



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11128.725918/2015-30
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-008.134 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de janeiro de 2020
Recorrente AGRICOLA CRISTALINA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 12/08/2015

VALOR ADUANEIRO. PREÇO DECLARADO INVERÍDICO. ARBITRAMENTO. POSSIBILIDADE.

Segundo as disposições contidas no art. 82 do Decreto nº. 6.759/2009, a autoridade aduaneira poderá afastar-se da aplicação do método do valor de transação quando (I) houver motivo para duvidar da exatidão dos documentos apresentados e (II) as explicações, documentos ou provas complementares não forem suficientes para esclarecer as dúvidas existentes. Nesse caso, a autoridade aduaneira poderá arbitrar o preço da mercadoria importada, seguindo, conforme o art. 88, inciso I da Medida Provisória nº. 2.158-35/2001, o critério do preço de exportação de mercadoria similar ou idêntica. Nesse ponto, quando a fiscalização toma como referência importações similares, utilizando, ao final, declaração de importação com parâmetros (classe, tamanho e condições de importação das mercadorias) equivalentes àqueles da importação analisada, não há que se falar em irregularidade da autuação.

MULTA. SISTEMÁTICA REDUÇÃO DE VALOR DECLARADO. CONFIGURAÇÃO DE FRAUDE E SONEGAÇÃO.

A sistematicidade na diminuição do valor das mercadorias importadas representa fundamento suficiente para caracterizar a ação dolosa, característica dos institutos da sonegação e fraude previstos nos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964, afigurando-se o intuito de (i) impedir o conhecimento, por parte da autoridade aduaneira, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, sua natureza e circunstâncias materiais, e, ainda, de (ii) modificar as características essenciais da obrigação tributária, de maneira a reduzir o montante do imposto devido. Tais artifícios, constatados de forma objetiva pelo contraste sistêmico dos preços praticados e aqueles declarados, ensejam a aplicação da multa qualificada de 150%, tendo em vista a norma enunciada no art. 44, inciso I e § 1º da Lei nº. 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº. 11.488/2007, assim como a incidência da multa de 100% sobre a diferença entre o preço das mercadorias declarado na importação e o preço arbitrado pela fiscalização, prevista no art. 88, parágrafo único da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

MULTA. VIOLAÇÃO DE PRINCÍPIOS. ANÁLISE. IMPOSSIBILIDADE. INTELIGÊNCIA DA SÚMULA CARF Nº. 2.

A autoridade fiscal e os órgãos de julgamento não podem, invocando a proporcionalidade, a razoabilidade ou qualquer outro princípio, afastar a aplicação de lei tributária válida e vigente. Inteligência da Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator designado. Vencidos os conselheiros Denise Madalena Green (relatora) que dava provimento total ao recurso e José Renato Pereira de Deus, Corinθο Oliveira Machado e Raphael Madeira Abad que davam provimento parcial para afastar apenas as multas. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Vinícius Guimarães.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Denise Madalena Green - Relator

(documento assinado digitalmente)

Vinicius Guimarães - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Vinicius Guimarães, Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Corinθο Oliveira Machado, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green e Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente).

Relatório

Por bem descrever os fatos ocorridos, adoto o relatório da decisão recorrida, que transcrevo, a seguir:

Trata o presente processo de auto de infração, lavrado em 26/11/2015, em face do contribuinte em epígrafe, formalizando a exigência de Imposto de Importação e Contribuições PIS/COFINS – Importação acrescidos de multa de ofício (150%) e juros de mora, além de multa regulamentar, no valor de R\$ 124.133,58, em virtude dos fatos a seguir descritos.

No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal, em cumprimento ao disposto no artigo 2º, da Instrução Normativa RFB nº 1.169/2011, efetuou-se o exame do valor aduaneiro das mercadorias constantes na Declaração de Importação nº 15/1431752-6, registrada em 12/08/2015.

O importador declarou o valor CIF (custo, seguro, frete) de: US\$9,00 por caixa com peso líquido de 10 quilos, classe 5/6; US\$9,50 por caixa com peso líquido de 10 quilos, classe 6; US\$10,00 por caixa com peso líquido de 10 quilos, classe 6/7; US\$10,50 por caixa com peso líquido de 10 quilos, classe 7.

Foi recebida a seguinte denúncia recebida através da Ouvidoria da Receita Federal do Brasil:

o preço por caixa de alho originário da Espanha pode ser de até US\$20,00 por caixa, e há importações subfaturadas em mais de 50%.

De acordo com os dados estatísticos levantados dos bancos de dados da Receita Federal do Brasil, verificou-se que o valor declarado pelo Importador não representa o efetivo valor de transação, conforme artigo Iº do AVA (Acordo de Valoração Aduaneira).

Desta forma, para ajustes ao valor aduaneiro fica impossibilitada a aplicação do Acordo de Valoração Aduaneira (AVA), devendo ser aplicadas às normas de arbitramento de preços previstas no parágrafo único do artigo 86 do Decreto n.º 6.759/2009 (Medida provisória n.º 2.13835, de 2001, art. 88; e Lei n.º 10.833/2003, artigo 70, inciso II, alínea "a") pelo presente Auto de Infração.

Cientificado do auto de infração, por via eletrônica, em 17/12/2015 (fls.155), o contribuinte, protocolizou impugnação, tempestivamente em 18/01/2016, na forma do artigo 56 do Decreto n.º 7.574/2011, de fls. 160 à 186, instaurando assim a fase litigiosa do procedimento.

O impugnante alegou que:

Ao analisar o presente auto de infração percebe-se que a Autoridade Fiscal, firmou entendimento no sentido de que a operação de importação procedida pelo Impugnante foi subfaturada, tendo em vista o valor consignado nas faturas comerciais que substanciaram a Declaração de Importação registrada no SISCOMEX.

Conforme se depreende da leitura do presente auto de infração, a Autoridade Fiscal informou que, a ouvidoria da Receita Federal do Brasil recebeu denúncia de que as importações de alho provenientes da Espanha estão sendo subfaturadas em até 50%, e que o preço praticado naquele país seria de 20 dólares por caixa de 10 KG.

Por estes motivos, a Receita Federal do Brasil passou a arbitrar os valores das importações de alho provenientes da Espanha, sem levar em conta o preço médio praticado, com dito pelo próprio agente fiscal, no item 03 de sua explanação contida no auto de infração em questão, afastando assim as regras de valoração aduaneira usados para fixação do preço médio praticado pelo Mercado internacional.

Em que pese os argumentos lançados pela autoridade fiscal, tem-se que os mesmos não se sustentam, posto que a operação de importação realizada pelo Impugnante levou em conta todos os preceitos legais e constitucionais aplicáveis, bem como esta amparada em documentos verdadeiros que espelham a veracidade da operação comercial firmada com o exportador, razão pela qual a procedência da presente defesa é medida que se impõe.

⊙ DA LEGALIDADE DA OPERAÇÃO DE IMPORTAÇÃO E DA VERACIDADE DOS DOCUMENTOS QUE A INSTRUÍRAM.

Ao analisar todos os documentos que estão instruindo o despacho aduaneiro, desde a confecção da Declaração de Importação, tais como a fatura comercial, o packing list e todos os outros documentos que foram no decorrer da paralisação do despacho aduaneiro solicitados pela autoridade fiscal, são fidedignos e verdadeiros o que sustenta a legalidade da operação de importação objeto deste processo administrativo.

Frisa-se que foram apresentados inclusive documento do governo espanhol que comprova a origem e a operação realizada. Tal documento está intitulado de Certificado de Origem.

Nota-se que a importação realizada pelo Impugnante atendeu a todos os requisitos, relativos aos documentos que devem instruir a Declaração de Importação, conforme exigências do artigo 18 da IN SRFB n.º 680/2006.

No que pertine aos demais documentos solicitados no curso da fiscalização, todos foram entregues ao fiscal, salvo aqueles que o Impugnante não havia como conseguir.

Percebe-se que a fatura de exportação foi devidamente chancelada pelas Autoridades Espanholas.

Ao analisar o auto de infração e a descrição fática tecida pelo fiscal percebe-se que em momento algum ele trás prova no sentido de que os documentos foram fraudados ou que foram falsificados.

Outro fator que dá sustentação à tese e comprova a lisura e a veracidade das informações contidas nos documentos que instruíram o despacho de importação é o fato de que o pagamento do exportador foi realizado nas exatas quantias e valores declarados como demonstram o contrato de câmbio em anexo.

Transcreve o artigo 10 da IN SRF 327/03.

Nota-se que o comprovante de pagamento do preço por parte do Impugnante ao exportador, tendo com base o valor devidamente declarado na DI e a posterior declaração do exportador garantindo e confirmado o valor da operação negociada, está amplamente de acordo com o artigo supramencionado, devendo assim ser considerado ilegal a exação fiscal.

Além do que, o Impugnante cumpriu com todas as exigências contidas no artigo 29 da referida Instrução Normativa 237/03.

Assim, a atividade fiscalizatória é totalmente injusta e ilegal, pois a operação de importação está totalmente lícita e dentro dos parâmetros legais.

⊙ DAS REGRAS PARA FIXAÇÃO DO VALOR ADUANEIRO. AVA-GATT.

O Acordo da valoração da Organização Mundial do Comércio, WTO, conhecido formalmente como o Acordo para aplicação do artigo VII do Acordo Geral de Tarifas e Comércio 1994 (AVA-GATT), estabelece um sistema de valoração aduaneira calçado primeiramente no valor de transação dos bens importados, que é o preço pago ou a pagar para os bens, quando vendido para a exportação ao país de importação, somado à determinados ajustes, conforme contido no artigo 1º do referido acordo internacional.

No caso dos autos, expressamente a Autoridade Fiscal desconsiderou as regras do AVA-GATT para afastar o valor atribuído pelo Importador, arbitrando o valor aduaneiro com base na medida provisória 2.158/2001, o que importa em ilegalidade do ato administrativo, devendo o mesmo ser anulado.

Ao analisar a forma como se deu o arbitramento dos valores aduaneiros, percebe-se claramente que a autoridade fiscal levou em consideração algumas operações de importação que ocorreram na unidade alfandegária de sua competência, selecionando-as como paradigmas, como se nota da discursiva contida no auto de infração ora impugnado.

Insta salientar, que expressamente a Autoridade Fiscal desprestigiou a regra contida no AVA-GATT e aplicou as regras de arbitramento da medida provisória 2.158/2001 e da Lei 10.833/2003.

Junta textos da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Nota-se que a autoridade fiscal levou em consideração, como dito, para arbitrar o valor aduaneiro da operação de importação em julgamento, algumas Declarações de Importação paradigmas.

No entanto, ao analisar os referidos documentos, cuja reprodução seguem em anexo ao processo administrativo, percebe-se que as negociações comerciais a que foram submetidas não são semelhantes nem idênticas ao caso da Declaração de Importação ora objeto de discussão, mesmo sendo o produtor o mesmo e do mesmo país de origem.

Acontece que as declarações paradigmas referem-se às operações realizadas por Trading Company e não por operação de importação direta como é o caso do Impugnante.

Perceba que, nos paradigmas, o Exportador é uma Trading Co. sediada na Itália e de lá foi exportada para o Brasil. Ou seja, as condições comerciais a que foram submetidas as referidas Declarações de Importação são totalmente diversas daquelas firmadas pelo Impugnante e objeto da presente contenda.

No caso em apreço, a autoridade administrativa firmou arbitramento levando-se em conta operações internacionais, cujo exportador estava na Itália operando via Trading Company, enquanto que a operação do Impugnante se originou de negociações comerciais realizadas diretamente com o fornecedor/produtor no país de origem do

produto, o que afasta totalmente a referência de paradigma, posto que as operações não são idênticas e nem similares, tornando o arbitramento fiscal sem critério razoável, sendo assim considerado mera presunção, o que não se pode admitir.

Junta textos da doutrina de Paulo Cesar Alves Rocha.

Frisa-se que o afastamento do valor aduaneiro aplicado pelo método do artigo primeiro do AVA-GATT já foi irregular, por não existir nenhum documento fraudado ou falsificado que pudesse sustentar tal mudança de critério. Como também o método adotado pelo agente fiscalizador para arbitrar o valor aduaneiro também foi irregular, primeiramente, por não se revestir das regras do AVA-GATT e em segundo por utilizar parâmetros legais contido em legislação que não se aplica ao caso, haja vista a hierarquia das leis no que pertine às regras tributárias, tendo prevalência os tratados e acordos internacionais, como orientação expressa do CARF, tornando o ato fiscal nulo por vício material.

Na verdade o que está fora da média de mercado é o valor arbitrado pela autoridade aduaneira, haja vista que entendeu como correto os seguintes valores:

- ITEM 1 - 45-50MM - VALOR FOB U\$ 1,70/KG

- ITEM 2 - 50-55MM - VALOR FOB U\$ 1,55/KG

- ITEM 3 - 55-60MM - VALOR FOB U\$ 1,70/KG

- ITEM 4 - 60-65MM - VALOR FOB U\$ 1,80/KG

Logo, o arbitramento do novo valor aduaneiro procedido pela Autoridade Fiscal, deve ser revista e tida como ilegal, mantendo-se assim o valor originário contido na DI em questão, por ser este valor que espelha a real negociação internacional e esta de acordo com o artigo 1º do AVA-GATT e com os documentos apresentados pelo Importador ora Impugnante quando do Registro da DI de forma lícita e correta.

⊙ DA ALEGADA FRAUDE, CONLUIO E SONEGAÇÃO PRATICADA PELO IMPUGNANTE - INEXISTÊNCIA DE FALSIDADE IDEOLÓGICA E USO DE DOCUMENTO FALSO.

Para sustentar sua atuação ilegal e abusiva, a autoridade fiscal fixou entendimento no sentido de que o Impugnante e seus sócios praticaram fraude na fixação do valor aduaneiro com o intuito de sonegar tributos.

Estas palavras foram utilizadas pela autoridade fiscal para embasar a justificativa para afastar o valor aduaneiro declarado pelo Importador, como também afastar de forma totalmente irresponsável a aplicação das regras de valoração do AVA-GATT, conforme se depreende do Item 6 da exação fiscal contida no presente caderno processual.

No entanto, em que pese o esforço do agente fiscalizador em tentar afastar as regras do AVA-GATT para o arbitramento do valor aduaneiro, o CARF, como já dito e colacionado nesta peça, firmou posicionamento claro no sentido de que o lançamento tributário é nulo quando não aplicado as regras do AVA-GATT em situações como a dos presentes autos. (ACÓRDÃO 3802004.098- 2ª Turma Especial - DOC. EM ANEXO)

Junta textos da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Frisa-se novamente que o CARF exige que a fiscalização comprove através de elementos de prova fidedignos que houve um conluio entre o exportador e o importador na elaboração do documento falso, substanciado ainda na prova de que houve pagamento ao exportador por fora.

Junta textos da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.

Ao contrário do que fez a autoridade fiscal, a Impugnante comprovou à autoridade aduaneira a veracidade das informações contidas na fatura comercial apresentada, através da declaração firmada pelo exportador, com seu carimbo, como faz prova os documentos em anexo e até mesmo a indicação e o reconhecimento realizado pelo fiscal

no sentido de que o documento apresentado pelo exportador é verdadeiro. Ou seja, não há documento falso, fraudado, adulterado, muito menos valor aduaneiro subfaturado.

Portanto, as justificativas da autoridade fiscal são totalmente desprovidas de sustentação fática, probatória e jurídica, posto que em um primeiro momento diz que os documentos são verdadeiros e em sede de conclusão diz que houve fraude documental que implicaria em sonegação, falsidade ideológica e uso de documento falso.

Sabe-se que para a comprovação e reconhecimento da fraude e da sonegação fiscal para fins de capitulação dos artigos 71 a 73 da norma acima mencionada e indicada pelo fiscal, se faz necessário a presença do elemento subjetivo do tipo chamado de dolo, como a própria norma disciplina.

Portanto, levando-se em conta que não houve comprovação de que a fatura comercial objeto desta contenda foi fraudada, através de adulteração de seus elementos materiais, o que implicaria na presença e na prova de dois documentos, um verdadeiro e outro falsificado, bem como pelo fato de que também não existe nos autos nenhuma comprovação de conluio entre o exportador e o importador que implicasse na formação de fatura comercial com valores menores daqueles realmente praticados na negociação internacional, calçados na prova de pagamentos por fora e/ou controles financeiros que comprovassem o valor aduaneiro maior do que aquele fixado pelo importador, conclui-se que não há que se falar em falsidade ideológica, muito menos em uso de documento falso, o que mais uma vez torna nulo e ilegal a exação fiscal que arbitrou novo valor aduaneiro e exigiu valores a título de tributos e multas totalmente indevidos.

O conceito de documento falso implica na existência de dois documentos um verdadeiro e outro falso, o que não existe nos autos, nem ao menos a prova concreta nem indiciária deste fato, e nem nunca haverá.

Existe tão somente um único documento de fatura comercial e esta é totalmente legítima e verdadeira, atestada pelo exportador e confirmada sua autenticidade pelo fiscal responsável pela exação quando se manifestou no item (dos fatos - parte final) do auto de infração em anexo a este processo.

Portanto, não houve utilização de documento falso por parte do Impugnante, o que afasta a conduta imputada pela fiscalização.

Neste interim, se impõe o reconhecimento da nulidade dos autos de infração lavrados pela autoridade fiscal, reconhecendo desta maneira que o valor aduaneiro atribuído pelo Importador ora impugnante está correto e de acordo com as regras do AVA-GATT e mais preceitos legais aplicáveis.

⊙ MULTAS APLICADAS - CARÁTER CONFISCATÓRIO E INAPLICABILIDADE.

Ao analisar o auto de infração lavrado pela Autoridade aduaneira, percebesse que foram aplicados multa de lançamento de ofício no valor de 150%, com base no artigo 44,1, §1 da Lei 9.430/60, tendo em vista que, no entendimento do nobre fiscal aduaneiro, o Impugnante praticou atos ilícitos descritos nos artigo 71 a 73 da 4.502/64, além de multas no importe de 100% sobre a diferença do valor aduaneiro arbitrado, somado ainda à multa de R\$ 200,00 (duzentos reais) por fatura comercial.

Nota-se que os valores exigidos pela autoridade fiscal a título de penalidade pecuniária chega a 250%, superando assim o próprio valor do principal inutilizando, via de consequência a riqueza gerada pela operação principal.

Como se pode comprovar pelo extrato de constituição de crédito tributário existentes nos autos, percebe-se que as multas são maiores que o próprio tributo, que somados, ultrapassam o valor da operação comercial, o que não se pode admitir.

Em relação à multa de 100% não há razão para a mesma ser aplicada, pois inexistente situação fática que a sustente, e também pelo fato de que o artigo 703 do regulamento aduaneiro se refere às situações em que são aplicadas o arbitramento do valor aduaneiro, tendo com base a norma do art. 88 da medida provisória 2.158-35/2001, o que não é o caso dos autos, haja vista a incidência das regras AVA-GATT e o reconhecimento pelo

CARF da nulidade do lançamento de crédito tributário, cuja base de cálculo seja auferida, em situações como a do presente caso, pelo arbitramento regrado pela referida medida provisória.

No que se refere à multa de 150%, novamente não assiste razão a autoridade fiscal, pois, como devidamente comprovado nesta defesa e pelos documentos que a instruem não houve por parte do Impugnante nenhuma conduta que caracterize fraude, sonegação ou conluio, afastando assim a aplicação das regras normativas contidas nos artigos 71 a 73 da lei 4.502/64.

Não havendo condutas típicas descritas na norma acima mencionada, não há causa para aplicação de penalidade pecuniária com base nos preceitos legais descritos no artigo 44, inciso I e § 1º da lei 9.430/60, pois tal penalidade somente se referente àquelas condutas realizadas com infração a norma dos artigos 71 a 73 da lei 4.502/64.

Neste sentido, deverá ser afastada a multa pecuniária aplicada, em razão de que não justificativa fática para tal exigência.

Junta textos da jurisprudência.

⊙ DOS PEDIDOS.

Diante de todo o exposto requer:

1. seja no mérito acolhido na íntegra a presente Impugnação, declarando a nulidade, por vício material, do arbitramento da base de cálculo realizada na forma do art. 88 da Medida Provisória n.º 2.158/2001; reconhecendo como válido, correto e lícito o valor aduaneiro atribuído pelo Impugnante, dando assim autenticidade aos documentos apresentados pelo Impugnante, tendo em vista as regras do artigo 1º do AVA-GATT. e, por conseguinte, seja julgado insubsistente os autos de infração lavrados relativos (IPI, II, PIS/Pasep e Cofins), determinando o cancelamento da exigência do crédito tributário correspondente à diferença dos tributos incidentes na operação (IPI, II, PIS/Pasep e Cofins), bem como dos juros e da multa de ofício qualificada, da multa do artigo 703 do Regulamento Aduaneiro e da multa por fatura comercial, reconhecendo via de consequência que o seu recolhimento para o consequente desembaraço aduaneiro fora indevido, o que faz nascer para o contribuinte o direito a ser restituído do que recolheu indevidamente em favor do Fisco Federal, em atenção ao artigo 165 do Código Tributário Nacional;
2. seja reconhecida a ilegalidade e falta de justa causa para a apresentação da representação fiscal para fins penais, declarando que não houve por parte do Impugnante nenhum ato ilícito ou penalmente imputável, relativo às condutas de sonegação, fraude, conluio, falsidade ideológica e uso de documento falso, determinando assim o arquivamento do processo administrativo de n.º 11128.725.919/2015-84;
3. seja ainda reconhecido e aplicado o princípio do não confisco, em decorrência do valor da multa aplicado em desfavor do Impugnante, conforme fundamentos levantados nesta Impugnação,
4. Em consideração ao fato de que é permitido, em processos administrativos, a produção ampla de provas, protesta a impugnante provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitido, em especial pelas provas documentais, bem como através de outras provas a serem produzidas no decorrer da instrução processual, consistente na oitiva de testemunhas, estas a serem oportunamente arroladas, prova pericial e prova emprestada, tudo na medida do contraditório e da ampla defesa.

É o Relatório.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo/SP, por intermédio da 23ª Turma, no Acórdão n.º 16-071.170, sessão de 25/02/2016, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação da contribuinte, com a ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Data do fato gerador: 12/08/2015

Importação de alho originário da Espanha.

Denúncia de prática de subfaturamento recebida através da Ouvidoria da Receita Federal do Brasil.

O importador não comprovou o valor da importação. Isso tem por efeito a permissão da autoridade aduaneira em proceder com a valoração aduaneira, mas não o de presumir a prática de fraude, sonegação ou conluio.

O Relatório de Procedimento Fiscal trouxe evidência de prática de fraude, e sonegação que indicam um subfaturamento da ordem de 50% a 70%.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignada, a contribuinte apresentou, no prazo legal, recurso voluntário de fls.367/385, por meio do qual repete, basicamente, os mesmo argumentos já declinados em sua impugnação.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Denise Madalena Green , Relator.

I – Da admissibilidade:

A Recorrente foi intimada da decisão de piso em 11/03/2016 (fl. 362) e protocolou Recurso Voluntário em 04/04/2016 (fl.325) dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no artigo 33, do Decreto 70.235/72¹.

Desta forma, considerando que o recurso preenche os requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

II – Das regras para fixação do valor aduaneiro - AVA-GATT:

A valoração aduaneira no âmbito do direito positivo brasileiro, encontra-se disciplinada pelo Regulamento Aduaneiro (RA), artigos 75 a 83 do Decreto nº 6.759/09, dos os dispositivos), que consolidam a aplicação das regras do Artigo VII do Acordo Geral de Tarifas e Comércio – Gatt (Acordo de Valoração Aduaneira - AVA), aprovado pelo Decreto Legislativo nº 30/1994 e promulgado pelo Decreto nº 1.355/1994.

Toda mercadoria submetida a despacho de importação está sujeita ao controle do correspondente valor aduaneiro (Decreto nº 6.759/2009, art. 76) que deve ser apurado por meio da aplicação do Acordo de Valoração Aduaneira - AVA, conforme previsto no art. 75 do RA².

¹ Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

² 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 no 30, de 15 de dezembro de 1994, e promulgado pelo Decreto no 1.355, 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

Incluem-se ainda na base normativa de valor aduaneiro, as Notas explicativas, Comentários, Opiniões Consultivas, Estudos e Estudos de Caso, emanados do Comitê Técnico de Valoração Aduaneira, da Organização Mundial de Aduanas (OMA) aprovados, conforme previsto pela Instrução Normativas SRF nº 318, de 4 de abril de 2003.

A valoração aduaneira é um controle prévio de fiscalização de preços declarados em documentos fiscais de comércio internacional. Tem como objetivo a determinação do valor de certa mercadoria importada, a fim de se fixar um montante que servirá de base para o cálculo dos tributos e eventuais direitos aduaneiros, segundo certos princípios e critérios técnicos e legais aprovados e praticados internacionalmente. Segundo Paulo César Alves Rocha:

A valoração aduaneira é sistema utilizado segundo os critérios do Acordo de Valoração Aduaneira da Organização Mundial de Comércio (OMC), resultando na justa fixação da base de cálculo dos tributos aduaneiros. Este sistema contribui para a regulação dos mercados, constitui uma forma de controlar os preços internacionais, impedindo o sub ou o superfaturamento nas operações internacionais (ROCHA, Paulo Cesar Alves. A Valoração Aduaneira e o Comércio Internacional. São Paulo: Aduaneiras, 2003, p. 42).

De acordo com as regras estabelecidas no AVA/GATT, a valoração aduaneira pode ser apurada consubstanciada em seis Métodos, sendo que o 1º Método, o valor de transação, representa o princípio basilar a ser perseguido e observado prioritariamente, no entanto, na impossibilidade de aplicá-lo, adota-se um dos outros cinco, aplicados sucessivamente: o método do valor de transação de mercadorias idênticas; o de mercadorias similares; o do valor de revenda (ou do valor dedutivo do custo de produção); o do valor computado e, o método do último recurso, o arbitramento, moldado pelo critério da razoabilidade.

Dessa forma, o controle do valor aduaneiro e do preço de transferência, nas suas quatro diversas formas, constituem elementos essenciais do sistema tarifário e administrativo, visando a consecução de dois objetivos principais: um, de natureza fiscal, que é a determinação precisa dos direitos aduaneiros a serem arrecadados e o Imposto de Renda a ser gerado, sendo o outro, de natureza econômica, pela promoção do comércio internacional e pelo fomento e proteção da indústria nacional, além de desempenhar um papel significativo em vários outros aspectos como: geração de estatísticas, controle de remessa de divisas, controle de contingenciamento e de regimes de licenças, aplicação dos sistemas de preferência, bem como determinação da base de cálculo de outros impostos incidentes sobre produtos importados.

Nesse contexto, a valoração aduaneira busca reduzir a competição desleal entre produtos nacionais e estrangeiros. Ela é um dos elementos essenciais dos sistemas tributário e tarifário do comércio exterior, permitindo o correto recolhimento de tributos, a proteção da indústria e do comércio. Assim, a valoração aduaneira se destina a determinar o valor de uma mercadoria para fins de incidência do Imposto de Importação e de todo e qualquer encargo baseado no valor aduaneiro.

Não contraria disposição do GATT a providência de controle e verificação da valoração aduaneira pela autoridade fiscal quando existentes indícios de irregularidades na operação de importação. A autoridade pode arbitrar o valor das mercadorias importadas quando o valor declarado é inferior ao preço normal, e não corresponde ao preço efetivamente praticado na operação de importação. Nesse contexto, o valor a ser considerado, com base no art. 20 do

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

CTN, em combinação com as disposições do GATT, não é necessariamente aquele atribuído pelas partes à transação.

O art. 20 do CTN prevê como base de cálculo para o imposto de importação não o valor de aquisição do produto, mas sim seu preço normal, ou seja, o valor aduaneiro não é obtido apenas através do valor da transação. Os métodos de sua apuração considerarão fatores outros que não o valor constante na fatura, voltando-se para a análise das operações envolvendo mercadorias idênticas e similares, para o valor de revenda ou, como último recurso, para critérios de razoabilidade.

De acordo com método do valor da transação, o valor aduaneiro – base de cálculo dos tributos aduaneiros - deve corresponder ao preço efetivamente pago ou a pagar pela mercadoria importada, ajustado de acordo com o art. 8º do AVA/Gatt e os arts. 77 e ss. do Decreto-Lei nº 37/1966. A autoridade fiscal, entretanto, pode discordar do preço declarado na DI, fundamentando a discrepância no valor de mercadorias idênticas ou similares em operações envolvendo compradores não vinculados situados no mesmo país de destino (art. 2º, “a” e “b”, do AVA/Gatt).

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

Feitas essas breves considerações, passo à análise do caso concreto.

III – Do mérito:

A Autoridade Fiscal pugnou pela desconsideração do valor de transação por suspeita/indício de fraude, pautado no artigo 82 Regulamento Aduaneiro³ (Decreto nº 4.543/02), e por isso desqualificou o 1º método de valoração, não aceitando o valor da transação declarada na Declarações de Importação (DI), referente a operação de importação de alho vindo da Espanha realizada pela Recorrente. Afirma que no presente caso em que ficou constatado a FRAUDE DE VALOR deve ser disciplinado segundo regras específicas aplicadas às fraudes aduaneiras, com base no artigo 17 do acordo:

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

Por consequência, lavrou-se o Auto de Infração, ora apreciado, tendo por objeto os seguintes lançamentos tributários:

1. Multa administrativa no valor de R\$124.133,58, prevista no art. 88, parágrafo único, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001;

³ Art. 82. A autoridade aduaneira poderá decidir, com base em parecer fundamentado, pela impossibilidade da aplicação do método do valor de transação quando (Acordo de Valoração Aduaneira, Artigo 17, aprovado pelo Decreto Legislativo no 30, de 1994, e promulgado pelo Decreto nº 1.355, de 1994):

I - houver motivos para duvidar da veracidade ou exatidão dos dados ou documentos apresentados como prova de uma declaração de valor; e

II - as explicações, documentos ou provas complementares apresentados pelo importador, para justificar o valor declarado, não forem suficientes para esclarecer a dúvida existente.

2. Imposto de Importação e Contribuições PIS/COFINS - Importação relativo à diferença entre o valor aduaneiro inicialmente declarado e o valor arbitrado pela fiscalização com os acréscimos legais; e,

3. Multa de Ofício de 150%, Art. 44, §1º da Lei nº 9.430/96.

Antes de mais nada, o comando do Artigo 17 do AVA-GATT, reproduzido no art. 82 do Regulamento Aduaneiro, não trata do afastamento do AVA-GATT, como parece entender a fiscalização, mas do afastamento do primeiro método do AVA-GATT, restando ainda a avaliar os outros cinco métodos.

No presente caso, a Autoridade Fiscal, desqualificou o valor de transação, arbitrou o valor aduaneiro consubstanciada no preços proporcionais, de acordo com a classe e tamanho dos alhos, tomando como referência a importação (DI) efetuada pelo importador “L” listada no quadro 2 (fl.74) aplicando-se consequentemente multa regulamentar de 100% entre o valor da mercadoria declarado com o valor da mercadoria apurado, com base no art.703 do Regulamento Aduaneiro e art. 88 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, *in verbis*:

Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 6.759/2009

Art. 703. Nas hipóteses em que o preço declarado for diferente do arbitrado na forma do art. 86 ou do efetivamente praticado, aplica-se a multa de cem por cento sobre a diferença, sem prejuízo da exigência dos tributos, dos acréscimos legais e de outras penalidades cabíveis (Medida Provisória no 2.158-35, de 2001, **art. 88, parágrafo único**; e Lei no 10.833, de 2003, art. 70, inciso II, alínea “b”, item 2).

Medida Provisória nº 2.158-35/2001:

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

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

II - preço no mercado internacional, apurado:

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

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

c) mediante laudo expedido por entidade ou técnico especializado.

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

Depreende-se que para a aplicação da multa do art. 88, parágrafo único, há que se ter configurada a ocorrência de **fraude, sonegação ou conluio**, isto é, há que se caracterizar o subfaturamento (diferente de subvaloração), o que não se identifica nos autos.

De imediato, vislumbro incabível a multa aplicada, senão vejamos.

Pela regra geral, como tratado no tópico anterior, o controle de valoração aduaneira consiste em procedimento de fiscalização, no curso do despacho aduaneiro de importação, objetivando-se verificar se o valor aduaneiro declarado pelo importador encontra-se adequado com o Acordo de Valoração Aduaneira, bem assim com as normas aduaneiras brasileiras que versam sobre essas valorações.

O Regulamento Aduaneiro, em seu art. 76, prevê que “*toda mercadoria submetida a despacho de importação está sujeita ao controle do correspondente valor aduaneiro*”. Ou seja, caso a autoridade fiscal tenha notado alguma irregularidade na valoração poderá autuar o importador e determinar que outro valor ou método seja aplicado. O Código Tributário Nacional, no art. 148⁴, também permite o controle da valoração aduaneira por parte da fiscalização.

Portanto, pode-se afirmar que o fisco não está obrigado a aceitar as informações constantes da Declaração de Importação ou da fatura comercial. Outrossim, esse procedimento de verificação da valoração aduaneira não contraria as disposições do GATT.

No caso de divergência entre o valor declarado e o efetivamente praticado na importação poderá o fisco desconsiderar o que foi declarado pelo importador e determinar que seja utilizado um dos métodos de valoração substitutivo ou até mesmo o arbitramento, desde que devidamente instaurado procedimento para tal finalidade.

Neste passo, vale lembrar que, no que concerne a comparar preços e descaracterizar um valor mais baixo em uma dada DI, a opinião consultiva 2.1 do Comitê Técnico de Valoração Aduaneira da Organização Mundial de Aduanas esclarece o seguinte:

OPINIÃO CONSULTIVA 2.1

ACEITABILIDADE DE UM PREÇO INFERIOR AOS PREÇOS CORRENTES DE MERCADO PARA MERCADORIAS IDÊNTICAS

1. Foi formulada a questão acerca da aceitabilidade de um preço inferior aos preços correntes de mercadorias idênticas quando da aplicação do Artigo 1 do Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio.

2. O Comitê Técnico de Valoração Aduaneira examinou esta questão e concluiu que o simples fato de um preço ser inferior aos preços correntes de mercado para mercadorias idênticas não poderia ser motivo para sua rejeição para os fins do Artigo 1, sem prejuízo, no entanto, do estabelecido no Artigo 17 do Acordo. (grifou-se)

Referida opinião consultiva consta no Anexo Único da IN SRF nº 318, de 4 de abril de 2003, dentre as diretrizes a serem observadas pela autoridade administrativa na apuração do valor aduaneiro de mercadorias importadas, a teor do disposto no art. 1º da citada norma complementar, abaixo reproduzido *ipsis litteris*:

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. (grifou-se)**

Isto é, se o fato de o preço declarado pelo importador ser inferior aos preços correntes de mercado para mercadorias idênticas não é motivo suficiente para rejeitar este preço, nos termos do AVA-GATT e das normas complementares que o disciplinam, então, da mesma forma, a inferioridade deste preço em relação àquele que a fiscalização apenas presume ser o mínimo aceitável, com base em um custo mínimo de fabricação também estimado, tampouco é

⁴ Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

motivo suficiente para descartar o valor de transação declarado pelo importador e, muito menos, constitui, a meu ver, prova de subfaturamento.

A título de esclarecimento, nas hipóteses em que o valor aduaneiro houver sido calculado de forma errônea ou não esteja compatível com a realidade, estaremos diante da subvaloração ou do subfaturamento.

A subvaloração ocorre quando o valor aduaneiro declarado é o valor pago pelo importador ao exportador, mas em razão de imperfeita interpretação das regras do GATT, o valor deve ser desconsiderado, não há qualquer falsidade documental ou seja não se trata de um ato ilícito, mas em razão de imperfeita interpretação das regras do GATT, o valor deve ser desconsiderado

Sobre a matéria, assim se manifestou o relator Solon Sehn, em seu voto proferido no Acórdão 3802-004.098 - 2ª Turma Especial da 3ª Seção, 25 de fevereiro de 2015:

“É nesse contexto que se opera com o conceito de subvaloração, que nada mais é do que a aplicação indevida de um dos métodos de valoração aduaneira pelo importador, sem a ocorrência de fraude de valor.” (grifou-se)

Nos casos de fraude de valor, não há subvaloração, mas subfaturamento, que se diferencia da primeira justamente em razão da ilicitude da conduta do importador. Trata-se da declaração falsa do valor aduaneiro. Ou seja, o valor efetivamente pago pelo importador é diferente do constante na Declaração de Importação, com base numa fatura comercial falsa.

Portanto, o subfaturamento ocorre quando o importador registra a declaração de importação (DI) tendo por base um fatura comercial que não reflete o preço realmente pago pelo produto importado. Essa discrepância pode resultar da falsificação da fatura, mediante apresentação de versão não verdadeira substitutiva da fatura genuína ou por alteração do documento verdadeiro (falsidade material). Também pode ocorrer quando, mediante conluio entre importador e o exportador, emite-se uma fatura verdadeira, porém, com valores menores que os efetivamente praticados (falsidade ideológica)⁵, exige-se, para tanto, a demonstração de que o preço declarado pelo importador na DI foi diferente do efetivamente praticado na operação, o que pode ocorrer por qualquer meio de prova, desde a realização de pagamentos em paralelo (“por fora”), ordens de compra, faturas proforma, documentos financeiros, comprovantes de operações bancárias, até mesmo registros internos de controle paralelo de pagamentos.

No presente caso, a Fiscalização entende caracterizada FRAUDE DE VALOR, tendo em vista que o valores declarados pelo importador são significativamente menores comparados a DI's Idênticas, chamadas de “paradigmas” relacionadas nos quadros 2 e 3 (fl.74), somado ao fato de que o Importador não apresentou a totalidade da documentação solicitada na intimação. Considerado insatisfatório para justificar a veracidade dos preços praticados na DI, o Fisco adota o arbitramento da base de cálculo na forma do art. 88 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 e constitui o crédito tributário correspondente à diferença dos tributos incidentes na operação (II, PIS/Pasep e Cofins), acrescido de juros e multa de ofício qualificada (150%), na forma do art. 44, I, e § 1º, da Lei nº 9.430/1996.

Por outro lado, embora o Fisco tenha se incumbido de demonstrar, de forma satisfatória, que o valor da transação é muito abaixo do preço adotado no mercado internacional, não há qualquer prova de que o preço constante da fatura foi diferente do efetivamente praticado entre as partes, o que caracterizaria falsidade ideológica.

⁵ COSTA JUNIOR, Paulo José. "Comentários ao Código Penal". 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 926-927.

Segundo destaca Rodrigo Mineiro Fernandes, pressupõe a identificação de duas faturas (a falsa e a verdadeira) ou outros elementos de prova indicativos do preço real da operação:

“(…) o subfaturamento mediante fraude documental deverá ser provado, direta ou indiretamente, e demonstrado nos autos de forma clara e inequívoca. O elemento de prova principal para caracterizar a falsidade documental é a identificação pela Autoridade Aduaneira das duas faturas (a fatura verdadeira, oculta, e a fatura falsa, apresentada à fiscalização aduaneira). Mas nem sempre é possível localizar a fatura original. Nesses casos, para a comprovação da falsidade documental, a Fiscalização Aduaneira poderá lançar mão de outros elementos de prova que apontem o preço efetivamente praticado na operação comercial internacional, como, por exemplo, as ordens de compra, as faturas pró-forma e as cotações de preços, conjugados ou não com documentos financeiros”⁶.

Como se vê, não se exige necessariamente a apresentação das duas faturas nem a prova de pagamento em paralelo (“por fora”). Admitem-se outros meios de prova, inclusive ordens de compra, faturas proforma, documentos financeiros, comprovantes de operações bancárias ou registros internos de controle paralelo de pagamentos. É necessário, porém, que estes elementos probatórios evidenciem que o preço declarado da operação foi diferente do efetivamente praticado. Do contrário, não há como se diferenciar uma fraude de valor de uma simples venda com custo reduzido, sobretudo nos casos entre partes relacionadas.

Assim, a simples comprovação da venda com prejuízo é insuficiente para se concluir pela ocorrência de **FRAUDE DE VALOR**, até porque, como se sabe, a venda abaixo do custo não é ilegal e pode ser justificada por razões de mercado legítimas. Tampouco implica necessariamente prejuízo ao fisco. Isso porque se, a Fiscalização pode arbitrar o valor das mercadorias importadas quando o valor declarado for inferior ao preço declarado, mecanismo previsto no Acordo de Valoração Aduaneira - AVA e recepcionado pelo Regulamento Aduaneiro.

Somando-se a isso, deve levar em consideração que o subfaturamento não se admite presunção. Pelo menos é o que entendeu a Câmara Superior de Recursos Fiscais quando afirmou que a infração deve ser comprovada e claramente demonstrada:

VALOR ADUANEIRO. SUBFATURAMENTO. A rejeição, pelo fisco, do primeiro método para a apuração do Valor Aduaneiro – Valor de Transação, deve ser precedida do devido processo legal investigatório, conforme estabelecido no art. 1º, do Acordo Sobre a Implementação do Artigo VII do Acordo Geral Sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio (GATT). **O subfaturamento é infração que não admite presunção, havendo que ser comprovado e claramente demonstrado.** Precedentes do Terceiro Conselho de Contribuintes. **Nulidade do auto de infração.** Recurso especial negado. (Acórdão CSRF/03-04.743, de 20/02/2006, Relatora Anelise Daudt Prieto). (**grifou-se**)

E conclui dizendo “*nego provimento ao recurso da Fazenda Nacional considerando, inclusive, que ela, em momento algum, trouxe qualquer argumento para rebater o principal ponto trazido no acórdão recorrido: a falta de cumprimento do rito previsto no acordo, condição para a aplicação do segundo método de valoração, o que levou à declaração de nulidade do lançamento*”.

Nessa linha, destacam-se os seguintes Acórdãos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

⁶ FERNANDES, Rodrigo Mineiro. Valoração aduaneira e subfaturamento. In: DOMINGO et.al., Tributação, op. cit., p. 263.

Período de apuração: 21/11/2011 a 31/03/2016

SUBFATURAMENTO. COMPROVAÇÃO DE FRAUDE.

A comprovação de subfaturamento depende da desconstituição da fatura comercial que instruiu o despacho, ou seja, depende da prova de que o real valor transacionado difere do valor declarado. Não existente a prova da falsidade da fatura, não fica caracterizado o subfaturamento e, por esta razão, fica afastada aplicação da pena de perdimento e sua respectiva multa substitutiva.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício. (Acórdão nº 3201-005.482 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Rel. Paulo Roberto Duarte Moreira, j. em 19 de junho de 2019). (**grifo-se**)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Ano-calendário: 2003

VALORAÇÃO ADUANEIRA. SUBVALORAÇÃO. SUBFATURAMENTO. MULTA 100%, MP 2.158-35/2001. MATERIALIDADE NÃO COMPROVADA. DESCABIMENTO.

Há, em relação à valoração aduaneira, duas espécies infracionais: Subvaloração e Subfaturamento, cada qual com sua particularidade, destacando-se o fato de que, diversamente do subfaturamento, na subvaloração não se verifica a presença de fraude, sonegação ou conluio, sujeitas, portanto, a sanções distintas.

Não se configura o subfaturamento do valor da transação quando a fiscalização deixa de aduzir aos autos provas de que o valor aduaneiro indicado na fatura e declarado ao órgão aduaneiro não representa o preço efetivamente pago pelas mercadorias importadas.

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

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2003

VALORAÇÃO ADUANEIRA. DESQUALIFICAÇÃO DO 1º MÉTODO DO AVA. INDÍCIOS. NÃO CONFIGURADOS

Para a desqualificação do 1º método de valoração previsto do Acordo de Valoração Aduaneira - AVA, não aceitando o valor de transação declarado pelo importador, a fiscalização deve demonstrar os indícios previstos no art. 82, incisos I e II, do Decreto nº 4.543/02 (RA).

Recurso Voluntário Provido. (Acórdão nº 3301-003.980 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Rel. José Henrique Mauri, j. em 31 de agosto de 2017). (**grifou-se**)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Ano-calendário: 2003, 2004

REVISÃO ADUANEIRA. IDENTIFICAÇÃO DE MERCADORIAS.

Nos termos do parágrafo único do art. 68, da Lei nº 10.833/03, a identificação das mercadorias poderá ser realizada no curso do despacho aduaneiro ou em outro momento, com base em informações coligidas em documentos obtidos, inclusive junto a clientes ou fornecedores, ou no processo produtivo em que tenham sido ou venham a ser utilizadas.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE MERCADORIA.

Não configurado o cerceamento do direito de defesa, posto que ao autuado, na fase impugnatória, cabe apresentar provas, no sentido de sustentar suas classificações, o que não ocorreu no caso concreto.

VALOR ADUANEIRO. SUBFATURAMENTO.

As infrações relativas a valor aduaneiro não se confundem com subfaturamento como infração administrativa ao controle das importações. O subfaturamento não pode ser presumido através de indícios, devendo ser comprovado, por não se tratar de presunção legal. (Acórdão nº 138.824 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Rel. Luiz Marcelo de Guerra de Castro, j. em 20 de maior de 2008). (**grifou-se**)

Neste norte, torna-se imprescindível que a fiscalização promova no Auto de Infração a subsunção dos fatos ao adequado enquadramento da infração, especialmente quanto a identificar tratar se de subvalorização ou subfaturamento, em face de reportarem-se a diferentes dispositivos normativos. Na verdade, antes de subfaturamento, a prova dos autos indica se tratar de caso de subvalorização, porquanto o preço inferior ao custo parece ser justificado pelas DI's Idênticas, chamadas de “paradigmas” relacionadas nos quadros 2 e 3 (fl.74).

Em outras palavras, nitidamente, a autoridade fiscal diante de possível situação de subvalorização de preços declarados, deu-lhe tratamento de subfaturamento, o que importaria a comprovação de uma falsidade na declaração de preço, mediante a prova de que o verdadeiro valor pago ou a pagar seria outro e à margem dos documentos fiscais e dos controles fiscais e cambiais.

Ademais, o importador apresentou após intimado, documentos que procuram demonstrar a lisura das operações, em sua plenitude, notadamente: Nota Fiscal de entrada, contrato de câmbio, fatura proforma nº 00089/JIH, de 08/07/2015, cujos preços são os mesmo declarados na DI objeto desta autuação e correspondência do exportador espanhol AJOS LA VEGUILLA S.L., atestando a veracidade da fatura comercial nº 00236/EX que instruiu a DI objeto desta autuação. De outro norte, o Fisco não contestou a veracidade dos documentos apresentados como justificativa pelo importador, tampouco indicou existência da falsidade, seja ideológica ou material. Conta do Relatório de Procedimento Fiscal:

Apesar da aparente autenticidade da documentação apresentada, os valores nela constantes não representam os efetivos valores de transação, conforme artigo 1º, do Acordo de Valoração Aduaneira (AVA), pois apresentam fortes indícios de fraude de valor, conforme demonstrado a seguir. (**grifou-se**)

Data vênia nobres Conselheiros, não se está aqui discutindo o preço praticado pelo importador, pois restou demonstrado pelo fisco que o preço compactuado é bem a baixo do praticado no mercado externo. Contudo, não se pode afirmar sem provas de que o contribuinte agiu com intuito de fraude, como entende o fisco. Não obstante, entendo que a fiscalização agiu de maneira precipitada, não adotando o necessário procedimento legal antes de promover a autuação em questão.

Percebe-se que não há nos nenhuma informação, ato ou fato que apontasse uma atitude dolosa por parte do recorrente, de forma que se caracterizasse o subfaturamento, seja por meio de fraude, simulação ou conluio, que, se configurado, ensejaria aplicação da multa, ou seja, a autoridade fiscal não apontou a existência de fatos, diretos ou indiciários suficientes, e não produziu as respectivas provas, nem do aspecto objetivo nem do subjetivo da infração de subfaturamento atribuída ao importador, sendo que o único indício apurado pela Autoridade Aduaneira de que o valor declarado estaria supostamente errado foi a discrepância entre o valor

declarado e o valor paradigma de outras operações com mercadorias similares, sendo que isso não prova nada.

Outrossim, diante de inaceitabilidade do valor declarado pelo Importador, ao invés de arbitrar a base de cálculo na forma do art. 88 da Medida Provisória n.º 2.158/2001, a autoridade fiscal deveria ter constituído o crédito tributário mediante aplicação de um dos métodos substitutivos do Artigo VII do Acordo Geral de Tarifas e Comércio - Gatt (Anexo 1-A), afastando o método do valor da transação e exigindo a diferença do crédito tributário (II, PIS/Pasep e Cofins), acrescido apenas de juros de mora e, em caso de lançamento de ofício, de multa de 75% (Lei n.º 9.430/1996, art. 42, I).

De qualquer forma, a autuação está prejudicada em sua origem no que tange a não comprovação da falsidade da fatura na operação de importação em tela, sendo indevida, portanto, a multa equivalente ao valor aduaneiro (100% do V.A.)."

A não-aplicação das regras de valoração do AVA/GATT torna nulo o lançamento, porquanto "[...] carece de amparo no ordenamento jurídico a determinação do valor aduaneiro das mercadorias importadas mediante critério dissociado dos métodos definidos no Acordo de Valoração Aduaneira (AVA)" (1ª TO. 1ª C. 3ª S. Acórdão n.º 3101-00.468. Rel. Conselheiro Tarásio Campelo Borges. S. de 29/07/2010).

De outro norte, não tendo sido demonstrado nos autos que a contribuinte agiu com o evidente intuito de fraude, não há como impor-lhe a qualificação da multa de 150%.

Portanto, deve se levar em consideração no presente caso que o ordenamento jurídico do Processo Administrativo Fiscal (Decreto n.º 70.235/1972) exige que o auto de infração seja instruído com a "descrição dos fatos" e com as respectivas provas indispensáveis à comprovação do ilícito. Veja-se o texto do Decreto n.º 70.235/1972:

Art. 9º A exigência do crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais **deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.** (grifou-se)

Desse modo, conclui-se que é nulo, por vício material, o arbitramento da base de cálculo realizada na forma do art. 88 da Medida Provisória n.º 2.158/2001. Por conseguinte, deve ser cancelada a exigência do crédito tributário correspondente à diferença dos tributos incidentes na operação (II, PIS/Pasep e Cofins), bem como dos juros e da multa de ofício qualificada.

Ante o exposto, tendo em vista a ausência de elementos probatórios capazes de demonstrar a ocorrência de subfaturamento, voto por dar provimento ao recurso voluntário para cancelar o lançamento fiscal.

(documento assinado digitalmente)

Denise Madalena Green

Fl. 18 do Acórdão n.º 3302-008.134 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 11128.725918/2015-30

Voto Vencedor

Conselheiro Vinícius Guimarães, redator designado.

Com o devido respeito aos argumentos da ilustre relatora, divirjo de seu entendimento no tocante à subsistência da autuação fiscal.

Compulsando o recurso voluntário, observa-se que a recorrente não apresentou nenhum fato novo apto a ensejar a reforma do aresto recorrido. Sendo assim, com base no § 1º do art. 50 da Lei n.º 9.784/1999, no art. 2º, § 3º do Decreto n.º 9.830/2019, e no art. 57, § 3º do RICARF, mantenho a decisão recorrida pelos seus próprios fundamentos, que abaixo transcrevo, *verbis*:

“(…)

É ponto incontroverso que a empresa AGRICOLA CRISTALINA LTDA através da na Declaração de Importação (DI) n.º 15/1431752-6, registrada em 12/08/2015, declarou o valor CIF (custo, seguro, frete) de: US\$9,00 por caixa com peso líquido de 10 quilos, classe 5/6; US\$9,50 por caixa com peso líquido de 10 quilos, classe 6; US\$10,00 por caixa com peso líquido de 10 quilos, classe 6/7; US\$10,50 por caixa com peso líquido de 10 quilos, classe 7.

São pontos controvertidos:

- A legalidade da operação de importação e da veracidade dos documentos que a instruíram;
- As regras para fixação do valor aduaneiro;
- A prática de fraude, conluio e sonegação;
- Caráter confiscatório e inaplicabilidade das multas aplicadas.

Passa-se à análise.

Sem a presença de questões PRELIMINARES, segue-se ao MÉRITO.

DO MÉRITO

▣ OS FATOS QUE EMBASAM A PRESENTE AÇÃO FISCAL

O importador AGRÍCOLA CRISTALINA LTDA. - CNPJ: 03.932.914/0002-60, registrou no Siscomex a Declaração de Importação n.º 15/1431752-6, em 12/08/2015, que foi redirecionada pelo SEPEA para o canal CINZA para análise do valor declarado.

A referida DI é composta de 01 adição, com:

- ✓ ALHO FRESCO, ESPANHOL, safra: 2015, grupo: ROXO, subgrupo: NOBRE, tipo: ESPECIAL, classe: DIVERSAS, calibres/tamanhos: DIVERSOS;
- ✓ Os alhos foram acondicionados em caixas de 10,00 quilogramas, por tamanho e classe, como seguem:
 - 410 caixas, tamanho 45-50mm, classe 5/6, valor CIF de US\$ 9,00 por caixa (US\$ 0,90/kg);
 - 600 caixas, tamanho 50/55mm, classe 6, valor CIF de US\$ 9,50 por caixa (US\$ 0,95/kg);
 - 700 caixas, tamanho 55/60mm, classe 6/7, valor CIF de US\$ 10,00 por caixa (US\$ 1,00/kg);

- 600 caixas, tamanho 60/65mm, classe 7, com valor CIF (custo, seguro e frete) de US\$ 10,50 por caixa (US\$ 1,05/kg).

O valor aduaneiro da referida Declaração de Importação totaliza CIF US\$ 22.690,00, para adição 001, e peso líquido de 23.100 quilos.

Os alhos são procedentes e originários da Espanha. Foram acondicionados no Container MEDU9120885, amparados pela fatura comercial n.º 0000236/EX, de 13/07/2015, e conhecimento de carga marítimo (BL) n.º MSCUVO935208, de 18/07/2015.

A seleção de importações de alho feita pelo SEPEA da Alfândega do Porto de Santos para análise do valor de Declarações de Importação originárias da China e Espanha iniciou-se a partir de denúncia recebida da Ouvidoria da Receita Federal do Brasil, em 24/07/2015, nos seguintes termos:

Cidadão denuncia os procedimentos realizados no Porto de Santos -SP. Informa que algumas mercadorias estão sendo subfaturadas acima de 50%. Acrescenta que por este motivo está acarretando a sonegação de impostos. Importações de alho no valor de 20 dólares da Espanha estão declarando entre 11 a 12 dólares; Alho da China de 11 a 12 dólares estão declarando apenas 7 dólares".

Foi instaurado em 21/09/2015, procedimento especial de fiscalização mediante registro de procedimento fiscal (RPF) n.º 08178-2015- 00426-5, de acordo com as disposições contidas no artigo 2o da IN RFB n.º 1.169/2011 - por suspeita de subfaturamento -, sendo a empresa intimada, em 18/09/2015, por meio do SISCOMEX, a fim de analisar a veracidade do valor declarado nesta importação.

Em atendimento à intimação supra citada, o Importador apresentou, em 01/10/2015, parte da documentação solicitada, informando o seguinte:

Vimos esclarecer os motivos que fizemos o pagamento no preço de US\$ 9/9,5/10/10,5 por caixa:

1 - compra efetuada diretamente do produtor sem interveniência de nenhum agente.

2 - somos cliente novo e estamos iniciando parceria por isto conseguimos negociar este valor.

3 - negociamos vários tamanhos de mercadorias em virtude do fim da safra na Espanha, este foi o último carregamento de 2015.

Ato contínuo, também informou:

... que deixamos de apresentar lista de preços, uma vez que o exportador se trata do próprio produtor e não participa de nenhuma associação. Deixamos de apresentar email, uma vez que todas as negociações foram feitas via telefone.

Ademais, o Importador apresentou Fatura Proforma n.º 00089/JIH, de 08/07/2015, cujos preços são os mesmos declarados na DI objeto desta autuação.

Em 09/10/2015, foi registrada no Siscomex, pela fiscalização aduaneira, nova intimação para comprovar preço, nos termos como seguem:

"FICA O IMPORTADOR INTIMADO A, NO PRAZO DE 30 (TRINTA) DIAS, APRESENTAR DOCUMENTOS, ESCLARECIMENTOS E INFORMAÇÕES TENDENTES A COMPROVAR O VALOR DAS MERCADORIAS NA TRANSAÇÃO COMERCIAL, ...

O CUMPRIMENTO DAS EXIGÊNCIAS ACIMA NÃO ENCERRA OS PROCEDIMENTOS DE FISCALIZAÇÃO EM RAZÃO DE QUE OUTRAS PROVIDÊNCIAS PODERÃO SURTIR NO CURSO DA ANÁLISE DO DESPACHO ADUANEIRO.

O IMPORTADOR DEVE APRESENTAR POR ESCRITO JUSTIFICATIVAS PELA NÃO APRESENTAÇÃO DOS DOCUMENTOS SOLICITADOS.

Em 21/10/2015, o Importador apresentou correspondência do exportador espanhol AJOS LA VEGUILLA S. L, atestando a veracidade da fatura comercial nº 00236/EX que instrui a DI objeto desta autuação. Apesar da aparente autenticidade da documentação apresentada, os valores nela constantes não representam os efetivos valores de transação, conforme artigo 1º, do Acordo de Valoração Aduaneira (AVA), pois apresentam fortes indícios de fraude de valor.

❖ Da análise do valor declarado:

O importador declarou o valor CIF (custo, seguro, frete) de: US\$9,00 por caixa com peso líquido de 10 quilos, classe 5/6; US\$9,50 por caixa com peso líquido de 10 quilos, classe 6; US\$10,00 por caixa com peso líquido de 10 quilos, classe 6/7; US\$10,50 por caixa com peso líquido de 10 quilos, classe 7. E, conforme denúncia recebida através da Ouvidoria: "o preço por caixa de alho originário da Espanha pode ser de até US\$20,00 por caixa, e há importações subfaturadas em mais de 50%".

O preço do alho é determinado principalmente de acordo com a classe, sendo a classe 3 (tamanho: 32 a 37 mm) o mais barato e o de classe 7 (tamanho: mais de 56 mm) o mais caro. Desta forma, além da comprovação da existência de importações subfaturadas, não podemos efetuar a análise de preços baseada apenas em valores médios praticados nas importações, já que o valor médio está muito abaixo do que deveria ser; e ainda, há de se levar em consideração a classe do produto.

Nas importações originárias da China, há incidência de antidumping (Resolução Camex nº 80, de 04/10/2013) de US\$0,78 por quilo, ou seja, US\$7,80 por caixa de 10 quilos. Em consulta aos sistemas informatizados da RFB (Receita Federal do Brasil), verificam-se importações de alho classificadas na NCM 0703.20.90, no período de junho a agosto de 2015, sendo constatado:

- ✓ em junho de 2015, antes do início da análise de subfaturamento por esta Alfândega: China, valor médio FOB de US\$0,90 por quilo; Espanha, valor médio FOB de US\$1,00 por quilo;
- ✓ em agosto de 2015, após arbitramento de preços para diversas importações efetuado pelo SEPEA/Alfândega de Santos, verificaram-se os seguintes valores FOB/kg: China US\$1,07; Espanha US\$1,08. Após a intervenção da Fiscalização Aduaneira, o valor médio praticado para importações da China aumentou significativamente, enquanto que para importações da Espanha houve um pequeno acréscimo;
- ✓ em agosto de 2015, o alho de origem Chinesa apresentou o valor médio de US\$1,85 FOB por quilo (considerando o antidumping de US\$0,78 por quilo), muito maior que o valor médio das importações da Espanha que é de US\$1,08. Cabe salientar que alhos da mesma classe possuem o mesmo valor de mercado independente da origem do produto.

De forma geral, as importações similares de alhos, encontradas em pesquisa no sistema corporativo "DW" (base de dados da Receita Federal do Brasil), e originários da Espanha, têm as seguintes informações:

Quadro 1
Importações Similares de Alho Nobre

importador	DI similar	tamanho	Valor/US\$caixa
A	15/1423823-5	Classe 4 (32-40 mm)	CIF 16,00
B	15/1534349-0	Classe 5 (45/50mm)	CIF 17,00
C	15/1259730-0	Classe 6 (45-55 e 50/60mm)	CIF 20,32
D	15/1178122-1	Classe 6 (50-55mm)	CIF 18,95
"	"	Classe 7 (60-65mm)	CIF 21,19
D	15/1234275-2	Classe 6 (50-55mm)	CIF 20,95
"	"	Classe 7 (60-65mm)	CIF 20,95
E	15/1234258-2	Classe 6 (50-55mm)	CIF 18,74
"	"	Classe 7 (60-65mm)	CIF 20,95
F	15/1328827-1	Classe 6/7 (55-60mm)	CIF 19,50
F	15/1289976-5	"	"
G	15/1294865-0	Classe 7 (55-60mm)	CIF 17,62
H	15/1391115-7	Classe 7 (60-65mm)	CIF 19,73
"	"	Classe 7 (55-60mm)	CIF 19,19
I	15/1258349-0	Classe 7 (50-65mm)	CFR 25,35

•OBS: O valor do frete e seguro é de US\$0,66 por caixa de 10 kgs, sendo o valor FOB por caixa de US\$18,84; Os importadores "F" e "G" adquirem alho do mesmo produtor/exportador. Para todas as importações da Espanha o frete e seguro fica entre US\$0,45 a US\$0,70 por caixa.

Ademais, foram também encontradas importações (DI's) idênticas, também chamadas "paradigmas", com cargas de alho de mesma origem, mesma descrição, mesma classificação fiscal, em quantidades e pesos aproximados aos da DI sob autuação. Em algumas dessas importações, constam como fabricante e exportador a mesma empresa espanhola declarada na DI, AJOS LA VEGUILLA S.L. Em outras DI's, constam como fabricante a empresa espanhola AJOS LA VEGUILLA S.L., e como exportador outras empresas que não a AJOS LA VEGUILLA S.L., inclusive de outros países, como a Itália, por exemplo. Nas importações idênticas encontradas na pesquisa, os preços de alho negociados estão bem acima dos praticados na Declaração de Importação objeto da presente autuação, conforme quadros a seguir:

Quadro 2

Importações Idênticas de Alho - Fabricante: AJOS LA VEGUILLA S.L., Exportador: UNIVEG TRADE

Importador	DI idêntica	Classe/tamanho	* Valor/US\$caixa
J	15/1324595-5	Classe: 6/7 tamanho: 55/60mm	CIF 21,00
K	15/1343697-1	Classe: 6/7 tamanho: 60/65mm	CIF 19,00
(**) L	15/1383057-2	Classe: 6/7 tamanho: 60/65mm	CIF 17,90
M	15/1391115-7	Classe: 6/7 tamanho: 60/65mm	CIF 20,15
N	15/1391115-7	Classe: 6/7 tamanho: 55/60mm	CIF 19,60

(*) valores convertidos em dólar

(**) DI referência p/ arbitramento de preço

Quadro 3

Importações Idênticas de Alho - Fabricante e Exportador: AJOS LA VEGUILLA S.L.

Importador	DI idêntica	Classe/tamanho	* Valor/US\$caixa
O	15/1244663-9	Classe 6/7 (tamanho 55/60 mm)	CIF 19,50

(*) valores em EURO convertidos em dolar

Conforme DI's Idênticas relacionadas nos quadros 2 e 3, verifica-se que os valores declarados pelo importador, de CIF US\$9,00, US\$9,50, US\$10,00 e US\$10,50 por caixa de 10 quilos, respectivamente, para os tamanhos 45-50mm, 50-55mm, 55-60mm e 60-65mm, são significativamente menores.

O importador "L", por exemplo, importou produtos da mesma Classe 6/7, declarando valores CIF US\$17,92 por caixa de 10 quilos para o tamanho 60-65 mm, e CIF US\$17,36 para o tamanho 55-60mm, por caixa (valores convertidos em dólar, por terem sido declarados em EUROS).

Cabe observar que não há diferenças significativas nos preços de alhos importados por caixa de 10 quilos em importações com fabricante e exportador DIFERENTES (empresa N, tamanho 55-60mm, preço US\$ 19,60 por caixa - quadro 2)

e em importações de fabricante e exportador IGUAIS (empresa O, tamanho 55-60mm, preço US\$ 19,50 por caixa - quadro 3).

Dessa forma, foi arbitrado o valor FOB de US\$17,00 por caixa de 10 quilos (US\$1,70/quilo) para o alho classe 6/7 na DI sob autuação. Para outras classes e tamanhos de alho importados na DI, foram arbitrados preços proporcionais, de acordo com a classe e tamanho dos alhos, tomando-se como referência a importação (DI) efetuada pelo importador "L" listada no quadro 2. Tais valores são até menores do que os praticados em outras importações com diferentes importadores.

❖ Do arbitramento de preço:

A valoração consiste em ato de arbitramento da base de cálculo do Imposto de Importação. Tal comportamento está em consonância com o disposto no artigo 148 do CTN, que prevê:

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

O ilustre tributarista ZUUDI SAKAKIHARA bem explica o alcance desta regra jurídica, esclarecendo que o arbitramento, como o próprio nome indica, representando uma decisão tomada segundo o arbítrio de alguém, é sempre unilateral e não se coaduna com o processo dialético. Desse modo, quando o artigo exige que o arbitramento se faça mediante processo regular, não o está transformando num incidente a ser resolvido com a observância do contraditório, dentro do procedimento unilateral de lançamento, mas apenas advertindo que o arbítrio utilizado não haverá de ser despótico, desarrazoado ou caprichoso. Quer significar que o procedimento para arbitrar a base de cálculo do tributo haverá de ser regular, no sentido de que deverá desenvolver-se não apenas segundo os ditames da legalidade, mas, também, com observância das regras da lógica. (Código Tributário Nacional Comentado, Coord. Vladimir Passos de Freitas, São Paulo: RT, 1999, pág. 577).

A fiscalização entendendo não merecendo fé as informações e os documentos apresentados pelo sujeito passivo, poderá recorrer ao arbitramento da base de cálculo, deverá realizar uma série de atos orientados no sentido de levantar dados e elementos, concretos e verdadeiros, que conduzam de forma lógica e racional à verdade que quer demonstrar e permitam, assim, um regular arbitramento.

A constituição do crédito tributário se dará de modo despótico, desarrazoado ou caprichoso, toda vez que o impugnante não for devidamente cientificada dos fatos e argumentos que embasam a fiscalização para recorrer ao arbitramento da base de cálculo, na forma da correta aplicação do artigo 148 do CTN.

Trata-se, pois, de comportamento respaldado em lei, não havendo violação do princípio da boa-fé, como bem asseverou AMÉRICO MASSET LACOMBE:

A boa-fé deve ser sempre presumida como princípio geral. No entanto, a Administração poderá ter razões para não aceitar as declarações do sujeito passivo, ou do terceiro legalmente obrigado.

Sempre que isto ocorrer, i. e., sempre que a Administração tiver razões para não presumir a boa-fé da declaração, dos documentos fornecidos ou dos esclarecimentos dados posteriormente pelo sujeito passivo, poderá arbitrar o valor da base de cálculo, do tributo, mediante processo regular (Comentários ao Código Tributário Nacional, Vol. 2, Coord. Ives Gandra Martins, São Paulo: Saraiva, 1998, pág. 296).

Portanto, é mister demonstrar que razões para que a fiscalização procedesse ao lançamento fiscal por arbitramento, de modo a possibilitar o exercício do contraditório e da ampla defesa.

A impugnação, instituto que remonta ao direito natural, implica a oposição à demanda, mediante apresentação de argumentos fáticos e jurídicos, processuais e de mérito, visando obstar a ação fiscal.

Princípios constitucionais basilares que devem permear toda impugnação são o contraditório e a ampla defesa.

No caso em questão, a discussão tem por ponto de partida a base de cálculo do imposto de importação que é o valor aduaneiro, determinado nos termos do Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do GATT (Acordo de Valoração Aduaneira – AVA), promulgado pelo Decreto nº 1.355/94.

O AVA prevê a aplicação sucessiva de seis métodos de valoração, observada a ordem sequencial nele estabelecida.

O primeiro e principal método de valoração aduaneira é baseado no valor de transação das mercadorias importadas em operação comercial de compra e venda, conforme disposto no artigo 1 do referido acordo, in verbis:

"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:

(a) não haja restrições à cessão ou à utilização das mercadorias pelo comprador, ressalvadas as que:

(i) sejam impostas ou exigidas por lei ou pela administração pública do país de importação;

(ii) limitem a área geográfica na qual as mercadorias podem ser revendidas; ou

(iii) não afetem substancialmente o valor das mercadoria

(...)

(b) a venda ou o preço não estejam sujeitos a alguma condição ou contraprestação para a qual não se possa determinar um valor em relação às mercadorias objeto de valoração;

(c) nenhuma parcela do resultado de qualquer revenda, cessão ou utilização subsequente das mercadorias pelo comprador beneficie direta ou indiretamente o vendedor, a menos que um ajuste adequado possa ser feito, de conformidade com as disposições do Artigo 8; e

(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 aplicação do método do valor de transação, também chamado de primeiro método, é afastada nas hipóteses previstas no próprio artigo 1 do AVA, itens "a" a "d" do § 1o.

A fiscalização não pode desabonar o primeiro método de valoração aduaneira ao seu alvedrio. Isso só acontece quando houver fatos contundentes relacionados a aceitabilidade do preço.

Chega-se a um entrave: De um lado a necessidade da fiscalização apontar um fato relevante para poder desabonar o 1o método do Acordo de Valoração Aduaneira, cabendo a ela esse ônus. Se demonstrado, cabe a autuada de se valer da impugnação para demonstrar que o preço foi determinado de maneira compatível com as práticas normais de fixação de preços do setor industrial em questão, ou pela mesma maneira que o vendedor fixa seus preços para compradores não vinculados.

O artigo 82 do Decreto nº 6.759/2009 assim dispõe:

Art. 82. A autoridade aduaneira poderá decidir, com base em parecer fundamentado, pela impossibilidade da aplicação do método do valor de transação quando (Acordo de Valoração Aduaneira, Artigo 17, aprovado pelo Decreto Legislativo no 30, de 1994, e promulgado pelo Decreto no 1.355, de 1994):

I - houver motivos para duvidar da veracidade ou exatidão dos dados ou documentos apresentados como prova de uma declaração de valor; e

II - as explicações, documentos ou provas complementares apresentados pelo importador, para justificar o valor declarado, não forem suficientes para esclarecer a dúvida existente.

Parágrafo único. Nos casos previstos no caput, a autoridade aduaneira poderá solicitar informações à administração aduaneira do país exportador, inclusive o fornecimento do valor declarado na exportação da mercadoria.

Conforme disposições contidas no artigo 82 do Decreto nº 6.759/2009, a autoridade aduaneira poderá decidir pela impossibilidade da aplicação do método do valor de transação quando:

1. houver motivo para duvidar da exatidão dos documentos apresentados...;
2. as explicações, documentos ou provas complementares apresentadas não forem suficientes para esclarecer a dúvida existente.

Face às dúvidas quanto ao valor declarado, o Importador foi intimado mediante Siscomex, em 18/09/2015, a apresentar documentos e explicações para comprovar a veracidade do valor declarado.

A fiscalização teceu a seguinte conclusão:

O atendimento foi efetuado de forma parcial, não sendo apresentada a totalidade da documentação solicitada na intimação. As justificativas apresentadas foram consideradas insatisfatórias para justificar a veracidade dos preços praticados na Declaração de Importação nº 15/1431752-6, registrada em 12/08/2015.

Dentre elas, está a alegação de que a compra efetuada na negociação comercial foi diretamente com o produtor, sem intermediação de nenhum agente. O Importador alegou também que se trata de cliente novo e está iniciando parceria, razão pela qual foram boas as condições do valor negociado na compra do alho.

De acordo com os dados estatísticos acima relacionados, verificamos que o valor declarado pelo Importador não representa o efetivo valor de transação, conforme artigo 1º do AVA (Acordo de Valoração Aduaneira).

Essa conclusão autoriza desabonar o 1º método de valoração aduaneira com fulcro no artigo 148 do Código Tributário Nacional.

Descaracterizada a utilização do primeiro método, e obedecida a sequencialidade de aplicação dos mesmos, ingressamos no exame da definição de valor segundo o método apropriado.

O 2º método propõe a utilização do valor de transação de mercadorias idênticas, o que se revela inviável dada a especificidade de cada embarcação importada, no que se refere ao seu projeto e estado em que se encontra, bem como devido à limitação relativa à DI paradigma, expressa no corpo do Acórdão DRJ/SPO II N° 13760 de 11/11/05 nos termos abaixo transcritos.

Ressalte-se ainda que as Notas aos Artigos 2 e 3 do Acordo de Valoração Aduaneira são claras ao dispor que se entende por valor de transação de mercadorias importadas idênticas, ou no caso do artigo 3, de mercadorias importadas similares, um valor aduaneiro que tenha sido ajustado conforme determinações contidas no Acordo, e que já tenha sido aceito com base no Artigo 1. Assim, resta claro que uma DI somente poderá ser considerada paradigma se houver sido selecionada para exame de valor aduaneiro e o valor nela informado tiver sido aceito pela autoridade aduaneira.

A fiscalização pautou a valoração aduaneira tendo por base a Declaração de Importação n.º 15/1383057-2 (paradigma), portanto na forma da legislação aplicável.

É alegado às folhas 04 da impugnação:

Nota-se que a importação realizada pelo Impugnante atendeu a todos os requisitos, relativos aos documentos que devem instruir a Declaração de Importação, conforme exigências do artigo 18 da IN SRFB n.º 680/2006.

No que pertine aos demais documentos solicitados no curso da fiscalização, todos foram entregues ao fiscal, salvo aqueles que o Impugnante não havia como conseguir. E relativos aos documentos entregues, todos são verdadeiros e espelham a negociação comercial firmada com o exportador.

Percebe-se que a fatura de exportação foi devidamente chancelada pelas Autoridades Espanholas, como se prova os documentos em anexo, bem como foram novamente autenticadas pela declaração firmada pelo exportador, o qual expressou claramente que os valores declarados pelo Impugnante estão corretos, (doc. em anexo)

Ao analisar o auto de infração e a descrição fática tecida pelo fiscal percebe-se que em momento algum ele trás prova no sentido de que os documentos foram fraudados ou que foram falsificados. Documentos falsos ou fraudados são aqueles adulterados, o que não é o caso dos autos.

O fragmento transcrito proporciona o contexto adequado do embate que se apresenta. O impugnante alega que ... todos foram entregues ao fiscal, salvo aqueles que o Impugnante não havia como conseguir. Contudo, o rol de documentos apresentados pelo importante não foram suficientes para comprovar o valor da transação, seja no caso de suprimir as omissões ou retratar a operação de importação efetuada.

Na ausência dessa comprovação, sempre tendo por fulcro o artigo 148 do Código Tributário Nacional, é permitido a autoridade aduaneira entender que o valor declarado não mereça fé, em face da precariedade dos esclarecimentos prestados e assim arbitrá-lo de acordo com os métodos de valoração aduaneira.

A fatura de exportação chancelada pelas Autoridades Espanholas não tem o condão de demonstrar em que parâmetros se deu a transação. Por isso que é fundamental documentos (e-mails, cartas, prospectos) que demonstrem como se processou a transação comercial e de que forma se atingiu o preço avençado.

Na ausência dessa demonstração – já que o ônus da prova é do importador – pode a autoridade aduaneira desabonar o 1º método de valoração aduaneira.

Contudo, a discussão não se encerra!

Uma questão é desabonar o 1º método de valoração aduaneira. Outra questão é a constatação de casos de fraude, sonegação ou conluio.

Se o ônus da prova de demonstrar o 1º método de valoração aduaneira é do importador, e se frisa mais uma vez que essa determinação está escorada no artigo 148 do Código Tributário Nacional, o ônus da prova para a demonstração de casos de fraude, sonegação ou conluio é da fiscalização.

A prática de fraude, sonegação e conluio deve ser provada, não sendo decorrência imediata do ato de não aceitar o valor de transação.

Percebam a distinção: a legislação aplicável – artigo 148 do Código Tributário Nacional – permite a autoridade aduaneira rejeitar o valor da transação. Contudo, entender que em função disso houve prática de fraude, sonegação ou conluio é uma presunção não amparada pela legislação aplicável.

Pelo colacionado nos autos, o importador não comprovou o valor da importação. Isso tem por efeito a permissão da autoridade aduaneira em proceder com a valoração aduaneira, mas não o de presumir a prática de fraude, sonegação ou conluio.

▣ A MULTA REGULAMENTAR DE 100% SOBRE O VALOR ARBITRADO

A fiscalização entende que o importador devera recolher a multa de 100% entre o valor da mercadoria declarado com o valor da mercadoria apurado - artigo 703 do Regulamento Aduaneiro:

❖ Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto n.º 6.759/2009

Art. 703. Nas hipóteses em que o preço declarado for diferente do arbitrado na forma do art. 86 ou do efetivamente praticado, aplica-se a multa de cem por cento sobre a diferença, sem prejuízo da exigência dos tributos, dos acréscimos legais e de outras penalidades cabíveis (Medida Provisória no 2.158-35, de 2001, art. 88, parágrafo único; e Lei no 10.833, de 2003, art. 70, inciso II, alínea “b”, item 2).

O artigo 703 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto n.º 6.759/2009, tem por fulcro legal o artigo 88 da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001:

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

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

II - preço no mercado internacional, apurado:

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

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

c) mediante laudo expedido por entidade ou técnico especializado.

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

Embora o artigo 703, do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto n.º 6.759/2009 **não explicita, entende-se que em virtude do seu fulcro legal ser o artigo 88 da Medida Provisória n.º 2.158-35**, a multa regulamentar de 100% sobre o valor arbitrado se aplica exclusivamente nos casos de fraude, sonegação ou conluio.

❖ Lei n.º 4.502/1964:

Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

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

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Como abordado, a não apresentação de documentos por parte do importador, com fulcro no artigo 148 do Código Tributário Nacional, permitiu a fiscalização aduaneira a desabonar o 1º método de valoração aduaneira.

A prática de fraude, sonegação e conluio deve ser provada, não sendo decorrência imediata do ato de não aceitar o valor de transação.

O Relatório de Procedimento Fiscal trouxe evidência de prática de fraude, e sonegação através dos Quadros 2 e 3, que indicam um subfaturamento da ordem de 50% a 70%.

Portanto, a multa regulamentar de 100% sobre o valor arbitrado se aplica ao caso.

Consequentemente, a multa de ofício deve ser majorada para 150%.

(...)"

A partir da leitura dos excerto transcritos, entendo que a decisão recorrida foi precisa ao assinalar (i) a falta de exatidão ou veracidade dos preços declarados nas DI em discussão no presente processo, (ii) o correto procedimento de valoração adotado pela fiscalização e (iii) a correta aplicação das multas pela verificação, em concreto, de sonegação/fraude.

No tocante ao primeiro ponto, observe-se, antes de tudo, que a acusação da fiscalização não é de falsidade das faturas comerciais, conduta que enseja outras sanções, mas de valor declarado, tanto nas declarações de importação como nas faturas comerciais, inexato ou inverídico, abaixo do valor praticado em diversas importações semelhantes.

Nesse contexto, sublinhe-se que a **própria Relatora reconheceu** que o preço declarado pelo importador é inverídico, uma vez que, segundo suas próprias palavras no voto vencido, *“restou demonstrado pelo fisco que o preço compactuado é bem abaixo do praticado no mercado externo”*.

Nesse ponto, é de se assinalar que a fiscalização realizou análise minuciosa e precisa de importações em condições similares àquelas discutidas nos autos, tendo demonstrado a inverossimilhança dos valores declarados pela recorrente: de todos os ângulos examinados, as conclusões fiscais revelam que as importações de alho, nas condições constantes da DI em discussão neste processo, apresentam valores bem superiores àqueles informados pelo sujeito passivo.

Lembre-se, por oportuno, que a fiscalização intimou o sujeito passivo a apresentar documentos que demonstrassem por que razão os valores por ele declarados divergiram, de forma significativa, dos valores realizados em outras importações similares. Nesse aspecto, sublinhe-se que a análise de similaridade foi demonstrada não apenas a partir das características do produto importado, mas também do contexto da própria negociação, tendo a fiscalização, inclusive, elucidado que não há variação significativa de preço quando exportador e fabricante são distintos.

Pois bem. A partir do momento em que a fiscalização apontou, com análise consistente e elementos robustos, que os preços de importação se mostravam bastante distintos daqueles praticados em outras importações similares, caberia ao sujeito passivo comprovar – e não apenas alegar – a razão de seu caso ser uma exceção aos diversos casos apontados pela fiscalização.

Veja-se, por exemplo, que a recorrente alega que a compra efetuada diretamente do produtor seria um elemento diferenciador do preço, mas, pelo que a fiscalização apurou, tal fator é irrelevante na caracterização do preço de importação: neste caso, caberia a recorrente apresentar outros elementos de prova para desconstituir os elementos trazidos pela fiscalização.

De semelhante modo, quando a recorrente sustenta que estaria iniciando nova parceria, que seria cliente nova e que o fim de safra teria propiciado melhor negociação de preços, consta-se que não há, junto com tais alegações, produção de provas para justificar a excepcionalidade dos preços por ela obtidos e para infirmar os preços demonstrados pela fiscalização.

Se a fiscalização demonstrou, inclusive com dados e elementos fáticos, que os preços praticados em importações similares são bem superiores àqueles declarados pela recorrente, a esta caberia produzir provas para elucidar por quais razões seus preços são excepcionais. Não há, nos autos, elementos suficientes para desconstituir a consistente análise realizada pela fiscalização e para afastar os elementos da autuação, os quais apontam para a incerteza e inexatidão dos preços declarados pela recorrente.

Quanto ao segundo ponto, entendo que a decisão recorrida acertou em afirmar a correção do procedimento de valoração adotado pela fiscalização.

Primeiramente há que se lembrar que, segundo as disposições contidas no art. 82 do Decreto n.º 6.759/2009, a autoridade aduaneira poderá afastar-se da aplicação do método do valor de transação quando (I) houver motivo para duvidar da exatidão dos documentos apresentados e (II) as explicações, documentos ou provas complementares não forem suficientes para esclarecer as dúvidas existentes.

Ora, no caso dos autos, a autoridade fiscal demonstrou, como visto, a falta de verossimilhança dos valores aduaneiros constantes dos documentos apresentados e intimou o sujeito passivo para apresentar documentos complementares, tendo a recorrente deixado de apresentar documentos suficientes para afastar as conclusões a que chegou a fiscalização.

Nesse contexto, a autoridade aduaneira afastou, justificadamente o método do valor de transação e procedeu à valoração conforme a norma constante no art. 88, inciso I da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001, que dispõe que o arbitramento seguirá o critério do preço de exportação de mercadoria similar ou idêntica. Nesse ponto, a fiscalização tomou como referência importações similares, utilizando, ao final, declaração de importação com parâmetros (classe, tamanho e condições de importação das mercadorias) com as importações atuadas.

Diante de tais considerações, não assiste razão à recorrente quando aduz que o arbitramento realizado foi irregular, pois não teria utilizado parâmetros legais contidos na legislação. Ao contrário, a DI tomada como paradigma pela fiscalização reflete importação similar – e aqui deve ser lembrado que similaridade não equivale à igualdade - àquela efetuada pela recorrente, tendo a autoridade aduaneira fixado, como parâmetro de comparação, produtos de mesma classe e tamanho daqueles importados e, ainda, em condições equivalentes de importação – neste ponto, como já assinalado, a fiscalização demonstrou que não há variação de preços quando a importação é feita de terceiro distinto do fabricante.

No tocante às multas aplicadas, entendo que os elementos trazidos pela fiscalização, demonstrando que o valor declarado pelo sujeito passivo se revelou substancialmente menor do que aquele praticado em importações similares, são suficientes para evidenciar que houve sistemática redução do valor aduaneiro dos produtos importados pela recorrente, afigurando-se, em concreto, ação dolosa que dá azo às multas aplicadas.

Com efeito, a sistematicidade na diminuição do valor das mercadorias importadas, observada no caso concreto – os preços de mercadorias diversas, constantes da DI n.º 15/1431752-6, foram sistematicamente reduzidos em mais de 50% do valor de importação apurado pela fiscalização -, é por si só suficiente para caracterizar a ação dolosa, característica dos institutos da sonegação e fraude previstos nos arts. 71 e 72 da Lei n.º 4.502/1964, visando (i) impedir o conhecimento, por parte da autoridade aduaneira, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, sua natureza e circunstâncias materiais, e, ainda, (ii) modificar as

características essenciais da obrigação tributária, de maneira a reduzir o montante do imposto devido.

Diante de tais artifícios, constatados de forma objetiva pelo contraste dos preços praticados e aqueles declarados, mostra-se correta a aplicação da multa qualificada de 150%, tendo em vista que se verificou, em concreto, a hipótese enunciada no art. 44, inciso I e § 1º da Lei n.º. 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei n.º. 11.488/2007, conforme restou consubstanciado no auto de infração.

De semelhante modo, a ocorrência de sonegação e fraude ensejam a aplicação da multa de 100% do valor aduaneiro, prevista no art. 88, parágrafo único da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001.

Por fim, no tocante à alegação de que as multas aplicadas representariam ofensa a princípios constitucionais, tal como o princípio do não-confisco, há que se lembrar que a autoridade fiscal apenas aplicou, de forma vinculada e sem margem para qualquer ponderação de princípios, normas legalmente previstas.

Nessa linha, não cabe a este Colegiado afastar a autuação sob o argumento de que representaria ofensa à proporcionalidade, razoabilidade, não-confisco ou qualquer outro princípio jurídico: o raio de cognição restringe-se à apuração da ocorrência (ou não), no caso concreto, da hipótese de incidência da sanção normativamente cominada.

O afastamento das multas, sob o argumento de que as sanções representariam afronta a princípio constitucional, significaria nítida declaração, *incidenter tantum*, de inconstitucionalidade das normas jurídicas que prescrevem as referidas sanções. Tal atribuição de controle de constitucionalidade não é dada a este Colegiado, como prescreve a consagrada Súmula CARF n.º. 2:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães - Relator