



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 10314.723154/2014-05  
**Recurso n°** De Ofício  
**Acórdão n°** **3401-005.088 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 19 de junho de 2018  
**Matéria** AUTO DE INFRAÇÃO - SUBFATURAMENTO  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL.  
**Recorrida** SHIRE FARMACEUTICA BRASIL LTDA.L

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012

ARBITRAMENTO ADUANEIRO.

O Decreto n° 6.759/2009 prevê três hipóteses de arbitramento da base de cálculo dos tributos e demais acréscimos, sendo que duas delas tomam por base não o valor aduaneiro, mas sim o preço efetivamente praticado, devendo ser coligidas provas cabais da ocorrência dos requisitos normativos para esse procedimento específico.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam, os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício.

(assinado digitalmente)

ROSALVO TREVISAN - Presidente

(assinado digitalmente)

TIAGO GUERRA MACHADO - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan, Mara Cristina Sifuentes, André Henrique Lemos, Tiago Guerra Machado, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Lázaro Antonio Souza Soares, Cássio Schappo e Marcos Roberto da Silva (suplente convocado em substituição ao conselheiro Robson José Bayerl).

## Relatório

Cuida-se de Recurso de Ofício (fls. 726 e seguintes) contra decisão da 1ª Turma da DRJ/FNS que considerou procedente as razões da Recorrente e exonerou o crédito tributário constituído através de Auto de Infração, exarado pela DELEX, São Paulo, em 07.05.2014 (fls 02 e seguintes), com ciência pela Contribuinte em 28.05.2014 (fl 230).

### Do Lançamento

Naquela ocasião, a D. Fiscalização lançou tributo, juros de mora, multas, totalizando a exigência em R\$17.089.836,79 (dezesete milhões, oitenta e nove mil, oitocentos e trinta e seis reais e setenta e nove centavos).

Em síntese, as razões que levaram ao lançamento de ofício foram:

Trata-se de auto de infração, protocolado em 07/05/2014, com ciência eletrônica firmada em 28/05/2014 (fls.230), em razão de declaração inexata do valor aduaneiro da mercadoria importada, com decisão de primeira instância administrativa, posteriormente anulada pela segunda instância, ao argumento de erro de julgamento, no valor total igual a R\$ 17.089.836,79, assim decomposto:

Imposto de Importação: R\$ 1.167.016,52;

Juros de Mora: R\$ 309.508,51;

Multa de Ofício (art.44 – I, da Lei nº 9.430/96; regulamentado pelo art.725 – I, do Decreto nº 6.759/2009): R\$ 875.262,39;

Multa sobre a diferença entre o preço declarado e o praticado ou o arbitrado, com três bases legais (art. 169 – III, do Decreto-lei nº 37/66; arts. 862 e 88 - §único3, da Medida Provisória nº 2.158-35/01; art. 70 – II – “b” – “2” 4, da Lei nº 10.833/03; art.86 – I c/c art.703, do Decreto nº 6.759/2009 e ADI SRF nº 17/2004) - R\$ 14.738.049,37;

Multa por declaração inexata ou incompleta (art. 845, da Medida Provisória nº 2.158-35/01 c/c art. 696, da Lei nº 10.833/03; regulamentado pelo art.711 – III, do Decreto nº 6.759/2009): R\$ 150.342,72.

Segundo consta no Relatório Fiscal (fls.26 a 88), o valor aduaneiro de transação não foi considerado como idôneo, em face de pesquisas realizadas no sistema DW Aduaneiro que, pautadas em critérios previstos no art.5º, do Acordo de Valoração Aduaneira – AVA7, indicaram que o valor declarado pelo importador era substancialmente menor do que os apresentados em outras importações (para o mesmo ou para outros importadores, no Brasil, sem vínculo com o exportador estrangeiro), a partir do mesmo país de origem, fabricadas por três indústrias diferentes, dentro do período de 90 dias, após o registro de cada DI, para mercadorias descritas de forma idêntica e em quantidades maiores ou iguais às analisadas durante o procedimento fiscal. Ademais, o mesmo importador já possuía registros no sistema Radar, alertando para irregularidades quanto à valoração em importações anteriores.

De outro lado, também foi constatada vinculação (fls.77) entre o importador, no Brasil, e o exportador, nos EUA, sem que o valor declarado tivesse passado pelos devidos ajustes, circunstância que afastaria o primeiro método de valoração: o valor de transação. Outrossim, as declarações de importação autuadas tinham informação de que tais mercadorias não tinham cobertura cambial, o que sinalizava que não fora objeto de compra e venda internacional.

Em função disso, a autoridade fiscal decidiu “estipular o valor dos medicamentos importados de acordo com a legislação vigente, ou seja, determinar o valor conforme o 2º método de valoração aduaneira (valor de importação de mercadorias idênticas) do AVA GATT de 1994.” (fls.40, último parágrafo, e início de fls.41). Em outra passagem (fls.42), a fiscalização também sinaliza que o procedimento era de valoração aduaneira: “Tendo em vista os critérios utilizados, todos em consonância com o AVA-GATT 1994, chegamos à seguinte diferença em relação ao valor aduaneiro declarado...”

Um pouco antes, foi apresentada a tabela, de fls.28, contendo as colunas “valor aduaneiro declarado” e “valor aduaneiro conforme 2º método de valoração”, muito embora a última linha dessa mesma tabela contenha a indicação “diferença entre o valor aduaneiro declarado e o valor aduaneiro arbitrado”. Tal circunstância, ao que parece, levou a entendimentos divergentes, na seara do julgamento administrativo: houve um procedimento de valoração aduaneira ou de arbitramento?

À fls.43 (item “3.4”), mais uma vez, a fiscalização dá a entender que seriam buscadas as normas constantes do AVA, para o cálculo dos tributos incidentes na importação, alterando essa postura somente à fls.49, quando passou a dissertar sobre dois casos de não-aplicação do primeiro método de valoração aduaneira, presentes no art.828, do Decreto nº 6.759/2009 e no art.70, da Lei nº 10.833/2003. Relativamente ao previsto no art.82, do Regulamento Aduaneiro de 2009, assim se manifestou aquela autoridade (fls.49):

“A primeira situação é quando houver uma dúvida concreta acerca dos dados ou documentos apresentados e esta dúvida não for sanada com os documentos complementares apresentados pelo importador.”

No que se refere ao art.70, da Lei nº 10.833/2003, mais especificamente no seu inciso II, foi dito (fls.50):

“Mais grave é a situação quando o importador não mantém ou apresenta os documentos obrigatórios de instrução da Declaração de Importação (por exemplo, fatura, conhecimento de carga e romaneio de carga). Neste caso, haverá o arbitramento.”

Asseverou (fls.51), ainda, que o dispositivo de 2003 acabou por ser completado pelo art.88, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, onde a base de cálculo dos tributos na importação será determinada mediante arbitramento, tendo reconhecido, por outro lado, que o ADI nº 17/2004 mencionava a desnecessidade de comprovação da “existência de fraude, sonegação ou conluio para a aplicação da multa de cem por cento”.

Entre fls.52 a 61, a fiscalização retorna aos métodos de valoração aduaneira, previstos no AVA.

Ainda à fls.61, a autoridade autuante abriu tópico intitulado “3.5 APLICAÇÃO DO AVA A ESTE CASO ESPECÍFICO” (que seguiu até fls.81), tendo concluído, com base nas informações constantes das Declarações de Importação, que, uma vez que tais operações foram realizadas sem cobertura cambial, não teria havido e nem haveria pagamento ao exterior, o que afastaria a utilização do primeiro método de valoração (fls.76).

Contudo, a afirmação de fls.81 conduz a uma mescla entre valoração aduaneira e arbitramento:

“É incontestável o afastamento do primeiro método de valoração. A legislação sobre valoração até aqui exposta determina o arbitramento de preço e multa de 100% sobre a diferença entre o preço declarado e o preço arbitrado, ainda que a conduta da empresa fiscalizada (destacada no parágrafo anterior) não seja classificada como fraude, sonegação ou conluio (Medida Provisória no 2.158-35, de 2001, art. 88, parágrafo único, ADI SRF 17/2004, Decreto-Lei 37/66, art. 169).

Devendo, portanto, a fiscalização arbitrar o valor de transação com base no preço de exportação, para o Brasil, de mercadoria idêntica, foram feitos os levantamentos detalhados no item 3.4 deste relatório fiscal, quais sejam: (...)

Seguindo as determinações do § 2º, art. 1º do AVA-GATT 1994, a empresa tem ciência dos motivos que justificaram a não aceitação do valor de transação com a ciência do presente Auto de Infração, podendo contestar os fatos expostos no prazo legal previsto para a impugnação.”

(Grifou-se)

Todavia, sem embargo da afirmação acerca da necessidade de “arbitramento do valor de transação”, um pouco mais à frente, no Relatório (fls.85, tópico “4.2”), a fiscalização retorna ao tema da valoração aduaneira, através da utilização do segundo método, com tabela indicativa de “valores aduaneiros” (fls.86), contendo coluna intitulada “MULTA IGUAL A 100% DA DIFERENÇA ENTRE PREÇOS (R\$)”, cujos “números” correspondem, exatamente, aos constantes da segunda tabela (também à fls.86), intitulada “DIFERENÇA TOTAL NO VALOR ADUANEIRO (R\$)”.

No tópico “5. DA CONCLUSÃO”, a alternância entre “preço” e “valor aduaneiro” persistiu (fls.88), em sentido contrário ao que consta da base normativa apresentada e da primeira tabela de fls.86:

“Conclui-se que resta a esta fiscalização a lavratura de multa equivalente a 1 % do valor aduaneiro para as informações inexatas prestadas nas declarações de importação e de 100 % sobre a diferença entre o valor aduaneiro declarado e o estipulado conforme o 2º método de valoração, além da cobrança da diferença dos tributos sobre comércio exterior recolhidos a menor e dos respectivos juros e multas de ofício sobre essa diferença, nos termos da legislação vigente, conforme explanado neste relatório. “ (Grifo do original)

## **Da Impugnação**

A Contribuinte tomou ciência do Auto de Infração, em 28.05.2014 (fl 230), e interpôs impugnação, em 25/06/2014 (fls.235 e seguintes), alegando, em síntese, o seguinte:

a) que a impugnante não foi intimada quantos documentos ou esclarecimentos acerca da formação do valor aduaneiro indicado nas declarações de importação, o que teria infringido os termos do art.1º, item “1”, alínea “a”, do Acordo de Valoração Aduaneira, complementada pela Nota Interpretativa a esse dispositivo, constante do Anexo I, bem como o previsto no item “1”, da Decisão 6.1, do Comitê de Valoração Aduaneira, incorporado à legislação nacional por meio da IN SRF nº 318/2003, e os arts.29 a 33, da IN SRF nº 327/2003;

b) que há falta de fundamentação legal na autuação quanto ao arbitramento do valor aduaneiro, pois seriam inaplicáveis o art.86 – I, do Decreto nº 6.759/2009, e o art.88, da MP nº 2.158-35/2001, já que não foi comprovado dolo, fraude ou simulação do importador, o que foi corroborado pelo lançamento da multa de ofício com a alíquota básica de 75% e não a de 150%, previstas no art.44, da Lei nº 9.430/96, já que a alíquota agravada demanda elemento subjetivo da conduta do infrator;

c) que há falta de fundamentação legal na autuação quanto à aplicação da multa de 100% sobre a diferença de valores aduaneiros, sendo inaplicáveis: (1). o art.88 - §único, da MP nº 2.158-35/2001, tanto por não comprovação da ocorrência de dolo, fraude ou simulação, quanto pela inaplicabilidade do citado ADI nº 17/2004, pois que este seria contrário ao disposto no art.88, que está em diploma com força de lei; (2). o art.169 – II, do Decreto-Lei nº 37/66, haja vista que a fiscalização nem mesmo insinuou a ocorrência de subfaturamento ou de superfaturamento nas importações analisadas, o que demandaria comprovação de que houve pagamento de preço maior ou menor àquele declarado na importação;

d) que a mercadoria foi importada a título de doação, em razão do quê não haveria qualquer pagamento ao exterior;

e) que não seria possível efetuar revisão aduaneira sobre despacho de importação que fora aperfeiçoado pelo desembaraço, sendo que este ato tem natureza de homologação do que fora praticado pelo importador, restando vedada a alteração de critério jurídico para o lançamento, salvo nas hipóteses dos arts.146 e 149, do CTN. No caso presente, das 15 DI, 3 foram parametrizadas para o canal vermelho e 1 para o amarelo;

f) que não seria cabível aplicar o segundo método de valoração aduaneira, haja vista que a fiscalização somente tomou por base uma lista de declarações de importação onde estariam, em tese, os parâmetros para não aceitar o valor aduaneiro declarado. Não há nos autos provas suficientes para que a impugnante possa aferir tais parâmetros, que não seja a tabela elaborada pela fiscalização. No caso, deveriam ter sido colacionadas as DI utilizadas como paradigma, omissão que acarretou cerceamento do direito de defesa do contribuinte autuado;

g) que ao se buscar fundamentar a autuação no segundo método de valoração aduaneira, não foram feitos os devidos ajustes no valor em decorrência da diferença de nível comercial;

h) que o método de valoração aduaneira aplicável, em tese, seria aquele decorrente do sexto método (valor computado a partir do custo), não do segundo, tendo apresentado argumentos contrários à aplicação dos métodos terceiro a quinto;

i) que a multa calculada à base de 100% “da diferença entre o valor aduaneiro indicado pela impugnante e aquele arbitrado pela D. Fiscalização” (fls.315, item “vii”) teria efeito confiscatório, contrariando o disposto no art.150 – IV, da CF/88, além de revelar conduta desarrazoada e desproporcional da fiscalização (art.2º, da Lei nº 9.784/99; art.5º - XXII, da CF/88);

Nos pedidos formulados, requereu pela declaração de integral improcedência da autuação fiscal, protestando pela produção de provas admitidas em Direito, inclusive a realização de diligências e perícias para comprovação dos fatos alegados (fls 730 e seguintes)

### **Da Decisão de 1ª Instância**

Sobreveio Acórdão 07-35.928, exarado pela 1ª Turma da DRJ/FNS, em 05.11.2014 (fls 592 e seguintes), com ciência pela Contribuinte em 18/11/2014 (fl 606), através do qual foi integralmente mantido o crédito tributário lançado nos seguintes termos:

#### **ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Data do fato gerador: 02/11/2009, 26/04/2010, 10/01/2011, 22/02/2011, 14/03/2011, 13/05/2011, 30/05/2011, 20/06/2011, 27/07/2011, 28/07/2011, 16/12/2011, 09/01/2012, 12/04/2012, 30/05/2012

#### **VALORAÇÃO ADUANEIRA. ACORDO. REGRAS.**

A rejeição do valor de transação declarado pelo importador deve ser efetuada dentro dos limites contidos nas disposições do Acordo de Valoração Aduaneira e dos respectivos atos normativos. Adotado procedimento diverso do previsto na legislação de regência deve a autuação ser cancelada.

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Exonerado

### **Do Primeiro Recurso de Ofício**

Em face do Acórdão 07-35.928, foi apresentado Recurso de Ofício, nos termos do art.1º, da Portaria MF nº 03/2008.

Por sua vez, essa Turma proferiu Acórdão 3401-003.073, em 27.01.2016 (fls 633 e seguintes), através do qual considerou que houve “erro de julgamento” e, conseqüentemente, necessidade de reapreciação dos autos pela DRJ/FNS, assim ementado:

**ERRO DE JULGAMENTO. NECESSIDADE DE REAPRECIAÇÃO.** Nos casos em que se detecte que a instância de piso (DRJ) julgou equivocadamente tema distinto do constante na autuação ("erro de julgamento"), erro que se alastra por toda a compreensão dos tópicos a serem julgados, mister se faz nova apreciação da

matéria naquele tribunal administrativo, sob pena de supressão de instância e cerceamento do direito de defesa.

Designado o Conselheiro Rosaldo Trevisan para redigir o voto vencedor.

Robson José Bayerl -Presidente.

Eloy Eros da Silva Nogueira Relator.

Rosaldo Trevisan - Redator Designado.

### **Dos Embargos de Declaração ao Acórdão 3401-003.073**

Este acórdão foi formalmente comunicado à PFN, em 07/04/2016 (fls.659), que decidiu não interpor recurso à Câmara Superior de Recursos Fiscais, e à Contribuinte, em 12.04.2016 (fl 664), que, por sua vez, interpôs Embargos de Declaração (fls.682 a 687), com as seguintes alegações, em síntese:

a) que o Acórdão da segunda instância tinha sido omissos quanto à parte do Relatório Fiscal que apontava que a ação fiscal tinha por objetivo verificar inconsistências no valor aduaneiro; que a importadora tinha desrespeitado o AVA; que a inclusão de duas DI, embora já analisadas anteriormente por outra repartição, se justificava porque tais análises não englobaram o aspecto da valoração aduaneira;

b) que “a embargante entende que é claro o escopo e alcance do aspecto da valoração aduaneira no Auto de Infração lavrado pelo Agente Autuante, e a omissão do V. Acórdão recorrido quanto a esses pontos fundamentais constantes do Auto de Infração deve ser corrigida” (fls.684, segundo parágrafo);

c) que havia contradição e/ou obscuridade quanto à inexistência de preço das mercadorias importadas, haja vista que foi reconhecido no Acórdão recorrido que havia inadequação terminológica no Relatório Fiscal, uma vez que não se arbitrava “valor aduaneiro”, mas sim o “preço da mercadoria”;

d) que deveria ter sido indicado se o presente caso se tratava de fraude, de sonegação ou de conluio, para alinhamento ao art.88 – I, da MP 2.15835/2001, e, conseqüentemente, para que fosse proferido novo julgamento de primeira instância;

e) que, mesmo que as informações prestadas nas DI da embargante fossem, em tese, falsas, isso não poderia excluir a aplicação das disposições do AVA-GATT/94 (fls.685, penúltimo parágrafo);

f) que a legislação sobre o tema da valoração aduaneira determinava, em caso de dúvida quanto ao valor declarado pelo importador, um procedimento de busca de novas informações desse importador, antes da autuação fiscal;

g) que “ainda que seja proferida nova decisão de primeira instância, a DRJ pode e deve apreciar os argumentos de valoração aduaneira expostos na impugnação da ora embargante e toda e qualquer matéria de valoração aduaneira que depreender do auto de infração ora em julgamento, eis que a cogitação de fraude não exclui a aplicação do AVA-GATT 1994.” (Grifou-se) (fls.686, parágrafo “16”);

h) que “a apreciação do auto de infração somente como matéria de arbitramento de preço – como aparenta o V. Acórdão recorrido – terá como consequência uma flagrante violação ao princípio da ampla defesa e do duplo grau de jurisdição. Isso porque a Embargante deixaria de ter a oportunidade de ter analisados seus argumentos referentes à valoração aduaneira, em clara supressão de instância de julgamento ao se considerar inclusive a hipótese de, em uma eventual futura decisão em terceira instância administrativa, vir a prevalecer entendimento diverso do V. Acórdão recorrido, no sentido de tratar-se o presente caso sim de hipótese de valoração aduaneira.” (grifos do original) (fls.686, parágrafo “17”)

Em sessão de 29/09/2016, foi proferido Acórdão n 3401-003.268, pela 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária, do CARF (fls.697 e seguintes), rejeitando os Embargos de Declaração. Ato contínuo, os autos foram devolvidos para a DRJ/FNS, para cumprimento da decisão proferida.

### **Da Nova Decisão da Delegacia de Julgamento**

Em 15.03.2017, foi proferido Acórdão 07-39.393 (fls 724 e seguintes), pela 1ª Turma da DRJ/FNS, do CARF, com ciência pela Contribuinte em 21.03.2017 (fl 753), através do qual foi integralmente exonerado o crédito tributário lançado nos seguintes termos:

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Exercício: 2009, 2010, 2011, 2012

**ARBITRAMENTO ADUANEIRO.**

O Decreto nº 6.759/2009 prevê três hipóteses de arbitramento da base de cálculo dos tributos e demais acréscimos, sendo que duas delas tomam por base não o valor aduaneiro, mas sim o preço efetivamente praticado, devendo ser coligidas provas cabais da ocorrência dos requisitos normativos para esse procedimento específico.

**IMPOSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DO PREÇO PRATICADO.**

Se a mercadoria importada provém de país com o qual o Brasil mantém Acordo de troca de informações no campo aduaneiro, para que seja feito o arbitramento previsto no art.88, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, devem ser acostadas aos autos provas cabais de que se tentou buscar informações sobre o preço efetivamente praticado junto com a autoridade aduaneira do país de exportação, caso tais documentos não sejam entregues pelo importador no Brasil. Sem tais provas, não se pode dizer que o conhecimento do preço efetivamente praticado era impossível e, assim, não cabe o arbitramento.

**REVISÃO ADUANEIRA. REQUISITOS NÃO OBRIGATÓRIOS. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO NÃO CONFIGURADO.**

A Revisão Aduaneira é procedimento administrativo a partir da qual se podem aferir a regularidade dos pagamentos devidos à Fazenda Pública ou a aplicação de algum regime exonerativo, bem assim a exatidão das informações prestadas na Declaração, encontrando óbice somente quando transcorrido o prazo necessário para configuração da decadência. Como os tributos e contribuições devidos na

importação não estão, via de regra, sujeitos a lançamento de ofício, não se pode falar que o art.149, do CTN, estabelece as hipóteses a partir das quais se pode deflagrar a revisão aduaneira, estando presentes, nesse dispositivo, somente situações facultativas, não de observância obrigatória. Nessa mesma esteira, a revisão aduaneira não corresponde a mudança de critério jurídico, pois que o art.146, do CTN, requer que o “critério original” tenha sido construído a partir de um lançamento feito pela autoridade fiscal, sendo que no despacho aduaneiro de importação opera-se por meio do chamado “lançamento por homologação” (art.150, do CTN).

#### PRECLUSÃO NA PRODUÇÃO DE PROVAS.

Ressalvados os estreitos limites das alíneas do §4º, do art.16, do Decreto nº 70.235/72, a prova documental deve, necessariamente, ser apresentada com a impugnação, não sendo possível a produção posterior de provas admitidas em Direito.

#### PRECLUSÃO PARA REALIZAÇÃO DE DILIGÊNCIAS OU PERÍCIAS.

Se o impugnante pretende que diligências ou perícias sejam providenciadas, essa solicitação deve vir acompanhada dos motivos que as justifiquem, acompanhada dos quesitos relativos aos exames desejados, bem como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito, a teor do art.16 - IV, do Decreto nº 70.235/72, regulamentado pelos arts.36 e 57 - IV c/c §1º, do Decreto nº 7.574/2011

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Exonerado.

Desta decisão destacamos o trecho que trata da matéria que culminou na anulação do lançamento, qual seja, do procedimento adotado para o arbitramento:

(...)

Uma vez que a questão de “valoração aduaneira” restou superada, pois a segunda instância entende que houve “arbitramento”, seguiremos nessa esteira, não sendo demais lembrar que o art.29, do Decreto nº 70.235/72, regulamentado pelo art.63, do Decreto nº 7.574/2011, confere liberdade ao julgador para apreciação das provas dos fatos alegados, nos termos:

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

Ademais, como o mérito acaba por favorecer o sujeito passivo, seja pela perspectiva da “valoração aduaneira”, seja pelo “arbitramento”, talvez não fosse o caso de se declarar a nulidade da decisão anteriormente proferida, consoante os termos do art.59 - §3º, do Decreto nº 70.235/72, regulamentado pelo art.12 - §3º, do Decreto nº 7.574/2011.

Do Arbitramento Aduaneiro

Toda mercadoria que ingresse no território nacional está sujeita a um procedimento específico de controle, - o despacho aduaneiro de importação -, nos termos do art.4417, do Decreto-Lei nº 37/66, durante o qual será feito, também, um monitoramento acerca do seu valor aduaneiro, segundo as regras estabelecidas no Acordo sobre implementação do Art.VII, do GATT-1994, conhecido como Acordo de Valoração Aduaneira (AVA). Referido Acordo foi aprovado pelo Decreto Legislativo nº 30/94 e promulgado pelo Decreto nº 1.355/94.

Em sede regulamentar, os arts.76 a 89, do Decreto nº 6.759/2009, estabelecem a disciplina sobre esse assunto.

No plano regulatório, a Instrução Normativa SRF nº 327/2003 estabelece normas e procedimentos para a declaração e o controle do valor aduaneiro de mercadoria importada e a Instrução Normativa SRF nº 318/2003 divulga atos emanados do Comitê de Valoração Aduaneira (OMC), da IV Conferência Ministerial da OMC e do Comitê Técnico de Valoração Aduaneira (OMA).

Não são raras as manifestações quanto à inaplicabilidade do valor de transação – o primeiro a ser considerado, dentro das regras do AVA –, bem como a inviabilidade de se aplicarem os demais métodos previstos nesse Acordo do GATT/94, ainda dentro de um contexto de valoração aduaneira.

Tais circunstâncias conduzem a três hipóteses em que se deve adotar um procedimento mais específico, todas regulamentadas pelo Decreto nº 6.759/2009, onde apenas duas balizam-se no preço praticado, não no valor aduaneiro:

a) Ocorrência de fraude, sonegação ou conluio, desde que não seja possível apurar o preço efetivamente praticado na importação (art.86 – I, do Decreto nº 6.759/2009; art.88 – caput, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001);

b) Não apresentação à fiscalização, quando exigidos, dos documentos de instrução obrigatória dos despachos aduaneiros, que devem ser mantidos em boa guarda e ordem, pelo prazo decadencial dos tributos incidentes na operação, nos casos onde houver dúvida quanto ao preço efetivamente praticado (art.86 – II c/c arts.18 e 553, do Decreto nº 6.759/2009; art.70 – II – “a”, da Lei nº 10.833/2003);

c) Quando for impossível identificar a mercadoria importada, em função de seu extravio ou consumo, e de descrição genérica nos documentos comerciais e de transporte, onde a metodologia de cálculo toma em consideração dados relativos ao valor aduaneiro, dentre outros parâmetros (art.98 – caput e §1º, do Decreto nº 6.759/2009; art.67, da Lei nº 10.833/2003).

Ponto característico dos dois primeiros casos de arbitramento é que estão calcados no “preço efetivamente praticado”, o que não é o mesmo, obviamente, que “valor aduaneiro efetivamente praticado”.

Para ficarmos somente dentro do Regulamento, o art.798, do Decreto nº 6.759/2009, sinaliza que “valor aduaneiro” é algo que contém o “preço efetivamente praticado”, sendo que este, tanto na sua expressão unitária, quanto na total, deve estar presente na Fatura Comercial, nos termos do art.557 – XI19, do mesmo Decreto de 2009.

Contudo, as “expressões monetárias” do “preço efetivamente praticado” e do “valor aduaneiro” podem, eventualmente, ser iguais, a depender do tipo de negociação internacional – a cláusula INCOTERM, na verdade -, se esta incluir o frete e o seguro até a chegada da mercadoria no Brasil.

Para as duas primeiras hipóteses, portanto, o arbitramento aduaneiro é sobre o “preço”, não sobre o “valor aduaneiro”.

Antes de se pensar em efetuar os cálculos necessários ao arbitramento da base de cálculo dos tributos e dos demais valores devidos, devem ter sido coligidas provas cabais da ocorrência dos requisitos legais para tal procedimento. Caso isso não ocorra, o arbitramento é improcedente.

Da impossibilidade de apuração do preço efetivamente praticado. Mercadoria procedente de país com o qual o Brasil mantém acordo de troca de informações no campo aduaneiro.

Há um elemento que compõe a redação do art.88 - caput, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, regulamentado pelo art.86 – I, do Decreto nº 6.759/2009, que se revela um requisito absolutamente inafastável para o arbitramento do preço da mercadoria e que se encontra no trecho:

“...em que não seja possível a apuração do preço efetivamente praticado na importação...”. (Grifou-se)

Essa impossibilidade demanda, por óbvio, que a autoridade fiscal utilize todos os meios de que dispõe para conhecer o “preço efetivamente praticado na importação”.

Dentro desse contexto, devemos lembrar que o Brasil firmou com alguns países Acordos de Cooperação Aduaneira, que se mostram como mais uma ferramenta na busca do conhecimento do preço praticado na importação, haja vista que se podem demandar, à autoridade aduaneira do país de exportação, documentos e informações essenciais que revelam o “preço” que foi declarado àquelas autoridades estatais, no momento da exportação, bem como por quanto a mercadoria foi adquirida no exterior, antes de seu envio para o Brasil.

Na tabela seguinte<sup>20</sup>, vemos os Acordos vigentes dessa natureza:

PAÍS	DECRETO DE PROMULGAÇÃO	PUBLICAÇÃO
África do Sul	Decreto nº 8.362/2014	18/11/2014
Estados Unidos da América	Decreto nº 5.410/2005	06/04/2005
França	Decreto nº 1.611/1995	29/08/1995
Índia	Decreto nº 8.363/2014	18/11/2014
Israel	Decreto nº 7.065/2010	15/01/2010
Países Baixos	Decreto nº 5.866/2006	05/08/2006
Rússia	Decreto nº 5.237/2004	11/10/2004
Mercosul & Chile	Decreto nº 3.428/2000	24/04/2000
Mercosul	Decreto nº 6.870/2009 c/c Decisão Mercosul/CMC nº 26/2006	04/06/2009
Portugal, Angola, Cabo Verde, Guiné-Bissau, Moçambique, São Tomé e Príncipe	Decreto nº 8.361/2014	18/11/2014
Argentina, Bolívia, Brasil, Chile, Colômbia, Costa Rica, Cuba, El Salvador, Equador, Espanha, Honduras, México, Nicarágua, Panamá, Paraguai, Peru, Portugal, República Dominicana, Uruguai e Venezuela	Decreto nº 91.366/1985	15/06/1985

Vale lembrar que o art.82 - §único<sup>21</sup>, do Decreto nº 6.759/2009, também fez alusão à requisição de informações ao país exportador, nos casos de impossibilidade

de aceitação do valor de transação, ou seja, fora do contexto de arbitramento do “preço na importação”.

Todavia, no caso de valoração aduaneira o dispositivo regulamentador prescreve uma faculdade da autoridade fiscal, enquanto que no caso de arbitramento há uma exigência de esgotamento das possibilidades de conhecimento do “preço praticado na importação”.

Obviamente, se o fiscalizado apresenta todas as informações que seriam obtidas da autoridade aduaneira do país de exportação, não seria exigível a requisição de informações dessa mesma autoridade.

Por outro lado, se o contribuinte, após a devida intimação, se recusou, por qualquer motivo, a apresentar cópias dos documentos entregues à Aduana do país de exportação e/ou cópias dos documentos relativos à aquisição da mercadoria no exterior, antes de sua exportação para o Brasil, resta evidenciada a necessidade de oficiar-se, pelos meios cabíveis, a autoridade aduaneira do país de exportação, com o qual o Brasil firmou Acordo de Cooperação Aduaneira.

Caso contrário, isto é, sem prova de que houve tentativa para obter informações do país de exportação, ao que tudo indica, não haveria atendimento do requisito pertinente à “impossibilidade de se conhecer o preço efetivamente praticado na importação” e, portanto, não se poderia arbitrar o “preço da mercadoria”, nos termos do art.88, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

No presente caso, as mercadorias importadas provieram de um único país, conforme se depreende da tabela abaixo:

DI	REGISTRO	NCM	PAIS DE EXPORTAÇÃO	INCOTERM	SEGURO	FLS.
09/1512926-9	02/11/2009	3004.90.99	EUA	FCA	0,00	102 a 105
10/0673404-1	26/04/2010	3004.90.99	EUA	FCA	0,00	109 a 112
11/0046658-6	10/01/2011	3004.90.99	EUA	FCA	0,00	119 a 123
11/0339234-6	22/02/2011	3004.90.99	EUA	FCA	0,00	129 a 133
11/0454939-7	14/03/2011	3004.90.99	EUA	FCA	0,00	141 a 145
11/0874143-8	13/05/2011	3004.90.99	EUA	FCA	0,00	149 a 153
11/0874152-7	13/05/2011	3004.90.99	EUA	FCA	0,00	157 a 161
11/0982638-0	30/05/2011	3004.90.99	EUA	FCA	0,00	165 a 169
11/1129177-4	20/06/2011	3004.90.99	EUA	FCA	0,00	173 a 177
11/1395030-9	27/07/2011	3004.90.99	EUA	FCA	0,00	181 a 185
11/1403352-0	28/07/2011	3004.90.99	EUA	FCA	0,00	189 a 193
11/2388635-2	16/12/2011	3004.90.99	EUA	FCA	0,00	197 a 200
12/0052110-4	09/01/2012	3004.90.99	EUA	FCA	0,00	204 a 207
12/0669334-9	12/04/2012	3004.90.99	EUA	CPT	0,00	211 a 214
12/0984283-3	30/05/2012	3004.90.99	EUA	CPT	0,00	220 a 223

Assim, considerando o Decreto nº 5.410/2005, que promulgou o Acordo de Cooperação Aduaneira entre os EUA e o BRASIL, e não havendo prova de que a autoridade fiscal tenha demandado informações da autoridade aduaneira do país de exportação, não se cumpriu o requisito previsto no art.88, da MP nº 2.158-35/2001, relativamente à impossibilidade de conhecimento do preço praticado.

É o relatório

**Voto**

Conselheiro Tiago Guerra Machado

### **Da Admissibilidade**

O Recurso de Ofício ultrapassa o limite de alçada atual, de modo que admito seu conhecimento.

### **Do Mérito**

Conforme visto no Relatório acima, as razões para decisão ora recorrida anularem integralmente o lançamento debruçam-se sobre o aspecto formal de coleta de dados e da metodologia utilizada para arbitrar o valor aduaneiro em razão de prática de subfaturamento.

Como bem frisado na decisão ora recorrida, e não tergiversarei em torno desse assunto, a autoridade aduaneira não observou adequadamente a orientação dada pelo artigo 86, inciso I, e parágrafo único, do Regulamento Aduaneiro, que dispõe o seguinte:

**Art. 86. A base de cálculo dos tributos e demais direitos incidentes será determinada mediante arbitramento do preço da mercadoria nas seguintes hipóteses:**

**I - fraude, sonegação ou conluio, quando não for possível a apuração do preço efetivamente praticado na importação (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 88, caput); e**

II - descumprimento de obrigação referida no caput do art. 18, se relativo aos documentos obrigatórios de instrução das declarações aduaneiras, quando existir dúvida sobre o preço efetivamente praticado (Lei nº 10.833, de 2003, art. 70, inciso II, alínea “a”).

**Parágrafo único. O arbitramento de que trata o caput será realizado com base em um dos seguintes critérios, observada a ordem sequencial (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 88, caput; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 70, inciso II, alínea “a”):**

**I - preço de exportação para o País, de mercadoria idêntica ou similar; ou**

**II - preço no mercado internacional, apurado:**

- a) em cotação de bolsa de mercadoria ou em publicação especializada;
- b) mediante método substitutivo ao do valor de transação, observado ainda o princípio da razoabilidade; ou
- c) mediante laudo expedido por entidade ou técnico especializado.

Como se vê, a autoridade deveria ter utilizado, seguindo a ordem de preferência estabelecida em lei, mandatória por sinal, o "**preço de exportação para o País, de mercadoria idêntica ou similar**", e, caso não fosse possível, buscar o preço no mercado internacional.

É o que preceitua o artigo 82, parágrafo único do Regulamento Aduaneiro:

Art. 82.A autoridade aduaneira poderá decidir, com base em parecer fundamentado, pela impossibilidade da aplicação do método do valor de transação quando (Acordo de Valoração Aduaneira, Artigo 17, aprovado pelo Decreto Legislativo nº 30, de 1994, e promulgado pelo Decreto nº 1.355, de 1994):

I - houver motivos para duvidar da veracidade ou exatidão dos dados ou documentos apresentados como prova de uma declaração de valor; e

II - as explicações, documentos ou provas complementares apresentados pelo importador, para justificar o valor declarado, não forem suficientes para esclarecer a dúvida existente.

**Parágrafo único. Nos casos previstos no caput, a autoridade aduaneira poderá solicitar informações à administração aduaneira do país exportador, inclusive o fornecimento do valor declarado na exportação da mercadoria.**

Assim, sendo certo que todas as mercadorias foram importadas dos Estados Unidos, e considerando que o Decreto Federal nº 5.410/2005 promulgou o Acordo de Cooperação Aduaneira entre os Estados Unidos e o Brasil, era de se esperar que o auditor-fiscal viesse a oficiar as autoridades americanas para obter tais informações.

Porém, não há evidências nos termos lavrados pela fiscalização de que isso fora realizado e que, diante sua impossibilidade, foram usadas informações de preço previstas no inciso II, do parágrafo único acima grifado, em flagrante desacordo com a previsão legal. Por isso, acolho o argumento da decisão recorrida, devendo esta ser mantida.

Por todo exposto, tomo conhecimento da peça recursal, porém nego-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Tiago Guerra Machado - Relator