



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

**Processo nº** 11613.000195/2008-61  
**Recurso nº** De Ofício  
**Acórdão nº** 3201-002.431 – 2<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de janeiro de 2017  
**Matéria** OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** CARAÍBA METAIS SA

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Data do Fato Gerador: 14/09/2006, 27/12/2006, 16/01/2007

A APLICAÇÃO DE PENALIDADE REQUER ESTRITA ADEQUAÇÃO ENTRE O FATO E A HIPÓTESE LEGAL DE INCIDÊNCIA.

A fundamentação do Auto de Infração para aplicação da penalidade, no caso, foi com base no descumprimento de prazo, estabelecido no art. 22, § 1º, da IN SRF nº 327/03, o que não constitui, por si só, fato tipificado como sujeito à exação imposta pelo parágrafo único, do art. 88, da MP 2.158-35/01. Recurso de Ofício a que se nega.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em negar provimento ao recurso de ofício. Fez sustentação oral pela Embargada, a Advogada Marluzi A. C. Barros, OAB nº 896B/BA.

*(assinado digitalmente)*

WINDERLEY MORAIS PEREIRA - Presidente Substituto.

*(assinado digitalmente)*

MÉRCIA HELENA TRAJANO DAMORIM- Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Winderley Moraes Pereira, Mércia Helena Trajano DAmorim, Ana Clarissa Masuko dos Santos, José Luiz

Feistauer de Oliveira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Paulo Roberto Duarte Moreira, Tatiana Josefovitz Belisário e Cássio Schappo. Ausência justificada de Charles Mayer de Castro Souza.

## Relatório

O interessado acima identificado recorre a este Conselho, de decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza/CE.

Por bem descrever os fatos ocorridos até o julgamento da impugnação, transcreve-se o relatório da instância *a quo*, seguido da ementa da decisão recorrida e das razões do Recurso Voluntário ora examinado:

*Trata o presente processo de auto de infração de fls. 04/11, constituído para cobrança de R\$ 8.031.351,14 (oito milhões, trinta e um mil, trezentos e cinquenta e um reais e quatorze centavos), referente à multa administrativa prevista no parágrafo único do art. 88, da Medida Provisória (MP) nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, relacionada às operações processadas por meio das Declarações de Importação (DI) nº 06/1102590-0, 06/1574805-2 e 07/0067565-0, registradas no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex), respectivamente, em 14/09/2006, 27/12/2006 e 16/01/2007.*

*A autuação foi motivada pela constatação do não cumprimento do prazo estipulado no artigo 22, § 1º, da Instrução Normativa (IN) SRF nº 327, de 9 de maio de 2003, quando da solicitação pelo interessado de retificação das DI em tela.*

*A descrição dos fatos feita pela fiscalização pode ser resumida conforme a seguir:*

*- os pedidos de retificação de DI do interessado decorrem, em alguns casos, de processos de importação de matérias-primas constituídas de minérios transportados a granel, em cuja composição constam, inclusive, alguns metais nobres;*

*- em razão da falta da informação no momento do desembaraço da real composição química do material importado, a fatura comercial instrutiva da DI é apresentada com dados provisórios, oriundos de estimativa com base no total de produto embarcado pelo fornecedor internacional, dados esses que são ajustados [quanto à composição e valor] por ocasião da subsequente apresentação da fatura comercial definitiva, emitida com base em análises técnicas especializadas;*

*- a Instrução Normativa SRF nº 327/03 autoriza a retificação do valor aduaneiro de uma DI, quando esse não for definitivo. Estabelece, todavia, como requisitos para a alteração, que o importador informe a situação no campo Informações Complementares da DI e que as causas que deram incerteza ao valor sejam devidamente comprovadas. Determina, ainda, que o valor estimado deverá ser retificado pelo importador dentro de até noventa dias, permitindo a flexibilização desse prazo pela fiscalização, desde que o interessado faça prova da necessidade de um tempo mais dilatado,*

---

ressalvando, ainda, como requisito para o deferimento, que a dilação tenha sido declarada por ocasião do registro da DI;

- segundo o mesmo artigo, o valor estimado será considerado como definitivamente declarado se findo o prazo de noventa dias ou outro regularmente requerido não tiver sido procedida a retificação da DI.

- nos Dados Complementares das DI foi informado que: *PREÇO PROVISÓRIO SUJEITO A VARIAÇÃO DEVIDO A ANÁLISE QUÍMICA E PERÍODO COTACIONAL DOS METAIS*". A possibilidade de variação, portanto, foi atendida quanto a esse item de informação da situação na própria DI. Não consta pedido para prorrogação do referido prazo;

- a fatura constante na DI era provisória e perderia sua validade em 90 dias;

- somente depois dos 90 dias foram apresentados, conforme cópias dos documentos protocolados em anexo, os requerimentos para as juntadas das faturas definitivas às DI e para as retificações cabíveis. Portanto, a interessada DEIXOU DE APRESENTAR AS FATURAS COMERCIAIS NO PRAZO REGULAMENTAR, COM OS RESPECTIVOS PEDIDOS DE RETIFICAÇÃO, configurando, com isso, a infração ora autuada [destaques do original];

- o Ato Declaratório Interpretativo (ADI) SRF nº 17, de 17 de junho de 2004 tornou explícito o reconhecimento de que a aplicação da multa do inciso I, do art. 633, do Regulamento Aduaneiro [se refere ao Decreto nº 4.543/02] estava incondicionada à evidenciação da intenção do agente, erigindo, portanto, a caracterização do fato como condição suficiente à imposição da respectiva cominação;

- no momento em que o ADI SRF nº 17/2004 estabelece o entendimento de que a constatação de diferença entre o preço declarado e o preço efetivamente praticado na importação é suficiente para a aplicação da multa administrativa de 100% da diferença entre ambos os preços, há de se entender que tal constatação exige a declaração de um preço que, subsequentemente, se revela não corresponder àquele efetivamente praticado na importação;

- tal ocorre quando o importador apresenta preço provisório da mercadoria, requer prazo diferenciado para apresentar a retificação, deixa referido prazo transcorrer sem nenhuma justificativa formal e, depois de superado o prazo regulamentar, resolve apresentar os valores efetivamente praticados, quando o preço provisório, por força do decurso de prazo da IN SRF nº 327/03, já havia se tornado definitivo;

- a legislação não considera regular a retificação extemporânea, uma vez que torna definitiva a fatura provisória não retificada no prazo, incorrendo esses casos na hipótese de incidência da multa administrativa referida anteriormente.

#### **Da impugnação**

*Inconformada quanto ao auto de infração, do qual foi cientificada em 08/09/08, a interessada apresentou em 07/10/08, a impugnação de fls. 43/62 onde alega, em síntese, que:*

- considerando a variação ocorrida, foi realizada a retificação das DI quando do conhecimento do preço efetivo das matérias-primas importadas, que, como comprovadamente pôde demonstrar a Impugnante, foi diferente daquele consignado originariamente na DI antecipada;*
- no momento do registro das DI, requereu que a retificação se efetivasse no prazo de 90 dias, mas por motivos alheios à sua vontade não pode cumprir o prazo informado inicialmente, apresentando o pleito de retificação e a fatura comercial alguns dias após tal prazo;*
- sendo certo que, tal pleito foi apresentado anteriormente a autuação e que não se eximiu de suas obrigações acessórias perante a Receita;*
- foi intimada da presente autuação em decorrência da extemporaneidade da retificação, porém sua conduta foi tipificada em norma diferente dos fatos ocorridos;*
- o art. 88 e parágrafo único da MP nº 2.158-35/01, regulamentado pelo art. 633, inciso I, do Decreto nº 4.543 de 26 de dezembro de 2002, trata de hipótese aplicável a conduta realizada por meio de fraude, sonegação ou conluio, portanto, totalmente diversa da sua conduta;*
- “não incorreu em nenhum dos fatos acima descritos, e jamais poderia ter sido sua conduta elevada à categoria de grave, sujeita a penalidade tão excessiva. Melhor dizer, ter deixado, a Impugnante, de apresentar dentro do prazo informado na DI, a retificação dessa, não pode ser considerada hipótese típica. Mesmo porque, de forma alguma praticou a Impugnante tal ato, com a intenção de fraudar, sonegar ou agir em conluio”;*
- não havia porque incorrer em tal prática, vez que, a importação da matéria-prima em questão foi efetuada mediante regime de drawback, em que a maior parte dos tributos estava com sua exigibilidade suspensa, condicionada a observância dos requisitos do referido regime;*
- a sua conduta, descrita na autuação, também não está enquadrada na hipótese delimitada no ADI 17/04, visto que não houve diferença entre o preço praticado e o declarado, o que ocorreu foi a entrega da retificação da DI em período imediatamente posterior ao que havia sido previamente informado;*
- tanto não houve diferença entre o preço praticado e o declarado que o próprio importador foi quem apresentou antes da autuação a retificadora a esse órgão, visando declarar efetivamente o valor aduaneiro definitivo e o preço efetivamente praticado. Vê-se que tal medida demonstra totalmente a boa-fé da impugnante.*

*O impugnante ainda alega que na presente autuação não foram observados “os princípios da razoabilidade, da proporcionalidade, do direito de propriedade, da vedação do efeito confiscatório das sanções e da proibição do excesso destas.”, e, por fim, requer:*

*a) Seja declarado nulo o auto de infração em comento, uma vez que não há relação entre a multa aplicada e os atos efetivamente praticados pela Impugnante e, ainda que assim não entenda o Ilustre Julgador, requer que seja declarada a nulidade da autuação por não haver norma sancionatória para a conduta da Impugnante, deflagrando a ilegalidade do presente ato.*

*b) Por fim, caso as hipóteses acima descritas não sejam acatadas, requer que em razão da flagrante desproporcionalidade dos atos praticados pela Impugnante e a multa imposta, caracterizado verdadeiro confisco, seja declarada nula a presente autuação, sendo consequentemente encaminhado para seu devido arquivamento.*

O pleito foi julgado procedente, no julgamento de primeira instância, nos termos do Acórdão DRJ/FOR nº 08-23.663, de 15/06/2012, proferido pelos membros da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza/CE, cuja ementa dispõe, *verbis*:

*Assunto: Obrigações Acessórias*

*Data do fato gerador: 14/09/2006, 27/12/2006, 16/01/2007*

*A APLICAÇÃO DE PENALIDADE REQUER ESTRITA ADEQUAÇÃO ENTRE O FATO E A HIPÓTESE LEGAL DE INCIDÊNCIA.*

*O descumprimento do prazo estabelecido no art. 22, § 1º, da IN SRF nº 327/03, não constitui, por si só, fato tipificado como sujeito à exação imposta pelo parágrafo único, do art. 88, da MP 2.158-35/01.*

*Impugnação Procedente*

*Crédito Tributário Exonerado.*

O julgamento de primeira instância concluiu, nos seguintes termos:

*Assim, concluo que, no presente caso, o descumprimento do prazo estabelecido no art. 22, § 1º, da IN SRF nº 327/03, não constitui, por si só, fato tipificado como sujeito à exação imposta pelo parágrafo único, do art. 88, da MP 2.158-35/01, regulamentado à época pelo art. 633, inc. I, do Decreto nº 4.543/02, também não sendo aplicável ao caso, por consequência, o ADI SRF nº 17/04.*

Portanto, o julgamento foi no sentido de exonerar a autuada do crédito tributário exigido.

Assim sendo, a DRJ/Fortaleza recorreu de ofício a este Conselho, nos termos do art. 34, do Decreto nº 70.235/72, com as alterações introduzidas pela Lei nº 9.532/97 e Portaria MF nº 3, de 03/01/2008, por força do recurso necessário.

O processo foi redistribuído a esta Conselheira, de forma regimental.  
É o relatório.

## Voto

Conselheiro MÉRCIA HELENA TRAJANO DAMORIM

O presente recurso (de ofício) atende aos requisitos de admissibilidade, razão por que dele tomo conhecimento.

Registre-se que PARANAPANEMA S/A é a sucessora por incorporação universal da CARAÍBA METAIS S/A.

Versa o presente recurso de ofício onde se discute a multa administrativa prevista no parágrafo único do art. 88, da Medida Provisória (MP) nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, relacionada às operações processadas por meio das Declarações de Importação (DI) nº 06/1102590-0, 06/1574805-2 e 07/0067565-0, registradas no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex), respectivamente, em 14/09/2006, 27/12/2006 e 16/01/2007.

Inicialmente, o AI contém, portanto, o seguinte enquadramento legal:

### *MULTAS PASSÍVEIS DE REDUÇÃO*

*Fatos Geradores a partir de 27/08/2001.*

*100,00% Art. 88, parágrafo único, da Medida Provisória nº 2.158-35/01, e regulamentado pelo art. 633, inciso I, do Decreto nº 4.543/02.*

Verifica-se na Descrição dos Fatos e Enquadramento Fiscal do respectivo Auto de Infração, os fatos para entendimento da situação:

*Os pedidos de retificação de Declarações de Importação do Interessado decorrem, em alguns casos, de processos de importação de matérias-primas constituídas de minérios transportados a granel, em cuja composição consta, inclusive, alguns metais nobres. A composição exata das matérias-primas só vem a ser conhecida após a chegada da mercadoria no País, com base em laudo de análise providenciada pelo exportador/vendedor. Tal documento, cuja apresentação na SRFB fica a cargo do importador, possibilita o real conhecimento da composição química do material importado, com a indicação do percentual de cada substância presente.*

*2. Em razão da falta dessa informação no momento do desembaraço, a fatura comercial apresentada para fins de compor os dados da DI é apresentada com dados provisórios, provenientes de estimativa com base no total de produto embarcado pelo fornecedor internacional, dados esses que são ajustados por ocasião da subsequente apresentação da fatura comercial definitiva, que é emitida com base nas análises técnicas especializadas, onde consta a composição percentual definitiva dos diversos metais presentes no material importado, que por sua vez também causarão alteração no valor da*

---

*importação em função da oscilação na cotação internacional dos metais.*

A empresa é do ramo de metalurgia de minério de cobre, produto este, que quando do contrato de compra e venda, não há como ter conhecimento real do valor, somente, tendo noção, após verificação da cotação na bolsa (de Londres). Daí, se utilizar de uma fatura provisória (com prazo de 90 dias), num registro "antecipado" de DI e posterior complemento dessa DI.

A fiscalização descreve:

- *em razão da falta da informação no momento do desembaraço da real composição química do material importado, a fatura comercial instrutiva da DI é apresentada com dados provisórios, oriundos de estimativa com base no total de produto embarcado pelo fornecedor internacional, dados esses que são ajustados [quanto à composição e valor] por ocasião da subsequente apresentação da fatura comercial definitiva, emitida com base em análises técnicas especializadas;*
- *a Instrução Normativa SRF nº 327/03 autoriza a retificação do valor aduaneiro de uma DI, quando esse não for definitivo. Estabelece, todavia, como requisitos para a alteração, que o importador informe a situação no campo Informações Complementares da DI e que as causas que deram incerteza ao valor sejam devidamente comprovadas. Determina, ainda, que o valor estimado deverá ser retificado pelo importador dentro de até noventa dias, permitindo a flexibilização desse prazo pela fiscalização, desde que o interessado faça prova da necessidade de um tempo mais dilatado, ressalvando, ainda, como requisito para o deferimento, que a dilação tenha sido declarada por ocasião do registro da DI;*
- *segundo o mesmo artigo, o valor estimado será considerado como definitivamente declarado se findo o prazo de noventa dias ou outro regularmente requerido não tiver sido procedida a retificação da DI.*
- *nos Dados Complementares das DI foi informado que: PREÇO PROVISÓRIO SUJEITO A VARIAÇÃO DEVIDO A ANÁLISE QUÍMICA E PERÍODO COTACIONAL DOS METAIS". A possibilidade de variação, portanto, foi atendida quanto a esse item de informação da situação na própria DI. Não consta pedido para prorrogação do referido prazo;*
- *a fatura constante na DI era provisória e perderia sua validade em 90 dias;*
- *somente depois dos 90 dias foram apresentados, conforme cópias dos documentos protocolados em anexo, os requerimentos para as juntadas das faturas definitivas às DI e para as retificações cabíveis. Portanto, a interessada DEIXOU DE APRESENTAR AS FATURAS COMERCIAIS NO PRAZO REGULAMENTAR, COM OS RESPECTIVOS PEDIDOS DE RETIFICAÇÃO, configurando, com isso, a infração ora autuada [destaques do original];*

No entanto, verifica-se que a empresa argumenta que: considerando a variação ocorrida, foi realizada a retificação das DI quando do conhecimento do preço efetivo das matérias-primas importadas, que foi diferente na DI antecipada; e que no momento do registro das DI, requereu que a retificação se efetivasse no prazo de 90 dias, mas por motivos alheios à sua vontade não pode cumprir o prazo informado inicialmente, apresentando o pleito de retificação e a fatura comercial alguns dias após tal prazo.

Enfim, são importações que se processaram com as prerrogativas inerentes às transações com cláusula de revisão de preços, cuja condição foi consignada no momento do registro das DI e as autoridades aduaneiras reconheceram que os valores apresentados naquele momento eram provisórios e seriam posteriormente alterados para os valores definitivos.

O litígio ocorreu em virtude da aplicação da multa prevista no parágrafo único, do art. 88, da MP 2.158-35/2001, regulamentado à época pelo art. 633, inc. I, do Decreto nº 4.543/02.

O dispositivo legal em comento estabelece:

*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:*

[...]

*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.*

O art. 633, inc. I, do Decreto nº 4.543/02, dispõe:

*Art. 633. Aplicam-se, na ocorrência das hipóteses abaixo tipificadas, por constituirão infrações administrativas ao controle das importações, as seguintes multas (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 169 e § 6º, com a redação dada pela Lei nº 6.562, de 18 de setembro de 1978, art. 2º):*

*I - 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 (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 88, parágrafo único);*

[...].

Com base no ADI SRF nº 17/2004, a fiscalização entendeu que a solicitação extemporânea de retificação das DI em tela, em desacordo com o prazo estipulado no § 1º, do art. 22, da IN SRF nº 327/03 configuraria a hipótese prevista no dispositivo legal.

O artigo único do ADI nº 17/04 determina:

*A aplicação da multa prevista no inciso I do art. 633 do Decreto no 4.543, de 26 de dezembro de 2002 – Regulamento Aduaneiro,*

---

*independe da caracterização de fraude, sonegação ou conluio e alcança toda e qualquer situação em que seja constatada diferença entre o preço declarado e o preço efetivamente praticado na importação ou entre o preço declarado e o preço arbitrado.*

Por seu turno, a referida IN SRF nº 327/03, que estabelece normas e procedimentos para a declaração e o controle do valor aduaneiro de mercadoria importada, dispõe em seu art. 22 que:

*Art. 22. Quando o valor aduaneiro não for definitivo na data do registro da Declaração de Importação (DI), em virtude de o preço a pagar ou das informações necessárias à utilização do método do valor de transação dependerem de fatores a serem implementados após a importação, devidamente comprovados, o importador deverá informar essa situação no campo Informações Complementares da DI e declarar valor estimado.*

*§ 1º O valor estimado deverá ser retificado pelo importador no prazo de até noventa dias, salvo quando o importador comprovar que a implementação dos fatores referidos no caput deste artigo se dará em prazo superior, declarado por ocasião do registro da DI.*

*§ 2º O valor estimado será considerado como definitivamente declarado se, findo o prazo estabelecido conforme o § 1º deste artigo, não tiver sido procedida a retificação da DI.*

*§ 3º O pagamento da diferença de impostos, devido em razão da retificação de que trata o § 1º deste artigo, será efetuado com os acréscimos legais previstos para recolhimento espontâneo.*

*§ 4º No caso de apuração pela autoridade aduaneira, em procedimento de fiscalização, de diferença de impostos devida, decorrente do descumprimento do disposto neste artigo, serão aplicadas as penalidades previstas na legislação.(grifei)*

Note-se que o art. 22, *caput*, traz uma regra excepcional que fornece ao importador a prerrogativa de informar valor provisório de importação na data do registro da DI quando “*o preço a pagar ou as informações necessárias à utilização do método do valor de transação dependerem de fatores a serem implementados após a importação, devidamente comprovados*”.

Tal artigo representa a normatização, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), do tratamento a ser dispensado, quanto à valoração aduaneira, aos contratos que prevêem cláusula de revisão de preços, prática comercial lícita, segundo a qual o preço é fixado apenas provisoriamente, ficando o preço definitivo a pagar sujeito a certos fatores previstos no contrato.

No caso, ao final da operação ocorre a convalidação do montante adquirido e do preço do minério de cobre apurado, havendo saldo positivo, sempre ocorrerá uma complementação da diferença, no prazo acima viso, para efeitos de controle.

Por sua vez, a IN SRF nº 318, de 4 de abril de 2003, tendo em vista o disposto no Acordo de Valoração Aduaneira (AVA) determina em seu art. 1º que, na apuração do valor aduaneiro, serão observadas as Notas Explicativas, Comentários e Opiniões Consultivas emanados do Comitê Técnico de Valoração Aduaneira, da Organização Mundial de Aduanas (OMA).

Verifica-se que a questão aqui tratada foi analisada no Comentário 4.1, do qual são destacados os trechos abaixo, por pertinentes ao presente caso concreto:

*Na prática comercial, alguns contratos prevêem uma cláusula de revisão de preços, segundo a qual o preço é fixado apenas provisoriamente, ficando o preço definitivo a pagar sujeito a certos fatores previstos nas disposições do contrato.*

2. *A situação pode se apresentar de diferentes maneiras [...]*

*[...]*

4. *Outra situação é aquela em que o preço das mercadorias tenha sido fixado provisoriamente, porém novamente de conformidade com as disposições do contrato de venda, o preço definitivo depende de um exame ou de uma análise no momento da entrega (por exemplo, do grau de acidez dos óleos vegetais, da proporção de metal nos minérios, do teor puro da lã etc.).*

5. *O valor de transação das mercadorias importadas, definido no artigo 1 do Acordo, baseia-se no preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias. Segundo a Nota Interpretativa a este artigo, o preço efetivamente pago ou a pagar é o pagamento total efetuado ou a efetuar pelo comprador ao vendedor pelas mercadorias importadas. Por conseguinte, nos contratos com cláusulas de revisão de preços, o valor de transação das mercadorias importadas deve ser baseado no preço definitivo total pago ou a pagar de conformidade com as estipulações contratuais. Dado que o preço efetivamente a pagar pelas mercadorias importadas pode ser determinado com base nos dados especificados no contrato, as cláusulas de revisão de preços, dos tipos descritos neste comentário, não devem ser consideradas como uma condição ou contraprestação cujo valor não possa ser determinado (ver artigo 1, parágrafo 1 (b) do Acordo).*

6. *Na prática, quando as cláusulas de revisão de preços já tiverem produzido pleno efeito no momento da valoração, nenhum problema surge, posto que se conhece o preço efetivamente pago ou a pagar. A situação é diferente quando as cláusulas de revisão de preços dependem de variáveis que intervém algum tempo após a importação das mercadorias.*

7. *Entretanto, posto que o Acordo recomenda que a valoração aduaneira se baseie, na medida do possível, no valor de transação das mercadorias objeto de valoração, e dado que o artigo 13 prevê a possibilidade de retardar a determinação definitiva do valor aduaneiro, mesmo quando não seja sempre possível determinar o preço a pagar no momento da importação, as cláusulas de revisão de preços não deverão, por si só, impedir a determinação do valor das mercadorias segundo o artigo 1 do Acordo. (grifei)*

Destarte, com base no que estabelece o citado Comentário 4.1 acima visto, nos casos semelhantes ao que aqui se analisa, o preço definitivo a ser considerado, sob o qual o valor de transação das mercadorias importadas deverá ser baseado, é aquele obtido após um exame ou uma análise no momento da entrega (parágrafo 4).

Portanto, nos casos de importações com cláusula de revisão de preços, em que essa condição tenha sido consignada no momento do registro da DI, as autoridades aduaneiras reconhecem que o valor apresentado naquele momento é provisório e será posteriormente alterado para o valor definitivo.

A declaração definitiva do valor fica sob condição suspensiva (a que foi estabelecida no contrato e cuja veracidade foi comprovada às autoridades antes do desembarço da DI).

Então, nesses casos, não há que se falar, em princípio, em divergência entre o valor declarado (ainda não resolvido) e aquele efetivamente praticado na importação.

Não obstante, o § 2º, do art. 22, da IN 327/03, que estabelece que o valor estimado será considerado como definitivamente declarado se, findo o prazo estabelecido conforme o § 1º deste artigo, não tiver sido procedida a retificação da DI.

Como bem observa a decisão a quo:

*Deve-se atentar para o fato de que o entendimento do art. 22 deve ser contextualizado dentro da então nova sistemática de controle do valor aduaneiro no País, instituída pelo art. 31 da mesma IN, por meio do qual foi estabelecido que os procedimentos fiscais para verificação da conformidade do valor aduaneiro declarado às regras e disposições estabelecidas na legislação seriam realizados somente após o despacho aduaneiro de importação:*

*Art. 31. Os procedimentos fiscais para verificação da conformidade do valor aduaneiro declarado às regras e disposições estabelecidas na legislação serão realizados após o despacho aduaneiro de importação, sob a responsabilidade da unidade da SRF com jurisdição sobre o domicílio fiscal do importador e que possua atribuição regimental para executar a fiscalização aduaneira.*

Então, o regramento do § 2º, do art. 22, é estabelecer um lapso temporal, dentro do qual o importador, mesmo que venha a ser submetido a procedimento fiscal no seu estabelecimento, esteja amparado para efetuar o pagamento da diferença de impostos, devido em razão da retificação de que trata o § 1º, apenas com os acréscimos legais previstos para recolhimento espontâneo.

Logo, o caráter de definitivo que se estabelece para o valor, nos termos do § 2º deve ficar adstrito aos limites de aplicação dos seguintes §§ 3º e 4º, do mesmo artigo, que tratam da perda das condições inerentes ao recolhimento espontâneo em relação ao pagamento da diferença dos impostos, que venha a ser apurada pela autoridade aduaneira, em procedimento de fiscalização.

Ou seja, a interpretação dos parágrafos do comentado art. 22 deve ter o seguinte alcance, como colocou a decisão de primeira instância:

- *o pagamento da diferença de impostos, nas retificações dentro do prazo estabelecido no § 1º do artigo, será efetuado com os acréscimos legais previstos para recolhimento espontâneo, mesmo que no lapso temporal ali estabelecido o importador venha a ser submetido a procedimento de fiscalização (regra excepcional estabelecida pelo art. 22, para os contratos com cláusula de revisão de preço);*
- *findo o prazo estabelecido no § 1º, o importador que utilizou a regra excepcional do art. 22 equipara-se a todos os outros e, na ocorrência de procedimento de fiscalização em que seja apurada pela autoridade aduaneira diferença de impostos devida, decorrente do descumprimento do disposto no artigo, serão aplicadas contra os importadores inadimplentes as penalidades previstas na legislação, conforme a regra geral.*

Assim, o art. 22, quando trata dos procedimentos fiscais, se refere àqueles realizados de ofício, após o despacho aduaneiro, não trazendo em seu cerne disposições acerca daqueles que devam ser seguidos em casos de solicitação de retificação de DI pelo importador, estes devem seguir os trâmites comuns estabelecidos no art. 45, inc. II, da IN SRF nº 680, de 2 de outubro de 2006, que disciplina o despacho aduaneiro de importação:

*Art. 45. A retificação da declaração após o desembaraço aduaneiro, qualquer que tenha sido o canal de conferência aduaneira ou o regime tributário pleiteado, será realizada:*

*I - [...]*

*II - mediante solicitação do importador, formalizada em processo e instruída com provas de suas alegações e, se for o caso, do pagamento dos tributos, direitos comerciais, acréscimos moratórios e multas, inclusive as relativas a infrações administrativas ao controle das importações, devidos, e do atendimento de eventuais controles específicos sobre a mercadoria, de competência de outros órgãos ou agências da administração pública federal.*

*[...]*

Observe-se, ainda, que o § 5º, do mesmo artigo 45, da IN SRF nº 680/2006 estabelece que:

*[...]*

*§ 5º Ressalvadas as diferenças decorrentes de erro de expedição, as faltas ou acréscimos de mercadoria e as divergências que não tenham sido objeto de solicitação de retificação da declaração pelo importador, que venham a ser apurados em procedimento fiscal serão objeto, conforme o caso, de lançamento de ofício dos tributos incidentes e penalidades cabíveis ou de aplicação da pena de perdimento.*

O que o acima citado § 5º nos diz, em outras palavras, é que as “divergências da declaração que são objeto de solicitação de retificação pelo importador”, caso venham a

---

ser apuradas em procedimento fiscal, não estarão, naquela fiscalização, sujeitas às exações ali elencadas.

É que, como já referenciado, as solicitações de retificação da declaração feitas pelo importador são analisadas em processo administrativo específico, no qual, entre outros, devem ser observados os seguintes pontos, dentre eles-não se pode negar o direito de pedir retificação de DI, seja qual for o canal de verificação ou o regime tributário pleiteado; não há prazo limite para que o importador solicite a retificação da DI, visto que o art. 137 do Decreto-lei nº 37/66 que estabelecia esse prazo foi revogado pela Medida Provisória 135/2003, posteriormente convertida na Lei 10.833/2003; a solicitação de retificação de iniciativa do importador caracteriza a sua espontaneidade, nos termos do art. 138 do Código Tributário Nacional e do art. 102, do Decreto-lei nº 37/66; e que algumas ocorrências relativamente ao comércio exterior redundam na necessidade de se proceder retificações nos valores declarados das DI sem que isso, necessariamente, configure algum ilícito.

Feitas as considerações anteriores, observe-se que, no presente caso concreto, a autoridade administrativa baseou sua autuação no parágrafo único, do art. 88, da MP 2.158-35/02 que estabelece:

*MP 2.158-35/01*

*Art. 88. [...].*

*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.*

As importações em discussão (sulfeto de minério de cobre) se processaram com as prerrogativas inerentes às transações com cláusula de revisão de preços, essa condição foi consignada no momento do registro das DI e as autoridades aduaneiras reconheceram que os valores apresentados naquele momento eram provisórios e seriam posteriormente alterados para os valores definitivos.

O deferimento dos pedidos de retificação das DI para os valores informados pelo importador, de acordo com as faturas definitivas apresentadas, significa o reconhecimento da autoridade administrativa de que os valores de transação definitivos, que se encontravam sob condição suspensiva, são os valores agora declarados pelo importador no momento da solicitação de alteração e que estes coincidem com os preços efetivamente pagos ou a pagar.

Portanto, não há que se falar em “*diferença entre o preço declarado e o preço efetivamente praticado*”, sendo, neste caso, inaplicável a exação imposta à empresa, visto não haver estrita adequação entre o fato e a hipótese legal de incidência, pois não ocorreu fraude, tampouco sonegação e sim uma impontualidade no prazo a ser observado.

Em assim sendo, não há possibilidade de aplicação da multa acima mencionada por falta de subsunção da situação à norma, pois, deve-se aplicar a penalidade em caso de estrita adequação entre a situação fática e a hipótese legal de incidência.

Indevida a aplicação da multa de 100%, prevista no § único do art. 88 da MP 2.158-35/2001, que trata de fraude e sonegação.

Por todo o exposto, não cabe a cobrança da multa aplicada, pelos motivos apresentados, portanto; não merece reparo o voto da decisão de primeira instância.

À vista do exposto, voto por negar provimento ao recurso de ofício.

### **CONCLUSÃO**

Por todo o exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO DE OFÍCIO.

*(assinado digitalmente)*

MÉRCIA      HELENA      TRAJANO      DAMORIM      -      Relator