



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10909.720623/2022-46
ACÓRDÃO	3402-013.361 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	20 de julho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	WSTRADE COMERCIAL EM IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Importação - II

Data do fato gerador: 13/01/2022

IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS. DESPACHO ADUANEIRO. COMPETÊNCIA.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não é competente para apreciar questões relacionadas ao fluxo do despacho aduaneiro e à retenção de mercadorias no recinto alfandegado, matérias que devem ser tratadas perante a autoridade aduaneira competente ou na via judicial própria.

TRIBUTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO. CONTRIBUINTE. IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM.

O contribuinte dos tributos incidentes na importação é o importador, assim considerada qualquer pessoa que promova a entrada de mercadoria estrangeira no território nacional. Na importação por conta e ordem de terceiros, a importadora reveste-se de todas as condições de contribuinte, sendo irrelevante, para fins tributários, o contrato de prestação de serviços firmado com a adquirente.

TERMO DE ARBITRAMENTO. REQUISITOS FORMAIS. ART. 10 DO DECRETO 70.235 DE 1972.

Os requisitos formais do art. 10 do Decreto 70.235 de 1972 aplicam-se ao auto de infração e não aos atos praticados no curso do procedimento fiscal. A ausência de número ou data no Termo de Arbitramento não configura vício capaz de anular o lançamento, sobretudo quando não demonstrado prejuízo concreto ao exercício do contraditório e da ampla defesa.

ARBITRAMENTO DO PREÇO. ART. 70 DA LEI Nº 10.833/2003. DOCUMENTOS COMPROBATÓRIOS DA TRANSAÇÃO COMERCIAL. MÉTODO

SUBSTITUTIVO. INAPLICABILIDADE DO ARBITRAMENTO DO ART. 88 DA MP Nº 2.158-35/2001.

A ausência de documentos comprobatórios da transação comercial (contrato, correspondência comercial, cotações de preços, declaração de exportação) enquadra-se na hipótese do inciso I do art. 70 da Lei nº 10.833/2003, cuja consequência legal é a apuração do valor aduaneiro por método substitutivo ao valor de transação, dentro do próprio sistema de valoração do Acordo de Valoração Aduaneira. O arbitramento do preço da mercadoria previsto no art. 88 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, com as consequências mais gravosas do inciso II do art. 70 (multas cumulativas de 5% e 100%), é reservado à hipótese de descumprimento da obrigação de apresentar os documentos obrigatórios de instrução da própria declaração de importação (conhecimento de carga, fatura comercial e romaneio, art. 18, caput, da IN SRF nº 680/2006), os quais, no caso concreto, foram regularmente apresentados.

SUBFATURAMENTO. FRAUDE. FALSIDADE IDEOLÓGICA. FUNDAMENTO DO LANÇAMENTO. MOTIVAÇÃO VINCULADA.

O lançamento fundamentou o arbitramento na conclusão de que a divergência de preços caracterizava subfaturamento fraudulento. Afastada essa premissa por insuficiência de provas, não compete ao órgão julgador substituir a motivação do lançamento por fundamento jurídico diverso do efetivamente exposto pela autoridade fiscal, sob pena de inovação da motivação do ato administrativo e de cerceamento do contraditório exercido sobre o fundamento realmente empregado.

ARBITRAMENTO INAPLICÁVEL. NULIDADE DA BASE DE CÁLCULO. MULTAS. PREJUDICIALIDADE.

Reconhecida a inaplicabilidade do arbitramento à hipótese dos autos, ficam prejudicadas a exigência das diferenças de II, IPI, PIS e COFINS calculadas sobre a base arbitrada, a multa de 100% sobre a diferença entre o preço declarado e o arbitrado (art. 88, parágrafo único, da MP nº 2.158-35/2001) e a multa de ofício remanescente, impondo-se o cancelamento integral do crédito tributário exigido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário para cancelar o Auto de Infração.

Assinado Digitalmente

José de Assis Ferraz Neto – Relator

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Anselmo Messias Ferraz Alves, Cynthia Elena de Campos, Jose de Assis Ferraz Neto, Alessandra Lessa dos Santos, Rafael de Souza Medeiros, Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 108-040.817, proferido pela 16ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil - DRJ/08, que por unanimidade de votos, em 25/10/2023, julgou procedente em parte a impugnação, mantendo-se em parte o crédito tributário exigido, conforme ementa abaixo:

Assunto: Imposto sobre a Importação - II

Data do fato gerador: 13/01/2022

DELEGACIAS DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO. COMPETÊNCIA.

As Delegacias da Receita Federal de Julgamento não são competentes para apreciar recursos contra decisões das autoridades fiscais relacionadas ao fluxo do despacho aduaneiro.

TRIBUTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO. CONTRIBUINTE.

O contribuinte dos tributos incidentes na importação é o importador, assim considerada qualquer pessoa que promova a entrada de mercadoria estrangeira no território nacional.

PROCEDIMENTO FISCAL. ART 10 DO DECRETO 70.235 DE 1972.

Os requisitos do art. 10 do Decreto 70.235 de 1972 não são aplicáveis às intimações realizadas no curso do procedimento fiscal.

ARBITRAMENTO DO PREÇO. VALOR ADUANEIRO. GUARDA E ORDEM DE DOCUMENTOS.

O arbitramento do preço da mercadoria, previsto no artigo 88 da Medida Provisória 2.158-35/2001, é cabível quando o importador descumprir a obrigação de manter em boa guarda e ordem os documentos obrigatórios relativos à instrução de declarações aduaneiras.

ARBITRAMENTO DE PREÇO. CRITÉRIOS. ORDEM SEQUENCIAL.

O arbitramento deve observar os critérios estabelecidos no art. 88, da MP nº 2.158-35/2001, os quais devem ser aplicados em ordem sequencial.

SUBFATURAMENTO. FRAUDE. FALSIDADE IDEOLÓGICA.

Para a qualificação da multa de ofício deve restar devidamente demonstrada a real intenção dolosa do contribuinte. A mera divergência, ainda que acentuada, entre o valor declarado na DI e aqueles obtidos em DI paradigmas, não é suficiente para se concluir pela prática fraudulenta de subfaturamento.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Por bem descrever os fatos ocorridos até aquele momento, transcrevo o relatório da decisão recorrida:

Contra a contribuinte acima identificada foram lavrados os Autos de Infração de fls. 04/34 com lançamento de Imposto de Importação (II), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), PIS, COFINS e multa aduaneira, totalizando o crédito tributário, acrescido da multa de ofício e juros de mora, no valor de R\$ 1.374.363,23.

Conforme se depreende dos autos, os lançamentos referem-se a diferença de tributos não recolhidos em razão de “Declaração Inexata do Preço da Mercadoria” na importação, assim como aplicação de multa aduaneira e de multa de ofício qualificada uma vez constatado o intuito fraudulento na operação.

No decorrer da ação fiscal, que culminou com o presente lançamento, a autoridade tributária apurou que os preços das mercadorias informadas nas adições 004, 005 e 006 da DI nº 22/0081261-1, foram declarados com valores abaixo do efetivamente pago pelo importador.

A importação em tela foi realizada pela WSTRADE Comercial em Importação e Exportação LTDA, por conta e ordem da QBX Comercial Importação e Exportação de Mercadorias em Geral EIRELI.

Abaixo excertos do Relatório Fiscal de fls. 35/64 com a narrativa e conclusões obtidas no curso do procedimento de fiscalização:

1. A DI 22/0081261-1, registrada em 13 de janeiro de 2022, inicialmente parametrizada no canal de verde, foi direcionada para o canal vermelho de

conferência aduaneira, sendo, posteriormente, submetida à SEFIA/ALF/ITJ para análise de indícios de subfaturamento de preços, sobretudo, dos leitores de código de barras, câmeras de monitoramento e refletores de led relacionados na ADIÇÃO 004, na ADIÇÃO 005 e na ADIÇÃO 006, respectivamente.

2. Após a verificação física da carga, o importador foi intimado a efetuar alguns ajustes na declaração. Foi intimado, ainda, a apresentar documentos e a prestar esclarecimentos sobre as negociações realizadas com o exportador. Foi, porém, evasivo em suas respostas. Alegando que todos os contatos com o exportador foram realizados verbalmente, não apresentou um contrato e nem qualquer correspondência comercial estabelecida entre as partes. Não apresentou cotação de preços de produtos idênticos ou similares e, também, não apresentou a declaração de exportação das mercadorias à aduana chinesa.

3. Como não foi possível apurar o preço efetivamente praticado das mercadorias relacionadas nas adições supracitadas, em 22 de março de 2022, a fiscalização determinou a base de cálculo dos tributos incidentes, e demais direitos, mediante arbitramento.

4. ADIÇÃO 004 – NCM 8471.90.12 – LEITOR MANUAL DE CÓDIGO DE BARRA, SEM FIO, MARCA QBX. Foram importadas 2.500 unidades, declarados por US\$ 0,55 (FOB), cada. Pelas pesquisas realizadas trata-se de um modelo OEM idêntico/similar ao fabricado pela SHENZHEN YUHENGDA TECHNOLOGY CO. LTD.

5. O importador declarou o leitor de código de barra por menos de 5% do valor anunciado pelo provável fabricante em seu portal no ALIBABA, plataforma de comércio eletrônico chinês para venda de produtos no ATACADO, US\$ 12,59 (FOB).

6. O próprio importador, em sua manifestação de inconformidade, nos faz chegar a esta mesma conclusão ao relacionar anúncios com preços mínimos muito superiores ao declarado.

7. A análise da DI 21/1539623-4, de 13 de agosto de 2021, que registra a importação de leitores de código de barra do mesmo fabricante, confirma o subfaturamento.

8. ADIÇÃO 005 – NCM 8525.80.19 – CÂMERA DE VIDEO MONITORAMENTO DE 1080 PIXELS DE RESOLUÇÃO, WIFI, MODELO “DOME” QBX-A8. Foram importadas 2.400 unidades, relacionados por US\$ 2,67 (FOB), cada. O fabricante seria a SHENZHEN TRISVISION TECHNOLOGY CO., LTD. Nas pesquisas realizadas foi possível localizar anúncios de câmeras de vídeo monitoramento com características comuns e aparência visual idêntica por valores muito superiores.

9. Para contestar o preço arbitrado de US\$ 16,80, o importador, em sua manifestação de inconformidade, relacionou 3 anúncios de câmeras similares com preços mínimos muito superiores ao por ele declarado.

10. ADIÇÃO 006 – NCM 9405.10.93 – REFLETORES DE LED PARA SEREM FIXADOS EM PAREDE OU TETO. Foram importadas 10.000 unidades do modelo de 100W e 5.000 unidades do modelo de 200W por US\$ 0,9900 (FOB) e US\$ 1,0900 (FOB), cada, respectivamente. A diferença de preços entre os modelos por si só já demonstra que os valores são irrealistas. O preço de cada modelo é, de certa forma, diretamente proporcional a potência disponibilizada.

11. Consulta realizada no COMEXSTAT, portal de acesso público a dados estatísticos do comércio exterior brasileiro, indicou que as mercadorias classificadas na NCM 9405.10.93 foram importadas da CHINA, em 2021, por US\$ 4,18/KG (FOB).

12. Consulta realizada no RECEITADATA, banco de dados institucional, indicou que as mercadorias classificadas na NCM 9405.10.93 descritas com as palavras (“REFLETOR”) e (“100W” ou “100 W” ou “200W” ou “200 W”) foram importadas da CHINA, em 2021, por US\$ 4,36/KG (FOB).

13. Analisamos as declarações de uma grande empresa nacional que importa regularmente grande volume de produtos de iluminação, incluindo refletores com características similares as da marca QBX. Em 3 de setembro de 2021, essa empresa registrou a DI 21/1684708-6 relacionando, dentre outros itens, 15.800 unidades de um refletor de 100W de potência por US\$ 4,4100 (FOB), cada. No mesmo dia, registrou a DI 21/1684849-0 relacionando, dentre outros itens, 7.512 unidades de um refletor de 200W de potência por US\$ 8,7150 (FOB), cada.

14. Esse quadro probatório compromete sobremaneira a VERACIDADE da declaração de importação, bem como a AUTENTICIDADE dos documentos instrutivos apresentados. A prestação de informações inverídicas caracterizada pelo SUBFATURAMENTO DE PREÇOS é um ATO FRAUDULENTO que tem por finalidade REDUZIR O MONTANTE DOS TRIBUTOS DEVIDOS.

15. Não sendo possível atestar o preço efetivamente praticado nas importações analisadas, sobretudo pela falsidade ideológica das faturas comerciais apresentadas, determina-se a base de cálculo dos tributos devidos mediante arbitramento.

16. ADIÇÃO 004 – ITEM 01: US\$ 10,2000 (FOB), a unidade. Critério: Preço de mercadoria idêntica ou similar relacionada na DI 21/1539623-4 anteriormente referenciada neste auto.

17. ADIÇÃO 005 – ITEM 01: US\$ 10,0000 (FOB), a unidade. Critério: Preço no mercado internacional apurado pelo próprio contribuinte em pesquisa por ele mesmo realizada.

18. ADIÇÃO 006 – ITEM 01: US\$ 4,4100 (FOB), a unidade Critério: Preço de mercadoria idêntica ou similar relacionada na DI 21/1684708-6 anteriormente referenciada neste auto.

19. ADIÇÃO 006 – ITEM 02: US\$ 8,7150 (FOB), a unidade Critério: Preço de mercadoria idêntica ou similar relacionada na DI 21/1684708-6 anteriormente referenciada neste auto.

20. Sem prejuízo da exigência dos tributos devidos, a legislação determina a aplicação de multa de 100% sobre a diferença apurada entre o preço declarado e o preço arbitrado.

21. Estima-se, em razão do subfaturamento constatado, que a sonegação de tributos federais tenha sido, conforme demonstrativos constantes no presente auto, em R\$ 289.613,11 (duzentos e oitenta e nove mil e seiscentos e treze reais e onze centavos). A legislação determina o pagamento dos tributos devidos com multa de mora.

22. Determina, ainda, a aplicação de multa de 150% sobre o valor sonegado dos tributos, que totaliza R\$ 434.419,69 (quatrocentos e trinta e quatro mil e quatrocentos e dezenove reais e sessenta e nove centavos), com direito a redução do pagamento.

Assim, o procedimento fiscal foi encerrado com a lavratura dos citados autos de infração, tendo sido, ainda, arrolada como sujeito passivo solidário a empresa QBX Comercial Importação e Exportação de Mercadorias em Geral EIRELI, nos termos do art. 95 do Decreto -Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966.

O sujeito passivo principal, WSTRADE Comercial em Importação e Exportação LTDA (WSTRADE), foi cientificado em 29/07/2022 (fls. 125) e, inconformado, apresentou, em 30/08/2022, a impugnação de fls. 201/247, em que alega, em breve síntese, que:

ILEGITIMIDADE PASSIVA DA IMPUGNANTE.

1. Cumpre registrar que, é indevida a imputação da importadora IMPUGNANTE como responsável pelo suposto subfaturamento, já que é preclaro a ausência do aspecto material de sua conduta, eis que não possui qualquer relação ou conhecimento no tocante a parte comercial e negocial entre a adquirente e o exportador.

2. A empresa IMPUGNANTE foi contratada pela empresa QBX para, mediante a prestação de serviços, efetuar importações de mercadorias na modalidade de conta e ordem de terceiros (conforme Instrução Normativa RFB nº. 1.861/2018), na qual a IMPUGNANTE realizaria os serviços de importação de mercadorias adquiridas pela QI13X no exterior.

3. A referida Instrução Normativa deixa claro que a IMPUGNANTE, nas operações de “importação por conta e ordem de terceiros”, não é a importadora destinatária da mercadoria, pois apenas lhe compete o despacho aduaneiro da mercadoria adquirida por outra pessoa, a qual esta sim é a adquirente e mandante da importação, ou seja, a empresa IMPUGNANTE agiu apenas como mandatária da operação de importação.

4. Diante do contrato firmado e do Relatório Fiscal, o qual não apontou qualquer envolvimento da IMPUGNANTE na suposta falsidade ideológica em relação aos preços praticados, certo é que a empresa IMPUGNANTE não pode ser responsabilizada pelo auto de infração lançado, muito menos pelas multas de ofício e pela multa administrativa de valor equivalente a diferença do valor declarado das mercadorias em comparação ao valor arbitrado.

5. Os fatos narrados, assim como os documentos relatados no Relatório Fiscal, demonstram unicamente que as circunstâncias que motivaram o Auto de Infração não possuem qualquer relação com a empresa IMPUGNANTE, sendo esta mera mandatária da empresa QBX, a qual contratou a IMPUGNANTE para realizar as importações, motivo pelo qual esta não pode ser responsabilizada pela suposta prática de subfaturamento.

6. Em nenhum momento do Relatório Fiscal restou comprovada a participação da IMPUGNANTE na negociação dos preços e condições relacionados aos valores das mercadorias importadas, restando caracterizada de maneira preclara a ausência de provas e indícios acerca da responsabilidade da empresa no tocante a qualquer suposição de subfaturamento das mercadorias importadas.

NECESSIDADE DE DESMEMBRAMENTO PARA LIBERAÇÃO DAS MERCADORIAS RESTANTES DA DI.

7. Cabe-nos informar que a autuação em questão impõe a suposta prática de subfaturamento somente em relação às seguintes mercadorias: item 01 da Adição 004; item 01 da Adição 005; item 01 da Adição 006; e tem 02 da mesma Adição 006, não havendo nada há que se investigar quanto às mercadorias da Adição 001, 002 e 003, mostrando-se indevida a retenção das mesmas.

8. Assim, ante a inexistência de suspeitas e autuação sobre as mercadorias da Adição 001, 002 e 003, solicita-se o desmembramento dos Autos Administrativo, com a finalidade de se dar imediato prosseguimento ao desembaraço aduaneiro das referidas mercadorias, liberando-as em favor da IMPUGNANTE para que possa ao menos amezinhar os prejuízos que a presente Autuação já está lhe causando.

NULIDADE DO TERMO DE ARBITRAMENTO.

9. Na Manifestação de Inconformidade apresentada pela adquirente houve pedido de nulidade do Termo de arbitramento, acontece que sobre referido pedido nada foi decidido pela Fiscalização, o que faz com que a IMPUGNANTE levante tal ponto, ante sua consequência direta com a anulação do presente Auto ora impugnado.

10. Em preliminar de mérito, traz à baila a nulidade do Termo de Arbitramento, eis que fere um dos princípios basilares da Administração: o da publicidade.

11. A exemplo utilizando a previsão do Art. 10 do Decreto nº. 70.235/1972 analogamente, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal.

12. De mesma forma, quanto à capitulação, a data da lavratura é item básico a garantir o devido processo legal, com o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa, princípios constitucionalmente garantidos. Sua inobservância, assim, enseja mácula apta a conferir a nulidade do Termo de Arbitramento e como consequência a anulação do presente Auto, sendo o que se requer preliminarmente.

SUBFATURAMENTO – RETENÇÃO E VALORAÇÃO INDEVIDAS DAS MERCADORIAS.

13. No presente caso alegou-se suposta ocorrência de SUBFATURAMENTO, e de forma unilateral e sem a devida motivação e prova válida calcada em laudo, o Ilustre AFRF13 valorou os preços das mercadorias constantes da DI acima mencionada utilizando-se de métodos inadequados não aplicando o disposto nos critérios de valoração contidos no AVA-GATT.

14. Cabe aqui fazermos uma ressalva que usualmente o conceito de subfaturamento é o ato ilícito, consistente na declaração do valor aduaneiro baseada em informação falsa, que não reflete o preço efetivamente pago pelo importador, superior ao apresentado – ou seja, o valor indicado não se mostraria o real valor aduaneiro da operação.

15. Acontece que, frisamos que na referida valoração o Ilustre AFRFB deixou de observar e aplicar o que dispõe o Acordo de Valoração Aduaneira (AVA-1994) que estabelece seis métodos de valoração que devem ser aplicados de forma sequencial, subsidiária e rígida pelas autoridades aduaneiras.

16. A regra é que se aplique o primeiro método, em caso de impossibilidade, se aplique o segundo, caso ambos se mostrem inviáveis, aplicar-se-á o terceiro método e assim por diante.

17. Não bastasse a comprovação acima mencionada restou evidente nestes autos que os valores abaixo do mercado estão devidamente esclarecidos, pois a IMPUGNANTE provou que os preços muitas vezes costumam oscilar numa grande margem, isso conforme a quantidade do pedido, o que significa uma variação enorme no preço do produto, o que inequivocamente faz com que os valores obtidos nas negociações da adquirente junto ao exportador sejam muito mais competitivos.

18. Veja inclusive Ilustre Delegado que foi ressaltado nos autos que o exportador é uma trading company, o que é de se prever que tenha volume suficiente de negociação a ensejar preços diferenciados, sem falarmos da parceria comercial de longa data entre a adquirente e a Exportadora.

19. Ocorre que, diferentemente do que se verifica no presente caso, o Ilustre AFRF13 não aplicou o regramento que dita a valoração aduaneira disciplinada pelas normas do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio – GATT, Decreto nº 1.355/94, cujo art. 1º dispõe que a base primeira para a valoração aduaneira é o valor de transação, comprovado, no caso, mediante fatura comercial.

20. Vale aqui salientar que não só a especificidade dos produtos, a relação comercial estreita e fiel entre Exportador e adquirente, descontos concedidos, e, também a relação construída em volume do mesmo exportador em outras importações fazem crer que as suspeitas de subfaturamento que o Ilustre AFRF13 tentou configurar não merecem prosperar tornando indevida não só a retenção das mercadorias, como também o arbitramento de valores cujas discordâncias foram manifestadas através de manifestação de inconformidade, como também indevidas restam as cobranças das multas aplicadas e diferenças de tributos aplicada objeto deste Auto de Infração.

21. A IMPUGNANTE defende veementemente que os valores declarados são os valores de fato transacionados, como demonstrado na manifestação de inconformidade apresentada pela adquirente.

22. Novamente frisamos que o ponto fulcral que descaracteriza a alegação de ocorrência de subfaturamento expressada pelo Ilustre AFRFB é o fato de que a adquirente possui longa parceria comercial com a Exportadora, compra em grandes quantidades, e, portanto, esta condição é de essencial importância, pois lhe dá a oportunidade de contar com valores realmente diferenciados de seus produtos, o tornando mais competitivo no mercado nacional.

23. Assim, resta claro que a IMPUGNANTE NÃO PODERIA ATRIBUIR OUTRO VALOR À TRANSAÇÃO SENÃO AQUELES CONSTANTES DA FATURA COMERCIAL que, na verdade, representa o valor pago pelas mercadorias adquiridas.

24. Veja que não há nenhuma prova de ocorrência de subfaturamento, que por sua vez, resumidamente consiste na inserção de informações que não refletem a realidade nos documentos instrutivos das operações de importação e exportação, especificamente com relação a redução do valor da operação.

25. É certo que o equívoco no Arbitramento e a ausência de provas para apuração de suposto subfaturamento, notadamente, ocasiona GRAVE prejuízo ao exercício ao contraditório da IMPUGNANTE e não condiz com a conduta exigida pela fiscalização aduaneira, que deve ser pautada sempre nos estritos limites da legalidade e sempre motivada, conforme dispõe o art. 37 da Constituição Federal.

26. Não se configura o subfaturamento do valor da transação quando a fiscalização deixa de aduzir provas concretas de que o valor aduaneiro indicado na fatura e declarado ao órgão aduaneiro não representa o preço efetivamente pago pelas mercadorias importadas, as pesquisas em site de vendas no varejo são muito precárias para a real valoração.

27. Para a aplicação da multa do art. 88, parágrafo único, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, há que se ter configurada a ocorrência de fraude, sonegação ou conluio, isto é, há que se caracterizar o subfaturamento.

28. Enquanto o Regulamento Aduaneiro faz a exigência de um parecer fundamentado para justificar a impossibilidade de se valorar uma operação pelo valor da transação, a r. Autoridade Aduaneira o faz – enviezadamente – pela

plataforma de venda “online” ALIBABA, sob o insignificante argumento de que é “uma plataforma de comércio eletrônico de produtos chineses no VAREJO. Apesar das quantidades negociadas, não há como se justificar a grande diferença de preços observada”. (pag. 9/11, Termo de Arbitramento).

29. Apesar da iniciativa da Autoridade em buscar diretamente cotação no site, tal conduta está em completa dissonância com o que dispõe o parágrafo único do Art. 82.

30. Ainda assim, considerando as alegações de preços incompatíveis a supostamente ensejarem o equivocado arbitramento, A ADQUIRENTE DAS MERCADORIAS TROUXE EM SUA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE À TÍTULO DE EXEMPLO CONSULTA DE PREÇOS NA MESMA FONTE UTILIZADA PELA AUTORIDADE, mostrando a enorme variação de preços em relação a quantidade comprada, sem falarmos da variação dos preços que se mostram evidentes em relação a parceria comercial de longa data entre a adquirente e a Exportadora, não havendo qualquer intenção dolosa e/ou falsidade na DI nº. 22/0081261-1.

31. Veja que no referido parecer é muito bem explanado e evidenciado que há diversos fatores que afetam o custo final de uma mercadoria, a qualidade, a quantidade e do tipo de mercadorias ofertadas, suas matérias-primas de fabricação, sem falarmos nos descontos por quantidade, por vezes significativo, como se apresentou no presente caso.

32. Ilmo. Julgador, em caso similar inclusive, no Processo Administrativo no 11128.722279/2017-12 da DRJ-SP – Delegacia de Julgamento da Receita Federal, a própria RFB anulou o auto de infração de contribuinte que teve contra si lavrado multa por subfaturamento cujo arbitramento fora feito de maneira inadequada, com base na média de preço por quilo da NCM.

33. Frisamos que os valores são decorrentes de negociação comercial da trading com os fabricantes e que isto é prática comum não apenas no comércio exterior, mas em qualquer relação comercial decorrente no sistema capitalista – comprar em volume para conseguir preços competitivos e vender com boa margem de lucro.

34. Frisamos novamente que a IMPUGNANTE antes do arbitramento dos preços por parte do AFRFB, apresentou Declaração de Exportação (doc. 01), a fim de melhor esclarecer os preços praticados e a lisura da operação, bem como a respectiva tradução juramentada (doc. 02).

35. Juntando-se igualmente a Declaração simples do Exportador BRAZIL SHENGSHI TRADE IMPORT & EXPORT CO., LIMITED dando conta do já alegado, qual seja o fato de as negociações terem sido realizadas, em sua totalidade e pela confiança entre as partes, conhecidas de longa data, além da praticidade necessária à dinâmica negocial, por aplicativo de mensagens (doc. 03).

36. Impende salientar que referida Declaração de Exportação considera valores agrupados em decorrência da necessária unificação perante a Alfândega chinesa,

o que acaba por divergir dos valores da Fatura Comercial na quarta/quinta casa decimal.

ARBITRARIEDADE DAS MULTAS APLICADAS – CONFISCO E BIS IN IDEM.

37. Caso não seja o Vosso entendimento pela anulação do presente Auto, cabível aqui o afastamento e quiçá a redução das multas aplicadas no presente Auto de Infração, isso porque denotam as mesmas caráter confiscatório e violadoras do non bis in idem.

38. A incongruência das alegações fiscais atinge seu ápice na pretendida aplicação de multa no patamar de 150% (cento e cinquenta por cento) sobre as diferenças de tributos, nos casos de sonegação, fraude ou conluio, conforme excertos mencionados.

39. Não restou configurada a fraude (cujo entendimento diverso caracteriza o cerceamento de defesa, eis que não há defesa para fatos inexistentes), em virtude de que nada foi escondido (01), nenhum tributo deixou de ser pago (02), e a IMPUGNANTE e a adquirente estão habilitadas no Comércio Exterior (03); não cabendo, em absoluto, nenhum elemento que “presuma” a fraude, que, sabidamente, NÃO SE PRESUME.

40. Não há que se falar também em simulação, posto estarem demonstradas as circunstâncias nas quais as operações foram efetuadas, sem má-fé, conluio ou qualquer ardil fraudulento que – como pretende fazer crer o Fisco – a ora IMPUGNANTE tenha supostamente lançado mão, carece a tipificação de enquadramento condizente com a conduta levada a efeito.

41. Olvida a Autoridade a negociação havida entre a adquirente e o exportador, mormente em se tratando de volumes de atacado e a preços de mercado, geralmente competitivo ao extremo.

42. Isto é, além dos valores absurdos de arbitramento, e, por si só da multa de 100%, ainda aplicou novas penalidades, cumulativas, no percentual de 150%, culminando em valor total de 250% sobre a diferença do valor aduaneiro.

43. Fato é que além de ter caráter claramente confiscatório, as multas acima indicadas não poderiam, sob hipótese alguma, ter sido aplicadas de forma sucessiva e cumulativa, razão pela qual deverá este juízo anulá-las de forma imediata.

44. Pretende a AFRFB penalizar duplamente a IMPUGNANTE pela mesma conduta, a qual está baseada em suposições da AFRFB, ainda que a IMPUGNANTE tenha, administrativamente, demonstrado por todos os meios de prova possíveis que, em verdade, não há que se falar de suposto subfaturamento, no caso em tela.

45. A imposição de mais de uma sanção para uma mesma conduta ilícita constitui flagrante ofensa ao ne bis in idem, enquanto projeção jurídica do princípio da proporcionalidade. No campo do direito tributário, é inegável sua aplicação.

IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DE DUPLA PENALIDADE.

46. Conforme mencionado acima, ainda que no Auto de Infração já tenha ocorrido a aplicação de multa punitiva, a Fiscalização também procedeu com a apreensão da mercadoria objeto da DI 22/0081261-1, conduta esta que implica em dupla penalidade. Todavia, é certo que há a vedação para tal penalidade em duplicidade.

47. Um dos princípios fundamentais do direito nacional e internacional é o princípio da vedação a dupla incriminação ou princípio non bis in idem.

48. Tal princípio proíbe que uma pessoa seja processada, julgada e condenada mais de uma vez pela mesma conduta.

49. Em oposição e como limite ao poder sancionatório reconhecido ao Estado, esta vedação à dupla penalidade expressa a ideia de unidade do ilícito e da necessária proporcionalidade entre a sanção e a grau da ilicitude presente na conduta. É legítimo que atos contrários ao Direito sejam sancionados, mas tais sanções devem ser adequadas, necessárias e proporcionais, vale dizer, não podem ser excessivas, exageradas ou cumulativas.

50. Deste modo, o fundamento desta impugnação consiste na alegação de que, embora o subfaturamento, que aqui é apenas uma hipótese, caracterize falsidade ideológica, não constitui hipótese de aplicação da pena perdimento, mas sim de multa, o que não justifica a apreensão da mercadoria em conjunto com a aplicação da pena de multa aplicada. Frise-se, ainda, que no presente caso se trata de suposição de subfaturamento por parte da Autoridade Fiscal, nada tendo sido provado neste sentido.

51. Como não bastasse a mais clara e incontroversa inaplicabilidade de pena de perdimento à caso de (suposto) subfaturamento, ainda que se considerar, ainda os termos da Súmula n.º 323 do STF, in verbis: “É INADMISSÍVEL A APREENSÃO DE MERCADORIAS COMO MEIO COERCITIVO PARA PAGAMENTO DE TRIBUTOS.” 52. No caso trata-se de suposto caso de subfaturamento, no qual a IMPUGNANTE já teve como sanção a aplicação da pena de multa. Sendo assim, não há razão para qualquer retenção de mercadorias, presumindo-se que tal pena duplamente aplicada seja apenas como meio coercitivo, o que é inadmissível. Isso, ainda, sem se considerar o fato de que houve também a cumulação de penas de multa, o que também é abusivo e arbitrário.

...

Em 24/03/2023, a WSTRADE solicita juntada de cópia de decisão judicial (291/293) expedida nos autos do processo nº. 1014258-12.2023.4.01.3400, da 4ª Vara Federal Cível do Distrito Federal, determinando a continuidade do despacho aduaneiro da DI nº. 22/0081261-1 e a liberação das mercadorias por ela amparadas.

DOS ARGUMENTOS DO RECORRENTE WSTRADE COMERCIAL

Em sede de recurso voluntário, a Recorrente reapresenta, em grande medida, os fundamentos já deduzidos na impugnação, nos seguintes termos, sem inovação relevante em relação à defesa anteriormente apresentada.

Ilegitimidade passiva da WSTRADE COMERCIAL

A recorrente sustenta que, por ter atuado exclusivamente como mandatária na operação de importação por conta e ordem de terceiros, não poderia ser responsabilizada pelas infrações relacionadas à negociação de preços. Afirma que toda a negociação comercial, incluindo cotação e definição dos valores das mercadorias, foi conduzida pela adquirente QBX COMERCIAL diretamente com o exportador chinês, sem qualquer participação da WSTRADE COMERCIAL nessa etapa. Argumenta que o art. 674 do Regulamento Aduaneiro e o art. 95 do Decreto-Lei 37/66 condicionam a responsabilidade do importador à comprovação de sua efetiva participação ou benefício na prática infrativa. Como o relatório fiscal não teria apontado nenhum envolvimento da WSTRADE COMERCIAL na suposta falsidade ideológica sobre os preços, não haveria base legal para incluí-la no polo passivo da autuação. Cita jurisprudência do TRF da 4ª Região e precedente do próprio CARF no sentido de que, quando a importadora se limita ao despacho aduaneiro, sem participar da cotação ou negociação, ela responde apenas pelas infrações vinculadas ao despacho, e não pelo subfaturamento.

Necessidade de desmembramento para liberação das mercadorias das Adições 001, 002 e 003.

A recorrente aponta que a autuação recai exclusivamente sobre as mercadorias das Adições 004, 005 e 006, não havendo questionamento sobre as demais adições da mesma DI. Por isso, requer o desmembramento do processo administrativo e a liberação imediata das mercadorias das Adições 001, 002 e 003, já que a retenção dessas mercadorias, sem qualquer fundamento relacionado à autuação, agrava os prejuízos sofridos. Menciona que, ao momento do recurso, já se completavam quase dois anos desde o registro da DI sem solução. Alerta que a DRJ não teria se pronunciado sobre esse pedido, razão pela qual o reapresenta ao CARF.

Nulidade do Termo de Arbitramento.

A recorrente sustenta que o Termo de Arbitramento foi lavrado sem número e sem data, o que viola o princípio da publicidade e compromete o exercício do contraditório e da ampla defesa. Por analogia com os requisitos formais do art. 10 do Decreto 70.235/72, entende que a ausência desses elementos essenciais é vício formal suficiente para anular o termo e, por consequência, o próprio auto de infração. Afirma que a DRJ não enfrentou adequadamente esse argumento em sua decisão.

Inexistência de subfaturamento e indevida desconsideração do primeiro método do AVA/GATT.

A recorrente defende que os valores declarados na DI correspondem efetivamente ao preço pago pelas mercadorias, e que a autoridade fiscal não teria produzido prova concreta de

que os dados da fatura comercial eram falsos. Argumenta que a mera suspeita ou a diferença entre o preço declarado e os preços pesquisados em plataformas de venda online não é suficiente para afastar o primeiro método de valoração aduaneira, que é o valor de transação. Ressalta que o exportador é uma trading company que negocia grandes volumes, o que justifica preços significativamente abaixo dos praticados no varejo, e que a adquirente mantém relação comercial de longa data com o exportador, com descontos por volume que explicam as diferenças de preço observadas.

Equívoco no arbitramento de preços.

A recorrente critica o método utilizado pela fiscalização para arbitrar os valores, que se teria baseado em pesquisa na plataforma Alibaba, voltada ao varejo, sem observar a sequência obrigatória dos seis métodos de valoração previstos no Acordo de Valoração Aduaneira do GATT e no Regulamento Aduaneiro. Afirma que o art. 82 do Regulamento Aduaneiro exige parecer fundamentado para a rejeição do valor de transação, e que o parágrafo único desse mesmo artigo prevê que a autoridade aduaneira deve buscar informações junto à aduana do país exportador antes de proceder ao arbitramento, providência que não teria sido adotada. Sustenta que o arbitramento só se justifica diante de comprovação de fraude, sonegação ou conluio, e não de meras suspeitas.

Impossibilidade de aplicação cumulativa de multas.

A recorrente argumenta que a aplicação simultânea da multa de 100% prevista no art. 108 do Decreto-Lei 37/66 e da multa de 75% sobre os tributos (reduzida da multa qualificada de 150%) configura bis in idem, violando os princípios da proporcionalidade, razoabilidade e vedação ao confisco. Entende que, diante da aparente confusão normativa na capitulação das penalidades, deve ser aplicada a regra do art. 112 do CTN, interpretando-se a lei tributária da forma mais favorável ao contribuinte, o que resultaria na aplicação de apenas uma das multas, em patamar razoável.

Impossibilidade de aplicação da pena de perdimento em caso de subfaturamento.

A recorrente sustenta que o subfaturamento, ainda que configurado, não é hipótese de aplicação da pena de perdimento de bens, mas apenas de multa. Com base em jurisprudência do TRF1 e do TRF3, argumenta que a retenção das mercadorias como pena acessória à multa já aplicada constitui dupla penalidade pelo mesmo fato, violando o princípio non bis in idem. Acrescenta que a retenção de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos contraria a Súmula 323 do STF e a própria Instrução Normativa RFB nº 1.986/2020, que limita a retenção às infrações puníveis com a pena de perdimento.

Dos Pedidos.

Em seu recurso voluntário, a recorrente WSTRADE COMERCIAL requer, em caráter principal, o reconhecimento de sua ilegitimidade passiva e a consequente exclusão do polo passivo da autuação, ao argumento de que atuou exclusivamente como mandatária na operação

de importação por conta e ordem de terceiros, sem qualquer participação na negociação dos preços que teriam dado origem ao auto de infração. Requer, ainda, o desmembramento do processo administrativo para fins de liberação das mercadorias das Adições 001, 002 e 003, que não foram objeto de autuação, pedido que afirma não ter sido apreciado pela DRJ. Em preliminar de mérito, postula a anulação do Termo de Arbitramento por vício formal consistente na ausência de número e data, e, por consequência, a anulação do auto de infração. No mérito, pugna pela anulação integral do lançamento, sustentando a inexistência de subfaturamento, a inobservância da ordem sequencial dos métodos do AVA/GATT e o equívoco do arbitramento realizado com base em plataforma de vendas online. Subsidiariamente, requer o afastamento da cumulação das multas aduaneira e de ofício, por configurar bis in idem e violação aos princípios da proporcionalidade e do não confisco, postulando, em última análise, a aplicação isolada da multa prevista no art. 108 do Decreto-Lei nº 37/66 em patamar razoável.

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro **José de Assis Ferraz Neto**, Relator.

Pressupostos legais de admissibilidade.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos formais de admissibilidade, razão pela qual dele se toma conhecimento.

Da Ilegitimidade Passiva

A recorrente sustenta não ser parte legítima para figurar no polo passivo da autuação, ao argumento de que, na operação de importação por conta e ordem de terceiros, atuou exclusivamente como mandatária da adquirente QBX COMERCIAL, limitando-se à realização do despacho aduaneiro, sem qualquer participação na negociação comercial que teria dado origem ao suposto subfaturamento.

A tese não merece acolhida. A questão foi corretamente equacionada pelo acórdão recorrido, cujas razões adoto como razões de decidir neste ponto, nos seguintes termos:

Alega a WSTRADE (contribuinte) que foi contratada pela empresa QBX para prestar serviços relativos a importações de mercadorias na modalidade por conta e ordem de terceiros.

A impugnante entende não ser correto figurar no polo passivo da autuação pois não foi a destinatária da importação, sendo de sua competência apenas o despacho aduaneiro da mercadoria adquirida por outra pessoa.

Conclui que, como o Relatório Fiscal não apontou qualquer envolvimento seu na falsidade ideológica da fatura, não pode ser responsabilizada pelos tributos, nem

pelas multas de ofício e multa administrativa de valor equivalente a diferença dos valores declarados das mercadorias.

O conceito de importação por conta e ordem de terceiros encontra-se definido no art.2º, e §§, da Instrução Normativa nº 1861, de 27 de dezembro de 2018, nestes termos:

Art. 2º Considera-se operação de importação por conta e ordem de terceiro aquela em que a pessoa jurídica importadora é contratada para promover, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria estrangeira, adquirida no exterior por outra pessoa jurídica.

§ 1º Considera-se adquirente de mercadoria estrangeira importada por sua conta e ordem a pessoa jurídica que realiza transação comercial de compra e venda da mercadoria no exterior, em seu nome e com recursos próprios, e contrata o importador por conta e ordem referido no caput para promover o despacho aduaneiro de importação.

§ 2º O objeto principal da relação jurídica de que trata este artigo é a prestação do serviço de promoção do despacho aduaneiro de importação, realizada pelo importador por conta e ordem de terceiro a pedido do adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem, em razão de contrato previamente firmado, que poderá compreender, ainda, outros serviços relacionados com a operação de importação, como a realização de cotação de preços, a intermediação comercial e o pagamento ao fornecedor estrangeiro.

Assim, a importação por conta e ordem de terceiro ocorre quando uma empresa adquirente de mercadoria no exterior contrata uma importadora para promover, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação, em razão de contrato, que poderá compreender, ainda, outros serviços relacionados com a operação de importação, como a realização de cotação de preços, a intermediação comercial e o pagamento ao fornecedor estrangeiro.

Embora a mercadoria seja adquirida por uma terceira pessoa (adquirente), quem realiza e promove o despacho de importação é a importadora por conta e ordem. O conhecimento de embarque vem consignado em seu nome (importadora) e não em nome da adquirente.

Estabelecidos esses conceitos, necessário verificar como a legislação tributária e aduaneira definem o contribuinte do imposto de importação.

O art. 121, §único, I, da Lei nº 5.172/66, Código Tributário Nacional estabelece:

Art. 121 - Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I-contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

Por sua vez, o Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, em seu art. 31, inciso I, define o contribuinte do imposto o importador, assim considerada qualquer pessoa que promova a entrada de mercadoria estrangeira no território nacional. As leis que dispõem sobre o IPI (art. 35, I, b da Lei nº 4.502/64), COFINS e PIS (art. 5º, I, da Lei nº 10.865/2004) também conceituam o contribuinte destes tributos como o importador das mercadorias.

Na importação por conta e ordem, a mercadoria vem consignada no conhecimento de embarque para importadora, identificando-a como proprietária para fins aduaneiros. Assim, muito mais do que apenas prestar um serviço burocrático no despacho da mercadoria, a importadora por conta e ordem é a única que pode figurar na DI como contribuinte e promover de fato a sua entrada no país.

Nesse sentido, é inequívoca a conclusão de que a importadora por conta e ordem, por ser quem promove a entrada da mercadoria no território nacional, reveste-se de todas as condições de contribuinte dos tributos incidentes na importação, na forma estabelecida pelo art. 121, parágrafo único e inciso I do CTN.

Tratando-se de contribuinte, expressamente definido em lei, é sua a responsabilidade pelo recolhimento dos tributos, bem como pelas infrações a eles relacionadas.

Nesse sentido se posicionou a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, por meio do Parecer PGFN/CAT/Nº 1316/2001, na análise da incidência de tributos e contribuições sociais (II, IPI, IPI Vinculado, IR, CSLL, PIS/PASEP E COFINS) sobre operações e receitas decorrentes da importação e da comercialização de mercadorias estrangeiras realizadas por empresas comerciais importadoras e exportadoras.

O estudo concluiu que o contribuinte dos tributos incidentes na importação é aquele indicado no conhecimento de carga, por se tratar de documento comprobatório da titularidade da mercadoria, seja ela provisória ou definitiva. A fatura, por sua vez, é apenas documento relativo à venda de mercadorias para que o comprador conheça a lista do que foi adquirido, não podendo ser considerada título representativo da mercadoria:

“10. A dúvida da Secretaria da Receita Federal prende-se ao fato de saber se o contribuinte do II e do IPI vinculado é aquele que figura no conhecimento de carga ou na fatura comercial, tendo em vista que a operação de que se cuida, importação por via de empresa registrada no FUNDAP e que atua por conta e ordem de terceiros, apenas intermediando a manobra, sem, contudo, ser a verdadeira adquirente da mercadoria objeto da importação.

11. O Regulamento Aduaneiro no art. 424 esclarece que os requisitos formais e intrínsecos, a transmissibilidade e outros aspectos atinentes aos conhecimentos de carga, devem regular-se pelos dispositivos da legislação comercial e civil em vigor, sem prejuízo da aplicação das normas tributárias

quanto aos respectivos efeitos fiscais. Em assim sendo, entendemos que contribuinte do imposto, no caso, só pode ser aquele indicado no conhecimento de carga. Com efeito, tanto em termos de direito comercial, como já explicitado no próprio Regulamento Aduaneiro, este é o documento comprobatório da titularidade da mercadoria, seja ela provisória ou definitiva. Conhecimento de transporte é um contrato, documento nominativo, transmissível por endosso, expedido pela empresa de transporte. Conforme Rubens Requião (in Curso de Direito Comercial, Saraiva, São Paulo, pág. 537) “A função primitiva do conhecimento de carga ou conhecimento de transporte, como bem observa o Prof. Waldemar Ferreira, era o de simples documento comprobatório do recebimento, por empresa de transporte, da carga, a fim de entregá-la no lugar de destino. Posteriormente, por necessidade do comércio, esse documento probatório evoluiu para se tornar título de crédito, representativo da mercadoria transportada, podendo circular por endosso”. Preceitua o art. 587 do Código Comercial que o “conhecimento feito em forma regular tem força e é acionável como escritura pública. Sendo passado à ordem é transferível por via de endosso”.

12. Já a fatura comercial, embora seja documento necessário para o desembaraço aduaneiro, não possui os atributos do conhecimento, seja em função do que dispõe a legislação aduaneira, seja em função da legislação comercial. Isto porque, tal documento é relativo à venda de mercadorias e faz com que o comprador conheça a lista do que foi adquirido, discriminando as quantidades, qualidade, espécie, tipo e outras características, bem assim o preço e as condições de pagamento. “Ela expressa conta, demonstração de venda concretizada, podendo ainda indicar dívida do comprador e o modo pelo qual este deverá pagá-la” (Enciclopédia Saraiva de Direito, verbete correspondente).”

Ainda que possível contrato formalizado entre a importadora por conta e ordem e a adquirente possa pretender transferir à segunda a responsabilidade tributária da operação, esta cláusula não produziria qualquer efeito jurídico perante a Fazenda Pública, em face da regra preconizada no art. 123 do CTN2.

Correto, portanto, o auto de infração que identifica a empresa importadora por conta e ordem como contribuinte dos tributos incidentes na importação, assim como atribui a ela a responsabilidade das infrações decorrentes.

Acrescenta-se, por fim, que os precedentes judiciais e administrativos invocados pela recorrente, em especial o acórdão do TRF da 4ª Região e o Acórdão CARF nº 3201-000.799, referem-se à delimitação da responsabilidade infracional em hipóteses de subfaturamento e de aplicação de pena de perdimento, não à definição legal do sujeito passivo dos tributos incidentes na importação, que é o importador consignado nos documentos de transporte. A confusão entre essas duas esferas não tem o poder de afastar a condição de contribuinte da recorrente, que decorre diretamente da lei. Rejeita-se a preliminar.

Da Necessidade de Desmembramento

A Recorrente requer o desmembramento do processo administrativo para que seja determinada a liberação das mercadorias das Adições 001, 002 e 003, que não foram objeto de autuação.

A matéria não comporta conhecimento nesta sede. As questões relativas ao fluxo do despacho aduaneiro e à retenção de mercadorias no recinto alfandegado estão fora das competências atribuídas às Delegacias de Julgamento pelo art. 330 da Portaria ME nº 284/2020, razão pela qual a DRJ corretamente deixou de apreciá-las. O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, na condição de instância recursal do contencioso administrativo fiscal, também não detém competência para examinar tais questões, que devem ser tratadas perante a autoridade aduaneira competente ou na via judicial. Não se conhece do pedido.

Da Nulidade do Termo de Arbitramento

A Recorrente alega que o Termo de Arbitramento seria nulo por ausência de número e data, o que violaria o princípio da publicidade e comprometeria o exercício do contraditório e da ampla defesa. Tal alegação já havia sido formulada na impugnação e é reiterada no recurso voluntário, com remissão ao art. 10 do Decreto nº 70.235/72.

A preliminar não prospera. Adoto as razões do acórdão recorrido como razões de decidir, nos seguintes termos:

Relata a autoridade fiscal que a DI 22/0081261-1 registrada em 13 de janeiro de 2022, inicialmente parametrizada para o canal vermelho, foi, após a conferência física, direcionada para o canal cinza para verificação do valor aduaneiro.

Ainda segundo o relatório, o contribuinte foi intimado a apresentar documentos e a prestar esclarecimentos sobre as negociações realizadas com o exportador. Em resposta, o contribuinte alegou apenas que todos os contatos com o exportador foram realizados verbalmente e não apresentou nenhum documento comprobatório da transação comercial.

Dessa forma, concluiu a autoridade fiscal, diante de ausência de documentos capazes de apurar o valor aduaneiro, ser necessário proceder ao arbitramento dos preços das mercadorias, nesses termos:

“Após a verificação física da carga(...). Foi intimado, ainda, a apresentar documentos e a prestar esclarecimentos sobre as negociações realizadas com o exportador. Foi, porém, evasivo em suas respostas. Alegando que todos os contatos com o exportador foram realizados verbalmente, não apresentou um contrato e nem qualquer correspondência comercial estabelecida entre as partes. Não apresentou cotação de preços de produtos idênticos ou similares e, também, não apresentou a declaração de exportação das mercadorias à aduana chinesa.

Como não foi possível apurar o preço efetivamente praticado das mercadorias relacionadas nas adições supracitadas, em 22 de março de 2022, a fiscalização

determinou a base de cálculo dos tributos incidentes, e demais direitos, mediante arbitramento.” A autoridade fiscal lavrou parecer do arbitramento (fls. 90/100), os interessados foram cientificados, e se manifestaram conforme documentos de fls. 101/121 e 131/179.

Não se vislumbra, portanto, qualquer vício no parecer que tenha o condão de macular o procedimento fiscal de arbitramento e, conseqüentemente, o lançamento tributário decorrente.

Ademais, não merecem guarida as alegações dos impugnantes de que as regras do art. 10 do Decreto 70.235 de 1972 não foram observadas na lavratura do parecer. As disposições do Decreto não são aplicáveis no curso da ação fiscal, ou seja, na fase investigativa da fiscalização.

Acrescenta-se que a Recorrente não demonstrou qual prejuízo efetivo ao exercício do contraditório e da ampla defesa teria decorrido do alegado vício formal, apesar de ter sido regularmente cientificada do parecer de arbitramento e de ter apresentado manifestação específica sobre seu conteúdo. A mera alegação de ausência de número ou data, desacompanhada de demonstração de efetivo cerceamento de defesa, não é suficiente para ensejar a anulação do arbitramento ou do lançamento. Rejeita-se a preliminar.

Da Legitimidade do Arbitramento. Afastamento dos Métodos do AVA/GATT

Consta do Relatório Fiscal de e-fls. 35/64 que a divergência entre os preços declarados e os preços de mercadorias idênticas ou similares levou a autoridade fiscal a concluir, de forma expressa, pela ocorrência de subfaturamento fraudulento, mediante falsidade ideológica das faturas comerciais apresentadas: (pág. 17 do Relatório Fiscal)

Esse quadro probatório compromete sobremaneira a VERACIDADE da declaração de importação, bem como a AUTENTICIDADE dos documentos instrutivos apresentados. A prestação de informações inverídicas caracterizada pelo SUBFATURAMENTO DE PREÇOS é um ATO FRAUDULENTO que tem por finalidade REDUZIR O MONTANTE DOS TRIBUTOS DEVIDOS:

LEI Nº 4.502. DE 1964

Art. 72 - Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Não sendo possível atestar o preço efetivamente praticado nas importações analisadas, sobretudo pela falsidade ideológica das faturas comerciais apresentadas, determina-se a base de cálculo dos tributos devidos mediante arbitramento. (pág. 18 do Relatório Fiscal)

Verifica-se, portanto, que o próprio auto de infração vincula a impossibilidade de apuração do preço efetivamente praticado, pressuposto do arbitramento, à conclusão de que havia fraude (falsidade ideológica).

O acórdão recorrido, ao examinar a qualificação da multa de ofício, concluiu, corretamente, que a fraude não restou comprovada, por entender insuficiente, para tanto, a mera divergência entre os valores declarados e os obtidos em DI paradigmas, tendo reduzido a multa de ofício qualificada de 150% para 75%. (Pág. 33 do Acórdão da DRJ)

A divergência de preços não tem o condão de por si só caracterizar a fraude na valoração. Trata-se, apenas, de um elemento deflagrador de procedimento fiscal específico para se apurar, com base em outras provas, a existência ou não de intuito doloso do contribuinte na prestação de informação falsa ao Fisco.

Conforme a lição transcrita acima do professor Rodrigo Mineiro Fernandes, a autoridade fiscal não subsidiou o lançamento com provas do subfaturamento e da falsidade documental, de forma a demonstrar claramente a operação comercial praticada, como, por exemplo, ordens de compra, fatura proforma, cotações de preço, conjugados ou não com documentos financeiros.

Dessa forma, não pode subsistir no presente lançamento a multa de ofício qualificada de 150%, por não ter sido comprovado o intuito de fraude, devendo a multa ser reduzida para 75%.

Ocorre que, ao mesmo tempo em que reconheceu a insuficiência probatória da fraude, o acórdão recorrido manteve o arbitramento com base em fundamento diverso do efetivamente utilizado pela fiscalização para justificá-lo: a falta de apresentação de documentos, enquadrada na hipótese do inciso II do art. 70 da Lei nº 10.833/2003, mediante a equiparação promovida pelo art. 18, §§ 9º a 13, da IN SRF nº 680/2006 (redação da IN RFB nº 2072/2022).

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 determinados mediante arbitramento do preço da mercadoria, com base no art. 88, caput, da Medida Provisória nº 2.158-35, 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 seqüencial:

O arbitramento do art. 88 acima transcrito inicialmente previsto apenas para os casos de fraude, sonegação e conluio, foi estendido, por meio do art. 70 da Lei 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os casos em que o importador não cumprir a obrigação de manter em boa guarda e ordem os documentos relativos às transações que realizarem, nos seguintes termos:

Art. 70. O descumprimento pelo importador, exportador ou adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem, da obrigação de manter, em boa guarda e ordem, os documentos relativos às transações que realizarem, pelo prazo decadencial estabelecido na legislação tributária a que estão submetidos, ou da obrigação de os apresentar à fiscalização aduaneira quando exigidos, implicará:

I - se relativo aos documentos comprobatórios da transação comercial ou os respectivos registros contábeis:

a) a apuração do valor aduaneiro com base em método substitutivo ao valor de transação, caso exista dúvida quanto ao valor aduaneiro declarado; e

b) o não-reconhecimento de tratamento mais benéfico de natureza tarifária, tributária ou aduaneira eventualmente concedido, com efeitos retroativos à data do fato gerador, caso não sejam apresentadas provas do regular cumprimento das condições previstas na legislação específica para obtê-lo;

II - se relativo aos documentos obrigatórios de instrução das declarações aduaneiras:

a) **o arbitramento do preço da mercadoria para fins de determinação da base de cálculo, conforme os critérios definidos no art. 88 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, se existir dúvida quanto ao preço efetivamente praticado; e**

b) a aplicação cumulativa das multas de:

1. 5% (cinco por cento) do valor aduaneiro das mercadorias importadas; e

2. 100% (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.

§ 1º Os documentos de que trata o caput compreendem os documentos de instrução das declarações aduaneiras, a correspondência comercial, incluídos os documentos de negociação e cotação de preços, os instrumentos de contrato comercial, financeiro e cambial, de transporte e seguro das mercadorias, os registros contábeis e os correspondentes documentos fiscais, bem como outros que a Secretaria da Receita Federal venha a exigir em ato normativo. (grifou-se)

Entendo que essa solução não pode subsistir, por duas razões.

Em primeiro lugar, o lançamento não pode ser mantido por fundamento jurídico diverso daquele efetivamente utilizado e motivado pela autoridade lançadora. O contribuinte exerceu o contraditório e a ampla defesa em relação à imputação de fraude/subfaturamento doloso, que foi a motivação decisiva e expressamente consignada no Relatório Fiscal para o afastamento do valor de transação. Uma vez afastada essa premissa, não compete ao órgão julgador administrativo reconstruir a motivação do lançamento com base em fundamento jurídico distinto, sob pena de inovação da motivação do ato administrativo, incompatível com o princípio da motivação vinculada e com o pleno exercício do contraditório sobre o fundamento realmente empregado.

Em segundo lugar, e ainda que se admitisse a possibilidade de sustentar o arbitramento pela via da falta de documentos, independentemente da fraude, a hipótese fática dos autos não se amolda à consequência jurídica do arbitramento pleno do art. 88 da MP nº 2.158-35/2001. A Lei nº 10.833/2003, em seu art. 70, estabelece consequências distintas conforme a natureza dos documentos não apresentados:

Art. 70. O descumprimento pelo importador, exportador ou adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem, da obrigação de manter, em boa guarda e ordem, os documentos relativos às transações que realizarem, pelo prazo decadencial estabelecido na legislação tributária a que estão submetidos, ou da obrigação de os apresentar à fiscalização aduaneira quando exigidos, implicará:

I - se relativo aos documentos comprobatórios da transação comercial ou os respectivos registros contábeis:

a) a apuração do valor aduaneiro com base em método substitutivo ao valor de transação, caso exista dúvida quanto ao valor aduaneiro declarado, e ...

II – se relativo aos documentos obrigatórios de instrução das declarações aduaneiras:

a) o arbitramento do preço da mercadoria para fins de determinação da base de cálculo, conforme os critérios definidos no art. 88 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, se existir dúvida quanto ao preço efetivamente praticado; e

b) a aplicação cumulativa das multas de 5% e de 100% [...].

Verifica-se que os documentos cuja ausência foi apontada pela fiscalização, entre eles, contrato, correspondência comercial, cotação de preços e declaração de exportação à aduana chinesa, são exatamente os documentos comprobatórios da transação comercial referidos no § 1º do art. 70 e no inciso I do caput da Lei nº 10.833/2003, cuja consequência legal é a apuração do valor aduaneiro por método substitutivo ao valor de transação, dentro do próprio sistema de valoração do Acordo de Valoração Aduaneira, e não o arbitramento do art. 88 da MP nº 2.158-35/2001, reservado pela lei, no inciso II, à ausência dos documentos obrigatórios de instrução da própria declaração de importação (art. 18, caput, da IN SRF nº 680/2006:

conhecimento de carga, fatura comercial e romaneio de carga), documentos que, no presente caso, foram apresentados e não tiveram sua autenticidade ou validade questionada.

O art. 18, §§ 9º a 13, da IN SRF nº 680/2006 (incluídos pela IN RFB nº 2072/2022), ao dispor que, nas DI submetidas ao canal cinza, os documentos comprobatórios da transação comercial “serão considerados documentos obrigatórios de instrução da DI” (§ 9º), com a consequência de que sua ausência atrai o regime do inciso II do art. 70 da Lei nº 10.833/2003 (§ 13), promove equiparação que não encontra correspondência na lei que pretende regulamentar. A consequência mais gravosa do inciso II, arbitramento cumulado com multas de 5% e 100%, foi reservada pelo legislador exclusivamente à falta dos documentos elencados no art. 18, caput, da própria IN SRF nº 680/2006, e não pode ser estendida, por ato infralegal, aos documentos de transação comercial do inciso I, sob pena de contrariedade aos art. 97 e 99 do Código Tributário Nacional.

DOCUMENTOS DE INSTRUÇÃO DA DI

Art. 18. A DI será instruída com os seguintes documentos:

I - via original do conhecimento de carga ou documento equivalente;

II - via original da fatura comercial, assinada pelo exportador;

III - romaneio de carga (packing list), quando aplicável; e IV - outros, exigidos exclusivamente em decorrência de Acordos Internacionais ou de legislação específica.

...

§ 9º Na hipótese prevista no inciso IV do caput do art. 21, os documentos comprobatórios da transação comercial serão considerados documentos obrigatórios de instrução da DI, devendo ser apresentados quando solicitados pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela análise fiscal da respectiva DI.

...

§ 13. No caso de descumprimento da obrigação de apresentação dos documentos comprobatórios da transação comercial a que se refere o § 11, aplica-se o disposto no inciso II do caput do art. 70 da Lei nº 10.833, de 2003. [Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 2072, de 17 de março de 2022]

Aplicando-se corretamente a consequência prevista no inciso I do art. 70 da Lei nº 10.833/2003, a base de cálculo dos tributos deveria ter sido apurada mediante método substitutivo ao valor de transação, na forma sequencial estabelecida pelo Acordo de Valoração Aduaneira, e não mediante o arbitramento do art. 88 da MP nº 2.158-35/2001, tal como efetivamente realizado.

Diante do exposto, reconhecida a inaplicabilidade, ao caso concreto, do arbitramento previsto no art. 88 da MP nº 2.158-35/2001, ficam prejudicadas a análise dos

critérios utilizados nas Adições 004 e 006, bem como as discussões relativas à multa de ofício remanescente e à cumulação com a multa aduaneira de 100% sobre a diferença entre o preço declarado e o preço arbitrado, porquanto ambas pressupõem base de cálculo apurada por arbitramento inaplicável à espécie.

DISPOSITIVO:

Pelo exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e dar-lhe provimento para cancelar o Auto de Infração.

É como voto

Assinado Digitalmente

JOSÉ DE ASSIS FERRAZ NETO