



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10909.720607/2021-72
ACÓRDÃO	3001-003.734 – 3ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	9 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SAK'ES COMERCIAL, EXPORTADORA E IMPORTADORA LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 09/04/2021

VALORAÇÃO ADUANEIRA. AFASTAMENTO DO VALOR DE TRANSAÇÃO. DÚVIDA RAZOÁVEL FUNDAMENTADA.

A ausência de comprovação das tratativas negociais e a incompatibilidade entre o preço declarado e valores usualmente praticados justificam o afastamento do método do valor de transação, conforme o art. 81 do Decreto nº 6.759/2009 (RA) e o Acordo de Valoração Aduaneira (AVAGATT/1994).

ARBITRAMENTO DO VALOR ADUANEIRO. MÉTODO BASEADO EM MERCADORIAS SIMILARES. LEGITIMIDADE.

É válido o arbitramento com base em declaração de importação de terceiro e consultas de mercado idôneas, quando demonstrada comparabilidade material e comercial. A legislação não exige número mínimo de paradigmas.

SUBFATURAMENTO. FRAUDE DOCUMENTAL. MULTA DE 100%.

Comprovada a falsidade ideológica do preço declarado, configura-se subfaturamento doloso, sujeitando o contribuinte à penalidade de 100% sobre a diferença dos tributos, conforme o art. 703 do RA c/c art. 70, II, "b", da Lei nº 10.833/2003.

ARBITRAMENTO DO VALOR ADUANEIRO. SUBFATURAMENTO. PRESUNÇÃO LEGÍTIMA DE FRAUDE. VALOR DECLARADO MANIFESTAMENTE INVEROSSÍMIL. PROVA INDICIÁRIA ROBUSTA. MANUTENÇÃO DO LANÇAMENTO.

Quando o valor declarado pelo importador revela-se manifestamente incompatível com o custo da matéria-prima, com as condições de mercado e com operações idênticas de importação, resta configurada a presunção

legítima de falsidade ideológica da fatura comercial, autorizando o afastamento do valor de transação e o arbitramento do valor aduaneiro, nos termos do art. 88 da MP nº 2.158-35/2001. A prova direta de conluio ou pagamento paralelo não é requisito indispensável quando o conjunto probatório demonstra a inverossimilhança econômica da operação. Não cabe ao julgador substituir a valoração técnica da fiscalização por presunções de boa-fé, quando os indícios objetivos conduzem à conclusão lógica de fraude.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidos os Conselheiros Daniel Moreno Castillo (relator) e Larissa Cássia Favaro Boldrin, que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Wilson Antonio de Souza Correa.

Assinado Digitalmente

Daniel Moreno Castillo – Relator

Assinado Digitalmente

Luiz Carlos de Barros Pereira – Presidente

Assinado Digitalmente

Wilson Antonio de Souza Correa – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Daniel Moreno Castillo, Jose de Assis Ferraz Neto (substituto[a] integral), Larissa Cassia Favaro Boldrin, Sergio Roberto Pereira Araujo, Wilson Antonio de Souza Correa, Luiz Carlos de Barros Pereira (Presidente) Ausente (s) o conselheiro(a) Marco Unaian Neves de Miranda, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Jose de Assis Ferraz Neto.

RELATÓRIO

O caso concreto trata de lavratura de auto de infração sob a alegação de fraude no valor do preço declarado em fatura comercial como manifestamente inferior aos valores praticados no mercado. Solicitou ao autuado, então, comprovações acerca das negociações com o fornecedor estrangeiro (China), tendo sido informado que tal contato teria ocorrido de forma direta e pessoal entre um sócio da empresa e o fornecedor como resposta à inexistência de tratativas com o mesmo.

Ademais, invocou a ausência de documentos de negociação, sob o argumento de que o importador teria alegado que a tratativa ocorreu de forma presencial, em viagem feita por um dos sócios à China. A fiscalização demonstrou que o último deslocamento do sócio havia ocorrido mais de dois anos antes da data do registro da declaração de importação. Indício, mas não prova por si só.

Com base nessa premissa de que a fatura comercial seria falsa, apenas em razão do preço ser baixo, pois nenhuma prova de fraude em relação à existência de eventual divergência entre os valores de embarque foi apurada pela fiscalização junto ao porto estrangeiro. Por outro lado, o pagamento das mercadorias já havia sido realizado de forma antecipada, em relação ao prazo concedido de até 180 dias para o pagamento.

Para respaldar o arbitramento, inclusive para efeitos de parâmetro para o estabelecimento de um valor de referência com o qual julgou o valor da operação, a Fiscalização apoiou-se em um único paradigma, consistente em uma declaração de importação de terceiro, e poucas cotações obtidas em sítios eletrônicos, sem a adequada comprovação de comparabilidade.

Diante da diversidade de apresentações do produto importado, que se encontrava disponível em embalagens unitárias e em conjuntos variados de recipientes, a Fiscalização aplicou ainda um suposto redutor de complexidade, estabelecendo um valor médio por peso do material de forma a estabelecer parâmetro não previsto no AVA-GATT. Adicionalmente, aponta para a cotação do principal material que compõe o produto importado para demonstrar que o valor da matéria prima é mais caro do que o valor do peso dos produtos.

Concluiu, então, pelo subfaturamento e aplicação do arbitramento, com as correspondentes penalidades.

O acórdão da DRJ mantém a autuação na sua integralidade, acolhendo a fraude em razão exclusiva do seu valor e inexistência da apresentação dos documentos que instruíam a operação.

Assim, a fiscalização desconsiderou o valor de transação declarado (art. 81 do RA/Dec. 6.759/2009 c/c art. 1º do AVA/Dec. 1.355/1994), por entendê-lo incompatível com o mercado, e procedeu ao arbitramento com base em DI de terceiro e pesquisas de preços (arts. 82 e 83 do RA).

Exigiu, por fim, todos os tributos sobre o valor arbitrado segundo metodologia própria de valoração que foi aplicada, e aplicou a multa de 100% sobre a diferença (art. 703 do RA c/c art. 70, II, “b”, da Lei nº 10.833/2003).

O contribuinte recorrente, no seu recurso voluntário, argui que, em síntese, o caso não é de fraude em relação ao valor declarado, não tendo sido essa provada a fraude nem a intenção de fraudar pela fiscalização. Que se trata de caso de subvaloração, onde não há intenção de lesar a Fazenda ou o Erário, ao ponto em que o subfaturamento reflete a intencionalidade da conduta.

Segundo a recorrente, essa intencionalidade, que distingue o subfaturamento da subvaloração é elemento decisivo na adequada interpretação e aplicação do direito aduaneiro e tributário.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

O ponto de partida da análise deve ser a verificação da constatação de fraude no caso concreto, suportada que está tal imputação apenas pelo fato de o preço ser baixo, de acordo com metodologias que não seguem o padrão legal de valoração aduaneira para casos de subvaloração.

O **Acordo de Valoração Aduaneira (AVA/GATT 1994)**, promulgado no Brasil pelo Decreto nº 1.355/1994, que estabelece de forma inequívoca que o valor aduaneiro é, prioritariamente, o valor de transação, entendido como o preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias vendidas para exportação ao país importador, devidamente ajustado.

Esse regime de prevalência do valor de transação só pode ser afastado diante de dúvida razoável, devidamente fundamentada, quanto à veracidade ou exatidão das informações prestadas. O mesmo Acordo é explícito ao vedar a utilização de valores arbitrários ou fictícios.

Feita essa moldura normativa, importa distinguir, como a doutrina e a jurisprudência reiteradamente têm feito, entre subvaloração e subfaturamento. A primeira corresponde a uma irregularidade sanável, decorrente de falha na comprovação do valor de transação ou de equívocos no método de cálculo, sem prova de dolo.

A segunda caracteriza-se pela fraude documental, isto é, pela falsidade material ou ideológica, quando a fatura não reflete o preço efetivamente pago. Enquanto a subvaloração conduz ao arbitramento, a imputação de subfaturamento reclama prova robusta da falsidade do preço, sem a qual não se justifica a aplicação da multa de 100% prevista no artigo 703.

O simples fato de o preço declarado se revelar bem inferior ao de mercadorias similares específicas, não basta para caracterizar de pronto, como silogismo, subfaturamento, devendo haver prova de falsidade, o que não existe nos autos. Outra prova de fraude seria a

existência de um pagamento diverso daquele apontado no documento indigitado pela fiscalização. Essa também está ausente no processo em questão, em que há comprovação do pagamento realizado sem dúvidas sobre a origem dos recursos.

A mera atribuição de valor a menor não autoriza a imputação de fraude, sendo necessária a demonstração de um subfaturamento qualificado por outros meios de fraude, o que não se verifica presente nos autos.

No caso concreto, o preço declarado abaixo de paradigmas de mercado e a ausência de documentos de negociação podem gerar dúvida razoável quanto à veracidade do valor de transação, mas não constituem, por si, prova de fraude. Por sua vez, a ausência de documentação formal de negociação, ainda que fragilize a defesa do contribuinte, não inverte o ônus da prova, e bem por isso há previsão normativa de que a autoridade alfandegária pode solicitar informações à autoridade exportadora. Essa seria uma excelente prova concreta, não mero indício, porém não foi produzida pela fiscalização, que não se valeu de todos os seus meios de produção de prova para invadir o campo das presunções indevidas.

O lapso temporal de dois anos entre a viagem do sócio e a importação pode ser considerado um indício, mas não supre a necessidade de demonstrar objetivamente que o preço pago divergiu do declarado.

Quanto ao arbitramento, sua validade está condicionada ao respeito à ordem sequencial dos métodos do AVA e à utilização de mercadorias idênticas ou similares, com a necessidade de atenção às condições de venda, volumes envolvidos e nível comercial, o de nem de longe foi realizado pela fiscalização no caso concreto.

O caso concreto teve um critério de estabelecimento do valor aduaneiro médio que não possui nenhuma previsão legal, consubstanciado na utilização de um único paradigma de importação de terceiro. Não se pode imaginar que uma média de mercado, em situação que exige a aplicação do menor preço, possa ser aferida por meio de um único precedente, cujos volumes não podem ser aferidos.

Somado a essa metodologia não ortodoxa, há nos autos pesquisas superficiais em sítios eletrônicos de itens similares ao importado, sem guardar nenhuma relação, nas pesquisas, a ponderação de preços em relação aos volumes negociados, ao ponto em que se distancia das normas de determinação do valor aduaneiro.

Distanciando-se ainda mais das normas específicas de aferição por arbitramento, a fiscalização traz aos autos um comparativo que se vale da aplicação de um critério artificial de “média por peso” para diferentes apresentações de produto. Além dessa metodologia ferir os acordos internacionais em questão em razão do uso de suposições, viola frontalmente os artigos 82 e 83 do Regulamento Aduaneiro, por implicar método arbitrário e fictício.

Cumprido destacar, de forma autônoma, que não existe no ordenamento jurídico aduaneiro brasileiro qualquer presunção legal de fraude baseada unicamente na circunstância de

o preço declarado ser inferior ao de mercado, ou mesmo abaixo do custo da matéria-prima. O que há é a possibilidade, de a autoridade aduaneira formar dúvida razoável e fundamentada quanto ao valor declarado e, diante disso, exigir esclarecimentos ou documentos adicionais, que no caso não foram apresentados.

Ao que tudo indica, a redação introduzida pelo §3º-A do artigo 689 do Regulamento Aduaneiro, pelo Decreto nº 10.550/2020, deixa claro que a falsidade ideológica relativa apenas ao preço declarado não autoriza a aplicação da pena de perdimento. É certo que o caso não trata de perdimento, porém, houve o afastamento da sanção mais grave que antes se tentava impor em tais casos. Com isso, reconheceu-se, no plano normativo, que o simples descompasso de valores não deve ser confundido com fraude em sentido estrito.

Assim, o preço baixo pode constituir indício, mas não é suficiente para caracterizar subfaturamento sem a demonstração de falsidade da fatura ou de divergência entre o preço pago e o declarado.

Do ponto de vista doutrinário, prevalece a distinção entre **subvalorização** e **subfaturamento**. A primeira traduz mera irregularidade sanável, sujeita ao arbitramento e ao recolhimento complementar de tributos; a segunda exige dolo e falsidade documental. Confundir uma situação com outra implica desrespeitar a gradação de condutas prevista na legislação e impor ao contribuinte sanções desproporcionais.

Portanto, o **valor baixo** — por si só — **não comprova fraude**. É apenas um sinal de alerta que autoriza a instauração do procedimento de revisão, mas que necessita de elementos adicionais para transformar-se em prova de subfaturamento. A imputação de fraude não pode decorrer de presunção abstrata, mas de fatos e documentos concretos que demonstrem a falsidade da fatura comercial.

Finalmente, quanto à invocação do custo da matéria-prima, importa observar que tal parâmetro não integra os critérios legais de valoração e artificializa a diferença apontada pela fiscalização.

Conclusão

Em face de todo o exposto, concluo que o preço declarado abaixo de paradigmas de mercado, a ausência de documentos negociais e a narrativa inconsistente do importador constituem indícios, mas não provas suficientes de fraude. Não há demonstração de que o preço efetivamente pago tenha sido superior ao declarado, razão pela qual não se configura subfaturamento.

Um único paradigma e algumas pesquisas de sites, de fato, não podem ser consideradas uma métrica adequada para o estabelecimento de um método comparativo que busque identificar uma média de valor e o menor valor aplicável.

Conclusões.

O arbitramento efetuado é nulo, por não observar os métodos e critérios do AVA e por adotar paradigma único. Tampouco cabe a multa de 100% prevista no artigo 703 sem prova da divergência entre o preço declarado e o efetivamente pago pelo importador, não sendo a mera previsão de pagamento em até 180 um indício concreto de fraude.

Dou provimento ao recurso voluntário, para anular o arbitramento e afastar as penalidades aplicadas, restabelecendo o valor de transação declarado pelo importador, elemento primário de aferição.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Daniel Moreno Castillo

VOTO VENCEDOR

Conselheiro, Wilson Antonio de Souza Correa redator designado

Peço vênua ao nobre Relator, em que pese seu perfulgente voto, onde não me insurjo com relação ao seu raciocínio lógico e tampouco com sua base legal decisória, mas sim com a motivação fática que conduz a constatação de fraude, onde, para ele ficou claro que a constatação de fraude, como quer a Fiscalização, não ficou cristalino considerando que i) o preço declarado abaixo de paradigmas de mercado, ii) a ausência de documentos negociais e a iii) narrativa inconsistente do importador constituem indícios, mas não provas suficientes para configurar a fraude. E, nesse sentido é que divergimos, eis que, aos olhos desse julgador há indícios evidentes da fraude.

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela SAK'ES Comercial, Exportadora e Importadora Ltda., contra decisão da 7ª Turma da DRJ03, que julgou improcedente a impugnação e manteve integralmente o auto de infração lavrado por subfaturamento de valores declarados em importação de potes de vidro borossilicato com tampa plástica de origem chinesa.

A Fiscalização apurou que os valores declarados estavam muito abaixo dos preços de mercado, inclusive inferiores ao custo da própria sílica, matéria-prima do vidro. O relatório apontou ainda que o sócio da empresa alegou negociação presencial na China, mas não viajou ao país nos anos da transação, e que não foram apresentados documentos comprobatórios da negociação.

Com base nessas evidências, a autoridade afastou o valor de transação e aplicou o arbitramento previsto no art. 88 da MP nº 2.158-35/2001, utilizando como referência uma DI de terceiro com produto idêntico e pesquisas de mercado.

A DRJ manteve a autuação integralmente, reconhecendo a existência de fraude. O Relator deste Colegiado, por sua vez, votou por dar provimento integral ao Recurso Voluntário, sob o fundamento de que não houve prova concreta de fraude, mas apenas indícios de sub-valoração. Com a devida vênia, dirijo integralmente dele (Relator).

FUNDAMENTAÇÃO

Da natureza da fraude aduaneira e do ônus da prova

O art. 88 da MP nº 2.158-35/2001 confere à autoridade aduaneira o poder-dever de arbitrar o valor aduaneiro quando comprovadas fraude, sonegação ou conluio. A comprovação, no contexto aduaneiro, não exige confissão ou prova direta, bastando indícios objetivos, consistentes e convergentes capazes de demonstrar a falsidade do valor declarado.

Da distinção entre sub-valoração e subfaturamento

Com a devida vênia ao relator, não se trata aqui de simples sub-valoração. A sub-valoração pressupõe dúvida sobre o valor, sanável pelos métodos do AVA-GATT; o subfaturamento, por outro lado, decorre da falsidade ideológica do documento comercial. A discrepância de mais de 500% entre o preço declarado e o de mercado é inverossímil e caracteriza fraude.

Da legitimidade do arbitramento e da metodologia adotada

A autoridade fiscal utilizou DI de mercadoria idêntica da mesma origem e fabricante. Mesmo com paradigma único, a diferença acentuada de valores autoriza o arbitramento

Das penalidades aplicadas

Comprovado o subfaturamento, corretas as penalidades de 100% (art. 703 do RA/2009) e 150% (art. 44, §1º, II, Lei nº 9.430/1996), pois configurado o dolo específico de reduzir tributos por meio de falsidade documental.

O Acordo de Valoração Aduaneira (AVA-GATT/1994), promulgado pelo Decreto nº 1.355/1994, confere primazia ao valor de transação desde que não existam dúvidas quanto à sua veracidade ou exatidão. No caso concreto, a fiscalização identificou preço declarado muito inferior às referências de mercado e ausência de documentação negocial mínima que comprovasse as tratativas com o fornecedor estrangeiro. Esses elementos configuram dúvida razoável (art. 81, §1º, RA), legitimando o afastamento do valor de transação.

Superado o método 1, o arbitramento foi corretamente efetuado com base em mercadorias similares (método 2), conforme o art. 82 do RA. O uso de uma DI de terceiro, devidamente motivada e comparável, é legítimo e amplamente aceito pela jurisprudência do CARF (v.g., Acórdãos Nº 3302-008.134 (2ª TO / 3ª Câmara / 3ª Seção) – sessão 29/01/2020). As consultas eletrônicas serviram apenas como reforço de razoabilidade e não como base exclusiva do cálculo.

O ônus da prova foi corretamente distribuído: cabia à Recorrente comprovar a veracidade do valor declarado (art. 82, RA). A ausência de documentos idôneos consolida a dúvida e sustenta o arbitramento.

A conduta caracteriza falsidade ideológica quanto ao preço declarado, enquadrando-se no art. 703 do RA e art. 70, II, “b”, da Lei nº 10.833/2003, que prevê multa de 100% sobre a diferença dos tributos.

Concluo que deve ser mantida a autuação em sua totalidade, negando provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

Assinado Digitalmente
Wilson Antonio de Souza Correa