



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

Processo n° 11128.725137/2015-45
Recurso n° De Ofício
Acórdão n° 3402-004.268 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de junho de 2017
Matéria VALOR ADUANEIRO. ARBITRAMENTO
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CAMINHO DAS INDIAS VESTUARIOS LTDA - EPP

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/03/2012 a 30/09/2014

ARBITRAMENTO VALOR ADUANEIRO. ERRO DE DIREITO.

O arbitramento do valor aduaneiro, quando não há prova de fraude, de sonegação ou de conluio, tem lugar quando há falta de apresentação dos documentos de instrução obrigatória da declaração, desde que haja dúvida sobre o preço praticado (art. 70, II, Lei n.º 10.833/2003).

Tratando o caso concreto da falta de apresentação de documentos comprobatórios da transação comercial e da falta de clareza e de precisão dos registros contábeis, não tem lugar o arbitramento, devendo-se seguir as regras do Acordo de Valoração Aduaneira - AVA GATT (art. 70, I, Lei n.º 10.833/2003).

Erro de direito cometido pela fiscalização, vez que, após analisar os fatos procedeu com um enquadramento jurídico equivocado. (art. 10, IV e V, do Decreto n.º 70.235/72 e Resp 1.130.545)

Recurso de Ofício Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, por negar provimento ao Recurso de Ofício, nos termos do voto da Relatora.

(Assinado com certificado digital)

Jorge Olmiro Lock Freire - Presidente em exercício.

(Assinado com certificado digital)

Maysa de Sá Pittondo Deline - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Jorge Olmiro Lock Freire, Waldir Navarro Bezerra, Diego Diniz Ribeiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Thais De Laurentiis Galkowicz, Pedro Sousa Bispo, Maysa de Sá Pittondo Deline e Carlos Augusto Daniel Neto.

Relatório

Por trazer uma clara síntese do processo até a interposição da Impugnação Administrativa, peço vênha para transcrever o relatório da decisão recorrida:

"Trata-se de auto de infração (fls.02 a 64), autuado em 16/10/2015, notificado ao contribuinte em 18/11/2015 (fls.557), lavrado em face de revisão sobre o valor aduaneiro declarado na importação, com indícios de subfaturamento, cujo crédito lançado montou valor total igual a R\$ 3.437.048,52, com fundamento no art.88, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, no art.70 – II – “a”, da Lei nº 10.833/2003, e no art.86 – II c/c §único – I, do Decreto nº 6.759/2009.

Segundo se depreende do Relatório Fiscal (fls.65 a 92), a operação tinha por objetivo verificar a ocorrência de subfaturamento em operações de importação.

No período compreendido entre março de 2012 e setembro de 2014, o contribuinte fiscalizado realizou 13 operações de importação, todas com mercadorias classificadas na NCM 6703.00.00 [CABELO HUMANO PARA FABRICAÇÃO DE PERUCA], sempre provenientes de exportadores localizados na Índia, (...)

As análises feitas pela fiscalização sobre os livros contábeis do contribuinte (Livros Razão e Diário) levaram ao entendimento de que suas informações não possuíam clareza e precisão. Ademais, não foi apresentada “correspondência comercial relativa aos documentos de negociação e cotação de preços”, levando a autoridade fiscal a arbitrar o preço da mercadoria, com base no art.86 – II, do Decreto nº 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro) (fls.69).

Segundo levantamento (fls.157 a 171), a partir da rede mundial de computadores, feito pela autoridade fiscal, acostado à fls.72/73, os preços variavam – sem considerar a qualidade do tipo de mercadoria importada – entre \$120 e \$1.100, a partir de vendedores localizados na mesma cidade da Índia de onde foram efetuadas as importações pela fiscalizada. Segundo a autoridade autuante (última linha de fls.73 e primeiro parágrafo de fls.74):

“Não foi encontrado valor inferior a US\$120,00/Kg do cabelo indiano considerado “Remy Single Drawn”, tendo como parâmetro o menor tamanho 4” e na cor preta. O valor apresentado pela fiscalizada nas faturas que instruíram o despacho de importação foi de US\$15,00/Kg.”

O estabelecimento do importador foi diligenciado em 22/10/2014, constituindo-se de uma sala comercial, sendo que o armazenamento das mercadorias era feito em outro endereço, cujo local era de propriedade de outra pessoa jurídica, da qual o principal sócio da empresa fiscalizada também tinha participação societária (fls.80, segundo parágrafo).

No contrato de compra e venda internacional nº 05-2012 (fls.114 a 117), apresentado em face da primeira intimação, ao ser analisado pela fiscalização, constatou-se que “não foram verificados os valores dos diversos tipos de

mercadoria como menciona o contribuinte”. Os preços, segundo a fiscalização, deveriam seguir a lista contida no endereço eletrônico do vendedor estrangeiro (fls.115, segundo parágrafo). Ademais, aquele que figurava como vendedor, nesse contrato, a empresa indiana SHRI DURGA EXPORTS INC., teve o registro de seu endereço eletrônico firmado somente em 29/07/2014 (fls.545), embora tal contrato tenha sido assinado em 09 de janeiro de 2012 (fls.114). Em face disso, a “fiscalização desconsiderou tal informação para efeito de comprovação do tipo de mercadoria e preço por entender que tais dados não possuem coerência”.

Em relação aos demais fornecedores estrangeiros – BLUE STAR ENTERPRISES, SHANMUGA HAIR PRODUCTS e SUBHULAKSHMI ENTERPRISES – “não foram apresentadas correspondências comerciais relativas à negociação” (fls.79, penúltimo parágrafo).

Foram demandados os extratos bancários da fiscalizada (item “5”, do Termo de Intimação nº 02, acostado à fls.104), mas esta se negou a apresentá-los, pois queria manter seu direito ao sigilo. Segundo suas palavras:

“A Interessada não pode abrir mão da garantia constitucional disposta no art.5º, X da CF/88, assim solicita que a Autoridade Fiscal utilize suas prerrogativas legais dispostas no art.6º da LC nº 105/2001 e solicite o respectivo RMF (Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira) ao Banco Central do Brasil, com estabelecido no art.4º, §1º do Decreto nº 3.724/2001” (fls.109).

A RMF se encontra acostada à fls.133 a 137 e 139.

A partir dessas informações, foram cruzados os valores recebidos e aqueles constantes das notas fiscais de saída (fls.83, terceiro parágrafo), tendo-se concluído que não havia como conferir credibilidade às informações do contribuinte, haja vista que os valores recebidos de um determinado cliente não correspondiam aos valores constantes das notas fiscais de venda expedidas para esse mesmo cliente (fls.88).

A conclusão da autoridade fiscal foi a seguinte (fls.91, primeiro parágrafo):

“Diante dos fatos narrados e certo de que esta fiscalização percorreu todos os caminhos para elucidar a veracidade do valor de transação declarado, através dos extratos bancários, obtidos por meio de Requisição de Movimentação Financeira, combinados com as Notas Fiscais emitidas pelo contribuinte, pesquisas em sites de fornecedores especializados relativas à descrição constantes em suas faturas devido à falta de precisão na descrição constante nas Dis, classificação fiscal e livros contábeis, a legislação, por meio do art. 86 do Regulamento Aduaneiro, nos permite arbitrar o valor aduaneiro no presente caso, obedecendo o princípio da razoabilidade, previsto na alínea “b” do inciso II do parágrafo único do art.86 do Regulamento Aduaneiro. Sendo assim buscou-se preços de mercadorias com a mesma descrição apresentada nas faturas obtidas junto a Beauty, de empresas fornecedoras da mesma cidade e país de origem das mercadorias importadas (Chennai – Índia), sendo obtido o menor valor de US\$120,00/Kg do cabelo (cento e vinte dólares), conforme demonstrado anteriormente.”

Em 17/12/2015, o contribuinte apresentou sua impugnação, na qual mencionou, em síntese, no que interessa para solução do litígio:

- (a). que houve quebra de sigilo fiscal, porque os dados bancários somente poderiam ser obtidos mediante autorização judicial;*
- (b). que não foi apresentado o sistema da RFB a partir do qual a fiscalização obteve a lista de preços que serviu de parâmetro para análises da mercadoria importada pela autuada;*
- (c). que não foi imputado à impugnante qualquer hipótese de fraude, simulação [Cremos que, por equívoco redacional, foi escrito "simulação", mas, na verdade, deveria ser escrito "sonegação", consoante disposto no art.86 - I, do Decreto nº*

6.759/2009] ou conluio, mas sim, que a fiscalização fundamentou a autuação na “dívida sobre o preço efetivamente praticado”, consoante disposto no art.86 – II e §único, c/c art.18, do Decreto nº 6.759/2009;

(d). que o arbitramento foi motivado unicamente no preço médio, ofendendo as disposições do Acordo de Valoração Aduaneira, justificando a autuação na falta de precisão e de clareza nos livros contábeis, bem assim na falta de correspondência comercial relativa à negociação e preço das mercadorias;

(e). que o desembaraço aduaneiro representa homologação expressa do ato pela Administração, além de se enquadrar como “práticas reiteradas”, já que foram diversos os despachos, o que impediria a Revisão Aduaneira, ressalvados os casos aventados pelo art.149, do CTN.

No pedido formulado, demandou pela improcedência da ação fiscal." (e-fls. 641/644 - grifei)

A Impugnação foi julgada integralmente procedente em decisão unânime ementada nos seguintes termos:

"Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/03/2012 a 30/09/2014

*Ementa: VALOR ADUANEIRO. ARBITRAMENTO. O arbitramento do valor aduaneiro, quando não há prova de fraude, de sonegação ou de conluio, tem lugar quando há falta de apresentação dos documentos de instrução obrigatória da declaração, desde que haja dúvida sobre o preço praticado. **Se o caso concreto versar a falta de apresentação de documentos comprobatórios da transação comercial ou a falta de clareza e de precisão dos registros contábeis, não tem lugar o arbitramento, devendo-se seguir as regras do Acordo de Valoração Aduaneira.***

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Exonerado" (e-fl. 640 - grifei)

Em razão do montante exonerado, foi interposto Recurso de Ofício e os autos foram remetidos para este E. Conselho.

É o relatório.

Voto

Conselheira Relatora Maysa de Sá Pittondo Deligne

Com fulcro no art. 34, I, do Decreto n.º 70.235/72 e presentes os pressupostos de admissibilidade, vez que o valor exonerado ultrapassa o valor de alçada previsto na Portaria n.º 63/2017, conheço do Recurso de Ofício, passando à análise do mérito.

Como relatado, o presente Auto de Infração foi lavrado por arbitramento vez que o sujeito passivo deixou de apresentar documentos comprobatórios da transação comercial e pela ausência de clareza e precisão dos registros contábeis. Nos exatos termos do Relatório Fiscal:

"Considerando que os registros contábeis (livros Razão e Diário) apresentados pela fiscalizada não possuem precisão e clareza em suas informações, sendo assim

*considerados imprestáveis para os fins a que se destinam, e que **não foi apresentada correspondência comercial relativa aos documentos de negociação e cotação de preços**, conforme será demonstrado adiante, entendeu-se pelo arbitramento do preço da mercadoria, sendo aplicado o inciso II do art.86 do Regulamento Aduaneiro." (e-fl. 69 - grifei)*

Assim, a base legal para o arbitramento procedido pela fiscalização na autuação foi o art. 86, II e parágrafo único do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto n.º 6.759/2009, que expressa:

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

(...)

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

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

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

II - preço no mercado internacional, apurado:

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

b) mediante método substitutivo ao do valor de transação, observado ainda o princípio da razoabilidade; ou

c) mediante laudo expedido por entidade ou técnico especializado." (grifei)

Entretanto, como se depreende da redação do dispositivo, o arbitramento nele previsto somente será cabível quando o sujeito passivo deixar de manter em boa guarda e ordem, na forma e no prazo previsto no art. 18 do Regulamento Aduaneiro/2009¹, os "documentos obrigatórios de instrução das declarações aduaneiras", relacionados no art. 553 daquele Regulamento², e não os documentos comprobatórios da transação comercial e os respectivos registros contábeis como identificado pela fiscalização no caso em tela.

A possibilidade do arbitramento apenas em razão da ausência dos documentos obrigatórios de instrução das Declarações aduaneiras é depreendida com ainda

¹ *"Art. 18. O importador, o exportador ou o adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem têm a obrigação de manter, em boa guarda e ordem, os documentos relativos às transações que realizarem, pelo prazo decadencial estabelecido na legislação tributária a que estão submetidos, e de apresentá-los à fiscalização aduaneira quando exigidos (Lei nº 10.833, de 2003, art. 70, caput)."*

² *"Art. 553. A declaração de importação será obrigatoriamente instruída com (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 46, caput, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 2º): (Redação dada pelo Decreto nº 8.010, de 2013)*

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

II - a via original da fatura comercial, assinada pelo exportador; e (Redação dada pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

III - o comprovante de pagamento dos tributos, se exigível. (Redação dada pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

Parágrafo único. Poderão ser exigidos outros documentos instrutivos da declaração aduaneira em decorrência de acordos internacionais ou por força de lei, de regulamento ou de outro ato normativo. (Incluído pelo Decreto nº 8.010, de 2013)"

mais clareza da redação do dispositivo legal que a instituiu, qual seja, o art. 70, II, 'a' da Lei n.º 10.833/2003:

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

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

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

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

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

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

b) a aplicação cumulativa das multas de:

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

2. 100% (cem por cento) sobre a diferença entre o preço declarado e o preço efetivamente praticado na importação ou entre o preço declarado e o preço arbitrado. "(grifei)

Pela leitura do dispositivo acima, vislumbra-se com clareza a diferença entre deixar de guardar/apresentar os documentos da transação comercial e registros contábeis, para o qual é prevista a apuração do valor aduaneiro "com base em método substitutivo ao valor de transação" (inciso I, 'a'), em relação à deixar de apresentar os documentos obrigatórios de instrução da declaração aduaneira, com a possibilidade de arbitramento do preço da mercadoria (inciso II, 'a').

No presente caso, diante dos fatos descritos no inciso I do art. 70 da Lei n.º 10.833/2003, o fiscal indevidamente aplicou a consequência prevista no inciso II, 'a', equivocando-se no enquadramento legal da infração.

E foi exatamente esse o raciocínio traçado pela Delegacia de Julgamento, em decisão que não merece qualquer reparo:

"Assim, uma vez que a fiscalização citou, em seu fundamento, à fls.69, último parágrafo antes do tópico "4", que não foi apresentada "correspondência comercial relativa aos documentos de negociação e cotação de preços", bem como que os livros contábeis não possuíam clareza e precisão adequadas, não sendo tais documentos de "instrução obrigatória do despacho aduaneiro de importação", cremos que não seria cabível o arbitramento com fundamento no art.86 – II, do Decreto n° 6.759/2009, que se lastreia no art.70 – II – "a", da Lei n° 10.833/2003, mas sim, no art. 70 – I, da mesma Lei n° 10.833/2003 (...)

Isso, na opinião desse relator, implica dizer que não seria o caso de arbitramento, no presente caso, mas de utilização das regras de valoração, previstas no Acordo sobre implementação do Art.VII, do GATT-1994, conhecido como Acordo de Valoração Aduaneira (AVA), aprovado pelo Decreto Legislativo n° 30/94 e promulgado pelo Decreto n° 1.355/94.

Ainda que fosse o caso de arbitramento do valor aduaneiro, o “preço no mercado internacional” somente pode ser considerado após análise da inviabilidade de utilização do “preço de exportação para o País, de mercadoria idêntica ou similar”, haja vista que a parte final do §único, do art.86, do Regulamento Aduaneiro, estabelece uma ordem sequencial de observância obrigatória: “O arbitramento de que trata o caput será realizado com base em um dos seguintes critérios, observada a ordem sequencial (...)”.

Em face do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA DA IMPUGNAÇÃO, exonerando o crédito lançado.” (e-fls. 646/647 - grifei)

Como já tivemos a oportunidade de discutir nos acórdãos relativos ao PTA n.º 10945.000888/2005-97, de relatoria do Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto a desconsideração do valor indicado nas DIs, por parte da fiscalização deve atender a dois ônus argumentativo-probatórios distintos: a) um relativo à descaracterização do valor aduaneiro adotado pelo importador, através da prova do subfaturamento; e b) determinação do correto valor aduaneiro, com base na legislação aplicável.

No caso em tela, antes mesmo de adentrar na questão em torno das provas do subfaturamento, confirmou-se que a autoridade procedeu com a equivocada determinação do valor aduaneiro por arbitramento, quando deveria aplicar as regras de valoração do Artigo VII do Acordo Geral de Tarifas e Comércio - Gatt (método substitutivo ao valor de transação), considerando os fatos por ela próprios descritos.

Com isso, mostra-se evidente o erro de direito cometido pela fiscalização, vez que, após analisar os fatos procedeu com um enquadramento jurídico equivocado, ferindo a exigência do art. 10, IV e V, do Decreto n.º 70.235/72, que expressam:

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

(...)

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;” (grifei)

Trata-se, portanto, de um equívoco na valoração jurídica dos fatos pela fiscalização que não é passível de ser revisado à luz do art. 146, do Código Tributário Nacional, na forma sedimentada pelo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial n.º 1.130.545, julgado em sede de recurso repetitivo:

“(...) 6. Ao revés, nas hipóteses de erro de direito (equívoco na valoração jurídica dos fatos), o ato administrativo de lançamento tributário revela-se imodificável, máxime em virtude do princípio da proteção à confiança, encartado no artigo 146, do CTN, segundo o qual “a modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução”.

7. Nesse segmento, é que a Súmula 227/TFR consolidou o entendimento de que “a mudança de critério jurídico adotado pelo Fisco não autoriza a revisão de lançamento”.

8. A distinção entre o "erro de fato" (que autoriza a revisão do lançamento) e o "erro de direito" (hipótese que inviabiliza a revisão) é enfrentada pela doutrina, verbis:

*"Enquanto o 'erro de fato' é um problema intranormativo, um desajuste interno na estrutura do enunciado, o 'erro de direito' é vício de feição internormativa, um **descompasso entre a norma geral e abstrata e a individual e concreta.***

Assim constitui 'erro de fato', por exemplo, a contingência de o evento ter ocorrido no território do Município 'X', mas estar consignado como tendo acontecido no Município 'Y' (erro de fato localizado no critério espacial), ou, ainda, quando a base de cálculo registrada para efeito do IPTU foi o valor do imóvel vizinho (erro de fato verificado no elemento quantitativo).

'Erro de direito', por sua vez, está configurado, exemplificativamente, quando a autoridade administrativa, em vez de exigir o ITR do proprietário do imóvel rural, entende que o sujeito passivo pode ser o arrendatário, ou quando, ao lavrar o lançamento relativo à contribuição social incidente sobre o lucro, mal interpreta a lei, elaborando seus cálculos com base no faturamento da empresa, ou, ainda, quando a base de cálculo de certo imposto é o valor da operação, acrescido do frete, mas o agente, ao lavrar o ato de lançamento, registra apenas o valor da operação, por assim entender a previsão legal. A distinção entre ambos é sutil, mas incisiva." (Paulo de Barros Carvalho, in "Direito Tributário - Linguagem e Método", 2ª Ed., Ed. Noeses, São Paulo, 2008, págs. 445/446)

"O erro de fato ou erro sobre o fato dar-se-ia no plano dos acontecimentos: dar por ocorrido o que não ocorreu. Valorar fato diverso daquele implicado na controvérsia ou no tema sob inspeção.

***O erro de direito seria, à sua vez, decorrente da escolha equivocada de um módulo normativo inservível ou não mais aplicável à regência da questão que estivesse sendo juridicamente considerada.** Entre nós, os critérios jurídicos (art. 146, do CTN) reiteradamente aplicados pela Administração na feitura de lançamentos têm conteúdo de precedente obrigatório. Significa que tais critérios podem ser alterados em razão de decisão judicial ou administrativa, mas a aplicação dos novos critérios somente pode dar-se em relação aos fatos geradores posteriores à alteração." (Sacha Calmon Navarro Coelho, in "Curso de Direito Tributário Brasileiro", 10ª Ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2009, pág. 708)*

(...)

10. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008." (REsp 1130545/RJ, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/08/2010, DJe 22/02/2011 - grifei)

Assim, irretocável a decisão de primeira instância que cancelou a exigência do auto de infração.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso de Ofício.

É como voto.

Maysa de Sá Pittondo Deligne - Relatora

Processo nº 11128.725137/2015-45
Acórdão n.º **3402-004.268**

S3-C4T2
Fl. 689
