ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 13830.722552/2013-74

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

Processo nº	13830.722552/2013-74
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**3401-003.430 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	29 de março de 2017
Matéria	COMÉRCIO EXTERIOR - PREÇO - CLASSIFICAÇÃO FISCAL
Recorrente	INF SITE PRODUTOS DE INFORMÁTICA LTDA. - EPP
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Data do fato gerador: 11/08/2009, 10/04/2012

MULTA POR DIFERENÇA ENTRE PREÇO DECLARADO E PREÇO EFETIVAMENTE PRATICADO EM IMPORTAÇÃO. APLICAÇÃO. DESNECESSIDADE DE CARACTERIZAR O FATO COMO FRAUDE, SONEGAÇÃO OU CONLUIO.

Na aplicação da multa de 100% (cem por cento) sobre a diferença entre o preço declarado e o preço efetivamente praticado, prevista no parágrafo único do artigo 88 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, é indiferente se houve fraude, sonegação ou conluio.

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 11/08/2009 a 10/04/2012

MULTA DE 1% (UM POR CENTO) POR CLASSIFICAÇÃO INCORRETA.

É devida a multa de 1% (um por cento) sobre o valor aduaneiro da mercadoria prevista no artigo 84 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, quando a mercadoria for *"classificada incorretamente na Nomenclatura Comum do Mercosul, nas nomenclaturas complementares ou em outros detalhamentos instituídos para a identificação da mercadoria"*.

MULTA DE 1% (UM POR CENTO) POR OMISSÃO OU INCORREÇÃO DE INFORMAÇÃO NAS DECLARAÇÕES DE IMPORTAÇÃO. ARTIGO 69, § 2º, DA LEI Nº 10.833/03. ARTIGO 711 DO REGULAMENTO ADUANEIRO.

É devida a multa de 1% (um por cento) sobre o valor aduaneiro, por ausência de informação do produtor/fabricante e respectivo endereço nas Declarações, informação necessária à determinação do procedimento de controle aduaneiro apropriado, nos termos do artigo 69, § 2º, da Lei nº 10.833/03.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao Recurso Voluntário apresentado, vencido o Conselheiro Augusto Fiel Jorge d'Oliveira (relator), que afastava a aplicação da multa prevista no parágrafo único do artigo 88 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, sendo designado para redigir o voto vencedor em relação à matéria o Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira. O Colegiado reconheceu, por unanimidade, de ofício, que deve ser excluída da base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP-importação e da COFINS-importação a parcela referente ao ICMS e ao valor das próprias contribuições.

ROSALDO TREVISAN - Presidente.

AUGUSTO FIEL JORGE D' OLIVEIRA - Relator.

ELOY EROS DA SILVA NOGUEIRA - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan (Presidente), Hélcio Lafetá Reis, Augusto Fiel Jorge d'Oliveira, Eloy Eros da Silva Nogueira, André Henrique Lemos, Fenelon Moscoso de Almeida, Rodolfo Tsuboi e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco.

Relatório

O processo ora em julgamento decorre de Fiscalização, no bojo da qual foram constatadas as seguintes infrações: *"Declaração Inexata do Valor da Mercadoria (Valor de Transação Incorreto); Omissão ou Prestação Inexata de Informação de Natureza Administrativo-Tributária ou Comercial; e Mercadoria Classificada Incorretamente na NCM – Nomenclatura Comum Do Mercosul"*.

Em conseqüência, foram lançadas *"as diferenças de tributos apuradas acrescidas de multa de ofício e juros, a multa regulamentar de 1% sobre o Valor Aduaneiro, e a multa de 100% sobre a diferença entre o preço declarado e o efetivamente praticado"*. (fls. 659)

Com relação à declaração inexata do valor da mercadoria, a Fiscalização constatou que nas operações de importação realizadas pelo contribuinte diretamente com o fornecedor de produtos de informática estrangeiro denominado Corsair não havia discrepância de preço, se comparadas com operações de importação realizadas por outros contribuintes nacionais com esse mesmo fornecedor.

Porém, a partir de determinada operação de importação, registrada em 12/01/2010, sob a Declaração de Importação nº 10/0058672-5, o contribuinte passou a adquirir mercadorias de outro fornecedor no exterior, denominado Atas. A partir de então, os preços

declarados passaram a ser significativamente menores que os declarados por outros importadores. Segundo o Relatório Fiscal, às fls. 669:

> "Constatamos que a diferença entre os preços declarados pela INF SITE e os declarados por outros importadores são, na grande maioria dos casos, SUPERIORES A 100% (CEM POR CENTO), atingindo o patamar máximo de 382,78%.
>
> A INF SITE importou da ATAS basicamente produtos de informática, tais como: placamãe, placa de memória, fonte de alimentação, cooler, monitor, placa de vídeo, gabinete e mouse.
>
> Ao fornecer esses produtos a preços tão vantajosos, seria natural que a ATAS ampliasse seu rol de clientes no Brasil, mas não foi isso que aconteceu. Não encontramos nenhum outro contribuinte nacional que tenha importado esses mesmos produtos da ATAS".

Com isso, a Fiscalização realizou análises adicionais sobre os preços das mercadorias importadas pelo contribuinte e, em 10/05/2012, compareceu ao estabelecimento do contribuinte, para dar início a ação fiscal, intimando o contribuinte a apresentar documentos e esclarecimentos sobre as operações de importação sob análise (fls. 02-04).

O contribuinte apresentou resposta na petição de fls. 19-20 dos autos, merecendo destaque os seguintes questionamentos e respostas, além de consideração feita pela Fiscalização a respeito:

> "14- Contrato de Compra e Venda com o exportador estrangeiro relativo às mercadorias importadas por meio das DIs relacionadas.
>
> RESPOSTA: "Referente ao item 14 – Contrato de Compra e Venda com o exportador, a empresa não possui estes documentos. Nas operações não existiam contratos formais de compra e venda. As tratativas negociais eram feitas por meio de telefonemas, ou em tempo real com programas de comunicação (MSN ou Skype). Além do que, algumas das negociações eram realizadas por meio de empresas intermediárias responsáveis por buscar o melhor preço, produtos junto das empresas fabricantes ou fornecedores".
>
> 15- Correspondências trocadas com o exportador estrangeiro relativas às negociações das mercadorias importadas por meio das DIs relacionadas (para verificação, por exemplo, de existência de descontos).
>
> RESPOSTA: "Referente ao item 15 – Correspondências trocadas com o exportador, não temos estes documentos. Não há troca de correspondência. A empresa nunca recebeu catálogos, folders ou qualquer outro meio de divulgação de produtos. Tais eram procurados via internet ou então eram indicados por pessoas que trabalham no mesmo ramo de atividade".
>
> Nesse ponto frisamos que a ATAS sequer possui site de vendas na internet, algo incomum para os ditames do comércio atual. Outro ponto a se destacar é o fato de não haver troca de correspondências com o exportador. A INF SITE

também não informou quem seriam essas "pessoas" que indicavam os produtos.

16- Lista oficial de preços do Exportador estrangeiro.

RESPOSTA: "Referente ao item 16 – Lista Oficial de preços do exportador: não temos este documento. As cotações eram feitas via internet e também por meio de empresas intermediárias que se responsabilizam por fazer as cotações em diversas empresas no exterior.

Assim o fechamento do preço se dava por menor preço das mercadorias encontradas. Era a empresa intermediária que entrava em contato com o exportador, negociava os preços, forma de pagamento e depois os repassava para a empresa". (fls. 673)

Após, o contribuinte foi intimado novamente, em termo em que a Fiscalização faz *"algumas considerações, inclusive a de que outros importadores declaravam valores três vezes maiores que suas importações"*, e solicita esclarecimentos (fls. 492 a 494), tendo a resposta sido apresentada conforme fls. 495-496. Abaixo, destaco novamente os questionamentos e respostas que me parecem mais relevantes:

1- Existe vinculação entre as empresas INF SITE e ATAS? Havendo vinculação, tal fato afetou o preço das mercadorias?

RESPOSTA:"Não, a não ser, relação comercial."

7- Existe entre a INF SITE e a ATAS algum contrato de fornecimento? Abrangendo quais mercadorias?

RESPOSTA:"Não existe contrato formal firmado. A empresa ATAS atende as solicitações à medida dos pedidos feitos pela Infsite".

8- As importações foram mediadas, no Brasil ou no exterior, por algum agente ou corretor?

Caso positivo, EXPLICAR DETALHADAMENTE como opera este agente ou corretor, COMO são fixadas as comissões ou corretagens, e QUEM as pagou.

RESPOSTA: "Não há agente comissionado."

7- Houve nas importações de mercadorias da ATAS algum benefício de desconto? De quanto? Qual a razão?

RESPOSTA: "Não houve benefício concedido. Os preços foram estipulados pela empresa ATAS e pagos pela Infsite".

9- Como foram negociados os valores de cada importação (por e-mail, fax, telefone, etc)?

RESPOSTA: "As negociações foram mantidas pela internet por meio dos programas chamados Skype ou MSN, por meio de digitação ou conferência".

10- Apresentar documentos/correspondências/elementos que embasaram as negociações de valores de cada processo de importação.

RESPOSTA: "Em razão do tipo de negociação explicada no item anterior, os documentos solicitados inexistem. Informa que os valores pagos estão registrados nas DI's, bem como, relacionados nos contratos de câmbio."

11- Esclarecer/justificar as razões para que os valores declarados nas suas importações, ONDE O EXPORTADOR É A EMPRESA ATAS, sejam tão inferiores às importações de MERCADORIAS IDÊNTICAS, ADQUIRIDAS DO MESMO PAÍS DE EXPORTAÇÃO, efetuadas por outros importadores nacionais de outros fornecedores.

RESPOSTA: "A empresa Infsite não sabe informar. Tal solicitação deve ser feita junto ao exportador, pois a Infsite desconhece os mecanismos internos da empresa ATAS, como por exemplo, compra em grande quantidade; aquisição direta do fabricante, compra de ponta de estoque, enfim, várias formas."

b) Apresentar os documentos de exportação das mercadorias no exterior (Declaração de Exportação registrada na Aduana do país exportador), relativamente às Declarações de Importação constantes do Termo de Início do Procedimento Fiscal. Lembramos que tais documentos JÁ FORAM ANTERIORMENTE SOLICITADOS no Termo de Início do Procedimento Fiscal datado de 07/05/12, E REITERADOS por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 0002, datado de 18/09/12.

RESPOSTA: "A empresa já diligenciou junto ao exportador para obter os documentos referidos neste item. Ocorre que, foi informado para a empresa que serão enviados documentos relativos aos últimos 12 meses, pois a empresa exportadora, segundo informações de seu funcionário, não está obrigada a guardar documentos superiores a esta data." (fls. 674-676)

Nessa etapa, a Fiscalização chegou a algumas conclusões mais firmes sobre o valor declarado nas operações de importação do contribuinte, emitindo uma última notificação para dar ciência ao contribuinte de suas conclusões, oportunizando, ainda, uma derradeira chance de apresentação de documentos e informações para fundamentar o valor por ele adotado.

O contribuinte, todavia, quedou-se inerte. Nos termos do Relatório Fiscal:

"Diante dos vários indícios e questionamentos o importador não logrou, em nenhum momento, apresentar documentação complementar ou esclarecimentos que demonstrassem, de forma inequívoca, que o preço por ele declarado corresponde a uma transação comercial normal não influenciado por vinculações, condições ou contraprestações, nem viciada por fraude, levando a fiscalização a concluir que os preços declarados não merecem fé.

Seguindo os princípios estabelecidos no Acordo, emitimos a Notificação (fls. 502 a 503) cientificando a INF SITE de que o valor de transação declarado

não foi aceito, facultando-lhe a apresentação de documentos/esclarecimentos adicionais que pudessem, eventualmente, reverter essa tese. Contudo, decorrido o prazo estabelecido na Notificação, a INF SITE não se manifestou". (fls. 680)

Diante disso, a Fiscalização concluiu por não aceitar o valor aduaneiro declarado pelo contribuinte, elencando às fls. 680-681 dos autos os fundamentos que levaram a essa decisão:

"1- quando importados diretamente da CORSAIR, que é também fabricante de vários produtos, os preços declarados pela INF SITE se mostraram compatíveis com o de outros importadores nacionais;

2- a partir do momento em que passou a importar da ATAS, os preços declarados apresentaram discrepâncias injustificadas em relação aos preços declarados por outros importadores nacionais para mercadorias idênticas;

3- a INF SITE declarou que não houve nenhum benefício de desconto nas negociações que justificasse preços tão baixos;

4- a INF SITE declarou não possuir contrato de compra e venda e nem correspondências trocadas com o exportador que embasaram as negociações de valores dos processos de importação;

5- perguntado no Termo de Intimação Fiscal nº 0003 se as importações foram mediadas por algum agente ou corretor, respondeu que NÃO (fls. 495 a 496). No entanto, em resposta aos itens 14 e 16 (fls. 19 a 20) do Termo de Início do Procedimento Fiscal, afirmou que "Além do que, algumas das negociações eram realizadas por meio de empresas intermediárias responsáveis por buscar o melhor preço, produtos junto das empresas fabricantes ou fornecedores" e que "As cotações eram feitas via internet e também por meio de empresas intermediárias que se responsabilizam por fazer as cotações em diversas empresas no exterior. Assim o fechamento do preço se dava por menor preço das mercadorias encontradas. Era a empresa intermediária que entrava em contato com o exportador, negociava os preços, forma de pagamento e depois os repassava para a empresa."

6- as Export Declaration relativas aos últimos 12 meses, que declarou que seriam enviadas, nunca foram apresentadas à fiscalização;

7- nenhum outro contribuinte nacional importou da ATAS produtos de informática dos tipos importados pela INF SITE, apesar de os preços da ATAS serem bem convidativos;

8- a ATAS sequer possui endereço na internet para divulgação de seus produtos, algo incomum e raro em tempos de globalização, especialmente tratando-se de empresa que realiza exportações, colocando sob suspeição as operações envolvendo essa empresa;

9- a diferença entre os preços declarados pela INF SITE e os de outros importadores nacionais chegam, na grande maioria dos casos, a mais de 100%, atingindo o patamar máximo de 382,78%, sem qualquer justificativa plausível para tamanha discrepância;

> 10- não se trata de inversão do ônus da prova, pois conforme disposto no próprio AVA, a administração aduaneira tem o direito de se assegurar da exatidão do valor aduaneiro declarado quando houver dúvidas fundamentadas, cabendo ao importador a comprovação desse valor, seja por meio de esclarecimentos, seja apresentando documentação complementar de cunho comercial".

Nessa etapa, atentem i. Conselheiros para o rumo que a Fiscalização tomou, pois será relevante para a análise que será realizada mais a frente.

Em razão da não-aceitação do valor declarado nas operações de importação pelos fundamentos que acabam de ser expostos, a Fiscalização apurou um novo preço das mercadorias, com base no Acordo de Valoração Aduaneira, conforme a seguir:

> "1- descaracterizado o valor de transação declarado (1º método), foi utilizado o método subseqüente, qual seja, o valor de transação de mercadorias idênticas;
>
> 2- consoante o disposto no parágrafo 3 do Artigo 2 do Acordo, quando encontrado mais de um preço de mercadorias idênticas, o mais baixo deles foi adotado;
>
> 3- Para cada produto foi construída uma tabela indicando a Declaração da INF SITE e as Declarações que serviram de paradigmas na apuração do NOVO PREÇO UNITÁRIO;
>
> 4- o NOVO Valor Aduaneiro de cada adição foi determinado da seguinte forma: Valor Aduaneiro declarado + (NOVO Preço Unitário apurado – Preço Unitário declarado) x quantidade;
>
> 5- A apuração do NOVO Preço Unitário foi efetuada analisando cada Declaração de Importação isoladamente, produto por produto;"

Com isso, elaborou a tabela de fls. 771 e seguintes, com a coluna "novo valor aduaneiro", que serviu de base de cálculo para o Imposto de Importação ("II"), e a coluna "Diferença Apurada", que serviu de base para a aplicação da multa de 100% (cem por cento) sobre a diferença entre o valor declarado e o efetivamente praticado, lançados no Auto de Infração lavrado ao final da Fiscalização.

Além da nova apuração do valor aduaneiro, a Fiscalização verificou que o contribuinte omitiu ou prestou de forma incorreta o nome fabricante, em determinadas Declarações de Importação. De acordo com o Relatório Fiscal: *"A ATAS, informada como fabricante, é na realidade uma empresa comercial, e não produz as mercadorias por ela exportadas. Os nomes dos reais fabricantes das mercadorias foram obtidos em pesquisas realizadas na internet. Ressaltamos que a procura pelos reais fabricantes não era de todo necessária, uma vez que a simples declaração incorreta do fabricante, ou sua omissão, já é suficiente para caracterizar a infração"*.

Outra infração apontada pela Fiscalização foi a incorreta classificação fiscal de três tipos de mercadorias importadas pelo contribuinte, "fontes de alimentação", "placas-mãe" e "placas de memória", em determinadas operações de importação.

Conforme consta no auto de infração lavrado, às fls. 508:

> "O importador INF SITE, por meio das Declarações de Importação abaixo relacionadas submeteu a despacho as seguintes mercadorias: Fontes de Alimentação, classificando-as nos códigos 8473.30.42, 8473.50.90 e 8504.31.11; Placas-mãe, classificando-as no código 8473.30.42; e Placas de Memória, classificando-as no código 8504.31.11.
>
> Ocorre que tais mercadorias devem ser classificadas da seguinte maneira: as Fontes de Alimentação, no código 8504.40.90; as Placas-mãe, no código 8473.30.41; e as Placas de Memória, no código 8473.30.42".

Em decorrência das infrações narradas, como já adiantado, foram lançadas: **(i)** as diferenças dos tributos incidentes na importação, II, Imposto sobre Produtos Industrializados vinculado à importação ("IPI-Importação"), Contribuição para o Programa de Integração Social vinculado à importação ("PIS-Importação"), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social vinculado à importação ("COFINS-Importação"), acrescidos de multa de ofício no percentual de 75% (setenta e cinco por cento); **(ii)** multa pela declaração inexata do valor da mercadoria, com fundamento legal no artigo 88 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, além do artigo 703 do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759/2009, "RA") e Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 17/2004; **(iii)** multa de 1% (um por cento) sobre o valor aduaneiro, nas Declarações de Importação em que não há ou há informação incorreta do produtor/fabricante, com fundamento legal no artigo 84, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 combinado com artigo 69, parágrafos 1º e 2º, inciso I, da Lei nº 10.833/03; **(iv)** multa de 1% (um por cento) sobre o valor aduaneiro, por erro de classificação fiscal, com fundamento legal no inciso I, do art. 84, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001; e **(v)** multa de 100% (cem por cento) sobre a diferença entre o preço declarado e o efetivamente praticado, com fundamento legal no parágrafo único do artigo 88 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

Em 10/12/2013, conforme fls. 805, o contribuinte foi cientificado do lançamento, que trata de fatos geradores ocorridos entre 11/08/2009 a 10/04/2012, apresentando em 09/01/2014 Impugnação, que foi julgada improcedente, na sessão do dia 16/09/2014, pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Recife ("DRJ"), em acórdão que possui a seguinte ementa:

> "ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA
>
> Período de apuração: 11/08/2009 a 10/04/2012
>
> Confisco. Vedação Constitucional
>
> A vedação ao confisco prevista na CF é dirigida ao legislador. Tal princípio orienta a produção da norma legal, que deve observar a capacidade contributiva e não pode dar à obrigação tributária a conotação de confisco. Uma vez positivada a norma, é dever da autoridade administrativa fiscal aplicá-la, sem espaço para exercer qualquer discricionariedade, e independentemente dos efeitos que se produzam, por ser o lançamento uma atividade vinculada. É de se presumir, contudo, que a lei aprovada nos moldes constitucionais tenha estabelecido multas dentro dos limites constitucionais confirmados pelos crivos dos Poderes Legislativo e Executivo.

Subfaturamento. Fraude. Multa administrativa.

Na ocorrência de infração administrativa ao controle das importações, nos termos do art. 88, parágrafo único, da MP nº 2.158-35, de 2001, e art. 633, inc. I, do Regulamento Aduaneiro, de 2002, cabe a aplicação da multa de 100% sobre a diferença entre o preço declarado e o preço arbitrado.

Cálculo de Juro à Taxa Selic.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios dos débitos para com a Fazenda Nacional são equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - Selic para títulos federais, acumulados mensalmente para fatos geradores ocorridos a partir de 01.01.95.

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 11/08/2009 a 10/04/2012

Classificação incorreta na NCM. Multa proporcional ao valor aduaneiro.

Fonte de Alimentação, Placa Mãe e Placa de Memória classificam-se nos códigos NCM/TEC e NBM/TIPI 8504.40.90, 8473.30.41 e 8473.30.42, respectivamente, de acordo com as Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI) nºs 1 e 6 e Regra Geral Complementar (RGC) nº 1.

A classificação incorreta das mercadorias na NCM enseja a cobrança da multa de 1% sobre o seu valor aduaneiro.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Período de apuração: 11/08/2009 a 10/04/2012

Fraude no preço praticado na importação. Majoração da base de cálculo. Reclassificação das mercadorias. Elevação da alíquota do II. Diferença do II a recolher. Multa de ofício.

No caso de fraude, em que não for possível a apuração do preço efetivamente praticado na importação, a base de cálculo do tributo será determinada mediante arbitramento do preço das mercadorias, com base no critério previsto no art. 88, inc. I, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001 - preço de exportação para o Brasil, de mercadoria idêntica ou similar. Na hipótese de reclassificação das mercadorias submetidas ao arbitramento, aplicar-se-ão as alíquotas do II correspondentes aos códigos para os quais elas foram redirecionadas, devendo ser recolhida a diferença desse tributo, acrescida de multa de ofício.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Data do fato gerador: Período de apuração: 11/08/2009 a 10/04/2012

Fraude no preço praticado na importação. Majoração da base de cálculo. Reclassificação das mercadorias. Diferença do tributo a recolher. Multa de ofício.

No caso de fraude, em que não for possível a apuração dos preços efetivamente praticados nas importações, a base de cálculo do tributo será determinada mediante arbitramento do preço das mercadorias, com base no critério previsto no art. 88, inc. I, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001 - preço de exportação para o Brasil, de mercadoria idêntica ou similar. Na hipótese de reclassificação das mercadorias submetidas ao arbitramento, aplicar-se-ão as alíquotas do IPI correspondentes aos códigos para os quais elas foram reposicionadas, devendo ser recolhida a diferença desse tributo, acrescida de multa de ofício.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 11/08/2009 a 10/04/2012

Fraude no preço praticado na importação. Majoração da base de cálculo. Reclassificação das mercadorias. Diferença da Contribuição Social a recolher. Multa de ofício.

Alterada a base de cálculo dos tributos e reclassificadas as mercadorias, deverá ser recolhida a diferença do PIS/Pasep, acrescida de multa de ofício.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Fraude no preço praticado nas importações. Majoração da base de cálculo. Reclassificação das mercadorias. Diferença da Contribuição Social a recolher. Multa de ofício.

Período de apuração: 11/08/2009 a 10/04/2012

Alterada a base de cálculo dos tributos e reclassificadas as mercadorias, deverá ser recolhida a diferença do PIS/Pasep, acrescida de multa de ofício".

O contribuinte, ora Recorrente, tomou ciência dessa decisão em 15/10/2014, conforme documento de fls. 914, e apresentou tempestivo Recurso Voluntário no dia 14/11/2014, conforme fls. 915, pelo qual pede a extinção do lançamento tributário, pelos seguintes motivos: **(i)** a fiscalização teria se valido de presunções para realizar o lançamento e, em se tratando de direito administrativo, não se admitiria a presunção e a inversão do ônus da prova; não teria restado comprovado o fato jurídico tributário; caberia à Fiscalização comprovar a divergência entre a "Export Declaration" e a Declaração de Importação e não ao contribuinte; a interpretação correta seria que a "Export Declaration" seria a prova cabal que deve ser apresentada pelo Fisco de que o contribuinte efetivamente subvalorizou as mercadorias importadas; **(ii)** haveria ofensa ao princípio da verdade material, pois o Fiscal não teria obtido sucesso na demonstração de suas alegações, pois não teria conseguido comprovar que os valores declarados pelo contribuinte nas Declarações de Importação configurou omissão de informação ou subvaloração; **(iii)** ofensa ao princípio da moralidade; **(iv)** existiria vício insanável no lançamento tributário, **(v)** inconstitucionalidade das multas aplicadas, nos percentuais de 100% (cem por cento), e de 75% (setenta e cinco por cento), por terem caráter confiscatório; **(vi)** haveria ofensa ao princípio da isonomia na cominação da multa de 1% (um

por cento) sobre o valor aduaneiro, em razão de omissão ou prestação de informação incorreta; e **(vii)** seria inaplicável a taxa SELIC sobre os débitos tributários.

Em seguida, os autos do processo foram remetidos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ("CARF") e distribuídos à minha relatoria, em sessão ocorrida no dia 17/03/2016.

É o relatório.

Voto Vencido

Ementa do Voto Vencido:

"DISTINÇÃO ENTRE SUBVALORAÇÃO E SUBFATURAMENTO.

No curso do procedimento de Fiscalização, a autoridade aduaneira poderá entender que há apenas uma subvaloração nas operações de importação, com atribuição diferente do real, hipótese na qual, deverá apurar um novo valor aduaneiro, para cobrança dos tributos devidos, adotando para tanto as normas dispostas no Acordo de Valoração Aduaneira, conforme previsto no artigo 84 do RA.

Na hipótese em que a autoridade aduaneira entender que está diante de uma conduta mais grave por parte do importador e que, nas operações de importação fiscalizadas, há fraude e/ou simulação, com a prática de atos que importem subfaturamento ou que configurem dano ao erário, como a ocorrência de interposição fraudulenta, deverá caracterizar a ocorrência da infração, que poderá levar, no caso de dano ao erário, à aplicação de pena de perdimento, e no caso de subfaturamento, à aplicação de multa de 100% (cem por cento) do valor da diferença entre o preço declarado e o efetivamente praticado na importação, quando a prova colhida na Fiscalização permitir que se chegue a esse valor, ou na sua impossibilidade, entre o preço declarado e o que for apurado, não com base no artigo 84 do RA, mas por arbitramento, pelo disposto no artigo 86 do RA.

O Acordo de Valoração Aduaneira não foi idealizado para aplicação em operações fraudulentas, que tem tratamento específico pela legislação de cada país, encontrando-se, no Brasil, disciplinada no artigo 86 do RA.

SUBVALORAÇÃO. SUBFATURAMENTO. MULTA DE 100% (CEM POR CENTO) PREVISTA NO ARTIGO 88 DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 2.158-35/2001

Nos termos do caput do artigo 88 e de seu parágrafo único, nos casos de fraude, sonegação ou conluio, duas hipóteses podem ocorrer: (i) a Fiscalização poderá obter todos os elementos de prova para determinar o preço efetivamente praticado na operação de importação (quando, por exemplo, é capaz de levantar correspondências, contratos, provas de pagamentos, em que demonstre o preço efetivamente praticado, diverso do declarado às autoridades aduaneiras); ou (ii) a Fiscalização logra juntar

> documentação suficiente para provar a fraude, porém, não detém elementos suficientes para se chegar ao preço efetivamente praticado, hipótese na qual deverá arbitrar o preço da mercadoria.
>
> Nessas duas hipóteses, posto que configurada fraude, sonegação ou conluio, deve ser cominada a penalidade prevista no parágrafo único, tenha o preço sido arbitrado ou não. Esse, portanto, o sentido de se mencionar que a base de cálculo da penalidade, além da diferença "entre o preço declarado e o preço arbitrado", será a diferença "entre o preço declarado e o preço efetivamente praticado", conforme o caso.
>
> A penalidade prevista no artigo 88 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 é aplicável apenas quando ficar caracterizada a fraude ideológica que permite a prática do subfaturamento, sendo descabida nos casos de subvaloração".

Conselheiro Augusto Fiel Jorge d' Oliveira

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos para a sua admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Da nova apuração dos valores declarados na operação de importação

Subvaloração e Subfaturamento

Nas operações de importação, o valor aduaneiro da mercadoria é base de cálculo do II e também do IPI-Importação, PIS-Importação, COFINS-Importação e ICMS, sendo obtido a partir das normas previstas no Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio - GATT 1994.

Esse Acordo prevê 6 (seis) diferentes métodos para a apuração do valor aduaneiro. Deve ser adotado preferencialmente o valor aduaneiro previsto no Artigo 1, que *"será o valor da 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"*.

Porém, caso não seja possível a aplicação do preferencial valor da transação, o Acordo determina que o valor aduaneiro seja apurado pelos 6 (seis) métodos substitutivos previstos nos Artigos 2º, 3º, 4º, 5º, 6º e 7º do Acordo, de forma sucessiva, até que se chegue ao primeiro método capaz de determinar o valor aduaneiro.

Quando o importador declara um valor aduaneiro inferior ao valor aduaneiro declarado em outras operações de importação de mercadorias idênticas ou similares, realizadas por ele ou por outros importadores, tal fato não levará necessariamente a não aceitação do valor aduaneiro pela autoridade aduaneira do país de importação, mas, por outro lado, não impede que a autoridade aduaneira tome medidas para verificação da veracidade e exatidão de quaisquer elementos envolvidos na operação de importação.

Nesse sentido, é a orientação da Opinião Consultiva nº 2.1 do Comitê Técnico de Valor Aduaneiro, da Organização Mundial de Aduanas ("OMA"), que consta no Anexo Único da Instrução Normativa SRF nº 18/2003:

> "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". (grifos nossos)

Por oportuno, o Artigo 17 do Acordo estabelece que: *"Nenhuma disposição deste Acordo poderá ser interpretada como restrição ou questionamento dos direitos que têm as administrações aduaneiras de se assegurarem da veracidade ou exatidão de qualquer afirmação, documento ou declaração apresentados para fins de valoração aduaneira"*.

Assim, no Brasil, o RA prevê em seu artigo 76 que: *"Art. 76. Toda mercadoria submetida a despacho de importação está sujeita ao controle do correspondente valor aduaneiro. Parágrafo único. O controle a que se refere o caput consiste na verificação da conformidade do valor aduaneiro declarado pelo importador com as regras estabelecidas no Acordo de Valoração Aduaneira"*.

Nesse procedimento de controle, a autoridade aduaneira abre a oportunidade de o importador apresentar documentos e informações que justifiquem o valor de transação declarado, sendo certo que cabe ao importador, nos termos do artigo 18 do RA, a manutenção, pelo prazo decadencial, de uma série de documentos relativos às operações que realiza. É ler:

> "Art. 18. O importador, o exportador ou o adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem têm a obrigação de manter, em boa guarda e ordem, os documentos relativos às transações que realizarem, pelo prazo decadencial estabelecido na legislação tributária a que estão submetidos, e de apresentá-los à fiscalização aduaneira quando exigidos (Lei nº 10.833, de 2003, art. 70, caput):
>
> § 1o Os documentos de que trata o caput compreendem os documentos de instrução das declarações aduaneiras, a correspondência comercial, incluídos os documentos de negociação e cotação de preços, os instrumentos de contrato comercial, financeiro e cambial, de transporte e seguro das mercadorias, os registros contábeis e os correspondentes documentos fiscais, bem como outros que a Secretaria da Receita Federal do Brasil venha a exigir em ato normativo (Lei no 10.833, de 2003, art. 70, § 1o)".

Dessa maneira, caso o importador **(i)** não apresente qualquer documento e/ou informação relevante ou **(ii)** tal documento/informação seja insuficiente para amparar as operações realizadas **e** a autoridade aduaneira entenda que existem motivos para duvidar do valor declarado, ela poderá decidir pela não aceitação do valor aduaneiro considerado pelo importador, o que deve ser feito de forma fundamentada, com as explicações e provas pertinentes, seguindo o disposto no artigo 82 do RA, *in verbis*:

> "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".

Nessa hipótese, uma vez não sendo aceito o valor aduaneiro declarado pelo importador, duas possibilidades se abrem para a autoridade aduaneira, no curso da Fiscalização.

Pelo trabalho realizado até então, intimações ao importador, respostas do importador com documentos e informações sobre as operações de importação realizadas, comparação entre os valores aduaneiros declarados nas operações de importação do contribuinte fiscalizado com outras operações de importação, do mesmo contribuinte ou de outros contribuintes, dentre outras atividades no curso da fiscalização, poderá a autoridade aduaneira entender que há apenas uma *subvaloração* nas operações de importação, com atribuição de valor diferente do real, hipótese na qual, deverá apurar um novo valor aduaneiro, para cobrança dos tributos devidos, adotando para tanto as normas dispostas no Acordo de Valoração Aduaneira, conforme previsto no artigo 84 do RA, abaixo:

> "Art. 84. O valor aduaneiro será apurado com base em método substitutivo ao valor de transação, no caso de descumprimento de obrigação referida no caput do art. 18, se relativo aos documentos comprobatórios da relação comercial ou aos respectivos registros contábeis, quando houver dúvida sobre o valor aduaneiro declarado (Lei nº 10.833, de 2003, art. 70, inciso I, alínea "a")".

Por outro lado, a autoridade aduaneira poderá entender que está diante de uma conduta mais grave por parte do importador e que, nas operações de importação fiscalizadas, há fraude e/ou simulação, com a prática de atos que importem *subfaturamento* ou que configurem dano ao erário, como a ocorrência de *interposição fraudulenta*.

Nesse caso, deverá caracterizar a ocorrência da infração, que poderá levar, no caso de dano ao erário, à aplicação de pena de perdimento, e no caso de *subfaturamento*, à aplicação de multa de 100% (cem por cento) do valor da diferença entre o preço declarado e o efetivamente praticado na importação, quando a prova colhida na Fiscalização permitir que se chegue a esse valor, ou na sua impossibilidade, entre o preço declarado e o que for apurado, não com base no artigo 84 do RA, mas por arbitramento, pelo disposto no artigo 86 do RA, a seguir:

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

> I - fraude, sonegação ou conluio, quando não for possível a apuração do preço efetivamente praticado na importação (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 88, caput); e
>
> II - descumprimento de obrigação referida no caput do art. 18, se relativo aos documentos obrigatórios de instrução das declarações aduaneiras, quando existir dúvida sobre o preço efetivamente praticado (Lei nº 10.833, de 2003, art. 70, inciso II, alínea "a").
>
> Parágrafo único. O arbitramento de que trata o caput será realizado com base em um dos seguintes critérios, observada a ordem seqüencial (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 88, caput; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 70, inciso II, alínea "a"):
>
> I - preço de exportação para o País, de mercadoria idêntica ou similar; ou
>
> II - preço no mercado internacional, apurado:
>
> a) em cotação de bolsa de mercadoria ou em publicação especializada;
>
> b) mediante método substitutivo ao do valor de transação, observado ainda o princípio da razoabilidade; ou
>
> c) mediante laudo expedido por entidade ou técnico especializado".

Isso porque, o Acordo de Valoração Aduaneira não foi idealizado para aplicação em operações fraudulentas. Nesse tipo de operação, não há que se falar em valor aduaneiro de mercadoria, pois cada país estabelece em sua legislação o tratamento a ser dado e a forma de determinação do valor a ser considerado para a mercadoria importada, para fins de cobrança dos tributos. No Brasil, a forma de apuração desses valores se encontra no supracitado artigo 86 do RA.

Por esse motivo, a Instrução Normativa SRF nº 327/2003, que estabelece normas e procedimentos para a declaração e o controle do valor aduaneiro de mercadoria importada, afirma em seu artigo 38: *"Art. 38. O disposto nesta norma não se aplica aos casos em que se verifique elemento indiciário de fraude, sonegação ou conluio, envolvendo o valor aduaneiro declarado, hipótese em que serão adotados, pela autoridade aduaneira da unidade da SRF que identificar o fato, os procedimentos especiais de controle aduaneiro previstos na legislação específica"*.

Análise do caso concreto

Esse, portanto, o motivo para o destaque no Relatório a respeito do rumo que tomou a Fiscalização.

Como se verifica do exame do Relatório Fiscal, após a Fiscalização não aceitar o valor aduaneiro declarado pelo ora Recorrente e apresentar a decisão fundamentada a que faz referência o artigo 82 do RA, ela procedeu à nova apuração de um "valor aduaneiro" seguindo exatamente as normas do Acordo de Valoração Aduaneira.

Para que não restem dúvidas, transcrevo abaixo trecho em que a Fiscalização explicita a forma de apuração do novo valor aduaneiro, às fls. 681-682 dos autos:

> "O Acordo de Valoração prevê que os seis métodos de valoração deverão ser utilizados na seqüência, ou seja, somente na impossibilidade de aplicação do 1º método é que se aplica o 2º, e assim sucessivamente, ressalvando apenas que é facultada ao importador a inversão da ordem de aplicação do 4º e 5º métodos.
>
> Pelo Acordo, quando o valor aduaneiro não puder ser determinado de acordo com as disposições do Artigo 1, deveria normalmente haver um processo de consultas entre a administração aduaneira e o importador, com o objetivo de estabelecer uma base de valoração de acordo com o disposto nos Artigos 2 (mercadorias idênticas) ou 3 (mercadorias similares).
>
> (...) Como os Artigos 2 e 3 do Acordo somente se aplicam a mercadorias produzidas no mesmo país que as mercadorias objeto de valoração, emitimos o Termo de Intimação Fiscal nº 0004 (fls. 497 a 499) a fim de que o importador informasse o real país de origem dessas mercadorias. A resposta foi que essas mercadorias foram produzidas na CHINA e TAIWAN (fls. 500 a 501).
>
> Descaracterizado o valor de transação declarado, aplicamos o 2º método de valoração, ou seja, o valor de transação de mercadorias idênticas. Na aplicação desse método, as mercadorias importadas e as que servirem de paradigmas devem, necessariamente, ter a mesma origem. Esta foi basicamente a razão pela qual emitimos o Termo de Intimação Fiscal nº 0004.
>
> Pelo disposto no parágrafo 3 do Artigo 2 do Acordo, quando encontrado mais de um preço de mercadorias idênticas, o mais baixo deles foi utilizado na determinação do valor aduaneiro das mercadorias importadas.
>
> Antes da apuração do NOVO PREÇO UNITÁRIO, e consequentemente do Valor Aduaneiro, são necessários alguns esclarecimentos:"

E assim realizou a nova apuração dos valores aduaneiros para cada Declaração de Importação, conforme as tabelas que se encontram no Relatório Fiscal às fls. 683 e seguintes.

Trata-se, dessa maneira, de lançamento decorrente de *subvaloração* e não de *subfaturamento*.

Apesar disso, na lavratura do Auto de Infração (fls. 523 dos autos), estão apontados como fundamento legal, além do artigo 86, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, que corresponde ao artigo 84 do RA, que trata da apuração do valor aduaneiro nos casos de *subvaloração*, os artigos 88, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, e o artigo 70, inciso II, alínea "b", item 2, da Lei nº 10.833/2003, que correspondem ao artigo 86 do RA e tratam do *arbitramento do preço*, nas hipóteses de fraude e descumprimento do artigo 18 do RA em relação a documento obrigatório, procedimento que não foi feito na Fiscalização.

Na decisão recorrida, a nova apuração do valor aduaneiro das mercadorias importadas pela Recorrente foi mantida, em razão da falta de demonstração pela Recorrente de que os valores por ela declarados mereceriam fé, seguindo a decisão recorrida o equívoco, a

meu ver, do fundamento legal apontado no lançamento, ao entender que a "nova apuração" seria, na realidade, um arbitramento, realizado com fundamento no artigo 88, inciso I, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001. Vejam abaixo:

> "Diante dos inúmeros indícios e questionamentos, o importador não logrou, em nenhum momento, durante a investigação e nem em suas razões de defesa, apresentar documentação complementar ou esclarecimentos que demonstrassem, de forma inequívoca, que o preço por ele declarado correspondeu a uma transação comercial normal, não influenciado por vinculações, condições ou contraprestações, nem viciada por fraude, levando à conclusão de que os preços declarados não merecem fé.
>
> Ressalte-se, ainda, que, cientificada a Inf. Site de que o valor de transação declarado não fora aceito, tendo-lhe sido facultada a apresentação de documentos/esclarecimentos adicionais que pudessem, eventualmente, reverter essa tese, a empresa não se manifestou, na fase de apuração fiscal e, muito menos, no presente contencioso.
>
> Não tendo sido possível a apuração dos preços efetivamente praticados nas importações e comprovada a fraude pela fiscalização, a base de cálculo dos tributos foi determinada mediante arbitramento dos preços das mercadorias, de acordo com o critério previsto no art. 88, inc. I, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001 (preço de exportação para o Brasil de mercadorias idênticas ou similares)"

A Recorrente, por sua vez, alega que a fiscalização teria se valido de presunções para realizar o lançamento, não podendo se admitir a inversão do ônus da prova. Além disso, a Fiscalização não teria demonstrado a ocorrência do fato gerador. Com isso, haveria violação ao princípio da verdade material, pois o Fiscal não teria obtido sucesso na demonstração de suas alegações, pois não teria conseguido comprovar que os valores declarados pelo contribuinte nas Declarações de Importação configuraram omissão de informação ou subvaloração.

Quanto à não apresentação da "Export Declaration", a Recorrente afirma que caberia à Fiscalização comprovar a divergência entre a "Export Declaration" e a Declaração de Importação e que para provar a subvaloração das mercadorias esse documento deveria ser apresentado pelo Fisco.

Nesse ponto, com razão a decisão recorrida.

No que se refere às presunções, a Fiscalização não partiu de um fato conhecido para presumir a ocorrência de um fato desconhecido.

O procedimento de apuração de novo valor aduaneiro se inicia quando a autoridade aduaneira verifica que os preços declarados são inferiores aos preços declarados em outras operações, com mercadorias idênticas ou similares. Nesse caso, comparando operações realizadas pelo próprio Recorrente com mercadorias idênticas, mas com outro exportador, foi constatado que o valor declarado era significativamente inferior. O mesmo ocorreu pela comparação com operação de importação de mercadorias idênticas realizadas por outros contribuintes, nos quais se encontrou diferenças de até 300% (trezentos por cento).

Portanto, a Fiscalização não se utilizou de presunções para iniciar o procedimento, mas da análise do cotejo entre as declarações de importação apresentadas pelo Recorrente e as declarações apresentadas pelo próprio Recorrente e outros contribuintes para aquelas mesmas mercadorias.

Além disso, para que a autoridade aduaneira não aceite o método do valor da transação, é preciso que existam motivos para se duvidar da veracidade e exatidão do preço praticados e que as explicações e documentos apresentados pelo contribuinte não sejam suficientes par esclarecer a dúvida. E esses pressupostos foram perfeitamente preenchidos no presente caso.

Diante de uma dúvida legítima da autoridade aduaneira, a Recorrente não apresentou nenhum documento, informação ou explicação que pudesse justificar o preço praticado. Não conseguiu levantar um único elemento de prova sequer para esse fim, alegando que não existia contrato, correspondência, email, nada que pudesse ser apresentado, pois as tratativas eram todas feitas todas na forma não escrita. Além disso, apresentou informações contraditórias, pois ora havia conhecido o exportador por indicação de intermediários do mercado, mas, por outro lado, afirmava que não havia agente comissionado, nem podia indicar quem eram essas pessoas.

E tal ausência de justificativa perdurou na fase contenciosa, pois não é trazido pela Recorrente nenhum elemento que justifique o valor aduaneiro praticado e o porquê da divergência entre os valores por ela declarados e os levantados pelo Fisco.

Ademais, não é impugnada a forma de apuração do novo valor aduaneiro pela Fiscalização, a correção quanto à escolha do método substitutivo, se foi aplicado corretamente, se as bases de dados utilizadas são cabíveis, enfim, quanto aos novos valores apresentados, não há qualquer contestação por parte da Recorrente.

Nesse cenário, tendo sido realizado o procedimento de valoração aduaneira pela Fiscalização dentro das prescrições legais e não havendo qualquer insurgência quanto ao método e cálculo dos novos valores aduaneiros encontrados, não merecem prosperar os argumentos da Recorrente, motivo pelo qual entendo que deve ser mantido o lançamento, na parte que apurou diferença entre os valores declarados e o novo valor aduaneiro apurado na Fiscalização.

Da Multa de 100% (cem por cento) prevista no artigo 88 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001

Além disso, foi lançada a multa prevista no parágrafo único do artigo 88 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 (artigo 703 do RA), que tem a seguinte redação: *"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"*. (grifos nossos)

Apoia-se o lançamento no entendimento do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 17/2004, que afirma que a aplicação da multa independe da caracterização de fraude, sonegação ou conluio.

A Recorrente alega a inconstitucionalidade dessa penalidade, por ter caráter confiscatório, que foi mantida pela decisão recorrida, novamente, partindo da premissa de que se estaria diante de um caso de caracterização de fraude, nos termos a seguir:

> "Cabe a aplicação dessa multa, uma vez que se caracterizou a previsão contida no art. 88 e parágrafo único da Medida Provisória nº 2.158-35/2001: (...)
>
> O novo valor aduaneiro apurado foi determinado por arbitramento tendo sido utilizados o preço de exportação para o Brasil de mercadoria idêntica/similar, conforme exaustivamente mostrado no Relatório Fiscal e neste Voto".

No que se refere à alegação da Recorrente, oportuno destacar a Súmula CARF nº 02, pela qual: *"O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária"*.

Não obstante, em se tratando de lançamento decorrente de *subvaloração* em que não foi caracterizada fraude, não há que se falar na aplicação da multa do artigo 88 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, que é reservada aos casos de *subfaturamento*. Portanto, incorreto o seu lançamento, assim como o entendimento que consta no Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 17/2004, que lhe dá amparo.

Reconhece-se que a forma como tal penalidade veio disposta no RA dificulta, em princípio, o trabalho do exegeta, pois o enquanto ao *caput* do artigo 88 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 deu origem ao artigo 86, inciso I, do RA, o seu parágrafo único veio a se fixar centenas de dispositivos adiante, no artigo 703 do RA, ainda, com suaves alterações de redação que, contudo, provocam acentuados efeitos para fins de interpretação.

Assim, a leitura isolada do 703 do RA (*"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 (...)"* poderia levar à interpretação de que tal penalidade se aplica no caso de fraude, sonegação ou conluio relativas ao *subfaturamento* previsto no *caput*, quando se aplicaria a multa calculada sobre a diferença entre o preço declarado e o preço arbitrado, e também em outras situações, mesmo sem fraude, pela diferença entre o preço declarado e *efetivamente praticado*. Com isso, admitir-se-ia a aplicação da penalidade no caso ora analisado, de lançamento decorrente de mera *subvaloração*, em que há atribuição de valor diferente do real, mera declaração inexata, considerando o preço *efetivamente praticado* como aquele encontrado após a nova apuração do valor aduaneiro, seguindo as normas do Acordo de Valoração Aduaneira.

Contudo, essa interpretação não se sustenta, eis que realizada a partir de norma regulamentar, como visto, recortada da Lei e separada do artigo que complementava, com mudança em seu sentido.

A respeito da a importância da interpretação das normas, levando em consideração o lugar em que se encontra o texto, Carlos Maximiliano já advertia: *"Deve-se presumir ser a epígrafe oportuno, expressiva, regular; na falta de argumento sólido em contrário, admite-se que apenas compreende o objeto exato da norma, e, portanto, serve para deduzir o sentido e alcance desta"* [1].

Não por outro motivo, o Decreto nº 4.176/2002, que estabelece normas e diretrizes para elaboração de atos normativos de competência do Executivo Federal, determina que, para obtenção de ordem lógica no texto, deve-se *"expressar por meio dos parágrafos os*

[1] "Hermenêutica e Aplicação do Direito". Rio de Janeiro. Forense. 2008. P. 217.

aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida".

Assim, enquanto que o *caput* traz o assunto sobre o qual versa a norma, os parágrafos, incisos e alíneas gravitam em torno dele, contendo os parágrafos subdivisões do assunto do *caput*, complementando ou explicando o seu enunciado, trazendo exceções à regra geral nele estabelecida, mas sempre servindo para a compreensão do seu sentido e alcance.

Dessa maneira, não se pode interpretar o *caput* de um artigo dissociado de seus parágrafos ou incisos, nem interpretar o parágrafo de forma isolada, sob pena de se chegar a conclusões totalmente alheias ao sentido e alcance da norma. Impende, por conseguinte, para a apropriada leitura da norma, destacar a redação do artigo 88 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, *in verbis*:

> "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, (...)".

A meu ver, a norma que se extrai da leitura do caput do artigo 88 e de seu parágrafo único é no sentido de que, nos casos de fraude, sonegação ou conluio, duas hipóteses podem ocorrer: **(i)** a Fiscalização poderá obter todos os elementos de prova para determinar o preço efetivamente praticado na operação de importação (quando, por exemplo, é capaz de levantar correspondências, contratos, provas de pagamentos, em que demonstre o preço efetivamente praticado, diverso do declarado às autoridades aduaneiras); **(ii)** a Fiscalização logra juntar documentação suficiente para provar a fraude, porém, não detém elementos suficientes para se chegar ao preço efetivamente praticado, hipótese na qual deverá arbitrar o preço da mercadoria.

E, nessas duas hipóteses, posto que configurada fraude, sonegação ou conluio, deve ser cominada a penalidade prevista no parágrafo único, tenha o preço sido arbitrado ou não. Esse, portanto, o sentido de se mencionar que a base de cálculo da penalidade, além da diferença *"entre o preço declarado e o preço arbitrado"*, será a diferença *"entre o preço declarado e o preço efetivamente praticado"*, conforme o caso.

Desse modo, a penalidade prevista no artigo 88 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 é aplicável apenas quando ficar caracterizada a fraude ideológica que permite a prática do subfaturamento, mas não nos casos de *subvaloração* na declaração de mercadoria, como sói ocorrer no presente caso.

Ante o exposto, voto pela improcedência do lançamento nessa parte.

Classificação Fiscal das Mercadorias Importadas

Com relação à classificação fiscal, por ocasião da apresentação da Impugnação, a ora Recorrente já havia deixado de impugnar a matéria, como observado pela decisão recorrida às fls. 868 dos autos: *"Intimada, a empresa ingressou, tempestivamente, com a sua impugnação, às fls. 808 a 838, apresentando preliminares e argüições genéricas tão somente em relação ao arbitramento da base de cálculo, em razão da fraude apurada pela*

fiscalização, não impugnando, todavia, a reclassificação na NCM/NBM/TEC/TIPI dos bens de informática importados, a ela juntando a documentação de fls. 839 a 850 (constituição da empresa)".

Apesar disso, a decisão recorrida superou esse óbice ao conhecimento da matéria, afirmando: *"Preliminarmente há que esclarecer que, embora a defendente nenhuma alegação tenha feito no tocante à cobrança da diferença de tributos, em decorrência da reclassificação das mercadorias, é necessário discorrer sobre a matéria, de modo que fique clara e comprovada a incorreta classificação dos bens de informática, na NCM/TEC e na NBM/TIPI, adotada pelo importador, até porque ele defendeu-se da aplicação da multa de ofício sobre a diferença do II, IPI e Contribuições Sociais, decorrentes da reclassificação dos bens, assim como da multa de 1% sobre o seu valor aduaneiro, em razão de sua classificação errada na NCM"*. (grifos nossos)

Ocorre que, apesar de a DRJ ter mantido a totalidade do lançamento, nesse ponto, inclusive, e a Recorrente afirmar em seu Recurso que *"contesta todos os tributos e as multas envolvidas na presente autuação"*, a Recorrente novamente não contestou a reclassificação fiscal efetivada pelo lançamento, motivo pelo qual, nos termos do artigo 17 do Decreto nº 70.235/1972, a matéria deve ser considerada não impugnada, encontrando-se preclusa e definitivamente decidida em âmbito administrativo.

Das Multas de 1% (um por cento) sobre o valor aduaneiro

No lançamento, há ainda a aplicação de multa de 1% (um por cento) sobre o valor aduaneiro, por erro de classificação fiscal, com fundamento legal no inciso I, do art. 84, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, e de multa de 1% (um por cento) sobre o valor aduaneiro, nas Declarações de Importação em que não há ou há informação incorreta do produtor/fabricante, com fundamento legal no artigo 84, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 combinado com artigo 69, parágrafos 1º e 2º, inciso I, da Lei nº 10.833/03.

A Recorrente alega que haveria ofensa ao princípio da isonomia na cominação da multa de 1% (um por cento) sobre o valor aduaneiro. Para tanto, dá o exemplo em que duas empresas realizam operações de importação com valores diferentes e prestam informações inexatas. Nessa hipótese, alega que *"duas empresas ao cometerem a mesma conduta (...) estão sendo penalizadas de forma desigual"*.

A alegação da Recorrente esbarra novamente na Súmula CARF nº 02, pois, para reconhecer a violação ao princípio da isonomia, necessariamente esse Colegiado haveria que reconhecer que os dispositivos que tratam dessas penalidades padecem de inconstitucionalidade.

De qualquer maneira, não se sustentaria a alegação da Recorrente, pois tais penalidades, na realidade, prestigiam o princípio da isonomia, que poderia ser violado caso se tratasse de uma penalidade em valor fixo. Na realidade, no exemplo da Recorrente, as condutas não são iguais. Para fins de prevenir e desestimular uma conduta prejudicial ao controle aduaneiro, aquele contribuinte que realiza operações de importação de um bem de R$400.000,00 (quatrocentos mil reais) não é igual ao que realiza uma operação de importação de um bem no valor de R$90.000,00 (noventa mil reais). Assim, as penalidades tratam os desiguais de maneira desigual, na exata medida de sua desigualdade.

No presente caso, uma vez ocorridas as hipóteses abstratamente previstas nas normas como ensejadoras da aplicação das penalidades, qual seja, a classificação incorreta de mercadoria e prestação incorreta de informação a respeito do fabricante, e não tendo as penalidades sido aplicadas de forma cumulativa, devem as mesmas ser mantidas, como decidido em primeira instância administrativa.

Da multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento)

Com relação à multa de ofício, a Recorrente defende a sua inconstitucionalidade, afirmando que tem caráter confiscatório, alegação que não pode ser conhecida por esse Colegiado, em razão do disposto na Súmula CARF nº 02.

Por esse motivo, entendo que deve ser mantida a multa, aplicada de acordo com o seu fundamento legal, artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996.

Da Aplicação da Taxa SELIC

A Recorrente ainda alega que seria inaplicável a taxa SELIC sobre os débitos tributários. Novamente, a alegação levantada pela Recorrente encontra obstáculo em entendimento sumulado do CARF, desta vez, em razão da Súmula CARF nº 4, que afirma: *"A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais"*.

Diante disso, rejeito a alegação da Recorrente.

Das demais alegações da Recorrente

A Recorrente ainda discorre sobre a ocorrência de ofensa ao princípio da moralidade e de que existiria vício insanável no lançamento tributário.

Entretanto, apesar do arrazoado em tese sobre tais matérias, não houve a aplicação de tais alegações ao caso concreto, com a indicação e demonstração dos motivos pelos quais haveria ofensa ao princípio da moralidade e vício no lançamento no caso específico dos autos, motivo pelo qual entendo que tais argumentos devem ser rejeitados.

Considerações Finais

Após a apreciação das matérias de defesa apresentadas pela Recorrente, entendo pertinente tratar de uma questão superveniente ao lançamento, porém, anterior à interposição do Recurso Voluntário.

Conforme se verifica às fls. 794-795 dos autos, a Fiscalização lançou os valores a título de PIS-Importação e COFINS-Importação, tomando a base de cálculo considerada na redação anterior do artigo 7º, inciso I, da Lei nº 10.865/2004 e Instrução Normativa SRF nº 572/2005.

Todavia, o Plenário do Supremo Tribunal Federal ("STF"), em 20/03/2013, reconheceu a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS e do valor das próprias contribuições na base de cálculo do do PIS-Importação e do COFINS-Importação, prevista no artigo 7º, inciso I, da Lei nº 10.865/2004, em acórdão que possui a seguinte ementa:

> "Tributário. Recurso extraordinário. Repercussão geral. PIS/COFINS – importação. Lei nº 10.865/04. Vedação de bis in idem. Não ocorrência.

> Suporte direto da contribuição do importador (arts. 149, II, e 195, IV, da CF e art. 149, § 2º, III, da CF, acrescido pela EC 33/01). Alíquota específica ou ad valorem. Valor aduaneiro acrescido do valor do ICMS e das próprias contribuições. Inconstitucionalidade. Isonomia. Ausência de afronta. (...) 5. A referência ao valor aduaneiro no art. 149, § 2º, III, a , da CF implicou utilização de expressão com sentido técnico inequívoco, porquanto já era utilizada pela legislação tributária para indicar a base de cálculo do Imposto sobre a Importação. 6. A Lei 10.865/04, ao instituir o PIS/PASEP - Importação e a COFINS -Importação, não alargou propriamente o conceito de valor aduaneiro, de modo que passasse a abranger, para fins de apuração de tais contribuições, outras grandezas nele não contidas. O que fez foi desconsiderar a imposição constitucional de que as contribuições sociais sobre a importação que tenham alíquota ad valorem sejam calculadas com base no valor aduaneiro, extrapolando a norma do art. 149, § 2º, III, a, da Constituição Federal. (...) 9. Inconstitucionalidade da seguinte parte do art. 7º, inciso I, da Lei 10.865/04: "acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições , por violação do art. 149, § 2º, III, a, da CF, acrescido pela EC 33/01. 10. Recurso extraordinário a que se nega provimento". (RE 559937, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Relator(a) p/ Acórdão: Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 20/03/2013, REPERCUSSÃO GERAL) (grifos nossos)

Contra essa decisão, a Fazenda Nacional ainda opôs Embargos de Declaração para modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, não acolhidos, por ausência de excepcionalidade, por decisão do dia 17/09/2014, cuja ementa está assim redigida: *"1. A modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade é medida extrema que somente se justifica se estiver indicado e comprovado gravíssimo risco irreversível à ordem social. As razões recursais não contém indicação concreta, nem específica, desse risco. 2. Modular os efeitos no caso dos autos importaria em negar ao contribuinte o próprio direito de repetir o indébito de valores que eventualmente tenham sido recolhidos. 3. A segurança jurídica está na proclamação do resultado dos julgamentos tal como formalizada, dando-se primazia à Constituição Federal"*.

Esse processo, que teve a repercussão geral reconhecida no Recurso Extraordinário nº 559607 RG, teve a decisão transitada em julgado no dia 29/10/2014, passando a vincular os julgamentos deste colegiado, por força art. 62, § 2º do Anexo II do Regimento Interno do CARF. Além disso, houve alteração legislativa refletindo o posicionamento externado pelo STF na matéria, com a edição da Lei nº 12.865/2013, que modificou a redação do artigo 7º, inciso I, da Lei nº 10.865/2004, que atualmente prevê que a base de cálculo das contribuições é tão-somente *"o valor aduaneiro"*.

Diante do exposto, tratando de lançamento de valores que foram reconhecidos como inconstitucionais, proponho a esse Colegiado reconhecer, de ofício, a exclusão do ICMS e das próprias contribuições da base de cálculo dos valores lançados a título de PIS-Importação e COFINS-Importação.

Conclusão

Por todo o exposto, dou provimento parcial ao Recurso Voluntário interposto, para afastar a multa lançada de 100% (cem por cento) prevista no artigo 88 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, reconhecendo de ofício a exclusão do ICMS e das próprias contribuições da base de cálculo dos valores lançados a título de PIS-Importação e COFINS-Importação.

Augusto Fiel Jorge d' Oliveira - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira - redator designado.

Peço extrema vênia perante o relator deste processo, o mui ilustre Conselheiro Augusto Jorge Fiel d'Oliveira, para apresentar as considerações a seguir alinhavadas, que divergem de sua proposta, conforme consta de seu fundamentado e bem elaborado voto.

Pretendo registrar aqui, de forma objetiva, o entendimento, adotado pela maioria deste Colegiado nesta sessão com relação à manutenção da multa administrativa aduaneira de 100% sobre a diferença entre o preço declarado e o preço efetivamente praticado ou entre o preço declarado e o preço arbitrado, prevista no parágrafo único do artigo 88 da MP 2.158-35, de 2001:

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

O Ilustre relator entendeu que: (1º) essa multa somente deve ser aplicada quando se caracterize subfaturamento, e o fato apurado pela autoridade fiscal categoriza-se como subvaloração; e (2º) o significado e a aplicação dessa multa dependem da leitura conjunta apenas do parágrafo onde ela é definida e do *caput* do artigo que alberga este parágrafo.

Respeitosamente, firmou-se na sessão interpretação divergente da proposta pelo relator, em relação a estes dois aspectos. E esforçar-me-ei para, resumidamente, expô-la.

Primeiramente, a dúvida se a multa em questão seria exigível somente diante da caracterização de fraude foi afastada há muitos anos. O Ato Declaratório Interpretativo SRF n. 17 de 2004, veio sintetizar positivamente a resposta a essa dúvida, naquela ocasião esclarecida pelos hermeneutas e os próprios responsáveis pela redação do texto legal.

Em meu ponto de vista essa dúvida deixou de merecer atenção ao longo dos anos, pois, apesar dos recorrentes casos de autuações com discussão de valor aduaneiro e preço declarado em importações, pela ausência ou raridade desse questionamento nos julgados, ficamos com a convicção de que ele havia deixado de compor argumentação dos contraditórios.

Uma simples busca nas decisões do CARF demonstra que o 'preço declarado' diferente do 'preço efetivamente praticado' é considerado subfaturamento, tenha ou não sido aplicado o procedimento de Valoração Aduaneira, tenha sido ou não caracterizada a fraude; e sobre essa diferença entre o preço declarado e o real incidirá a multa administrativa específica com alíquota de 100%.

> VALOR ADUANEIRO. SUBFATURAMENTO. Os fatos apontados e as provas coligidas pela fiscalização são contundentes. Implicam a conclusão de que ocorreu subfaturamento dos preços de mercadorias e remessa de divisas de forma ilícita ao exterior em pagamento de tais importações. (**Acórdão n. 3402003.772**, 24/01/2017, **Relator Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire**).
>
> SUBFATURAMENTO NA IMPORTAÇÃO. Provado o subfaturamento do bem importado, devem ser cobrados os tributos incidentes sobre a parcela do valor não declarado, com os devidos acréscimos de mora e a multa prevista em lei. (**Acórdão n. 3402003.773**, 27/01/2017, **Relator Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire**).
>
> SUSPEITA DE SUBFATURAMENTO. MULTA. DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DOS TRIBUTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO. Caso haja motivos para duvidar da veracidade ou exatidão dos dados ou documentos apresentados como prova de uma declaração de valor (e o fato de as matérias constitutivas terem valor inferior ao produto final nos soa como suficiente para demonstrar a dúvida, se devidamente fundamentada a verificação), a autoridade aduaneira poderá decidir, com base em parecer fundamentado, pela impossibilidade de aplicação do primeiro método (valor de transação, obtido a partir da fatura comercial, com os ajustes previstos no AVAGATT). Tal dúvida, disciplinada no artigo 82 do Regulamento Aduaneiro, que demanda parecer fundamentado, não se confunde com a situação externada no artigo 86 do mesmo regulamento, que trata de "arbitramento" do preço da mercadoria em caso de fraude, sonegação ou conluio (e tratada o art. 88 da Medida Provisória no 2.158-35/ 2001). Seja caso de dúvida disciplinado do artigo 82 do Regulamento Aduaneiro, ou de fraude, sonegação ou conluio, tratado no art. 86 do mesmo regulamento, deve a fiscalização buscar inicialmente caminho compatível com o segundo e com o terceiro métodos de valoração aduaneira, tentando identificar importações de mercadoria idêntica (e, em sua ausência, similar), no mesmo período aproximado, com o mesmo nível comercial, exportada do mesmo país, documentando detalhadamente de que forma chegou à(s) declaração(ões) a ser(em) utilizada(s) como paradigma, e como esta(s) já foi(foram) objeto de

valoração. (**Acórdão n. 3401-003.259**; **Relator Conselheiro Rosaldo Trevisan, unânime, 28/09/2016**).

Por essas razões podemos concluir que não encontra eco ou sustentação na jurisprudência a visão do ilustre relator de que a diferença entre subvaloração e subfaturamento seja fundamental para decidir a incidência ou não da multa em questão.

A imputação referente à matéria, no relatório fiscal, é intitulada, logo à primeira página, e no item IV.1 do relatório, de "*Declaração inexata do valor da mercadoria (valor de transação incorreto)*". Ao final do item IV.1.1 ("*Descaracterização do preço declarado*"), a fiscalização informou que, em face do ali exposto, restou descaracterizado do valor de transação declarado, procedendo-se à "*determinação do novo valor aduaneiro consoante os princípios do Acordo de Valoração Aduaneira*". E, no tópico seguinte do relatório fiscal (item IV 1.2 – "*Apuração do novo preço unitário das mercadorias*"), chega a fiscalização, conforme tabelas constantes de tal tópico, a um novo preço (e consequentemente, a um novo valor de transação) com fundamento no segundo método de valoração aduaneira (mercadorias idênticas).

A DRJ entendeu que as menções da fiscalização ao segundo método de valoração aduaneira seriam, em verdade, arbitramentos de preço com fundamento no inciso I do art. 88 da MP n. 2.158-35/2001, que remete a mercadorias idênticas, em procedimento que recorda em tudo o segundo método de valoração aduaneira. Veremos que tal entendimento não afeta, em substância, as conclusões a respeito do tema, visto que tanto a diferença entre o preço declarado e efetivamente praticado quanto a diferença entre o preço declarado e o arbitrado são igualmente punidas com a mesma multa de 100%, prevista no parágrafo único do art. 88 da MP n. 2.158-35/2001.

No aspecto fático e probatório, destaque-se, sequer houve discordância no colegiado, por ocasião do julgamento, no CARF. O próprio relator, em observação que gozou da unânime acolhida do colegiado, manifestou que:

> ... a Recorrente não apresentou nenhum documento, informação ou explicação que pudesse justificar o preço praticado. Não conseguiu levantar um único elemento de prova sequer para esse fim, alegando que não existia contrato, correspondência, email, nada que pudesse ser apresentado, pois as tratativas eram todas feitas todas na forma não escrita. Além disso, apresentou informações contraditórias, pois ora havia conhecido o exportador por indicação de intermediários do mercado, mas, por outro lado, afirmava que não havia agente comissionado, nem podia indicar quem eram essas pessoas.
>
> E tal ausência de justificativa perdurou na fase contenciosa, pois não é trazido pela Recorrente nenhum elemento que justifique o valor aduaneiro praticado e o porquê da divergência entre os valores por ela declarados e os levantados pelo Fisco.
>
> Ademais, não é impugnada a forma de apuração do novo valor aduaneiro pela Fiscalização, a correção quanto à escolha do método substitutivo, se foi aplicado corretamente, se as bases de dados utilizadas são cabíveis, enfim, quanto aos novos valores apresentados, não há qualquer contestação por parte da Recorrente."

Restou comprovado, assim, pelo arrazoado da fiscalização e pelas citadas tabelas, que trataram de cada declaração de importação, que o preço declarado difere do efetivamente praticado, apurado pela fiscalização (para mercadorias idênticas). E a multa em análise, enfatize-se, trata de diferença entre preço declarado e efetivamente praticado, ou entre o preço declarado e o arbitrado, como se grifa abaixo, em nova transcrição do dispositivo referente à multa, na norma de ordem legal (parágrafo único do art. 88 da MP n. 2.158-35/2001):

> "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 nosso)

Veja-se que a multa se aplica a duas situações alternativas: diferenças entre o preço declarado e o efetivamente praticado **ou** entre o preço declarado e o arbitrado.

E observe-se, agora, que o *caput* do mesmo art. 88 da MP n. 2.158-35/2001, trata apenas do **arbitramento**, **quando não seja possível a apuração do preço efetivamente praticado**, nos casos de fraude, sonegação ou conluio:

> "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 sequencial:
>
> I - preço de exportação para o País, de mercadoria idêntica ou similar; (...)" (grifo nosso)

Assim, por óbvio, a multa do parágrafo único trata de algo mais do que o previsto no *caput* (as diferenças entre o preço declarado e o efetivamente praticado, apurado pela fiscalização). Se foi possível à fiscalização chegar ao preço efetivamente praticado, inaplicável o *caput* do art. 88 (que trata, como grifado, de **arbitramento do preço** nas situações **em que não seja possível a apuração** do preço efetivamente praticado).

Ora, no caso em análise tal apuração, segundo a fiscalização, foi possível, e sequer foi contestada pela recorrente. Chegou, então, a fiscalização, em procedimento regular, ao preço efetivamente praticado (ou, segundo a visão da DRJ, chegou a fiscalização ao preço arbitrado, seguindo o art. 88, I da MP n. 2.158-35/2001).

Assim, aproveitamo-nos das mesmas menções que faz o relator a Carlos Maximiliano, em sua célebre obra sobre hermenêutica, para chegar a conclusão oposta, na leitura do parágrafo único do art. 88 da MP n. 2.158-35/2001, pois deve-se expurgar das hipóteses passíveis de interpretação de um dispositivo normativo aquelas que levem a absurdo lógico. E vincular o parágrafo único do art. 88 apenas ao texto do *caput* contraria o próprio texto do parágrafo único, que remete a duas situações, uma delas indubitavelmente excluída do texto do *caput* (hipóteses em que for possível apurar o preço efetivamente praticado).

Daí ter o Regulamento Aduaneiro apartado geograficamente as situações, sem deturpar o comando legal, mas apenas trazendo-o a uma interpretação possível e logicamente coerente com os ditames da lei.

Nesse sentido, entendo que, na aplicação da multa de 100% (cem por cento) sobre a diferença entre o preço declarado e o preço efetivamente praticado, prevista no parágrafo único do artigo 88 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, é indiferente se houve fraude, sonegação ou conluio.

Tal posicionamento, que se resume à leitura do contexto em que inserido o parágrafo único do art. 88 da MP nº 2.158-35/2001, norteou a divergência em relação ao voto do relator, majoritariamente acolhida pelo colegiado.

Assim, como o relator, entendemos que merece prosperar o lançamento em relação às diferenças apuradas pela fiscalização, encontradas em relação a mercadorias idênticas, mas, em dissonância como relator, entendemos que isso constitui fundamento para aplicação, ao caso, da multa prevista no parágrafo único do art. 88 da MP nº 2.158-35/2001.

Portanto, por todas essas razões, a maioria do Colegiado decidiu por manter a aplicação e exigência da multa em tela neste caso.

Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira -redator designado.