribuinte.*

*É essa a inteligência dos §§ 1º e 2º do art. 69 da Lei 10.833/2003, quando aplicados ao caso”.*

*Requer o conhecimento da impugnação, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário e a improcedência do lançamento.*

A Contribuinte recebeu a Intimação pela via eletrônica em 09/10/2017 (Termo de Abertura de Documento de e-fls. 807), apresentando o Recurso Voluntário por meio de protocolo

eletrônico em 08/11/2017 (Termo de Análise de Solicitação de Juntada de e-fls. 810), pelo qual apresentou os seguintes pedidos:

(i) seja dado provimento ao presente recurso voluntário reformando integralmente o acórdão proferido pela 4ª Turma da DRJ/CTA, a fim de anular a autuação, bem como seja afastada a aplicação da multa de 1% (um por cento), já que não há elementos nos autos capazes de confirmar a vinculação entre as pessoas jurídicas relacionadas nas operações de importação em tela, que é a premissa para a desconsideração do valor aduaneiro usado pela Recorrente; ou, caso assim não se entenda

(ii) seja dado provimento ao presente recurso reformando-se integralmente o acórdão proferido pela 4ª Turma da DRJ/CTA a fim de anular os lançamentos objeto deste processo, tendo em vista que a fiscalização aplicou indevidamente o 2º e o 6º métodos para valoração aduaneira das mercadorias importadas pela Recorrente; ou, caso assim não se entenda.

(iii) considerando não haver elementos nos autos suficientes para uma conclusão acerca da legitimidade dos valores aduaneiros utilizados pela Recorrente, sejam os autos deste processo administrativo baixados à origem para realização de diligência fiscal, possibilitando a análise criteriosa da documentação anexada a este recurso e no que mais a fiscalização entender necessário para que se possa concluir definitivamente sobre a legitimidade das operações glosadas nos autos de infração recorridos, com análise e resposta aos quesitos ora formulados.

Com o Recurso Voluntário foi apresentado Laudo Pericial Aduaneiro e Tributário com revisão da metodologia do AVA/GATT incidente e recálculo do crédito tributário constituído a título de II, IPI, PIS e COFINS Importação.

Contrarrazões às fls. 1056-1083, com pedido de manutenção do v. Acórdão recorrido.

Às fls. 1088 a Recorrente apresentou manifestação com pedido de reconhecimento de prescrição intercorrente, tendo em vista o lapso temporal transcorrido entre o protocolo e o julgamento da impugnação, com extinção do crédito tributário constituído de ofício.

É o Relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

### **1. Pressupostos legais de admissibilidade**

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, resultando em seu conhecimento.

### **2. Preliminarmente.**

#### **2.1. Da alegada incidência de prescrição intercorrente no presente caso**

Às fls. 1088 a Recorrente apresentou manifestação pedindo pelo reconhecimento de prescrição intercorrente no presente caso, tendo em vista o lapso temporal transcorrido entre o protocolo e o julgamento da impugnação.

Não deve ser acatado o pedido da defesa, tendo em vista a incidência da Súmula CARF n.º 11, que afasta a aplicação de prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.

### **3. Mérito**

#### **3.1. Objeto do litígio**

Versa o presente litígio sobre lançamento de ofício para constituição de crédito tributário de IPI, de Imposto de Importação, de PIS-Importação e de Cofins-Importação, bem como multa por infração aos arts. 84 da MP 2.158-35/2001 c/c 69, § 1º, da Lei 10.833/2003, relativo aos fatos geradores ocorridos no período de fevereiro de 2005 a setembro de 2009, decorrente da constatação fiscal de utilização de valoração aduaneira a menor sobre mercadorias importadas de empresa estrangeira vinculada.

Considerou a Fiscalização que há vinculação entre a exportadora (Polar) e a importadora (Proximus), comprovada pela declaração de exclusividade de distribuição no Brasil, resultando em relação diferenciada nas transações comerciais e, com isso, afetando preços e condições estabelecidas, chegando o valor cobrado da Autuada ser de 45% (quarenta e cinco por cento) ou 74% (setenta e quatro por cento) menor que outras importadoras.

Foi aplicado o segundo método de valoração previsto no AVA (Artigo 2), no tocante a parte dos produtos e, com relação aos demais, por não ter sido possível identificar importações de mercadorias idênticas, foi aplicado o sexto método (Artigo 7).

A DRJ de origem manteve o lançamento de ofício, concluindo pela existência de vinculação entre a Recorrente e a Exportadora Polar, bem como pela omissão de tal informação do Controle Aduaneiro, impedindo ou retardando o conhecimento acerca da correta valoração aduaneira, motivo pelo qual foi igualmente mantida a multa de 1% prevista pelo artigo 84 da Medida Provisória n.º 2.158/35, de 2001 c/c o artigo 69, § 1º, da Lei n.º 10.833/2003.

A Recorrente sustenta em razões recursais pela inexistência de exclusividade de contratação, uma vez que a Exportadora realiza transações com importações diretas por outras empresas, a exemplo da Dufry, utilizada pela Fiscalização como paradigma para descon sideração da valoração aduaneira referente às operações objeto da autuação.

Defende a Autuada que na apuração da base de cálculo dos tributos sobre a importação, deve ser observada a aplicação sucessiva dos seis métodos do Acordo de Valoração Aduaneira (AVA)-1994, regulamentado no Brasil pelo Decreto n.º 2.498/1998.

Com isso, argumentou a defesa que *“a Fiscalização não justificou adequadamente a descon sideração do primeiro método de valoração aduaneira para encontrar a base de cálculo dos tributos cobrados, apoiando-se em documento que não se sustenta no caso concreto e que, ademais, refuta a utilização da empresa Dufry como paradigma para fins de aplicação dos segundo e sexto métodos previstos no AVA, conforme procedeu a fiscalização”*.

De outro lado, argumenta a Procuradoria que as tabelas comparativas constantes no Relatório Fiscal demonstram significativa diferença entre os preços praticados nas importações objeto da autuação e por outro importador, em relação a produtos idênticos vendidos pela exportadora Polar e, como a Recorrente não se desincumbiu do ônus de comprovar que a vinculação não foi determinante para alteração dos preços praticados, os quais não se aproximaram dos patamares previstos no Artigo 1, parágrafo 2, “b”, do AVA, verifica-se que o afastamento do primeiro método é medida impositiva.

Para solução da controvérsia posta neste processo, inicialmente é necessário analisar se, de fato, há vinculação entre o Fornecedor estrangeiro e a Recorrente, como abaixo será demonstrado.

### **3.2. Dos métodos previstos pelo AVA-GATT-1994**

**Para determinação do valor aduaneiro das mercadorias importadas, o artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio - GATT 1994 (AVA-GATT) tem por previsão a aplicação dos seguintes métodos, os quais devem incidir em ordem sucessiva e excludente do método anterior:**

**1º Método – Valor da Transação:** Deve ser considerado o preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas. O AVA/GATT determina que a base primeira para a valoração aduaneira é o valor de transação, tal como definido no Artigo 1.

**2º Método – Valor de transação de mercadorias idênticas:** Considera o valor da transação de mercadorias idênticas transacionadas entre os mesmos países e no mesmo período (ou período próximo) em que as outras exportações ocorreram. Somente deve ser aplicado quando o valor aduaneiro não puder ser determinado de acordo com as disposições do Artigo 1.

**3º Método – Valor de transação de mercadorias similares:** Considera o valor da transação de bens similares vendidos para exportação nas mesmas condições do método anterior.

**4º Método – Valor de revenda (ou método do valor dedutivo):** Considera o valor unitário dos bens importados ou produtos importados idênticos e similares revendidos no mercado interno, deduzindo custos e lucros para obter o valor aduaneiro presumido dos bens.

**5º Método – Custo de produção (ou método do valor computado):** O valor aduaneiro é determinado com base no preço pelo qual as mercadorias são vendidas, no mesmo estado em que são importadas a um comprador não vinculado ao vendedor no país de importação. Considera que o valor será igual à soma do valor das matérias, da fabricação, do lucro, das despesas gerais e dos custos de todas as demais despesas necessárias para a produção das mercadorias importadas.

**6º Método – Último recurso (ou método pelo critério da razoabilidade):** O valor aduaneiro é determinado com base no valor computado. Considera a aplicação de critérios razoáveis de acordo com os princípios e disposições gerais do Artigo VII do GATT 1994. Este método é aplicável somente quando nenhum dos métodos anteriores permitir identificar o valor aduaneiro a ser considerado.

Observo que o **ACORDO SOBRE A IMPLEMENTAÇÃO DO ARTIGO VII DO ACORDO GERAL SOBRE TARIFAS E COMÉRCIO 1994** assim prevê:

Artigo 1

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 Artigo 8, 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 contra-prestação 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 Artigo 8; 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 2 deste Artigo. (sem destaques no texto original)**

### 3.3. Do vínculo entre Fornecedor Estrangeiro e Importador

O valor aduaneiro é matéria tratada pelo Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio (GATT), promulgado, entre outros, pelo Decreto n.º 1.355, de 31/12/94, conhecido por Acordo de Valoração Aduaneira (AVA), que assim prevê com relação às pessoas consideradas vinculadas:

Artigo 15

4. **Para os fins deste Acordo, as pessoas serão consideradas vinculadas somente se:**

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

(b) **forem legalmente reconhecidas como associadas 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. **(sem destaques no texto original)**

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 4 deste Artigo. (sem destaques no texto original)**

Considerou a Fiscalização pela incidência da hipótese prevista pela alínea “b” do parágrafo 4º do artigo 15 do AVA/GATT, qual seja: *“forem legalmente reconhecidas como associadas em negócios”*.

Todavia, o parágrafo 5º estabelece que são consideradas como associado em negócios com o fornecedor quando há exclusividade na distribuição, e desde que se enquadrem nos critérios do parágrafo 4º.

Com relação ao critério adotado para se considerar a vinculação entre importador e exportador, o artigo 1º do AVA/GATT estabelece em seu parágrafo 2º, alínea “a”:

2. (a) Ao se determinar se o valor de transação é aceitável para os fins do parágrafo 1, **o fato de haver vinculação entre comprador e vendedor, nos termos do Artigo 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 1, 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 Artigo 5;

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

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

(c) Os critérios estabelecidos no parágrafo 2 (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 2 (b). **(sem destaques no texto original)**

Cabe destacar que a Organização Mundial das Aduanas (OMA), criada para aumentar a eficiência e eficácia da administração das aduanas no mundo, através de diretrizes e regras comuns, atuando com a Organização Mundial do Comércio para facilitar o comércio internacional, teve os atos emanados da IV Conferência Ministerial através da Instrução Normativa SRF nº 318, de 04 de abril de 2003, abordando sobre a apuração do valor aduaneiro com as seguintes previsões:

#### NOTA EXPLICATIVA 4.1

#### EXAME DA VINCULAÇÃO SEGUNDO O ARTIGO 15.5, LIDO EM CONJUNTO COM O ARTIGO 15.4

**1 O Artigo 15.4 elenca somente oito situações nas quais, para os fins do Acordo, as pessoas serão consideradas como vinculadas.**

**2 O Artigo 15.5 estabelece, ademais, que as pessoas que forem associadas em negócios, pelo fato de uma ser o agente, distribuidor ou concessionário exclusivo da outra (doravante denominada agente exclusivo), qualquer que seja a designação utilizada, serão consideradas como vinculadas, para os fins de Acordo, somente se se enquadrarem em alguns dos critérios enunciados no Artigo 15.4.**

3 A redação do Artigo 15.5 do Acordo tem dois objetivos. O primeiro é o de estabelecer uma clara distinção do conceito sustentado em certos sistemas de valoração, de que os agentes exclusivos estão, por sua natureza, vinculados com seus fornecedores.

**4 De outro lado, reconhece-se que as pessoas designadas como agentes exclusivos não deverão, somente por esse fato, ser consideradas como não vinculadas se, na realidade, atenderem a um dos critérios do Artigo 15.4. Portanto, o segundo objetivo do Artigo 15.5 é que a vinculação entre as partes seja considerada unicamente com base no disposto no Artigo 15.4.**

5 As pessoas que querem se tornar associadas em negócios, porque uma delas deseja ser o agente exclusivo da outra, poderão estabelecer contato de maneiras bem diversas, ou por meio de anúncios em revistas e jornais de economia, ou por outras vias de comunicação existentes no mundo dos negócios. As negociações serão entabuladas e, na maioria dos casos, celebrados contratos escritos estipulando os termos e as condições do acordo de agenciamento exclusivo.

6 Pode-se supor a ocorrência de três situações. Na primeira trata-se de um fabricante/vendedor conhecido e conceituado, cujos produtos são muito procurados no país de importação. É óbvio que nessas circunstâncias, o fabricante/vendedor estará em posição mais forte para negociar, e os termos do contrato ser-lhe-ão mais favoráveis, no que respeita as condições e obrigações, do que ao agente exclusivo. Entretanto, diga-se de passagem, os preços das mercadorias serão também, inevitavelmente, mais elevados.

7 A segunda situação é a oposta: o importador é uma empresa importante com uma rede de distribuição, venda e serviços igualmente importante em um mercado lucrativo. Neste caso, nas negociações o importador terá mais força para impor as condições e obrigações ao fornecedor. Ademais, é provável que o fornecedor aceite preços um pouco mais baixos para poder auferir as vantagens inerentes à importante rede de distribuição e venda do importador. A terceira situação está entre estes dois extremos: as partes entabulam e concluem suas negociações em condições mais equitativas.

8 Nesses casos, o contrato resultante constituirá um fator determinante, supondo que tenha sido livremente subscrito, geralmente, com cláusulas de rescisão e de prorrogação, e aplicáveis segundo o direito civil do país interessado, em caso de descumprimento das condições ou obrigações por uma das partes.

9 No entanto, o importante é determinar se os termos ou as condições do contrato atendem a algum dos critérios do Artigo 15.4. Haverá casos em que um contrato que conceda uma representação exclusiva estabeleça, efetivamente, uma vinculação, por exemplo, no sentido do Artigo 15.4 a), ao comportar uma cláusula relacionada à nomeação de uma pessoa de uma empresa a cargo de responsabilidade ou direção em uma empresa da outra, ou no sentido do Artigo 15.4 d), ou quando houver uma troca de ações (de 5% ou mais). É possível conceber que certos contratos criem uma terceira entidade, o que traria a baila as disposições do Artigo 15.4 f) e g), e ainda outros uma associação em negócios no sentido do Artigo 15.4 b). Por outro lado, é razoável supor que esses contratos não criarão, normalmente, vinculação de empregador e empregado segundo o Artigo 15.4 c), nem de família no sentido do Artigo 15.4 h).

10 É possível concluir, então, com bastante certeza, que as estipulações do contrato indicarão claramente se são aplicáveis ou não as disposições em questão do Acordo.

11 Entre as disposições do Artigo 15.4 que definem a vinculação, resta examinar a do Artigo 15.4 e) que estabelece a existência de vinculação quando uma pessoa controlar direta ou indiretamente a outra. A Nota Interpretativa ao Artigo 15.4 e) enuncia que "para os fins deste Acordo, entender-se-á que uma pessoa controla outra quando a primeira estiver, de fato ou de direito, numa posição de impor limitações ou ditar ordens a segunda".

12 Obviamente, deve-se proceder com muita cautela, para que uma interpretação errônea dessa disposição não acarrete resultados indesejáveis, quando forem considerados os termos e as condições de contratos livremente concluídos entre pessoas que, de outro modo, não estejam vinculadas. Os exemplos dados nos parágrafos 6 e 7 anteriores evocam situações em que os termos e as condições dos contratos são bem mais favoráveis a uma das partes, que estaria juridicamente em situação de impor à outra parte o respeito a seus direitos contratuais. Entretanto, em qualquer contrato, verbal ou escrito, inclusive no mais simples, uma das partes se encontra sempre em situação de estabelecer certos direitos, obrigações e outras cláusulas que serão impostas juridicamente à outra parte.

13 Por exemplo, em um contrato simples de entrega de mercadorias a um dado preço, ambas as partes esperam ver cumpridos seus direitos e obrigações legais, quer dizer, uma deve entregar as mercadorias e a outra deve pagar um preço. O que não quer dizer que entre estas partes exista uma vinculação no sentido do Artigo 15.4 e). Inclusive em uma relação contratual mais complexa, na qual o vendedor, em razão do royalty a pagar sobre a mercadoria importada, possui o direito de estabelecer e verificar o sistema contábil utilizado pelo importador para justificar os royalties, o fato de exercer este direito não criará em si uma vinculação no sentido do Artigo 15.4 e).

14 Pode-se concluir que o Acordo não visa criar uma vinculação a partir de cada contrato ou acordo que, por sua própria natureza, estabeleça os direitos ou as obrigações legais decorrentes da aplicação da legislação nacional. Por conseguinte, a redação da Nota Interpretativa ao Artigo 15.4 e) deve, normalmente, ser considerada como aplicável a situações que não se enquadram naquelas usualmente encontradas nos contratos celebrados por um comprador e um vendedor ou em acordos usuais de distribuição e que supõem que uma pessoa se encontra em situação de impor limitações ou ditar ordens em áreas essenciais relacionadas com a direção das atividades da outra.

15 O possível controle e existência de uma situação de impor limitações ou ditar regras, acarreta problemas de diferentes natureza e extensão que devem ser resolvidos tomando como base os elementos de fato, próprios de cada situação. **(sem destaques no texto original)**

#### **OPINIÃO CONSULTIVA 21.1**

**INTERPRETAÇÃO DA EXPRESSÃO "ASSOCIADAS EM NEGÓCIOS" NO ARTIGO 15.4 b)**

1. Os agentes, distribuidores e concessionários exclusivos são "legalmente reconhecidos como associados em negócios" nos termos do Artigo 15.4 b) do Acordo?

2. O Comitê Técnico de Valoração Aduaneira emitiu a seguinte opinião:

A posição a respeito dos agentes, distribuidores e concessionários exclusivos está colocada no Artigo 15.5 do Acordo, que dispõe que pessoas associadas em negócios como agentes, distribuidores ou concessionários exclusivos são somente consideradas como pessoas vinculadas, segundo o Acordo, caso se enquadrem em algum dos critérios do Artigo 15.4.

O Artigo 15.4 b) considera as pessoas como vinculadas se "forem legalmente reconhecidas como associadas em negócios". O Dicionário Webster define a palavra "sócio" como:

"alguém que é associado a uma ou mais pessoas no mesmo negócio e partilha com elas seus lucros e riscos; um membro de uma sociedade".

A palavra "sociedade" é, por seu turno, definida como:

"uma associação de duas ou mais pessoas que contribuem com dinheiro ou bens para realizar um negócio conjunto e que dividem lucros e perdas em certas proporções".

No Direito Comercial, as definições simples acima dispostas são usualmente respaldadas por um conjunto complexo de disposições legais e de princípios com o intuito de definir, interpretar e codificar, mediante as legislações de contratos, tributos e outras, a relação jurídica que o termo "sócio" implica.

Uma associação constituiria uma sociedade somente quando satisfeitos os requisitos legais nacionais para a sua criação. Assim, as pessoas não são vinculadas segundo o Acordo simplesmente porque uma pessoa é o agente, distribuidor ou concessionário exclusivo da outra.

Embora seja verdadeiro que agentes, distribuidores etc. exclusivos possam ter uma relação próxima com os seus fornecedores, este fato isolado não daria razão para tratá-los diferentemente de qualquer outra parte não vinculada.

Para fins de clareza, um Membro pode optar por incorporar ou fazer referência à sua legislação nacional relativa a sociedade nas disposições sobre valoração de sua legislação aduaneira. Entretanto, não seria apropriado que um Membro invente uma definição diferente sobre sociedade especificamente para a interpretação das disposições sobre valoração de sua legislação aduaneira. **(sem destaques no texto original)**

Consigna-se que, 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.

E, sendo concedida à Importadora a oportunidade em demonstrar estar correta a valoração aduaneira adotada, deve ser comprovado que os preços praticados se aproximam daqueles adotados pelo Exportador, não sendo influenciado pela vinculação entre vendedor e comprador.

A dúvida sobre a valoração aduaneira foi abordada pela SAPEA/RJ da seguinte forma (e-fls. 682-684):

Desde o primeiro momento, foi despertada a atenção da fiscalização para os preços informados na fatura comercial que instruiu o despacho de importação (fls.11/14), em comparação aos preços de mercado internacional pesquisados na Internet (fls.37/46).

**Sobre o preço faturado, a empresa importadora recebeu um desconto, entretanto tal desconto não teve influência na apuração do valor aduaneiro, já que compôs a base de cálculo dos tributos aduaneiros (ficha de acréscimos da DI).**

(...)

O importador anexou carta do exportador/fabricante informando ser a Proximus Tecnologia seu distribuidor exclusivo no Brasil, bem como lista de preços utilizada nas vendas à empresa importadora.

Pesquisa no sistema DW-Aduaneiro (fls.93/96) nos retorna a informação de que a empresa Duty do Brasil - Duty Free Shop, CNPJ 27.197.888/002-31, também importa produtos do mesmo fabricante, o que é de se estranhar, pois o importador em questão é distribuidor exclusivo da marca Polar no Brasil.

Indagado sobre tal fato, o importador confirmou que existe um "acordo" com a outra em "Free Shop", que a permite fazer importações daqueles produtos, inclusive com gestões junto a fabricante/exportador estrangeiro. O que ainda não ficou entendido é o porque tal tipo de operação por outra empresa implicaria na concessão de desconto na importação da empresa Proximus Tecnologia Ltda. A empresa será intimada durante o curso da análise Para explicar detalhadamente esta operação. O que se pode deduzir é que existe algum acordo, em função da informação prestada pelo importador "tais créditos se originam em operações de compra e venda, intermediadas pelo Importador, e destinadas a abastecer importadores que desfrutam de regime especial de importação" (fls.98).

**A questão que surge é a seguinte: até que ponto o exportador/fabricante reduz o preço dos seus produtos para compensar o importador de suas perdas, despesas de marketing, etc.? Será que esta compensação se restringe aos descontos concedidos ou tem uma maior abrangência? (sem destaques no texto original)**

**Ao que pese a dúvida suscitada pela Fiscalização Aduaneira, é importante atentar sobre a forma em que ocorre a vinculação entre a Exportadora e Importadora no caso em análise.**

Em síntese, o fato de se estabelecer um contrato de agenciamento, distribuição ou concessão exclusiva entre importadores e exportadores não pode ser considerado isoladamente como elemento determinante para fins de vinculação e sim as situações expressamente previstas no AVA-GATT de pessoas legalmente reconhecidas como associadas em negócios.

**Considerando a concepção de vinculação adotada pela OMA e consignada na OPINIÃO CONSULTIVA 21.1 acima colacionada, observo que não há nos autos a informação de vínculo societário entre o Fornecedor Estrangeiro e a Importadora Recorrente. Ao contrário, consta nas fls. 701-703, Declaração emitida pela Exportadora Polar e anexada com a peça de impugnação, pela qual foram prestados os seguintes esclarecimentos sobre o preço praticado sobre as operações objeto desta autuação:**

- (a) A PROXIMUS TECNOLOGIA LTDA é distribuidora de diversos produtos da marca Polar no território brasileiro;
- (b) Também são fornecidos os produtos diretamente para uma .segunda importadora no Brasil, a EUROTRADE LTDA, com a denominação de DUFY DO BRASIL.
- (c) Essa segunda importadora não é Distribuidora da Polar, tratando-se de varejista isenta de tarifas, bem como o fornecimento direto é efetuado porque não é comercialmente conveniente suprir essas lojas através dos procedimentos normais de importação empregados pela Distribuidora perante qualquer outra varejista no Brasil. Isso se deve à existência de acordos especiais com relação a tributação e controle concedidos a essa importadora pelo governo brasileiro.
- (d) **Os preços estipulados para a Distribuidora PROXIMUS são equivalentes aos que usamos para nossas outras Distribuidoras no mundo todo, especialmente nos países da América Latina.**
- (e) **Os preços empregados junto à EUROTRADE não são preços de Distribuidora, já que essa empresa não faz esse papel no Brasil.**
- (f) A Distribuidora PROXIMUS é remunerada com as diferenças de preço entre as suas próprias operações e as operações da EUROTRADE, devido à expectativa de margens comerciais normais, além de treinamento, suporte à garantia e outras questões relativas a comercialização referentes à venda de tais produtos no território.

Portanto, assiste razão à defesa ao argumentar pela inexistência de vinculação passível de afastar o 1º Método de valoração previsto pelo AVA/GATT.

**Neste sentido, destaco a SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 53 – COSIT, de 28 de março de 2018, emitida com a seguinte Ementa:**

**Assunto:** Normas de Administração Tributária

**Ementa:** VALORAÇÃO ADUANEIRA. ACORDO SOBRE A IMPLEMENTAÇÃO DO ARTIGO VII DO ACORDO GERAL SOBRE TARIFAS E COMÉRCIO 1994. AVA-GATT. PESSOAS VINCULADAS. PESSOAS LEGALMENTE RECONHECIDAS COMO ASSOCIADAS EM NEGÓCIOS. CONCEITOS. AGENTE EXCLUSIVO. IRRELEVÂNCIA.

O termo “legalmente reconhecidas como associadas em negócios” constante Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio 1994 (AVA-GATT) diz respeito à definição legal adotada pelo GATT 1994, relativamente à constituição de sociedade entre pessoas.

O fato de se estabelecer um contrato de agenciamento, distribuição ou concessão exclusiva entre importadores e exportadores não pode ser considerado isoladamente como elemento determinante para fins de vinculação e sim as situações expressamente previstas no AVA-GATT de pessoas legalmente reconhecidas como associadas em negócios.

É a partir do exame dos termos contratuais que se determina a relação societária entre o representante exclusivo e a empresa representada sendo irrelevante o conceito legal de empresas que atuam como agentes, distribuidores ou concessionários exclusivos.

**Dispositivos Legais:** art. 100, I da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966; art. 15, §4º, “b” e §5º do Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio (GATT 1994) Acordo de Valoração Aduaneira (AVA-GATT), aprovado pelo Decreto Legislativo n.º 30, de 15 de dezembro de 1994, e promulgado pelo Decreto n.º 1.355, de 30 de dezembro de 1994; art. 1º da IN SRF n.º 318, de 04 de abril de 2003; Nota Explicativa 4.1 e Opinião Consultiva 21.1 do Comitê Técnico de Valoração Aduaneira, da Organização Mundial de Aduanas (OMA).

**Assunto:** Processo Administrativo Fiscal

**Ementa:** CONSULTA À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA. REQUISITOS. INEFICÁCIA.

Não produz efeitos a consulta que não atenda os requisitos determinados na legislação de regência. Quando o fato estiver disciplinado em ato normativo publicado na Imprensa Oficial antes de sua apresentação. Sobre matéria estranha à legislação tributária e aduaneira. Quando tiver por objetivo a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal pela RFB.

**Dispositivos Legais:** arts. 48 a 50 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996; arts. 46 a 53 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972; art. 18, incisos VII, XIII e XIV da IN RFB n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013.

Na Solução de Consulta em referência, a Consulente questiona a interpretação da legislação tributária e aduaneira sobre a definição do conceito de “vinculação entre as partes negociantes”, para fins de valor aduaneiro, de modo a prevenir distorções no valor de uma transação internacional acordada entre partes consideradas “relacionadas”, uma vez que possui contrato de distribuição junto à empresa estrangeira, sendo sua única representante oficial em território nacional. Diante dos questionamentos, foram apresentadas as seguintes conclusões:

- a) O termo “legalmente reconhecidas como associadas em negócios” constante do art. 15, §4º, “b” do Acordo de Valoração Aduaneira do GATT 1994 (AVA-GATT), deve ser entendido como o conceito ou definição legal que reconheça pessoas que tenham constituído sociedade entre si, conforme disposto na legislação do país membro signatário do GATT 1994;
- b) O fato de pessoas atuarem como agente, distribuidor ou concessionário exclusivo, independente do nome atribuído a este acordo, é irrelevante para fins de confirmar a vinculação entre elas, posto que esta é determinada a partir das situações arroladas no art. 15, § 4º do AVA-GATT, inclusive aquela da alínea “b”, pessoas que forem legalmente reconhecidas como associadas em negócios;
- c) Deve, por conseguinte, a legislação vigente no ordenamento jurídico nacional servir como esteio para tipificar a relação societária entre a consulente representante exclusiva e a empresa representada, de acordo com os termos estabelecidos no contrato de distribuição, posto que essa é a relação pertinente para fins de vinculação nos termos do art. 15, §4º, “b” do AVA-GATT, sendo irrelevante o conceito legal de empresas que atuam como agentes, distribuidores ou concessionários exclusivos.

Ademais, nos termos da Instrução Normativa RFB n.º 1396, de 16 de setembro de 2013, com redação dada pela IN RFB n.º 1434, de 30 de dezembro de 2013, a Solução de Consulta acima colacionada tem efeito vinculante ao caso em análise, uma vez estar enquadrada

na mesma hipótese daquele caso concreto, qual seja: a configuração de vínculo de agentes, distribuidores e concessionários exclusivos enquanto "legalmente reconhecidos como associados em negócios", nos termos previstos pelo Artigo 15.4 b) do AVA/GATT.

Assim dispõe o artigo 9º da IN SRF nº 1396/2013:

Art. 9º A Solução de Consulta Cosit e a Solução de Divergência, a partir da data de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da RFB, respaldam o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consultante, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1434, de 30 de dezembro de 2013)

**Diante dos fundamentos acima, entendo que deve ser mantido o valor de transação convencionado entre o Fornecedor Estrangeiro e a Recorrente, motivo pelo qual afasto a aplicação do 2º e 6º Métodos considerados pela Fiscalização.**

#### **3.4. Do valor de transação aplicado nas operações da Recorrente**

Não obstante a conclusão pela inexistência de vinculação, cabe ainda observar que, ao traçar o comparativo entre os preços praticados pela Recorrente e as importações realizadas pela empresa EUROTRADE, denominada DUFREY, deveria a Fiscalização considerar as diferenças comprovadas de níveis comerciais, bem como as quantidades e qualidade do produto.

Como já mencionado neste voto, a Fiscalização considerou que a vinculação estabelecida influenciou no preço e condições da operação comercial. Por consequência, apresentou em Relatório Fiscal a tabela comparativa, extraída de informações referentes à produtos idênticos importados por pessoa jurídica não vinculada ao exportador (DUFREY), como abaixo colacionado:

**TABELA COMPARATIVA 1 (Valores em U\$)**

<b>MODELO</b>	<b>PROXIMUS</b>	<b>OUTRA IMPORTADORA – MENORES VALORES</b>
FS3	29,53	44,91
FS2	26,44	40,49
S725X	135,6	197,83
AXN500		181,11
RS200SD	88,43	125,06
AXN300		124,19
CS300	77,37	114,4
F55	75,6	110,04
F11M	62,25	91,17
CS200	64,13	84,53
RS200	54,44	76,44
CS100	47,03	65,92
F6	40,74	60,28
FS1	23,6	35,36

**TABELA COMPARATIVA 2 (Valores em U\$)**

MODELO	PROXIMUS – Menor Valor	OUTRA IMPORTADORA – Menor Valor
A3	29,48	50,01
A5	35,61	58,87
AXN700	123	214,44
F1	18,72	35,08
F4	27,53	53,9
M32	42,12	79,9
M61	44,83	92,09
RS100	41,06	60,88
S120	31,36	49,24
S150	43,97	79,35
S610	81,73	145,72
S625X	121,98	188,44
WM41	52,55	82,64

Quanto aos demais produtos, a Fiscalização remeteu ao artigo 7º e considerou que “apesar de não se poder calcular o valor aduaneiro pelo 1º método - valor de transação - por haver vinculação entre importador e exportador influenciando o valor de transação, a Nota preceitua que ele deve ser "aproveitado" no que não for expressamente proibido”.

Com isso, como fator de correção, aplicou os valores de transação encontrados nas DI da fiscalizada, utilizando o percentual de 13% apurado a título de diferença existente entre a lista de preços cobrados da fiscalizada (distribuidora exclusiva) e a lista de preços cobrados de qualquer outro importador, resultando no seguinte levantamento:

**TABELA DE PREÇOS COM CORREÇÃO DE 13% - 6º MÉTODO**

MODELO	PROXIMUS	CORRIGIDO
AW 200	77,37	87,42
F5	34,56	39,05
M31	43,2	48,81
M62	52,26	59,05
POLAR SPEED	18,82	21,26
S210	58,63	66,25
S410	67,65	76,44
S510I	87,04	98,35
S520	87,88	99,3
S720	101,79	115,02
S810	132,64	149,88
WM22	36,83	41,61
WM42	53,62	60,59
WM21	36,83	41,61

Todavia, como já mencionado acima, em declaração prestada pelo Fornecedor Estrangeiro, foi esclarecido que os preços praticados entre a Recorrente as lojas DUFY não estão no mesmo nível comercial, considerando que a EUROTRADE não é distribuidora da Polar, mas apenas revendedora. Igualmente foi esclarecido que a distribuidora PROXIMUS é remunerada com as diferenças de preço entre as suas próprias operações e as operações da EUROTRADE, devido à expectativa de margens comerciais normais, além de treinamento, suporte à garantia e outras questões relativas a comercialização referentes à venda de tais produtos no território.

Outrossim, foi esclarecido à Fiscalização (e-fls. 705), que “os preços praticados pela Polar Electro para o importador EUROTRADE, que opera no Brasil sob o nome DUFY (Lojas Francas). Esse importador é a única empresa, além da PROXIMUS, que importa

*produtos desse fabricante para o Brasil. Isto se dá com a interveniência da PROXIMUS, que estabelece os preços a serem praticados pela POLAR para ele. A Importação diretamente feita pela empresa mencionada se dá em virtude de seu regime especial de importação (Lojas Francas). A remuneração da PROXIMUS é a diferença entre o preço praticado para a Proximus e o preço praticado para a Dufry, menos as despesas bancárias e outras despesas que possam ocorrer na operação. Tais valores suportam os custos de garantia, assistência técnica, treinamento e outras despesas de marketing, incorridas pela PROXIMUS em apoio aos trabalhos da DUFY.”*

Reitero, ainda, que às fls. 682-684 foi esclarecido pela SAPEA/RJ, que o desconto recebido pela Importadora não teve influência na apuração do valor aduaneiro, já que compõe a base de cálculo dos tributos aduaneiros (ficha de acréscimos da DI).

Com a peça recursal foi anexado o Laudo Pericial de fls. 879-928, pelo qual foi apontado no Item 4.2 o “Teste Quantitativo na Tabela Comparativa 2”, indicando que no total a Dufry importou 7,53% do total de 92,47% importado pela Recorrente, resultando no seguinte levantamento por produto:

IMPORTAÇÕES DUFY X PROXIMUS						
Produto	DUFY (Quantidade)	DUFY (em Percentuais)	PROXIMUS (Quantidade)	PROXIMUS (em Percentuais)	GERAL (Quantidade)	GERAL (em Percentuais)
A3	396	5,73%	6520	94,27%	6916	100,00%
A5	100	12,50%	700	87,50%	800	100,00%
AXN700	111	22,11%	391	77,89%	502	100,00%
F1	780	10,78%	6454	89,22%	7234	100,00%
F4	1020	4,92%	19712	95,08%	20732	100,00%
M32	200	22,22%	700	77,78%	900	100,00%
M61	100	14,75%	575	85,25%	675	100,00%
RS100	552	6,63%	7770	93,37%	8322	100,00%
S120	323	5,85%	5195	94,15%	5518	100,00%
S150	20	0,74%	2665	99,26%	2705	100,00%
S610	20	3,45%	560	96,55%	580	100,00%
S625X	114	7,63%	1380	92,37%	1494	100,00%
WM41	583	59,43%	398	40,57%	981	100,00%
Total	4319	7,53%	53043	92,47%	57362	100,00%

É razoável que uma distribuidora, pelo volume transacionado com a fornecedora, obtenha diferenciação sobre o preço praticado por outra empresa que opera tão somente como compradora. E a quantidade de mercadorias adquiridas deve ser ponderado na análise da valoração aduaneira, o que não ocorreu no presente caso.

Diante de tais fatos, não subsiste o argumento da Fiscalização Aduaneira, de que o preço praticado entre a PROXIMUS e a POLAR sofre influência em razão de vinculação, autorizando afastar o primeiro método de valoração para aplicação dos métodos seguintes.

E, pelas mesmas razões já demonstradas neste voto, considerando principalmente a concepção de vinculação adotada pela OMA e consignada na OPINIÃO CONSULTIVA 21.1, não há que se falar em omissão de informação, passível de acarretar a multa prevista pelo artigo 84 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, combinado com o artigo 69, § 1º, da Lei nº 10.833, de 2003, motivo pelo qual entendo que deve ser igualmente afastada.

Por fim, resta prejudicado o pedido subsidiário para realização de diligência fiscal, possibilitando a análise da documentação anexada ao Recurso Voluntário, uma vez que tal diligência não se fez necessária para a conclusão adotada neste voto, incidindo a Súmula CARF n.º 163, que assim prevê:

**Súmula CARF n.º 163**

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. (Vinculante, conforme Portaria ME n.º 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

**4. Dispositivo**

Ante o exposto, conheço e dou provimento ao Recurso Voluntário, para cancelar o auto de infração.

É como voto.

*(assinado digitalmente)*

Cynthia Elena de Campos

**Voto Vencedor**

Conselheiro Carlos Frederico Schwochow de Miranda, Redator Designado.

Com a devida vênua, divirjo da ilustre Relatora.

Da leitura do recurso voluntário apresentado, percebe-se que a primeira razão suscitada para a reforma do Acórdão de piso, constante nos itens 3.12 a 3.27, trata da alegação de inexistência da vinculação entre a importadora (Proximus) e a exportadora (Polar).

Ou seja, insurge-se a recorrente, nesse tópico específico, contra o critério adotado pela fiscalização para considerar a vinculação entre importador e exportador.

No entanto, tal alegação não foi suscitada em nenhum momento da manifestação de inconformidade e, por óbvio, não tratada na decisão de primeira instância. Em verdade, não só silenciou a recorrente acerca do tema na impugnação, como asseverou, em diversos momentos, no sentido de que tal vinculação era incontroversa, conforme trechos (fls. 690/695) a seguir destacados da manifestação de inconformidade (grifos nossos):

(...)

A própria autoridade fiscal admite aplicável ao caso o art. 1º do Acordo de Valoração Aduaneira. Ali está esclarecido **que a incontroversa vinculação entre a Impugnante (importadora nacional) e a POLAR (exportadora estrangeira), por si só, não é**

**motivo suficiente para se considerar inaceitável o preço efetivamente pago** pelas mercadorias importadas para o Brasil.

(...)

Portanto, não basta à autoridade fiscal apurar percentuais de preços significativamente diferentes praticados pela POLAR com relação a umas e outras importadoras (fls. 363), **para acusar a Impugnante de se valer de seu vínculo com essa empresa** para baixar artificialmente os preços da importação e lesar a arrecadação do Estado. Tal conduta se configura abuso de autoridade: uma arbitrariedade não amparada pelo Direito.

(...)

Por fim, há ainda a necessidade de se impugnar o lançamento de crédito tributário em função de uma pretendida infração pela falta de informação de vinculação entre a POLAR e a Impugnante. A razão para a insubsistência dessa alegada infração também é simples: a informação exigida é obviamente uma obrigação fiscal acessória. Acessória à que? Ela só é pertinente para fins de aplicação da AVA, **quando esta vinculação influencia os preços praticados entre o exportador e o importador**, o que afeta a obrigação fiscal principal, isto é, a apuração de bases de cálculo diferentes daqueles efetivamente pagos na transação. **Ora, se já demonstrado que não há nos autos meio idôneo para evidenciar que esta vinculação tenha influenciado os preços praticados entre a POLAR e a Impugnante**, resta aplicável ao caso um velho brocardo latino: *accessorium sequitur principale*.

(...)

Nesse sentido, resta evidente que os fatos e fundamentos apresentados no recurso voluntário aqui analisado, quanto a essa matéria específica, não haviam sido apresentados na manifestação de inconformidade.

A possibilidade de conhecimento e apreciação de novas alegações e novos documentos deve ser avaliada à luz das normas que regem o Processo Administrativo Fiscal, instituído pelo Decreto nº 70.235, de 1972, que assim dispõe:

Art. 14. A impugnação da exigência **instaura a fase litigiosa** do procedimento.

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

(...)

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

**III – os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;**

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

(...)

Art. 17. **Considerar-se-á não impugnada** a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Ora, pelos artigos acima referenciados, verifica-se que a impugnação instaura a fase litigiosa do procedimento e delimita a lide. Os fatos, fundamentos jurídicos e documentos apresentados na manifestação de inconformidade serão submetidos à DRJ (primeira instância administrativa) para análise e decisão.

A competência do CARF limita-se ao julgamento de recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância (art. 25, II, do Decreto nº 70.235/1972). Logo, não se pode conhecer de recurso que pretenda a apreciação de motivos de fato e de direito não mencionados na impugnação e, por conseguinte, não submetidos à primeira instância.

Em situações como a ora em análise, opera-se a preclusão consumativa. Analisar matéria não deliberada pela DRJ ensejaria ofensa aos dispositivos legais acima transcritos e supressão de instância administrativa.

É farta a jurisprudência deste Conselho quanto à impossibilidade de o julgamento recursal analisar questão não levada ao crivo da instância cuja decisão se recorre, em face da preclusão consumativa de que trata o art. 17 do Decreto nº 70.235/72.

De fato, o *mister* desta instância ad quem cinge-se a analisar os protestos postos em recurso que se opõe aos fundamentos da decisão recorrida, o que aqui não aconteceu, de forma que não se pode conhecer de recurso voluntário que inova a matéria em debate no litígio inicialmente instaurado.

Há necessidade de que exista correlação entre a decisão de primeira instância e os termos do recurso voluntário apresentado pelo contribuinte, pois a lógica do sistema implica em considerar que este busca a reforma da decisão denegatória do pedido formulado na manifestação de inconformidade.

Por todo o exposto, deixo de conhecer dessa parte do recurso, com relação ao argumento sobre a ausência de vinculação, em razão de preclusão.

Quanto à alegação de que houve aplicação indevida do 2º método para valoração aduaneira (itens 1 e 2 da autuação), tendo em vista que a fiscalização não teria demonstrado que a vinculação teve influência no valor de transação, reproduzo trechos da decisão de piso, que adoto como razões complementares de decidir (grifos nossos):

(...)

O impugnante **não contestou a existência dessa vinculação**, nos termos explicitados pela autuação, de forma que é **matéria incontroversa nesses autos**, mencionada apenas para efeito de clareza das análises que virão na sequência.

Como consequência da existência da vinculação entre o impugnante, importador nacional, e o exportador estrangeiro, do qual é representante exclusivo no Brasil, a autoridade fiscal entendeu aplicável, em tese, como de fato o é, o que dispõe o artigo 1 do AVA-GATT, na parte que trata dos aspectos próprios da valoração aduaneira para transações entre pessoas vinculadas:

(...)

Como se vê por esse dispositivo transcrito, a existência da vinculação não é suficiente, por si só, para a não aceitação do valor da transação. **É preciso que a Autoridade**

**Aduaneira, com base em informações prestadas pelo importador ou por outros meios, demonstre que a vinculação influenciou o preço.**

Essa demonstração **foi considerada comprovada pela autoridade**, quando apurou que os menores preços cobrados de outro importador, na importação de mercadorias idênticas, eram, em média, 45% superiores aos da autuada em relação à tabela 1 (fl. 358) e 74% em referência à tabela 2 (fl. 359). A tabela 1 é relativa aos preços fornecidos pela impugnante, praticados quando a importação é feita por outro importador diretamente da empresa estrangeira. A tabela 2 é relativa a comparações diretas dos menores preços praticados em importações efetuadas pela impugnante com os menores preços praticados por outra importadora em suas aquisições.

Outro ponto a destacar, é que, apesar de ser representante exclusivo do exportador no Brasil, esse exportador fazia vendas diretas a outro importador brasileiro, do que resultava o direito do impugnante a créditos junto ao exportador, **que eram pagos mediante descontos nas faturas relativas às importações diretas do próprio impugnante** (fl. 387). Consta que os **descontos existentes nas faturas não eram considerados** para fins de apuração dos tributos e contribuições devidos nas importações.

Portanto, resta evidente dos excertos acima que a fiscalização não considerou simplesmente a existência de vinculação como suficiente, por si só, para a não aceitação do valor da transação. O que se verifica na autuação é que, a partir da constatação da vinculação, passou a fiscalização a demonstrar a influência no preço praticado entre as empresas vinculadas.

Nesse sentido, conforme expressamente consignado pela decisão de primeira instância, a comprovação se deu, entre outros motivos, pela apuração de que os preços praticados nas importações da autuada eram substancialmente inferiores aos praticados pela única importadora, além da recorrente, que comprava do referido exportador.

Aqui cabe destacar que as diferenças apuradas, na importação de mercadorias idênticas, apresentavam diferenças de 45% e 74%, comparados os menores preços praticados em importações efetuadas pela impugnante com os menores preços praticados pela outra importadora em suas aquisições.

Dando sequência ao procedimento fiscal, a autoridade aduaneira, com base na existência da vinculação entre importador e exportador e na conclusão de que isto influenciou o preço praticado, afastou a utilização do primeiro método de valoração aduaneira (valor da transação), passando a aplicar o segundo método, assim definido no AVA-GATT:

Artigo 2

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

Ainda, da leitura do Auto de Infração (fls. 368/369), resta evidente que houve o cuidado da fiscalização em atender aos requisitos para aplicação do segundo método de valoração aduaneira, diferentemente do que alega a recorrente, conforme se comprova a partir do trecho a seguir destacado (grifos nossos):

(...)

Aplica-se, portanto, o 2º método de valoração para os produtos relacionados nas tabelas comparativas de preços 1 e 2, fls. 356/357, utilizando-se sempre os menores valores declarados por outro importador, extraídos das planilhas de fls. 435/441, 594/609.

Importante observar que **foram consideradas idênticas as mercadorias com as mesmas descrições, produzidas no mesmo país que as mercadorias objeto de valoração e pela mesma pessoa jurídica**, a finlandesa POLAR.

Interessante destacar que na aplicação do 2º método foram utilizados valores de transação de mercadorias idênticas **previamente analisados e aceitos segundo as disposições do primeiro método de valoração**.

É de se notar, ademais, que, em atendimento ao disposto na parte inicial do parágrafo 1. (b) do artigo 2º do AVA, abaixo transcrito, **foram consideradas importações de mercadorias idênticas em quantidade compatível (por vezes até superior) com a quantidade importada das mercadorias objeto de valoração, no período acobertado pela presente ação fiscal**.

Também não deve prosperar o argumento da recorrente de que a fiscalização teria ignorado as diferenças com respeito à níveis comerciais e de quantidade, em relação à empresa paradigma (Eurotrade), para comparação dos preços praticados, o que resta evidente nos trechos a seguir destacados da decisão recorrida (grifos nossos).

O impugnante alega que as operações de importação efetuadas por ele **e aquelas feitas pela empresa de comparação, denominada EUROTRADE, não são equivalentes**, pois as importações desta somente se destinam ao suprimento de lojas francas que operam sob o nome DUFY. Aduz que, para haver a comparação pretendida pela fiscalização, seria “necessário que a atuação da EUROTRADE fosse paradigmática para a importação realizada pela Impugnante. Para isso, as condições objetivas da importação, independentemente da existência da vinculação da Impugnante com a POLAR, precisariam ser as mesmas. Mas, por que não são? Ora, há uma formação de custos (com evidente repercussão nos preços praticados) decorrentes de regimes tributários radicalmente diferentes para os dois casos. Isso é dado pela legislação brasileira e qualquer um que tenha ultrapassado a barreira aduaneira dos aeroportos brasileiros conhece a expressão duty free e dificilmente deixa de visitar as lojas DUFY para comprar produtos importados”.

Esse argumento não serve para sustentar a diferença de preços na importação. **O impugnante está querendo sustentar uma incomparabilidade de preços de importação, para fins de valoração aduaneira, em razão dos compradores das mercadorias de cada uma das empresas importadoras**. Ou seja, está dizendo que a EUROTRADE, por fazer vendas a pessoa jurídica com benefícios fiscais, aceitaria pagar preços maiores pelos bens que importa. **Não se vê nenhuma lógica nisso**. Toda empresa comercial visa a maximização de seus lucros e isso depende do preço que paga pela mercadoria importada, no caso, e aquele que é possível cobrar dos consumidores ou revendedores. As pessoas compram no chamado “duty free” porque os preços praticados são menores do que aqueles cobrados no mercado interno. Se o comerciante aceita pagar preços muito superiores àqueles que o comerciante do mercado interno paga, sua vantagem competitiva, mesmo com a eventual isenção de impostos, pode deixar de existir.

O impugnante afirma que as vendas comparadas não estão no mesmo “nível comercial”, o que invalidaria a consideração da vinculação para fins de valoração aduaneira.

Não têm razão.

Embora a expressão “nível comercial” não esteja expressamente definido no AVA/GATT, o seu significado pode ser extraído do parágrafo 1 da nota ao artigo 5:

*Nota ao Artigo 5*

*1. Entende-se por “preço unitário pelo qual mercadorias são vendidas na maior quantidade total”, o preço pelo qual se vende o maior número de unidades a pessoas não vinculadas àquelas de quem compram tais mercadorias, no primeiro nível comercial após a importação no qual tais vendas ocorrem.*

Como se constata da leitura desta nota, **nível comercial é relativo à quantidade de intermediações no processo de comercialização da mercadoria.** Vale dizer, no caso da importação, é de se verificar se os vendedores estrangeiros, quando se tratar de pessoas diferentes, estão no mesmo nível de intermediação. É óbvio que quando o vendedor estrangeiro não é o próprio fabricante, mas um intermediário, os preços praticados normalmente serão diferentes quando comparados àquelas aquisições efetuadas do próprio fabricante. Observe-se que no 2º método de valoração não é necessário que a comparação seja feita com mercadorias oriundas do mesmo exportador estrangeiro. Por isso que há a restrição a que estejam no mesmo nível comercial, que não é absoluta, pois, em não havendo vendedores estrangeiros no mesmo nível comercial, é possível, ainda, a comparação dos preços, desde que efetuados os devidos ajustes, à luz do que preceitua a nota ao artigo 2 do AVA/GATT:

(...)

**Mas, no caso das comparações de preços objetos do presente processo, não existe a necessidade de qualquer ajuste derivado do nível comercial. Todas as importações comparadas se deram no mesmo nível comercial, uma vez que o exportador estrangeiro é a mesma pessoa jurídica, a POLAR.**

A recorrente contesta ainda a aplicação do 6º método de valoração (itens 3 e 4 da autuação), argumentando que “quando o valor aduaneiro não puder ser determinado de acordo com as disposições do mencionado artigo, a valoração deve se dar de acordo com os métodos subsequentes, seguindo a ordem estabelecida”.

Afirma que a autorização legal para assim proceder não representa uma carta em branco para que a autoridade aduaneira ignore o valor da transação ao seu mero alvedrio.

No entanto, o que se verifica nos itens 3 e 4 da autuação é que, ainda com base na existência da vinculação entre importador e exportador, e na conclusão de que houve influência no preço praticado, a fiscalização afastou a aplicação do 1º método de valoração aduaneira, ou seja, do valor da transação, passando a aplicação do 2º método.

Para algumas mercadorias, as quais a autoridade fiscal não localizou importações idênticas, foi demonstrada a tentativa de utilização sequencial dos demais métodos previstos pelo AVA/GATT, restando possível somente a aplicação do 6º método, que considera a utilização de critérios razoáveis, de acordo com os princípios e disposições gerais do Acordo.

Assim se manifestaram os julgadores de primeira instância (grifos nossos):

Há mercadorias para as quais a autoridade fiscal **não localizou importações idênticas**, de forma que **não foi possível a aplicação do método 2.** Foram feitas **análises sequenciais dos demais métodos de valoração possíveis pelo AVA/GATT**, tendo se demonstrado a **inaplicabilidade operacional e fática dos métodos substitutivos 2º ao 5º quanto a estas mercadorias.** Para elas **foi usado o 6º método, tomando-se como preços, fornecidos pela própria impugnante**, aqueles que seriam praticados para a importação dos produtos sob valoração para qualquer outro importador brasileiro que

não apresente qualquer vínculo com o exportador/fabricante (fls. 618 a 621). A demonstração dos preços utilizados encontra-se na tabela de fls 376/377.

Por fim, **para as mercadorias restantes, foram utilizados os preços encontrados nas DI e aplicado como fator de correção** o menor percentual da tabela de fls. 376/377, de 13%, resultando nos preços da tabela de fls. 378/379, com fulcro em nota explicativa ao artigo 7, que trata do 6º método de valoração.

Por todo o exposto, entendo que se encontram satisfeitas as exigências para aplicação do 2º e 6º métodos de valoração, nos itens respectivos da autuação, não merecendo qualquer reforma no Acórdão de piso acerca desses temas.

Por fim, no que se refere ao pedido de diligência, o art. 18 do Decreto n.º 70.235/72 confere à autoridade julgadora de primeira instância a faculdade de determinar, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, bem como quando seu requerimento se lhe afigurar desnecessário à instrução processual.

A realização de diligências ou perícias pressupõe que o fato a ser provado necessite de conhecimento técnico especializado e/ou esclarecimentos adicionais acerca de questões específicas porventura obscuras no processo. Devem, portanto, limitar-se ao aprofundamento da investigação sobre o conteúdo de provas já incluídas no processo, ou à confrontação de dois ou mais elementos de prova que se encontram nos autos, não podendo ser utilizadas para reabrir, por via indireta, a ação fiscal. Outrossim, a diligência não se presta para a produção de provas ao encargo do sujeito passivo.

Isto posto, quanto ao pedido formulado no Recurso Voluntário aqui analisado, considera-se desnecessária a realização de diligência, porquanto presentes nos autos os elementos capazes de formar a convicção do julgador, bem como por não se prestar tal procedimento à produção de provas que o sujeito passivo tinha o dever de trazer aos autos junto com a peça impugnatória.

### **Dispositivo**

Ante o exposto, voto por não conhecer do Recurso Voluntário com relação ao argumento sobre a ausência de vinculação, em razão de preclusão, e, no mérito, por negar provimento ao recurso.

É como voto.

*(assinado digitalmente)*

Carlos Frederico Schwochow de Miranda