



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo n° 11080.724128/2015-21
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3201-009.605 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de dezembro de 2021
Recorrente GKN DO BRASIL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2013

LANÇAMENTO. NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

Inexiste nulidade no lançamento fundamentado na legislação tributária e aduaneira de regência, regularmente cientificado ao sujeito passivo, permitindo-lhe o exercício das garantias constitucionais do contraditório e ampla defesa, e que se tenha revestido das formalidades previstas no art. 10 do Decreto n° 70.235, de 1972, com alterações posteriores.

INDÍCIOS CONVERGENTES. PROVA INDIRETA. INOCORRÊNCIA DE INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA.

É pacífica a aceitação pela jurisprudência administrativa da utilização da prova indireta na demonstração do fato jurídico tributário, desde que derivada da reunião de elementos indiciários coerentes, harmoniosos e convergentes.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2013

MULTAS DE OFÍCIO E ISOLADA. PREVISÃO LEGAL. ARGUIÇÃO DE EFEITO CONFISCATÓRIO. APRECIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE NA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA DE JULGAMENTO. DESCABIMENTO.

A autoridade administrativa na atividade de lançamento é plenamente vinculada, sob pena de responsabilidade funcional. É, portanto, dever de ofício efetuar o lançamento correspondente à ocorrência do fato gerador previsto na norma instituidora. O princípio da legalidade estrita e a presunção relativa de constitucionalidade dos dispositivos normativos excluem da autoridade administrativa a competência para apreciação de alegação de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, cujo controle é exercido com exclusividade pelo Poder Judiciário.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO (II)

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2013

VALORAÇÃO ADUANEIRA. DESCLASSIFICAÇÃO DO VALOR DE TRANSAÇÃO. UTILIZAÇÃO DE MÉTODOS SUBSTITUTOS DO ACORDO DE VALORAÇÃO ADUANEIRA - AVA/GATT.

A influência da vinculação entre importador e fornecedores estrangeiros no preço declarado de mercadorias importadas, não justificada pelo importador, autoriza o afastamento do 1º método de valoração aduaneira (Valor de Transação), e a aplicação de método substitutivo de determinação do valor aduaneiro, observada a ordem sequencial estabelecida no AVA/GATT.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2013

LANÇAMENTO IPI. AUTONOMIA DOS ESTABELECIMENTOS.

Para o IPI, impera o princípio da autonomia dos estabelecimentos. O Auto de Infração lavrado em face do estabelecimento matriz não pode alcançar fatos geradores realizados pelos estabelecimentos filiais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade arguidas e, no mérito, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para cancelar a parcela do auto de infração do IPI relativa às filiais, vencidos os Conselheiros Mara Cristina Sifuentes (Relatora) e Arnaldo Diefenthaeler Dornelles, que negavam provimento ao Recurso Voluntário, bem como os Conselheiros Pedro Rinaldi de Oliveira Lima e Laércio Cruz Uliana Júnior, que davam provimento integral ao recurso. O Conselheiro Arnaldo Diefenthaeler Dornelles votou, no tópico referente ao auto de infração do IPI das filiais, pelas conclusões. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade. O Conselheiro Laércio Cruz Uliana Júnior manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mara Cristina Sifuentes – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Hélcio Lafetá Reis, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Mara Cristina Sifuentes, Laércio Cruz Uliana Junior, Márcio Robson Costa, Arnaldo Diefenthaeler Dornelles e Paulo Régis Venter (suplente convocado).

Relatório

Trata-se de Auto de Infração para exigência de Imposto de Importação, Imposto sobre Produtos Industrializados, contribuições para o PIS-Importação e Cofins-Importação,

acréscimos legais e multa por declaração inexata prevista no inciso III, art. 711 do Regulamento Aduaneiros.

Do relatório fiscal conclui-se que foi efetuada a valoração aduaneira das mercadorias importadas no período de 2010 a 2013, por a empresa ter sido autuada por ter praticado preços influenciados pela vinculação existente entre ela e seus fornecedores estrangeiros em grande parte de suas operações de importação, o que, nos termos do que determina o parágrafo 1(d), Artigo 1, do Acordo de Valoração Aduaneira - AVA/GATT, tornou inviável a utilização do 1º método de valoração aduaneira, tendo sido determinado o valor aduaneiro das importações pela utilização do 6º método de valoração, depois de demonstrada a impossibilidade de utilização dos métodos substitutivos precedentes.

A fiscalização apresenta no relatório fiscal informações sobre a empresa e suas operações, além de explicitar a metodologia utilizada no trabalho de apuração do valor aduaneiro conforme preconiza o AVA-GATT. Apresentou também o histórico do procedimento fiscal, com detalhamento das informações solicitadas à empresa e respostas apresentadas.

Informa no Relatório Fiscal que no período sob fiscalização, de 2010 a 2013, o importador registrou, 8.503 declarações de importação – DIs, cujo valor total declarado foi de US\$ 236.290.805,55. Destas, 2.236 operações (26%) no valor de US\$ 101.149.640,84 (43%) referem-se a mercadorias adquiridas de exportadores pertencentes ao próprio grupo GKN. Estes dados correspondem a importações registradas pela matriz e pelas filiais 2 e 7 da empresa, embora a matriz tenha sido responsável pelo registro de operações que totalizam US\$ 100.137.347,15.

Estão sendo consideradas nesta fiscalização apenas aquelas DI's cujas mercadorias foram exportadas por empresas que contenham em seu nome a expressão GKN, conforme consta da planilha I (fls. 3260 a 4063).

Nestas importações, o contribuinte informou, no campo específico referente à valoração aduaneira, que utilizou o Primeiro Método de Valoração, amparado na declaração de que a vinculação existente com os exportadores estrangeiros não teria influenciado os preços praticados, como demonstram as informações constantes na PLANILHA I (fls. 3260 a 4063).

O contribuinte utilizou em suas importações diversos regimes de tributação: Recolhimento Integral, Drawback Suspensão, Drawback Isenção, Redução pelo Regime Automotivo e Preferência Tarifária do Mercosul. Embora algumas operações tenham sido registradas em nome das filiais 2 e 7 da empresa, para efeito deste procedimento fiscal, agrupamos todas as importações no estabelecimento matriz, que é quem efetivamente mantém os controles sobre as operações registradas, especialmente no que se refere aos cálculos dos preços parâmetros para efeitos da legislação sobre Preços de Transferência.

A fiscalização teve início a partir de constatações efetuadas nas DIs e nas DIPJs apresentadas pelo contribuinte, que sugeriam que os preços declarados nos despachos aduaneiros poderiam ter sido influenciados pela vinculação entre o importador e os exportadores estrangeiros.

Em resposta à intimação o contribuinte informou que elegeu o método CPL (custo de produção mais lucro), onde o custo de produção computado abrange o custo de matéria prima,

os custos variáveis compostos por mão-de-obra variável e insumos variáveis, e custos fixos, compostos por mão-de-obra fixa, depreciação de ativos e outros insumos fixos. Também apresentou planilha contendo a composição percentual de cada parcela do custo.

Além disso, o contribuinte informou que a empresa não adquire produtos idênticos ou similares de fornecedores não vinculados; que os fornecedores vinculados não exportam os mesmos produtos para importadores não vinculados; que para a Divisão Driveline, a definição dos preços se dá com base em catálogo de preços de transferência definido globalmente e que, para a Divisão Walterscheid, não existe uma regra específica, em função da diversidade de produtos de maneira que os preços são definidos comercialmente entre as empresas envolvidas.

As respostas apresentadas deixam evidente que, pelo menos em relação à Divisão Driveline, que representa mais de 90% do valor total importado, os preços praticados não decorrem de negociações comerciais.

A empresa foi intimada a apresentar contratos sociais, contratos de licenciamento e assistência técnica. Após análise efetuada foi informada à empresa a impossibilidade de se utilizar o valor de transação para valoração aduaneira pela constatação de que a vinculação entre as empresas havia influenciado os preços praticados. Após diversas intimações foram efetuadas várias trocas de informações e esclarecimentos para se chegar ao preço da mercadoria.

De posse da documentação obtida com a empresa a fiscalização inicia o procedimento de valoração aduaneira, prestando esclarecimentos sobre o AVA-GATT e que não era possível utilizar o 1º método de valoração por haver vinculação entre as empresas que influenciou no preço das mercadorias. Apresenta relatório demonstrando como foi constatada a vinculação entre as empresas e a influência nos preços. Perpassa por todos os métodos de valoração até concluir pela aplicação do 6º método. Discorre sobre o preço de transferência, a legislação aplicável e a obrigatoriedade de apresentar na DIPJ a comparação entre os preços médios ponderados praticados em suas operações com os preços parâmetros, para determinação do IRPJ e CSLL.

Regularmente cientificada a empresa apresentou impugnação que foi julgada pela DRJ Fortaleza, acórdão 08-037824, de 15/02/2017:

Acordam os membros da 2ª Turma de Julgamento, na forma do relatório e do voto que integram o presente julgado, por:

I – **PRELIMINARMENTE, por maioria**, a) **CONHECER** do teor da peça impugnatória;

b) **NEGAR** o pedido de diligência;

c) **REJEITAR** as preliminares de nulidades em função do objeto valoração aduaneira, por o lançamento ter sido efetuado em nome da matriz, no lugar do estabelecimento filial que registrou a DI.

O julgador Ricardo Serra Rocha acompanhou pela conclusão a rejeição da preliminar de nulidade em virtude do lançamento ter sido efetuado em nome da matriz, no lugar do estabelecimento filial que registrou a DI, conforme Declaração de Voto.

O julgador Ícaro Nonato Lopes Cezar acolheu a preliminar de nulidade formal dos lançamentos referentes às importações registradas pelos estabelecimentos filiais, mas autuados no CNPJ da matriz, conforme Declaração de Voto.

d) **NÃO APRECIAR** as alegações de inconstitucionalidades referentes às multas de ofício e isolada.

e) **ACOLHER** a nulidade, por vício material, da exigência de II e respectivos acréscimos legais, referente à DI nº 13/1586173-0 (adições 001 a 009), pela não demonstração da matéria tributável, no valor total de: R\$ 4.154,00 de II; R\$ 3.115,50 de multa de 75%; R\$ 674,14 de juros de mora.

II- NO MÉRITO, POR UNANIMIDADE, JULGAR PARCIALMENTE PROCEDENTE a impugnação apresentada, MANTENDO o crédito tributário no valor total de R\$ 15.109.716,08 (consideradas todas as exonerações), e, EXCLUINDO dos lançamentos os valores referentes à inclusão em duplicidade de parcelas do frete internacional no valor aduaneiro das oito importações discriminadas no quadro abaixo.

Demonstrativo Analítico do Crédito Tributário Exonerado										
EXONERAÇÃO TOTAL										
Lançado = Excluído										
DI	Adição	II	Juros de Mora II	Multa 75% II	IPI	Juros de Mora II	Multa 75% II			
1019033551	001	61,59	25,91	46,19	75,22		31,64	56,42		
1204645339	001	161,65	43,37	121,24	---	---	---	---		
Total		223,24	69,28	168,18	75,22		31,64	56,42		
EXONERAÇÃO PARCIAL										
DI	Adição	IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO (II)			Juros de Mora			Multa (75%)		
		Lançado	Mantido	Excluído	Lançado	Mantido	Excluído	Lançada	Mantida	Excluída
1123696227	002	1.968,92	1.938,57	30,35	576,69	567,81	8,88	1.476,69	1.453,93	22,76
1216704653	001	1.104,00	364,15	739,85	252,04	83,13	168,91	828,00	273,11	554,89
1216797139	001	2.158,45	678,91	1.479,54	492,77	154,99	337,78	1.618,84	509,18	1.109,66
1217106903	001	1.086,89	353,58	733,31	248,13	80,72	167,41	815,17	265,19	549,98
1217226542	001	925,86	190,78	735,08	211,37	43,55	167,82	694,4	143,08	551,32
1312260825	001	425,31	327,25	98,06	75,10	57,79	17,31	318,98	245,44	73,54
Total		7.669,43	3.853,24	3.816,19	1.856,10	987,99	868,11	5.752,08	2.889,93	2.862,15
DI	Adição	COFINS			Juros de Mora			Multa (75%)		
		Lançado	Mantido	Excluído	Lançado	Mantido	Excluído	Lançada	Mantida	Excluída
1123696227	002	468,34	451,86	16,48	137,17	132,35	4,82	351,26	338,90	12,36
1216704653	1	42,21	0	42,21	9,63	0	9,63	31,66	0	31,66
1216797139	1	54,96	0	54,96	12,54	0	12,54	41,22	0	41,22
1217106903	1	37,46	0	37,46	8,55	0	8,55	28,1	0	28,1
Total		602,97	451,86	151,11	167,89	132,35	35,54	452,24	338,90	113,34
DI	Adição	PIS			Juros de Mora			Multa (75%)		
		Lançado	Mantido	Excluído	Lançado	Mantido	Excluído	Lançada	Mantida	Excluída
1123696227	002	101,68	98,11	3,57	29,78	28,74	1,04	76,26	73,58	2,68
1216704653	1	8,99	0	8,99	2,05	0	2,05	6,74	0	6,74
1216797139	1	11,7	0	11,7	2,67	0	2,67	8,78	0	8,78
1217106903	1	7,98	0	7,98	1,82	0	1,82	5,99	0	5,99
Total		130,35	98,11	32,24	36,32	28,74	7,58	97,77	73,58	24,19

Intime-se a impugnante para pagamento do crédito mantido no prazo de 30 dias da ciência, salvo interposição de recurso ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), em igual prazo, conforme facultado pelo art. 33 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações posteriores.

DEIXA-SE DE RECORRER DE OFÍCIO do presente Acórdão perante o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, não obstante a previsão no artigo 34, inciso I, do Decreto nº 70.235, de 1972, em virtude de o crédito tributário exonerado ser inferior ao limite de alçada previsto no artigo 1º da Portaria MF nº 63, de 10 de fevereiro de 2017.

A empresa apresenta Recurso Voluntário em que argumenta, em síntese:

- 1 - nulidade do lançamento em nome da matriz;
- 2 - nulidade do auto de infração por ter como objeto valoração aduaneira e ter sido exigido documentos relativos ao preço de transferência;
- 3 - inafastabilidade do 1º método de valoração aduaneira;
- 4 - inobservância sequencial obrigatória dos métodos de valoração;
- 5 - momento da constatação do valor aduaneiro;
- 6 - observância das orientações expedidas pelo comitê técnico de valoração aduaneira;
- 7 - opinião consultiva 2.2 e estudo de caso 12.1;
- 8 - cálculos efetuados para se chegar ao valor aduaneiro;
 - 8.1 - inclusão indevida de operações de importação cujo valor praticado supera o valor calculado pela RFB através do 6º método;
 - 8.2 - inclusão indevida de importações efetuadas do Uruguai;
 - 8.3 - informações equivocadas de preços parâmetro (utilizados para fins de determinação de ajustes do preço de transferência) utilizadas subsidiariamente para aplicação do 6º método;
 - 8.4 - inclusão, no auto de infração, de importações que foram incluídas como ajustes nas bases de cálculo do IRPJ e CSLL para fins de determinação dos preços de transferência (método CPL), em decorrência da adoção de margem de lucro superior a 20%;
 - 8.5 - imposição de margem de lucro superior ao patamar de 20% estabelecido pela legislação do preço de transferência para fins de aplicação do 6º método de valoração aduaneira;
 - 8.6 - taxa cambial utilizada para fins de apuração de eventual ajuste no valor aduaneiro, em especial, o IENE;
 - 8.7 - apuração do valor aduaneiro por DI para fins de lavratura do auto;
- 9 - informações prestadas pela fiscalização na diligência;
 - 9.1 - itens indicados com a expressão #N/D que foram revalorados;
 - 9.2 - margens de lucro consideradas como aceitáveis;
 - 9.3 - itens não revalorados;
 - 9.4 - taxa de moedas utilizadas na conversão;
 - 9.5 - DIs com itens faltantes;

9.6 - itens com problemas de fórmula;

9.7 - moeda utilizada para conversão dos custos;

10 - inaplicabilidade da multa;

11 - ônus da prova.

E por fim conclui que:

- Que contra a Recorrente foi lavrado Auto de Infração de valor abusivo, de forma a afrontar a economia nacional, com ameaça à atuação do Setor Privado nesse país;
- Que houve nulidade do lançamento ao ser lavrado em face da matriz, levando em consideração operações realizadas pelas filiais;
- Que houve nulidade do Auto de Infração em função do seu objeto, pois utilizou-se de informações relativas a preço de transferência para lançar tributos relacionados a valoração aduaneira, causando um imbróglio indevido entre ambos os institutos;
- Que afastou, indevida e incorretamente, o 1º Método de Valoração Aduaneira (valor de transação) utilizado pela Impugnante, a qual comprovou, mediante informações dispostas na própria base de dados da RFB que importa suas mercadorias em valor superior àqueles praticados por seus concorrentes;
- Que deixou de observar a ordem obrigatória sequencial dos demais métodos de apuração do valor aduaneiro constantes no AVA;
- Que não observou as informações e orientações expedidas pelo Comitê Técnico de Valoração Aduaneira, no caso, a Opinião Consultiva 2.1 e o Estudo de Caso 12.1, todos eles constantes no Anexo Único da IN SRF 318/03;
- Que, mesmo atuando indevidamente a Recorrente, ainda, cometeu diversos erros de cálculos, no valor aproximado de R\$ 5.000.000,00;
- Que diversas importações, objeto da presente autuação, haviam sido submetidas a canal de conferência amarelo e vermelho, implicando em efetiva análise do valor aduaneiro praticado e concordância quanto aos critérios adotados, não sendo possível a alteração do critério jurídico conforme previsto no art. 146 do CTN e já julgado nos tribunais administrativos e judiciais;
- Que na conversão do julgamento em diligência ficou constatado a existência de erros de cálculo, formulas e informações incongruentes que, por si só, implicam em nulidade do Auto de Infração;
- Que houve a indevida aplicação de multa, a qual, inclusive, possui caráter confiscatório;
- Que não houve a observância do ônus da prova que competia à Fiscalização para sustentar o lançamento.

Em julgamento no CARF houve a conversão em diligência Resolução nº 3401-001.799, de 30/01/2019:

Resolvem os membros do colegiado, por maioria de votos, vencida a relatora (Conselheira Mara Cristina Sifuentes), converter o julgamento em diligência, para que a unidade preparadora: (i) detalhe conclusivamente, se necessário, com planilhas extraídas com consultas a banco de dados da RFB, preservado o sigilo do nome dos importadores, a existência (ou não) de importação de mercadorias idênticas ou similares, observados os conceitos e requisitos do AVA-GATT, e a alegação de defesa que revê, ainda que a título exemplificativo, a informação anterior do sujeito passivo sobre o tema; (ii) manifeste-se sobre os erros de cálculo apontados em recurso voluntário que não foram objeto da diligência realizada ainda antes do julgamento de piso; e (iii) produza relatório circunstanciado sobre os temas objeto da diligência, cientificando a recorrente para que esta, se assim desejar, apresente manifestação no trintídio regulamentar, retornando-se posteriormente os autos a este CARF, para julgamento.

Em resposta a unidade da RFB preparou informação fiscal, fl. 6481 e sgs., onde informa que:

Primeiro Quesito

Em seu primeiro quesito, o conselheiro baseia-se na apresentação, por parte da recorrente de exemplos de mercadorias supostamente idênticas ou similares importadas no segundo semestre de 2013 (fls. 5.684), obtidos dos dados estatísticos de comércio exterior publicados pela Receita Federal do Brasil, com base no que prevê a Portaria SRF 306/2007, substituída pela Portaria RFB 361, de 14 de março de 2016.

...

Inicialmente é oportuno verificar que, nos termos da referida Portaria, os dados estatísticos publicados podem ser utilizados para subsidiar estudos de mercado, formulação de políticas e análises setoriais, ou como instrumento de monitoramento no combate à prática de concorrência desleal e de levantamento de indícios de sonegação ou de cometimento de infrações relativas à classificação fiscal, origem ou valor aduaneiro. Como se vê, tais dados podem ser utilizados como instrumento para levantamento de indícios do cometimento de infrações, o que não significa que possam ser utilizados como parâmetros de valoração por métodos substitutivos ou como valores critérios para comprovar que a vinculação não tenha afetado os preços, cujas condições estão previstas no Acordo de Valoração Aduaneira (AVAGATT).

Ressalta-se também que a desclassificação do Primeiro Método de Valoração se deu pelo fato de o próprio importador ter declarado, para efeitos de controle de preços de transferência, que seus preços praticados estavam afetados pela vinculação, sendo muitos deles inferiores até mesmo ao custo de produção das mercadorias importadas. Além disso, o importador não logrou demonstrar, no tempo apropriado, que os preços praticados não estavam afetados pela vinculação nos termos do que determina a letra (b) do parágrafo 2 do Artigo 1 do AVA-GATT.

A recorrente, contrariando o que havia afirmado durante o procedimento de fiscalização, alega também que os valores constantes nas Estatísticas de Comércio Exterior deveriam ser utilizados para aplicação dos 2º ou 3º métodos de valoração e apresenta três exemplos do que ele considera como passíveis de utilização. Antes de analisar os exemplos apresentados, vamos repassar o que determina do AVA-GATT.

O Artigo 2 do AVA-GATT estabelece as condições para a utilização de mercadorias idênticas para valorar uma importação.

...

Percebe-se, claramente, que não basta que sejam idênticas, as mercadorias devem ter sido vendidas para exportação para o mesmo país de importação e exportadas ao mesmo tempo ou em tempo aproximado, na mesma quantidade e no mesmo nível comercial. O Artigo 15.2.(a) estabelece que se entende por mercadorias idênticas “*as mercadorias que são iguais em tudo, inclusive nas características físicas, qualidade e reputação comercial. Pequenas diferenças na aparência não impedirão que sejam consideradas idênticas mercadorias que em tudo o mais se enquadraram na definição.*”

Segundo a Nota Interpretativa ao Artigo 2, em seu parágrafo 4, entende-se por valor de transação de mercadorias importadas idênticas, um valor aduaneiro ajustado conforme as determinações dos parágrafos 1(b) e 2 deste Artigo, e que **já tenha sido aceito com base no Artigo 1.**

O Artigo 3 trata do terceiro Método de Valoração

...

O Artigo 15.2.(b) define que mercadorias similares são as que, embora não se assemelhem em todos os aspectos, têm características e composição material semelhantes, o que lhes permite cumprir as mesmas funções e serem permutáveis comercialmente. Entre os fatores a serem considerados para determinar se as mercadorias são similares, incluem-se a boa qualidade, reputação comercial e a existência de uma marca comercial;

Também em relação às mercadorias similares a Nota Interpretativa ao Artigo 3 estabelece a condição de que o **valor de transação destas mercadorias tenham sido aceitos com base no Artigo 1**. Ou seja, as operações a serem consideradas como paradigmas para valoração devem atender as condições para aplicação do 1º método de valoração (Artigo 1 do AVA-GATT).

A condição válida tanto para mercadorias idênticas como similares é de que os valores de transação destas mercadorias **tenham sido aceitos com base no Artigo 1**, ou seja, teriam que ter sido analisadas previamente com vistas a verificar sua adequação ao AVA-GATT. O simples registro de uma DI por qualquer importador não significa que os preços declarados atendam todas as condições estabelecidas no AVA-GATT para utilização do Primeiro Método de valoração.

O Artigo 15.2.(d) dispõe ainda que somente podem ser consideradas idênticas ou similares as mercadorias produzidas no mesmo país que as mercadorias objeto de valoração.

O importador, no decorrer da fiscalização, afirmou que os seus exportadores não vendiam produtos idênticos ou similares para importadores brasileiros não vinculados. Afirmou também que nunca importou produtos idênticos ou similares de fornecedores não vinculados. Ou seja, pelas respostas apresentadas pela fiscalizada, a aplicação do 2º e 3º métodos não poderia se basear em operações internas do grupo econômico.

Abaixo, fragmentos do Relatório de Fiscalização sobre este tema (fls. 4.632 a 4.634):

...

A condição preferencial de utilização de produtos idênticos ou similares produzidos pelos mesmos produtores fica afastada e, neste caso, se poderia utilizar mercadorias produzidas por pessoa diferente, conforme estabelece a letra (e) do parágrafo 2 do Artigo 15 do AVA-GATT.

...

Com vistas a apurar a existência ou não de importações realizadas por terceiros, o importador esclareceu que, ainda que existam produtos fabricados por concorrentes que possam cumprir as mesmas funções não é possível considerá-los idênticos ou similares, em função da tecnológica própria aplicada em seus produtos, conforme se verifica no fragmento abaixo:

...

As respostas apresentadas pela recorrente durante a fiscalização são coerentes com a natureza dos produtos por ela importados. Tratam-se de peças automotivas fabricadas segundo tecnologia própria e que dificilmente atenderia a critérios de comparabilidade com produtos de outros fabricantes. A ausência de vendas por seus fornecedores para compradores não vinculados e a ausência de compras efetuadas de fornecedores não vinculados afasta a possibilidade de utilização do segundo e terceiro métodos a partir de operações internas.

Ainda assim, estranhamente o importador apresenta, em sede de recurso administrativo, exemplos de produtos importados obtidos de bases de estatística de comércio exterior

disponibilizados pela Receita Federal e que, segundo ele, seriam suficiente para atestar que a vinculação não teria influenciado os preços, justificando a utilização do Primeiro Método.

Inicialmente convém esclarecer que a impossibilidade de aplicação do Primeiro Método não se baseou na existência ou não de mercadorias idênticas ou similares que tenham sido importadas por preços inferiores, mas sim nas próprias informações prestadas pelo importador que davam conta de que os preços declarados eram inferiores aos custos de produção dos referidos produtos. O importador não logrou demonstrar, com apresentação de valores críticos, que a vinculação não tivesse influenciado os preços, nos termos do que estabelece o parágrafo 2 (b), do Artigo 1, do AVA.

Para analisar os exemplos apresentados pela recorrente, é importante considerar, primeiramente, que estes se referem a informações obtidas diretamente do Siscomex, sem qualquer análise ou tratamento prévio. Ou seja, são informações declaradas nos despachos aduaneiros por diversos importadores. Sabe-se que mais de 95% dos despachos aduaneiros é direcionada para o canal verde, o que significa que não sofreram nenhuma análise. Uma pequena parte dos despachos é que são direcionados para os canais amarelo, vermelho ou cinza, sendo, portanto objeto de algum nível de conferência aduaneira durante o despacho, mas ainda assim, dificilmente teriam sido objeto de análise quanto à sua adequação às regras do AVA-GATT.

Portanto, considerando as restrições impostas pelo AVA-GATT, não é possível concluir que os preços ali constantes poderiam atender às condições para aplicação dos métodos substitutivos.

Ainda assim, analisando o conteúdo das informações declaradas nos exemplos utilizados pela recorrente é possível tirar algumas conclusões importantes. As descrições ali constantes são distintas das descrições das mercadorias importadas. Não se tratam de mercadorias idênticas, portanto, e é impossível concluir que tais mercadorias seriam similares. O primeiro exemplo refere-se a produtos originários do Japão.

...

Embora se refiram a produtos descritos como TRIPEÇA, que constam também nas importações da recorrente, não há como atestar nenhum grau de similaridade entre eles, nem mesmo se servem para a mesma finalidade, pois estes são produtos automotivos fabricados para determinados modelos de veículos. Além de não coincidirem as descrições, a recorrente não promoveu nenhuma importação deste tipo de produto que tenha como país de origem o Japão, o que de pronto já afastariam estas operações de qualquer consideração.

Do mesmo país o de origem, a recorrente apresentou também como exemplo de produto similar uma operação com o produto SEMI EIXO HOMOCINÉTICO.

...

Novamente aqui, fica evidente que não dá para atestar que são produtos similares simplesmente pelas suas descrições. Além disso, também não há nenhuma importação, por parte da recorrente de SEMI EIXO originário do Japão.

Ou seja, a apresentação destes exemplos, contrariando as próprias informações prestadas pela atuada durante a fiscalização, não serve para comprovar a existência de produtos idênticos ou similares, pelo contrário, apenas confirmam que as informações prestadas na fiscalização estavam corretas.

Em relação ao exemplo de produtos originários dos EUA, o importador apresentou uma operação referente a BARRAS DE AÇO.

...

A descrição dos produtos não permite concluir que se tratam de mercadorias similares. A recorrente procedeu a importações de BARRAS DE AÇO com origem nos EUA, mas tais importações ocorreram apenas no ano de 2010. Ou seja, além de não haver semelhança descritiva nos produtos, o exemplo de uma operação registrada em 2013 não atende ao requisito de proximidade temporal exigido no AVA-GATT.

O terceiro exemplo são ANÉIS DE PLÁSTICO originários da Romênia.

...

Não há dúvida de que o caráter genérico da descrição deste tipo de produto não permite nenhuma conclusão sobre similaridade, exceto se coincidirem códigos de referência, marcas ou modelos. Além disso, também em relação a este produto, não existe nenhuma operação registrada pela recorrente, que tenha como país de origem a Romênia.

Em relação aos exemplos apresentados, portanto, dispensa-se qualquer análise relativa a outros requisitos de aceitabilidade como quantidades semelhantes, proximidade temporal e atendimento das condições de aplicação do 1º método de valoração, pois tais produtos não atendem aos requisitos preliminares de similaridade ou de identidade. Ora, se dos dados públicos, a recorrente só conseguiu levantar estes exemplos, é porque, de fato, não há importações de produtos importados que possam atender as condições de identidade e similaridade estabelecidas no AVA-GATT, confirmando as informações prestadas pela própria recorrente durante a fiscalização.

Além disso, fica muito claro que as informações constantes no banco de dados estatística do comércio exterior, publicado no endereço eletrônico da RFB não podem ser utilizadas para aplicação dos 2º ou 3º métodos de valoração. Diversas condições estabelecidas no AVA-GATT são desconhecidas, como por exemplo, a quantidade, o nível comercial, a relação entre o importador e seu fornecedor, o atendimento das demais condições de aplicação do 1º método, a semelhança em termos de descrição dos produtos, a coincidência entre os países de origem, entre outras.

Ainda assim, apenas com o intuito de afastar definitivamente as dúvidas, refizemos as buscas nos bancos de dados da RFB para demonstrar a ausência de operações que pudessem atender às condições de aplicação dos 2º e 3º métodos.

O primeiro passo refere-se à verificação da existência de procedimentos fiscais de valoração aduaneira que tenham atestado o atendimento das condições de aplicação do 1º método de valoração de mercadorias idênticas e similares cujas importações tivessem ocorrido no período fiscalizado, e não foi encontrado nenhum procedimento fiscal referente a importações realizadas no mesmo período, que atendessem a estas condições.

Flexibilizando este requisito e partindo-se da premissa de que as importações que tenham sido submetidas a algum nível de análise durante o despacho aduaneiro, ou seja aquelas que tenham sido direcionadas para os canais Amarelo, Vermelho ou Cinza, poderiam ter tido seus valores aduaneiros declarados examinados durante o despacho aduaneiro, realizamos várias extrações de dados que passaremos a descrever.

A primeira pesquisa refere-se a todas as importações direcionadas para canais Amarelo, Vermelho ou Cinza, que tenham empresas do Grupo GKN como fabricantes e empresas diferentes da GKN como importadoras. A PLANILHA VII (fls. 5690 a 5709) apresenta o conjunto das importações realizadas.

Deste levantamento não foram encontradas coincidências entre as descrições dos produtos importados pela recorrente e os produtos importados por terceiras empresas.

Alguns exemplos:

Para a NCM 84812090, o importador realizou operações de aquisição, em 2010, 2011 e 2012, de VÁLVULAS DIRECIONAIS PN 595985, todas fabricadas nos EUA. Encontramos uma única operação referente a esta classificação fiscal, cuja descrição é VÁLVULAS SOBRECENTRADA, mas cujo país de origem é Bélgica.

Na NCM 84834090, o importador adquiriu, em 2010 e 2011, CUBOS DE EMBREAGEM PARA MÁQUINAS AGRÍCOLAS, cuja origem declarada são os EUA. As importações encontradas desta mesma NCM, são também de 2010 e 2011, mas nenhuma contém na descrição dos produtos a expressão CUBO DE EMBREAGEM.

Identificamos todas as coincidências de classificação fiscal com as importações da GKN. Para todas as operações em que a NCM é a mesma, identificamos as coincidências de país de origem. Na PLANILHA VII, há uma coluna que identifica as coincidências de NCM e país de origem. Passamos então a analisar as descrições dos produtos e não encontramos nenhuma coincidência, nem semelhanças, em suas descrições, **confirmando, portanto, a afirmação da própria empresa de que seus fornecedores não vendem produtos idênticos ou similares para empresas não vinculadas no Brasil.**

De todas as NCMs constantes nas importações da recorrente, somente dez classificações fiscais constam em importações realizadas por outros importadores. São elas:

Na PLANILHA VIII (fls. 5710 a 5759) aparecem as mercadorias importadas pela recorrente, que foram revaloradas pela utilização do 6º Método de Valoração, cujas NCM e países de origem coincidem com aquelas constantes nas operações registradas por terceiros importadores. Comparando-se as declarações não identificamos nenhuma coincidência entre as descrições que permitissem deduzir que se tratam de mercadorias idênticas ou similares.

A segunda extração foi feita considerando as ocorrências de operações externas, ou seja, importações registradas por terceiros importadores, de outros fornecedores, cujos despachos aduaneiros tenham sido direcionados para os canais amarelo, vermelho ou cinza. Os critérios de pesquisa foram os seguintes: para cada NCM constante nas operações da GKN, recuperamos todas importações em cujas descrições dos produtos contivessem palavras de referência. Por exemplo, o importador declarou importações de um produto descrito como ORG: POA PN:10020829 - TULIPA GI1700I, DE AÇO, REF.: 10020829 - DE USO EXCLUSIVO EM JUNTAS HOMOCINETICAS DE VEÍCULOS AUTOMOTORES (AUTOMÓVEIS), classificado na NCM 87089990. Assim, recuperamos todas as importações desta NCM em cuja descrição constasse a palavra TULIPA (fls. 6480) e todas as que contivessem a palavra JUNTA (fls. 6472 a 6479). Destas operações, filtramos apenas aquelas em que houvesse coincidência de países de origem.

No exemplo citado acima, identificamos apenas cinco operações, cuja NCM declarada era 8708.99.90 e que continham a palavra “TULIPA” na descrição dos produtos.

No entanto, em apenas duas operações se referem a operadores não vinculados e países de origem coincidentes com as da recorrente.

...

Não há semelhança descritiva com as mercadorias importadas pela GKN, como se percebe no quadro abaixo:

DESCRICAO PROD IMP	COD SUBITEM NCM	DIA REGIS	PAIS ORIGEM DE STINO
ORG:POA PN:10030967 - TULIPA GI2000I A71/MA, REF.: 10030967 (1433380HK) - PARA USO EXCLUSIVO EM JUNTAS HOMOCINETICAS DE VEICULOS AUTOMOTORES (AUTOMOVEIS).	87089990	25 jan 2011	França
ORG:POA PN:10030975 - TULIPA EMB GI2000I A71/MA, REF.: 10030975 (1433390HK) - PARA USO EXCLUSIVO EM JUNTAS HOMOCINETICAS DE VEICULOS AUTOMOTORES (AUTOMOVEIS).	87089990	25 jan 2011	França
ORG:POA PN:10030967 - TULIPA GI2000I A71/MA, DE ACO, REF.: 10030967 (1433380HK) - PARA USO EXCLUSIVO EM JUNTAS HOMOCINETICAS DE VEICULOS AUTOMOTORES (AUTOMOVEIS).	87089990	11 mar 2011	França
ORG:POA PN:10174677 - TULIPA GI1700I, DE ACO, REF.:10174677 DE USO EXCLUSIVO EM JUNTAS HOMOCINETICAS DE VEICULOS AUTOMOTORES (AUTOMOVEIS).	87089990	20 abr 2012	Espanha
ORG:POA PN:2-17-1311 - TULIPA GI1700I, DE ACO, REF.: 2-17-1311 - PARA USO EXCLUSIVO EM JUNTAS HOMOCINETICAS DE VEICULOS AUTOMOTORES (AUTOMOVEIS).	87089990	20 abr 2012	Espanha
ORG:POA PN:2-17-781X-2 - CONJUNTO TULIPA GI2000I, DE ACO, REF.: 2-17-781X-2 (1432871HK) - PARA USO EXCLUSIVO EM JUNTAS HOMOCINETICAS DE VEICULOS AUTOMOTORES (AUTOMOVEIS).	87089990	27 nov 2012	França
ORG:POA PN:2-17-781X-2 - CONJUNTO TULIPA GI2000I, REF.: 2-17-781X-2 (1432871HK) - PARA USO EXCLUSIVO EM JUNTAS HOMOCINETICAS DE VEICULOS AUTOMOTORES (AUTOMOVEIS).	87089990	27 dez 2012	França

Em nenhuma importação de produtos de mesma NCM houve qualquer coincidência na descrição dos produtos. Em uma pequena parte, podemos observar que havia alguma semelhança, no entanto se tratavam de produtos com descrições muito genéricas ou operações realizadas entre empresas vinculadas. A PLANILHA VIII (fls. 5710 a 5759) apresenta um resumo das principais ocorrências encontradas.

Por exemplo, há várias importações na NCM 8483.40.90, mas somente uma é que apresentou alguma semelhança descritiva.

OPERAÇÃO FISCALIZADA			OPERAÇÃO COMPARADA			VINCULADOS
DIADICÇÃO	DIA REGIS	DESCRICAO PROD IMP	COD SUBITEM NCM	DIA REGIS	DESCRICAO PROD IMP	
1012394079002.01	21 jul 2010	ORG:OHS PN:051496 - CLIBO DE EMBREAGEM, REF.: NABE K34 K1P1 3/8-5 F.ZV 116, PARA USO EXCLUSIVO EM MAQUINAS AGRICOLAS.	84834090	08 out 2012	R.709 18 CLIBO DE ACO DA EMBREAGEM DA CAIXA DE CAMBIO DO SISTEMA DE TRANSMISSAO PARA TRATORES AGRICOLAS - PARTES E PECAS PARA TRATORES AGRICOLAS	SIM

Percebe-se, no quadro acima que a operação comparada se refere a uma DI registrada em 2012, enquanto a DI fiscalizada é de 2010. Além disso, a operação comparada foi registrada por importador declaradamente vinculado com o exportador. Diante disso, não poderia ser utilizada como paradigma para valoração.

Na NCM 8483.90.00 o importador registrou várias DI referentes a TAMPÃO ROSQUEADO DE CRUZETA, cuja origem é Alemanha, e CRUZETA, cuja origem é os EUA.

Pesquisando as operações desta NCM que continham a expressão CRUZETA, deste dois países de origem, e que não tivessem sido realizadas entre empresas vinculadas identificamos apenas três ocorrências, registradas em 2010, com origem nos EUA (fls. 6299).

DIA REGIS	COD SUBITEM NCM	DESCRICAO PROD IMP
29 jun 2010	84839000	10-300-132 CRUZETA
29 jun 2010	84839000	200PZL309 CRUZETA (EGLHOPHO10A3909)
29 jun 2010	84839000	200PZL005 = CRUZETA (EGLHOPHO10A3909)

Com origem dos EUA, o importador registrou apenas 5 DIs, em 2011 e 2012, todas com descrições também bastante genéricas, como se observa no quadro abaixo:

DI	DESCRICAO PROD IMP	COD SUBITEM NCM	DIA REGIS	PAIS ORIGEM DESTINO
1104946710	ORG:OHS PN:3066149 - CRUZETA 7C 114 07326A - REF.: 3066149.	84839000	20 jul 2011	Estados Unidos
1104946710	ORG:OHS PN:3066187 - CRUZETA 8C 114 08248A - REF.: 3066187.	84839000	20 jul 2011	Estados Unidos
1104946710	ORG:OHS PN:3085684 - CRUZETA 5C - REF.: 3085684.	84839000	28 set 2011	Estados Unidos
1104946710	ORG:OHS PN:3085689 - CRUZETA 6C - REF.: 3085689.	84839000	28 set 2011	Estados Unidos
1204970582	ORG:OHS PN:03085689 - CRUZETA 6C - REF.: 03085689.	84839000	16 mar 2012	Estados Unidos
1206824214	ORG:OHS PN:03066149 - CRUZETA 7C 114 07326A - REF.: 3066149.	84839000	13 abr 2012	Estados Unidos
1206824214	ORG:OHS PN:03066187 - CRUZETA 8C 114 08248A - REF.: 3066187.	84839000	13 abr 2012	Estados Unidos
1211386655	ORG:OHS PN:03085684 - CRUZETA 5C - REF.: 03085684.	84839000	20 jun 2012	Estados Unidos
1220345840	- ORG:OHS PN:03066149 - CRUZETA 7C 114 07326A - REF.: 3066149	84839000	30 out 2012	Estados Unidos
1220345840	- ORG:OHS PN:03085689 - CRUZETA 6C - REF.: 03085689	84839000	30 out 2012	Estados Unidos

Como se percebe, além da distância temporal, é praticamente impossível se estabelecer alguma relação de semelhança entre os produtos.

A PLANILHA IX (fls. 5760 a 6480) apresenta todas as consultas realizadas com as respectivas palavras chaves para verificação de coincidências descritivas. Os critérios utilizados para o levantamento das operações comparadas foram os seguintes:

- Mesma NCM declarada pelo importador.
- Operações que tenham sido selecionadas para os canais amarelo, vermelho ou cinza (sofreram algum tipo de análise no despacho aduaneiro).
- Contenham no campo de Descrição dos Produtos palavras que identifiquem as mercadorias de forma semelhante. As palavras chaves foram obtidas da descrição dos produtos e contam nas planilhas como critério para o filtro.
- Operações que tenham mesmos países de origem das mercadorias importadas pela recorrente (condição de identidade ou similaridade do AVA-GATT).
- Refiram-se a operações realizadas entre empresas não vinculadas.
- Refiram-se a operações sujeitas a despacho para consumo, com recolhimento integral de tributos.

Abaixo, alguns exemplos (fls. 6294 6295):

PLANILHA IX - NCM 84834090 - EMBREAGEM

GKN NCM 84834090 EMBREAGEM

{(CNPJ BASE IMP (POR EXPORT)) (00) <- "88812310" e (NOME RES25) (2010, 2011, 2012, 2013, 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020, 2021, 2022, 2023, 2024, 2025) (SITUAÇÃO ATUAL) <- "Operado 8" e (NOME PRODUTOR ESTRANGEIRO) (00) NAB Cardem "OXY" SCARVAL <- "Veículo 2" (COD SUBITEM NCM) (00) = "84834090" e (DESCRICO PROD IMP) (DESC) Cardem " EMBREAGEM"

NUM ADECAO	DIA REGIS	COD SUBITEM NCM	DESCRICO PROD IMP	PAIS ORIGEM DESTINO	CANAL	QTDE COMER C PROD IMP (2 c d)	VUPCV MNEG IMP (2 c d)
	23/03/2010	84834090	P/N: 532271 - CAIXAS DE CAMBIO E EMBREAGEM PARA GUIINDASTE P&H MODELO 670TC. (TRANSMISSION)	Estados Unidos	Vermelho		
	23/03/2010	84834090	P/N: 532116 - CAIXAS DE CAMBIO E EMBREAGEM PARA GUIINDASTE P&H MODELO 670TC. (TRANSMISSION)	Estados Unidos	Vermelho		
	08/07/2010	84834090	DISCOS DE EMBREAGEM PARA MOTOCICLETA	Estados Unidos	Amarelo		
	22/11/2010	84834090	(REF.: P0198L844AAA8) EDYO DA SAIDA DA EMBREAGEM	Estados Unidos	Vermelho		
	09/01/2012	84834090	PARTES PARA MAQUINA COLHEITADORA, AUTOPROPULSADA, PARA MILHO EM FORMA DE ESPIGAS, DA POSICAO 8433.59.90, CONSTANTE DA ADICAO 020 DA PRESENTE DECLARACAO DE IMPORTACAO, SENDO: CONJUNTO CARACA DO CARACOL DA EMBREAGEM, REF. 56289	Estados Unidos	Vermelho		
	12/07/2013	84834090	C1094005-EMBREAGEM MONO DISCO 4700 CRDP : 3.102 RBG MINIST :	Estados Unidos	Amarelo		
	12/07/2013	84834090	C1094005-EMBREAGEM MONO DISCO 4700 CRDP : 3.102 RBG MINIST :	Estados Unidos	Amarelo		
	13/12/2013	84834090	DISCO DE EMBREAGEM REF. Y-203113-W	Estados Unidos	Vermelho		

O importador registrou apenas três operações com esta mesma NCM, todas em 2010, em cuja descrição constava a palavra EMBREAGEM. No entanto não há semelhança descritiva entre os produtos, como se observa no quadro abaixo.

DI	DESCRICO PROD IMP	COD SUBITEM NCM	DIA REGIS	CANAL	PAIS ORIGEM DESTINO
3012394079	ORG:OHS PN:051496 - CUBO DE EMBREAGEM, REF.: NABE K34 KNP1 3/8-6 F.ZV 116, PARA USO EXCLUSIVO EM MAQUINAS AGRICOLAS.	84834090	21 jul 2010	Verde	Estados Unidos
3021072550	ORG:OHS PN:395658 - CUBO DE EMBREAGEM RADIAL, REF.: 395658 (HUB*K34*ZP1 3/8-21), PARA USO EXCLUSIVO EM MAQUINAS AGRICOLAS.	84834090	25 nov 2010	Verde	Estados Unidos
3103042469	ORG:OHS PN:395425 - CUBO DE EMBREAGEM RADIAL, CODIGO 395425 (HUB*K32*ZP1 3/8-21), PARA USO EXCLUSIVO EM MAQUINAS AGRICOLAS.	84834090	17 fev 2011	Verde	Estados Unidos

Na PLANILHA VIII (fls. 5710 a 5759) consta a coluna “QUANTIDADE DE DI COM TEXTOS SEMELHANTES” indicando a quantidade de operações de terceiros em que ocorrem as coincidências de NCM, país de origem, palavras chave, e não são empresas vinculadas. Na coluna “OBSERVAÇÃO” consta a razão por que tais operações não podem ser consideradas como paradigmas para valoração.

Na análise das operações comparadas, identificamos inicialmente as coincidências de classificação fiscal e de país de origem, para depois comparar as descrições dos produtos importados. Havendo coincidências de palavras chaves, analisamos mais detalhadamente as descrições dos produtos para identificar o grau de similaridade em termos descritivos e não encontramos nenhuma operação que pudesse ser utilizada como de importação de produtos idênticos ou similares aos importados pela recorrente.

Deste exame, conclui-se novamente que não há como utilizar as informações registradas no SISCOMEX Importação para obtenção de operações paradigmas para valoração pelos segundo ou terceiro métodos, não apenas por carecer de uma análise prévia que permita concluir pela adequação daqueles valores declarados às regras do Primeiro Método de valoração, mas também porque não há, no período analisado, operações que apresentem as condições mínimas para servirem de referência, como coincidência ou semelhança descritiva, coincidência de países de origem e serem operações realizadas entre empresas independentes.

Segundo Quesito Como segundo quesito formulado, o nobre conselheiro do CARF solicita nossa manifestação acerca de alegações da recorrente de que ainda existiriam

erros e inconsistências nos cálculos das planilhas. Assim, tratamos de analisar cada um dos tópicos constantes no Capítulo 6 – DOS CÁLCULOS, do Recurso, que tenha relação com erros de cálculos (fls. 5550 a 5563).

a) A primeira questão apontada já foi plenamente esclarecida na Diligência realizada por ocasião do julgamento da impugnação.

(1) Inclusão indevida de operações de importação cujo valor praticado supera o valor calculado pela RFB através do 6º método:

A fiscalização adotou o 6º método de valoração aduaneiro para fins de lavratura do auto de infração. Deveria considerar, no caso, todas as importações em que, por esse método, foram adotados valores inferiores aos declarados nas DI. Entretanto, não foi isso que ocorreu, tendo em vista que foram identificados diversos ajustes em itens importados onde o preço praticado na importação não foi inferior ao calculado conforme o 6º método.

A Informação Fiscal, à folha 5.042, deixa claro que a reavaliação ocorreu apenas para os produtos em que o custo de produção acrescido da margem de lucro tenha sido superior ao valor declarado na importação, atendendo ao disposto no item 3, do parágrafo 2 da Nota do Artigo 1, do AVA-GATT, que determina que “*o impedimento de aplicação do Primeiro Método de Valoração somente NÃO se aplicaria àquelas situações em que os preços praticados são suficientes para cobrir os custos e assegurar um lucro representativo do lucro global*”. Ou seja, quando o preço declarado na importação é superior ao custo mais lucro, o Primeiro Método foi preservado e o valor declarado foi mantido.

Os itens (2), (3), (4), (5) e (6) não se referem a supostos erros de cálculo, mas apenas contrariedade da recorrente acerca da metodologia adotada pela fiscalização.

No item de número (7), a recorrente reclama que o valor aduaneiro teria sido apurado por DI.

(7) Apuração do valor aduaneiro por D.I. para fins de lavratura do auto de infração:

Ao adotar o 6º método, a fiscalização, através de determinados critérios, procedeu à identificação dos ajustes (bases de cálculo dos tributos nas importações) por DI.

Por exemplo, se em uma DI foram importados 20 itens e em apenas 2 deles era necessário ajustes no preço de importação segundo o 6º método, o cálculo do valor a ser considerado no auto de infração lavrado deve corresponder ao ajuste desses 2 itens nessa DI.

Aqui é importante ressaltar que o valor aduaneiro foi calculado para cada adição das DI e não pelo valor da DI. É na adição que se estabelece a base de cálculo, pois uma DI com mais de uma adição poderia ter alíquotas diferentes para diferentes mercadorias. Portanto, não procede a afirmação da recorrente de que o valor aduaneiro teria sido calculado por DI.

A metodologia de cálculo descrita no Relatório de Auditoria (fls. 4.649 a 4.651) e reforçada na Informação Fiscal (fls. 5.041 a 5.046) deixa claro que a reconstituição da

base de cálculo dos tributos foi feita preservando-se os valores declarados para os itens não valorados e as situações em que o custo acrescido da margem de lucro fosse inferior ao valor declarado. O valor aduaneiro de cada adição foi reconstituído para servir de base para calcular os tributos devidos. Deste cálculo, foram deduzidos os tributos pagos em cada adição. Portanto, o valor aduaneiro recalculado de uma adição é igual ao valor reconstituído, quando o valor declarado é inferior ao custo mais lucro, acrescido dos valores preservados (produtos não revalorados). Os tributos cobrados serão os tributos calculados sobre este valor aduaneiro deduzidos dos tributos já pagos em cada adição.

Para calcular o valor que serviu de base de cálculo para aplicar a multa administrativa de 1%, no entanto, a metodologia foi diferente, como demonstra os itens 17 e 18 do Memorial Descritivo constante no Relatório de Auditoria (fls. 4.651), que copiamos abaixo:

- 17- Para o cálculo da multa administrativa de 1% sobre o valor aduaneiro, cuja justificativa consta discriminada no próximo capítulo, consideramos irrelevante o fato de estar ou não a operação sujeita à tributação. Por outro lado, tendo em vista que esta multa tem por fato imputável a declaração indevida de que a vinculação não havia influenciado o preço praticado, consideramos como base de cálculo o somatório dos valores em reais das mercadorias cujos preços parâmetros calculados (custo de produção mais lucro empresarial) eram superiores aos preços declarados.
- 18- A base de cálculo da multa de 1% de que trata o item anterior pode ser distinta da base de cálculo do I.I. e dos outros tributos, pois, para o cálculo dos tributos consideramos a base de cálculo reconstituída, que incluiu as parcelas referentes a produtos cujos preços parâmetros eram superiores aos preços declarados, pois foram deduzidos, dos tributos calculados para cada adição, os tributos pagos no registro das DIs. Reforça-se que para os produtos em que os preços não foram considerados influenciados pela vinculação, utilizamos na reconstituição do valor aduaneiro os próprios preços informados nas DIs.

Assim, a base de cálculo para a multa restringiu-se aos produtos revalorados. Na definição do montante a ser cobrado, no entanto, foi preciso considerar o disposto nos §§2º e 5º do Artigo 711 do Regulamento Aduaneiro que estabelece que a multa não poderá ser inferior a R\$ 500,00, **nem superior a 10% do valor total das mercadorias** (fls. 4.654), de forma que, somente para esta finalidade, de estabelecer o limite superior para a cobrança desta multa, é que foi considerado o valor aduaneiro total da DI.

No capítulo 6.1 do recurso, a recorrente apresenta vários tópicos que seriam, segundo ela, erros remanescentes após à prestação das informações decorrentes da Diligência realizada durante o julgamento de primeira instância.

Tópico 1 No primeiro tópico a recorrente retoma matéria já resolvida no julgamento de primeira instância.

Neste sentido, a Recorrente apresenta abaixo um breve resumo dos aspectos identificados na Informação Fiscal apresentada às fls. 5040/5054, que levarão à conclusão de que ainda há necessidade de reavaliação por parte da Receita Federal dos cálculos efetuados, visto que a planilha VI ainda possui uma série de inconsistências e, irremediavelmente, o cancelamento do Auto de Infração:

(1) Itens indicados com a expressão #N/D que foram revalorados:

Contudo, ao analisar a planilha VI, depara-se com Declarações de Importação contendo produtos não identificados e que foram revalorados, como, por exemplo, a DI 13/1586173-0 resumida abaixo:

DI	PRODUTO	DIA REGIS	Qtd Total	VAL. TOTAL	VAL. PAR. MOEDA	CUSTO	PR. AJUSTADO	VALORAÇÃO	C+L ADIÇÃO	TX CAMBIO	C+L REAIS	FRETES	SEGURO R\$	VALOR ADUANERO	BC II DI	DIFERENÇA
1315861730	#N/D	14/08/2013	9,00	60.000,00	#N/D	#N/D	60.000,00	Não Revalorado	60.000,00	2,27200	136.320,00	930,00	359,00	137.609,00	113.225,00	24.384,00

A DI 13/1586173-0, citada pela recorrente, foi objeto de análise por parte dos julgadores da impugnação tendo sido declarada a nulidade das exigências como demonstra o fragmento do acórdão abaixo (fls. 5161):

...

Ainda que esta DI tenha constado na PLANILHA VI, os valores dela decorrentes já haviam sido expurgados do lançamento total no julgamento de primeira instância.

Embora as alegações apresentadas pela recorrente sejam apenas de caráter genérico, para afastar quaisquer dúvidas, identificamos, na PLANILHA VI, todas as DIs que tenham alguma indicação na coluna PRODUTO que signifique que o produto não pode ser identificado por seu código de referência. Estes produtos, conforme o Relatório de Auditoria (fls. 4621 a 4622), não deveriam ser revalorados. São ao todo 18 declarações de importação nesta situação e que constam discriminadas no quadro abaixo:

DI	ADIÇÃO	PRODUTO	DIA REGIS	DIFERENÇA
1019033551	001	#N/D	27/10/2010	0,00
1101404797	001	#N/D	24/01/2011	-1,00
1101404797	002	#N/D	24/01/2011	0,38
1101404797	003	#N/D	24/01/2011	-0,40
1105859039	001	#N/D	31/03/2011	-1,00
1119259691	002	#N/D	11/10/2011	-0,20
1120373460	002	#N/D	27/10/2011	-0,62
1212551224	001	MODELO ECOSPORT	10/07/2012	-0,84
1215087987	001	0	16/08/2012	-1,00
1219005306	001	PORTA-PALLETS	10/10/2012	-1,00
1310220320	001	#N/D	28/05/2013	0,00
1310220320	002	LUMATICA - I	28/05/2013	0,33
1310220320	003	#N/D	28/05/2013	-2,19
1310220320	004	#N/D	28/05/2013	-0,45
1310220320	005	#N/D	28/05/2013	-0,45
1310220338	001	#N/D	28/05/2013	1,00
1310220338	002	#N/D	28/05/2013	0,52
1310220338	003	#N/D	28/05/2013	0,41
1310220338	004	#N/D	28/05/2013	0,18
1310220338	005	#N/D	28/05/2013	-0,49
1310220338	006	#N/D	28/05/2013	-0,03
1310220338	007	#N/D	28/05/2013	-0,49
1310220346	001	#N/D	28/05/2013	0,00
1310220346	002	#N/D	28/05/2013	0,43
1310220346	003	#N/D	28/05/2013	1,95
1310220346	004	#N/D	28/05/2013	0,52
1310220346	005	#N/D	28/05/2013	1,05
1310220346	006	#N/D	28/05/2013	0,48
1310220346	007	#N/D	28/05/2013	-0,95
1310220346	008	#N/D	28/05/2013	-0,07
1310325105	001	#N/D	29/05/2013	0,00

1310325105	002	HN/D	29/05/2013	0,60
1310325105	003	HN/D	29/05/2013	0,52
1310325105	004	HN/D	29/05/2013	0,57
1310325164	001	HN/D	29/05/2013	-1,00
1310325164	002	HN/D	29/05/2013	-0,42
1310325172	001	HN/D	29/05/2013	0,00
1310410730	001	HN/D	31/05/2013	0,00
1310410757	001	HN/D	31/05/2013	0,00
1310775810	001	HN/D	05/06/2013	1,00
1310775810	002	HN/D	05/06/2013	4,00
1310775810	003	HN/D	05/06/2013	1,00
1310775810	004	HN/D	05/06/2013	4,00
1310775810	005	HN/D	05/06/2013	1,00
1310775810	006	HN/D	05/06/2013	0,80
1310775810	007	HN/D	05/06/2013	3,60
1310775810	008	UMATICOS, I	05/06/2013	0,60
1310775810	009	UMATICA VER	05/06/2013	1,00
1310775810	010	HN/D	05/06/2013	1,00
1310775810	011	HN/D	05/06/2013	3,00
1310775810	012	HN/D	05/06/2013	1,00
1310775810	013	HN/D	05/06/2013	3,00
1310775810	014	UMATICA VER	05/06/2013	3,00
1310775810	015	HN/D	05/06/2013	3,00
1310775810	016	HN/D	05/06/2013	1,00
1310775810	017	HN/D	05/06/2013	1,00
1315861730	001	UMTICA VERT	14/08/2013	824,00
1315861730	002	HN/D	14/08/2013	4.480,00
1315861730	003	HN/D	14/08/2013	817,00
1315861730	004	HN/D	14/08/2013	4.481,00
1315861730	005	HN/D	14/08/2013	818,00
1315861730	006	UMATICA VER	14/08/2013	814,00
1315861730	007	HN/D	14/08/2013	818,00
1315861730	008	HN/D	14/08/2013	1.227,00
1315861730	009	HN/D	14/08/2013	10.105,00

De todas as DIs listadas acima, apenas duas constavam nos Autos de Infração. A DI 10/1903355-1 e a DI 13/1586173-0. A primeira constava em função do equívoco referente à apropriação indevida do frete, já sanado na Informação Fiscal produzida no procedimento de diligência realizado durante o julgamento de primeira instância (fls. 5.047 a 5.051). Esta DI foi excluída do lançamento.

A segunda DI (13/1586173-0) foi também excluída do lançamento pela 2ª Turma da DRJ, por falta de comprovação da matéria tributável. Logo, a alegação da recorrente, neste caso, é totalmente improcedente.

A título de esclarecimento, convém explicitar aqui a razão pela qual a DI 13/1586173-0, que, repito, já foi excluída do lançamento, constou do lançamento original.

De fato, pelo critério utilizado pela fiscalização, esta DI não deveria ter sua base de cálculo reconstituída, pois os produtos nela declarados não foram identificados por seus códigos de referência. Percebe-se claramente na PLANILHA VI que o preço ajustado é igual ao valor total declarado, logo o Valor Aduaneiro calculado deveria ser igual à base de cálculo da DI, pois não houve nenhum acréscimo. No entanto, como se verifica no quadro abaixo, a coluna contendo a Base de Cálculo das adições da DI apresenta valores inferiores aos valores calculados a partir dos preços declarados nas próprias adições.

DI	AÇÃO	PRODUTO	VAL TOTAL	PR. AJUSTADO	C + LADIÇÃO	TX CAMBIO	VALOR ADUANEIRO	BC II DI	DIFERENÇA
1315861730	001	UMTICA VERT	2.000,00	2.000,00	2.000,00	2,27200	4.649,00	3.825,00	824,00
1315861730	002	#N/D	11.000,00	11.000,00	11.000,00	2,27200	25.283,00	20.803,00	4.480,00
1315861730	003	#N/D	2.000,00	2.000,00	2.000,00	2,27200	4.614,00	3.797,00	817,00
1315861730	004	#N/D	11.000,00	11.000,00	11.000,00	2,27200	25.288,00	20.807,00	4.481,00
1315861730	005	#N/D	2.000,00	2.000,00	2.000,00	2,27200	4.614,00	3.796,00	818,00
1315861730	006	UMTICA VER	2.000,00	2.000,00	2.000,00	2,27200	4.593,00	3.779,00	814,00
1315861730	007	#N/D	2.000,00	2.000,00	2.000,00	2,27200	4.616,00	3.798,00	818,00
1315861730	008	#N/D	3.000,00	3.000,00	3.000,00	2,27200	6.925,00	5.698,00	1.227,00
1315861730	009	#N/D	25.000,00	25.000,00	25.000,00	2,27200	57.027,00	46.922,00	10.105,00

Esta divergência entre os valores das colunas “Valor Aduaneiro” e “BC II DI” se deve ao fato de se tratar de uma DI de nacionalização de mercadorias admitidas no Regime Especial de Admissão Temporária para Utilização Econômica. Logo, estas mercadorias, quando foram admitidas no regime especial, foram objeto de uma DI de admissão, na qual já houve um pagamento parcial dos tributos. Agora, nesta DI, que tem o propósito de nacionalizar as mercadorias, o importador deveria pagar apenas a parcela remanescente dos tributos suspensos.

Assim, o importador reduziu manualmente o valor da Base de Cálculo para que o sistema calculasse apenas a parcela ainda não paga dos tributos.

Dessa forma, a base de cálculo da DI ficou menor do que o valor obtido pela multiplicação dos preços unitários pela quantidade de produtos importados, produzindo uma diferença indevida de tributos, que não havia sido constatada no procedimento de fiscalização e lançamento, mas que foi corretamente sanada pelos julgadores de primeira instância.

Tópico 2 O segundo tópico alegado pela recorrente acerca de eventual erro de cálculo diz respeito à contestação da margem de lucro utilizada.

...

Ora, o próprio contribuinte declara que as margens utilizadas foram as margens por ele informadas. A fiscalização utilizou a menor margem dentre as possíveis e que correspondia à que era praticada para família de produtos denominada “Produtos Fora de Estrada e Agrícolas”.

Por serem as menores margens, as utilizamos para todos os produtos que seriam revalorados, independente da classe a que pertencessem.

Os exemplos apresentados no quadro acima são absolutamente irrelevantes, já que se tratam de produtos que sequer foram revalorados. É evidente que as margens constam simplesmente informadas nas planilhas por ano de registro das DI, mas só foram utilizadas para os produtos revalorados.

Segue, a recorrente, dizendo que as mesmas margens foram utilizadas também para valorar produtos que não representam insumos, tais como etiquetas, manuais, banners e expositores. Novamente aqui, ressaltamos que a margem atribuída não é a margem praticada pela GKN do Brasil, mas sim uma margem média que seria praticada pelo exportador dos produtos. Logo, é irrelevante se a GKN do Brasil revende ou não os produtos importados.

Convém também retomar o quesito referente a este assunto constante no Termo de Intimação 08/2015 (fls. 2.433 a 2.434), pelo qual a empresa foi intimada a apresentar todas as margens praticadas pelo Grupo GKN para todos os seus produtos ou para famílias de produtos vendidos.

...

A empresa, em sua resposta, informou apenas as margens médias praticadas e justificando que as margens mínimas e máximas não refletem a flutuação normal das margens, já que a empresa vende alguns produtos de baixo volume ou mesmo amostras, cujas margens são demasiadamente altas ou baixas, mas sem qualquer relevância para o negócio da GKN (fls. 4.645).

...

Como pode agora a recorrente alegar que a margem aplicada pela fiscalização não passou por critério detalhado de análise? A fiscalização não determinou a margem de lucro, apenas utilizou, das margens informadas, aquela que mais beneficiaria o próprio contribuinte.

É óbvio que, por tratar-se de margens médias, embora sejam as margens menores entre as médias possíveis, estes valores não se aplicariam individualmente a cada um dos produtos.

Para alguns, as margens efetivas devem ser bem mais elevadas e para outros, talvez, menores.

No entanto, foi justamente pela falta de elementos que permitissem a apropriação individual das margens praticadas a cada um dos produtos, por cada um dos exportadores, que impediu a aplicação do Quinto Método de Valoração. Constituiu-se, portanto, em uma necessária flexibilização dos requisitos previstos na aplicação do Quinto Método, quais sejam, de utilização dos valores individualizados de custos e de margens praticadas por produto e por operação, que viabilizou a aplicação do Sexto Método de Valoração.

Tópico 3

No terceiro tópico, a recorrente indica um produto que deveria ter sido revalorado e não foi

...

Realmente tem razão a recorrente. Este item deveria ter constado no lançamento. O equívoco, no entanto, que não prejudicou o importador, não se deve a nenhuma falha de metodologia, mas tão somente ao fato de que na extração dos dados do SISCOMEX Importação, os valores das bases de cálculos das adições dessa DI vieram somados. De fato, a adição 001 tem como base de cálculo R\$ 68.726,55 e a adição 003, R\$ 65.030,75, e não R\$ 133.757,00 em cada uma das adições, como constou na extração. De qualquer forma, este equívoco localizado em nada prejudicou a recorrente, ao contrário, a beneficiou.

Tópico 4 Em seu quarto tópico, a recorrente discute sobre a taxa de câmbio utilizada na conversão.

...

Muito estranha a afirmação da recorrente, uma vez que este assunto foi exaustivamente explicado no Relatório de Auditoria e repetido na Informação Fiscal da diligência realizada por ocasião do julgamento de primeira instância. A afirmação de que a fiscalização teria utilizado a taxa de câmbio do segundo dia útil anterior à data de registro de embarque para conversão, nos termos da IN 1.312, de 2012, é totalmente equivocada. Em momento algum, a fiscalização utilizou ou afirmou ter utilizado esta taxa de câmbio para converter valores em moeda estrangeira.

Mas o importador não desconhece que a conversão pela taxa do segundo dia útil anterior ao embarque serve apenas para calcular o preço do produto importado para apurar o preço médio ponderado, o qual deverá ser comparado com o preço parâmetro, que, no caso do importador, foi obtido pela aplicação do método CPL, já que ele mesmo transcreveu o Artigo 7º da IN 1.312/2012, que trata deste assunto. Esta comparação serve apenas para determinar se o importador deverá ou não promover ajustes ao Lucro Real.

Conforme o Relatório de Auditoria (fls. 4.617 a 4.618), o importador, inclusive, teria descumprido esta regra ao converter seus preços unitários praticados na moeda estrangeira para Reais pela utilização de uma taxa válida para todo o exercício. Já para calcular o preço parâmetro, esta taxa média poderia ser utilizada sem problemas

...

Segue ainda o Relatório esclarecendo que, para efeitos do procedimento fiscal, não era relevante se os preços das importações considerados nos demonstrativos de preços de transferência estavam adequadamente convertidos, uma vez que os valores a serem utilizados para valoração aduaneira seriam os valores em moeda estrangeira das DIs.

...

Também está bastante claro, tanto no Relatório como na Informação Fiscal, que o preço parâmetro utilizado pelo importador em sua demonstração de preços de transferência foi convertido para moeda estrangeira pela utilização das mesmas taxas utilizadas pelo importador para convertê-los para moeda nacional. Assim, obtivemos o custo de produção ou aquisição acrescido da margem de 20%, estabelecida na Lei, na moeda estrangeira.

Deste valor, deduzimos a margem de 20% e obtivemos o custo. A este custo, acrescentamos a margem de lucro considerada (informada pelo importador). Este valor foi comparado com o valor total da mercadoria na moeda estrangeira da DI. Para as situações sujeitas a reavaliação (sexto método), o valor total da operação na moeda estrangeira foi convertido para a moeda nacional pela taxa vigente no dia do registro da DI, conforme dispõe o Artigo 97 do Regulamento Aduaneiro (Decreto 6.759/2009). Aliás, a taxa de câmbio foi obtida da própria DI registrada pelo importador.

Tópico 5

Em seu quinto tópico, a recorrente aponta que haveria itens faltantes na PLANILHA VI.

...

A DI citada pela recorrente é da modalidade de Consumo e Admissão Temporária, logo ela tem adições com mercadorias despachadas para consumo, sujeitas à recolhimento integral, e mercadorias destinadas ao regime especial de Admissão Temporária, com tributação suspensiva.

Esta fiscalização, por tratar-se de reconstituição de base de cálculo dos tributos aduaneiros, restringiu-se às operações sujeitas à tributação normal (recolhimento integral). Por essa razão, a adição 002 da referida DI não aparece em nenhuma das planilhas.

...

Tópico 6

O sexto tópico apresentado pela recorrente aponta itens com problemas de fórmulas, pois consta na PLANILHA VI células com a expressão “#VALOR!”.

...

Esta alegação não deve prosperar, pois a única situação em que a demonstração total do cálculo não está expressa é na adição 001 desta DI, em toda a PLANILHA VI (fls. 4867 a 5039).

A falta deste cálculo não prejudica em nada a defesa do contribuinte, pois todas as demais adições da mesma DI e de todas as outras DIs deixam evidente que o valor da base de cálculo da adição será o somatório dos valores constantes na coluna C+L, convertido para moeda nacional pela taxa de câmbio, e somado aos valores do frete e seguro. Assim, não tem como não concluir que o Valor Aduaneiro desta adição deve ser R\$ 32.568,85, que corresponde a (US\$ 6.247,17 + US\$ 3.214,98 + US\$ 2.997,79 + US\$ 1.244,11 + US\$ 3.081,25) * 1,82188 + (R\$ 1.931,00 + R\$ 57,00). O valor total consta nos Autos de Infração nas folhas 64, 602 e 603.

Tópico 7

No sétimo tópico, a recorrente alega que houve rateio de frete e seguro em adições que mesclam itens revalorados e não revalorados, dizendo que tal rateio estaria em desacordo com o que a fiscalização afirmou em resposta ao terceiro quesito na diligência feita na fase de julgamento de primeira instância.

...

Pela alegação, a recorrente demonstra não ter compreendido a explicação apresentada no terceiro quesito constante na Informação Fiscal referente à diligência realizada durante o julgamento de primeira instância. Lá estávamos nos referindo às importações realizadas sob a condição CFR ou CPT. Nestas situações, a inclusão do frete para a reconstituição do valor aduaneiro, nas hipóteses de produtos que não seriam revalorados poderia ensejar uma diferença indevida entre o valor recalculado e o valor da Base de Cálculo da DI.

Esta situação nunca ocorreria nas importações realizadas sob os incoterms FOB, FCA, FAS e EXW, pois nestas condições, o preço unitário declarado não inclui nem o valor do frete nem o valor do seguro. Neste caso, o frete e o seguro da importação precisam ser apropriados a todos os produtos da DI.

Nossa metodologia de cálculo seguiu os seguintes critérios:

- Os valores do frete e do seguro apropriados às adições em cada uma das DIs, quando a adição tiver produtos revalorados e produtos não sujeitos a revaloração, precisam ser rateados proporcionalmente ao valor de cada um dos itens da adição.
- Para itens revalorados, o valor do custo foi acrescido da margem de lucro e multiplicado pela quantidade importada, gerando um preço ajustado. Este preço é convertido para a moeda nacional e acrescido da parcela de frete e de seguro correspondente a este produto na adição.
- Para itens não revalorados não foi utilizado o custo mais margem de lucro. O preço ajustado é o próprio preço unitário declarado multiplicado pela quantidade. Na planilha se percebe que o valor constante na coluna de PR.

AJUSTADO é igual ao valor da coluna VAL. TOTAL. Este valor foi convertido para a moeda nacional. Quando o Incoterm não inclui o frete, este valor deverá ser somado ao frete e seguro correspondente ao produto, resultando em valor igual, ou muito próximo, à base de cálculo da adição. Se o Incoterm já inclui o frete, ao valor será somado apenas o valor do seguro.

O exemplo apresentado pela recorrente já comprova a metodologia utilizada. A DI 10/076029-3 refere-se à uma negociação realizada no Incoterm FCA, logo, no preço

unitário não estão incluídos os valores de frete e seguro. Percebe-se que ao incluir o frete e o seguro nos itens não revalorizados das adições 003 e 005, o valor resultante ficou muito próximo do valor correspondente à base de cálculo da adição.

Da mesma forma, a DI 10/0769817-0, citada como mais um exemplo do suposto problema, está registrada com o Incoterm EXW, em cujos preços unitários também não estão incluídos os valores de frete e seguro. Vale para esta DI o mesmo raciocínio.

O texto da Informação Fiscal, citado e transcrito pela recorrente, só se aplica a situações em que o Incoterm fosse CFR ou CPT e o produto fosse NÃO REVALORADO. Aliás, o primeiro parágrafo da explicação constante naquela Informação já deixa evidente a importância de se considerar o Incoterm na metodologia de cálculo (fls. 5.047). Estranha-se a recorrente não ter mantido a identificação dos Incoterms nos exemplos citados no recurso e ter transcrito apenas o terceiro parágrafo da explicação.

...

Tópico 8

Embora identificado pelo algarismo (7), o próximo tópico é o de número oito e refere-se a alegação de utilização equivocada de moeda para conversão dos custos.

...

Inicialmente, reproduz-se abaixo um fragmento do Relatório de Auditoria (fls. 4595) onde fica claro que o contribuinte calculava seus preços parâmetros a partir do custo médio unitário de produção em moeda local dos bens importados.

...

Ainda sobre a taxa de câmbio, no Relatório de Fiscalização (fls. 4599) consta a informação de que o próprio importador declara que utilizou a mesma taxa de câmbio para converter tanto o preço da importação como o custo de produção para a moeda nacional.

...

Ou seja, o importador declara que a moeda utilizada na importação foi também utilizada para o cálculo do preço parâmetro, até mesmo porque utilizou o método CPL, que parte do custo de produtos dos produtos importados. Independente desta informação, o objetivo da fiscalização foi o de comparar o custo de produção acrescido da margem de lucro com o valor declarado na DI. Portanto, era preciso converter o preço parâmetro, apresentado em moeda nacional, para a moeda estrangeira utilizada na DI. Não se trata de mera liberalidade a escolha da moeda, como afirma a recorrente. A moeda é determinada pela negociação comercial e declarada pelo próprio importador em suas DIs.

No exemplo apresentado para demonstrar os efeitos da sua alegação, a recorrente simplesmente altera a moeda de negociação da DI.

...

A declaração de importação 10/2011421-7, citada acima, refere-se a uma negociação realizada em Euros. A moeda local dos bens importados é o Euro. Por que razão, os custos estariam em dólares dos EUA? Na demonstração apresentada pelo importador para efeitos de preços de transferência, os valores das importações foram convertidos para a moeda nacional pela taxa de câmbio da moeda da importação. Os custos que serviram para compor o preço parâmetro foram obtidos dos próprios exportadores dos produtos. Portanto, muito mais razoável é que a moeda seja a mesma. Além disso, independente de qual seja a moeda original do valor que serviu de referência para

calcular o preço parâmetro, o que efetivamente importa é que o preço parâmetro precisa ser convertido para a moeda de negociação da importação. Ou seja, mesmo que o valor original tivesse sido uma moeda diferente, teríamos que convertê-lo para a moeda da DI e não modificar a moeda da DI para coincidir com a moeda correspondente ao valor original da fonte da informação, como sugere a recorrente.

...

Assim, é totalmente infundada a contestação apresentada pela recorrente acerca da moeda utilizada para cálculo do Valor Aduaneiro Ressalta-se, por fim, que nenhum dos supostos problemas de cálculos levantados pela recorrente pode ser confirmado, e representam apenas manifestações genéricas de inconformidade com a autuação ou decorrem de interpretação equivocada da metodologia adotada pela fiscalização.

Terceiro Quesito

O julgador solicita, ao final, que seja produzido Relatório circunstanciado e que seja dada ciência à recorrente para que ela, se assim desejar, apresente manifestação.

...

Cumprida a primeira parte com a presente Informação Fiscal, encaminhamos para ciência eletrônica da recorrente, concedendo prazo de 30 dias para, se assim o desejar, apresentação de manifestação acerca desta Diligência.

Após cientificada do teor da informação fiscal, a contribuinte apresenta petição onde inicialmente apresenta síntese da situação fático-jurídica. E a seguir enumera as questões que não restaram resolvidas, já que entende que a diligência não cumpriu o determinado pelo CARF:

1. DO QUESITO “(I) DETALHE CONCLUSIVAMENTE, SE NECESSÁRIO, COM PLANILHAS EXTRAÍDAS COM CONSULTAS A BANCO DE DADOS DA RFB, PRESERVANDO O SIGILO DO NOME DOS IMPORTADORES, A EXISTÊNCIA (OU NÃO) DE IMPORTAÇÃO DE MERCADORIAS IDÊNTICAS OU SIMILARES, OBSERVANDO OS CONCEITOS E REQUISITOS DO AVA-GATT”

Referido quesito tem por objetivo confrontar as informações prestadas pela Contribuinte-Recorrente em sua defesa técnica obtida com base nas informações constantes da Portaria RFB 361/16, bem como demonstrar que a Autoridade Fiscal cumpriu sua incumbência de instruir o AIIM com provas suficientes a demonstrar eventual equívoco no recolhimento dos tributos incidentes sobre as importações, bem como fundamentar lançamento complementar.

No entanto, verifica-se que o Auditor Fiscal, realizou as verificações conduzindo as conclusões para ratificar a autuação, sem a neutralidade que se era esperada pois deixou de considerar os resultados positivos na consulta e realizar as exclusões possíveis, conforme exigido no quesito. Vejamos:

Detalhamento conclusivo, com planilhas extraídas com consultas a banco de dados da RFB, a existência ou não de mercadorias idênticas ou similares.

Com efeito, a Autoridade Fiscal tem acesso irrestrito a todo banco de dados de importações da Receita Federal do Brasil, inacessível ao Contribuinte em razão de sigilo fiscal, o que poderia esclarecer pontos essenciais para a aplicação do método 2 ou método 3 de Valoração Aduaneira, respectivamente mercadorias idênticas e mercadorias similares.

Diante dessa gama de informações, é inquestionável a necessidade de esgotamento quanto aos critérios de pesquisa, com demonstração efetiva de que a busca foi realizada e teve resultado positivo (encontrando mercadorias, sejam idênticas, sejam similares) ou negativo (não encontrando nenhuma mercadoria).

Com a pesquisa realizada pela Autoridade Fiscal agora vislumbra-se que aquela realizada no momento da autuação não era suficiente a corroborar a pretensão de afastar a aplicação do Primeiro Método de Valoração Aduaneira (valor da transação) e ainda, que se suficiente a afastar o Primeiro Método, havia perfeita condição para aplicação do Segundo ou do Terceiro Métodos, ainda que para parte das mercadorias importadas.

Não cabe mais, porque já superado pelo CARF, valorar única e exclusivamente a afirmação feita pela Contribuinte durante as respostas do Mandado de Procedimento Fiscal de que suas mercadorias são únicas e exclusivas, não havendo idênticas ou similares. **Já houve esclarecimento quanto a esta afirmação através da defesa técnica, de modo que faz-se necessária análise do banco de dados e confronto com o AVA para concluir se há mercadorias idênticas ou similares, mas sem atribuir exigências desarrazoadas como forma de afastar a possibilidade de aplicação do Segundo ou do Terceiro Método, tão somente para convalidar a autuação.**

A premissa inicial que deve nortear a busca é a existência de mercadorias idênticas ou similares, visto que se tratam de peças automotivas, ou seja, mercadorias comuns na amplitude que é o mercado automotivo, sendo incrível a inexistência mercadorias idênticas ou similares.

A título exemplificativo, tem-se por autuadas mercadorias como: “anel de vedação plástico”, “anel de retenção”, “bucha de metal”, “rolamento plástico”, “proteção plástica”, mercadorias que pela própria descrição não indicam exclusividade de importações pela Recorrente.

Tanto é assim que a Contribuinte-Recorrente encontrou, dentro de uma gama limitadíssima de informações em que tinha acesso, várias mercadorias que inadvertidamente foram consideradas como inexistentes pela Autoridade Fiscal para fins de aplicação do Segundo ou do Terceiro Método de Valoração Aduaneira.

Outrossim, a diligência restou inconclusiva pois não se eximiu de observar que é comum que as empresas adotem denominação que lhe seja peculiar, de modo que as afirmações de que as descrições são distintas daquelas utilizadas pela Contribuinte-Recorrente e as utilizadas nas mercadorias relacionadas na defesa pode ser relativizada porque não é obrigatório ter a mesma descrição. Exemplifica-se: “Eixo homocinética” e “Junta homocinética”. Corrobora a afirmativa de que a Autoridade Fiscal não pode se limitar a descrição como único identificador da mercadoria, visto que para controle mais eficaz usa-se a NCM ou outra sistemática similar para identificar categoricamente a mercadoria, inclusive para garantir exatidão na tributação.

• **Da PLANILHA VII - Obscuridade quanto ao método utilizado, as conclusões auferidas e a indução realizada.**

Ao apresentar a PLANILHA VII (fls. 5690 a 5709) na qual indica a relação de importações direcionadas a canal amarelo, vermelho ou cinza, que tenham empresas do Grupo GKN como fabricantes e empresas diferentes da GKN como importadoras, a fiscalização afirma que “deste levantamento não foram encontradas coincidências entre as descrições dos produtos importados pela recorrente e os produtos importados por terceiras empresas”. Em seguida, a fiscalização cita 2 exemplos para validar esta premissa, quais sejam: “válvulas direcionais” e “cubos de embreagem para máquinas agrícolas”. **Ora, como é possível afirmar que a não identificação de descrições semelhantes em dois itens específicos se aplica a todos os demais itens autuados, especialmente para aqueles cuja descrição é mais elementar tais como os citados nos parágrafos anteriores?**

Tal afirmação parece ainda mais contraditória e desarrazoada quando, às fls. 6491 a fiscalização afirma que encontrou coincidências de classificação fiscal, de país de origem, mas que “não encontramos nenhuma coincidência, nem semelhanças, em suas descrições”. **Quais foram os termos pesquisados? O que teria levado a conclusão que as descrições indicam mercadorias distintas para as quais não seria possível aplicar o 2º ou o 3º método de valoração aduaneira?**

Em conclusão, a Autoridade Fiscal deveria ter esgotado o glossário para cada mercadoria, e documentar a metodologia utilizada como forma de concluir pela inexistência de mercadorias idênticas ou similares.

• **Da valoração da prova: – Suficiência para demonstrar a existência de mercadoria idêntica ou similar para as seguintes mercadorias:** 39269090, 40169300, 40169090, 73181600, 73182900, 84812090, 84832000, 84834090, 84839000 e 87089990. A Autoridade Fiscal afirma que “*De todas as NCMs constantes nas importações da recorrente, somente dez classificações fiscais constam em importações realizadas por outros importadores. São elas: 39269090, 40169300, 40169090, 73181600, 73182900, 84812090, 84832000, 84834090, 84839000 e 87089990*”. No entanto, ao invés de excluir as importações das referidas mercadorias do Auto de Infração por reconhecer a existência da identidade ou similitude, a diligência passou a ser direcionada para argumentação pela manutenção da autuação, com clara tentativa de desqualificar os pontos de contato entre as mercadorias, sem fundamento técnico e sem metodologia clara e imparcial.

• **Da PLANILHA VIII - Obscuridade quanto ao método utilizado, as conclusões auferidas e a indução realizada.**

Ao apresentar a “PLANILHA VIII” na qual aparecem mercadorias importadas pela recorrente que foram revaloradas, cujas NCM e países de origem coincidem com aquelas constantes nas operações registradas por terceiros importadores, novamente a fiscalização afirma que “não identificamos nenhuma coincidência entre as descrições que permitissem deduzir que se tratam de mercadorias idênticas ou similares” sem indicar claramente a metodologia aplicada e o que levou a esta conclusão.

Esta planilha indica a seguinte “legenda” para as colunas utilizadas:

...

Ao se analisar a coluna “Imp. De Terceiros de exp. GKN”, apesar de não restar claro na Informação Fiscal1, tende-se a concluir que se trata de pesquisa de importações direcionadas para canais de conferência que tenham empresas do grupo GKN como fabricantes e empresas diferentes da GKN como importadoras.

Nesta coluna, constam as seguintes subdivisões:

...

Novamente, não resta claro o que levou a fiscalização a concluir pela inexistência de “coincidência descritiva”. Quais foram os termos pesquisados? Esta pesquisa foi feita para 100% dos itens autuados ou por amostragem? É possível compreender que descrições mais específicas não tenham retornado resultados, contudo, esta presunção não se aplica a itens cuja descrição é mais comum, tais como os anteriormente citados (ex. “anel de vedação”). Ao dispor sobre a “segunda extração” a fiscalização indica se tratar de importações registradas por terceiros, de outros fornecedores. Além disso, cita alguns exemplos pontuais para as quais alega ter pesquisado “palavras de referência”.

A partir daí, cita as seguintes situações pontuais:

- i. para a **NCM 8708.99.90**, com o mesmo termo de descrição como “TULIPA”, identificou outras importações mas alegou se tratar de “descrição genérica”, sem, contudo, detalhar a razão desta conclusão.
- ii. para importações de mercadoria **NCM 8483.40.90**, uma importação apresentou semelhança descritiva mas a desconsiderou por haver dois anos de diferença entre a importação autuada e a operação comparada. Quanto a esta afirmação, o AVA traz o termo “em tempo aproximado”², de forma que não compete à fiscalização concluir pela desqualificação sem uma análise mais aprofundada.
- iii. para a **NCM 8483.90.00** – com o termo “Cruzeta”, a Fiscalização confirmou que encontrou ocorrências, contudo, entendeu se tratar de “descrição genérica” e também desconsiderou estas comparações.

• **Da PLANILHA IX – Identificação de mercadorias semelhantes.**

Ao apresentar a Planilha IX, a fiscalização apresenta todas as consultas realizadas com as respectivas palavras chaves para verificação de coincidências descritivas.

Apesar destas planilhas indicarem a existência de mercadorias ao menos similares usou somente um exemplo (EMBREAGEM) para justificar que não haveria semelhança descritiva entre os produtos identificados e os produtos autuados, sendo que se tratam de 37 anexos da planilha. Ou seja, de 37 termos consultados (com 720 páginas ao todo) a fiscalização apresenta apenas um para o qual alega não haver semelhança descritiva e aplica esta conclusão para todos.

Há, portanto, para essas mercadorias, no mínimo similaridade, demonstrando que a autuação não se sustenta, ao contrário do afirmado pela Autoridade Fiscal, há elementos para garantir que o Sexto Método não poderia ser aplicado, porque para muitas mercadorias há identidade ou similitude aptas a possibilitar a aplicação do Segundo ou Terceiro Métodos.

Portanto, estaria completamente válida a autuação se não houvesse identificado nenhuma mercadoria idêntica ou similar para fazer contraprova às provas apresentadas pela Contribuinte-Recorrente.

• **Da exigência de pressupostos sem previsão no AVA para conferir identidade ou similaridade de mercadorias** Ao longo do processo fiscalizatório foram apresentados documentos fiscais, contábeis e esclarecimentos suficientes a demonstrar que, de fato, o valor aduaneiro aplicado nas importações realizadas no período autuado era adequada e correta às operações ou, ainda, que se não fosse aplicável o Primeiro Método, deveria ter sido aplicado o Segundo ou Terceiro Método, mas em nenhuma hipótese o Sexto Método. Menos ainda que o arbitramento aplicado fosse aquele utilizado para o cálculo do Preço de Transferência.

A Contribuinte-Recorrente apresentou provas da existência de mercadorias idênticas e similares, conforme demonstrado no item anterior, da mesma forma com que a diligência também encontrou diversas mercadorias para a mesma finalidade: afastar a

aplicação do Sexto Método por possibilidade de aplicação do Segundo ou do Terceiro Métodos.

Em outras palavras, para afastar a identidade ou a similitude das mercadorias, a Autoridade Fiscal está exigindo preenchimento de pressupostos irrazoáveis, não previstos no AVA, como forma de desqualificar a possibilidade de aplicação de Método mais favorável de Valoração Aduaneira e conseqüentemente a nulidade, ainda que parcial, do Auto de Infração, por descumprir a ordem obrigatória dos métodos de valoração aduaneira.

O AVA, art. 15, exige como pressupostos para configurar a identidade ou a similitude:

2. (a) - Neste Acordo entende-se por 'mercadorias idênticas' as mercadorias que são iguais em tudo, inclusive nas características físicas, qualidade e reputação comercial. Pequenas diferenças na aparência não impedirão que sejam consideradas idênticas mercadorias que em tudo o mais se enquadram na definição;

(b) - neste Acordo, entende-se por mercadorias similares as que, embora não se assemelhem em todos os aspectos, têm características e composição material semelhantes, o que lhes permite cumprir as mesmas funções e serem permutáveis comercialmente. Entre os fatores a serem considerados para

determinar se as mercadorias são similares, incluem-se a boa qualidade, reputação comercial e a existência de uma marca comercial;

(c) - as expressões mercadorias idênticas e mercadorias similares não abrangem aquelas mercadorias que incorporem ou comportem, conforme o caso, elementos de engenharia, desenvolvimento, trabalhos de arte e de *design* e planos e esboços para os quais não tenham sido feitos ajustes segundo as disposições do parágrafo 1 (b)(iv) do Artigo 8, pelo fato de terem sido tais elementos executados no país de importação;

(d) - somente poderão ser consideradas idênticas ou similares as mercadorias produzidas no mesmo país que as mercadorias objeto de valoração;

(e) - somente serão levadas em conta mercadorias produzidas por uma pessoa diferente quando não houver mercadorias idênticas ou similares, conforme o caso, produzidas pela mesma pessoa que produziu as mercadorias objeto de valoração.

No entanto, ao invés de aplicar o AVA, a Autoridade Fiscal realiza a diligência novamente se pautando na afirmação da Contribuinte-Recorrente de que não há mercadoria idêntica ou similar, exigindo pressupostos não previstos no AVA ou tratando as exigências como cumulativas, sem que haja previsão normativa para tanto.

Ora, com relação a descrição da mercadoria, reitera-se que é necessário considerar um glossário completo, para cada mercadoria, como forma de concluir pela inexistência de mercadorias idênticas ou similares, visto que não aceitou a indicação do NCM apresentado pela Contribuinte-Reqüerente, mas vislumbrou-se, para algumas mercadorias, a existência de idêntico ou similar no banco de dados da Receita Federal do Brasil.

Não há exigência de NCM e descrição da mercadoria de forma idêntica, há o bom senso interpretativo, com critérios razoáveis e objetivos para se mensurar se a mercadoria pode ser considerada idêntica ou similar, exercício que não foi aplicado pela Autoridade Fiscal em sua Diligência, única e exclusivamente para manter a autuação.

• Conclusão quanto ao descumprimento da ordem prevista no AVA e consequente nulidade do AIIM

De acordo com o artigo 142 do Código Tributário Nacional, cabe a fiscalização juntar aos autos elementos de prova que demonstrem a ocorrência da infração (pagamento a menor por valor aduaneiro equivocado), mas o que se verifica é que as provas produzidas indicam a incorreção da autuação, porque fundamentada no Sexto Método, descumprindo a ordem obrigatória, face a possibilidade de aplicação do Segundo e o Terceiro Método, o que torna nula a autuação por vício material.

Embora alegando que o fez, a Fiscalização não esgotou cada um dos métodos para partir para o 6º Método, qual seja, o do último recurso ou método pelo critério da razoabilidade (Artigo 7 do AVA), eis que se assim o fizesse, de plano já teria constatado que o Primeiro Método (valor de transação) é o que se aplica ao caso, pois, conforme restou demonstrado, a Fiscalização deveria ter observado os seus próprios dados estatísticos para comparar os preços relativos a operações de importação conforme determinado na Portaria SRF 306/07.

Conforme já asseverado, os documentos apresentados pela Contribuinte-Recorrente, bem como aqueles apresentados pela Autoridade Fiscal na diligência, demonstram que há mercadorias idênticas e similares suficientes para invalidar a autuação por ter descumprido a ordem obrigatória imposta pelo AVA.

Ao contrário do propugnado pela Autoridade Fiscal, restou demonstrado que há possibilidade de aplicação de outro método, ao passo que não se desincumbiu da obrigação de demonstrar que o único método cabível era o Sexto, é de sua estrita obrigação comprovar a ocorrência do fato gerador e a existência de crédito a ser lançado para a lavratura do auto de infração em razão da aplicação de método de valor aduaneiro incorreto.

Os atos de lançamento e de aplicação de penalidades pelo descumprimento de obrigações tributárias (*in casu* aplicação do método de valoração aduaneira adequado) ou de deveres instrumentais competem ao Poder Público. É dever, conforme se verifica dos ensinamentos de José Souto Maior Borges:

“O Fisco, entretanto, tem o dever – não o ônus – de verificar a ocorrência da situação jurídica tributária conforme ela se desdobra no mundo fático, com independência das chamadas provas pré-constituídas ou presunções de qualquer gênero. (...) Se o procedimento administrativo tributário é, em princípio, indisponível, nele não cabe a inserção da categoria jurídica em que o ônus consiste”. 4 Ora, o contribuinte que fornece os documentos que se referem ao objeto inicialmente fiscalizado (Preços de Transferência) e posteriormente recebe autuação sobre valoração aduaneira, sabidamente pela impossibilidade de autuação de IRPJ e CSL, apresenta provas de que o método de valoração aduaneira escolhido, assim como o de preços de transferência é correto, demonstra ainda que poderia a Autoridade Fiscal ter aplicado o Segundo ou o Terceiro Método, posteriormente ratificado pelas informações obtidas pela própria Receita Federal na realização da diligência, tem as informações neles contidas fazendo prova a seu favor.

No entanto, diante das provas que sustentam a alegação de observância do Acordo de Valoração Aduaneira para tributação das importações realizadas no período fiscalizado, a Autoridade Fiscal insiste na aplicação do Sexto Método, não produziu qualquer prova confrontante, apta a demonstrar, categórica e matematicamente, que o não há mercadorias para a comparação e os valores aplicados pelas outras empresas importadoras, demonstrando que o valor utilizado pela GKN é menor ou inadequado para as operações de importação analisadas do período.

Portanto, nos autos há conjunto probatório suficiente a demonstração de sua conduta irretorquível para validar as importações realizadas, ainda que sem complementação de

tributos como pretende a Autoridade Fiscal, conforme se verifica da análise crítica de Fabiana Del Padre Tomés quanto a formação de provas:

Disso podemos concluir que toda prova é um fato que faz presumir a ocorrência de um evento. Toda prova aparece como um indício, capaz de acarretar uma presunção. Isso porque, sendo a verdade absoluta algo intangível, visto que não se tem, jamais, acesso ao acontecimento em si, a prova carregada aos autos não passa de indício, a partir do qual se realiza operação lógica que leve à conclusão acerca da ocorrência ou inoocorrência de determinado fato jurídico em sentido estrito.

Diante do todo exposto resta claro que a fiscalização não logrou por demonstrar que a Contribuinte-Recorrente, utilizou de valores a menor na valoração aduaneira para pagamento dos tributos, notadamente diante da existência de mercadorias idênticas e similares, que afastam a aplicação do sexto método e por isso o auto de infração se encontra eivado de nulidade devendo ser cancelado o crédito lançado.

2. DO QUESITO “(II) ERROS DE CÁLCULO” Com efeito, a Contribuinte-Recorrente apontou equívocos de cálculo que poderiam ser confrontados pela Autoridade Fiscal, mediante refazimento das planilhas que levaram à conclusão de que o valor exigido no AIIM é correto.

No entanto, a Autoridade Fiscal, exercendo a diligência requerida pelo CARF, ao invés de apresentar novos cálculos, mais detalhados, para explicar porque entende que a exigência fiscal está correta, limitou-se a criticar a Contribuinte-Recorrente, tornando infrutífera a diligência.

Exemplo claro disso é a resposta do Sr. Auditor Fiscal à 6ª alegação trazida pela Contribuinte-Recorrente em seu recurso voluntário, demonstrando que havia erros de fórmula na planilha de cálculos do AIIM, de modo que não há como precisar os valores envolvidos pela Recorrida para o cálculo desta DI:

*Esta alegação não deve prosperar, pois a única situação em que a demonstração total do cálculo não está expressa é na adição 001 desta DI, em toda a PLANILHA VI (fls. 4867 a 5039). A falta deste cálculo não prejudica em nada a defesa do contribuinte, pois todas as demais adições da mesma DI e de todas as outras DIs deixam evidente que o valor da base de cálculo da adição será o somatório dos valores constantes na coluna C+L, convertido para moeda nacional pela taxa de câmbio, e somado aos valores do frete e seguro. Assim, não tem como não concluir que o Valor Aduaneiro desta adição deve ser R\$ 32.568,85, que corresponde a (US\$ 6.247,17 + US\$ 3.214,98 + US\$ 2.997,79 + US\$ 1.244,11 + US\$ 3.081,25) * 1,82188 + (R\$ 1.931,00 + R\$ 57,00). O valor total consta nos Autos de Infração nas folhas 64, 602 e 603.*

Outro exemplo ocorre no tópico 7, em que o Fiscal foca sua resposta a partir da alegação de que “a recorrente demonstra não ter compreendido a explicação apresentada no terceiro quesito constante na Informação Fiscal referente à diligência realizada durante o julgamento de primeira instância”.

Reitere-se: a norma jurídica do artigo 142 do CTN determina que é dever da fiscalização, como manda o artigo 142 do CTN, provar exaustivamente os fatos que embasam o lançamento, bem como os de todos os critérios relativos à relação jurídico-tributária em todos os seus detalhes. Faltando qualquer um destes elementos, não há de se admitir o lançamento.

Não bastasse, o Sr. Auditor-Fiscal não se opôs à exclusão das operações advindas do Uruguai nos anos de 2010 e 2011 do auto de infração, que equivaleria a R\$ 2.066.921,23 (principal) e R\$ 399.656,66 (multa aduaneira regulamentar), nos termos do laudo emitido pela PWC que atestou que os valores praticados em tais operações estavam dentro dos parâmetros de mercado – item 6.2. do Recurso Voluntário.

Desta maneira, permanecem não solucionados os diversos erros apontados de cálculo no Recurso Voluntário pela Contribuinte-Recorrente, sendo insubsistente o lançamento neste sentido.

6. DO PEDIDO Frente a todos os fatos e fundamentos contemplados na presente manifestação, requer sejam os autos novamente remetidos ao CARF para continuidade do julgamento, oportunidade em que se confirmará a insubsistência do lançamento, declarando a nulidade do AIIM.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Mara Cristina Sifuentes , Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade por isso dele tomo conhecimento.

1 - Da nulidade do lançamento em nome da matriz.

A recorrente inicia o contraditório alegando que o art. 127 II do CTN dispõe que o domicílio tributário se dá no lugar da sede, ou, em relação aos atos ou fatos que derem origem à obrigação, o de cada estabelecimento, sendo denominado Princípio da Autonomia do Estabelecimento.

Art. 127. Na falta de eleição, pelo contribuinte ou responsável, de domicílio tributário, na forma da legislação aplicável, considera-se como tal: [...]

II - quanto às pessoas jurídicas de direito privado ou às firmas individuais, o lugar da sua sede, ou, em relação aos atos ou fatos que derem origem à obrigação, o de cada estabelecimento.

Apresenta a Solução de Consulta Cosit nº 27/2013 que elenca que tendo a pessoa jurídica diversos estabelecimentos em lugares diferentes, cada um será considerado domicílio para os atos nele praticados.

Dessa forma é absolutamente teratológico agrupar-se todas as importações no estabelecimento matriz, mesmo em razão de que esta pode concentrar o controle sobre as operações registradas, conforme relatado em fls. 4592, eis que o fato gerador de cada obrigação opera de maneira individualizada.

A preliminar foi rejeitada pela DRJ por maioria, tendo dois julgadores apresentado Declaração de Voto.

Consta no Relatório fiscal a informação de que os estabelecimentos, filiais 2 e 7, atuaram de forma residual no comércio internacional, sendo que das DIIs que foram atuadas 98,99% foram registradas pela matriz:

A sede social da empresa é na Rua Joaquim Silveira, 557, Parque São Sebastião, Porto Alegre, RS. Além da matriz, atuaram no comércio internacional, ainda que de forma muito residual, a filial 2 (CNPJ 58.512.310/0002-56), com sede na Rua Albarus, 11, Distrito Industrial, Charqueadas, RS, e a filial 7 (CNPJ 58.512.310/0007-60), com sede na Rua Caí, 240, Vila Princesa Izabel, Cachoeirinha, RS.

...

No período sob fiscalização, de 2010 a 2013, o importador registrou, 8.503 declarações de importação – DIs, cujo valor total declarado foi de US\$ 236.290.805,55. Destas, 2.236 operações (26%) no valor de US\$ 101.149.640,84 (43%) referem-se a mercadorias adquiridas de exportadores pertencentes ao próprio grupo GKN. Estes dados correspondem a importações registradas pela matriz e pelas filiais 2 e 7 da empresa, embora a matriz tenha sido responsável pelo registro de operações que totalizam US\$ 100.137.347,15. (grifos nossos)

E a fiscalização assim justifica a opção por agrupar todas as importações no estabelecimento matriz para efeito de lançamento:

Embora algumas operações tenham sido registradas em nome das filiais 2 e 7 da empresa, para efeito deste procedimento fiscal, agrupamos todas as importações no estabelecimento matriz, que é quem efetivamente mantém os controles sobre as operações registradas, especialmente no que se refere aos cálculos dos preços parâmetros para efeitos da legislação sobre Preços de Transferência.

Os autos de infração que decorrem deste procedimento, portanto, são lavrados diretamente contra o estabelecimento matriz, independente de qual estabelecimento tenha figurado como importador. (grifos nossos)

Na diligência efetuada foi solicitado que a fiscalização apresentasse relação das importações autuadas por estabelecimento importador. E foi respondido das 2.236 importações realizadas, 22 (vinte duas) DI's foram registradas para a filial 2 e 2 (duas) DIs para a filial 7:

No quarto item, a Auditora Fiscal julgadora solicita que seja apresentada a relação das importações autuadas com a identificação do estabelecimento do importador de cada DI.

Em atendimento ao solicitado, informamos que, com exceção de apenas 24 DI, todas as demais importações autuadas foram registradas em nome do próprio estabelecimento matriz, CNPJ 58.512.310/0001-75, com endereço na Rua Joaquim Silveira, 557, Bairro Parque São Sebastião, Porto Alegre, RS.

Das 24 DI registradas em nome de outros estabelecimentos, 22 DI foram registradas em nome da filial 2, CNPJ 58.512.310/0002-56, com endereço na Rua Albarus, 11, Distrito Industrial, Charqueadas, RS, e somente 2 DI foram registradas em nome da filial 7, CNPJ 58.512.310/0007-60, com endereço na Rua Caí, 240, Vila Princesa Izabel, Cachoeirinha, RS.

(apresenta relação fls. 5053 e 5054) (grifos nossos)

O acórdão recorrido decidiu que no tocante ao princípio da autonomia dos estabelecimentos entende que na esfera tributária apenas para efeitos de IPI cada estabelecimento pode ser tratado como autônomo, de acordo com o art. 51, parágrafo único, CTN, e entende que essa é a posição externada na SC Cosit nº 27/2013:

Art. 51. Contribuinte do imposto é:

I - o importador ou quem a lei a ele equiparar;

II - o industrial ou quem a lei a ele equiparar;

III - o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos contribuintes definidos no inciso anterior;

IV - o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão.

Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante. .

Solução de Consulta nº 27 –Cosit, de 25/11/2013

34. Finalmente, o CTN, em 1966, dá prioridade à eleição pelo contribuinte de seu “domicílio tributário”. O domicílio tributário, como regra, é de eleição pelo contribuinte dentre os possíveis domicílios definidos pela legislação civil, ressalvada a recusa fiscal quando a escolha impossibilite ou dificulte a arrecadação ou a fiscalização do tributo, bem como no caso de aplicação do princípio da autonomia do estabelecimento que faz de cada filial uma unidade independente, quando se trata de fatos geradores individualizados, como, no âmbito federal, para o caso do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI.

35. No que toca ao domicílio tributário das pessoas jurídicas, há que se observar, porém, que o Superior Tribunal de Justiça – STJ, no REsp 1137236/SC (DJe 15/08/2011), ao admitir a vigência do art. 34, parágrafo único, da Lei n. 4.154, de 1962, bem como do art. 212 do Regulamento aprovado pelo Decreto n. 3.000/99, decidiu que esta norma específica está em conformidade com a norma geral do CTN, de modo que optar por estabelecer a matriz (centro de direção e administração) em determinado lugar implica eleger ali, em princípio, seu domicílio tributário.

Para o II, PIS-Importação e Cofins-Importação, nos termos do art. 22 do CTN e art. 5º da Lei nº 10.865/2004, que definem os contribuintes desses tributos, é cristalino que o contribuinte é o importador. E há a determinação expressa nesses dispositivos de que se considera importador a pessoa que promova a entrada de bens estrangeiros no território nacional:

CTN Art. 22. Contribuinte do imposto é:

I - o importador ou quem a lei a ele equiparar;

II - o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados.

Decreto-Lei nº 37/1966

Art.31 - É contribuinte do imposto: (Redação pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

I - o importador, assim considerada qualquer pessoa que promova a entrada de mercadoria estrangeira no Território Nacional; (Redação pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

Lei nº 10.865/2004

Art. 5o São contribuintes:

I - o importador, assim considerada a pessoa física ou jurídica que promova a entrada de bens estrangeiros no território nacional;

II - a pessoa física ou jurídica contratante de serviços de residente ou domiciliado no exterior; e

III - o beneficiário do serviço, na hipótese em que o contratante também seja residente ou domiciliado no exterior.

Parágrafo único. Equiparam-se ao importador o destinatário de remessa postal internacional indicado pelo respectivo remetente e o adquirente de mercadoria entrepostada.

Agrega argumentos de que a indicação do CNPJ matriz como sujeito passivo não causou prejuízo, seja no direito de defesa ou seja na possibilidade de escriturar os fatos autuados por estabelecimento que deu causa ao fato gerador do imposto. Apresenta entendimento veiculado pela SC Interna Cosit nº 8/2013 segundo a qual meras irregularidades na identificação do sujeito passivo que não prejudiquem o exercício do contraditório não geram nulidade do ato de lançamento, sendo portanto desnecessário o saneamento do lançamento.

Na primeira declaração de voto o julgador Ricardo Serra Rocha esclarece ter acompanhado pelas conclusões por entender que diante da alegação de ofensa ao instituto da autonomia dos estabelecimentos o que deve ser analisado é se o lançamento de forma centralizada foi suficiente para ensejar a nulidade do lançamento.

Primeiramente, tem-se que a discussão em pauta restringe-se à instrumentalidade do lançamento, ou seja, do uso do CNPJ matriz pelo da filial (elemento forma), que em nada se confunde com a escorreita identificação do sujeito passivo (pelo critério pessoal da regra matriz de incidência), vez que o produto do lançamento está devidamente direcionado à pessoa (jurídica) obrigada ao cumprimento da obrigação e ou penalidade, o que de plano afasta a possibilidade de vício material.

Por segundo, convém verificar se a ocorrência do erro ou irregularidade no elemento forma ocasionou um vício no lançamento, o que, para tal, faz-se necessário perscrutar a ocorrência de preterição do direito de defesa.

No caso, ao revés, restou plenamente demonstrado nos autos pela fiscalização (e de forma ainda mais clara com o cumprimento da diligência fiscal) o quantum do crédito lançado que foi atribuído a cada estabelecimento apontado do sujeito passivo autuado, seja matriz ou filial, de modo que o fato de o lançamento ter sido consolidado unicamente no CNPJ da matriz (0001), em nada obstou a ampla defesa, não trazendo qualquer prejuízo à pessoa jurídica autuada.

Desse modo, pela inexistência de prejuízo à pessoa jurídica autuada (GKN DO BRASIL LTDA.), razão nenhuma assiste à defendente no seu pleito de nulidade da presente autuação, nem mesmo sequer da parte referente aos 02 (dois) estabelecimentos filiais arrolados, não se podendo olvidar que a empresa autuada exerceu na totalidade seu direito de defesa, impugnando inclusive as questões de fundo do lançamento, estando ainda devidamente representada, não havendo assim, nesse cenário, o porquê de se refazer um novo lançamento, sob a suposta alegação de malferimento à autonomia dos estabelecimentos, o que beiraria a um formalismo exacerbado, em total dissonância com o princípio da instrumentalidade das formas.

Por derradeiro, considero oportuno trazer à colação excertos da Ementa do REsp: 1.355.812 - RS (2012/0249096-3), Relator: Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Data de Julgamento: 22/05/2013, Data de Publicação: DJe 31/05/2013, conforme a seguir:

(...)PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. DÍVIDAS TRIBUTÁRIAS DA MATRIZ. PENHORA, PELO SISTEMA BACEN-JUD, DE VALORES DEPOSITADOS EM NOME DAS FILIAIS. POSSIBILIDADE. ESTABELECIMENTO EMPRESARIAL COMO OBJETO DE DIREITOS E NÃO COMO SUJEITO DE DIREITOS. CNPJ PRÓPRIO DAS FILIAIS. IRRELEVÂNCIA NO QUE DIZ RESPEITO À UNIDADE PATRIMONIAL DA DEVEDORA.

1. No âmbito do direito privado, cujos princípios gerais, à luz do art. 109 do CTN, são informadores para a definição dos institutos de direito tributário, a filial é uma espécie de estabelecimento empresarial, fazendo parte do acervo patrimonial de uma única pessoa jurídica, partilhando dos mesmos sócios, contrato social e firma ou denominação da matriz. Nessa condição, consiste, conforme doutrina majoritária, em uma

universalidade de fato, não ostentando personalidade jurídica própria, não sendo sujeito de direitos, tampouco uma pessoa distinta da sociedade empresária. Cuida-se de um instrumento de que se utiliza o empresário ou sócio para exercer suas atividades. (grifei)

2. A discriminação do patrimônio da empresa, mediante a criação de filiais, não afasta a unidade patrimonial da pessoa jurídica, que, na condição de devedora, deve responder com todo o ativo do patrimônio social por suas dívidas, à luz de regra de direito processual prevista no art. 591 do Código de Processo Civil, segundo a qual “o devedor responde, para o cumprimento de suas obrigações, com todos os seus bens presentes e futuros, salvo as restrições estabelecidas em lei”.(grifei)

3. O princípio tributário da autonomia dos estabelecimentos, cujo conteúdo normativo preceitua que estes devem ser considerados, na forma da legislação específica de cada tributo, unidades autônomas e independentes nas relações jurídico-tributárias travadas com a Administração Fiscal, é um instituto de direito material, ligado à questão do nascimento da obrigação tributária de cada imposto especificamente considerado e não tem relação com a responsabilidade patrimonial dos devedores prevista em um regramento de direito processual, ou com os limites da responsabilidade dos bens da empresa e dos sócios definidos no direito empresarial. (grifei)

4. A obrigação de que cada estabelecimento se inscreva com número próprio no CNPJ tem especial relevância para a atividade fiscalizatória da administração tributária, não afastando a unidade patrimonial da empresa, cabendo ressaltar que a inscrição da filial no CNPJ é derivada do CNPJ da matriz. (grifei)

5. Nessa toada, limitar a satisfação do crédito público, notadamente do crédito tributário, a somente o patrimônio do estabelecimento que participou da situação caracterizada como fato gerador é adotar interpretação absurda e odiosa. Absurda porque não se concilia, por exemplo, com a cobrança dos créditos em uma situação de falência, onde todos os bens da pessoa jurídica (todos os estabelecimentos) são arrecadados para pagamento de todos os credores, ou com a possibilidade de responsabilidade contratual subsidiária dos sócios pelas obrigações da sociedade como um todo (v.g. arts. 1.023, 1.024, 1.039, 1.045, 1.052, 1.088 do CC/2002), ou com a administração de todos os estabelecimentos da sociedade pelos mesmos órgãos de deliberação, direção, gerência e fiscalização. Odiosa porque, por princípio, o credor privado não pode ter mais privilégios que o credor público, salvo exceções legalmente expressas e justificáveis. (grifei)

6. Recurso especial conhecido e provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ n. 8/08.

(...)Diante de todo o exposto, não há falar em nulidade do presente lançamento, nem mesmo em referência à parte dos 02 (dois) estabelecimentos filiais.

Na segunda declaração de voto, o julgador Ícaro Nonato Lopes Cezar suscitou a nulidade parcial do lançamento. Argumenta que ao lavrar o auto de infração a autoridade fiscal tem o dever de identificar o sujeito passivo, art. 142 do CTN, e de acordo com o art. 121 do CTN o sujeito passivo da obrigação principal diz-se contribuinte quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador.

Cita legislação que define o contribuinte como importador para efeitos do IPI, II, Pis e Cofins, concluindo que conforme determinado pela RFB a declaração de importação será registrada pelo importador.

Esclarece que sob a ótica tributária a filial detém legitimidade passiva para figurar na relação jurídica ente o fisco e o contribuinte., sendo que o art. 127 do CTN o domicílio

tributário do contribuinte será o de cada estabelecimento em relação aos atos ou fatos que derem origem à obrigação.

Cita a Lei n.º 9.779/99, art. 15, que define os casos em que a apuração e recolhimento dos tributos deverão ocorrer de forma centralizada, sendo que nos demais casos podem ocorrer de forma descentralizada:

Logo, entendo que, na hipótese de tributo cujo fato gerador opera-se de forma individualizada na filial e não havendo obrigatoriedade legal de apuração ou pagamento de forma centralizada na matriz, requisitos que não ocorrem no caso dos tributos incidentes sobre o comércio exterior, os estabelecimentos da matriz e das filiais devem ser considerados como entes autônomos. Logo, nas ações tributárias referentes aos procedimentos realizados em face da filial, somente ela podem ser considerada contribuinte e, por consequência, sobre ela deve recair a exigência fiscal.

Também utiliza a SC Interna Cosit n.º 8/2013 para justificar seu posicionamento:

8.3. Em outras palavras, há um desajuste dentro do ato normativo concreto (lançamento ou auto de infração) entre o que consta dele e os fatos ocorridos no mundo fenomênico. No presente caso, é o erro na situação fática que aquele apontado como sujeito passivo realmente o fosse. Como exemplos (não exaustivos) de erros que podem ser considerados de fato na identificação do sujeito passivo:

- a) Lançamento feito em face de falecido, em vez de estar direcionado o espólio ou sucessores.
- b) Lançamento em face de matriz, em vez de ser a determinada filial;
- c) Lançamento feito em face de responsável decorrente de erro na análise da situação fática ou documental;
- d) Equívoco na identificação de responsável pela gestão de sociedade empresária, pois na época do fato gerador ele não era mais responsável por aquele ato (mas seria se ele fosse responsável).

Após apresentar os posicionamentos da fiscalização, todos da DRJ, e o da recorrente passemos as conclusões.

Como pode-se perceber da leitura dos posicionamentos apresentados o erro na identificação do sujeito passivo pode ser um vício formal ou material. Por isso a jurisprudência ora tem se posicionado pela nulidade do lançamento ora por ser possível seu saneamento.

Para aqueles que advogam ser um vício formal, por descumprir requisitos formais existentes no art. 142 CTN e arts. 10 e 11 do Decreto n.º 70.235/72 é possível seu saneamento desde que não tenha havido preterição do direito de defesa.

Já para os que entendem é vício material, estaria prejudicada a regra-matriz de incidência do tributo e portanto nulo o lançamento efetuado.

Já adiantando meu posicionamento entendo que o uso do CNPJ da matriz ao invés do da filial deve ser insculpido dentro das possibilidades de erro formal do lançamento. Explico.

Segundo o art. 142 do CTN o lançamento deverá identificar o sujeito passivo:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

E de acordo com os arts. 10 e 11 do PAF o auto de infração conterá a qualificação do autuado:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico.

A partir da leitura dos dispositivos citados que tratam da definição da figura do contribuinte, do importador, do domicílio tributário pode-se chegar a uma única conclusão, de fato o sujeito passivo da obrigação tributária, o contribuinte, ou, no caso, o importador é o estabelecimento que deu asas a ocorrência do fato gerador dos tributos.

Toda a jurisprudência caminha nesse sentido, e seria improfícuo citar todos acórdãos CARF, DRJ e judiciais que adotam esse entendimento, já que beira o senso comum.

Entretanto, no caso vertente, deve-se verificar se a identificação do sujeito passivo no lançamento dá margem para que seja decretada a nulidade de parte do mesmo. Digo parte do mesmo porque conforme já esclarecido estamos diante de um universo de 2.236 declarações em que apenas 24 são dos estabelecimentos, sendo a maior parte registrada pela Matriz. Não há como adotar o posicionamento de que 24 declarações contaminaram todo o lançamento já que é

possível efetuar sua separação e a recorrente demonstrou ter perfeito conhecimento disso, o que não prejudicou sua defesa.

Compactuando com o REsp 1.355.812, RS (2012/0249096-3), entendo que o princípio tributário da autonomia dos estabelecimentos não tem relação com a responsabilidade patrimonial dos devedores, e a pessoa jurídica é uma unidade patrimonial, por isso limitar a satisfação do crédito tributário a somente o patrimônio do estabelecimento que participou da situação caracterizada como fato gerador é adotar interpretação absurda e odiosa.

Os casos de nulidade estão dispostos no art. 59 do PAF, que determina que serão nulos os atos lavrados por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. E o art. 60 dispõe que meras irregularidades, incorreções e omissões não importarão nulidades, mormente quando não influírem na solução do litígio.

No caso, a identificação do sujeito passivo pela matriz e não pela filial, não maculou o direito de defesa da recorrente. Vemos que o lançamento está corretamente direcionado ao sujeito passivo, e conforme já explicado no REsp a pessoa jurídica é uma unidade patrimonial.

E a SC Cosit n.º 8/2013, aqui usada em partes, ora para defender um posicionamento ora outro, é clara em explicar que "há vício formal quando tenha ocorrido erro de fato na identificação do sujeito passivo, o qual decorre de erro quanto à análise de fatos ou documentos mas cuja interpretação legal esteja correta".

E continua a Solução de Consulta esclarecendo que no caso não há necessidade de um novo lançamento se o sujeito passivo impugnou o mérito do ato, qualificando adequadamente e exercendo na totalidade o direito de defesa. E esclarece:

Basta consignar no processo a correta identificação do sujeito passivo e dar andamento a ele, em prol da instrumentalidade das formas. O ato está convalidado.

Apenas faz um senão quanto a haver manifestação apenas quanto ao erro na identificação do sujeito passivo, sem adentrar no mérito, o ato não é mais possível de ser convalidado, mas esse não foi o caso, a empresa exerceu seu direito de defesa, adentrando o mérito da autuação.

Por isso concluo que mera irregularidade na identificação do sujeito passivo que não prejudique o exercício do contraditório não gera nulidade do ato de lançamento, e a ocorrência de defeito no instrumento do lançamento que configure erro de fato é convalidável e, por isso, anulável por vício formal.

2 - Nulidade do auto de infração por ter como objeto valoração aduaneira e ter sido exigido documentos relativos ao preço de transferência

A recorrente alega que o MPF (Mandado de Procedimento Fiscal) foi instaurado para se verificar a regularidade na determinação do valor aduaneiro, mas desde o início do procedimento fiscal foram exigidos documentos e informações que se referiam ao preço de transferência. Esses são dois institutos diferentes, com legislação própria a cada um e âmbito de aplicação diferente. E também que o MPF foi emitido para o Imposto de Renda - IR mas tem também por base o Regulamento Aduaneiro - RA.

Diante das argumentações trazidas ao debate, passemos aos esclarecimentos e fundamentações.

Tem-se que para a determinação do preço da mercadorias e vinculação entre as partes estamos diante de dois institutos: a valoração aduaneira e o preço de transferência.

O Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do GATT (AVA/GATT), conhecido como acordo de valoração aduaneira tem como escopo a determinação do valor aduaneiro das mercadorias, que serve de base para o cálculo dos tributos vinculados a importação das mercadorias.

O Decreto-lei nº 37/66 determina a aplicação do valor aduaneiro apurado segundo as normas do art. 7º do GATT:

Art.2º - A base de cálculo do imposto é:

I - quando a alíquota for específica, a quantidade de mercadoria, expressa na unidade de medida indicada na tarifa;

II - quando a alíquota for "ad valorem", o valor aduaneiro apurado segundo as normas do art.7º do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio - GATT.

E o Regulamento Aduaneiro, Decreto nº 6.759/2009 veio disciplinar a aplicação do acordo:

Art.75.A base de cálculo do imposto é (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 2º, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 1º, e Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio-GATT 1994-Acordo de Valoração Aduaneira, Artigo 1, aprovado pelo Decreto Legislativo nº30, de 15 de dezembro de 1994, e promulgado pelo Decreto nº1.355, de 30 de dezembro de 1994):

I-quando a alíquota for ad valorem, o valor aduaneiro apurado segundo as normas do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio-GATT 1994; e

II-quando a alíquota for específica, a quantidade de mercadoria expressa na unidade de medida estabelecida.

A Ata Final da Rodada Uruguai de Negociações Comerciais Multilaterais do GATT foi aprovada pelo Decreto Legislativo nº 30/1994, e promulgada pelo Decreto nº 1.355/1994, incorporando os resultados da Rodada Uruguai de Negociações Comerciais Multilaterais do GATT no ordenamento jurídico brasileiro, e o AVA/GATT passou a ser de aplicação obrigatória, pelos acordos firmados pelo Brasil.

No caso dos Preços de transferência, temos que quando um Grupo Empresa Multinacional (EMN), ou seja, um grupo de empresas associadas com estabelecimentos comerciais em dois ou mais países, segundo definição da OCDE 2010, Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico, determinam os preços de mercadorias dentro do grupo é conhecido como Preços de Transferência.

A OCDE, elaborou orientações para a metodologia a ser aplicada quando forem estabelecidos ou testados preços de transferência para fins tributários diretos. Essa metodologia,

baseada no princípio "*arm's length*", é geralmente aceita como norma internacional utilizada pelas empresas e autoridades fiscais.

A partir do início dos anos 1900 os países tenderam a basear as disposições de sua legislação tributária em matéria de preços de transferência no princípio do "*arm's length*", sendo implicitamente incluído nos tratados celebrados pela França, Reino Unido e Estados Unidos. A primeira orientação internacional foi desenvolvida pela OCDE em 1979, e em 1995 a OCDE publicou as orientações revisadas - Guia sobre Preços de Transferência para Empresas Multinacionais e Administrações Fiscais. Esse guia tem desempenhado um papel de liderança para influenciar o desenvolvimento da legislação e a prática dos preços de transferência a nível global. Em 2010 foi publicada uma versão revisada.

No Brasil o art. 18 da Lei nº 9.430/1996 trouxe disposições sobre a aplicabilidade dos preços de transferência na legislação nacional. E de acordo com a legislação vigente, o contribuinte, sempre que praticar operações de importação ou exportação de bens e serviços com empresas vinculadas no exterior, para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ (Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica) e da CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido), fica obrigado a apresentar em sua DIPJ a comparação entre os preços médios ponderados praticados em suas operações com os preços parâmetros, utilizando qualquer um dos métodos previstos.

A relação entre a valoração aduaneira e os preços de transferência tem sido discutida em vários foros nacionais e internacionais ao longo dos últimos anos. A comunidade empresarial demonstrou preocupação com o fato das Aduanas utilizarem informações disponíveis sobre preços de transferência, elaborados para fins tributários diretos e qual seria o impacto dos ajustes dos preços de transferência no valor aduaneiro. Existem particularidades nos marcos jurídicos de cada tributo e seria importante avaliar em que medida as informações contidas nas documentações para fins de preço de transferência poderiam fornecer informações úteis para as Aduanas.

A partir dessas discussões o Comitê Técnico de Valoração Aduaneira - CTVA, da OMA, confirmou o princípio de que a documentação dos preços de transferência pode fornecer informações úteis para as Aduanas, a respeito das transações entre partes vinculadas.

Atualmente a OMA, o grupo OCDE e o Banco Mundial vem trabalhando conjuntamente para incentivar as administrações aduaneiras e fiscais a estabelecerem linhas de comunicação bilaterais, no sentido de intercambiar conhecimento, habilidade e dados, de modo a assegurar que cada autoridade tenha uma visão mais ampla dos negócios e dos registros sobre a conformidade, ou seja, o cumprimento das obrigações, de empresas multinacionais.

Dentro desse escopo de atuação a OMA e a OCDE realizaram até o momento duas conferências conjuntas, 2006 e 2007, para ajudar a obter um melhor entendimento sobre o tema, reunindo especialistas das administrações aduaneira, tributária e setor privado. Após a segunda conferência, em 2007, foi estabelecido o Grupo Foco para discutir os temas chaves levantados durante as conferências, onde conclui-se por especial relevância a disposição relativa as "circunstâncias que envolvem a venda".

Após essa definição do Grupo Foco, o tópico "Transações entre Partes vinculadas no âmbito do Acordo de Valoração e dos Preços de Transferência" foi incluído como item regular desde 2008 na agenda de trabalho do CTVA, culminando na adoção do Comentário 23.1

do CTVA que reconhece que um estudo de preços de transferência pode ser útil para o exame das transações entre partes vinculadas no contexto da valoração aduaneira, confirmando o princípio de que os preços de transferência constituem uma fonte de informação para a aduana.

Esse posicionamento é compactuado pela Câmara de Comércio Internacional, CCI, na qualidade de organização mundial de negócios com autoridade para falar em nome de empresas de todos os setores, em todas as partes do mundo, que produziu uma declaração política (atualizada em 2015) que define uma série de comentários e propostas refletindo o ponto de vista do comércio sobre a relação entre preços de transferência e valor aduaneiro.

Ademais na legislação nacional temos que o CTN autoriza as administrações tributárias a examinar livros e documentos:

Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los.

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.

E em consonância ao que determina o art. 32 da IN SRF nº 327/2003 e ao disposto no AVA/GATT, quando as informações prestadas não forem suficientes para confirmar o valor declarado, a fiscalização poderá solicitar o fornecimento de explicações, documentos ou outras provas:

Art. 32. Quando as informações prestadas não forem suficientes para comprovar o valor declarado e a fiscalização aduaneira tiver motivos para duvidar da veracidade ou exatidão das informações ou dos documentos apresentados para justificar essa declaração, poderá solicitar ao importador o fornecimento de explicações, 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, e a apresentar, conforme o caso, elementos para proceder à valoração com base em método substitutivo.

Portanto, resta claro, que a utilização dos preços de transferência como subsídio para exame das transações entre parte vinculadas no contexto da valoração aduaneira é prática recomendada pelos organismos internacionais, OMA, OCDE e CCI, e prevista na legislação nacional.

3 - Inafastabilidade do 1º método de valoração aduaneira

Propugna a recorrente que deve ser utilizado o primeiro método de valoração aduaneira, que só deve ser afastado após intensa investigação por parte da Aduana. Acrescenta a obrigatoriedade de aplicação dos métodos em sequência. Continua que o valor de transação entre empresas vinculadas é permitido quando aceitável para fins aduaneiros.

Apresenta junto a impugnação planilha comparativa entre os valores de transação de 3 itens e o preço critério praticado pelos demais importadores desses mesmos itens, concorrentes da recorrente. Para tanto utilizou dados publicados pela RFB, para subsidiar estudos de mercado e formulação de políticas e análises setoriais, a partir dos dados para as

principais NCMs indicadas no Auto de Infração, 8708.99.90, 7215.90.10 e 3926.90.90. Constatou que os preços praticados por ela são superiores aos similares informados na publicação da RFB. Concluindo que a vinculação não influenciou nos preços.

Segundo o Acordo de Valoração aduaneira, deverá ser aplicado o 1º método de valoração, valor de transação, nos casos em que não haja vinculação entre as empresas relacionadas ou no caso de haver que essa vinculação não tenha influenciado nos preços praticados:

Artigo 1

1. O valor aduaneiro de mercadorias importadas será o valor de transação, isto é, o preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias, em uma venda para exportação para o país de importação, ajustado de acordo com as disposições do Artigo 8, desde que: (...).

(d) não haja vinculação entre o comprador e o vendedor ou, se houver, que o valor de transação seja aceitável para fins aduaneiros, conforme as disposições do parágrafo 2 deste Artigo.

2. (a) Ao se determinar se o valor de transação é aceitável para os fins do parágrafo 1, o fato de haver vinculação entre comprador e vendedor, nos termos do Artigo 15, não constituirá, por si só, motivo suficiente para se considerar o valor de transação inaceitável. Neste caso, as circunstâncias da venda serão examinadas e o valor de transação será aceito, desde que a vinculação não tenha influenciado o preço. **Se a administração aduaneira, com base em informações prestadas pelo importador ou por outros meios, tiver motivos para considerar que a vinculação influenciou o preço, deverá comunicar tais motivos ao importador, a quem dará oportunidade razoável para contestar. Havendo solicitação do importador, os motivos lhe serão comunicados por escrito;**

(b) no caso de venda entre pessoas vinculadas, o valor de transação será aceito e as mercadorias serão valoradas segundo as disposições do parágrafo 1, **sempre que o importador demonstrar que tal valor se aproxima muito de um dos seguintes, vigentes ao mesmo tempo ou aproximadamente ao mesmo tempo:**

(i) o valor de transação em vendas a compradores não vinculados, de mercadorias idênticas ou similares destinadas a exportação para o mesmo país de importação;

(ii) o valor aduaneiro de mercadorias idênticas ou similares, tal como determinado com base nas disposições do Artigo 5;

(iii) o valor aduaneiro de mercadorias idênticas ou similares, tal como determinado com base nas disposições do Artigo 6;

Na aplicação dos critérios anteriores, deverão ser levadas na devida conta as diferenças comprovadas nos níveis comerciais e nas quantidades, os elementos enumerados no Artigo 8 e os custos suportados pelo vendedor, em vendas nas quais ele e o comprador não sejam vinculados, e que não são suportados pelo vendedor em vendas nas quais ele e o comprador não sejam vinculados, e que não são suportados pelo vendedor em vendas nas quais ele o comprador sejam vinculados.

(c) Os critérios estabelecidos no parágrafo 2(b) devem ser utilizados por iniciativa do importador e exclusivamente para fins de comparação. Valores substitutivos não poderão ser estabelecidos com base nas disposições do parágrafo 2 (b). **(grifei)**

Portanto, no caso de vinculação entre empresas, o valor de transação poderá ser aceito, mas se a administração aduaneira, com base em informações prestadas pelo importador ou por outros meios, tiver motivos para considerar que a vinculação influenciou o preço, deverá solicitar ao importador que preste esclarecimentos.

No caso presente a fiscalização constatou a vinculação entre as empresas, inclusive tendo sido informada a vinculação nas Declarações de Importação (fls. 3260 a 4063). A partir daí iniciou uma investigação para verificar se a vinculação havia influenciado nos preços, constatando que havia diferenças significativas nos preços praticados, a partir de vários elementos, entre eles a DIPJ para averiguar o preço de transferência.

Tendo motivos para considerar que a vinculação influenciou no preço, solicitou esclarecimentos ao importador (fls 2209 a 2210). Observe-se que a valoração aduaneira rege-se pelo princípio da colaboração entre as partes, por isso a partir de evidências a fiscalização solicita esclarecimentos ao importador, para somente depois, sopesando as informações de que dispõe e os esclarecimentos prestados, decidir sobre a necessidade de se descartar a aplicação do método de valoração e partir para a aplicação do próximo método.

As respostas apresentadas pela recorrente foram insuficientes para demonstrar que a vinculação não havia influenciado nos preços (fls. 2.217/2.236) conforme evidências constatadas nas DIPJ. Também não houve apresentação pela empresa de valores críticos nos termos do que estabelece o parágrafo 2(b), artigo 1 do AVA/GATT, que pudessem demonstrar que os preços praticados pelo importador se aproximam dos preços que seriam praticados entre intervenientes não vinculados:

Os elementos apresentados pelo importador, em resposta ao Termo de Notificação 054/2013 (doc. 6 fls. 2217 a 2236), são insuficientes para afastar as evidências constantes nas DIPJs e nas respostas apresentadas a intimações anteriores de que os preços realmente foram influenciados pela vinculação para a maioria dos produtos importados. Não foram apresentados os denominados valores críticos, nos termos do que estabelece a letra (b) do parágrafo 2 do Artigo 1 do AVA/GATT, que pudessem demonstrar que os preços praticados pelo importador se aproximam dos preços que seriam praticados entre intervenientes não vinculados. (Relatório de Fiscalização - fls. 4.622).

Os preços praticados pela empresa foram definidos globalmente, a partir de um “catálogo de preços de transferência” - “TP_Catalogue_2006” (fls. 4.627) e pela inferioridade dos preços praticados nas importações em relação aos preços parâmetros informados nas DIPJ, para fins de preços de transferência (fls. 4.046/4.352).

Exceto em relação a alguns produtos discriminados nos relatórios apresentados pela empresa, em que os preços praticados são superiores aos preços parâmetros constantes nos demonstrativos que deram suporte às suas DIPJs, para os demais produtos as próprias declarações do contribuinte já comprovam, portanto, que os preços praticados foram de fato influenciados pela vinculação. Assim, com base no que dispõe o item 3, do parágrafo 2, da Nota do Artigo 1, do AVA/GATT, o impedimento de aplicação do Primeiro Método de Valoração Aduaneira somente NÃO se aplicaria àquelas situações em que os preços praticados são suficientes para cobrir os custos e assegurar um lucro representativo do lucro global. (Relatório de Fiscalização - fls. 4.627)

O catálogo utilizado para a maioria dos itens e componentes é o “TP_Catalogue_2006”, datado de 01/03/2006 (doc. 7 fls.2336 a 2351), o qual apresenta o conjunto de diretrizes válidas para todas as empresas participantes do “transfer price scheme”, como

denominado no próprio documento. Sobre o preço obtido por meio das diretrizes do catálogo, são aplicadas uma redução de 1%, referente a 2007 e, sobre o valor resultante, mais uma redução de 1%, referente a 2008, seguindo instrução recebida globalmente da matriz, conforme declarou o importador. Os preços, portanto, são formados a partir de uma lógica corporativa que independe do importador e do exportador e prescinde de qualquer operação prévia de natureza comercial, o que explica a razão de muitos produtos estarem sendo exportados a preços inferiores aos custos de produção, como vimos anteriormente. (Relatório de Fiscalização - fls. 4.628)

Ainda que posteriormente, pois não foi apresentado no momento propício estipulado no AVA/GATT de troca de informações entre a administração aduaneira e o importador, a recorrente apresentou junto a impugnação planilha comparativa entre os valores de transação de 3 itens e o preço critério praticado pelos demais importadores desses mesmos itens, concorrentes da recorrente. Para tanto utilizou dados publicados pela RFB, para subsidiar estudos de mercado e formulação de políticas e análises setoriais, a partir dos dados para as principais NCMs indicadas no Auto de Infração, 8708.99.90, 7215.90.10 e 3926.90.90. Constatou que os preços praticados por ela são superiores aos similares informados na publicação da RFB. Concluindo que a vinculação não influenciou nos preços.

Entretanto os critérios para formação de preço parâmetro estão dispostos no art. 1, § 2b do AVA/GATT, e a recorrente não apresentou justificativas de que tais dados se enquadram nesses critérios, limitou-se a apresentar três NCMs que identificou como mercadorias similares às suas, conforme art. 2 do AVA/GATT que dispõe sobre mercadorias idênticas ou art. 3 sobre mercadorias similares.

2 (b) no caso de venda entre pessoas vinculadas, o valor de transação será aceito e as mercadorias serão valoradas segundo as disposições do parágrafo 1, sempre que o importador demonstrar que tal valor se aproxima muito de um dos seguintes, vigentes ao mesmo tempo ou aproximadamente ao mesmo tempo:

(i) o valor de transação em vendas a compradores não vinculados de mercadorias idênticas ou similares, destinadas a exportação para o mesmo país de importação;

(ii) O valor aduaneiro de mercadorias idênticas ou similares, tal como determinado com base nas disposições do Artigo 5;

(iii) o valor aduaneiro de mercadorias idênticas ou similares, tal como determinado com base nas disposições do Artigo 6;

Na aplicação dos critérios anteriores, deverão ser levadas na devida conta as diferenças comprovadas nos níveis comerciais e nas quantidades, os elementos enumerados no Artigo 8 e os custos suportados pelo vendedor, em vendas nas quais ele e o comprador não sejam vinculados, e que não são suportados pelo vendedor em vendas nas quais ele e o comprador não sejam vinculados, e que não são suportados pelo vendedor em vendas nas quais ele o comprador sejam vinculados;

(c) Os critérios estabelecidos no parágrafo 2 (b) devem ser utilizados por iniciativa do importador, e exclusivamente para fins de comparação. Valores substitutivos não poderão ser estabelecidos com base nas disposições do parágrafo 2 (b). (grifos nossos)

Além disso a Portaria SRF nº 306/2007, que dispunha sobre a divulgação de dados estatísticos de importações, revogada pela Portaria SRF nº 361/2016, dispunha que dados estatísticos relativos a operações de importação seriam divulgados para subsidiar estudos de mercado, formulação de políticas e análises setoriais. E ainda poderiam ser utilizados como instrumento de monitoramento no combate à prática de concorrência desleal e de levantamento

de indícios de sonegação fiscal ou de cometimento de infrações relativas à classificação fiscal, origem ou valor aduaneiro da mercadoria.

A empresa também afirmou que não existiriam importações de outras empresas para o país de produtos idênticos e similares aos por ela importados de empresas do Grupo GKN (vinculadas), conforme respostas da empresa às intimações. E a Fiscalização afirmou não ter localizado operações de importações de mercadorias com descrição semelhantes às autuadas no Sistema Siscomex Importação.

a. A empresa adquire produtos idênticos ou similares de fornecedores não vinculados? Em caso positivo, informar quais são os produtos e quais são os fornecedores.

A empresa não adquire produtos idênticos ou similares de fornecedores não vinculados.

b. As empresas fornecedoras vinculadas ao contribuinte exportam os mesmos produtos para outros importadores não vinculados domiciliados no Brasil?

Não

c. Como são definidos os preços praticados nas importações?

Para a Divisão Driveline, a regra é que os preços são definidos com base em catálogo de preços de transferência definido globalmente.

Para a divisão Walterscheid, não existe regra específica em função da extensão e diversidade dos produtos. Dessa maneira, os preços são definidos comercialmente entre as empresas envolvidas.

1. Em relação aos produtos importados de fornecedores vinculados à empresa, nos anos de 2010, 2011, 2012 e 2013, existem outros fabricantes de produtos idênticos ou similares no mercado internacional? Em caso positivo, quem são estes fabricantes e quais são as mercadorias que podem ser consideradas idênticas ou similares às mercadorias importadas?

De forma geral, a GKN do Brasil importa componentes que, por razões técnicas ou estratégicas de investimento, não possuem escala para serem produzidos no Brasil, ou seja, são produzidos em outras plantas da GKN no mundo (plantas com capacidade e investimento para produção destes produtos) e importados pela GKN do Brasil, quando necessário.

Embora existam alguns produtos fabricados por concorrentes da GKN que cumprem a mesma função técnica dos produtos produzidos pela mesma no mercado internacional, não é possível considerar os mesmos como idênticos ou similares, uma vez que cada empresa emprega tecnologia própria aos seus produtos para que os mesmos sejam aplicados especificamente para cada cliente, conforme a necessidade de cada projeto. Por exemplo, um semieixo homocinético aplicado ao GOL não pode ser comparado ao semieixo homocinético aplicado ao PALIO, tendo em vista serem produtos distintos.

Diferentemente do alegado pela recorrente caberia ao importador demonstrar que o valor de transação não foi afetado pela vinculação entre as empresas, e ele não logrou demonstrar, nem durante a fase de trocas de informação com a fiscalização, nem após na impugnação em que se limitou a apresentar dados estatísticos que não comprovam o alegado e carecem de cumprir requisitos normativos para ser considerado um preço parâmetro.

4 - Inobservância sequencial obrigatória dos métodos de valoração

A recorrente alega que ao contrário do preconizado no AVA/GATT a fiscalização não esgotou cada um dos métodos para chegar à aplicação do 6º método, e que deveria ter utilizado os dados estatísticos da Portaria SRF nº 306/2007.

Já explicamos no item anterior a impossibilidade de utilização dos dados estatísticos por não atenderem aos requisitos do AVA/GATT, e dada a impossibilidade do reconhecimento de identidade e similaridade das mercadorias de que trata com as mercadorias objeto da valoração aduaneira.

Ao contrário do afirmado pela recorrente resta demonstrado no relatório fiscal a análise de cada método de valoração de forma sequencial e a motivação de não utilização de cada um.

Quanto ao 2º método a fiscalização esclarece que a própria importadora informou não ser possível a utilização do método relativo a mercadorias idênticas, já que seus fornecedores vinculados não promovem vendas a outros importadores não vinculados no Brasil (fls. 4632):

O Artigo 15, parágrafo 2 do AVA estabelece o conceito de mercadorias idênticas, como segue:

(a) Neste Acordo, entende-se por “mercadorias idênticas” as mercadorias que são iguais em tudo, inclusive nas características físicas, qualidade e reputação comercial. Pequenas diferenças na aparência não impedirão que sejam consideradas idênticas mercadorias que em tudo o mais se enquadram na definição.

Somente poderão ser consideradas idênticas as mercadorias produzidas no mesmo país que as mercadorias objeto de valoração e preferencialmente pela mesma pessoa. Esta possibilidade já fica, desde logo, refutada, pois, de acordo com informação prestada pelo contribuinte, os seus fornecedores vinculados não promovem vendas a outros importadores não vinculados no Brasil (doc. 4a fls. 2058 a 2061).

No entanto a fiscalização reconhece que é possível utilizar mercadorias produzidas por empresas diferentes.

É importante ressaltar que, conforme o parágrafo 4 da Nota Interpretativa ao Artigo 2 do AVA/GATT, deve ser entendido por valor de transação de mercadorias importadas idênticas, um valor aduaneiro ajustado conforme as determinações dos parágrafos 1(b) e 2 deste Artigo, e que **já tenha sido aceito** com base no Artigo 1. Dessa forma, na aplicação do segundo método de valoração, somente poderá ser utilizado o valor de transação de mercadoria idêntica, que tenha sido previamente analisado e aceito segundo as disposições do primeiro método de valoração. Ou seja, somente operações que comprovadamente atendam aos requisitos para aplicação do primeiro método é que podem servir de paradigma para valoração de outras mercadorias pela aplicação do segundo método.

A primeira questão que se coloca, portanto, é verificar se existem operações de importação de mercadorias idênticas às mercadorias importadas. Por segundo, se as operações com tais mercadorias atendem aos requisitos estabelecidos pelo Artigo 1. Sem vencer estas duas etapas, não se pode sequer cogitar sobre a aplicabilidade deste método de valoração.

Como em resposta à intimação o importador informou que a empresa não adquire produtos idênticos ou similares de fornecedores não vinculado e que seus exportadores vinculados não exportam produtos idênticos ou similares a outros importadores não vinculados

no Brasil, a fiscalização iniciou investigação sobre operações internas ou operações de terceiros que pudessem ser consideradas idênticas, não se esquecendo de descartar as operações internas com o próprio importador ou dos seus fornecedores.

No espírito de colaboração que norteia o acordo de valoração a empresa foi intimada a informar se existiriam fabricantes de produtos idênticos ou similares aos produtos importados, informando que apesar de existirem produtos fabricados pelas concorrentes eles não poderiam ser considerados idênticos ou similares pela tecnologia incorporada em cada produto por cada empresa (fls. 4634).

A fiscalização também efetuou pesquisa no sistema de comércio exterior - Siscomex não localizando produtos com descrição semelhante, já que se tratam de produtos específicos.

Partindo para a aplicação do 3º método, que utiliza valor de transação de mercadorias similares vendidas para exportação para o mesmo país de importação e exportadas ao mesmo tempo que as mercadorias objeto de valoração, ou em tempo aproximado.

Art. 15, parágrafo 2 (b) neste Acordo, entende-se por “mercadorias similares” as que, embora não se assemelhem em todos os aspectos, têm características e composição material semelhantes, o que lhes permite cumprir as mesmas funções e serem permutáveis comercialmente. Entre os fatores a serem considerados para determinar se as mercadorias são similares incluem-se a sua qualidade, reputação comercial e a existência de uma marca comercial;

Novamente podemos reproduzir a informação do importador de que seus fornecedores não realizam vendas para outros compradores não vinculados no Brasil. As mesmas considerações efetuadas para o 2º método foram aplicadas, *mutatis mutandis*, para o 3º método, restando descartado esse método também.

Analisando a aplicação do 4º método, ou método dedutivo. Parte-se do valor de venda da mercadoria importada, para pessoas não vinculadas, aplicando as deduções previstas para se chegar ao valor de importação da mercadoria.

No caso em exame já havia sido constatado que as importações eram destinadas à produção e não à revenda. Mesmo assim a empresa foi intimada a informar se havia realizado operações de revenda, com os respectivos documentos comerciais, tendo respondido que não realizou vendas dos produtos importados de empresas ligadas. E esgotando as possibilidades de aplicação do 4º método a fiscalização se posicionou pela impossibilidade de aplicação do valor do produto processado pela empresa, já que o processo produtivo é complexo e os produtos perdem sua identidade após o processamento:

O parágrafo 2, do Artigo 5 do AVA/GATT, estabelece ainda que o valor aduaneiro poderia ser determinado a partir do preço unitário pelo qual as mercadorias importadas e posteriormente processadas são vendidas no país de importação, se assim o importador o solicitar. O Artigo 83, inciso II, do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto 6.759, de 2009, determina que esta possibilidade independe da solicitação do importador, mas que deve ser aplicada em conformidade com o que dispõe a Nota Interpretativa do Artigo 5. O parágrafo 12 da referida Nota Interpretativa estabelece que este dispositivo **não será normalmente aplicável** quando, como resultado de processamento ulterior, as mercadorias perdem sua identidade.

O processo produtivo da empresa não se restringe a um simples processamento dos produtos importados, mas consiste em processo industrial mais complexo. Os produtos fabricados não têm a mesma identidade dos insumos importados, como demonstram os arquivos apresentados pelo contribuinte com a composição de custos dos produtos produzidos.

O 5º método diz respeito ao valor computado, ao contrário do 4º método, parte-se do custo da produção da mercadoria e acrescenta-se os custos incorridos até a exportação para se chegar ao valor aduaneiro.

1. O valor aduaneiro das mercadorias importadas, determinado segundo as disposições deste artigo, basear-se-á num valor computado. O valor computado será igual à soma de:

(a) o custo ou o valor dos materiais e da fabricação ou processamento, empregados na produção das mercadorias importadas;

(b) um montante para lucros e despesas gerais, igual àquele usualmente encontrado em vendas de mercadorias da mesma classe ou espécie que as mercadorias objeto de valoração, vendas estas para exportação, efetuadas por produtores no país de exportação, para o país de importação;

(c) o custo ou o valor de todas as demais despesas necessárias para aplicar a opção de valoração escolhida pela Parte, de acordo com o parágrafo 2 do Artigo 8.

Segundo a fiscalização o 5º método se aproxima muito do método CPL utilizado pela empresa para o cálculo do preço de transferência, conforme legislação aplicável ao DIPJ.

O enunciado do quinto método já revela a sua profunda semelhança com o método CPL utilizado pelo contribuinte para o cálculo dos preços parâmetros utilizados na comparação com os preços praticados para efeito de verificar a necessidade ou não da realização de ajustes de preços de transferência. Repetindo o que já foi relatado anteriormente, em relação às importações realizadas de 2010 a 2013, o contribuinte adotou o método CPL para o cálculo dos preços parâmetros. Tal método, nos termos do que dispõe o Artigo 18 da Lei 9.430, de 1996, estabelece que o preço parâmetro será calculado a partir do custo de produção dos produtos importados acrescido de uma margem de lucro fixada em 20%.

A legislação que trata dos preços de transferência adota como fator de comparação o preço médio ponderado dos produtos importados durante o exercício anual e o custo médio ponderado de produção dos mesmos produtos acrescido da margem de lucro.

Já o quinto método de valoração estabelece que o valor aduaneiro será determinado a partir do custo de produção da própria mercadoria importada. Enquanto a legislação sobre preços de transferência adota uma margem fixa de lucro, de 20%, o quinto método determina que ao custo deverá ser acrescido um montante para lucros e despesas gerais igual àquele usualmente encontrado em vendas de mercadorias da mesma classe ou espécie que as mercadorias objeto de valoração.

Não há dúvida de que a quantificação do custo de produção de uma determinada mercadoria torna-se mais precisa após a contabilização dos custos fixos, os quais, diferentemente dos custos variáveis, dificilmente podem ser apropriados com precisão a cada unidade produzida no momento da produção. Maior segurança na apropriação destes custos aos produtos somente pode ser obtida quando se considera um determinado período de tempo, por exemplo, um ano. Assim, os custos médios ponderados apropriados no período de um ano são uma boa referência do que seriam os custos efetivos de produção, especialmente quando não existem variações substanciais de preços no decorrer do referido período.

O custo de produção da mercadoria importada, previsto no Artigo 6 do AVA/GATT, e o custo médio ponderado das mercadorias importadas no período de um ano, previsto no método CPL serão tão mais próximos quanto menos variações ocorrerem nos preços dos elementos que os compõem no período considerado. Por outro lado, ainda que ocorram variações, a precisão na quantificação dos custos fixos na contabilização do custo médio tenderia a compensar a falta de precisão na apropriação desta parcela do custo, decorrente apenas de estimativas apropriadas em cada operação individual.

O AVA/GATT ratifica, ainda que seja com vistas à manutenção do valor de transação, a utilização de valores consolidados num determinado período. O item 3, do parágrafo 2, da Nota ao Artigo 1, já citado anteriormente neste Relatório, explicita que o importador, embora vinculado ao exportador, pode utilizar o Primeiro Método “quando ficar demonstrado que o preço é suficiente para cobrir o todos os custos e assegurar um lucro representativo do lucro global obtido pela firma durante um período de tempo também representativo (por exemplo, anual), em vendas de mercadorias da mesma classe ou espécie”, pois estaria comprovado que o preço não teria sido influenciado pela vinculação.

Quanto à possibilidade de aplicação do quinto método de valoração tendo por base as informações utilizadas pelo contribuinte para calcular os preços parâmetros é importante tecer ainda mais alguns comentários. Primeiramente é relevante reconhecer que há uma grande similaridade conceitual entre o quinto método de valoração do AVA/GATT e o método CPL previsto na legislação sobre preços de transferência. Ambos partem do custo de produção das próprias mercadorias importadas. Embora tenham objetivos distintos em termos de aplicação da legislação tributária, os dois métodos buscam determinar onde estariam localizados os preços, casos os mesmos não tivessem sido influenciados pela vinculação, tendo em conta os princípios contábeis aceitos internacionalmente e a premissa de que em situação de normalidade comercial entre pessoas independentes, os preços seriam decorrentes exatamente destes custos de produção acrescidos de uma razoável margem de lucro.

Os dois métodos diferenciam-se em relação a alguns aspectos que precisam ser considerados. O primeiro diz respeito a utilização de uma margem de lucro fixada em 20% para o cálculo do preço parâmetro com vistas à legislação dos preços de transferência e a definição de acréscimo de um montante para lucros e despesas gerais igual àquele usualmente encontrado em vendas de mercadorias de mesma classe ou espécie que as mercadorias importadas, para efeitos da Valoração Aduaneira. Obviamente, os lucros e despesas gerais devem ser aqueles efetivamente praticados em vendas a pessoas não vinculadas.

Outro elemento de diferenciação refere-se à utilização dos valores médios ponderados dos custos de produção incorridos no período de um ano que coincide com o exercício fiscal das empresas na aplicação do método CPL e a necessidade de identificar o custo de produção da mercadoria importada submetida à valoração aduaneira.

A determinação do montante de lucros e despesas gerais usualmente praticadas encontra aqui uma barreira, pois dependeria de uma demonstração individualizada por produto importado e por fornecedor de margens praticadas em vendas a pessoas não vinculadas. Por margens usualmente praticadas em vendas de mercadorias de mesma classe ou espécie não se poderia tomar as margens globais de lucro da empresa, pois estas decorrem do somatório das margens individualizadas, nem as margens informadas como praticadas entre empresas vinculadas, pois estas estariam influenciadas pela vinculação.

Embora seja razoável considerar que do custo médio ponderado de produção se possa obter o custo de produção das próprias mercadorias importadas, a falta de elementos objetivos que permitam quantificar os dados específicos de cada operação é elemento que impõe a necessidade de afastamento do quinto método como válido para valoração das operações fiscalizadas. Também a ausência de elementos que permitam a determinação do que seriam os lucros e despesas gerais usualmente praticados nos países de cada um dos fornecedores em vendas de mercadorias da mesma classe ou espécie deve ser considerado como elemento que impede a aplicação deste método.

O 5º método teve sua aplicação rejeitada pela Fiscalização, pela falta de elementos objetivos que permitissem a quantificação dos dados específicos de cada operação e a determinação do que seriam os lucros e despesas gerais usualmente praticados nos países de cada um dos fornecedores em vendas de mercadorias da mesma classe ou espécie.

Restou a fiscalização a aplicação do 6º método, que propugna por critérios razoáveis.

Após todos esses esclarecimentos não há como rechaçar a metodologia utilizada pela fiscalização que utilizou o procedimento de valoração, com utilização dos métodos em forma sequencial, justificando e motivando a não possibilidade de utilização de cada método.

5 - Momento da constatação do valor aduaneiro. Mudança no critério jurídico.

A recorrente cita a IN SRF nº 327/2003 para justificar seu entendimento de que o momento para averiguação do valor aduaneiro é no despacho de importação da mercadoria. Justifica que grande parte das DI's autuadas foi parametrizada para os canais vermelho e amarelo, o que significa que a fiscalização verificou o valor aduaneiro nesse momento. Consequentemente ocorreu mudança no critério jurídico, nos termos do art. 146 do CTN. Cita doutrina e jurisprudência sobre o princípio da proteção da confiança.

Em que pese ser essa uma tese bastante debatida no âmbito do CARF, não merece ser acolhida. Já que a recorrente não arguiu o tema em sede de impugnação.

De acordo com o art. 16, inciso III, do Decreto 70.235/1972, com a redação dada pela Lei 8.748/1993, a impugnação deverá mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir. E de acordo com o art. 17 do mesmo Decreto 70.235/1972, com a redação dada pela Lei 9.532/1997, considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Sendo assim operou-se a preclusão, e a matéria resta definitiva na esfera administrativa.

6 - Observância das orientações expedidas pelo comitê técnico de valoração aduaneira

A recorrente entende pela aplicação obrigatória dos pareceres, comentários ou notas explicativas emanados do Comitê Técnico de Valoração Aduaneira, da OMA e incorporados no ordenamento jurídico pela IN SRF nº 318/2003. Em especial solicita a aplicação do Comentário 8.1, Opinião Consultiva 2.1 e o Estudo de Caso 12.1.

Reproduzo o acórdão DRJ por ter esclarecido sobre a não aplicabilidade dos documentos ao caso concreto, e que não merece reparos:

O Comentário 8.1 se reporta ao tratamento aplicável aos contratos globais (package deals) na valoração, no qual, o contrato global é definido como “um acordo que prevê o pagamento de uma soma global por um conjunto de mercadorias correlacionadas, ou vendidas juntas, sendo o preço das mercadorias vendidas a única contraprestação”. Portanto, um preço único pactuado para diferentes mercadorias, em nada se assemelha a preço único de um produto definido globalmente para venda a todas as subsidiárias no mundo.

A Opinião Consultiva 2.1, in verbis se refere a possibilidade de aceitação de preço de transação inferior aos preços correntes de mercadorias idênticas, in casu, a inferioridade dos preços declarados foi revelada a partir dos preços de custos informados pela empresa das próprias mercadorias.

O Estudo de Caso 12.1, por sua vez, trata da aplicação do artigo 1 do AVA no caso de mercadorias vendidas a preços a baixo de custo, desde que não haja vinculação entre vendedor e comprador e que existam circunstâncias econômicas que justifiquem a inferioridade desses preços, conforme trechos abaixo transcritos dos §§ 1 e 4 do referido Estudo de Caso. Não é o caso da presente autuação, em que a própria importadora GKN declara a vinculação entre ela e suas fornecedoras estrangeiras e que não foi apresentada nenhuma circunstância econômica que justificasse a inferioridade dos preços de transação declarados em relação aos próprios preços de custos informados para fins de determinação de preço de transferência.

7 - Opinião Consultiva 2.2 e Estudo de Caso 12.1

Acrescenta em Recurso Voluntário a menção a Opinião Consultiva 2.2 e o Estudo de Caso 12.1 que justificariam a possibilidade de se utilizar o 1º método.

A Opinião Consultiva 2.2 apenas enfatiza que o simples fato de um preço ser inferior aos preços correntes de mercado não poderia ser motivo para sua rejeição para fins do artigo 1.

Restou amplamente demonstrado em todo o transcorrer do voto que não foi somente o simples fato do preço ser inferior que descaracterizou a aplicação do primeiro método. Foram juntados outros elementos e dada a oportunidade de esclarecimento e agregar informações à empresa. E a partir do cotejamento de todas as informações, muito embasado e justificado no relatório fiscal, que a fiscalização concluiu pela não aplicação do primeiro método.

O Estudo de Caso 12.1 foi apresentado pela aduana de um país membro da OMA e refere-se a um caso concreto. Os estudos de caso só devem ser aplicados para casos semelhantes, não sendo possível a extensão de suas conclusões a outros casos, ainda mais quando efetuada a partir de cortes no texto. Além do mais o estudo de caso em nada contradiz o procedimento adotado pela fiscalização para rechaçar o primeiro método, valor de transação.

8 - Cálculos efetuados para se chegar ao valor aduaneiro

8.1 - Inclusão indevida de operações de importação cujo valor praticado supera o valor calculado pela RFB através do 6º método

Alega em sequência que a fiscalização adotou o 6º método para fins de lavratura do auto de infração para todas as importações e não somente para as que foram praticados valores inferiores ao calculado. Apresenta documento, 3 e 10, com demonstrativo de valores

incluídos indevidamente. Consequentemente deve ser ajustado o valor da multa para esses itens já que não houve erro na prestação da informação na DI para eles.

O documento 3 consta como anexo da impugnação, fls . 4767.

Esse assunto foi objeto de um dos quesitos submetidos a esclarecimento na diligência determinada pelo CARF, sendo que a fiscalização assim respondeu:

Na folha 4.627 consta o esclarecimento de que, com base no que dispõe o item 3 do parágrafo 2 da Nota do Artigo 1, do AVA-GATT, “o impedimento de aplicação do Primeiro Método de Valoração somente NÃO se aplicaria àquelas situações em que os preços praticados são suficientes para cobrir os custos e assegurar um lucro representativo do lucro global”.

Assim, os produtos que tenham sido declarados por preços superiores ao custo de produção acrescido das margens aceitáveis de lucro tiveram seus preços declarados preservado, sem desclassificação do **Primeiro Método**, sem que fossem revalorados, portanto. Os demais produtos, tendo em vista o impedimento de aplicação do Primeiro Método, com base no mesmo raciocínio, **foram valorados pela aplicação do Sexto Método**.

Ressaltamos também que nas folhas 4.621 e 4.622 há esclarecimento de que os produtos importados, em relação aos quais, não havia nenhuma referência nos demonstrativos de cálculo de preços parâmetros (indicados com a expressão #N/D) e, portanto, não se conhecia a composição de seus custos de produção, assim como os produtos não identificados por código de referência nas adições das DI (#N/D), não foram revalorados e tiveram, da mesma forma, seu valor declarado preservado pelo Primeiro Método.

A aplicação do Sexto Método, portanto, restringiu-se aos produtos, cujos preços declarados eram inferiores ao custo de produção acrescido das margens de lucro. As margens de lucro consideradas aceitáveis foram as margens segregadas por família de produtos informadas pelo próprio importador (fls. 4.646). Dentre estas, foram utilizadas apenas a menor margem de lucro praticada em cada um dos anos fiscalizados e que correspondem aos produtos da família “FORA DE ESTRADA E AGRÍCOLAS”, cujas margens eram 30,3% em 2010, 21,8% em 2011, 23,8% em 2012 e 12,2% em 2013 (fls. 4.647), como demonstra exerto abaixo:

...

A comparação entre os preços praticados e os custos acrescidos dos lucros aceitáveis, foi feita na moeda estrangeira. Os preços parâmetros, indicado em Reais nos Demonstrativos, foram reconvertidos para a moeda estrangeira de origem pela aplicação da taxa de câmbio utilizada pela própria empresa (fls. 4.599). (grifos nossos)

Resta claro que, diferentemente do alegado pela recorrente e conforme relatado pela fiscalização não foram considerados os produtos que tenham sido declarados por preços superiores ao custo de produção acrescido das margens aceitáveis de lucro. Esses produtos tiveram seus preços declarados preservados, sem desclassificação do Primeiro Método, sem que fossem revalorados, portanto.

E continua esclarecendo que os produtos importados, em relação aos quais, não havia nenhuma referência nos demonstrativos de cálculo de preços parâmetros (indicados com a expressão #N/D) e, portanto, não se conhecia a composição de seus custos de produção, assim como os produtos não identificados por código de referência nas adições das DI (#N/D), não

foram revalorados e tiveram, da mesma forma, seu valor declarado preservado pelo Primeiro Método.

A aplicação do Sexto Método, portanto, restringiu-se aos produtos, cujos preços declarados eram inferiores ao custo de produção acrescido das margens de lucro.

Quanto a alegação que a multa deveria ser recalculada já que não havia erro na prestação de informação para esses itens, também não merece guarita.

Consta no relatório fiscal a informação de que a multa não incidiu sobre os produtos que não foram revalorados:

17- Para o cálculo da multa administrativa de 1% sobre o valor aduaneiro, cuja justificativa consta discriminada no próximo capítulo, consideramos irrelevante o fato de estar ou não a operação sujeita à tributação. Por outro lado, tendo em vista que esta multa tem por fato imputável a declaração indevida de que a vinculação não havia influenciado o preço praticado, consideramos como base de cálculo o somatório dos valores em reais das mercadorias cujos preços parâmetros calculados (custo de produção mais lucro empresarial) eram superiores aos preços declarados.

18- A base de cálculo da multa de 1% de que trata o item anterior pode ser distinta da base de cálculo do I.I. e dos outros tributos, pois, para o cálculo dos tributos consideramos a base de cálculo reconstituída, que incluiu as parcelas referentes a produtos cujos preços parâmetros eram superiores aos preços declarados, pois foram deduzidos, dos tributos calculados para cada adição, os tributos pagos no registro das DIs. Reforça-se que para os produtos em que os preços não foram considerados influenciados pela vinculação, utilizamos na reconstituição do valor aduaneiro os próprios preços informados nas DIs.

8.2 - Inclusão indevida de importações efetuadas do Uruguai

Alega que existe laudo emitido pela PwC atestando que os valores praticados nas operação entre GKN do Uruguai e GKN do Brasil estão dentro dos parâmetros do mercado.

Como pode ser conferido nos autos, o parecer de empresa independente apresentado pela empresa (fls. 4.840/4.842) não comprova a não afetação dos preços de transação das mercadorias pela vinculação entre a importadora e a GKN do Uruguai.

O parecer analisa as informações referentes as operações da GKN DUSA (Uruguai) com suas empresas vinculadas em comparação com as informações de 22 companhias independentes de autopeças, para fins de documentar a análise de transações sujeitas a regime de preços de transferência do exercício de 2011.

E ele não traz nenhum dado concreto, e em nenhum momento menciona a não influência da vinculação entre as partes nos preços de transação de mercadorias importadas pela GKN do Brasil, mas apenas de forma genérica conclui que, em 2011 a **rentabilidade** da GKN DUSA em operações celebradas com entidades vinculadas não foi inferior a que seria obtida com entidades não vinculadas.

Portanto não ocorreu a comprovação da não afetação dos preços de transação pela vinculação entre as empresas, e correta foi a fiscalização em afastar o primeiro método de valoração aduaneira.

8.3 - Informações equivocadas de preços parâmetro (utilizados para fins de determinação de ajustes do preço de transferência) utilizadas subsidiariamente para aplicação do 6º método

A recorrente alega que o preço parâmetro informado pela GKN para cálculo do preço de transferência, para alguns casos, não corresponde ao custo efetivo de seus fornecedores acrescido de margem de lucro de 20%, método CPL, e que esse custo efetivo é inferior ao considerado pela RFB.

Nas planilhas apresentados para as alegações de que o preço parâmetro informado pela GKN para o cálculo do preço de transferência (DOC. 05 – fls. 4.786/4.797 e DOC. 06 – fls. 4.798/4.801) não consta nenhuma demonstração de que o custo do produto efetivo dos produtos tenha sido inferior ao resultante da diminuição da margem de lucro de 20% dos preços parâmetros, ou tampouco que determinadas operações tenham sido objeto de ajustes nos custos dedutíveis das bases de incidência do IRPJ e CSLL, em razão de preços praticados nas importações superiores aos preços parâmetros, apurados segundo o método CPL escolhido pela importadora, para fins de preço de transferência.

Somente se houvesse equívoco na apuração do custo médio ponderado dos produtos importados, na determinação do preço parâmetro, para fins de preços de transferência, utilizando o método adotado (CPL), poderia justificar a não aceitação do preço de custo resultante do preço parâmetro, uma vez que a margem de lucro de 20% é definida pela lei.

Nessa situação caberia a empresa demonstrar os supostos valores corretos de preços parâmetros, e apresentar retificação de suas DIPJ. A realização de margem de lucro superior à determinada pela legislação dos preços de transferência em operações de importação não interfere no custo ponderado declarado pela empresa.

Concluo que os argumentos da recorrente que não descaracterizam o custo médio ponderado declarado dos produtos, sendo que estão desacompanhados de qualquer documento de prova.

8.4 - Inclusão, no auto de infração, de importações que foram incluídas como ajustes nas bases de cálculo do IRPJ e CSLL para fins de determinação dos preços de transferência (método CPL), em decorrência da adoção de margem de lucro superior a 20%

Alega em síntese que foram incluídos como itens sujeitos a ajuste para fins de valoração aduaneira, itens que foram incluídos pela empresa como passíveis de ajuste no preço de transferência, justamente pelo fato de ter sido praticado valor aduaneiro superior ao custo acrescido de 20%, método CPL.

E continua alegando que houve incoerência já que procedeu a adição de valores relativos a ajuste de preço de transferência, pelo método CPL, para as bases de cálculo do IRPJ e CSLL porque o preço praticado nessas importações ficou acima do aceitável pela RFB, e ao mesmo tempo foram considerados com valor abaixo do aceitável para fins aduaneiros.

O Relatório Fiscal (fls. 4.644) fundamenta com clareza essa distinção:

[...] Por óbvio não se pode considerar como lucro usualmente praticado o lucro de 20% estabelecido na Lei 9.430, de 1996, para efeitos de utilização do método CPL. Por outro

lado, como já vimos anteriormente, não há informações disponíveis que permitam individualizar o montante de lucros encontrado em vendas de mercadorias da mesma classe ou espécie efetuados por produtores no país de exportação, para o país de importação, como estabelece a letra (b) do parágrafo 1 do Artigo 6 do AVA/GATT, reforçada pela Nota Interpretativa ao Artigo 6, parágrafo 4.

Na segregação do valor unitário de custo, partindo do preço de parâmetro, para fins de preço transferência com a utilização do método CPL (Custo de Produção mais Lucro), a Fiscalização utilizou a margem de lucro determinada pelo art. 18, inciso II, para o método CPL, in verbis.

Art. 18. Os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoa vinculada, somente serão dedutíveis na determinação do lucro real até o valor que não exceda ao preço determinado por um dos seguintes métodos: (Vide Medida Provisória nº 478, de 2009)

[...]III - Método do Custo de Produção mais Lucro - CPL: definido como o custo médio ponderado de produção de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, acrescido dos impostos e taxas cobrados na exportação no país onde tiverem sido originariamente produzidos, e de margem de lucro de 20% (vinte por cento), calculada sobre o custo apurado. (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência)

Para a determinação do preço unitário da mercadoria pela aplicação do 6º método de valoração aduaneira, foram utilizadas como margens de lucros consideradas aceitáveis, a menor margem de lucro, dentre as informadas pela importadora, independente do produto valorado ser identificado como da família de produtos da margem utilizada, e de acordo com o parágrafo 1(b) do artigo 6 do AVA/GATT, corroborada pelo parágrafo 4 da Nota Interpretativa ao artigo 6 e a flexibilização possibilitada pelo parágrafo 15 do Comentário 15.1 do Comitê de Valoração Aduaneira, extraído da IN SRF nº 318/2003.

Artigo 6 do AVA GATT

1. O valor aduaneiro das mercadorias importadas, determinado segundo as disposições deste artigo, basear-se-á num valor computado. O valor computado será igual à soma de (a) o custo ou o valor dos materiais e da fabricação ou processamento, empregados na produção das mercadorias importadas;

(b) um montante para lucros e despesas gerais, igual àquele usualmente encontrado em vendas de mercadorias da mesma classe ou espécie que as mercadorias objeto de valoração, vendas estas para exportação, efetuadas por produtores no país de exportação, para o país de importação;

Nota Interpretativa ao Artigo 6, parágrafo 4 4. O “montante para lucros e despesas gerais” a que se refere o parágrafo 1 (b) do Artigo 6 deverá ser determinado com base em informações prestadas pelo produtor, ou em seu nome, a menos que seus números sejam incompatíveis com aqueles usualmente verificados em vendas de mercadorias da mesma classe ou espécie das mercadorias objeto de valoração, vendas estas efetuadas por produtores no país de exportação, para exportação para o país de importação.

Comentário 15.1, do Comitê Técnico de Valoração Aduaneira 15. A metodologia para a obtenção de dados pode variar de um país a outro, entretanto, podem consistir em fiscalizações realizadas junto a importadores conhecidos de mercadorias da mesma classe ou espécie, os quais, a pedido, poderiam fornecer os dados de bom grado e em estudos sobre casos de valoração relativos a importadores conhecidos. **Considerando que as empresas podem não ter informação sobre lucros e despesas gerais por produto, as administrações podem atuar segundo o princípio do exame de lucros e despesas gerais relativos à faixa ou ao grupo mais restrito de mercadorias sobre as quais possam ser obtidas informações suficientes.(grifei)**

Acompanhando o acórdão recorrido concluo que a Fiscalização utilizou as margens de lucros adequadas ao objetivo, em conformidade com os respectivos normativos de regência, não havendo reparos a fazer.

8.5 - Imposição de margem de lucro superior ao patamar de 20% estabelecido pela legislação do preço de transferência para fins de aplicação do 6º método de valoração aduaneira

Esse ponto já foi esclarecido acima ao demonstrar que as legislações foram aplicadas no seu escopo de atuação individual, não havendo reparos a serem efetuados.

8.6 - Taxa cambial utilizada para fins de apuração de eventual ajuste no valor aduaneiro, em especial, o IENE

Alega que a RFB adotou taxa de câmbio com duas casas depois da vírgula o que distorceu os preços praticados.

No relatório fiscal (fls. 4.599, 4.618 e 4626) consta que na determinação do valor aduaneiro pelo 6º método do AVA/GATT foram empregadas espécies diferentes de taxas de câmbio, dependendo do valor a ser convertido. E os preços parâmetros em reais, para fins de preços de transferência, constante dos demonstrativos apresentados pela importadora, foram (re)convertidos para a moeda original, **utilizada a taxa de câmbio informada pela empresa**, como aquela empregada para a consecução dos custos, para fins de cálculo dos preços parâmetros (fls. 2.271/2.272).

Na resposta à Intimação nº 002/2015 prestada pela GKN DO BRASIL (fls. 2.271/2.272) :

4. Esclarecimento sobre quais são e como foram obtidas as taxas de câmbio utilizadas para conversão dos custos de produção para a moeda nacional na determinação do preço parâmetro pelo método CPL

As taxas de câmbio utilizadas para conversão dos custos de produção para reais (R\$) foram as mesmas utilizadas para a conversão dos preços médios ponderados. Segue a seguir demonstrativo com as taxas médias de cada ano e as taxas utilizadas pela GKN

E no Relatório Fiscal:

Que as taxas de câmbio utilizadas para conversão dos custos de produção para reais foram as mesmas utilizadas para a conversão dos preços médios ponderados e são as que constam no quadro abaixo: (Fls. 4.599)

Para efeitos deste procedimento fiscal, a adequação na utilização da correta taxa de câmbio deixa de ser relevante na medida em que os valores que servirão de comparação com vistas tanto à demonstração da afetação dos preços praticados, como à valoração aduaneira serão os valores em moeda estrangeira e para tanto, utilizaremos os valores declarados nas DIs e os valores dos preços parâmetros reconvertidos para a moeda original. (fls. 4.618)

·Os preços parâmetros foram antes convertidos para moeda estrangeira pela taxa média utilizada pela empresa e reconvertidos para moeda nacional pela taxa de câmbio do dia do registro de cada DI. (fls. 4.626)

E, na conversão do valor aduaneiro resultante da aplicação do 6º método de valoração para Reais foi utilizada a taxa de câmbio do dia do registro da DI, consoante determina o artigo 24 do Decreto-Lei nº 37/1966 c/c o artigo 23 do mesmo normativo, in verbis.

Art.24 - Para efeito de cálculo do imposto, os valores expressos em moeda estrangeira serão convertidos em moeda nacional à taxa de câmbio vigente no momento da ocorrência do fato gerador.

Art. 23 - Quando se tratar de mercadoria despachada para consumo, considera-se ocorrido o fato gerador na data do registro, na repartição aduaneira, da declaração a que se refere o artigo 44.

É importante ainda mencionar que as taxas de câmbio acima mencionadas foram utilizadas com a quantidade de casas decimais que foram apresentadas, a informada pela empresa, com duas casas decimais (fls. 2.271/2.272 e 4.599, anteriormente copiados) da maneira que teria sido utilizada na conversão original, e a vigente no dia do registro da DI com cinco casas decimais, conforme determinada pelo Banco Central do Brasil.

Portanto, a fiscalização adotou o procedimento correto, aplicando taxa de câmbio apropriada a cada momento de conversão, e na moeda adequada também. E todo o procedimento foi efetuado a partir das informações prestadas pela empresa.

8.7 - Apuração do valor aduaneiro por DI para fins de lavratura do auto

Por fim a recorrente alega que ao fazer os ajustes a fiscalização considerou todos os itens da DI e não somente aqueles que deveria ser efetuado o ajuste.

O assunto foi submetido a diligência demandada pelo CARF e a fiscalização constatou alguns erros na apuração dos valores.

Em sede de diligência fiscal resultante do presente julgamento, as autoridades fiscais corrigiram equívocos no demonstrativo de base cálculo apresentado (PLANILHA IV – fls. 4.366/4.442), seja pela não inclusão de itens de mercadoria não submetidos à valoração, seja pela apropriação em duplicidade do valor do frete na base de cálculo de 22 operações, negociadas no incoterms10 CFR e CPT11, com a apresentação da PLANILHA VI (fls. 4.867/5.039), em substituição àquela.

A inclusão de todos os itens de produto, mesmo os não valorados, nas respectivas adições de DI no novo Demonstrativo sanou as dúvidas levantadas quanto ao valor declarado total das mercadorias em cada adição apresentado no demonstrativo anterior. O exemplo constante da Informação fiscal (fls. 5.046), resultante da conversão do presente julgamento em diligência, ilustra bem o adequado esclarecimento das questões levantadas na Resolução desta Turma de Julgamento.

Por exemplo: A adição 001 da DI 10/2106539-2 (fls. 4.381) aparece na PLANILHA IV com quatro produtos, quando na verdade esta adição contém cinco produtos. O somatório dos valores dos cinco produtos é US\$ 217.567,16 que consta corretamente na coluna “VT ADIÇÃO 6º MET”. No entanto, este valor é maior do que o somatório dos 4 produtos que constam discriminados na PLANILHA.

Com o propósito de corrigir os equívocos citados, elaboramos a PLANILHA VI (fls.), em substituição à PLANILHA IV, contendo, além daquelas informações, também a demonstração da metodologia de cálculo do valor aduaneiro de cada uma das adições das DI, ressaltando os produtos que foram revalorados pela aplicação do 6º Método e os produtos que não foram revalorados e que tiveram preservados seus preços declarados.

No tocante às alegações da impugnante, à exceção do atinente à DI nº 13/15861730, tratada em tópico “Do vício material” nas Preliminares deste Voto, a seguir explicitadas, ou se mostram equivocadas ou referentes a erros irrelevantes, sem nenhum prejuízo ao direito da impugnante à ampla defesa e ao contraditório.

Esses erros foram corrigidos e a DRJ acabou por acatar algumas alegações iniciais da impugnação:

II- NO MÉRITO, POR UNANIMIDADE, JULGAR PARCIALMENTE PROCEDENTE a impugnação apresentada, MANTENDO o crédito tributário no valor total de R\$ 15.109.716,08 (consideradas todas as exonerações), e, EXCLUINDO dos lançamentos os valores referentes à inclusão em duplicidade de parcelas do frete internacional no valor aduaneiro das oito importações discriminadas no quadro abaixo.

Demonstrativo Analítico do Crédito Tributário Exonerado

EXONERAÇÃO TOTAL							
Lançado = Excluído							
DI	Adição	II	Juros de Mora II	Multa 75% II	IPI	Juros de Mora II	Multa 75% II
1019033551	001	61,59	25,91	46,19	75,22	31,64	56,42
1204645339	001	161,65	43,37	121,24	---	---	---
Total		223,24	69,28	168,18	75,22	31,64	56,42

EXONERAÇÃO PARCIAL										
DI	Adição	IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO (II)			Juros de Mora			Multa (75%)		
		Lançado	Mantido	Excluído	Lançado	Mantido	Excluído	Lançada	Mantida	Excluída
1123696227	002	1.968,92	1.938,57	30,35	576,69	567,81	8,88	1.476,69	1.453,93	22,76
1216704653	001	1.104,00	364,15	739,85	252,04	83,13	168,91	828,00	273,11	554,89
1216797139	001	2.158,45	678,91	1.479,54	492,77	154,99	337,78	1.618,84	509,18	1.109,66
1217106903	001	1.086,89	353,58	733,31	248,13	80,72	167,41	815,17	265,19	549,98
1217226542	001	925,86	190,78	735,08	211,37	43,55	167,82	694,4	143,08	551,32
1312260825	001	425,31	327,25	98,06	75,10	57,79	17,31	318,98	245,44	73,54
Total		7.669,43	3.853,24	3.816,19	1.856,10	987,99	868,11	5.752,08	2.889,93	2.862,15
DI	Adição	COFINS			Juros de Mora			Multa (75%)		
		Lançado	Mantido	Excluído	Lançado	Mantido	Excluído	Lançada	Mantida	Excluída
1123696227	002	468,34	451,86	16,48	137,17	132,35	4,82	351,26	338,90	12,36
1216704653	1	42,21	0	42,21	9,63	0	9,63	31,66	0	31,66
1216797139	1	54,96	0	54,96	12,54	0	12,54	41,22	0	41,22
1217106903	1	37,46	0	37,46	8,55	0	8,55	28,1	0	28,1
Total		602,97	451,86	151,11	167,89	132,35	35,54	452,24	338,90	113,34
DI	Adição	PIS			Juros de Mora			Multa (75%)		
		Lançado	Mantido	Excluído	Lançado	Mantido	Excluído	Lançada	Mantida	Excluída
1123696227	002	101,68	98,11	3,57	29,78	28,74	1,04	76,26	73,58	2,68
1216704653	1	8,99	0	8,99	2,05	0	2,05	6,74	0	6,74
1216797139	1	11,7	0	11,7	2,67	0	2,67	8,78	0	8,78

1217106903	1	7,98	0	7,98	1,82	0	1,82	5,99	0	5,99
Total		130,35	98,11	32,24	36,32	28,74	7,58	97,77	73,58	24,19

9 - Informações prestadas pela fiscalização na diligência

Todos os subitens desse item 9 foram submetidos a apreciação da DRJ em impugnação, e foram respondidos, demonstrando muitas vezes o equívoco da recorrente na apresentação e análise das informações. A recorrente não apresentou novos argumentos em sede de recurso voluntário, sendo recebido para reexame. Muitos dos itens, inclusive, foram acatados pela fiscalização em informação fiscal na diligência e também julgados procedentes pelo acórdão DRJ, não necessitando de reexame já que é matéria definitiva no contencioso administrativo.

Pelo amor ao debate e para não furtar ao exame do contencioso, reanaliso ponto a ponto, entendendo por acompanhar o posicionamento da DRJ em todos os itens por não ter sido apresentado fatos novos e a decisão DRJ ter esgotado toda a argumentação pertinentemente.

9.1 - Itens indicados com a expressão #N/D que foram revalorados

Apesar de o relatório fiscal informar que os itens com a expressão #N/D não foram revalorados, a recorrente identificou na planilha VI itens que foram revalorados.

Quanto a DI 13/1586173-0 que a recorrente utiliza como exemplo para justificar que haviam itens na planilha da fiscalização que foram revalorados, esclareço que essa DI específica foi retirada da autuação no acórdão de piso por a DRJ entender que não houve demonstração da matéria tributável:

e) **ACOLHER** a nulidade, por vício material, da exigência de II e respectivos acréscimos legais, referente à DI nº 13/1586173-0 (adições 001 a 009), pela não demonstração da matéria tributável, no valor total de: R\$ 4.154,00 de II; R\$ 3.115,50 de multa de 75%; R\$ 674,14 de juros de mora.

A DRJ assim analisou esse pleito quando submetido em impugnação:

Da não demonstração da matéria tributável. Do vício material Consoante a PLANILHA VI (fls. 5.022), as adições 001 a 009 da DI nº 13/1586173-0 se referem a produtos com preço parâmetro não disponível, portanto, tais operações não foram objeto de valoração aduaneira pela Fiscalização, como, aliás, expressamente informado na referida planilha, com a aposição da informação “Não Revalorado” para essas adições.

Entretanto, para essas adições foi mostrado valor aduaneiro apurado maior do que o declarado, tendo sido exigido o II correspondente a essa diferença entre valor aduaneiro apurado e declarado (fls. 111/112), com a informação de que tal diferença teria resultado da revalorização aduaneira, pela aplicação do 6º Método.

Revela-se, portanto, não somente a não demonstração da origem da base de cálculo da autuação, mas também a sua falta de motivação, tendo em vista que essa DI não foi objeto de valoração aduaneira pela fiscalização, muito menos submetida ao 6º método de valoração.

Verifica-se, assim, que a exigência do II e respectivos acréscimos legais referentes a essa DI, por não ter sido devidamente fundamentada, resta carente de requisito essencial à constituição do lançamento, in casu, a determinação da matéria tributável, nos termos do art. 142 do CTN, in verbis. Tal vício atinge a própria verificação da ocorrência do fato gerador, tendo em vista que da forma apresentada impossível examinar seu cabimento.

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. (grifei)

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Diante do exposto, entendo pela existência de violação de requisito essencial ao lançamento, o que torna nulo, por vício material, não se aplicando o prazo decadencial previsto no art. 173, inciso II, do CTN, as autuações referentes à DI nº 13/1586173-0 (adições 001 a 009), no total de R\$ 4.154,00 de II, de R\$ 3.115,50 de multa de ofício, e, de R\$ 674,40 de juros de mora.

Portanto não resta matéria contenciosa.

A indicação genérica quanto a existência de outros itens não merece prosperar, já que o recurso deve ser específico não se aceitando alegações genéricas em que não se junte alegações e indicações específicas quanto aos erros apurados.

9.2 - Margens de lucro consideradas como aceitáveis

A recorrente alega a margem aplicada pela fiscalização não passou por critério detalhado de análise:

- Que utilizou como base para seu cálculo as margens aplicadas aos produtos da família "FORA DE ESTRADA E AGRÍCOLAS". Porém, é importante salientar que a Impugnante efetuou importações de outros tipos de bens que não deveriam estar neste conceito, tais como itens comprados para o ativo imobilizado, ou itens comprados para uso e consumo no processo produtivo, que não possuem relação a estas famílias de produtos.
- Que apesar de estes itens não apresentarem diferenças entre os valores aduaneiros e bases de cálculo de Imposto de Importação, é certo que não deveriam ter suas margens atribuídas, o que denota divergência de entendimento por parte da fiscalização.
- Neste mesmo sentido, porém com impacto para fins de cálculo de Multa e Juros de Mora, a Fiscalização também adotou estas margens para itens que não representam insumos, tais como etiquetas, manuais, banners e expositores, conforme exemplo indicado abaixo para o produto 705068.

Conforme já reproduzido acima para outro item semelhante ao presente, o assunto foi objeto da diligência e foi respondido pela fiscalização fls. 5042 e sgs.

Também foi analisado no acórdão recorrido:

Primeiramente afirmou que foram encontradas algumas inconsistências na forma de apresentação dos dados na PLANILHA IV, mas que para melhor entendimento da metodologia do cálculo do valor aduaneiro, retomaria algumas explicações constantes do Relatório de Auditoria.

- Que a aplicação do 6º Método se restringiu aos produtos, cujos preços declarados eram inferiores ao custo de produção acrescido das margens de lucro. As margens de lucro consideradas aceitáveis foram as margens segregadas por família de produtos informadas pelo próprio importador (fls. 4.646). Dentre estas, foi utilizada apenas a

menor margem de lucro praticada em cada um dos anos fiscalizados e que correspondem aos produtos da família “FORA DE ESTRADA E AGRÍCOLAS”, cujas margens eram 30,3% em 2010, 21,8% em 2011, 23,8% em 2012 e 12,2% em 2013 (fls. 4.647). (grifei)

- Que os produtos declarados por preços superiores ao custo de produção acrescido das margens aceitáveis de lucro tiveram seus preços declarados preservados, sem desclassificação do 1º método, sem que fossem revalorados. Os demais produtos, tendo em vista o impedimento de aplicação do 1º método, com base no mesmo raciocínio, foram valorados pela aplicação do 6º método. (grifei)

- Que foi também ressaltado às folhas 4.621 e 4.622 que os produtos importados, em relação aos quais, não havia nenhuma referência nos demonstrativos de cálculo de preços parâmetros (indicados com a expressão #N/D) e, portanto, não se conhecia a composição de seus custos de produção, assim como os produtos não identificados por código de referência nas adições das DI (#N/D), não foram revalorados e tiveram, da mesma forma, seu valor declarado preservado pelo 1º Método. (grifei)

- Que os preços parâmetros, indicado em Reais nos Demonstrativos, foram reconvertidos para a moeda estrangeira de origem pela aplicação da taxa de câmbio utilizada pela própria empresa (fls. 4.599).

Metodologia do Cálculo do Valor Aduaneiro

- Que o valor aduaneiro foi calculado por adição da DI, para que se pudesse apropriar com segurança as parcelas corretas de frete e seguro, e para poder deduzir com precisão os valores já recolhidos de tributos. Assim, quando em uma mesma adição constavam produtos a serem revalorados (6º Método) e produtos não revalorados (manutenção do 1º Método), seguiu-se a seguinte metodologia:

1- Para os produtos a serem revalorados:

a. A partir do preço parâmetro convertido para a moeda estrangeira original, calculamos o custo, deduzindo 20% do valor (margem de lucro prevista na legislação de preços e transferência).

b. Multiplicamos o valor do custo pela quantidade de produtos importados.

c. Ao valor do custo total acrescentamos o lucro aceitável, pela aplicação da menor margem entre as possíveis em cada ano.

2- Para produtos não revalorados (quando os preços praticados já eram superiores aos custos mais lucros, quando não havia referência nos demonstrativos de cálculo dos preços parâmetro ou quando não foi possível identificar a referência na descrição das DI (#N/D)):

a. Utilizamos o próprio preço unitário, na moeda estrangeira, constante na adição da DI.

b. Multiplicamos o preço unitário pela quantidade importada.

3- Totalizamos o valor da adição, na moeda negociada, somando os valores de todos os itens (revalorados pelo 6º Método e não revalorados).

4- Convertemos o valor total da adição para moeda nacional, multiplicando pela taxa de câmbio vigente no dia do registro das DI.

5- Acrescentamos os valores do frete e do seguro em Reais.

- Que a PLANILHA IV (fls. 4.366 a 4.442), que serviu de exemplo e que suscitou as dúvidas levantadas, de fato foi elaborada de forma equivocada, com a falta de algumas

linhas, embora, os valores que constem como valor aduaneiro estejam corretamente calculados, salvo algumas pequenas exceções, tratadas mais adiante.

Por exemplo: A adição 001 da DI 10/2106539-2 (fls. 4.381) aparece na PLANILHA IV com quatro produtos, quando na verdade esta adição contém cinco produtos. O somatório dos valores dos cinco produtos é US\$ 217.567,16 que consta corretamente na coluna “VT ADIÇÃO 6º MET”. No entanto, este valor é maior do que o somatório dos 4 produtos que constam discriminados na PLANILHA.

- Que, com o propósito de corrigir os equívocos citados, foi elaborada a PLANILHA VI, em substituição à PLANILHA IV, contendo, além daquelas informações, também a demonstração da metodologia de cálculo do valor aduaneiro de cada adição das DI.

- Que, como já antecipado acima, houve pequenas inconsistências na aplicação da metodologia de cálculo, que serão esclarecidas adiante, no atendimento ao terceiro quesito formulado pela autoridade julgadora.

Segundo Quesito 2) Demonstrativo que explicita a apropriação no valor aduaneiro total da adição/DI (que ampara importação de produtos submetidos à valoração não valorados) dos valores **de produtos não submetidos à valoração**, conforme exemplo acima mencionado na DI nº 10/08540007, adição: 001.

- Que a inexatidão dos dados constantes na PLANILHA IV, já citada acima, tornou incompreensível o cálculo do Valor Aduaneiro, uma vez que, em relação a esta adição faltou apresentar uma das linhas.

- Que esse problema fica perfeitamente sanado na PLANILHA VI (fls.), uma vez que se refere ao mesmo problema citado anteriormente e não em relação à metodologia de cálculo do Valor Aduaneiro. Na PLANILHA IV aparecia apenas uma linha, referente ao produto 2-17- 1171, cujo valor ajustado era de US\$ 22.694,94. No entanto, esta adição contém também o produto 2-97-7791, cujo valor ajustado era de US\$ 1.321,51. O somatório destes dois valores é que resulta em US\$ 24.016,44.

- Que na PLANILHA II (fls. 4.064 a 4.352) já era possível perceber que esta adição continha dois produtos e que ambos estariam sujeitos à reavaliação.

Portanto, entendendo que foi esclarecida a questão da margem de lucro aplicada e que não merece reparo a decisão da DRJ.

9.3 - Itens não revalorados

Quanto a esse ponto a recorrente apresenta a seguinte alegação:

Que inexistem motivos para a fiscalização ter deixado de revalorar alguns itens cujos preços declarados eram inferiores ao custo de produção acrescido das margens de lucro, conforme se pode verificar na DI nº 10/0887368-5, às fls. 4.686.

Esse assunto também foi analisado no acórdão recorrido, e foi esclarecido que ao contrário do alegado pela recorrente não existe equívoco na autuação.

Ao contrário do que alega a impugnante não existe nenhum equívoco na não autuação da adição 002 da DI nº 10/0887368-5, uma vez que o valor aduaneiro declarado (base de cálculo II) mostrado na planilha VI (fls. 4.689), de R\$ 133.757,00 é superior ao que seria apurado pelo 6º método de valoração, de R\$ 78.174,66.

De qualquer forma, na hipótese de que determinada adição não tivesse sido autuada, mesmo com a apuração de valor aduaneiro pela aplicação do 6º método de valoração superior ao declarado, seria o caso de efetuar os lançamentos referentes a essa apuração,

a depender do prazo decadencial, e não de anulação dos lançamentos regularmente efetuados.

9.4 - Taxa de moedas utilizadas na conversão

A recorrente alega que houve divergência entre a argumentação da fiscalização e a resposta à diligência:

- Que, em resposta à diligência, o fisco respondeu ao primeiro quesito que usou a taxa de câmbio do dia do registro da DI para conversão do valor total da adição para moeda nacional.
- Que tal informação difere da verificada na Fiscalização, pois, foi informado que "multiplicando pela taxa de câmbio vigente no dia do registro" quando, em verdade, utilizou a data do segundo dia útil anterior à data de registro de embarque para conversão, nos termos do art. 79 da Instrução Normativa 1.312, de 2012.

O tema foi objeto de análise no acórdão recorrido, fls. 5209 e sgs.

A fiscalização explica detalhadamente como foram efetuados os cálculos, e utilização das taxas de conversão, já que se tratavam de moedas diferentes e tipos de importação com finalidades diversas, consumo, aplicação em regimes aduaneiros, etc.

Logo a Fiscalização aplicou a espécie de taxa de câmbio apropriada a cada momento de conversão, em consonância com o objeto relacionado e/ou a legislação aplicável.

9.5 - DIs com itens faltantes

Nesse ponto a recorrente alega:

- Que na análise da planilha VI, depara-se com as Declarações de Importação com itens faltantes, copia o resumo DI 10/1013084-8, retirado desta planilha, transcrito abaixo:
- Que se pode-verificar que há 04 itens indicados, contudo, esta DI possui 05 itens listados.
- Que a fiscalização deixou de incluir itens na planilha sem qualquer justificativa. Salienta-se que, mesmo que não houvesse descrição para tais itens, estes deveriam fazer parte da planilha confeccionada.

No acórdão recorrido consta a análise e a conclusão:

Todos os itens de produtos de uma adição de DI foram incluídos na planilha VI (fls. 4.867/5.039). O alegado item 5 faltante da DI nº 10/1013084-8, conforme informado pela impugnante, seria referente a produto classificado no código tarifário da NCM 3623.10.90 (fls. 5.064). Entretanto, o código tarifário da NCM dos produtos pertencentes às adições 001 e 003 dessa DI, constantes da Planilha VI (fls. 4.871) é o 8708.99.90.

Portanto, tal item obrigatoriamente não pertence às adições 001 e 003, discriminadas na Planilha VI, uma vez que foi declarado produto com código tarifário distinto ao dos produtos daquelas adições. A não inclusão de uma adição de DI não analisada pela Fiscalização na Planilha VI não constitui nenhum equívoco.

9.6 - Itens com problemas de fórmula

Também apresentado argumento pela recorrente nos seguintes termos:

- Constatou-se também itens com problemas de fórmula ou informações incoerentes, senão vejamos o exemplo da DI 11/2369622-7.
- Que em sua adição 001, apresenta o valor do 'custo mais lucro por adição' indicado pela expressão #VALOR!. Assim, não há como precisar os valores envolvidos pela fiscalização para o cálculo desta DI.

Foi constatado erro no cálculo da DI alegada na planilha da fiscalização. Entretanto o erro não trouxe prejuízo a defesa já que é possível chegar-se ao valor correto pelos cálculos de outras colunas da planilha:

Realmente, nos campos “C + L ADIÇÃO”, “Valor Aduaneiro” e “BC II DI” da Planilha VI, referentes à **adição 001 da DI nº 11/2369622-7** (fls. 4.937), consta a informação “#valor”, o que indica que houve erro no processamento da fórmula. Entretanto, esse erro não traz nenhum prejuízo à defesa da impugnante, uma vez que tal somatório pode ser perfeitamente calculado a partir dos valores insertos na planilha para cada um dos itens da adição, conforme demonstrado abaixo.

Memória de Cálculo adição 001 da DI nº 11/2369622-7 (fls. 4.937):

□ Somatório dos valores da coluna “PR. AJUSTADO” para cada um dos itens da adição = 16.785,30 = “C + L ADIÇÃO” □ “C+ L REAIS” = “C + L ADIÇÃO” x “TX CAMBIO” = 16.785,30 x 1,82188 = 30.580,80 □ “VALOR ADUANEIRO” (R\$)= “C + L REAIS” + “FRETE R\$” + “SEGURO R\$” = 30.580,80 + 1.931,00 + 57,00= 32.568,85 O valor aduaneiro de R\$ 32.568,85 Reais, acima calculado, corresponde ao valor informado no auto de infração como “Valor Tributável” do II dessa adição (fls. 64).

Portanto, não existe nenhum erro nas fórmulas utilizadas para consecução do valor aduaneiro apurado. O que existiu foi uma mera falha no processamento dos somatórios da planilha apenas para essa adição de DI, plenamente sanável, como acima demonstrado.

9.7 - moeda utilizada para conversão dos custos

- Que a fiscalização utilizou para cálculo da recomposição do 'preço parâmetro', por mera liberalidade, a taxa da moeda estrangeira utilizada para o cálculo do 'preço praticado'.
- Que, não considerando a possibilidade da Impugnante ter calculado o custo do bem convertido por outro tipo de moeda, por exemplo, o produto "00809289 - SEH AC2000I GI620S", comprado pela GKN Brasil da sua empresa vinculada na Eslovênia (GKN Slovenija) em 2010. No documento "4b Anexo 1 - Percentuais Preço Parâmetro enviada a RFB em resposta da Intimação nº 38-2014", a Impugnante informou como 'preço parâmetro' para este parágrafo o valor de R\$ 97,45 e com o custo unitário de R\$ 81, 21.
- Que, todavia, ao analisar o recálculo efetuado pela RFB, (Planilha II, que foi utilizado para o cálculo do campo "VAL. PAR. MOEDA" da Planilha VI), Pode-se denotar que a autoridade fiscal utilizou o Euro para cálculo da conversão para obtenção do 'preço parâmetro' em moeda estrangeira, contudo a Impugnante ao fazer o cálculo utilizou o dólar dos Estados Unidos como base para seu cálculo.
- Que, posto isto, na conversão feita pela RFB do total da adição, também teve como base a moeda utilizada na conversão do 'preço praticado', ou seja, o Euro. Citando como exemplo do efeito desta diferença, a análise da adição 001 da DI 10/2011421-7:

- Que tal fato não se restringe ao exemplo acima apresentado, podendo ser verificada situação semelhante nos casos transcritos na tabela às fls. 5.068.

No item c) distinção das taxas de câmbio é abordado o assunto no acórdão DRJ, onde é reproduzido a resposta à intimação:

As taxas de câmbio utilizadas para conversão dos custos de produção para reais (R\$) foram as mesmas utilizadas para a conversão dos preços médios ponderados. Segue a seguir demonstrativo com as taxas médias de cada ano e as taxas utilizadas pela GKN.

No relatório fiscal consta:

Que as taxas de câmbio utilizadas para conversão dos custos de produção para reais foram as mesmas utilizadas para a conversão dos preços médios ponderados e são as que constam no quadro abaixo: (Fls. 4.599)

Para efeitos deste procedimento fiscal, a adequação na utilização da correta taxa de câmbio deixa de ser relevante na medida em que os valores que servirão de comparação com vistas tanto à demonstração da afetação dos preços praticados, como à valoração aduaneira serão os valores em moeda estrangeira e para tanto, utilizaremos os valores declarados nas DIs e os valores dos preços parâmetros reconvertidos para a moeda original. (fls. 4.618)

E novamente a conclusão da DRJ deve ser acompanhada "tenho que a Fiscalização aplicou a espécie de taxa de câmbio apropriada a cada momento de conversão, em consonância com o objeto relacionado e/ou a legislação aplicável".

10 - Inaplicabilidade da multa

Entende que o auto foi lavrado para exigir valores relacionados a valoração aduaneira, mas o trabalho fiscal foi efetuado em cima de informações sobre preço de transferência, e o método de valoração deveria ser o 1º método, e caso não aplicado o 1º método deveriam ter esgotado todos os outros métodos antes da aplicação do 6º método. Por isso as duas multas não devem ser aplicadas, a de 75% sobre a diferença apurada dos tributos e a de 1% por declaração inexata.

Também entende pelo caráter confiscatório da multa.

As alegações quanto ao caráter confiscatório das multas não devem ser acolhidas, já que já sumulado pelo CARF:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Já discutido exaustivamente o mérito da autuação e restando superado o assunto quanto a correta aplicação do 6º método de valoração aduaneira, e também sobre a possibilidade de utilizar dados sobre preço de transferência, resta portanto a análise da aplicação das multas.

Ambas as multas estão previstas em lei, sendo a multa de ofício de 75% sobre as diferenças de II, PIS e Cofins apuradas, aplicadas na autuação desses tributos têm fundamento legal no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996; e a referente ao IPI, no artigo 80 da Lei nº 4.502/64, inciso II, alterado pelo artigo 13 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007. Por sua vez, a multa isolada de 1% sobre o valor aduaneiro em decorrência de prestação de informação

inexata é prevista no art. 711 do Decreto n.º 6.759/2009, com base no Artigo 69 da lei 10.833/2003.

A autoridade fiscal não pode se furtar a cumprir o comando legal, pelo princípio da vinculação de seus atos, sob pena de responsabilidade funcional, art. 142 CTN, portanto correta a aplicação das multas ao caso em exame.

11 - ônus da prova.

A recorrente repete os mesmos argumentos postos em impugnação, não inovando na argumentação:

Que, tal qual ocorre no processo judicial, no âmbito administrativo as decisões que lhe são veiculadas devem obedecer ao disposto no art. 59, incisos LIV e LV, da Constituição Federal, referente à adoção do devido processo legal e da ampla defesa. Extraí-se destes princípios que, para a sujeição de qualquer contribuinte à autuação de instituição fiscal, há o dever de que qualquer decisão seja veiculada à materialidade probatória suficiente para a imposição de qualquer penalidade.

- Que, no presente auto de infração, é patente a total ausência de provas para qualquer atribuição de responsabilidade imputada à Impugnante, decorrendo de mera presunção. Cabe salientar, ainda, que não é lícito à autoridade fiscal presumir que as operações da Impugnante estavam equivocadas uma vez que, se exige provas para sua constituição.

- Que nestes autos a Fiscalização baseou-se única e exclusivamente em seu entendimento e interpretação do ocorrido, afirmando que os preços praticados foram influenciados pela vinculação, além de elencar que os preços não eram suficientes para cobrir custos de produção acrescidos de margem de lucro razoável, contudo, desincumbiu-se de provar o quanto alegado.

O assunto já restou pacificado e decidido no acórdão recorrido, que reproduzo e aplico conforme autorizado pelo RICARF art. 62:

Alega a impugnante que presente autuação padece de total ausência de provas para qualquer atribuição de responsabilidade imputada à Impugnante, decorrendo de mera presunção.

Entretanto, venho a discordar da impugnante, uma vez que a Fiscalização demonstrou a influência da vinculação entre importador e fornecedor estrangeiro nos preços das importações e as conseqüências, afastamento do primeiro método de valoração e aplicação dos métodos sucessivos de determinação do preço de mercadorias importadas, por meio de vasta documentação comprobatória disponibilizada pela própria impugnante, conforme explicitado nos itens anteriores deste Voto.

As provas são diferenciadas em diretas e indiretas. Direta é a que se destina a comprovar o próprio objeto da investigação, já a indireta ou indiciária é a que por meio da comprovação de fatos secundários, aptos e suficientes, induzem o conhecimento de outro fato não conhecido diretamente. A reunião de elementos indiciários coerentes, harmoniosos e convergentes forma o denominado conjunto probante, do qual cada elemento poderá ser avaliado isoladamente e/ou em conjunto, para a formação do juízo.

Vale aqui mencionar que as provas indiretas ou indiciárias utilizadas pela Fiscalização são admitidas em todos os ramos do direito, e também no administrativo fiscal.

Portanto, não resta dúvida quanto à possibilidade de utilização de provas indiciárias para a fundamentação dos fatos alegados pela acusação ou defesa no processo administrativo fiscal. Nesse sentido, ressalto jurisprudência de Aliomar Baleeiro, no

seguinte dizer: “SIMULAÇÃO. INDÍCIOS VÁRIOS E CONCORDANTES SÃO PROVA” (RE nº 68006/MG. Publicado no Diário da Justiça de 14/11/1969).

No caso presente, em nada se sustenta a alegação de inversão do ônus da prova, uma vez que a própria impugnante apresenta os dados estatísticos da RFB para se opor à afetação dos preços dos produtos importados pela vinculação entre importador e fornecedores estrangeiros da qual foi acusada por meio de provas indiretas, embora não tenha obtido êxito nesse intento. Ou seja, quem não apresentou provas suficientes de sua alegação foi a impugnante, conforme já pormenorizado neste Voto. Nesse sentido destaco, a lição de Marcos Vinicius Neder e Maria Tereza Martínez López⁹, No processo administrativo fiscal federal, tem-se como regra que aquele que alega algum fato é quem deve provar. Então o ônus da prova recai a quem dela se aproveita. Assim, se a Fazenda alega ter ocorrido fato gerador da obrigação tributária, deverá apresentar prova de sua ocorrência. Se, por outro lado, o interessado aduz a inexistência da ocorrência do fato gerador, igualmente, terá que provar a falta dos pressupostos de sua ocorrência ou a existência de fatores excludentes. Portanto, a obrigação de provar será tanto do agente fiscal, conforme disposto na parte final do caput do art. 9º do PAF, como do contribuinte que contesta o auto de infração, conforme se verifica pela redação dada ao artigo 16 do PAF. (sublinhei)

Diante do exposto, concluo que, in casu, a Fiscalização apresentou argumentos e provas coerentes e harmônicos que demonstram suas acusações, a defendente, no entanto, lançou mão de argumentos e provas incapazes de abalar a concretude das imputações que lhe foram feitas.

Por todo o exposto voto por rejeitar as preliminares, por conhecer do recurso voluntário e no mérito por negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Mara Cristina Sifuentes - Relatora

Voto Vencedor

Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Redator.

Com a devida vênia, divirjo em parte do bem elaborado voto apresentado pela Ilustre Conselheira relatora, tendo sido designado para elaboração do voto vencedor.

Uma das controvérsias encartadas no processo se refere exigência de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) lavrado contra a matriz da Recorrente, quando as operações foram realizadas por suas filiais, tendo a Fiscalização, em meu entendimento, desrespeitado o instituto da autonomia dos estabelecimentos.

Esta questão em litígio foi bem apreciada pela Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário no processo nº 19515.721137/2013-52, nos seguintes termos:

“Observa-se, portanto, que num único auto de infração estão sendo cobrados créditos de IPI relativos tanto à filial, quanto à matriz, sendo que apenas a matriz foi autuada.

Tal circunstância, de fato, afronta o princípio da autonomia dos estabelecimentos para fins de apuração do IPI, já consolidado no âmbito deste CARF:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados IPI

Período de apuração: 31/08/2006 a 30/04/2008

IPI. AUTONOMIA DOS ESTABELECIMENTOS.

Em se tratando de tributo cujo fato gerador operouse de forma individualizada, tanto na matriz, quanto nas filiais, não se outorga àquela legitimidade para demandar, isoladamente, em juízo, em nome destas. O IPI é regido pelo princípio da autonomia dos estabelecimentos, e, por consequência, depósitos judiciais efetuados para o estabelecimento matriz não garantem nem suspendem a exigibilidade de crédito tributário constituído no estabelecimento filial.

(...)

Acórdão nº 3301004.357, de 20/03/2018, Rel. Liziane Angelotti Meira

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados IPI

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

IPI. RESSARCIMENTO. PRINCÍPIO DA AUTONOMIA DOS ESTABELECIMENTOS.

À luz do princípio da autonomia dos estabelecimentos, insculpido no regulamento do imposto, cada um dos estabelecimentos de uma mesma empresa deve cumprir separadamente as obrigações tributárias principais e acessórias. IPI. RESSARCIMENTO. TITULARIDADE DO PEDIDO.

Havendo, ao final de cada trimestre-calendário, créditos do IPI passíveis de ressarcimento, o estabelecimento que poderá requerer o ressarcimento é o titular desses créditos.

Recurso Voluntário provido.

Acórdão nº 3301003.106, de 29/09/2016, Rel. Semíramis de Oliveira Duro

Com efeito, dispunha o Regulamento do IPI vigente à época dos fatos:

Decreto nº 4544/2002 (RIPI/2002)

Art. 24 – São obrigados ao pagamento do imposto como contribuinte:

(...)

Parágrafo único – Considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial ou comerciante, em relação a cada fato gerador que decorra de ato que praticar (Lei nº 5.172, de 1966, art. 51, parágrafo único).

(...)

Autonomia dos Estabelecimentos Art. 313 – Cada estabelecimento, seja matriz, sucursal, filial, agência, depósito ou qualquer outro, manterá o seu próprio documentário, vedada, sob qualquer pretexto, a sua centralização, ainda que no estabelecimento matriz (Lei nº 4.502, de 1964, art. 57).

(...)

Art. 518 – Na interpretação e aplicação deste Regulamento, são adotados os seguintes conceitos e definições:

I–as expressões ‘firma’ e ‘empresa’, quando empregadas em sentido geral, compreendem as firmas em nome individual, e todos os tipos de sociedade, quer sob razão social, quer sob designação ou denominação particular (Leinº 4.502, de 1964, art. 115);

II–as expressões ‘fábrica’ e ‘fabricante’ são equivalentes a estabelecimento industrial, como definido no art.8º; III – a expressão ‘estabelecimento’, em sua delimitação, diz respeito ao prédio em que são exercidas atividades geradoras de obrigações, nele compreendidos, unicamente, as dependências internas, galpões e áreas contínuas muradas, cercadas ou por outra forma isoladas, em que sejam, normalmente, executadas operações industriais, comerciais ou de outra natureza; IV – são considerados autônomos, para efeito de cumprimento da obrigação tributária, os estabelecimentos, ainda que pertencentes a uma mesma pessoa física ou jurídica; V – a referência feita, de modo geral, a estabelecimento comercial atacadista não alcança os estabelecimentos comerciais equiparados a industrial;

Não resta dúvida, assim, que para fins de apuração do IPI, cada um dos estabelecimentos de uma mesma pessoa jurídica deve ser considerado autônomo. Ainda que tenha sido autuado o estabelecimento matriz, tal circunstância não autoriza o lançamento de débitos da sua filial, já que, para o IPI, pouco importa tal classificação.

Por essa razão, foi determinada a realização de diligência fiscal para que a Autoridade Preparadora esclarecesse, dentre os valores lançados, quais se referem à matriz, e quais dizem respeito às operações da filial, efetuando a devida segregação, acrescentando demais informações ou justificativas entendidas como pertinentes.

(...)

Assim, consoante razões de direito despendidas quanto à necessidade de observância da autonomia dos estabelecimentos para fins de apuração do IPI, e considerando o trabalho fiscal reconhecendo a existência de lançamentos de IPI devidos tanto pela matriz (autuada), quanto pela filial, devem ser excluídos todos os lançamentos relativos ao estabelecimento filial, não autuado.”

Aludida decisão está ementada nos seguintes termos:

“Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

LANÇAMENTO IPI. AUTONOMIA DOS ESTABELECEMENTOS.

Para o IPI, impera o princípio da autonomia dos estabelecimentos. O Auto de Infração lavrado em face do estabelecimento matriz não pode alcançar fatos geradores realizados pelo estabelecimento filial. (...)” (Processo nº 19515.721137/2013-52; Acórdão nº 3201-004.881; Relatora Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário; sessão de 30/01/2019)

Em igual sentido, sobre a impossibilidade de autuação de estabelecimentos diversos em observância ao princípio da autonomia dos estabelecimentos cito decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais em processo de relatoria do Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza:

“Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI

Período de apuração: 11/11/2000 a 31/12/2000

IPI. AUTO DE INFRAÇÃO. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. NULIDADE POR VÍCIO MATERIAL.

O erro na subsunção do fato ao critério pessoal da regra-matriz de incidência, decorrente da identificação do estabelecimento matriz em lugar do estabelecimento filial como sujeito passivo da obrigação tributária, que deu causa à anulação do lançamento objeto da lide, constitui vício material.

Recurso Especial do Procurador negado.” (Processo nº 13629.001488/2005-70; Acórdão nº 9303-005.462; Relator Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza; sessão de 26/07/2017)

Diante do exposto, voto por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário interposto para cancelar a parcela do auto de infração do IPI relativa às filiais.

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade

Declaração de Voto

Conselheiro Laércio Cruz Uliana Junior.

Com vênias de estilo, dirijo do voto da relatora e explico.

A lide é travada diante do auto de infração em razão da valoração aduaneira, entendeu a fiscalização que o 6º (sexto) método de valoração que deve adotado.

Combate a contribuinte em síntese, que não foi observado os métodos sucessivos do AVA/GATT para atribuir a valoração aduaneira, e ainda, que a fiscalização não observou os similares para aferição do valor aduaneiro, bem como, utilizou indevidamente o mecanismo de preço de transferência para valoração aduaneira.

1. DA APLICABILIDADE DO AVA/GATT NA VALORAÇÃO ADUANEIRA

É certo que o AVA/GATT em seu artigo VII, estabeleceu o método de valoração aduaneira, sendo que o Acordo de Implementação do Artigo VII do GATT, é compreendido por: Introdução Geral e princípios norteadores, nesse sentido:

“Acordo de Valoração Aduaneira do GATT” – AVA/GATT, é composto por uma Introdução Geral, um preâmbulo, quatro partes e três anexos. Na Introdução Geral e no preâmbulo podem ser encontrados os “princípios” que norteiam o acordo: o primado do valor da transação, a uniformidade, a precisão, a equidade, a neutralidade, a proibição do uso de valores arbitrários ou fictícios, a simplicidade, a harmonia com as práticas

comerciais, a não-discriminação entre fontes de suprimento e a proibição de utilização da valoração para combater o “dumping”.¹

O Acordo foi implementado no Brasil pelo Decreto-Legislativo no 30/94 e, posteriormente, pelo Decreto nº 1.355/94, ainda, o assunto sendo tratado pela IN/SRF nº 327/2003, assim para valoração aduaneira existe 6 (seis) métodos, que sua aplicabilidade ocorre de maneira sucessiva desde que demonstrada pela Aduana a impossibilidade de aplicar um dos métodos, sendo eles:

1º método	Valor de transação	Artigo 1 do AVA/GATT
2º método	Valor de transação de mercadorias idênticas	Artigo 2 do AVA/GATT
3º método	Valor de transação de bens similares	Artigo 3 do AVA/GATT
4º método	Método do valor de revenda ou método do valor dedutivo	Artigo 5 do AVA/GATT
5º método	Método do custo do produto ou valor computado	Artigo 6 do AVA/GATT
6º método	Método de último recurso ou método de valor razoável (arbitramento/ <i>fall-back</i>)	Artigo 7 do AVA/GATT

Nesse sentido, consta na **introdução geral** do “ACORDO SOBRE A IMPLEMENTAÇÃO DO ARTIGO VII DO ACORDO GERAL SOBRE TARIFAS E COMÉRCIO 1994” :

ACORDO SOBRE A IMPLEMENTAÇÃO DO ARTIGO VII DO ACORDO GERAL SOBRE TARIFAS E COMÉRCIO 1994

INTRODUÇÃO GERAL

1. A base primeira para a valoração aduaneira, em conformidade com este Acordo, é o valor de transação, tal como definido no Artigo 1. O Artigo 1 deve ser considerado em conjunto com o Artigo 8, que estabelece, *inter alia*, ajustes ao preço efetivamente pago ou a pagar nos casos em que determinados elementos, considerados como fazendo parte do valor para fins aduaneiros, corram a cargo do comprador, mas não estejam incluídos

¹ TREVISAN, Rosaldo. A INTERNACIONALIZAÇÃO DA DISCIPLINA DO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO: CONTORNOS PARA UMA REGULAÇÃO INTERNACIONAL DA INCIDÊNCIA. Tese de Doutorado. UFPR, 2016. <https://acervodigital.ufpr.br/bitstream/handle/1884/44050/R%20-%20T%20-%20ROSALDO%20TREVISAN.pdf?sequence=3>

no preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas. O Artigo 8 prevê também a inclusão no valor de transação de certas prestações do comprador a favor do vendedor, sob a forma de bens ou serviços e não sob a forma de dinheiro. Os Artigos 2 a 7 estabelecem métodos para determinar o valor aduaneiro quando este não puder ser determinado de acordo com as disposições do Artigo 1.

2. Quando o valor aduaneiro não puder ser determinado de acordo com as disposições do Artigo 1, deveria normalmente haver um processo de consultas entre a administração aduaneira e o importador, com o objetivo de estabelecer uma base de valoração de acordo com o disposto nos Artigos 2 ou 3. Pode ocorrer, por exemplo, que o importador possua informações sobre o valor aduaneiro de mercadorias idênticas ou similares importadas e que a administração aduaneira não disponha destas informações de forma imediata no local de importação. Também é possível que a administração aduaneira disponha de informações sobre o valor aduaneiro de mercadorias idênticas ou similares importadas e que o importador não tenha acesso imediato a essas informações. Consultas entre as duas partes permitirão trocar informações, atendidas as limitações impostas pelo sigilo comercial para determinar uma base adequada de valoração para fins aduaneiros.

3. Os Artigos 5 e 6 proporcionam duas bases para determinar o valor aduaneiro quando este não puder ser determinado com base no valor de transação das mercadorias importadas ou de mercadorias idênticas ou similares importadas. Pelo disposto no parágrafo 1 do Artigo 5, o valor aduaneiro é determinado com base no preço pelo qual as mercadorias são vendidas, no mesmo estado em que são importadas a um comprador não vinculado ao vendedor no país de importação. O importador também tem o direito, se o requerer, de que as mercadorias que são objeto de transformação depois da importação, sejam valoradas com base no disposto no Artigo 5. Conforme as disposições do Artigo 6, o valor aduaneiro é determinado com base no valor computado. Ambos os métodos apresentam certas dificuldades e por isso o importador tem o direito, com base nas disposições do Artigo 4, de escolher a ordem de aplicação dos dois métodos.

4. O Artigo 7 estabelece como determinar o valor aduaneiro nos casos em que este não puder ser determinado de acordo com o disposto em algum dos artigos anteriores.²

Dessa forma, foi estabelecido que para aplicação sucessiva de um método de valoração aduaneira, não pode simplesmente a Aduana recusar um método anterior de que afasta padrões normais, nesse sentido:

Apenas se afastadas as condições para aplicação do primeiro método, recorde-se, é que se segue para o segundo. Não pode, assim, a Aduana, por exemplo, ultrapassar o primeiro método, recusando o valor da transação, sob o pretexto que ele se afasta dos padrões normais ou valores indicativos/parâmetros/critérios.

(...)

Resta claro que a utilização do valor de transação da mercadoria importada só é obstada quando ele possa estar afetado pelas circunstâncias descritas no AVA/GATT. E é a “afetação”, e não a circunstância em si, que impede o emprego do primeiro método. Veja-se, por exemplo, que o simples fato de a venda ser entre pessoas vinculadas não obstaculiza, por si só, a aceitação do valor de transação, desde que a vinculação não tenha influenciado o preço, como esclarece o artigo 1o , 2, do acordo, e que ainda há

² ACORDO SOBRE A IMPLEMENTAÇÃO DO ARTIGO VII DO ACORDO GERAL SOBRE TARIFAS E COMÉRCIO 1994
http://siscomex.gov.br/wp-content/uploads/2021/05/OMC_Valoracao_Aduaneira.pdf

que se harmonizar as disposições do AVA/GATT com a disciplina dos “preços de transferência”.³

Assim, quando houver recusa de aplicação de um dos métodos ela deve ser fundamentada, nos termos da Nota Geral Interpretativa nº 1 constante no Anexo I do AVA, nesse sentido:

Sempre que houver a recusa pela RFB sobre a aplicação de um método, o ato deve ser motivado. Vale ainda ressaltar que a obrigatoriedade de aplicação sucessiva dos métodos está prevista na Nota Geral Interpretativa no 1 constante no Anexo I do AVA:

Nota Geral ao AVA Aplicação sucessiva dos métodos de valoração 1. Nos artigos 1 a 7 se estabelece que na aduana o valor das mercadorias importadas se determinará de conformidade com as disposições do presente Acordo (AVA). Os métodos de valoração se enunciam segundo sua ordem de aplicação. O primeiro método de valoração na aduana se define no artigo 1o e as mercadorias importadas terão que serem valoradas de acordo com as disposições do dito artigo sempre que se apliquem as condições nele prescritas.

2. Quando não seja possível determinar o valor na aduana segundo as disposições do artigo 1o, se será determinado se recorrendo sucessivamente a cada um dos Artigos seguintes até se encontrar o primeiro que permita determiná-lo. Salvo o disposto no artigo 4, somente quando o valor na aduana não possa ser determinado segundo as disposições de um determinado artigo se poderá recorrer às regras do artigo seguinte.

3. Se o importador não solicitar a inversão da ordem dos artigos 5 e 6, se seguirá a ordem normal. Se o importador solicitar essa inversão, mas se resultar impossível a determinação do valor aduaneiro segundo as disposições do artigo 6o, esse valor deverá ser determinado de acordo com as regras do artigo 5o, se isso for possível.

4. Quando o valor aduaneiro não puder ser determinado segundo as regras dos artigos 1 a 6, se aplicará para esse efeito o artigo 7o.

Além da necessidade de observância sequencial dos métodos de valoração, o RA assinalou a obrigatoriedade de controle do Valor Aduaneiro nas importações, destacando que “toda mercadoria submetida a despacho de importação está sujeita ao controle do correspondente valor aduaneiro” e que esse controle consiste “na verificação da conformidade do valor aduaneiro declarado pelo importador com as regras estabelecidas no Acordo de Valoração Aduaneira”.⁴

Nessa esteira, somente restando impossível a utilização de um método, devidamente fundamentada poderá a fiscalização para o seguinte em ordem sequencial.

³ TREVISAN, Rosaldo. A INTERNACIONALIZAÇÃO DA DISCIPLINA DO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO: CONTORNOS PARA UMA REGULAÇÃO INTERNACIONAL DA INCIDÊNCIA. Tese de Doutorado. UFPR, 2016. <https://acervodigital.ufpr.br/bitstream/handle/1884/44050/R%20-%20T%20-%20ROSALDO%20TREVISAN.pdf?sequence=3>

⁴ ANDRADE, Thális. Curso de Direito Aduaneiro : jurisdição e tributos em espécie / Thális Andrade. – Belo Horizonte : Editora Dialética, 2021.

Ainda, é de ressaltar, que por meio da IN/SRF n.º. 318/2003 resolveu pela internalização de diretrizes para interpretação do mencionado acordo:

Art. 1º Na apuração do valor aduaneiro serão observadas as Decisões 3.1, 4.1 e 6.1 do Comitê de Valoração Aduaneira, da Organização Mundial de Comércio (OMC); o parágrafo 8.3 das Questões e Interesses Relacionados à Implementação do Artigo VII do GATT de 1994, emanado da IV Conferência Ministerial da OMC; e as Notas Explicativas, Comentários, Opiniões Consultivas, Estudos e Estudos de Caso, emanados do Comitê Técnico de Valoração Aduaneira, da Organização Mundial de Aduanas (OMA), constantes do Anexo a esta Instrução Normativa.

Dessa forma, o presente caso pela sua complexidade deve ser analisado em conjunto com o regramento internalizado acima.

É de rememorar que ao longo da introdução geral do acordo o método que deve ser perseguido sempre que possível é o da transação, independentemente do método que será utilizado, vejamos:

Reconhecendo a necessidade de um sistema equitativo, uniforme e neutro para a valoração de mercadorias para fins aduaneiros, que exclua a utilização de valores aduaneiros arbitrários ou fictícios;

Reconhecendo que a base de valoração de mercadorias para fins aduaneiros deve ser tanto quanto possível o valor de transação das mercadorias a serem valoradas;

Reconhecendo que o valor aduaneiro deve basear-se em critérios simples e equitativos condizentes com as práticas comerciais e que os procedimentos de valoração devem ser de aplicação geral, sem distinção entre fontes de suprimento

Assim passo a discorrer sobre cada método refutado pela fiscalização.

PRIMEIRO E SEGUNDO MÉTODO DE VALORAÇÃO

Como mencionado acima, o AVA-GATT ao tratar de valoração aduaneira, sempre que possível sempre que possível, deve utilizar o valor de transação com método da valoração.

Contudo, é de ressaltar que o feito foi convertido em diligência para trazer elementos concretos sobre o mecanismo utilizado para valoração aduaneira, assim destaco trecho do voto condutor proferido pelo Conselheiro Rosaldo Trevisan:

2. Da valoração aduaneira, no caso concreto

A nosso ver, no caso em análise, houve o estudo de preços de transferência sobre o qual tratamos no tópico anterior, e tal estudo, como bem destacou a relatora, afastou fundamentadamente a aplicação do primeiro método de valoração aduaneira, para as mercadorias objeto do lançamento.

Assim, cabe analisar como seguiu a valoração aduaneira, a começar pelo segundo método (importação de mercadorias idênticas, vendidas para exportação para o mesmo país de importação, ao mesmo tempo ou aproximado), tratado às fls. 4631 a 4634 do Relatório Fiscal.

Parte o fisco de afirmação da própria recorrente de que “*a empresa não adquire produtos idênticos ou similares de fornecedores não vinculados*”, e de que a fornecedora estrangeira não exporta tais produtos para outros importadores não vinculados, no Brasil.

Tal informação é relevante em relação a importações que envolvem o mesmo exportador ou importador, mas é possível haver importação de mercadorias idênticas, na acepção do GATT, com pessoas diversas.

Daí ter revelado a fiscalização insistido em solicitar ao importador se existiam outros fabricantes de produtos idênticos (ou até similares), tendo respondido a empresa que existem produtos fabricados pelos seus concorrentes que cumprem a mesma função técnica, mas que não é possível considerá-los idênticos nem similares, pois cada empresa emprega tecnologia própria aos seus produtos, para que sejam aplicados especificamente para cada cliente.

E, informa, por fim, a fiscalização, que efetuou consultas no Sistema Integrado de Comércio Exterior (SISCOMEX) brasileiro, não localizando mercadorias com descrição semelhante, impossibilitando a aplicação do segundo método.

E, em relação ao terceiro método (mercadorias similares fls. 4634/4635), o cenário se repete.

Ocorre que a empresa, na fase contenciosa, pós-fiscalização, passa a sustentar que existem importações de mercadorias idênticas/similares (inclusive com alguns exemplos, para os quais não é possível atestar se o tempo da importação é o mesmo ou aproximado, se a origem é do mesmo país exportador, ou até se houve efetiva verificação do valor aduaneiro).

Para que se chegue à verdade material, entendo que deve se checada tal informação, pois ao tempo da fiscalização a própria empresa negava o conhecimento da existência de importações idênticas ou similares, o que agora parece rechaçar em sua defesa.

Para tanto, deve a fiscalização detalhar, conclusivamente, se necessário, com planilhas extraídas com consultas a banco de dados da RFB, preservado o sigilo do nome dos importadores, a existência (ou não) de importação de mercadorias idênticas ou similares, observados os conceitos e requisitos do AVAGATT (mesmo tempo ou aproximado, e efetiva verificação do valor aduaneiro declarado), trazendo aos autos os critérios de busca, para que o julgador forme a convicção sobre a efetiva existência ou não de importação de mercadorias idênticas ou similares àquelas que são objeto do lançamento.

Quanto à aplicação do quarto, do quinto e do sexto métodos (fls. 4635 a 4651 do Relatório Fiscal), considerase prudente aguardar o resultado da diligência, para análise mais detida, mas é possível antecipar que não se tem dúvida a ensejar, sobre o tema, questão adicional de diligência.

Aproveitase ainda a conversão em diligência, no entanto, para demandar à autoridade preparadora da RFB, também em nome da verdade material, manifestação sobre os erros de cálculo apontados em recurso voluntário que não foram objeto da diligência realizada ainda antes do julgamento de piso.

Solicito que, ao final do procedimento de diligência, seja elaborado relatório circunstanciado sobre os temas objeto da diligência, cientificando a recorrente para que esta, se assim desejar, apresente manifestação no trintídio regulamentar, retornandose posteriormente os autos a este CARF, para julgamento.

Em síntese, pelo exposto, voto por converter o julgamento em diligência, para que a unidade preparadora: (i) detalhe conclusivamente, se necessário, com planilhas

extraídas com consultas a banco de dados da RFB, preservado o sigilo do nome dos importadores, a existência (ou não) de importação de mercadorias idênticas ou similares, observados os conceitos e requisitos do AVAGATT, e a alegação de defesa que revê, ainda que a título exemplificativo, a informação anterior do sujeito passivo sobre o tema; (ii) manifeste se sobre os erros de cálculo apontados em recurso voluntário que não foram objeto da diligência realizada ainda antes do julgamento de piso; e (iii) produza relatório circunstanciado sobre os temas objeto da diligência, cientificando a recorrente para que esta, se assim desejar, apresente manifestação no trintídio regulamentar, retornando se posteriormente os autos a este CARF, para julgamento.

(assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan

A fiscalização afastou a aplicabilidade do primeiro método de valoração com fulcro no artigo 1, 1, d, do mencionado acordo, que assim consta:

Artigo 1

1. O valor aduaneiro de mercadorias importadas será o valor de transação, isto é, o preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias em uma venda para exportação para o país de importação, ajustado de acordo com as disposições do Artigo 8, desde que:

(d) não haja vinculação entre o comprador e o vendedor ou, se houver, que o valor de transação seja aceitável para fins aduaneiros, conforme as disposições do parágrafo 2 deste Artigo.

Assim constando em sua fundamentação:

O importador declarou em suas DIs que era vinculado aos exportadores, mas que tal vinculação não havia influenciado os preços praticados. Esta informação, como veremos a seguir, no decorrer deste Relatório, não corresponde à realidade, pois os elementos demonstram que a vinculação produziu efeitos sobre os preços.

(...)

A obrigação de informar que a vinculação influenciou os preços, permitindo assim que a administração aduaneira possa estabelecer a valoração por um dos métodos substitutivos é do importador, conforme se depreende do comentário acima.

Como o contribuinte informou, em resposta a intimações, os preços são determinados corporativamente e constam de um catálogo de preços de transferência para as operações com empresas da Divisão DRIVELINE, pelo menos. Fica claro, nas respostas apresentadas, que não há uma operação de natureza comercial que anteceda cada uma das importações, mas isso será tratado mais à frente no tópico dedicado a analisar a influência da vinculação sobre os preços.

O próprio AVA/GATT ressalva da regra excludente de aplicação do primeiro Método de Valoração, as operações realizadas entre intervenientes vinculados, quando os preços não são influenciados pela vinculação, ou seja, quando os preços praticados estejam próximos a preços que seriam praticados entre intervenientes não vinculados.

(...)

Embora a vinculação existente entre a GKN DO BRASIL e seus fornecedores possa ser enquadrada em mais de uma das hipóteses acima elencadas, **não há dúvidas de que o disposto na letra (f) define a vinculação entre eles com bastante precisão.** As diversas empresas que compõem o grupo GKN, inclusive a GKN DO BRASIL, são gerenciadas de forma centralizada, conforme dispõe o texto que trata da Governança corporativa, constante em seu endereço na internet (www.gkn.com) (<http://www.gkn.com/aboutus/governance/Pages/default.aspx> - 26/02/2015).

Fato inconteste que existe vinculação entre a empresa exportadora e importadora, no entanto é importante que ressaltar que a mera vinculação não é condição suficiente para afastar o primeiro método.

Nesse sentido encontra-se disciplinado no artigo I, parágrafo 2 do GATT, vejamos:

(a) Ao se determinar se o valor de transação é aceitável para os fins do parágrafo 1, **o fato de haver vinculação entre comprador e vendedor, nos termos do Artigo 15, não constituirá, por si só, motivo suficiente para se considerar o valor de transação inaceitável.** Neste caso, as circunstâncias da venda serão examinadas e o valor de transação será aceito, desde que a vinculação não tenha influenciado o preço. Se a administração aduaneira, com base em informações prestadas pelo importador ou por outros meios, tiver motivos para considerar que a vinculação influenciou o preço, deverá comunicar tais motivos ao importador, a quem dará oportunidade razoável para contestar. Havendo solicitação do importador, os motivos lhe serão comunicados por escrito.

Assim, existindo a vinculação não é o suficiente para desconsiderar o preço de transação, devendo a fiscalização percorrer o real preço, conforme constar no parágrafo 1 do artigo, nesse sentido a previsão do parágrafo 2.b do artigo:

(b) no caso de venda entre pessoas vinculadas, o valor de transação será aceito e as mercadorias serão valoradas segundo as disposições do parágrafo 1, sempre que o importador demonstrar que tal valor se aproxima muito de um dos seguintes, vigentes ao mesmo tempo ou aproximadamente ao mesmo tempo:

(i) o valor de transação em vendas a compradores não vinculados de mercadorias idênticas ou similares, destinadas a exportação para o mesmo país de importação;

(ii) O valor aduaneiro de mercadorias idênticas ou similares, tal como determinado com base nas disposições do Artigo 5;

(iii) o valor aduaneiro de mercadorias idênticas ou similares, tal como determinado com base nas disposições do Artigo 6;

Na aplicação dos critérios anteriores, deverão ser levadas na devida conta as diferenças comprovadas nos níveis comerciais e nas quantidades, os elementos enumerados no Artigo 8 e os custos suportados pelo vendedor, em vendas nas quais ele e o comprador não sejam vinculados, e que não são suportados pelo vendedor em vendas nas quais ele e o comprador não sejam vinculados, e que não são suportados pelo vendedor em vendas nas quais ele o comprador sejam vinculados;

(c) Os critérios estabelecidos no parágrafo 2 (b) devem ser utilizados por iniciativa do importador, e exclusivamente para fins de comparação. Valores substitutivos não poderão ser estabelecidos com base nas disposições do parágrafo 2 (b).

A fiscalização compreendeu que houve influência sobre os preços praticados, assim, utilizando com método o preço de transferência para se buscar o real valor das mercadorias conforme consta em e-fl. 4614 e seguintes, vejamos:

4.3.1 Preços de Transferência – DIPJ De acordo com a legislação vigente, o contribuinte, sempre que praticar operações de importação ou exportação de bens e serviços com empresas vinculadas no exterior, para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ (Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica) e da CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido), fica obrigado a apresentar em sua DIPJ a comparação entre os preços médios ponderados praticados em suas operações com os preços parâmetros, utilizando qualquer um dos métodos previstos. Em relação às importações, o Artigo 18 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com as alterações posteriores, assim determina:

(...)

O preço parâmetro utilizado para comparação com o preço praticado nas importações representa, portanto, o limite superior para os custos dedutíveis das bases de incidência do IRPJ e CSLL. Ou seja, sempre que o importador estiver praticando um preço maior do que o preço parâmetro, deverá promover os devidos ajustes no lucro real. Dizendo de outra forma, a legislação está a estabelecer restrições às possibilidades que teriam as empresas vinculadas de promover uma redução dos lucros tributáveis no País, transferindo-os ao exterior na forma de preços dos produtos ou serviços importados.

A determinação dos preços parâmetros utilizados para fins de comparação com os preços praticados representa uma busca de alinhamento dos preços corporativos com os preços normais que seriam praticados em situação de livre concorrência entre empresas independentes.

Assim, o importador só pode utilizar como despesa dedutível até um valor que seria praticado se a empresa estivesse negociando em uma situação normal de mercado.

Em relação às operações de importação com empresas vinculadas, o contribuinte apresentou em suas DIPJs 2011, 2012, 2013 e 2014, referindo-se aos exercícios de 2010, 2011, 2012 e 2013, respectivamente, preços parâmetros calculados a partir da utilização do método CPL, previsto no inciso III do Artigo 18, citado acima, que consiste no custo de produção dos produtos importados, acrescido de uma margem fixa de lucro de 20%. Ressalta-se que a escolha do método para apuração dos preços parâmetros fica a critério do próprio contribuinte, exceto, a partir de 2012, para os casos de operações com *commodities*, cujo método a ser utilizado obrigatoriamente deve ser o PCI (baseado no preço de cotação internacional).

Comparando-se o preço médio ponderado praticado nas importações, por item importado, com os preços parâmetros, calculados a partir do custo médio ponderado de produção no mesmo período acrescido de 20%, percebe-se que, para a maior parte dos produtos importados, os preços praticados são inferiores aos preços parâmetros, o que, nos termos da legislação em vigor, dispensa a realização de qualquer ajuste no lucro real, mantendo-se como custo dedutível os preços praticados nas importações. Abaixo, um pequeno fragmento da DIPJ2011 (fls. 2437 a 2516):

(...)

Para alguns poucos itens, no entanto, os preços praticados encontravam-se superiores aos preços parâmetros, situação em que o contribuinte promoveu os devidos ajustes nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

O quadro abaixo apresenta os valores de ajustes efetuados, nos termos do que consta declarado nas respectivas DIPJs. O percentual de participação revela que os valores dos ajustes são bastante baixos em relação ao valor das operações, demonstrando também que se tratam de situações residuais

(...)

Em relação ao ano de 2012, o contribuinte informou em resposta ao Termo de Notificação 054/2014, que teria havido um “*erro em virtude da dupla conversão do custo informado pelos fornecedores da GKN de moeda estrangeira para Reais*”, e que, por conta disso, os preços parâmetros estariam superavaliados. Diante desta constatação, esclareceu que, procedendo-se às devidas correções, o valor do ajuste deveria ter sido de R\$ 2.923.400,85 e não de R\$ 781.610,57 como declarado (doc. 6a fls. 2211 a 2216).

Instado a esclarecer o significado desta dupla conversão, em resposta ao Termo de Intimação 002/2015, o contribuinte informou que, em relação ao ano de 2012, o erro foi decorrente do fato de que os custos teriam sido informados pelos exportadores vinculados, pertencentes à divisão DRIVELINE, já convertidos para Reais, pela utilização de uma taxa de câmbio inserida no próprio sistema VCOR, e que os mesmos foram novamente convertidos para Reais, pois foram tratados na empresa como se os valores estivessem expressos em moeda estrangeira (doc. 7a fls. 2270 a 2273). Apresentou também um demonstrativo de como teria ocorrido tal erro utilizando como exemplo alguns itens e como deveriam ser feitas as correções para anular o erro cometido (doc. 7d fls. 2324 a 2325).

Na mesma resposta, o importador apresenta uma pequena lista de produtos que tiveram seus preços parâmetros contabilizados erroneamente. Para efeito desta análise fiscal, consideramos como correto o demonstrativo retificado apresentado pelo contribuinte e que passamos a utilizar como referência de comparação (doc. 7e fls. 2326 a 2335).

Ressalta-se que, conforme informou o contribuinte, a conversão dos valores em moeda estrangeira para Reais, tanto dos preços praticados como dos preços parâmetros, se dá pela utilização de uma taxa de câmbio válida para todo o período, o que contraria o disposto na IN SRF 243, de 2002, em relação aos preços praticados nas importações, cuja taxa de câmbio utilizada deveria ser a correspondente ao segundo dia útil anterior ao registro da DI. Quanto aos preços parâmetros, tendo sido utilizado o método CPL, a taxa utilizada pode ser a taxa média do ano, nos termos da orientação constante no endereço eletrônico da RFB (www.receita.fazenda.gov.br), no módulo “Perguntas e Respostas” referente a Preços de Transferência, pergunta 692.

Para efeitos deste procedimento fiscal, a adequação na utilização da correta taxa de câmbio deixa de ser relevante na medida em que os valores que servirão de comparação com vistas tanto à demonstração da afetação dos preços praticados, como à valoração aduaneira serão os valores em moeda estrangeira e para tanto, utilizaremos os valores declarados nas DIs e os valores dos preços parâmetros reconvertidos para a moeda original.

No entanto, como acima demonstrado o Termo de Intimação 02/2015 em um dos seus quesitos, pediu esclarecimentos pela “dupla conversão”, em e-fl. 2270 tendo a seguinte resposta:

2. Tendo em vista as considerações apresentadas em resposta ao Termo de Notificação 054/2014:

2.a. Apresentar esclarecimento detalhado sobre a ocorrência da “dupla conversão” do custo informado pelos fornecedores da GKN, referente às importações de 2012, indicando, entre outras coisas, como e em que momento ocorreu tal erro, quais os produtos afetados e quais as justificativas para o equívoco.

Ao efetuar o cálculo do preço de transferência nas importações optamos pelo método CPL. Para tal, solicitamos os custos de produção dos itens importados aos nossos fornecedores. No ano-calendário 2012, para as empresas da divisão Driveline, os custos de produção foram disponibilizados em um sistema global chamado VCOR. Ocorre que, por uma falha de comunicação interna, o responsável pela informação a ser obtida do sistema enviou os valores de custos já convertidos para reais (R\$), calculado por uma taxa média cadastrada no programa. Todavia, ao efetuar o cálculo do preço de transferência, partiu-se do pressuposto que os custos estavam em dólar (US\$), motivo pelo qual foi efetuada nova conversão desses custos para reais (R\$), ocasionando o erro já informado.

Os itens afetados estão listados no Anexo 2.



No entanto, verifica-se como apontado que a empresa preencheu erroneamente tais documentos, ao meu sentir, não restando claro pela fiscalização que tais valores não eram corretos, ainda de qualquer sorte, não resta evidente que seria possível.

De qualquer o artigo I e o II, são similares em alguns pontos ao tratar de empresas vinculadas, assim, usando métodos semelhantes para buscar o real valor.

Como restou claro que existe vinculação vendedor e comprador, cabe no método colaborativo tanto contribuinte e fisco, percorrer o valor da transação, nesse sentido, o fisco compreendeu que não existia produtos idênticos ou similares para verificar o real preço dos itens importados.

Tal argumento de encontrar produto idêntico ou similar é de suma importância para seguir o método do artigo I ou II.

Ainda, destaco que a consulta pelo NCM não é suficiente para justificar a identidade ou semelhança dos bens importados para fins de valoração aduaneira, isto porque "

(...)um código NCM pode abarcar inúmeras mercadorias sem que as mesmas guardem qualquer similaridade entre elas e que tanto o 2º quanto o 3º método de valoração se referem, respectivamente, a valor de transação de mercadorias idênticas ou similares. É um equívoco, portanto, conforme sugere a interessada, estabelecer o valor aduaneiro com base no preço médio das mercadorias importadas simplesmente pelo fato das mesmas compreenderem o mesmo código do Sistema Harmonizado." Para dirimir a questão, cumpre observar o Comentário 1.1. do Comitê Técnico de Valoração Aduaneira.

COMENTÁRIO 1.1 MERCADORIAS IDÊNTICAS OU SIMILARES PARA OS FINS DO ACORDO 1. Este Comentário examina a questão das mercadorias idênticas e similares no contexto geral da aplicação dos Artigos 2 e 3. 2. Os princípios em questão estão enunciados no Artigo 15, segundo o qual "mercadorias idênticas" são aquelas mercadorias iguais em todos os aspectos, inclusive: a) características físicas; b) qualidade; e c) reputação comercial. As pequenas diferenças na aparência não impedem que sejam consideradas idênticas as mercadorias que, em tudo o mais, se conformem à

definição. 3. "Mercadorias similares" são aquelas que, embora não sejam iguais em todos os aspectos, possuem: a) características semelhantes; e b) composições semelhantes o que lhes permite: c) cumprir as mesmas funções; e d) ser comercialmente intercambiáveis. Para determinar se as mercadorias são similares, há que se levar em consideração, dentre outros fatores, sua qualidade, reputação e a existência de uma marca registrada.

Pela leitura do citado texto, percebe-se que o trabalho de averiguação da identidade ou similitude de mercadorias para fins de valoração aduaneira deve levar em consideração uma série de elementos. Todavia, no caso em apreço, não era possível encontrar uma única explicação ou prova nos autos do porquê entendeu a autoridade fiscal que os produtos registrados no Siscomex, no mesmo período, sob o mesmo NCM, não são idênticos ou similares – segundo os elementos descritos no Comentário 1.1. do Comitê Técnico de Valoração Aduaneira – àqueles que foram internalizados no Brasil pela Recorrente. Foi por essa razão que esta Turma de Julgamento optou por baixar o julgamento em diligência, de modo que o procedimento de análise de mercadorias idênticas ou similares fosse trazido aos autos.

O primeiro filtro aplicado pela Fiscalização foi de tomar como parâmetro unicamente importações submetidas aos canais de conferência vermelho e cinza, deixando de lado aquelas que passaram pelos canais verde e amarelo. Isto porque, no seu entender, somente esses procedimentos de conferência é que implicam em uma "ratificação pela autoridade aduaneira." Para justificar tal medida, a Fiscalização aponta o Acordo de Valoração Aduaneira, que dispõe na 4ª Nota ao artigo 2º.

Nesse contexto, dispondo sobre a seleção para conferência aduaneira, o artigo 21 da IN 680/2006 determina que após o registro, a DI será submetida a análise fiscal e selecionada para um dos seguintes canais de conferência aduaneira:

- i) verde, pelo qual o sistema registrará o desembaraço automático da mercadoria;
- ii) amarelo, pelo qual será realizado o exame documental, e, não sendo constatada irregularidade, efetuado o desembaraço aduaneiro, dispensada a verificação da mercadoria;
- iii) vermelho, pelo qual a mercadoria somente será desembaraçada após a realização do exame documental e da verificação da mercadoria; e
- iv) cinza, pelo qual será realizado o exame documental, a verificação da mercadoria e a aplicação de procedimento especial de controle aduaneiro, para verificar elementos indiciários de fraude, inclusive no que se refere ao preço declarado da mercadoria, conforme estabelecido em norma específica.

Acórdão n.º 3402-007.015 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária Processo nº 10074.000322/2007-23

Tal argumento da fiscalização não merece prosperar, pois ao não considerar o canal verde ou amarelo, não quer dizer que não houve fiscalização de qualquer desses produtos pela aduana, sabe-se nos dias atuais, que a fiscalização tem dedicado seus esforços para que às fiscalizações ocorram posteriormente ao desembaraço aduaneiro, sendo comum a chamada revisão aduaneira de todas as mercadorias desembaraçadas em qualquer canal.

Assim, pouco importa qual o canal de desembaraço que ocorreu, pois, recorrentemente verificamos pela jurisprudência deste CARF, que é aceito que ocorra revisão em canal vermelho, amarelo, etc.

Ao passo que é refutado o canal verde pela fiscalização por compreender que não houve “aprovação pela aduana” daquela NCM, também não posso chegar a tal conclusão em canal vermelho, pois como caminha a jurisprudência, não se sabe se aquele item foi fiscalização o preço ou classificação fiscal.

Eu tenho me posicionado de maneira diversa da jurisprudência dominante neste Tribunal Administrativo, no sentido de que ocorrendo a fiscalização em canal vermelho, não se pode alterar o critério ali estabelecido, mesmo que não conste que determinado item foi fiscalizado.

Mas pela razão do Tribunal estar aceitando tal possibilidade de revisão, entendo que a base utiliza é incorreta, pois deveria a fiscalização percorrer a cooperação internacional conforme disposto no regulamento aduaneiro, fazendo troca de informações com o país de origem.

Ainda, cabe ao contribuinte cooperar, como o fez, no entanto é dever da fiscalização demonstrar que os valores estão equivocados, conforme todo o texto do artigo II do acordo de valoração, caso contrário, sempre que ela duvidar seria uma prova impossível do contribuinte demonstrar.

Insisto, não existe evidências de que os valores não podem ser determinados, pois os valores poderiam ter aceito tacitamente pela fiscalização e/ou ,a fiscalização demonstrado que os valores em canais desconsiderados por ela sofre uma forte fiscalização.

Também, como esboçado o simples fato de ignorar a descrição de outros produtos não é crível que não tem a mesma função.

O mundo da classificação fiscal é extremamente complexo e cada importador pode colocar elementos que entende importante, no entanto, não existindo algo padrão para tanto, assim podendo gerar dúvidas.

Para que fosse afastado o método II da valoração deveria a fiscalização ter observado o artigo II, 1, b, e 3, vejamos:

1. b) Na aplicação deste Artigo será utilizado, para estabelecer o valor aduaneiro, o valor de transação de mercadorias idênticas numa venda no mesmo nível comercial e substancialmente na mesma quantidade das mercadorias objeto de valorarão.

Inexistindo tal venda, será utilizado o valor de transação de mercadorias idênticas vendidas em um nível comercial diferente ou em quantidade diferente, ajustado para se levar em conta diferenças atribuíveis aos níveis comerciais e/ou às quantidades diferentes, desde que tais ajustes possam ser efetuados com base em evidência comprovada que claramente demonstre que os ajustes são razoáveis e exatos, quer conduzam a um aumento quer a uma diminuição no valor.

(..)

3. Se na aplicação deste Artigo for encontrado mais de um valor de transação de mercadorias idênticas, o mais baixo deles será o utilizado na determinação do valor aduaneiro das mercadorias importadas.

Conforme não foi esgotado o método I e II, não poderia a fiscalizando ter avançado nos demais métodos.

DO TERCEIRO MÉTODO DE VALORAÇÃO

Mesmo aqueles que compreende que deveria percorrer o terceiro método, verifica-se o que consta no acordo em seu artigo III:

Artigo 3

1. (a) Se o valor aduaneiro das mercadorias importadas não puder ser determinado segundo as disposições dos Artigos 1 e 2, será ele o valor de transação de mercadorias similares vendidas para exportação para o mesmo país de importação e exportadas ao mesmo tempo que as mercadorias objeto de valoração ou em tempo aproximado.

(b) Na aplicação deste Artigo será utilizado para estabelecer o valor o valor de transação de mercadorias similares numa venda no mesmo nível comercial e substancialmente na mesma quantidade das mercadorias objeto de valoração. Inexistindo tal venda, será utilizado o valor de transação de mercadorias similares vendidas em um nível comercial diferente e/ou em quantidade diferente, ajustado para se levar em conta diferenças atribuíveis aos níveis comerciais e/ou às quantidades, desde que tais ajustes possam ser efetuados com base em evidência comprovada que claramente demonstre que os ajustes são razoáveis e exatos, quer estes conduzam a um aumento quer a uma diminuição no valor.

Fato que fiscalização compreendeu não ser possível identificar os produtos exportados com base na informação da contribuinte, vejamos:

Não sendo possível utilizar operações internas como paradigmas de valoração, uma vez que o importador não adquire mercadorias idênticas ou similares de fornecedores não vinculados, tampouco seus fornecedores vinculados exportam mercadorias idênticas ou similares a terceiros não vinculados, resta somente eventuais importações de produtos similares de outros importadores cujos exportadores não sejam empresas do grupo GKN.

A resposta do contribuinte ao Termo de Intimação 008/2015 (doc. 8a fls. 2429 a 2432)

foi de que existem produtos fabricados pelos concorrentes a GKN que cumprem a mesma função técnica dos produtos produzidos pela mesma no mercado internacional, mas que não é possível considera-los idênticos nem similares, pois cada empresa emprega tecnologia própria aos seus produtos para que os mesmos sejam aplicados especificamente para cada cliente.

No entanto, na Resolução na qual o Conselheiro Rosaldo Trevisan foi vencedor, assim constou sobre tal tópico:

E, em relação ao terceiro método (mercadorias similares fls.4634/4635), o cenário se repete.

Ocorre que a empresa, na fase contenciosa, pósfiscalização, passa a sustentar que existem importações de mercadorias idênticas/similares (inclusive com alguns exemplos, para os quais não é possível atestar se o tempo da importação é o mesmo ou aproximado, se a origem é do mesmo país exportador, ou até se houve efetiva verificação do valor aduaneiro).

Para que se chegue à verdade material, entendo que deve se checada tal informação, pois ao tempo da fiscalização a própria empresa negava o conhecimento da existência de importações idênticas ou similares, o que agora parece rechaçar em sua defesa.

Para tanto, deve a fiscalização detalhar, conclusivamente, se necessário, com planilhas extraídas com consultas a banco de dados da RFB, preservado o sigilo do nome dos importadores, a existência (ou não) de importação de mercadorias idênticas ou similares, observados os conceitos e requisitos do AVAGATT (mesmo tempo ou aproximado, e efetiva verificação do valor aduaneiro declarado), trazendo aos autos os critérios de busca, para que o julgador forme a convicção sobre a efetiva existência ou não de importação de mercadorias idênticas ou similares àquelas que são objeto do lançamento.

No entanto, verifico que a fiscalização não logrou sorte em demonstrar que não existiria exportação similar, simplesmente, acatou o argumento da contribuinte sem que realizasse qualquer busca em seus sistemas, desta forma, não poderiam avançar para os demais métodos. Nesse sentido

No caso concreto em julgamento, é fato incontroverso que, alfim, a conclusão da fiscalização foi que não pôde encontrar aparelhos de computação nem mesmo similares (características semelhantes; composições semelhantes, o que lhes permite cumprir as mesmas funções; e ser comercialmente intercambiáveis) àqueles importados pela Recorrente (modens, cabos, placas, roteadores, etc). Ora, tais mercadorias não têm particularidades ímpares. Ao que tudo que está nos autos indica, não são especialmente distintas. É por isso que, no entender dessa relatora, a aplicação do tempo de três meses - em conjunção, especialmente, com a retirada das importações realizadas pelos canais verde e amarelo da pesquisa -, na prática, resultou na impossibilidade de aplicação do 2º e, particularmente, do 3º método de valoração aduaneira. Ora, ao assim proceder, a autoridade lançadora não cumpriu o procedimento necessário para continuar o percurso nos seguintes métodos substitutivos de valoração aduaneira previstos no AVA-GATT, que são, repita-se, de aplicação sucessiva e excludente. Em casos de valoração aduaneira, este Conselho tem sido atento a tal distribuição do ônus da prova, como se depreende da ementa a seguir colacionada (Acórdão n 301-31664) VALOR ADUANEIRO - LANÇAMENTO IMPROCEDENTE. A descaracterização do valor de transação e a atribuição de novo valor aduaneiro pela autoridade fiscal submetem-se a metodologia estabelecida no Acordo de Valoração Aduaneira, devendo referido procedimento calcar-se em provas capazes de atestar o efetivo preço de mercado do produto sujeito à valoração. O subfaturamento de preços caracteriza-se pela inexatidão ou falsidade da fatura comercial, ocorrência esta não comprovada nos autos. Indevida a multa por infração ao controle administrativo das importações, a título de subfaturamento. RECURSO DE OFÍCIO DESPROVIDO

Assim como é necessário que a Fiscalização apresente o devido conjunto probatório para afastar o valor de transação, também deve apresentar justificativas suficientes e comprovadas para afastar todos os seguintes métodos substitutivos de valoração aduaneira, descritos alhures. Tal esforço, contudo, não foi satisfatório no presente processo administrativo, no qual a Fiscalização utilizou-se de parâmetros de pesquisa exacerbados e em descompasso com a legislação, impedindo a aplicação prática do 2º e do 3º método de valoração aduaneira. Por esta razão, a passagem para o último método de valoração aduaneira não é válida, e, por conseguinte, não pode ser considerada como devida a cobrança dos tributos (II e IPI) sobre o novo valor aduaneiro estabelecido pela autoridade fiscal. Afinal, o procedimento para alcançá-lo não cumpriu a forma necessária, segundo a legislação pertinente.

acórdão n.º 3402-007.015 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária Processo n.º 10074.000322/2007-23

Dessa forma, é necessário que a Fiscalização apresente o devido conjunto de provas para avançar aos demais métodos.

DA UTILIZAÇÃO DO PREÇO DE TRANSFERÊNCIA COMO MECANISMO DE VALORAÇÃO ADUANEIRA

Para chegar ao método de preço de transferência, compreendeu a fiscalização de que não seria possível utilizar os métodos, I, II, III, IV e V, sendo necessário aplicar o sexto, que assim constou:

A utilização de critérios razoáveis não é por si só um método de valoração, mas sim um princípio que deve nortear os procedimentos quando da impossibilidade de aplicação dos métodos anteriormente previstos. Dessa forma, conforme disposto no parágrafo 2 da Nota Interpretativa ao Artigo 7, os métodos de valoração a serem empregados de acordo com o Artigo 7 serão os definidos nos Artigos 1 a 6, com razoável flexibilidade. Previsto no Artigo 7 do AVA/GATT, o sexto método de valoração é o que se pode chamar de método do último recurso, ou seja, não sendo possível a determinação do valor aduaneiro pela aplicação dos cinco métodos precedentes, com base no disposto nos Artigos de 1 a 6 do AVA/GATT, será ele determinado usando-se critérios razoáveis, condizentes com os princípios e disposições gerais do AVA/GATT e com o Artigo VII do GATT, e com dados disponíveis no país de importação.

A razoabilidade prevista neste método pressupõe o respeito aos princípios básicos emanados do Acordo. Na sua aplicação é preciso ter-se em conta que o AVA/GATT se baseia na noção positiva do valor e não na sua noção teórica⁴, refutando-se, dessa forma, qualquer tentativa de se estabelecer preços normais que não estejam embasadas em valores efetivamente praticados.

Vários dispositivos do VA/GATT conduzem ao entendimento de que a determinação do valor aduaneiro possa produzir valores que não estejam vinculados a uma única operação específica, o que não significa dizer que tais valores não sejam efetivamente praticados. Assim, por exemplo, o Artigo 5 determina que o valor aduaneiro seja calculado a partir do preço de revenda praticado na maior quantidade total. Este, sem dúvida, não é o preço de revenda do produto importado, pois considera um determinado conjunto de produtos. Também quando estabelece, tanto no 5º como no 4º método, a possibilidade de se acrescentar ou de se deduzir o montante de lucros de despesas gerais usualmente praticados, permite que a determinação do valor aduaneiro seja baseada em valor aproximado do que seria praticado em determinadas condições e não necessariamente daquela operação específica.

Estas possibilidades de utilizar valores aproximados em detrimento dos valores precisos e pontuais não pode ser confundida com a utilização da noção teórica de valor em detrimento da noção positiva. A diferença entre estas duas concepções está nos elementos utilizados como base para a determinação do valor aduaneiro.

Segundo a Nota Interpretativa ao Artigo 7 do AVA, os valores aduaneiros determinados conforme as disposições do sexto método deverão, na medida do possível, basear-se em valores aduaneiros determinados anteriormente.

utilização de critérios razoáveis não é por si só um método de valoração, mas sim um princípio que deve nortear os procedimentos quando da impossibilidade de aplicação dos métodos anteriormente previstos. Dessa forma, conforme disposto no parágrafo 2 da Nota Interpretativa ao Artigo 7, os métodos de valoração a serem empregados de acordo com o Artigo 7 serão os definidos nos Artigos 1 a 6, com razoável flexibilidade.

Dessa forma, o artigo 7, aduz que se deve utilizar critério razoáveis, vejamos:

1. Se o valor aduaneiro das mercadorias importadas não puder ser determinado com base no disposto nos Artigos 1 a 6, inclusive, tal valor será determinado usando-se critérios razoáveis condizentes com os princípios e disposições gerais deste Acordo e com o Artigo VII do GATT 1994 e com base em dados disponíveis no país de importação.

Nesse sentido, existe grande preocupação sobre o que seria o preço razoável, no entanto compreendo não ser aplicado o método de preço de transferência, pois, ele pode servir de indicio para se aproximar do valor, mas não para valoração aduaneira. Explica Luís Eduardo Schoueri:⁵

1.5 Embora se trate de figuras afins, a problemática dos preços de transferência não se confunde com a da valoração aduaneira¹⁶¹⁵.

1.5.1 Com efeito, na valoração aduaneira o enfoque é o valor do produto. Sendo a base de cálculo dos tributos aduaneiros o valor da mercadoria, os métodos para a valoração aduaneira visam buscar o preço normal daquele bem. 1.5.2 No caso dos preços de transferência, a pesquisa visa saber se uma das partes na transação obteve vantagem ou desvantagem no negócio, implicando desvio de lucros.

(...)

nasce a necessidade do lançamento tributário, que nada terá a ver com eventual ganho noutra transação. O enfoque não é o ganho ou a perda da empresa.

1.5.3.2 Sob o enfoque dos preços de transferência, ver-se-á que da transação não resultou ganho ou perda para qualquer das partes, sendo lícito, daí, compensarem-se as perdas, sem qualquer lançamento tributário'.

1.5.4 Decorre daí a afirmação de inexistir incompatibilidade entre a circunstância de a legislação sobre valoração aduaneira atingir um certo valor, que não seja coincidente como resultado dos preços de transferência.

1.5.4.1 Essa hipótese é ainda mais válida no caso brasileiro. Com efeito, verificar-se-á, no decorrer deste estudo, que a legislação sobre preços de transferência admite a aplicação de diversos métodos, sendo bastante possível que cada qual chegue a resultado diverso. Na sistemática brasileira, o contribuinte pode utilizar-se do método que lhe for mais favorável. Isso não ocorre no caso da valoração aduaneira, onde há uma ordem sequencial na aplicação dos métodos, não tendo o contribuinte a liberdade de escolher o que mais lhe convém, fora da ordem legal. Embora, em princípio, o resultado da valoração aduaneira deva estar inserido dentro da faixa estabelecida entre o método mais conveniente e o menos conveniente para a apuração dos preços de transferência, a legislação deste último tomará o nível inferior ou superior daquela faixa, que não necessariamente coincidirá com o resultado da valoração aduaneira.

⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. Preços de transferência no direito tributário brasileiro. São Paulo: Dialética, 2013 <https://schoueri.com.br/wp-content/uploads/2020/09/LES-Precos-de-transferencia-3.ed_-2013-Livro-com-OCR.pdf>

1.5.3.1 Do ponto de vista da valoração aduaneira, examinam-se as duas transações em separado: constatado o subfaturamento na primeira,

Fato incontroverso é que o preço de transferência ele pode ser utilizado como mecanismo de verificação de valores e não como método para valoração aduaneira, nesse sentido o “*Comentário nº 23.1 do Comitê Técnico de Valoração Aduaneira da OMA permite que a autoridade aduaneira utilize informações encontradas em estudos de preços de transferência elaborados pelo importador para avaliar as circunstâncias da venda:*”⁶

[...] 7. A questão que se coloca então é saber se um estudo sobre preços de transferência elaborado para fins tributários, e apresentado pelo importador, pode ser utilizado pela administração aduaneira como base para examinar as circunstâncias da venda¹³³. 8. Por um lado, um estudo sobre preços de transferência apresentado por um importador pode ser uma boa fonte de informação, caso contenha informações relevantes sobre as circunstâncias da venda. Por outro lado, um estudo de preços de transferência pode não ser relevante ou adequado para examinar as circunstâncias da venda devido às diferenças substanciais e significativas existentes entre os métodos do Acordo para determinar o valor das mercadorias importadas e das diretrizes sobre preços de transferência da OCDE¹³⁴.

9. Portanto, o uso de um estudo de preços de transferência como uma possível base para examinar as circunstâncias da venda deve ser considerado caso a caso. Em conclusão, qualquer informação e documento pertinente fornecidos pelo importador podem ser utilizados para examinar as circunstâncias da venda. Um estudo de preços de transferência poderia ser uma fonte dessas informações¹³⁵.

Nesse sentido o comentário 23.1, tem em seu corpo que o preço de transferência tem por baliza analisar tão apenas as circunstâncias da venda.⁷ Ainda, o mesmo documento encontra-se no anexo III do Guia da OMA sobre valoração aduaneira.⁸

Ressalta que Solon Shen afirma:

Contudo, isso não implica a total imprestabilidade dos parâmetros da legislação de preços de transferência para fins de valoração aduaneira. O Auditor-Fiscal, em moldes semelhantes ao que estabelece o Comentário nº 23.1 do CTVA/OMA, pode determinar a aceitabilidade do preço da transação a partir da mesma documentação de suporte, das memórias de cálculo e do método utilizado pela empresa para os fins da Lei nº 9.430/1996. Assim, nada impede o afastamento de eventuais dúvidas acerca da aceitabilidade considerando sua proximidade ou identidade do preço da transação com os limites de dedutibilidade dos métodos PIC, PRL e CPL. A Nota ao Artigo 1 do Parágrafo 2.2 do AVA dispensa o exame das circunstâncias da venda quando a autoridade aduaneira não tem dúvidas acerca da aceitabilidade do preço praticado entre as partes relacionadas, autorizando, inclusive, que se considerem outros elementos na formação desse convencimento¹⁴³. Os parâmetros da legislação nacional de preços de transferência são um fator legítimo para esse fim.

Tal preocupação é tão relevante que no estudo de caso 14.1 (UTILIZACIÓN DE DOCUMENTOS REFERIDOS A LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA AL EXAMINAR

⁶ SEHN, Solon. Curso de Direito Aduaneiro. 2ª Ed. Editora Forense.

⁷ Comentário 23.1

<<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/aduanera/valoracionadua/instrumentosAcuerdo/Comentarios/23-1-Comentarios.pdf>> Fonte: Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria del Gobierno Peruano.

⁸ <http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/es/pdf/topics/key-issues/revenue-package/gu%20da-de-la-oma-sobre-valoraci%20n-en-aduana-y-precios-de-transferencia.pdf?db=web>

TRANSACCIONES ENTRE PARTES VINCULADAS SEGÚN EL ARTÍCULO 1.2 a) DEL ACUERDO)⁹ da Organização Mundial das Aduanas assim compreendeu que o preço de transferência é tão apenas utilizado como base para examinar quais circunstância da venda:

Conclusión 23. Tras examinar las circunstancias de la venta en lo que respecta a las transacciones entre partes vinculadas ocurridas entre ICO y XCO, la Aduana concluyó, mediante el análisis de un estudio sobre precios de transferencia basado en el método del margen neto transaccional y en información adicional relativa los gastos operativos que se estimó necesaria, que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1.2 a) del Acuerdo, la vinculación existente entre las partes no había influido en el precio.

24. Como se indica en el Comentario 23.1, la utilización de un estudio sobre precios de transferencia como base para examinar las circunstancias de la venta se debe considerar caso por caso.

Sobre a aplicabilidade do artigo 7 e método razoável, assim dispõe em sua opinião consultiva 12.1:

2. O Comitê Técnico de Valoração Aduaneira emitiu a seguinte opinião:

O parágrafo 2 da Nota Interpretativa ao Artigo 7 dispõe que os métodos de valoração que devem ser utilizados conforme o Artigo 7 são aqueles previstos nos Artigos 1 a 6, inclusive, porém aplicados com uma flexibilidade razoável.

Ainda, consta na IN/SRF n.º. 318/2003, opinião consulta 12.2 e 12.3, que trata sobre o mesmo artigo.

CONCLUSÃO

Diante de todo o exposto, nos termos da opinião consultiva 12.2 da Organização Mundial da Aduanas, internalizada pela IN/SRF n.º. 318/2003 e demais elementos descritos, dou provimento ao recurso voluntário.

Conselheiro Laércio Cruz Uliana Júnior.

⁹ http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/es/pdf/topics/valuation/instruments-and-tools/case-study/case-study-14_1_es.pdf?db=web