MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA TURMA

Processo nº : 10314.003604/96-71
Recurso nº : 302-120527
Matéria : VALOR ADUANEIRO
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : 2ª CÂMARA DO 3º CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Interessada : FREETRADE DO BRASIL IMP. E EXP. LTDA
Sessão de : 20 de fevereiro de 2006
Acórdão nº : CSRF/03-04.744

VALORAÇÃO ADUANEIRA. DESCARACTERIZAÇÃO DO VALOR DA TRANSAÇÃO. DETERMINAÇÃO DO CORRETO VALOR ADUANEIRO. - A descaracterização do valor de transação declarado pode ser realizada através de prova indiciária que evidencie subfaturamento em importação de mercadorias comprovadamente idênticas. É correto, na determinação do novo valor aduaneiro, a aplicação do segundo método de valoração previsto no artigo 2º do acordo GATT-94, após a descaracterização do valor de transação declarado.

Recurso especial provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL.

ACORDAM os Membro da Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, pelo voto de qualidade, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.Vencidos os Conselheiros Anelise Daudt Prieto (Relatora), Nilton Luiz Bartoli, Carlos Henrique Klaser Filho e Paulo Roberto Cucco Antunes que negaram provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Otacílio Dantas Cartaxo.

MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

OTACÍLIO DANTAS CARTAXO
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 29 AGO 2007

Participaram ainda do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: JUDITH DO AMARAL MARCONDES NILTON LUÍZ BARTOLI e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR.

RELATÓRIO

A Fazenda Nacional interpõe recurso especial por contrariedade à lei em face de decisão que, por maioria de votos, deu provimento ao recurso voluntário e está assim ementada:

> VALORAÇÃO ADUANEIRA. SUBFATURAMENTO
> Preços diferentes de mercadorias idênticas, em operações comerciais regulares distintas, não inviabiliza a determinação do valor aduaneiro pelo valor da transação se não houver prova de subfaturamento/superfaturamento, pois que aqueles, a considerar-se a sistemática do Acordo de Valoração Aduaneira do GATT, representarão tão-somente o valor da transação conforme a oportunidade comercial em momentos distintos.
> RECURSO PROVIDO.

Aduz que, tendo o contribuinte importado as mesmas mercadorias, do mesmo fabricante, exportadas do mesmo país um mês antes, com valores superiores àqueles declarados na DI objeto da autuação, existem fortes indícios de irregularidades na valoração aduaneira.

Além disso, intimada a manifestar-se sobre o disparate dos valores, a empresa alegou tão-somente que as mercadorias seriam de materiais diferentes, não tendo trazido aos autos qualquer prova a dar guarida à sua argumentação. Se sua afirmativa fosse verdadeira, poderia ter sido comprovada por meio de laudo, o que não foi feito.

Portanto, existe indubitavelmente relevante prova de ocorrência de subfaturamento por parte da contribuinte, não tendo esta se desincumbido do ônus de provar o alegado.

A conduta da Administração Fazendária é acobertada pelo Princípio da Presunção da Veracidade, ou seja, existe uma presunção *iures tantum* de que agiu de forma escorreita.

Por isto, em casos como este, o parágrafo 1º do artigo 32 da IN SRF nº 16/98 prevê a possibilidade de não utilização do 1º método quando existirem, como no caso em tela, informações suficientes para a aceitação do valor declarado como preço efetivamente pago, *verbis*:

> "Art. 32. Nos casos de recusa do atendimento às exigências de que trata o artigo anterior ou quando as informações prestadas não foram suficientes para a aceitação do valor declarado como preço efetivamente pago ou a pagar pela mercadoria importada, ajustado de conformidade com o artigo 8º do Acordo de Valoração Aduaneira, a autoridade aduaneira poderá decidir pela impossibilidadde da aplicação do método do valor de transação.
> Par. 1º. Na hipótese de que trata este artigo, a autoridade aduaneira deverá notificar o importador sobre os motivos que a levaram à recusa da aplicação do método de valor de transação."

Excluído o primeiro método, a fiscalização corretamente aplicou o segundo.

Finalmente, aduz que o Relator designado sequer adentrou na análise das provas irrefutáveis das irregularidades, dando-se apenas ao trabalho de tecer considerações genéricas acerca do Acordo de Valor Aduaneiro.

O Ilustre Presidente da Câmara recorrida entendeu que o recurso preenchia os requisitos de admissibilidade.

Intimada, a empresa apresentou, tempestivamente, contra-razões, aduzindo ter sido invertido o ônus da prova que, segundo a fiscalização, estaria a cargo da contribuinte. Cabe ao fisco a prova do fato constitutivo de seu próprio direito.

Não seria verdadeira a afirmação contida na r. decisão de que a recorrente não teria apresentado contra-razão aos argumentos da autoridade aduaneira. Num longo procedimento fiscal, a recorrente respondeu a todas intimações realizadas,

apresentando farta e robusta documentação capaz de comprovar a inexistência de vinculação bem como o valor da transação.

Faz suas as razões contidas no relatório e no voto vencedor.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira ANELISE DAUDT PRIETO, Relatora

Preenchidos os requisitos de admissibilidade, passo ao mérito.

Peço vênia ao recorrente para adotar as razões contidas no voto vencedor do acórdão recorrido que, a meu ver, aborda com primazia a questão aposta nos autos:

> "Inicialmente, deve-se dizer que autoridade autuante assim como o julgador *a quo*, *data maxima venia*, não compreenderam plenamente o Acordo de Valoração, pois que fundaram suas ações em entendimento que fere o espírito que permeou a elaboração, ou seja, de estimular o livre comércio entre os países signatários do citado acordo. Essa orientação, é óbvio, é sempre norteada por normas que balizam a liberdade de negociação entre os particulares, segundo o interesse dos Estados – Partes de manterem o bem estar de seus povos. Entretanto, ressalte-se, tal preocupação, em momento algum se traduziu no estabelecimento de diretrizes que permitissem à Administração de cada um dos Estados - Partes, arbitrariamente, segundo um entendimento particular do que é ou um negócio conveniente, invalidar um contrato comercial feito entre particulares postos em países diferentes.
> Tanto é concreto o que acima se expõe, que a regra primeira de valoração aduaneira é o "valor da transação", ou seja, a regra é o que foi negociado entre os particulares. As outras regras de valoração estabelecidas no citado Acordo, segundo regras do próprio Acordo, só podem ser aplicadas quando for invalidada a aplicação do "valor da transação".
> E quando pode ser invalidada a regra do valor de transação? Quando o preço estabelecido entre vendedor e comprador não for elaborado observando outras regras contidas no mesmo acordo, como, por exemplo, a que estabelece limite para concessão de descontos, e, além disso, quando, objetiva e legalmente, se possa invalidar a transação comercial efetuada.
> E, a se considerar que o contribuinte não afrontou outra norma do Acordo de Valoração, pois sobre isto nada consta dos autos, a pergunta que aqui se deve fazer é a seguinte: com base em que fundamento legal quer o Fisco invalidar o negócio efetuado entre comprador e exportador ? Por entender que a diferença entre o nível de preços de duas transações comerciais idênticas, entre as mesmas partes, não é "economicamente" aceitável ? E qual seria a aceitável ? 20, 10 ou 15 % ? É a SRF competente para avaliar esta pergunta ? Compete a ela a defesa comercial do Estado ? Não seria esta

competência da SECEX, por iniciativa do empresário nacional que se sinta afetado por prática comercial que lhe pareça desleal ?
O acordo de Valoração Aduaneira é claro. Lá está estabelecido que o valor aduaneiro é, antes de outros, o valor de transação e o valor da transação é o ditado pela oportunidade comercial, o da conveniência de comprador e vendedor, em função do mercado, em dado momento, podendo assim, é óbvio, os valores de transações idênticas possuir níveis de preços variados, sem que haja qualquer ilegalidade. Pode, também é óbvio, que uma prática comercial desleal/predatória, que afete a produção nacional, só que, neste, caso, os prejudicados, deverão provocar a SECEX, o órgão da Administração competente para proceder a defesa comercial do Estado brasileiro, para que este instaure o necessário processo para verificar a prática de dumping e, se for o caso, determinar a adequada medida anti-dumping, cuja aplicação, esta sim, ficara a cargo da SRF.
É bom lembrar que não estamos diante da hipótese em que o contribuinte declara ser o valor da transação um, e o Fisco, posteriormente, descobre ser outro. Estamos, em realidade, diante de operações comerciais diferentes de mercadorias idênticas, que, mesmo feitas em níveis de preços distintos, são legítimas e legais, pois representam o valor da transação em oportunidades comerciais diferentes.
Diante do exposto e do que mais há nos autos, conheço, por tempestivo, do RECURSO VOLUNTÁRIO, para, no mérito, dar-lhe provimento."
Considerando ainda que:

a) na importação em tela o preço constante da fatura comercial e da GI é de US$ 70.780,00 e o preço constante na importação utilizada como paradigma era de US$ 100.936,00, não podendo ser atribuída aí uma diferença, por si só, a denotar a existência de subfaturamento da mercadoria;

b) o lançamento constante dos autos sequer menciona o Acordo de Valoração Aduaneira tendo se restringido a argumentar quanto à existência de subfaturamento, não comprovado;

c) o próprio artigo 1º da Instrução Normativa trazida pelo recorrente demonstra que deveria ter sido seguido rito específico do AVA, o que não ocorreu,

voto por negar provimento ao recurso especial.

Sala das Sessões - DF, em 20 de fevereiro de 2006.

ANELISE DAUDT PRIETO

VOTO VENCEDOR

Conselheiro OTACÍLIO DANTAS CARTAXO, Redator designado

Em que pese as razões explicitadas no voto da i.Conselheira Anelise Daudt Prieto, ouso discordar quanto aos fundamentos de fato e de direito.

A matéria recursal circunscreve-se a aplicação das normas de valoração aduaneira estabelecidas no Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio – GATT e incorporado a legislação nacional, através do Decreto nº 1.355/94, ao seguinte fato: a recorrente importou mercadorias idênticas de um único fabricante, sediado no mesmo país exportador, no intervalo de 01(um) mês, com valores superiores aqueles declarados na Declaração de Importação – DI, objeto da autuação.

O valor da transação registrado na fatura comercial, foi posto sob suspeita pela fiscalização aduaneira.

A descaracterização do valor de transação foi feito obedecendo ao procedimento estabelecido no §1º, do artigo 32 da IN SRF 16/98.

Em face da forte prova indiciária levantada pela fiscalização, foi desconsiderado o valor declarado pela recorrente.

Os indícios levantados a partir do confronto da DI nº 361237 de 22.08.96 objeto da autuação, e da DI nº 361102 de 21.01.96, evidenciou-se que as mercadorias importadas constantes das respectivas DI's eram na verdade mercadorias idênticas, conforme definidas no artigo 15 § 2ª do GATT-94.

Uma vez comprovado que as mercadorias eram rigorosamente idênticas, em razão de suas características físicas de qualidade e de reputação comercial, funções, nomes técnicos e material constitutivo, fabricadas pelo mesmo exportador e originárias do mesmo país, a fiscalização procedeu a determinação do correto valor aduaneiro.

Na sua determinação aplicou o 2ºmétodo de valoração previsto no artigo 2º do GATT-94, obedecendo rigorosamente as regras estabelecidas.

Em virtude da excelência do voto prolatado na primeira instância, tomo a licença de transcrever as partes que dizem respeito a matéria recursal em exame:

Decisão DRJ/SPO Nº 001240 de 30.04.1999

"FUNDAMENTAÇÃO
MÉRITO

1) Valor de transação

A valoração aduaneira de uma mercadoria importada é disciplinada pelo Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio – GATT, do qual o Brasil faz parte.

Em síntese, o Acordo dispõe que a base primeira para a valoração aduaneira é o "valor de transação", tal como dispõe o artigo 1º do mencionado Decreto: "...o preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias, em uma venda para exportação para o país de importação, ajustado em conformidade com o artigo 8º ..."

Normalmente o 1º método de valoração aduaneira, ou seja, o valor de transação, é comprovado mediante a fatura comercial, documento que embasa a transação comercial. No caso em tela, a fiscalização suspeitou que o valor declarado pela interessada não correspondia ao valor efetivamente pago.

Na atividade de verificação e adoção de novo valor aduaneiro por parte da fiscalização, devem ser realizados dois procedimentos diferentes, porém em conjunto:

*1) **a descaracterização do valor de transação** declarado pelo importador, mediante prova;*

*2) **a determinação do correto valor aduaneiro** nos termos dos Decretos 92.930/86 e 1.355/94;*

Analisando-se o texto do Acordo, percebe-se que para a descaracterização do primeiro método de valoração aduaneira, basicamente, há que se comprovar a fraude no valor declarado ou o descumprimento das condições das letras "a" a "d" do item 1 do artigo 1º do Acordo de Valoração Aduaneira.

2) Descaracterização do valor de transação

No caso em questão, um forte indício detectado pela fiscalização e não explicado pelo importador, foi o responsável pela descaracterização do valor de transação: o fato da interessada ter importado as mesmas mercadorias, do mesmo fabricante, exportadas do mesmo país um mês antes, com valores superiores aqueles declarados na DI objeto da autuação.

A fiscalização pode e deve suspeitar do valor declarado sempre que entender 'haver motivos para tal. No entanto, para descaracterizar o valor de transação, há que se ter um motivo relevante que possa ser considerado um indício de subfaturamento.

É necessário que se encontre um fundamento, uma prova que faça chegar à presunção de um fato sendo de um fato, sendo devidamente explicado seu raciocínio. Este pensamento é demonstrado no §1º do art. 32 da IN SRF 16/98:

"Art.32 - Nos casos de recusa do atendimento às exigências de que trata o artigo anterior ou quando as informações prestadas não forem suficientes para a aceitação do valor declarado como preço efetivamente pago ou a pagar pela mercadoria importada, ajustado de conformidade com o artigo 8º do Acordo de Valoração Aduaneira, a autoridade aduaneira poderá decidir pela impossibilidade da aplicação do método do valor de transação.

§1º Na hipótese de que trata este artigo, a autoridade aduaneira deverá notificar o importador sobre os motivos que a levaram à recusa da aplicação do método de valor de transação ... (meu grifo)".

3) Prova Indiciária

Inexiste uma prova material do subfaturamento no presente processo. Assim, é necessária uma análise dos indícios levantados pela fiscalização com a intenção de verificar se está configurada a hipótese capaz de desconsiderar o valor declarado pela interessada. É o caso de caracterizar a prova indiciária..

Com relação à prova indiciária, assim dispõe Paulo Celso R Bonilha em seu livro Da prova no processo administrativo tributário:

"Sob o critério do objeto, nós vimos que as provas dividem-se em diretas e indiretas. As primeiras fornecem ao julgador a idéia objetiva do fato probando. As indiretas ou críticas, como as denomina Carnelutti, referem-se a outro fato que não o probando e que com este se relaciona, chegando-se ao conhecimento do fato por provar através de trabalho de raciocínio que toma por base o fato conhecido.

Indício é o fato conhecido ("factum probatum") do qual se parte para o desconhecido ("factum probandum") e que assim é definido por Moacyr Amaral dos Santos:

"Assim, indício, sob o aspecto jurídico, consiste no fato conhecido que, por via do raciocínio, sugere o fato probando, do

qual é causa ou efeito."

(...)

Questão que repercute no processo administrativo tributário consiste na preliminar de validade de utilização da prova indiciária que serve de fundamento ao lançamento, em substituição à prova documental estabelecida como base de comprovação dos fatos geradores em causa.

Trata-se das figuras conhecidas como arbitramento e desclassificação de escrita, cuja ocorrência supõe que os documentos não existam ou sejam omissos e não mereçam fé e idênticas irregularidades inquinem as declarações e esclarecimentos prestados pelo contribuinte, de tal sorte que, em obediência à legislação tributária, a alternativa do lançamento de ofício fique restrita aos elementos informativos de que o fisco possa lançar mão."

Conforme ressalta Bonilha, a prova indiciária, neste caso, se aplica no caso dos indícios de subfaturamento levantados pela fiscalização serem fortes o suficiente para levar, por via do raciocínio, ao fato conhecido do subfaturamento.

Cabe, então, analisar os indícios levantados pela fiscalização. 4) Indícios levantados pela fiscalização

0 indício apresentado pela fiscalização foi o de que a interessada realizou duas importações de uma mesma mercadoria, no período de um mês, com valores bem diferentes.

Entenda-se por mercadorias idênticas o que consta no artigo 15, parágrafo 2(a) do Acordo GATT-94:

"2(a) Neste Acordo, 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"

Passemos agora a análise das mercadorias importadas pela interessada mediante a DI 361237 de 22/08/96, objeto da autuação e a DI 361102 de 21/08/96. As características de ambas as mercadorias estão melhor explicitadas em suas respectivas faturas comerciais:

Produto	DI	Fabricante	Especificações	Valor (US$)
(4000) Perna Direita do garfo	361102	Polygon Ind.	Sand Blast + Anodized fmish	34.400,00
(4000) Perna Direita do garfo	361237	Polygon Ind.	Sand Blast + Anodized fmish	24.080,00

(4000) Perna esq. do garfo	361102	Polygon Ind.	Sand Blast + Anodized fmish	34.400,00
(4000) Perna esq. do garfo	361237	Polygon Ind.	Sand Blast + Anodized fmish	24.080,00
(4000) Coroa do garfo	361102	Polygon Ind.	Alloy natural silver tumbled	21.012,00
(4000) toroa do garfo	361237	Polygon Ind.	Alloy natural silver tumbled	14.720,00
(4000) Arco do garfo	361102	Polygon Ind.	Alloy natural silver tumbled	11.124,00
(4000) Arco do garfo	361237	Polygon Ind.	Alloy natural silver tumbled	7.800,.00

Os pesos dos dois lotes são os mesmos (7.053,33 Kg e 7.052,50 Kg), conforme pode ser visto nos campos 12 das Adições 001 das duas DI's, às folhas 14 e 26, respectivamente.

Percebe-se que o fabricante das mercadorias é o mesmo. Rapidamente analisando suas características, funções, nomes e material constitutivo, nota-se que as mercadorias são idênticas.

Cumpre ressaltar que, ao contrário do que afirmou o representante do importador à folha 60, o material constitutivo das mercadorias é o mesmo, conforme pode ser analisado mediante a comparação das características nas faturas comerciais. Desta forma, a diferença de materiais, que poderia ser a explicação para a diferença de preços é inexistente.

As mercadorias provêm do mesmo fabricante e mesmo exportador para o mesmo importador. A diferença de tempo entre uma venda e outra é de um mês. As quantidades importadas foram as mesmas, o. que não permite pensar que houve descontos ou ajustes. Não há razão aparente para a queda brutal de preços entre uma importação e outra.

Analisando os valores totais, percebe-se que o valor de transação das mesmas mercadorias, repito, na mesma quantidade, tiveram uma queda de aproximadamente 30.% entre uma importação e a outra.

O importador teve chances para explicar quais os motivos desta diferença de preço, quando solicitado pela fiscalização no verso da DI e posteriormente em sua impugnação. No entanto, em nenhuma das situações a interessada nada explicou. Limitou-se a afirmar que houve ficção e presunção da autoridade fiscal na desconsideração do valor de transação, não apresentando dados concretos que explicassem o motivo das diferenças.

Desta forma, considero correta a descaracterização do

valor de transação pela fiscalização, uma vez que o indício de fraude supra analisado é considerado um motivo relevante, sem justificativa por parte do importador, capaz de configurar prova indiciária.

Percebe-se pela leitura da descrição dos fatos no auto de infração, em seu item 3, que a fiscalização considerou a mercadoria da DI 361.102/96, como idêntica ("mesma mercadoria") àquela objeto da autuação. Conforme já analisado acima, nota-se que as mercadorias são sim idênticas nos termos do artigo 15 do Acordo de Valoração GATT -94.

Ao utilizar do valor de mercadorias idênticas (constantes na DI 361.102/96) para atribuir à mercadoria um novo valor de transação, claro está, que a fiscalização se utilizou do segundo método de valoração previsto no artigo 2° do Acordo:

"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;

(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 da 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."

Neste caso, a fiscalização aplicou corretamente o 2° método de valoração. A situação em questão se aplica perfeitamente no disposto acima. As quantidades eram as mesmas, assim como os níveis comerciais, não sendo necessária a aplicação de ajustes no valor em questão.

Assim, fica configurada a fraude nos valores de transação, uma vez que a fiscalização conseguiu, mediante prova indiciária incontestada pela interessada, descaracterizar o valor de transação, aplicando o segundo método de valoração aduaneira para atribuir novo valor à mercadoria.

Diante do exposto dou provimento ao recurso especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional.

É assim que voto.

Sala de Sessões, em 06 de novembro de 2006.

OTACÍLIO DANTAS CARTAXO