



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10715.720299/2021-52
ACÓRDÃO	3401-014.667 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	16 de junho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	AMERICAN WAY COMÉRCIO, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO EIRELI
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Importação - II

Período de apuração: 22/06/2018 a 31/07/2018

PRELIMINAR. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. VÍCIO DE FUNDAMENTAÇÃO.

Não padece de nulidade o lançamento que contém descrição clara dos fatos, indicação dos dispositivos legais infringidos e demonstração dos critérios adotados para apuração do crédito tributário, permitindo a plena compreensão da exigência.

PRELIMINAR. NULIDADE DO LAUDO TÉCNICO. ALEGAÇÃO DE SUSPEIÇÃO E PARCIALIDADE.

O laudo técnico elaborado no âmbito da fiscalização, ainda que com base em informações de entidade de classe, constitui elemento probatório válido, inexistindo vício quando ausente comprovação de impedimento, suspeição ou desvio de finalidade.

PRELIMINAR DE NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. GARANTIAS PROCESSUAIS OBSERVADAS.

Não configura cerceamento de defesa a autuação devidamente instruída com relatório fiscal, demonstrativos de apuração e demais elementos probatórios que permitem a plena compreensão da exigência, assegurando ao sujeito passivo o exercício do contraditório e da ampla defesa e tendo sido franqueado à parte o acesso aos autos, bem como a oportunidade de apresentar impugnação, requerer provas e interpor recurso.

PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. OBSERVÂNCIA.

A apreciação conjunta dos elementos probatórios constantes dos autos, inclusive laudos técnicos e documentação comercial, atende ao princípio da verdade material e legitima a manutenção do lançamento.

VALORAÇÃO ADUANEIRA. POSSIBILIDADE DE DESCONSIDERAÇÃO DO VALOR DE TRANSAÇÃO.

É legítimo o afastamento do valor de transação declarado quando existirem motivos fundados para duvidar da veracidade ou exatidão das informações prestadas pelo importador, especialmente diante de elementos técnicos e comparativos constantes dos autos.

VALORAÇÃO ADUANEIRA. SUBFATURAMENTO. COMPROVAÇÃO POR ELEMENTOS OBJETIVOS.

A identificação de valores declarados incompatíveis com os parâmetros técnicos e mercadológicos apurados pela fiscalização autoriza a constituição do crédito tributário correspondente às diferenças verificadas.

VALORAÇÃO ADUANEIRO. ARBITRAMENTO DO VALOR DAS MERCADORIAS IMPORTADAS. LEGITIMIDADE.

Uma vez afastada a confiabilidade do valor declarado, admite-se a utilização dos métodos substitutivos de valoração previstos no Acordo de Valoração Aduaneira e na legislação aduaneira interna, observada a sequência legal de aplicação.

INFRAÇÃO ADUANEIRA. MULTA POR PRESTAÇÃO DE INFORMAÇÕES INEXATAS OU INCOMPLETAS. PERDA DE BASE LEGAL. RETROATIVIDADE BENIGNA.

A multa de 1% sobre o valor aduaneiro aplicada em razão de prestação de informações inexatas ou incompletas cuja validade dependia do suporte legal previsto no art. 69, §1º, da Lei nº 10.833, de 2003, dispositivo legal expressamente revogado no contexto da regulamentação da reforma tributária.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em rejeitar as preliminares de nulidade. No mérito, por unanimidade, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário apenas para cancelar a multa de 1% por declaração inexata, em razão da ausência de previsão legal.

Assinado Digitalmente

Ana Paula Giglio – Relatora

Assinado Digitalmente

Leonardo Correia Lima Macedo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Leonardo Correia Lima Macedo (Presidente), Laércio Cruz Uliana Júnior, Laura Baptista Borges, Celso José Ferreira de Oliveira, Mateus Soares de Oliveira, e Ana Paula Giglio.

RELATÓRIO

Trata-se de **Recurso Voluntário** interposto em face do Acórdão nº **109-019.798** exarado pela 16ª Turma da DRJ/09, em sessão de 28/09/2023, que **julgou improcedente a impugnação** apresentada pela contribuinte acima identificada.

O Auto de Infração foi lavrado objetivando a cobrança de **R\$ 6.004.517,98**, relativo ao **Imposto de Importação (II); PIS/COFINS-Importação**, acrescidos de juros de mora e multa de 75%, bem como de **multa isolada por prestar informação inexata de natureza administrativo-tributário, cambial ou comercial, necessária à determinação do procedimento de controle aduaneiro**, nos valores descritos no quadro abaixo:

	Tributo	Juros de Mora	Multa	TOTAL
II	R\$ 1.077.908,27	R\$ 138.304,32	R\$ 808.431,87	R\$ 2.024.644,46
PIS Importação	R\$ 64.671,86	R\$ 8.298,10	R\$ 48.504,66	R\$ 121.474,62
Cofins - Importação	R\$ 327.989,93	R\$ 42.083,79	R\$ 245.993,06	R\$ 616.066,78
Multas Aduaneiras	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 3.242.332,12	R\$ 3.242.332,12
TOTAL	R\$ 1.470.570,06	R\$ 188.686,21	R\$ 4.345.261,71	R\$ 6.004.517,98

A autuação fiscal foi lavrada no âmbito de procedimento de fiscalização destinado à verificação do correto cumprimento das obrigações tributárias incidentes sobre operações de importação. Constatou a autoridade fiscal que, no registro de **seis Declarações de Importação (DIs) 18/1129346-0, 18/1249982-7, 18/1279740-2, 18/1309334-4, 18/1348840-3 e 18/1385458-2** efetuadas no período entre **22/06/2018 e 31/07/2018**, houve **subavaliação do valor aduaneiro das mercadorias**, consubstanciada na prestação de informações inexatas quanto ao preço efetivamente praticado nas operações de importação de **produtos do setor de vestuário** (especialmente de uso feminino). Tal conduta impactou diretamente a apuração dos tributos

devidos na importação, uma vez que o valor aduaneiro constitui a base de cálculo do Imposto de Importação, bem como das contribuições ao PIS/PASEP-Importação e à COFINS-Importação, ensejando, assim, o lançamento de ofício das diferenças apuradas pela fiscalização .

As DIs alcançadas pela fiscalização são as seguintes:

DI nº 18/1129346-0 (Registrada em 22/06/2018)

DI nº 18/1249982-7 (Registrada em 11/07/2018)

DI nº 18/1279740-2 (Registrada em 16/07/2018)

DI nº 18/1309334-4 (Registrada em 19/07/2018)

DI nº 18/1348840-3 (Registrada em 25/07/2018)

DI nº 18/1385458-2 (Registrada em 31/07/2018)

Em decorrência dessas irregularidades, foram caracterizadas múltiplas infrações. No tocante ao Imposto de Importação, apurou-se a infração de (i) **“declaração inexata do valor da mercadoria”**, com exigência do tributo não recolhido, acrescido de multa de ofício de 75% e juros de mora. Para as contribuições ao PIS/PASEP-Importação e à COFINS-Importação, a fiscalização identificou (ii) **“base de cálculo incorreta”**, igualmente decorrente da subavaliação das mercadorias, resultando na cobrança das contribuições devidas com os respectivos acréscimos legais. Ademais, foram aplicadas multas aduaneiras específicas, destacando-se a penalidade por (iii) **“preço declarado diferente do arbitrado ou do efetivamente praticado”**, calculada em percentual sobre o valor das mercadorias, bem como multa por (iv) **“prestação de informações inexatas ou incompletas de natureza administrativo-tributária”**.

A autuada foi cientificada do Auto de Infração para o qual apresentou tempestivamente sua impugnação em **01/07/2021** (fls 768 e seguintes), na qual insurge-se , em breve síntese, contra os seguintes pontos:

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO POR VÍCIO DE FUNDAMENTAÇÃO – Sustenta a impugnante que o lançamento seria nulo por **ausência de motivação** adequada, uma vez que o **relatório fiscal não teria demonstrado de forma clara os critérios utilizados** para a desconsideração dos valores declarados e para a apuração dos novos valores aduaneiros;

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA – Alega que não foram oportunizados todos os elementos necessários à compreensão da autuação, especialmente quanto aos documentos e métodos utilizados pela fiscalização, o que teria dificultado o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa;

REGULARIDADE DO VALOR ADUANEIRO DECLARADO – Defende que os valores informados nas Declarações de Importação **refletiriam os preços efetivamente praticados** nas

operações, devidamente comprovados por documentos comerciais idôneos, não havendo justificativa para sua desconsideração.

INAPLICABILIDADE DO ARBITRAMENTO DO VALOR ADUANEIRO – Argumenta que **não estariam presentes os pressupostos legais para afastar o método do valor de transação**, razão pela qual seria indevida a utilização de métodos substitutivos de valoração aduaneira;

AUSÊNCIA DE SUBFATURAMENTO OU FRAUDE – Sustenta que não houve qualquer **conduta dolosa ou intuito de reduzir tributos**, sendo indevida a presunção de irregularidade por parte da fiscalização;

INDEVIDA EXIGÊNCIA DE PIS/COFINS-IMPORTAÇÃO – Aduz que, sendo **correto o valor aduaneiro declarado**, não subsiste a alegação de base de cálculo incorreta para fins de exigência das contribuições, devendo ser cancelados os lançamentos reflexos;

INSUBSISTÊNCIA DAS MULTAS ADUANEIRAS – Argumenta que as penalidades aplicadas, especialmente por suposta divergência de preço e por informações inexatas, **careceriam de fundamento fático e jurídico**, uma vez que não restou comprovada qualquer irregularidade nas declarações prestadas.

DESPROPORCIONALIDADE DAS MULTAS – Sustenta, subsidiariamente, que as multas aplicadas possuiriam **caráter confiscatório e desproporcional**, devendo ser afastadas ou reduzidas;

APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL – Requer que a autoridade julgadora considere todos os elementos probatórios apresentados, reconhecendo a regularidade das operações e afastando as conclusões da fiscalização;

CANCELAMENTO INTEGRAL DO LANÇAMENTO – Ao final, pleiteia a improcedência total do auto de infração, com o conseqüente cancelamento de todos os créditos tributários constituídos.

Em 28/09/2023, a 16 turma da DRJ/09 proferiu o Acórdão nº 109-019.798 no qual, por **unanimidade** de votos **indeferiu integralmente a Impugnação** apresentada pela interessada.

Irresignada, a parte veio a este colegiado, através do **Recurso Voluntário** de fls 841 e seguintes no qual alega em síntese **as mesmas questões** levantadas na Impugnação.

VOTO

Conselheira **Ana Paula Giglio**, Relatora.

Da Admissibilidade do Recurso

O Recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, de sorte que dele se pode tomar conhecimento.

Do Processo

A recorrente, **AMERICAN WAY COMÉRCIO, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO EIRELI**, é empresa atuante no **segmento de comércio exterior**, exercendo atividades de importação, exportação e comércio atacadista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios. Constituída sob a natureza jurídica de **Empresa Individual de Responsabilidade Limitada (EIRELI)**, possui sede em Vitória/ES. Além de sua **atuação no comércio atacadista**, a empresa desenvolveu operações de importação de mercadorias, especialmente no setor de vestuário, estando inserida no mercado de comércio internacional de cargas e produtos destinados à revenda no território nacional.

O presente processo administrativo fiscal trata de autuação lavrada em face da **American Way**, em decorrência de **irregularidades identificadas em operações de importação** realizadas no **período de 22/06/2018 a 31/07/2018**. Neste período, a recorrente promoveu a **importação de peças de vestuário feminino**, formalizadas por meio de **seis Declarações de Importação**, tendo a fiscalização identificado indícios de subavaliação dos valores declarados, ao concluir que os preços constantes das faturas comerciais não corresponderiam aos efetivos valores de transação das mercadorias importadas. Em razão dessas inconsistências, foi instaurado procedimento de investigação de valor aduaneiro, com coleta de amostras das mercadorias e elaboração de laudos técnicos especializados, culminando no arbitramento do valor aduaneiro e na constituição de **crédito tributário superior a R\$ 6 milhões**, abrangendo exigências de **Imposto de Importação, PIS/PASEP-Importação, COFINS-Importação, multas de ofício, juros de mora e penalidades aduaneiras**, com fundamento, dentre outros, no Decreto nº 6.759, de 2009, no Decreto-Lei nº 37, de 1966, na Lei nº 10.865, de 2004 e na Lei nº 9.430, de 1996.

Segundo a acusação fiscal, **a empresa teria declarado valores aduaneiros inferiores aos efetivamente praticados nas operações de importação de vestuário**, notadamente vestidos, saias e peças similares. A fiscalização entendeu que **ocorreu subfaturamento, caracterizado pela divergência entre os preços declarados e aqueles considerados compatíveis com o mercado internacional**, o que levou à desconsideração do valor de transação e à adoção de critérios substitutivos de valoração aduaneira. Tal conduta foi qualificada como irregular, pois teria resultado na **redução indevida da base de cálculo dos tributos incidentes na importação**. Além disso, foram apontadas **inconsistências e omissões nas informações prestadas**, reforçando o

entendimento de que a operação não refletia a realidade comercial, o que fundamentou também a aplicação de multas aduaneiras por declaração inexata e por prestação de informações incorretas .

Em sua defesa, a contribuinte sustentou, preliminarmente, a nulidade do auto de infração por **vícios formais e cerceamento do direito de defesa**, alegando ausência de clareza quanto aos critérios utilizados pela fiscalização. No mérito, defendeu a **regularidade dos valores declarados**, afirmando que correspondem aos preços efetivamente praticados e comprovados por documentação idônea. Argumentou, ainda, pela **impossibilidade de afastamento do método do valor de transação e pela inexistência de fraude ou subfaturamento**. Contestou também a exigência das contribuições ao PIS e à COFINS-Importação, por serem reflexas, e a aplicação das multas aduaneiras, consideradas indevidas ou desproporcionais, requerendo, ao final, o cancelamento integral do lançamento.

A Delegacia de Julgamento da Receita Federal (DRJ), ao apreciar a impugnação, decidiu pela **manutenção do lançamento**, entendendo que a **fiscalização demonstrou adequadamente a inconsistência dos valores declarados e a legitimidade da utilização de métodos substitutivos de valoração aduaneira**. A decisão destacou que os elementos constantes do relatório fiscal e dos demonstrativos de apuração seriam suficientes para comprovar a subavaliação das mercadorias, afastando as alegações de nulidade e cerceamento de defesa. Também considerou legítima a exigência dos tributos e das multas aplicadas, por decorrerem diretamente da irregularidade identificada nas operações.

Na fase recursal, os pontos controvertidos a serem apreciados pela instância de segunda instância concentram-se na **validade do procedimento de desconsideração do valor de transação e do arbitramento do valor aduaneiro, na suficiência da fundamentação do lançamento e na eventual ocorrência de cerceamento do direito de defesa**. Além disso, deverá ser analisada a caracterização (ou não) de subfaturamento e de fraude, bem como a legalidade da exigência dos tributos reflexos (PIS e COFINS-Importação) e a adequação das multas aplicadas, especialmente quanto à sua proporcionalidade e à comprovação dos pressupostos fáticos que as justificaram.

Das Preliminares

Entende-se que **não há reparos a fazer na decisão de primeira instância no tocante a estas matérias preliminares**. Ainda assim, efetua-se à análise dos pontos levantados pela defesa.

Da Preliminar de Nulidade do Auto de Infração por Vício de Fundamentação

A recorrente sustenta, em sede preliminar, a nulidade do Auto de Infração por **vício de fundamentação, ao argumento de que o lançamento não teria explicitado de forma clara e**

suficiente os critérios utilizados pela fiscalização para a desconsideração dos valores declarados nas importações e para a recomposição da base de cálculo dos tributos exigidos. Afirmar que o relatório fiscal seria **genérico** e não permitiria a perfeita compreensão da metodologia adotada, especialmente no que se refere à valoração aduaneira das mercadorias, o que comprometeria a validade do ato administrativo.

Aduz, ainda, que o lançamento **careceria de motivação idônea**, por não **detalhar adequadamente os elementos utilizados para a apuração das diferenças tributárias**, especialmente no tocante às fontes de informação empregadas para a comparação de preços e à forma de determinação dos valores considerados corretos pela fiscalização. Sustenta que tal deficiência comprometeria a transparência do ato administrativo e sua aderência aos princípios que regem o lançamento tributário.

Não assiste razão à recorrente.

O exame dos autos evidencia que **o lançamento foi devidamente motivado, com descrição clara dos fatos, indicação das infrações apuradas e demonstração dos critérios utilizados** para a apuração do crédito tributário, em estrita observância ao disposto na legislação de regência. O relatório fiscal, em conjunto com os demonstrativos de apuração e demais documentos que integram o processo, **apresenta de forma detalhada as operações analisadas, os valores declarados** e aqueles considerados devidos pela fiscalização, permitindo a plena compreensão da controvérsia.

Transcreve-se abaixo trecho do Termo de Verificação que explicita exatamente as irregularidades verificadas e os critérios adotados para apuração do crédito (fl. 25):

(...) **três espécies de divergência relativamente às DI em tela, quais sejam, valores unitários inferiores aos custos mínimos estimados de produção, descrição inexata das matérias têxteis componentes das peças de vestuário e constituição do tipo de têxtil (malha ou tecido plano) e quantidades declaradas inferiores às apuradas** mediante a divisão dos pesos líquidos constantes dos romaneios de carga (*packing lists*) apresentados no curso da presente ação fiscal.

Estas divergências constituem diversas infrações aduaneiras:

. **preço declarado nas DI inferior aos custos mínimos estimados** (repita-se, valores já aceitos pelo contribuinte por ocasião das prestações de garantias) e quantidades declaradas inferiores às calculadas a partir dos pesos líquidos das amostras em confronto com os pesos líquidos constantes dos romaneios de carga apresentados, implicaram no **recolhimento a menor dos tributos e contribuições, notadamente Imposto de Importação (II), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e Programa de Integração Social (PIS)2, o que impõe a cobrança das diferenças, acrescidas das multas do lançamento de ofício** (art. 725, I, do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 6.759, de 05 de fevereiro de 2009), dos juros de mora (art. 748 do Regulamento Aduaneiro), multa pela diferença entre o preço declarado e o verificado nesta ação fiscal (art. 703 do Regulamento aduaneiro); e

. **declaração incorreta das matérias constitutivas das mercadorias** importadas constitui **declaração inexata de informação de natureza administrativo-tributária** (inciso III do §1º, c/c inciso III, todos do art. 711 do Regulamento Aduaneiro).

De se observar, entretanto, que as descrições incorretas, embora tenham implicado em modificação das respectivas classificações fiscais, não trouxeram implicações tributárias, de vez que não houve modificação das alíquotas.

Relativamente às reclassificações fiscais, decorrentes de verificação laboratorial de composição diversa da declarada, todas elas pertinentes aos materiais constitutivos e/ou formas de têxteis (malha ou tecido plano) são aplicadas a Regra Geral de Interpretação nº 1(RGI-1), Nota da Seção XI 2-A, RGI-6 e Nota de Subposição 2-Ae Regra Geral Complementar RGC-1, (...)”

O próprio Auto de Infração menciona o embasamento legal utilizado para sua lavratura.

Imposto de Importação. Diferenças apuradas em função da declaração inexata do valor das mercadorias (fl. 03):

ENQUADRAMENTO LEGAL DA INFRAÇÃO

Fatos geradores ocorridos entre 22/06/2018 e 31/07/2018:

Arts. 2º, 69, 70, 72, caput, 73, 75, 77, 78, 79, 80, 85, 90, 94, 97, 104, 107, 108, 542, 543, 545, 546, 549, 551, 564, 569, 570, 638, 673, 674, incisos I, IV, V, VI e § único, 675, inciso IV, 703, 711, inciso III, e 813 do Decreto nº 6.759/09. Art. 1º, caput, 2º, 22, 23, 24, caput, 31, 44, 54 e 96 do Decreto-Lei nº 37, de 1966 (com as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988 e pela Lei nº 7.683, de 1988). Art. 1 e 8º, §§ 1º e 2º, do Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio - GATT 1994 - Acordo de Valoração Aduaneira, aprovado pelo Decreto Legislativo nº 30, de 1994, e promulgado pelo Decreto nº 1.355, de 1994.

Cofins. Base de Cálculo Incorreta (fl.09):

ENQUADRAMENTO LEGAL DA INFRAÇÃO

Fatos geradores ocorridos entre 22/06/2018 e 31/07/2018:

Arts. 1º, 3º, inciso I, 4º, inciso I, 5º, inciso I, 7º, inciso I (com a redação dada pela Lei nº 12.865/2013), 8º, inciso I, 13, inciso I, 19 e 20 da Lei nº 10.865/2004. Arts. 1º, 3º, 249 a 255, 551, 564, 673, 675, inciso IV, e 768 do Decreto nº 6.759/2009.

Pis/Pasep. Base de Cálculo Incorreta (fl.14):

ENQUADRAMENTO LEGAL DA INFRAÇÃO

Fatos geradores ocorridos entre 22/06/2018 e 31/07/2018:

Art. 1º, §2º; art. 3º, inc. I; art. 4º, inc. I; art. 7º, inc. I; art. 8º; art. 13; art. 19 e art. 20 da Lei nº 10.865, de 2004. Arts. 43 e 44 da Lei nº 9.430, de 1996. Arts. 249 a 255 do Decreto nº 6.759, de 2009.

Multas Aduaneiras. Preço Declarado Diferente do Arbitrado ou do Efetivamente Praticado (fl. 19):

ENQUADRAMENTO LEGAL DA INFRAÇÃO

Fatos geradores ocorridos entre 22/06/2018 e 31/07/2018:

Lei nº 10.833/03, art. 70, inciso II, alínea "b", item 2; Medida Provisória nº 2.158-35/01, arts. 86 e 88, parágrafo único. Regulamentado pelos arts. 2º, 69, 72, caput, 75 a 86, 97, 104 a 106, 542, 543, 549, 551 a 553, 557, 564, 673, 674, incisos I, IV, V, VI, e parágrafo único, 675, inciso IV, 703, 734 e 768, do Decreto nº 6.759/09 (Regulamento Aduaneiro).

Multas Aduaneiras. Omissão ou Informação Inexata ou Incompleta de Natureza Administrativo Tributária, Cambial ou Comercial (fl.19):

ENQUADRAMENTO LEGAL DA INFRAÇÃO

Fatos geradores ocorridos entre 22/06/2018 e 25/07/2018:

Lei 10.833/03, Arts. 69, §§ 1º e 2º, e 81, inciso IV. Regulamentado pelos Arts. 2º, 97, 542 a 545, 549, 551, 564, 673, 674, incisos I a IV, 675, inciso IV, 711, inciso III e §§ 1º a 5º, e 768, do Decreto 6.759/09 (Regulamento Aduaneiro).

Verifica-se que o procedimento adotado pela autoridade fiscal **seguir os parâmetros previstos** na legislação aduaneira e tributária aplicável, inclusive no que se refere à valoração aduaneira, com a devida indicação dos dispositivos legais pertinentes. A fundamentação do lançamento não se limita a meras conclusões, mas está apoiada em elementos concretos constantes do Termo de Verificação Fiscal e dos demonstrativos que detalham, por Declaração de Importação, os valores apurados e as diferenças identificadas, afastando a alegação de ausência de motivação.

Em relação aos **valores do crédito tributário**, o Acórdão da DRJ se debruçou longamente a examiná-los individualmente e entendeu que a apuração realizada pela fiscalização se encontra devidamente demonstrada nos autos, especialmente no Termo de Verificação Fiscal e nos demonstrativos de apuração que acompanham o lançamento. Destacou-se que os valores exigidos decorrem da desconsideração dos preços declarados nas Declarações de Importação, reputados inexatos, e da consequente recomposição do valor aduaneiro com base em critérios admitidos pela legislação, com detalhamento por operação e por adição, permitindo a verificação objetiva das diferenças apuradas. A decisão ressaltou, ainda, que **os cálculos do Imposto de Importação, do PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação, bem como das multas e dos juros de mora, foram efetuados em conformidade com as normas legais aplicáveis**, inclusive quanto às alíquotas e aos acréscimos legais, inexistindo erro material ou inconsistência que justificasse a revisão dos valores lançados. Assim, considerou-se que o crédito tributário foi corretamente constituído, tanto em sua base de cálculo quanto nos montantes exigidos.

Ressalte-se que **o ordenamento jurídico não exige formalidades específicas** adicionais para a elaboração de documentos técnicos internos à fiscalização, desde que estes estejam devidamente **integrados ao conjunto probatório e sirvam de suporte à motivação do lançamento**, como ocorre no presente caso. A análise conjunta do relatório fiscal, dos demonstrativos de apuração e dos documentos instrutórios revela coerência e consistência na formação da convicção da autoridade lançadora.

Diante desse contexto, conclui-se que o Auto de Infração **atende aos requisitos formais e materiais exigidos pela legislação, estando devidamente fundamentado e instruído**. Não se verifica qualquer vício capaz de macular sua validade, razão pela qual se rejeita a

preliminar de nulidade suscitada, devendo o processo prosseguir para análise do mérito das demais questões controvertidas.

Da Preliminar de Nulidade do Laudo Técnico

A parte sustenta a **nulidade do laudo técnico utilizado pela fiscalização, alegando que sua elaboração não observou os requisitos de imparcialidade e objetividade** exigidos para a produção de prova técnica idônea. Argumenta que o documento foi produzido unilateralmente, sem a participação da contribuinte, e sem transparência quanto às metodologias e fontes utilizadas para a formação dos parâmetros de preço, o que comprometeria sua confiabilidade e validade como elemento probatório. Afirma que o laudo estaria contaminado por vício de suspeição, uma vez que teria sido elaborado **com base em informações fornecidas por entidade representativa do setor produtivo nacional (ABIT)**, cujos interesses econômicos seriam potencialmente conflitantes com os da importadora. Segundo essa linha argumentativa, a utilização de dados provenientes de entidade interessada no resultado da controvérsia comprometeria a neutralidade da prova e macularia o lançamento que nela se fundamentou.

Por fim, a impugnante sustenta que a fragilidade do laudo técnico inviabiliza sua utilização como suporte para a desconsideração do valor de transação e para o arbitramento do valor aduaneiro. Defende que, na ausência de prova técnica válida e imparcial, não estariam presentes os pressupostos legais para o afastamento dos valores declarados, razão pela qual o laudo deveria ser desconsiderado e, por conseguinte, reconhecida a nulidade do auto de infração que nele se apoia.

Conforme bem assentado na decisão de primeira instância, **o laudo técnico impugnado constitui elemento integrante da atividade fiscalizatória regularmente exercida pela autoridade competente, inexistindo nos autos qualquer evidência de vício, desvio de finalidade ou comprometimento de sua validade**. Ao contrário, verifica-se que os laudos periciais foram elaborados pela Engenheira Têxtil Rachel Rung, profissional devidamente credenciada junto ao CREA sob o nº 5063251597, a partir de amostras colhidas na presença de representante da própria contribuinte, conforme registrado nos Termos de Coleta de Amostras. Tal circunstância reforça a confiabilidade do procedimento adotado e afasta a alegação de unilateralidade ou ausência de contraditório na formação da prova técnica.

Quanto aos laudos da ABIT, inicialmente, é pertinente esclarecer que se prestou como mais um relevante indício probatório do subfaturamento de preço, contudo, dada sua relevância no teor técnico e assertividade em apontar os custos das matérias primas utilizadas na produção das peças de vestuário tornou-se peça fundamental para fins de comprovação do subfaturamento de preço. Assim, justifica-se toda a combatividade depreendida pela recorrente no sentido de tentar descaracterizá-lo.

Há fundamento legal para a solicitação de laudo técnico quando paira dúvidas quanto à identificação e características constitutivas da mercadoria importada e submetida à auditoria. Aponta-se ainda que a legislação que determina o arbitramento de preço nos casos de fraude, como o aqui tratado, prescreve como um dos métodos de obtenção de preços aquele que se utiliza de "laudo expedido por entidade ou técnico especializado" (letra "c", do inciso II, do art. 88 da MP nº 2.15835, de 01). Isto mostra o reconhecimento pelo legislador à prestabilidade do resultado de laudo merceológico para subsidiar a substituição de preços subfaturados declarados; todavia, ressalta-se que o arbitramento não foi efetuado segundo o Laudo.

O laudo elaborado confirmou o subfaturamento uma vez que os preços declarados, em quase a sua totalidade, sequer alcançavam os custos das matérias primas praticados no período, desprezando ainda outros custos e despesas incorridas na venda para o País. Sem razão qualquer contestação desprovida de prova da recorrente quanto à imprestabilidade do laudo merceológico. As conclusões apontadas nos laudos não se trata de mera conjectura, mas sim trabalho elaborado com rigor técnico que levou em consideração os preços das matérias primas informadas em reconhecidas publicações técnicas internacionais. Transcreve-se abaixo, apenas a título de exemplo a forma de cálculo elaborada trazida pelo Laudo a fim de demonstrar os custos de uma das mercadorias importadas (fls 40 a 42).

3 - Custo ⁽³⁾ de Fabricação 1 + 2 (US\$/kg)	7,41
4 - Outros custos ⁽⁴⁾ (US\$/kg)	1,79
5 - Custo TOTAL 3 + 4 (US\$/kg)	9,20
6 - Custo TOTAL (US\$/peça ⁽⁵⁾)	2,25

Ademais, não procede a alegação de que o laudo seria institucionalmente viciado por eventual participação da ABIT. A engenheira responsável figura como autora técnica dos estudos, não havendo indicativo de que a entidade tenha atuado como parte interessada na elaboração do conteúdo pericial. Ainda que consideradas informações oriundas da ABIT, tal fato, por si só, não macula a validade do laudo, sobretudo porque **o documento se fundamenta em múltiplas fontes comparativas e critérios técnicos de análise, não se restringindo a dados unilaterais** ou enviesados. Trata-se, portanto, de elemento probatório legítimo, inserido em um conjunto mais amplo de evidências, passível de livre apreciação pela autoridade julgadora. O laudo da ABIT é aceito como um documento técnico robusto, mas não absoluto. A defesa do importador pode tentar desconstituí-lo **caso demonstre disparidade na amostragem**, mas o histórico da ABIT confere alta credibilidade ao documento.

O Carf já se manifestou anteriormente a este respeito:

ASSUNTO: **PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Data do fato gerador: 01/01/2009, 31/12/2010

PROCEDIMENTO FISCAL. AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

O Auto de Infração lavrado por autoridade competente, com a indicação expressa das infrações imputadas ao sujeito passivo e das respectivas fundamentações não se apresenta maculado de vícios de nulidade. Legítima a utilização de laudo merceológico que fundamenta prática de preços inferiores aos custos dos

insumos utilizados na produção de mercadoria. Apresentação de informações suficientes, ainda que não completas, a dar conhecimento ao sujeito passivo dos procedimentos fiscais para o exercício do contraditório não importa nulidades.

Processo nº 12466.721716/201460. **Acórdão nº** 3201003.566, de 20 de março de 2018. **Relator:** Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira.

Conforme mencionado pela DRJ, o TRF também segue este entendimento:

Processo: AMS 00005960520084036104 **AMS - APELAÇÃO CÍVEL - 311167**
Relator(a): DESEMBARGADORA FEDERAL CECILIA MARCONDES **Sigla do órgão:**
TRF3. Órgão julgador: TERCEIRA TURMA

(...)

4. A autoridade coatora comprovou, por meio dos estudos realizados pela **Associação Brasileira de Indústria Têxtil e de Confecção (ABIT)**, a **absurda disparidade entre o preço de aquisição das mercadorias no exterior**, declarado nas faturas comerciais, e aquele calculado pela referida associação (fls. 237/244).

5. Tais estudos **afigram-se legítimos ao fim a que se prestaram, não havendo que se falar em parcialidade da ABIT**, que, na elaboração dos relatórios de estimativa de custo da mercadoria, utiliza-se de diversas fontes estrangeiras como base.

(...)

Data da Decisão: 01/10/2009. Data da Publicação: 20/10/2009”.

Em resumo, o laudo da ABIT é um instrumento de defesa da indústria nacional comumente aceito no contencioso administrativo para combater a subvaloração de importados.

Ressalte-se que o ordenamento jurídico **não exige que os elementos técnicos utilizados pela fiscalização sejam produzidos por órgão absolutamente desvinculado de qualquer setor econômico, mas sim que apresentem coerência, fundamentação e possibilidade de controle pelas partes**, requisitos estes plenamente atendidos no caso concreto. A recorrente, inclusive, teve acesso aos laudos e pôde impugná-los, exercendo seu direito de defesa de forma ampla.

Diante desse cenário, não se vislumbra qualquer irregularidade capaz de infirmar a legitimidade do laudo técnico ou de comprometer a higidez do lançamento. Assim, em consonância com os fundamentos adotados pela DRJ, rejeita-se a alegação de nulidade, mantendo-se a validade do laudo técnico como elemento de suporte à constituição do crédito tributário.

Da Preliminar de Nulidade por Cerceamento do Direito de Defesa

A recorrente suscita, ainda em sede preliminar, a nulidade do Auto de Infração por **cerceamento do direito de defesa**, ao argumento de que **não lhe teriam sido franqueados todos os elementos necessários à adequada compreensão da exigência fiscal**. Sustenta que a fiscalização teria se baseado em documentos e informações não integralmente disponibilizados, especialmente no que se refere aos **critérios de valoração aduaneira e aos parâmetros utilizados para a comparação de preços**, o que teria dificultado a formulação de impugnação técnica consistente.

Aduz, ainda, que a **ausência de detalhamento suficiente no relatório fiscal** e nos documentos que instruem o lançamento teria **comprometido o exercício do contraditório**, na medida em que a contribuinte não teria tido acesso pleno às fontes de informação utilizadas pela autoridade fiscal. Neste sentido, afirma que a **limitação de acesso a tais elementos configuraria violação aos princípios do devido processo legal**, do contraditório e da ampla defesa. Por fim, a defesa sustenta que a utilização de laudos técnicos e informações de mercado sem a devida transparência e sem a possibilidade de verificação integral por parte da contribuinte teria agravado o alegado cerceamento, uma vez que tais elementos teriam sido determinantes para a constituição do crédito tributário, sem que houvesse oportunidade efetiva de contestação.

As alegações não procedem. O exame dos autos evidencia que **foram asseguradas à recorrente todas as garantias inerentes ao processo administrativo fiscal**, especialmente o contraditório e a ampla defesa, nos termos do Decreto nº 70.235, de 1972. Com efeito, dispõe o art. 14 do referido diploma que: *“A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento”*, sendo certo que, a partir de então, ao sujeito passivo é assegurado o pleno acesso aos autos e a possibilidade de apresentação de razões e provas.

No mesmo sentido, estabelece o art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972:

- “Art. 16.** A impugnação mencionará:
- I.** a autoridade julgadora a quem é dirigida;
 - II.** a qualificação do impugnante;
 - III.** os motivos de fato e de direito em que se fundamenta;
 - IV.** as diligências ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem;
 - V.** se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial”.

Tal dispositivo evidencia que o ordenamento confere à parte todos os meios necessários à ampla defesa, inclusive a possibilidade de requerer produção de provas, o que não se confunde com a obrigatoriedade de a fiscalização produzir previamente todos os elementos segundo a conveniência do contribuinte.

No caso concreto, verifica-se que o Auto de Infração foi **devidamente instruído com relatório fiscal, demonstrativos de apuração, termos de coleta de amostras e laudos técnicos**, todos integrantes dos autos e acessíveis à contribuinte. Ademais, a recorrente apresentou impugnação detalhada, na qual enfrentou o mérito da exigência, bem como interpôs recurso

voluntário, o que demonstra, de forma inequívoca, que teve plena ciência dos fundamentos do lançamento e condições de exercer seu direito de defesa. Ressalte-se, ainda, que não há nos autos qualquer registro de indeferimento imotivado de diligências ou perícias requeridas pela contribuinte, tampouco de negativa de acesso a documentos essenciais. A eventual discordância da parte quanto aos critérios adotados pela fiscalização não se confunde com cerceamento de defesa, mas constitui matéria de mérito a ser apreciada no julgamento da controvérsia.

Nos tópicos anteriores já foram analisadas as questões dos Laudos Técnicos e das formas de cálculo do crédito tributário.

Diante desse contexto, conclui-se que foram observadas todas as garantias processuais asseguradas pela legislação de regência, inexistindo qualquer vício capaz de caracterizar cerceamento do direito de defesa. Assim, rejeita-se a preliminar suscitada, devendo o feito prosseguir para análise das demais questões.

Do Mérito

Superadas as questões preliminares, passa-se à análise do mérito da controvérsia, que se concentra na **regularidade da desconsideração dos valores declarados** nas operações de importação, na **legitimidade do arbitramento do valor aduaneiro** e na **caracterização de subfaturamento** apto a justificar a constituição do crédito tributário.

No caso em exame, a autoridade aduaneira entendeu caracterizadas infrações distintas relacionadas às mesmas operações de comércio exterior, objeto das Declarações de Importação (DI) nº **18/1129346-0, 18/1249982-7, 18/1279740-2, 18/1309334-4, 18/1348840-3 e 18/1385458-2**:

- (i) **declaração inexata do valor da mercadoria** (subfaturamento relativo ao Imposto de Importação); e
- (ii) **diferença no valor dos tributos recolhidos** (base de cálculo inexata do PIS e da Cofins);
- (iii) **Preço declarado diferente do efetivamente praticado ou arbitrado** – multa aduaneira;
- (iv) **Omissão ou informação inexata ou incompleta de natureza administrativo tributária, cambial ou comercial** – multa aduaneira.

Em razão disso, após o arbitramento da base de cálculo na forma do art. 88 da Medida Provisória nº 2.15835, de 2001, constituiu crédito tributário correspondente à diferença dos tributos incidentes na operação (II, PIS/Pasep e Cofins), acrescido de juros e multa de ofício. Foram cominadas ainda 2 multas de caráter aduaneiro.

Da Valoração Aduaneira e suas Regras

Na presente lide, antes da análise específica dos argumentos deduzidos pela fiscalização e pela recorrente, mostra-se necessário estabelecer algumas **considerações preliminares** acerca do instituto da valoração aduaneira e da denominada fraude de valor aduaneiro, à luz da legislação de regência aplicável à matéria.

Como regra geral, **o valor aduaneiro, definido nos termos do artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio (GATT), constitui a base de cálculo do Imposto de Importação, da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação.** No tocante ao Imposto sobre Produtos Industrializados incidente na importação, o valor tributável corresponde ao montante que serviria de base para o cálculo dos tributos aduaneiros, acrescido do valor destes. Trata-se, portanto, de **elemento central para a correta quantificação da carga tributária** incidente sobre as operações de comércio exterior.

O Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do GATT 1994 (denominado Acordo de Valoração Aduaneira - AVA-GATT) foi **incorporado ao ordenamento jurídico brasileiro por meio do Decreto nº 1.355, de 1994**, estabelecendo sistema uniforme, neutro e equitativo para a determinação do valor aduaneiro das mercadorias importadas. O referido Acordo adota metodologia baseada em dados reais de comércio internacional, afastando a utilização de valores arbitrários ou fictícios, conforme expressamente consignado em sua Introdução Geral.

Nos termos das Notas Interpretativas constantes do Anexo I do AVA-GATT, os **métodos de valoração aduaneira obedecem a rígida ordem sequencial de aplicação.** Assim, a determinação do valor aduaneiro deve, prioritariamente, ocorrer mediante a utilização do **método do valor de transação** previsto no artigo 1º do Acordo. Somente na impossibilidade de sua adoção é que se admite a aplicação sucessiva dos métodos subsequentes, observando-se estritamente a sequência estabelecida pelo próprio sistema normativo internacional.

Os métodos de valoração previstos nos artigos 1º a 7º do AVA-GATT compreendem:

- (i) o método do **valor de transação**;
- (ii) o método do valor de transação de **mercadorias idênticas**;
- (iii) o método do valor de transação de **mercadorias similares**;

- (iv) o método do valor **dedutivo**;
- (v) o método do valor **computado**; e
- (vi) o **método residual**, fundado em **critérios razoáveis compatíveis** com os princípios e disposições gerais do Acordo.

Nesse contexto, o **procedimento de controle aduaneiro do valor declarado** consiste na **verificação da conformidade das informações prestadas pelo importador com as regras estabelecidas no AVA-GATT e na legislação aduaneira nacional**. Havendo elementos concretos aptos a **suscitar dúvidas quanto à veracidade, exatidão ou suficiência dos valores declarados, a autoridade aduaneira poderá afastar o valor de transação** inicialmente informado e proceder à determinação do valor aduaneiro mediante a utilização dos métodos substitutivos legalmente previstos, observados os limites e requisitos estabelecidos pelo ordenamento jurídico.

A possibilidade de averiguação, por parte da Autoridade Aduaneira, acerca da veracidade do valor aduaneiro declarado, é prevista no 17 AVA-GATT, nos seguintes termos:

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

(Destacou-se)

A respeito do citado artigo, a Decisão 6.1 do Comitê de Valoração Aduaneira, da Organização Mundial de Comércio (OMC), à anexa à Instrução Normativa SRF nº 318, de 2003 (DOU 07/04/2003), **vigente da data dos fatos em causa**, assim dispunha:

“6.1. Quando tiver sido apresentada uma declaração e a **Administração Aduaneira tiver motivo para duvidar da veracidade ou exatidão das informações** ou dos documentos apresentados para justificar essa declaração, a Administração Aduaneira **poderá solicitar ao importador o fornecimento de uma explicação adicional, bem assim documentos ou outras provas**, de que o valor declarado representa o montante efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas, ajustado em conformidade com as disposições do Artigo 8. Se, após o recebimento de informação adicional, ou na falta de resposta, a Administração Aduaneira **ainda tiver dúvidas razoáveis sobre a veracidade ou exatidão do valor declarado, poderá decidir**, tendo em conta as disposições do Artigo 11, **que o valor aduaneiro das mercadorias importadas não pode ser determinado com base nas disposições do Artigo 1**. Antes de tomar uma decisão definitiva, a Administração Aduaneira comunicará ao importador, por escrito, quando solicitado, suas razões para duvidar da veracidade ou exatidão das informações ou dos documentos apresentados e **lhe dará oportunidade razoável para responder**. Quando for tomada uma decisão definitiva, a Administração Aduaneira comunicará ao importador, por escrito, os motivos que a embasaram.”

(Destacou-se)

A rejeição do primeiro método de valoração aduaneira requer decisão fundamentada, por parte da autoridade fiscal, nos termos do art. 82 do Decreto nº 6.759, de 2009:

“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 apresentadas 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.”

(Destacou-se)

Surgidas dúvidas relativas aos preços praticados pelo sujeito passivo para as mercadorias por ele importadas, estas devem ser dirimidas mediante a **adoção dos procedimentos disciplinados na Instrução Normativa (IN) SRF nº 327, de 9 de maio de 2003, vigente da data dos fatos em causa, da qual se destacam os artigos 30 e 31:**

“Art. 30. Para fins de comprovação do valor aduaneiro declarado, o **importador deverá apresentar**, segundo as circunstâncias da correspondente operação comercial, e **quando exigido pela fiscalização aduaneira**, documentos justificativos e informações adicionais àqueles exigidos, em caráter geral, para instrução da DI.

§1º As informações a que se refere o caput deste artigo incluem, entre outras, a **identificação das pessoas envolvidas na transação, seus papéis de atuação na operação, a correspondência comercial e a descrição completa do processo de negociação e de determinação do preço das mercadorias** face às circunstâncias econômicas do mercado internacional.

§2º Para os fins a que se refere este artigo:

I. **poderá ser exigida Declaração de Valor Aduaneiro (DVA)** relativa à mercadoria objeto de valoração, conforme o método aplicado, utilizando modelo que consta do Anexo II a esta Instrução Normativa;

II. **lista não exaustiva de tipos de documentos e informações** consta do Anexo III a esta Instrução Normativa.

Art. 31. Os procedimentos fiscais para verificação da conformidade do valor aduaneiro declarado às regras e disposições estabelecidas na legislação serão **realizados após o despacho aduaneiro de importação**, sob a responsabilidade da unidade da SRF com jurisdição sobre o domicílio fiscal do importador e que possua atribuição regimental para executar a fiscalização aduaneira.”

(Destacou-se)

Neste passo, cumpre esclarecer que, **aos casos de fraude, sonegação ou conluio quanto ao valor aduaneiro declarado, para fins de determinação do preço das mercadorias, não**

se aplica o AVA-GATT. Com efeito, a apresentação de documentos que veiculem informações inverídicas sobre o preço está em contradição com as intenções do acordo internacional, o qual tem como escopo regular as práticas de boa-fé, não compactuando com mecanismos fraudulentos que tornem vulnerável o mercado e atentem contra os direitos aduaneiros dos países signatários. Assim, **os métodos de valoração estabelecidos no AVA-GATT não se aplicam para os casos de subfaturamento.** É isso que se depreende da **Opinião Consultiva 10.1 do Comitê Técnico de Valoração Aduaneira**, da Organização Mundial das Alfândegas – OMA, publicada anexa à Instrução Normativa SRF nº 318, de 2003 (DOU 07/04/2003), vigente da data dos fatos em causa:

“Segundo o Acordo, as mercadorias importadas devem ser **valoradas com base nos elementos de fato, reais**. Portanto, qualquer documentação que proporcione informações inexatas sobre esses elementos **estaria em contradição com as intenções do Acordo**. Cabe observar, a este respeito, que o Artigo 17 do Acordo e o parágrafo 6 do Anexo III enfatizam o **direito das administrações aduaneiras de comprovar a veracidade ou exatidão de qualquer informação, documento ou declaração apresentados para fins de valoração aduaneira**. Consequentemente, não se pode exigir que uma administração leve em conta uma documentação fraudulenta. Ademais, quando uma documentação for comprovada fraudulenta, após a determinação do valor aduaneiro, a invalidação desse valor dependerá da legislação nacional.”

(Destacou-se)

No mesmo sentido, a Opinião Consultiva 18.1 Comitê Técnico de Valoração Aduaneira, da OMA.

“18.1. O Artigo 13 **não tem o propósito de alcançar os casos de infração à legislação aduaneira ou de fraude**; nessas situações, o desembaraço das mercadorias ou a prestação de garantia relacionada com multas ou outras penalidades estariam sujeitos às disposições da legislação nacional de regência.”

(Destacou-se)

Conforme preceitua o AVA-GATT, os procedimentos aplicáveis às práticas fraudulentas em matéria de valor aduaneiro são regidos conforme dispuser a legislação de cada País e, no caso do Brasil, obedece ao disposto no art. 88 Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001. A regra é reproduzida no art. 38 da IN SRF nº 327, de 2003, vigente da data dos fatos em causa, no sentido que os procedimentos disciplinados pelo ato normativo **não se aplicam no caso de fraude, sonegação ou conluio**:

“Art. 38. O disposto nesta norma **não se aplica aos casos em que se verifique elemento indiciário de fraude, sonegação ou conluio**, envolvendo o valor aduaneiro declarado, hipótese em que serão adotados, pela autoridade aduaneira da unidade da SRF que identificar o fato, os procedimentos especiais de controle aduaneiro previstos na legislação específica.”

(Destacou-se)

Sendo assim, **não havendo indícios de fraude na declaração do valor aduaneiro**, mas existindo motivos fundamentados para rejeição do primeiro método de valoração (valor da transação), deve-se seguir a ordem sequencial prevista no AVA-GATT, passando-se sucessivamente aos métodos seguintes até chegar-se àquele que permita determinar tal valor.

Por outro lado, **em caso de fraude, sonegação ou conluio, não sendo possível a apuração do preço efetivamente praticado na importação, a base de cálculo dos tributos e demais direitos aduaneiros devem ser determinada mediante arbitramento do preço da mercadoria**, com base no art. 88 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001 (DOU de 27/08/2001).

Feitos esses esclarecimentos, o cerne da matéria litigiosa reside em saber **se há motivos justificados para rejeição do valor declarado com base no primeiro método e, em caso afirmativo, se foi demonstrada a ocorrência de fraude, sonegação ou conluio**.

Cumprе esclarecer que a **presente controvérsia não se limita à mera rejeição do valor de transação com fundamento nas regras ordinárias de valoração aduaneira previstas no AVA-GATT**. Com efeito, embora a fiscalização tenha inicialmente observado o procedimento previsto na Decisão 6.1 do Comitê de Valoração Aduaneira da OMC, solicitando esclarecimentos e documentação complementar diante das dúvidas suscitadas quanto à veracidade e exatidão dos valores declarados, a instrução fiscal evoluiu para a constatação de elementos caracterizadores de fraude material e ideológica nas operações examinadas. **Verificaram-se, em especial, a declaração de valores incompatíveis com os custos mínimos estimados de produção, divergências quantitativas relevantes, inexatidões quanto à composição e classificação das mercadorias e a apresentação de documentos considerados inidôneos para comprovar os preços efetivamente praticados**. Nessa hipótese, conforme reconhecem a Opinião Consultiva nº 10.1 do Comitê Técnico de Valoração Aduaneira da OMA, o art. 38 da IN SRF nº 327/2003 e o art. 88 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, a matéria deixa de ser disciplinada exclusivamente pelo sistema sequencial de métodos do AVA-GATT, passando a submeter-se ao regime jurídico próprio aplicável às hipóteses de fraude, sonegação ou conluio.

Assim, não se trata de simples substituição do primeiro método por outro método de valoração previsto no Acordo, mas de arbitramento do valor da mercadoria com fundamento na legislação nacional específica destinada a neutralizar os efeitos tributários decorrentes da utilização de documentos e informações inverídicos.

Da Inadequação dos Valores Aduaneiros Declarados

No mérito, a Recorrente sustenta, inicialmente, a **regularidade do valor aduaneiro declarado**, afirmando que os preços informados nas Declarações de Importação **corresponderiam**

aos valores efetivamente praticados nas operações comerciais realizadas com seus fornecedores estrangeiros. Aduz que tais valores estariam **devidamente comprovados por documentação idônea**, incluindo faturas comerciais, comprovantes de pagamento e demais registros contábeis, e que **inexistiria qualquer indício concreto de manipulação ou subavaliação**. Argumenta, ainda, que o valor de transação deveria prevalecer como regra geral de valoração aduaneira, nos termos do Acordo de Valoração Aduaneira, sendo sua desconsideração medida excepcional que demandaria prova robusta, a qual estaria inexistente no caso.

Sustenta a **inaplicabilidade do arbitramento do valor aduaneiro**, sob o fundamento de que **não estariam presentes os pressupostos legais para o afastamento do método do valor de transação**. Alega que a fiscalização não demonstrou a ocorrência de quaisquer das hipóteses autorizadas previstas na legislação, **limitando-se a questionar genericamente os preços declarados com base em comparações abstratas e não suficientemente fundamentadas**. Defende, assim, que a adoção de métodos substitutivos de valoração teria ocorrido de forma indevida, em afronta à ordem sequencial e aos critérios estabelecidos pelas normas internacionais e internas que regem a matéria.

A recorrente também **refuta a acusação de subfaturamento ou fraude**, afirmando que todas as operações de importação teriam sido realizadas de forma regular, sem qualquer intuito de reduzir indevidamente a carga tributária. Sustenta que não teria havido ocultação de valores, simulação de operações ou qualquer conduta dolosa que pudesse caracterizar fraude, sendo indevida a presunção de irregularidade adotada pela fiscalização. Ressalta que **a divergência entre os valores declarados e aqueles considerados pela autoridade fiscal não seria, por si só, suficiente para caracterizar subfaturamento**, especialmente na ausência de prova direta de pagamento de valores adicionais não declarados.

Por fim, a defesa invoca a **aplicação do princípio da verdade material**, requerendo que a autoridade julgadora considere de forma ampla todos os elementos probatórios constantes dos autos, inclusive aqueles apresentados pela contribuinte, a fim de reconstruir a realidade dos fatos. Argumenta que a decisão administrativa não deve se ater a presunções ou indícios frágeis, mas sim buscar a efetiva correspondência entre os valores declarados e as condições reais das operações. Neste sentido, pleiteia que sejam afastadas as conclusões da fiscalização, reconhecendo-se a validade dos valores de transação informados e a improcedência das exigências fiscais.

No presente caso, a Administração Aduaneira **identificou elementos concretos aptos a suscitar dúvidas razoáveis acerca da veracidade e exatidão dos valores declarados pela importadora nas Declarações de Importação**, nos termos da Decisão 6.1 do Comitê de Valoração Aduaneira da Organização Mundial do Comércio (OMC), internalizada no ordenamento jurídico brasileiro à época dos fatos, inclusive por meio da Instrução Normativa SRF nº 318, de 2003. Em observância ao procedimento previsto no referido ato normativo internacional, **a fiscalização oportunizou à recorrente a apresentação de esclarecimentos adicionais**, documentos complementares e demais elementos probatórios aptos a demonstrar que os valores declarados

correspondiam ao montante efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas. Contudo, apesar de regularmente intimada e de lhe terem sido assegurados prazo e condições razoáveis para resposta, **a importadora não apresentou novos elementos que se mostrassem suficientes para afastar as inconsistências identificadas pela autoridade fiscal, permanecendo dúvidas objetivas e fundamentadas** quanto à autenticidade e precisão dos valores informados como valor de transação.

Elementos Verificados pela Fiscalização para Sustentar Dúvidas sobre os Valores Declarados

As dúvidas inicialmente instauradas pela fiscalização evoluíram para a constatação de elementos caracterizadores de fraude material e ideológica nas faturas comerciais, razão pela qual a discussão deixou de se limitar à rejeição do valor de transação e passou a atrair a incidência do art. 88 da MP nº 2.158-35/2001.

- Declaração de **valores unitários inferiores aos custos mínimos estimados de produção**, parâmetros estes já anteriormente aceitos pela própria contribuinte por ocasião da prestação de garantias no curso do procedimento aduaneiro;

- Identificação de **descrição inexata das matérias têxteis constitutivas** das peças de vestuário importadas, bem como da **natureza do tecido empregado**, especialmente quanto à distinção entre malha e tecido plano;

- Constatação de **subdeclaração das quantidades efetivamente importadas**, apurada mediante confronto entre os pesos líquidos constantes dos romaneios de carga (packing lists) e os pesos líquidos aferidos a partir das amostras analisadas pela fiscalização.

A conclusão fiscal foi no sentido de que as irregularidades identificadas evidenciam subavaliação das mercadorias importadas e comprometem a credibilidade das informações constantes das Declarações de Importação.

A fiscalização concluiu que os valores declarados nas Declarações de Importação não correspondiam aos efetivos preços praticados nas operações em razão das **significativas discrepâncias identificadas entre os preços informados pela importadora e os parâmetros técnicos de mercado obtidos durante o procedimento fiscal**. Conforme consignado no relatório fiscal, as mercadorias importadas (predominantemente em peças de vestuário feminino) foram submetidas à **análise técnica especializada**, mediante coleta de amostras e elaboração de laudos periciais, os quais permitiram **identificar características de qualidade, composição, acabamento e padrão comercial incompatíveis com os reduzidos valores declarados nas operações**. A autoridade aduaneira entendeu que os preços informados se mostravam **substancialmente inferiores aos usualmente praticados** para mercadorias equivalentes no comércio internacional.

No presente caso, foram **retiradas amostras das mercadorias, todas elas peças de vestuário, e encaminhadas para a Associação Brasileira das Indústrias Têxteis (ABIT)** para

elaboração de laudo técnico pericial, a fim de apurar a constituição das amostras, seus pesos unitários e valores mínimos de produção, tudo com vistas à fixação os valores que efetivamente teriam sido utilizados como o real valor de transação. Os resultados dos laudos e a conclusão da fiscalização serão analisados em tópico próprio.

Além disso, a fiscalização destacou que os elementos apresentados pela importadora não foram suficientes para afastar as dúvidas levantadas quanto à exatidão do valor de transação declarado. Embora tenham sido juntadas **faturas comerciais e documentos de pagamento**, a autoridade fiscal considerou que **tais documentos possuíam natureza meramente formal** e não bastavam, isoladamente, para **comprovar a efetiva correspondência entre os valores declarados e a realidade econômica das operações**. O relatório fiscal registra que, após a instauração do procedimento de investigação de valor, a contribuinte **não apresentou justificativas técnicas** ou comerciais capazes de explicar de maneira convincente as **relevantes diferenças verificadas entre os preços declarados e os referenciais comparativos** utilizados pela fiscalização.

Conforme registrado no relatório fiscal, **a autoridade aduaneira oportunizou à recorrente a apresentação de elementos capazes de comprovar a veracidade e exatidão dos valores declarados nas operações de importação**, solicitando documentação complementar e esclarecimentos específicos acerca da **formação dos preços praticados**. Dentre as informações requeridas, incluíam-se **documentos comerciais adicionais, comprovação detalhada dos pagamentos realizados ao fornecedor estrangeiro, elementos relativos à negociação comercial, formação de custos, catálogos, contratos e demais documentos aptos a demonstrar a compatibilidade entre os valores declarados e as características efetivas das mercadorias importadas**. Todavia, a contribuinte não se desincumbiu satisfatoriamente desse ônus, limitando-se à apresentação de documentação formal já constante das Declarações de Importação, sem trazer elementos técnicos ou comerciais suficientes para afastar as dúvidas legitimamente instauradas pela fiscalização quanto à adequação dos valores de transação declarados. Tais questões viabilizam à Administração Tributária e Aduaneira a desconsideração dos valores informados como valor da transação. O STJ em diversas ocasiões já se pronunciou sobre essa possibilidade:

STJ – REsp 1.804.779/SC

Rel. Min. Herman Benjamin

2ª Turma

Julgamento: 07/05/2019

“A autoridade aduaneira pode desconsiderar o valor declarado quando existirem **elementos concretos aptos a gerar dúvidas razoáveis acerca da veracidade** ou exatidão das informações prestadas pelo importador.”

“O arbitramento do valor aduaneiro é admissível quando os **documentos apresentados não se mostram suficientes para comprovar o efetivo valor da transação.**”

STJ – AgInt no REsp 1.617.516/SC

Rel. Min. Gurgel de Faria

1ª Turma

Julgamento: 21/02/2019

“A Administração Aduaneira possui competência para verificar a autenticidade e a exatidão das informações prestadas pelo importador, podendo afastar o valor declarado quando amparada em elementos concretos constantes dos autos.”

“O procedimento de investigação de valor aduaneiro não exige prova absoluta de fraude, sendo suficientes elementos objetivos e consistentes aptos a infirmar a credibilidade do valor declarado.”

Diante desse cenário, e considerando as disposições do artigo 11 do Acordo de Valoração Aduaneira, concluiu a fiscalização que **o valor aduaneiro das mercadorias importadas não poderia ser determinado com fundamento no artigo 1º do AVA-GATT**, correspondente ao método do valor de transação. Restaram, portanto, caracterizados os pressupostos legais para **rejeição do primeiro método de valoração aduaneira**, ante a impossibilidade de aceitação dos valores declarados pela importadora como expressão fidedigna da realidade econômica das operações submetidas ao controle aduaneiro.

A fiscalização também levou em consideração a existência de **reiteradas divergências de preços em múltiplas operações realizadas em curto intervalo temporal**, circunstância que, segundo consignado nos autos, afastaria a hipótese de situações pontuais ou variações comerciais ordinárias. A repetição sistemática de valores considerados incompatíveis com os padrões de mercado foi interpretada como indicativo de subavaliação das mercadorias importadas, ensejando a desconsideração do método do valor de transação e a adoção de critérios substitutivos de valoração aduaneira. As “reiteradas divergências de preços em múltiplas operações realizadas em curto espaço temporal” referem-se ao fato de que a fiscalização não identificou uma diferença isolada ou episódica entre o valor declarado e os parâmetros de mercado, mas sim um padrão repetitivo de subavaliação ao longo de diversas importações realizadas pela empresa em período reduzido, no caso, entre **22/06/2018 e 31/07/2018**. Segundo o relatório fiscal, as seis Declarações de Importação analisadas apresentavam comportamento semelhante: mercadorias com características técnicas e comerciais equivalentes eram sistematicamente declaradas por valores significativamente inferiores aos referenciais obtidos pela fiscalização e pelos laudos técnicos da ABIT. Para a autoridade aduaneira, essa repetição afastaria a hipótese de mera negociação pontual vantajosa, liquidação excepcional de estoque, erro material ou simples oscilação normal de preços do mercado internacional.

Em outras palavras, é relevante o fato de que **as discrepâncias ocorreram de forma contínua e uniforme em diversas operações sucessivas envolvendo produtos semelhantes, fornecedores e período temporal próximo**. Tal circunstância foi utilizada como elemento adicional para reforçar a conclusão de que os valores declarados não refletiam a realidade econômica das operações, servindo como indicativo objetivo de subfaturamento e justificando a instauração do procedimento de investigação de valor aduaneiro e o afastamento do método do valor de transação.

Neste contexto, concluiu-se que **os valores declarados não refletiam adequadamente o real conteúdo econômico das operações** de importação fiscalizadas, resultando em redução indevida da base de cálculo dos tributos incidentes na importação.

Da Adequação do Laudo Técnico como Método Subsidiário de Demonstração do Valor das Mercadorias

A recorrente **impugna a validade e força probatória dos laudos técnicos** utilizados pela fiscalização, sustentando que os documentos estariam maculados por **vícios de parcialidade**, suspeição e ausência de imparcialidade técnica. Argumenta que **os pareceres teriam sido elaborados pela ABIT** (Associação Brasileira da Indústria Têxtil e de Confecção), **entidade representativa dos interesses da indústria nacional, a qual possuiria interesse econômico indireto no resultado da controvérsia**, especialmente em razão de sua atuação institucional na proteção do mercado interno frente à concorrência de produtos importados. Aduz, ainda, que os laudos teriam sido produzidos unilateralmente, **sem observância de critérios transparentes e objetivos** para formação dos valores de referência utilizados pela fiscalização, além de **não demonstrarem adequadamente as fontes comparativas adotadas**. Com base nessas alegações, sustenta a recorrente que os laudos não poderiam servir de fundamento legítimo para a desconsideração do valor de transação declarado nem para o arbitramento do valor aduaneiro das mercadorias importadas.

Os laudos técnicos foram elaborados no âmbito da ABIT e concluíram, em síntese, que **as mercadorias importadas pela recorrente apresentavam características de qualidade, composição têxtil, acabamento e padrão de confecção incompatíveis com os valores declarados** nas respectivas Declarações de Importação. Os estudos foram elaborados pela **Engenheira Têxtil Rachel Rung, profissional legalmente habilitada e regularmente registrada junto ao Conselho Regional de Engenharia e Agronomia (CREA)** sob o nº 5063251597, a partir da análise física das amostras coletadas durante o procedimento fiscal.

Não merece acolhida a alegação de nulidade dos laudos técnicos produzidos no curso da fiscalização. Conforme demonstrado nos autos, os pareceres foram elaborados por Engenheira Têxtil já devidamente identificada, a partir de amostras das mercadorias coletadas mediante procedimento formal e na presença de representante da própria contribuinte, circunstância que reforça a confiabilidade dos elementos analisados. Ademais, **os laudos não constituíram o único fundamento da autuação, mas integraram conjunto probatório mais amplo composto por documentos comerciais, romaneios de carga, análises quantitativas, investigação de valor aduaneiro e demais elementos colhidos pela fiscalização**. Segundo os pareceres técnicos, os produtos possuíam atributos comerciais e qualitativos que os posicionavam em **faixa de preço significativamente superior àquela informada pela importadora**, de acordo com os

parâmetros usualmente praticados no mercado internacional de vestuário. Com base nessas análises comparativas, os laudos apontaram fortes indícios de subavaliação das mercadorias.

Importa destacar, ainda, que a ABIT não atuou como órgão julgador nem foi responsável pela constituição do crédito tributário, limitando-se a fornecer subsídios técnicos especializados para a análise das características das mercadorias e da compatibilidade dos preços declarados com os parâmetros de mercado do setor têxtil. Ausente qualquer demonstração concreta de vício metodológico, parcialidade efetiva ou desvio de finalidade, não há fundamento jurídico para afastar a validade ou a força probatória dos laudos produzidos.

Além disso, os laudos destacaram que **os valores declarados se mostravam reiteradamente inferiores aos referenciais técnicos obtidos para produtos equivalentes**, não se tratando de divergências pontuais ou justificáveis por oscilações normais de mercado. Os estudos técnicos consignaram, ainda, que a **formação dos preços de referência levou em consideração múltiplas fontes comparativas e critérios especializados do setor têxtil**, buscando compatibilizar as características efetivas das mercadorias importadas com **valores regularmente praticados no comércio internacional**. Tais conclusões serviram de suporte para que a fiscalização afastasse o método do valor de transação declarado e procedesse ao arbitramento do valor aduaneiro das operações fiscalizadas.

Não se identificam elementos capazes de afastar a legitimidade dos laudos técnicos utilizados pela fiscalização. Os pareceres foram elaborados por profissional legalmente habilitada, com qualificação técnica específica na área têxtil e registro regular junto ao CREA, a partir de amostras coletadas no curso regular do procedimento fiscal e na presença de representante da própria contribuinte. Ademais, **os estudos técnicos não se limitaram a apreciações subjetivas ou a informações isoladas da ABIT, mas foram fundamentados em critérios especializados de avaliação mercadológica e em múltiplas fontes comparativas compatíveis com o setor econômico** analisado. Também não há demonstração concreta de parcialidade, impedimento ou desvio de finalidade aptos a comprometer a validade da prova técnica, sendo certo que a recorrente teve pleno acesso aos laudos e oportunidade de contraditá-los no âmbito do processo administrativo fiscal. Nestas circunstâncias, os elementos técnicos produzidos revelam-se, em princípio, idôneos e aptos a subsidiar a formação da convicção da autoridade aduaneira quanto à inadequação dos valores declarados nas operações de importação.

Abaixo reproduz-se o laudo relativo a uma das mercadorias analisadas a fim de demonstrar a robustez dos laudos realizados que se encontram em sua íntegra às fls 35 a 461.

RJ RIO DE JANEIRO AEROPORTO ALF FL 40

Relatório de Ensaios Têxteis

Solicitante: ABIT - Associação Brasileira da Indústria Têxtil e de Confecção
Responsável: Frank Malaman

Teste	Resultados
Amostra	Código: 182/19
Tipo	Artefato Têxtil Confeccionado
Composição (%)	93,11% Poliéster 6,89% Elastano
Coeficiente de variação	< 1 - 1,19%
Peso do artefato	245 gramas
Aspectos	Multifilamentos sintéticos contínuos texturizados com elastano
Construção	98% de malha de trama e 2% de aviamentos
Gramatura	230,80 g/m²
Coeficiente de variação	1 - 1 - 0,42%
Normas	Análise Quantitativa e Qualitativa (NBR1336/95 NBR11914/977 ATCC30 e ATCC 204) Aspectos do fe (ABNT NBR 12744/1992) , Determinação da gramatura de tecidos (NBR 10501/1985) , Determinação da estrutura em tecido de malha (NBR 13460/1995)
Recabimento	23/01/2019 Entrega 28/01/2019

Foto Denier OS : 19/0054



Denier - Laboratório Têxtil S/C Ltda
Rua Lúcio Dube, 3 - 4º andar sala 01 Centro - São Paulo - CEP 13013-161 | mail@denier.com.br
Tel (13) 3.223.4403

Documento de 44 páginas(s) autenticado digitalmente. Pode ser consultado no endereço <https://www.tacsa.br/verifica-autenticacao> pelo código de localização EP91-0338-12288-2785.
Cópia autenticada administrativamente.

RJ RIO DE JANEIRO AEROPORTO ALF FL 41

RELATÓRIO DE ESTIMATIVA DE CUSTO DA MERCADORIA

SAT nº: 01715/2021-52 **Adquísitem:** 01
DI: 181120348-0 **OS ABIT nº:** 180254

Código NCM: _____
Descrição NCM: _____
Localização da Mercadoria em: _____

Verificação elaborada em tecido de malha, elastano, composto por 93,11% de multifilamentos sintéticos contínuos texturizados de poliéster (91,25% em peso) e 6,89% de filamentos de elastano (8,75% em peso), além de aviamentos (2% em peso).

Item	Parte externa	Gramatura (g/m²)	Peso da peça (g)	Valor
245,80				245,80
				6,80

1 - Custo Material prima (US\$ 100kg)

Material prima	% de composição	Quantidade (kg)	Custo (US\$kg)	Subtotal (US\$kg)
AMARAL				
VERDEAL				
ARTIFICIAL				
MINERAL				
OUTROS				
NÃO TEXTIL				

2 - Custo Processos

Processos	%	Volume (kg)	Custo (US\$kg)	Subtotal (US\$kg)
PRO				
MAQUINARIA				
TECNOLOGIA				
MEIO DE PRODUÇÃO				
ACABAMENTO				
CONFECCION				

3 - Custo de Fabricação 1 + 2 (US\$kg)

4 - Outros custos (US\$kg)

5 - Custo TOTAL 3 + 4 (US\$kg)

6 - Custo TOTAL (US\$peça)

Documento de 44 páginas(s) autenticado digitalmente. Pode ser consultado no endereço <https://www.tacsa.br/verifica-autenticacao> pelo código de localização EP91-0338-12288-2785.
Cópia autenticada administrativamente.

RJ RIO DE JANEIRO AEROPORTO ALF FL 42

PREÇOS INTERNACIONAIS DE MERCADO

Código NCM: _____
Descrição NCM: _____

Mercado	2017	2017 - 1º	2017 - 2º
Exportações Brasileiras (US\$ FOBkg)	85,62	94,87	90,87
Importações Norte-Americanas (US\$ FOBkg)	15,74	15,58	15,90
Importações Europeias (US\$ CIFkg)	22,30	22,66	22,46
Importações Argentinas (US\$ CIFkg)	15,54	10,19	33,72

Fontes:
- Exportações Brasileiras: MDIC - Sistema Alcega - (<http://alcega.mercosul.gov.br>)
- Importações Americanas: USITC - United States International Trade Commission - (<http://dataweb.usitc.gov>)
- Importações Argentinas: INDEC - Instituto Nacional de Estadística y Censos (www.indec.gov.ar)
- Importações Europeias: EUROSTAT (<http://ec.europa.eu/eurostat>)
- Importações: ABIT - Associação Brasileira da Indústria Têxtil e de Confecção

Observações:
1 - Esta Estimativa refere-se apenas a parte têxtil, ou seja, 98% em peso do total da peça. Os demais 2% referem-se a materiais não têxteis no produto, não considerados neste estudo.

São Paulo, 07 de fevereiro de 2019


Renato Simões Jardim - Representante legal


Rachel Kurgo - Engenheira Têxtil

Fls 346 e seguintes

Produto - Saia Feminina curta, de uso adulto, em tecido plano, tingido, composto por fios 48,91%, de multifilamentos sintéticos contínuos texturizados de poliéster (48,91% de Poliéster, 47,34% de fibras naturais de algodão e 3,75% de filamentos sintéticos de elastano).

Valor Declarado unitário da peça: US\$ 1,41

Valor Estimado unitário da peça: US\$ 9,65 (custo de fabricação US\$ 7,78, outros custos US\$ 1,87)



Fls 277 e seguintes

Produto: vestido feminino adulto, sem mangas comprimento médio, em tecido de malha de trama, tingido, composto 96,32% de Poliéster, 3,68% de elastano (tecido externo e forro)

Valor Declarado unitário da peça: US\$ 2,19

Valor Estimado unitário da peça: US\$ 8,42 (custo de fabricação US\$ 6,80, outros custos US\$ 1,62)



Fls 68 e seguintes

Produto: short feminino adulto, sem forro, em tecido plano, tingido, composto 100% de multifilamentos sintéticos contínuos texturizados lizado de Poliéster.

Valor Declarado unitário da peça: US\$ 0,68

Valor Estimado unitário da peça: US\$ 9,80 (custo de fabricação US\$ 7,76, outros custos US\$ 2,04)



Em relação à alegação de nulidade dos laudos técnicos elaborados no âmbito da ABIT trazida pela recorrente não há como acolhê-la .

Conforme se verifica dos autos, os pareceres foram produzidos por profissional tecnicamente habilitada, com registro regular junto ao CREA, a partir de amostras coletadas no curso regular da fiscalização e na presença de representante da própria contribuinte, **observando-se, portanto, as garantias inerentes ao contraditório administrativo**. Ademais, os laudos não constituíram elemento probatório isolado, mas **integraram conjunto mais amplo de evidências** formado por **análises comparativas de preços, documentos comerciais, romaneios de carga, investigação de valor aduaneiro** e demais elementos técnicos produzidos pela autoridade fiscal. A mera circunstância de a ABIT representar segmento econômico ligado à indústria têxtil nacional não é suficiente, por si só, para caracterizar suspeição, parcialidade ou invalidade da prova técnica, especialmente diante da **inexistência de demonstração concreta de vício**, manipulação metodológica ou desvio de finalidade. Ao contrário, a jurisprudência pátria tem admitido a utilização de laudos técnicos elaborados por entidades especializadas como suporte legítimo à apuração de subvalorização aduaneira, desde que submetidos ao contraditório e corroborados por outros elementos constantes dos autos, exatamente como verificado na presente controvérsia. A jurisprudência assim tem se manifestado a este respeito:

TRF3 - Processo: AMS 00005960520084036104 AMS – Apelação Cível nº 311167
Relator(a): DESEMBARGADORA FEDERAL CECILIA MARCONDES
Sigla do órgão: TRF3. Órgão julgador: TERCEIRA TURMA
(...)

4. A autoridade coatora comprovou, por meio dos estudos realizados pela Associação Brasileira de Indústria Têxtil e de Confecção (ABIT), a absurda disparidade entre o preço de aquisição das mercadorias no exterior, declarado nas faturas comerciais, e aquele calculado pela referida associação (fls. 237/244).

5. Tais estudos afiguram-se legítimos ao fim a que se prestaram, não havendo que se falar em parcialidade da ABIT, que, na elaboração dos relatórios de estimativa de custo da mercadoria, utiliza-se de diversas fontes estrangeiras como base.

(...)

Data da Decisão: 01/10/2009. Data da Publicação: 20/10/2009”.

TRF4 – Apelação Cível nº 5000847-83.2017.4.04.7208/SC

Rel. Des. Federal Luciane Amaral Corrêa Münch

Julgamento: 08/06/2021 – 2ª Turma

“O laudo emitido pela ABIT, por si só, não é suficiente para legitimar a conclusão da administração aduaneira no sentido de ocorrência de subfaturamento. Todavia, a **qualificação dessa prova administrativa por outros indícios presentes nos autos legitima a conclusão administrativa.**”

“**Não há nulidade na utilização de laudo técnico elaborado com apoio da ABIT** quando o documento integra conjunto probatório mais amplo, formado por outros elementos colhidos no procedimento fiscal.”

TRF4 – Apelação Cível nº 5005337-28.2018.4.04.7005/PR

Rel. Des. Federal Maria de Fátima Freitas Labarrère

Julgamento: 16/03/2022 – 2ª Turma

“**Não há vedação legal a que a autoridade aduaneira se utilize de laudo técnico elaborado por entidade especializada do setor para subsidiar procedimento de investigação de valor aduaneiro.**”

“A remessa de amostras à associação especializada para elaboração de parecer técnico **não caracteriza nulidade ou parcialidade da prova**, sobretudo quando o laudo é utilizado em conjunto com outros elementos de convicção produzidos no curso da fiscalização.”

A jurisprudência do TRF da 4ª Região admite expressamente a utilização de laudos técnicos elaborados no âmbito da ABIT como elemento probatório apto a subsidiar procedimentos de investigação de subvaloração aduaneira, desde que corroborados por outros elementos constantes dos autos. No mesmo sentido, o Superior Tribunal de Justiça possui entendimento consolidado no sentido de que a autoridade aduaneira pode afastar o valor de transação e proceder ao arbitramento do valor aduaneiro quando presentes elementos concretos capazes de gerar dúvidas razoáveis acerca da veracidade ou exatidão das informações prestadas pelo importador.”

Os resultados dos laudos foram considerados na fixação dos valores de garantia penas em relação aos custos mínimos de produção, devidamente acatados pelo contribuinte, que efetivou os depósitos em conformidade com os laudos. Analisando-se os laudos, verifica-se que há diversas discrepâncias entre as DI e os laudos, a saber, quantitativa, qualitativa e de valor.

Do Subfaturamento e da Determinação do Valor das Mercadorias

Os tributos incidentes sobre as operações de comércio exterior desempenham ao lado da função arrecadatória ou fiscal, que é inerente à toda e qualquer exação um relevante papel regulatório ou extrafiscal. Por meio do aumento ou da redução desses tributos, é possível controlar a demanda interna de determinados produtos, incentivando a indústria nacional ou contendo eventual pressão inflacionária, entre outras finalidades de política econômica e internacional. Daí a importância da adequada valoração aduaneira da mercadoria e da previsão,

na legislação tributária, de mecanismos que garantam a fiscalização e a repressão da manipulação artificial dos preços, sobretudo os praticados entre partes relacionadas.

No direito brasileiro, a valoração aduaneira é disciplinada pelo Decreto nº 6.759/2009, que consolida a aplicação das regras do Artigo VII do Acordo Geral de Tarifas e Comércio – Gatt (Anexo 1º Acordo de Valoração Aduaneira AVA da Ata Final que Incorpora os Resultados da Rodada Uruguai de Negociações Comerciais Multilaterais), aprovado pelo Decreto Legislativo nº 30/1994 e promulgado pelo Decreto nº 1.355/1994.

As regras de valoração aduaneira do AVA/Gatt compreendem um critério base, incidente na grande maioria das operações (método do valor da transação), e cinco critérios substitutivos, que são aplicados sucessivamente e em caráter excludente: o método do valor de transação de mercadorias idênticas; o do valor de transação de mercadorias similares; o do valor de revenda ou do valor dedutivo do custo de produção ou do valor computado; e o método do último recurso, também denominado critério da razoabilidade¹.

De acordo com método do valor da transação, o valor aduaneiro – base de cálculo dos tributos aduaneiros deve corresponder ao preço efetivamente pago ou a pagar pela mercadoria importada, ajustado de acordo com o art. 8º do AVA/Gatt e os arts. 77 e ss. Do Decreto-lei nº 37, de 1966. A autoridade fiscal, entretanto, pode discordar do preço declarado na DI, fundamentando a discrepância no valor de mercadorias idênticas ou similares em operações envolvendo compradores não vinculados situados no mesmo país de destino (art. 2º, “a” e “b”, do AVA/Gatt). Após manifestação do importador, caso não demonstrada a aceitabilidade do valor declarado, devem ser aplicados um dos métodos substitutivos, com exigência da diferença do crédito tributo acrescida de juros de mora e, em caso de lançamento de ofício, de multa de 75% (Lei nº 9.430/1996, art. 42, I).

É nesse contexto que se opera com o conceito de *subvaloração*, que nada mais é do que a aplicação indevida de um dos métodos de valoração aduaneira pelo importador, sem a ocorrência de fraude de valor (Opinião Consultiva nº 10.1, do Comitê Técnico de Valoração Aduaneira).

Nos casos de fraude de valor, não há *subvaloração*, mas *subfaturamento*, que se diferencia da primeira justamente em razão da ilicitude da conduta do importador. É o que ensina Rodrigo Mineiro Fernandes, Conselheiro da Terceira Seção de Julgamento do CARF, em estudo doutrinário sobre o tema:

É importante, mais uma vez, separar as operações lícitas das operações ilícitas para conceituarmos o subfaturamento, diferenciando-o de outra prática aparentemente similar: a subvaloração. Esta, uma irregularidade dentro do campo da licitude. Aquela, através da prática de um ato ilícito. O subfaturamento é realizado mediante o registro da Declaração de Importação com declaração de preço inferior ao efetivamente praticado, com base numa fatura comercial falsa (ideológica ou material).

Portanto, o **subfaturamento** ocorre quando o importador registra a declaração de importação (DI) tendo por base uma fatura comercial que não reflete o preço realmente pago pelo produto importado. Essa discrepância pode resultar da falsificação da fatura, mediante apresentação de versão não verdadeira substitutiva da fatura genuína ou por alteração do documento verdadeiro (falsidade material). Também pode ocorrer quando, mediante conluio entre importador e exportação, **emite-se uma fatura verdadeira, porém, com valores menores que os efetivamente praticados** (falsidade ideológica).

Nos casos de subfaturamento, devem ser adotadas as providências do art. 88 da Medida Provisória nº 2.158, de 2001:

“Art. 88. No caso de fraude, sonegação ou conluio, em que **não seja possível a apuração do preço efetivamente praticado na importação, a base de cálculo dos tributos e demais direitos incidentes será determinada mediante arbitramento do preço da mercadoria, em conformidade com um dos seguintes critérios, observada a ordem sequencial:**

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

II. preço no mercado internacional, apurado:

a) em cotação de bolsa de mercadoria ou em publicação especializada;

b) de acordo com o método previsto no Artigo 7 do Acordo para Implementação do Artigo VII do GATT/1994, aprovado pelo Decreto Legislativo no 30, de 15 de dezembro de 1994, e promulgado pelo Decreto no 1.355, de 30 de dezembro de 1994, observados os dados disponíveis e o princípio da razoabilidade; ou

c) mediante laudo expedido por entidade ou técnico especializado.

Parágrafo único. Aplica-se a multa administrativa de cem por cento sobre a diferença entre o preço declarado e o preço efetivamente praticado na importação ou entre o preço declarado e o preço arbitrado, sem prejuízo da exigência dos impostos, da multa de ofício prevista no art. 44 da Lei no 9.430, de 1996, e dos acréscimos legais cabíveis.”

Assim, deve ser **aplicado o preço efetivamente praticado na importação ou, não sendo possível, um valor arbitramento em consonância com os seguintes critérios:**

(1) preço de exportação para o País, de mercadoria idêntica ou similar;

(2) preço no mercado internacional, apurado mediante:

(2.1) cotação de bolsa de mercadoria ou em publicação especializada;

(2.2) método previsto no Artigo 7 do Gatt (método do último recurso), observados os dados disponíveis e o princípio da razoabilidade; ou

(2.3) mediante laudo expedido por entidade ou técnico especializado.

No presente caso, a Fiscalização entendeu caracterizada *falsidade ideológica* da fatura comercial, assentada nas seguintes constatações:

- Os valores declarados nas faturas comerciais apresentavam divergência significativa em relação aos referenciais técnicos de mercado obtidos pela fiscalização;
- As divergências de preços foram identificadas de forma reiterada em múltiplas operações realizadas em curto intervalo temporal, afastando a hipótese de situação isolada ou oscilação normal de mercado;
- A importadora foi intimada a apresentar documentos e esclarecimentos complementares capazes de comprovar a correção dos valores declarados, entretanto, deixou de fazê-lo, deixando de apresentar elementos técnicos, comerciais ou contábeis suficientes para justificar as diferenças identificadas pela fiscalização;
- A autoridade aduaneira concluiu que as faturas comerciais não mereciam fé para fins de aceitação do valor de transação declarado;
- A fiscalização entendeu configurada a hipótese prevista no art. 88 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, que autoriza o arbitramento da base de cálculo quando os documentos apresentados forem considerados inexatos ou inidôneos;
- Em razão da perda de credibilidade do valor declarado, foi afastada a aplicação do método do valor de transação previsto no art. 1º do AVA-GATT;
- Os laudos técnicos elaborados pela Engenheira Têxtil Rachel Rung concluíram que as características das mercadorias importadas (qualidade, composição têxtil, acabamento e padrão comercial) eram incompatíveis com os reduzidos valores declarados.

Da Valoração das Mercadorias no Caso Concreto

Uma vez **determinada a regularidade da desconsideração dos valores declarados** nas operações de importação, cabe efetuar se a determinação do valor das mercadorias ocorreu de forma regular e adequada.

Conforme se verifica no Auto de Infração. As mercadorias foram valoradas com fundamento no **método residual previsto no artigo 7º do AVA-GATT**, também conhecido como **método do último recurso** ou **método da razoabilidade**.

A autoridade aduaneira inicialmente afastou a aplicação do **primeiro método de valoração aduaneira**, previsto no artigo 1º do AVA-GATT (método do valor de transação), sob o fundamento de que **existiam dúvidas razoáveis quanto à veracidade e exatidão dos valores declarados pela importadora**, nos termos da Decisão 6.1 do Comitê de Valoração Aduaneira da OMC. Tais dúvidas decorriam da **incompatibilidade entre os preços declarados e as características efetivas das mercadorias importadas, da existência de valores inferiores aos custos mínimos estimados de produção, das divergências quantitativas identificadas e da**

insuficiência da documentação apresentada para comprovar os preços efetivamente praticados nas operações.

Uma vez afastado o método do valor de transação, a fiscalização passou à utilização de critério substitutivo de valoração. No caso concreto, o arbitramento foi realizado com base em **laudos técnicos especializados elaborados a partir da análise física das mercadorias**, utilizando parâmetros de mercado e critérios técnicos compatíveis com o setor têxtil. Essa metodologia se enquadra no artigo 7º do AVA-GATT porque não houve possibilidade de aplicação direta dos métodos clássicos de **mercadorias idênticas** (art. 2º), **similares** (art. 3º), **valor dedutivo ou valor de revenda** (art. 5º) ou **valor computado ou custo de produção** (art. 6º), mas sim **utilização de “critérios razoáveis** compatíveis com os princípios e disposições gerais do Acordo”, a partir dos dados disponíveis no país de importação .

De forma mais clara:

Artigo 1º – Primeiro método - valor de transação;

Artigo 2º – Segundo método - valor de transação de mercadorias idênticas;

Artigo 3º – Terceiro método - valor de transação de mercadorias similares;

Artigo 5º – Quarto método - método dedutivo (valor de revenda);

Artigo 6º – Quinto método - método computado (custo de produção);

Artigo 7º – Sexto método - método residual (último recurso).

* O artigo 4º do AVA-GATT não institui um método autônomo de valoração. Ele apenas estabelece uma regra de inversão facultativa entre os métodos dos artigos 5º e 6º

Conforme consignado no relatório fiscal e reconhecido pela decisão recorrida, a fiscalização identificou relevantes inconsistências entre os preços declarados nas Declarações de Importação e os valores de referência obtidos a partir da análise técnica das mercadorias importadas, especialmente mediante os laudos periciais elaborados a partir das amostras coletadas. Os elementos constantes dos autos evidenciam que os preços declarados se mostravam significativamente inferiores aos parâmetros de mercado utilizados para comparação, circunstância que levou a autoridade aduaneira a instaurar procedimento de verificação da veracidade e exatidão do valor aduaneiro informado.

A legislação aplicável à matéria estabelece que o valor de transação somente prevalece quando baseado em informações e documentos verídicos, exatos e compatíveis com a realidade comercial da operação. Nos termos do Acordo de Valoração Aduaneira e da legislação aduaneira interna, a autoridade fiscal pode afastar o método do valor de transação quando existirem motivos fundados para duvidar da veracidade ou exatidão dos valores declarados. No presente caso, o relatório fiscal demonstra de forma detalhada que a fiscalização identificou discrepâncias substanciais entre os valores praticados nas operações analisadas e aqueles

usualmente observados para mercadorias equivalentes, sem que a contribuinte apresentasse elementos suficientes para afastar tais inconsistências.

Não prospera, portanto, a alegação de regularidade absoluta dos valores declarados apenas com fundamento na existência formal de faturas comerciais e comprovantes de pagamento. A jurisprudência administrativa é firme no sentido de que a documentação comercial, embora necessária, não possui presunção absoluta de veracidade quando confrontada com outros elementos técnicos e objetivos constantes dos autos. A fiscalização demonstrou, mediante análise técnica individualizada das mercadorias importadas, que os preços declarados não refletiam adequadamente os valores efetivamente compatíveis com as operações realizadas.

A lógica adotada pela fiscalização permite concluir que os métodos previstos nos artigos 2º, 3º, 5º e 6º foram considerados **inaplicáveis em razão da ausência de dados confiáveis e suficientes que permitissem sua utilização técnica adequada**, culminando na adoção do método residual do artigo 7º. Saliente-se especialmente que **ainda que se admitisse a incidência das regras sequenciais do AVA-GATT, os métodos subsequentes revelavam-se impraticáveis no caso concreto**, diante da inexistência de operações comparáveis confiáveis envolvendo mercadorias idênticas ou similares, da ausência de dados seguros sobre a revenda interna dos produtos e da indisponibilidade de informações relativas aos custos efetivos de produção do fabricante estrangeiro.

O **2º método** (valor de transação de mercadorias idênticas) e o **3º método** (valor de transação de mercadorias similares) **pressupõem a existência de operações comparáveis confiáveis envolvendo mercadorias idênticas ou similares exportadas para o mesmo país, em período aproximado e em condições comerciais equivalentes**. No presente caso, a fiscalização não se valeu diretamente de banco de preços comparativos de operações específicas de importação de mercadorias idênticas ou similares regularmente aceitas pela Aduana. Ao contrário, fundamentou-se predominantemente em análise técnica das próprias mercadorias importadas, mediante laudos especializados e estimativas de custo mínimo de produção. Isso indica que **não foram localizados elementos comparativos suficientemente seguros para aplicação técnica dos artigos 2º e 3º do AVA-GATT**.

O **4º método** (valor dedutivo ou valor de revenda) depende da existência de **informações confiáveis sobre a revenda das mercadorias importadas no mercado interno brasileiro**, incluindo preço de revenda, margens de lucro, tributos, despesas internas e demais deduções legalmente previstas. Não há indicação de que a fiscalização dispusesse de **informações completas e auditáveis sobre a cadeia de comercialização** interna das mercadorias importadas aptas a permitir a reconstrução do valor aduaneiro por essa metodologia.

Já o **5º método** (valor computado ou custo de produção) exige **acesso a dados detalhados do fabricante estrangeiro**, especialmente custos de produção, matérias-primas, mão de obra, despesas gerais e margem de lucro do produtor no exterior. Trata-se de método de difícil

aplicação prática, pois depende de cooperação do fabricante estrangeiro e de informações contábeis altamente específicas. No presente caso, tais dados não foram fornecidos pela importadora ou disponibilizados pelo exportador estrangeiro, o que inviabilizou a utilização desse critério.

Diante da **impossibilidade prática de aplicação dos métodos anteriores**, utilizar-se-ia o **6º método — método residual do artigo 7º do AVA-GATT**, que de fixa em **critérios razoáveis compatíveis com os princípios gerais do Acordo, baseados em laudos técnicos especializados**, análise física das mercadorias, parâmetros de mercado e estimativas mínimas de custo de produção. Essa solução foi considerada pela autoridade aduaneira como a única metodologia apta a reconstruir o valor aduaneiro das mercadorias diante da perda de credibilidade do valor de transação originalmente declarado.

No caso dos autos, **os elementos probatórios produzidos pela fiscalização extrapolam a mera existência de dúvidas quanto à exatidão do valor declarado e evidenciam a ocorrência de fraude na formação e apresentação dos documentos que instruíram as operações de importação**. Com efeito, foram constatados, de forma convergente, **valores unitários inferiores aos custos mínimos estimados de produção, divergências quantitativas entre as mercadorias efetivamente importadas e aquelas declaradas, inexatidões relativas à composição têxtil e à natureza dos produtos importados, além da insuficiência dos documentos apresentados para demonstrar a efetiva formação dos preços declarados**. Esse conjunto de indícios, analisado de forma integrada e em consonância com os laudos técnicos produzidos durante a fiscalização, compromete a credibilidade das faturas comerciais e afasta a presunção de veracidade normalmente atribuída à documentação apresentada pelo importador.

Nestas circunstâncias, a matéria passa a ser regida pelo art. 88 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, tornando incabível a aplicação da sistemática ordinária de valoração prevista no AVA-GATT. De todo modo, **ainda que se admitisse, apenas por hipótese, a necessidade de observância da sequência metodológica do Acordo, verifica-se que os métodos subsequentes igualmente não poderiam ser aplicados no caso concreto, diante da inexistência de operações comparáveis confiáveis envolvendo mercadorias idênticas ou similares, da ausência de informações seguras sobre a revenda interna dos produtos e da indisponibilidade de dados relativos aos custos efetivos de produção do fabricante estrangeiro**.

Conclui-se, portanto, que **seja pela caracterização da fraude, seja pela inviabilidade prática dos métodos sucessivos de valoração, revela-se plenamente legítima a adoção do arbitramento** realizado pela autoridade fiscal.

Diante do conjunto probatório constante dos autos, conclui-se que **os valores declarados pela recorrente nas Declarações de Importação não correspondem aos efetivos valores de transação das mercadorias importadas, mostrando-se legítima a atuação fiscal que afastou o primeiro método de valoração aduaneira**, previsto no artigo 1º do AVA-GATT. Com

efeito, encontram-se **presentes os pressupostos autorizadores previstos no próprio sistema internacional de valoração aduaneira para a rejeição do valor declarado**, especialmente a existência de “motivos para duvidar da veracidade ou exatidão” das informações prestadas pelo importador, nos termos do artigo 17 do Acordo de Valoração Aduaneira e da Decisão 6.1 do Comitê de Valoração Aduaneira da OMC. No caso concreto, tais dúvidas decorrem das **relevantes discrepâncias identificadas entre os preços declarados e os parâmetros técnicos obtidos mediante análise especializada das mercadorias, da incompatibilidade dos valores informados com as características efetivas dos produtos importados, bem como da reiteração sistemática dessas divergências** em múltiplas operações fiscalizadas.

Os elementos técnicos produzidos nos autos, notadamente os laudos elaborados pela Engenheira Têxtil Rachel Rung, demonstraram que as mercadorias importadas possuíam **qualidade, composição e padrão comercial incompatíveis com os reduzidos valores declarados pela importadora**. A recorrente, embora regularmente intimada e plenamente ciente das inconsistências apontadas pela fiscalização, **não apresentou elementos técnicos, comerciais ou contábeis aptos a afastar as dúvidas legitimamente instauradas quanto à veracidade do valor declarado**. Assim, revela-se plenamente aplicável o arbitramento do valor aduaneiro, nos termos do artigo 88 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, do AVA-GATT e da legislação aduaneira nacional, diante da inexatidão e da falta de credibilidade das informações prestadas.

Verifica-se, ademais, que a hipótese dos autos **não se resume a mera divergência interpretativa ou oscilação comercial ordinária, mas evidencia efetivo subfaturamento das operações de importação**, com repercussão direta na redução indevida da base de cálculo dos tributos incidentes. A fiscalização observou o princípio da verdade material ao proceder à ampla análise dos documentos comerciais, laudos técnicos, termos de coleta de amostras e demais elementos constantes do processo, buscando reconstruir a realidade econômica subjacente às operações. Todavia, apesar das oportunidades asseguradas no curso do processo administrativo fiscal, a recorrente não logrou produzir prova suficiente para corroborar a legitimidade dos valores de transação declarados, razão pela qual deve ser mantida integralmente a exigência fiscal.

Revela-se **adequada a utilização do método residual previsto no artigo 7º do AVA-GATT para a determinação do valor aduaneiro das mercadorias** importadas. Isso porque, após a rejeição legítima do método do valor de transação, em razão da permanência de dúvidas razoáveis acerca da veracidade e exatidão dos valores declarados, verificou-se a **impossibilidade prática de aplicação dos métodos subsequentes previstos nos artigos 2º, 3º, 5º e 6º do Acordo**, seja pela ausência de operações comparáveis confiáveis envolvendo mercadorias idênticas ou similares, seja pela inexistência de informações completas sobre revenda no mercado interno ou custos efetivos de produção do fabricante estrangeiro. Diante desse cenário, a fiscalização valeu-se de **critérios razoáveis, compatíveis com os princípios gerais do sistema internacional de valoração aduaneira**, utilizando laudos técnicos especializados, análise física das mercadorias, parâmetros de mercado e estimativas mínimas de custo de produção para reconstrução do valor aduaneiro. A metodologia adotada, além de compatível com o artigo 7º do AVA-GATT e com o art. 88 da

Medida Provisória nº 2.158-35/2001, mostrou-se proporcional, tecnicamente fundamentada e apta a refletir, com maior precisão, a realidade econômica das operações fiscalizadas.

Em conclusão, o conjunto probatório constante dos autos demonstra que a autoridade aduaneira **possuía motivos concretos e objetivamente fundamentados para duvidar da veracidade e exatidão dos valores declarados pela importadora**, nos termos do Artigo 17 do AVA-GATT, da Decisão 6.1 do Comitê de Valoração Aduaneira da OMC e do art. 82 do Regulamento Aduaneiro. Regularmente **intimada para prestar esclarecimentos e apresentar documentação complementar capaz de comprovar os preços efetivamente praticados nas operações**, a recorrente **não se desincumbiu satisfatoriamente desse ônus**, permanecendo hígidas as inconsistências identificadas pela fiscalização. Os elementos colhidos ao longo da investigação, notadamente a **incompatibilidade dos valores declarados com os custos mínimos estimados de produção**, as **divergências quantitativas apuradas**, as **inexatidões relativas à composição e classificação das mercadorias** e a **insuficiência da documentação comercial apresentada**, evidenciam a ocorrência de subfaturamento e revelam a existência de fraude material e ideológica apta a comprometer a credibilidade das faturas comerciais e demais documentos que instruíram as importações. Em tais circunstâncias, mostra-se legítimo o afastamento do valor de transação declarado e a adoção do arbitramento previsto no art. 88 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, mediante **utilização de critérios técnicos idôneos e compatíveis com a realidade das operações examinadas**. Não se verificando qualquer ilegalidade, nulidade ou excesso na atuação fiscal, impõe-se a manutenção integral do lançamento e da decisão recorrida.

Entende-se, portanto, que a **desconsideração do valor de transação no caso concreto foi necessária**, restando plenamente demonstrada a subvaloração das mercadorias importadas. Da mesma maneira verifica-se adequada a eleição do 6º método de valoração do AVA-Gatt em razão da impossibilidade de adoção dos outros métodos.

Da Multa Isolada

A interessada requer, ainda, o **afastamento da multa administrativa** por entender não haver tipicidade nesta aplicação e que a multa estaria desvinculada dos fatos, seria cobrada em duplicidade e de forma abusiva.

A Recorrente alega que a **multa aplicada em razão da omissão ou informação inexata ou incompleta de natureza administrativo-tributária, cambial ou comercial** (1% do valor aduaneiro) seria desproporcional, representando mais de 1.100% do valor do Imposto de Importação devido. No que diz respeito aplicação da multa isolada, **correspondente a 1% do valor**

aduaneiro (prevista no artigo 69, §1º, da Lei nº 10.833, de 2003), esta decorreu do fato de a recorrente **não ter incluído no valor de transação os montantes pagos a título de royalties** relacionados às mercadorias importadas, tampouco apresentado qualquer estimativa desses valores nas importações analisadas no procedimento fiscal.

A preliminar merece acolhimento, embora correta, portanto, a aplicação da multa administrativa no momento da lavratura do Auto de Infração.

A infração contida no presente processo a qual **ensejou a aplicação da multa administrativa de 1% sobre o valor aduaneiro** foi embasada no 711, inciso III e §§ 1º a 5º, e 768, do Decreto 6.759, de 2009 (Regulamento Aduaneiro) que tipifica a penalidade aplicada quando o importador ou beneficiário de regime aduaneiro omite ou presta informações inexatas/incompletas aos sistemas de controle entre outras condutas.

Art. 711. Aplica-se a multa de **um por cento sobre o valor aduaneiro** da mercadoria (Medida Provisória nº 2.158 -35, de 2001, art. 84, caput; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 69, § 1º) :

I. classificada incorretamente na Nomenclatura Comum do Mercosul, nas nomenclaturas complementares ou em outros detalhamentos instituídos para a identificação da mercadoria;

II. quantificada incorretamente na unidade de medida estatística estabelecida pela Secretaria da Receita Federal do Brasil; ou

III. quando o importador ou beneficiário de regime aduaneiro omitir ou prestar de forma inexata ou incompleta informação de natureza administrativo-tributária, cambial ou comercial necessária à determinação do procedimento de controle aduaneiro apropriado.

§1ºAs informações referidas no inciso III do caput, sem prejuízo de outras que venham a ser estabelecidas em ato normativo da Secretaria da Receita Federal do Brasil, compreendem a descrição detalhada da operação, incluindo (Lei nº 10.833, de 2003, art. 69, § 2º) :

I. identificação completa e endereço das pessoas envolvidas na transação: importador ou exportador; adquirente (comprador) ou fornecedor (vendedor), fabricante, agente de compra ou de venda e representante comercial;

II. destinação da mercadoria importada: industrialização ou consumo, incorporação ao ativo, revenda ou outra finalidade;

III. descrição completa da mercadoria: todas as características necessárias à classificação fiscal, espécie, marca comercial, modelo, nome comercial ou científico e outros atributos estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil que confirmam sua identidade comercial;

IV. países de origem, de procedência e de aquisição; e

V. portos de embarque e de desembarque.

§2ºO valor da multa referida no caput será de R\$ 500,00 (quinhentos reais), quando do seu cálculo resultar valor inferior, observado o disposto nos §§ 3º a 5º (Medida Provisória nº 2.158 -35, de 2001, art. 84, § 1º ; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 69, caput).

§3º Na ocorrência de mais de uma das condutas descritas nos incisos do caput, para a mesma mercadoria, aplica-se a multa somente uma vez.

§4º Na ocorrência de uma ou mais das condutas descritas nos incisos do caput, em relação a mercadorias distintas, para as quais a correta classificação na

Nomenclatura Comum do Mercosul seja idêntica, a multa referida neste artigo será aplicada somente uma vez, e corresponderá a:

I. um por cento, aplicado sobre o somatório do valor aduaneiro de tais mercadorias, quando resultar em valor superior a R\$ 500,00 (quinhentos reais); ou

II. R\$ 500,00 (quinhentos reais), quando da aplicação de um por cento sobre o somatório do valor aduaneiro de tais mercadorias resultar valor igual ou inferior a R\$ 500,00 (quinhentos reais).

§5º O somatório do valor das multas aplicadas com fundamento neste artigo não poderá ser superior a dez por cento do valor total das mercadorias constantes da declaração de importação (Lei nº 10.833, de 2003, art. 69, caput).

§6º A aplicação da multa referida no caput não prejudica a exigência dos tributos, da multa por declaração inexata de que trata o art. 725, e de outras penalidades administrativas, bem como dos acréscimos legais cabíveis (Medida Provisória nº 2.158 -35, de 2001, art. 84, § 2º).

Historicamente, o *caput* do Art. 711 previa uma multa de 1% sobre o valor aduaneiro da mercadoria. No entanto, essa multa proporcional **foi revogada** pela Lei Complementar nº 227, de 2026. A nova legislação extinguiu essa cobrança e instituiu uma multa baseada em Unidade Padrão Fiscal (UPF) para erros e omissões nas declarações. A alteração legislativa promovida pela citada Lei Complementar nº 227, de 2026, não representou mera modificação procedimental ou alteração de critérios de cálculo, mas verdadeira **supressão da penalidade anteriormente existente**. A nova sistemática sancionatória passou a prever penalidades distintas, **desvinculadas da antiga multa objetiva de 1% sobre o valor aduaneiro**, adotando critérios próprios relacionados a informações omitidas, inexatas ou incompletas, com parâmetros sancionatórios diversos.

A base legal da multa que sustentava o artigo foi expressamente revogada pelo **artigo 181** da referida lei. O **Inciso II**: Revoga expressamente o artigo 84 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001. Este dispositivo original **punia a omissão ou prestação inexata/incompleta de informações de natureza administrativo-tributária, cambial ou comercial**. O **Inciso III**: Revoga expressamente o artigo 69 da Lei nº 10.833, de 2003. Este dispositivo estendeu a aplicação daquela mesma penalidade para os casos de **descrição incompleta da mercadoria no despacho de importação**.

“Art. 181.Revogam-se:

(...)

II. o art. 84, da Medida Provisória nº 2.158-35 de 24 de agosto de 2001;

III. o art. 69, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003;”

A revogada penalidade possuía caráter eminentemente formal e objetivo, sendo aplicada independentemente da comprovação de dolo, fraude ou efetivo prejuízo ao erário. **Bastava a divergência de classificação fiscal ou a prestação de informações inexatas ou incompletas para a imposição automática da multa**, circunstância que historicamente gerou

controvérsias quanto à proporcionalidade da sanção. A revogação legislativa demonstra clara opção do legislador pela superação desse modelo sancionatório.

A Receita Federal do Brasil reconheceu a perda de fundamento jurídico da penalidade ao editar a Nota Cosit/RFB nº 25, de 2026, na qual consignou a revogação do dispositivo legal anteriormente utilizado como suporte para a cobrança da multa. Esclareceu que a nova multa prevista no regime do IBS e da CBS **não pode ser aplicada, neste momento, às declarações aduaneiras de importação e exportação**. Segundo a Receita, as declarações DI, DUIMP e DU-E ainda não foram enquadradas como documentos fiscais do IBS/CBS, **dependendo de regulamentação específica futura**. Além disso, a Nota reconhece que **as multas anteriormente aplicadas com base em normas antigas foram expressamente revogadas**, reforçando a necessidade de segurança jurídica durante o período de transição do sistema tributário.

Com a revogação expressa do dispositivo que autorizava a imposição da penalidade, houve inequívoca perda de seu fundamento legal originário, **tornando inviável a subsistência da multa anteriormente aplicada**. A sanção prevista para hipóteses de informação inexata relativa à classificação fiscal possuía natureza estritamente legal, razão pela qual sua exigibilidade dependia da permanência da norma instituidora no ordenamento jurídico. Embora a multa também encontrasse referência no art. 84 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, e no art. 711 do Regulamento Aduaneiro, é certo que sua aplicação concreta dependia do suporte legal exposto previsto no art. 69, §1º, da Lei nº 10.833, de 2003, posteriormente revogado pela Lei Complementar nº 227, de 2026. Nesse contexto, a superveniência da nova disciplina normativa autoriza a discussão acerca da subsistência jurídica da penalidade anteriormente exigida, especialmente diante da inequívoca reformulação do sistema sancionatório aplicável às infrações aduaneiras de natureza formal.

Diante desse novo cenário normativo, impõe-se a aplicação do princípio da retroatividade benigna, previsto no art. 106, inciso II, alínea “a”, do Código Tributário Nacional, segundo o qual a lei posterior mais favorável ao administrado aplica-se aos atos pretéritos ainda não definitivamente julgados.

O referido dispositivo estabelece:

“**Art. 106.** A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

II. tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração.”

No presente caso, a revogação do fundamento legal da penalidade retirou do ordenamento jurídico a própria hipótese normativa que autorizava a imposição da multa de 1% sobre o valor aduaneiro. Assim, inexistindo suporte legal válido para manutenção da exigência, deve ser afastada a penalidade aplicada nos autos.

Desse modo, considerando a perda superveniente do fundamento legal da multa, a reformulação integral do regime sancionatório anteriormente vigente e a incidência da

retroatividade benigna prevista no art. 106, II, “a”, do CTN, impõe-se o cancelamento da exigência sancionatória.

Conclusão

Diante de todo o exposto, rejeito as preliminares de nulidade e julgo parcialmente **procedente o Recurso Voluntário**, a fim de **cancelar a multa administrativa aplicada em razão de omissão ou informação inexata ou incompleta de natureza administrativo-tributária, cambial ou comercial**, em razão da ausência de base legal, mantendo as demais infrações que deram origem ao crédito tributário lançado.

Assinado Digitalmente

Ana Paula Giglio