



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

<b>Processo nº</b>	15165.003049/2006-11
<b>Recurso nº</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>3402-004.435 – 4<sup>a</sup> Câmara / 2<sup>a</sup> Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	26 de setembro de 2017
<b>Matéria</b>	VALORAÇÃO ADUANEIRA. MÉTODOS
<b>Recorrente</b>	JOAOMED COMERCIO DE MATERIAIS CIRURGICOS LTDA
<b>Recorrida</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II**

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004

VALORAÇÃO. TERCEIRO MÉTODO. DIFERENÇA DE TRIBUTOS. LANÇAMENTO.

Diante da impossibilidade, devidamente motivada pela fiscalização, de aplicação do método de valoração adotado pelo importador e do método subsequente, correta a adoção do terceiro método de valoração, com base em importações de mercadorias similares, em conformidade com o Acordo de Valoração Aduaneira.

É cabível a exigência de tributos e multas relativamente à diferença entre valor aduaneiro obtido pela fiscalização pela aplicação do terceiro método de valoração e o valor declarado pelo importador.

Recurso Voluntário negado

Crédito Tributário mantido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos a Relatora e os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro, Thais De Laurentiis Galkowicz e Carlos Augusto Daniel Neto. Designada redatora para o voto vencedor a Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula.

*(assinado com certificado digital)*

Jorge Lock Olmiro Freire - Presidente

*(assinado com certificado digital)*

Maysa de Sá Pittondo Deligne - Relatora

*(assinado com certificado digital)*

Maria Aparecida Martins de Paula - Redatora designada

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

## Relatório

Trata-se de Auto de infração lavrado para a cobrança de diferença de Imposto de Importação (II), acrescido de juros de mora e multa de ofício, decorrentes da revisão aduaneira do valor aduaneiro informado pela empresa em 28 (vinte e oito) Declarações de Importação – DI, registradas para nacionalização de “luvas de procedimento descartáveis” adquiridas no exterior nos anos de 2001 a 2004.

O contribuinte apurou o valor aduaneiro das mercadorias pelo 1º método do Acordo de Valoração Aduaneira – AVA/GATT (Valor de Transação) em montante inferior ao de mercado conforme verificado no sistema DW ADUANEIRO e em diversas Declarações de Importação – DI paradigmas. Por essa razão, a fiscalização desconsiderou os valores declarados pelo contribuinte em suas faturas e, por não ter localizado mercadorias idênticas que pudessem servir de paradigma (2º método do AVA), apurou os novos valores das mercadorias importadas pelo valor de transação de mercadorias similares (3º método do AVA).

Após a apresentação de Impugnação Administrativa pelo contribuinte, o processo foi convertido em diligência pelo despacho às e-fls. 1.001-1.004 para que fossem apresentadas complementações fáticas em torno do Auto de Infração, em especial quanto à similaridade das mercadorias identificadas como paradigma e as razões para não se aplicar o primeiro e segundos métodos de valoração. Com a apresentação da informação fiscal em resposta à diligência (e-fls. 1.006/1.009), a Impugnação foi julgada parcialmente procedente para excluir valores alcançados pela decadência referentes a três DIs autuadas (DI nº 01/0975501-9, nº 01/1004860-6 e nº 01/1049787-7).

O Acórdão 16-63.321 - 24ª Turma da DRJ/SPO foi ementado nos seguintes termos:

*"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II*

*Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004*

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

*Verificada a imprestabilidade dos elementos utilizados para a comprovação do valor aduaneiro declarado com base no método do Valor de Transação (1º método), será esse apurado com base em método substitutivo, observada a ordem sequencial estabelecida no Acordo de Valoração Aduaneira - AVA/GATT.*

*DECADÊNCIA. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. DIFERENÇA DE TRIBUTOS. PAGAMENTO PARCIAL.*

*Tratando-se de imposto sujeito ao lançamento por homologação e tendo por fato gerador a data do registro da Declaração de Importação - DI, na forma do artigo 23, combinado com o artigo 44 do Decreto-lei nº 37/66, o prazo decadencial para a Fazenda constituir o crédito tributário é de 5 (cinco) anos, contados da data do registro da DI (ex vi do Art. 150, § 4º, do CTN).*

*Impugnação Procedente em Parte  
Crédito Tributário Mantido em Parte" (e-fl. 1.034)*

Intimada desta decisão em 05/12/2014, a empresa apresentou Recurso voluntário em 05/01/2015 (e-fls. 1.069/1.090) reiterando parte dos argumentos da Impugnação, alegando em síntese:

- (i)* a ocorrência de prescrição intercorrente, vez que o processo administrativo permaneceu paralisado por mais de sete anos;
- (ii)* a nulidade do auto de infração em razão:
  - (ii.1)* da violação ao devido processo legal, vez que não respeitado o contraditório e a ampla defesa na fase de fiscalização por não ter sido disponibilizado ao contribuinte o acesso ao banco de dados no qual a fiscalização se respaldou (DW Aduaneiro);
  - (ii.2)* a impossibilidade de utilização do 2º ou do 3º método de valoração aduaneira vez que a fiscalização não apresentou qualquer fundamentação para desqualificar a operação de importação realizada, desconsiderando o valor da transação exclusivamente pelo fato de ter localizado preços superiores para mercadorias similares. Além disso, a fiscalização partiu para o 3º método de valoração aduaneira, sem identificar a possibilidade de aplicar o 2º método.

Em seguida os autos foram direcionados para este Conselho.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheira Relatora Maysa de Sá Pittondo Deligne

Conheço do Recurso Voluntário interposto, por tempestivo, adentrando em suas razões.

Como se depreende da Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal do Auto de Infração, às e-fls. 4/7, o presente processo administrativo decorre de procedimento de revisão aduaneira de diversas Declarações de Importação de Luvas de Procedimento Descartáveis (NCM 4015.19.00), registradas pela Recorrente nos anos de 2001 a 2004, em relação às quais foram desconsiderados os valores das transações indicados nas faturas comerciais apresentadas pela empresa no despacho aduaneiro.

No entender da fiscalização, os valores das mercadorias indicados nas faturas seriam inferiores aos praticados no mercado (subvaloração), razão pela qual não poderia ser admitido como válido o 1º método de valoração aduaneira trazido no Acordo de Valoração Aduaneira (AVA/GATT), aprovado pelo Decreto 1.355/94. Como descrito na autuação:

"No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal, em procedimento de Revisão Aduaneira, formalizamos o presente Relatório:

#### INTRODUÇÃO

2. *No curso de auditoria do valor aduaneiro declarado foram conseguidas diversas informações e documentos os quais demonstraram a ocorrência, naquela operação comercial, de irregularidade fiscal que, nos termos da legislação de regência, acarretou a caracterização do método de valoração aduaneira utilizado pelo importador, levando à utilização de métodos substitutivos de valoração. Tendo em vista a diferença, a maior, nos valores aduaneiros encontrados, foi constituído o crédito tributário dela decorrente através deste auto de infração.*

#### DA LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA

3. *O Decreto-Lei n.º 37/66 estabelece em seu artigo 2º que a base de cálculo do imposto de importação, quando a alíquota for ad valorem, é o valor aduaneiro apurado segundo as normas do artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio (GATT).*

4. *O Congresso Nacional aprovou, mediante o Decreto Legislativo n.º 30/94, a Ata Final que Incorpora os Resultados da Rodada Uruguai de Negociações Comerciais Multilaterais do GATT.*

5. *O Poder Executivo, mediante o Decreto n.º 1.355/94, promulgou a Ata Final que incorpora os Resultados da Rodada Uruguai de Negociações Comerciais Multilaterais do GATT, a qual contém o Acordo de Valoração Aduaneira (AVA-GATT) constante do Anexo I A ao Acordo Constitutivo da Organização Mundial de Comércio - OMC.*

6. *O referido AVA-GATT, possuindo status de lei, estabelece as normas internas sobre valoração aduaneira no Brasil.*

7. *O valor aduaneiro da mercadoria não se confunde com o valor faturado nem com o valor para fins de licenciamento das importações, embora na maioria das vezes tenham o mesmo valor. Como bem esclarece o Artigo 15, parágrafo 1, alínea A, do AVA-GATT o "valor aduaneiro das mercadorias importadas" significa o valor das mercadorias para fins de incidência de direitos aduaneiros ad valorem sobre mercadorias importadas.*

8. *Conforme o AVA-GATT, em vigor desde 1994:*

*"Toda mercadoria submetida a despacho de importação está sujeita ao controle do correspondente valor aduaneiro;*

*"O controle do valor aduaneiro consiste no procedimento de verificação da do valor aduaneiro declarado pelo importador;*

*"O importador deve comprovar o valor aduaneiro declarado;*

9. *O valor aduaneiro será apurado com base em método substitutivo ao valor de transação, quando o importador ou o adquirente da mercadoria não apresentar A fiscalização, em perfeita ordem e conservação, os documentos comprobatórios das informações prestadas na declaração de importação, a correspondência comercial e, se obrigado à escrituração, os respectivos registros contábeis (Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, art. 86).*

#### DAS IMPORTAÇÕES EM ANALISE

10. *O importador acima qualificado registrou várias DI's nos anos de 2001 a 2004, de LUVAS DE PROCEDIMENTO DESCARTÁVEIS, NCM 4015.19.00, que foram objeto de revisão aduaneira que consistiu na análise minuciosa dos valores declarados, à vista dos dados constantes nas DI's e nos documentos que a instruem, bem como em outros que foram apresentados ou conseguidos nessa fase.*

11. *Algumas dessas importações já haviam sido objeto de exame conclusivo de valor, com resultado negativo ou rito sumário, porque na época não foram encontradas outras importações que pudesse servir de paradigma para uma valoração aduaneira, o que só foi possível com a Revisão Aduaneira no tempo presente e consulta ao Sistema DW ADUANEIRO.*

***DO MÉTODO DE VALORAÇÃO A SER APLICADO***

12. *O AVA-GATT prevê 06 (seis) diferentes métodos para a determinação do valor aduaneiro das mercadorias importadas. A Nota Geral Interpretativa, constante no Anexo I do AVA-GATT, no seu parágrafo 2º, determina que sempre que não for possível a utilização do 1º método de valoração deve-se passar sucessivamente aos métodos seguintes, até chegarmos ao primeiro que permita determinar o valor aduaneiro.*

13. *O AVA-GATT determina em seu artigo 1º (1º método) que o valor aduaneiro das mercadorias importadas será o valor de transação, isto é, o preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias, em uma venda para exportação para o país de importação, ajustado de acordo com as disposições do Artigo 8º.*

15. *Uma vez que o importador declarou o 1º método como sendo aquele utilizado para a valoração das mercadorias, faz-se necessário a verificação de todos os pressupostos.*

16. *Intimado pela via formal, não atendeu ao que foi solicitado, visto que não esclareceu inequivocamente o porquê de seus valores declarados estarem bem abaixo dos valores de outras importações, dos mesmos países de origem e mesmas épocas de suas importações.*

***17. DA DESCARACTERIZAÇÃO DO MÉTODO DE VALORAÇÃO ADOTADO***

18. *Face a todo o exposto, nos termos da legislação de regência supramencionada, foi recusado o valor aduaneiro declarado para as mercadorias e passado aos métodos seguintes de valoração aduaneira para a obtenção da correta base de cálculo.*

(...)

24. *De acordo com o Artigo 15, parágrafo 2, do AVA-GATT, entende-se por mercadorias similares as que, embora não se assemelhem em todos os aspectos, têm características e composição material semelhantes, o que lhes permite cumprir as mesmas funções e serem permutáveis comercialmente.*

25. *O método adotado pela fiscalização, no caso presente, foi o 3º, de mercadoria similar.*

***DA ESCOLHA DAS DI'S PARADIGMAS***

26. *A fim de identificarmos outras importações dos mesmos tipos de mercadorias, as quais puderam ser utilizadas como paradigmas de valoração para as DI's sob auditoria, recorremos ao sistema informatizado da Secretaria da Receita Federal (SRF) denominado DW ADUANEIRO, o qual registra todas as importações realizadas no Brasil e verificamos a existência de outras importações com valores superiores aos declarados.*

27. *Em virtude dos custos de transporte das mercadorias importadas até o porto ou de importação e o custo do seguro, quando existente, serem normalmente diferentes para cada operação de importação, tomamos como base para comparação o valor unitário no local de embarque da mercadoria (VOLE), ou seja, o custo FOB da mercadoria somente, sem a influência desses custos.*

28. *Em atendimento à necessidade de garantirmos os sigilos comercial e fiscal, não pudemos informar a identificação dos importadores das DI's paradigmas, porém os demais dados da operação comercial necessários ao nosso trabalho estão devidamente indicados, através das telas anexas aos processos.*

29. *Quanto aos valores referentes ao frete e seguro, foram utilizados os valores informados pelo próprio importador, em virtude dos mesmos terem sido corretamente informados quando do registro da DI. Baseado nesses dados foram recompostos os valores aduaneiros da DI sob auditoria conforme planilha anexa aos processos.*

***DA FALTA DE RECOLHIMENTO***

30. *O primeiro efeito decorrente do procedimento irregular praticado pelo importador foi a falta de recolhimento do Imposto de Importação. O Artigo 72, do*

*Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto 4.543/02, estabelece como fato gerador do Imposto de Importação a entrada da mercadoria estrangeira no território aduaneiro.*

31. *Para efeito de cálculo do imposto, considera-se ocorrido o fato gerador na data registro da Declaração de importação de mercadoria despachada para consumo. (Decreto-Lei 37/66, art. 23 parágrafo único.)*

32. *Como se vê, tendo havido a entrada da mercadoria estrangeira no território nacional, com subsequente registro da declaração de importação e posterior desembaraço aduaneiro, fica perfeitamente caracterizada a incidência do referido tributo e materializada a obrigação tributária principal.*

33. *Os tributos devidos foram recalculados, no auto de infração, tendo como base de cálculo os valores aduaneiros auditados.*

**34. O importador intencionalmente diminuiu as bases de cálculo dos direitos com a intenção de iludir o pagamento dos tributos.** (e-fls. 4/7 - grifei)

Observa-se que o único fundamento concreto trazido no Auto de Infração para a desconsideração do 1º método de valoração aduaneira foi a identificação de suposto subvaloração, vez que os preços praticados pela empresa seriam inferiores a outros identificados no mercado.

Atentando-se para os autos, observa-se que não foram anexados documentos ao Auto de Infração para demonstrar sequer essa diferença de preço, razão pela qual o processo foi convertido em diligência para decisão recorrida exatamente para a demonstração concreta dessa diferença.

Pela informação fiscal apresentada (e-fls. 1.006/1.009), observa-se que a fiscalização apresentou planilha identificando quais as DIs que teria considerado como paradigma, sem apresentar, contudo, a cópia destas DIs (ainda que ocultando o nome e demais informações dos contribuintes envolvidos naquelas DIs para preservar as informações protegidas pelo sigilo fiscal).

Ademais, a fiscalização reitera naquela informação que caberia ao contribuinte comprovar a razão para a diferença de preço identificada. Contudo, a fiscalização não esclarece como essa comprovação poderia ser realizada, especialmente considerando o fato que as importações identificadas como paradigma não seriam idênticas àquelas importadas pelo Recorrente, mas apenas similares por estarem enquadradas na mesma NCM 4015.19.00. Acresce-se ainda que não é possível precisar a localização dos importadores apontados como paradigmas, sendo que a fiscalização identificou em sua planilha elaborada em diligência, somente, a informação do país exportador.

A única DI paradigma concretamente identificada foi a de n.º 02/0771348-5 que teria sido emitida pela própria contribuinte, em agosto/2002. Como indicado na informação fiscal, "ao contrário das demais, a DI PARADIGMA 02/0771348-5 foi registrada pela própria empresa autuada, e indica exatamente o mesmo fabricante (ARISTA LATINDO IND LTD) das DI 02/0309858-1 e 02/0966955-6." Contudo, analisando a planilha da fiscalização, vislumbra-se que inexiste uma grande discrepância de preços entre a DI paradigma (US\$ 10,00), emitida em agosto/2002, com a DI autuada 02/0966955-6, emitida em outubro/2002 (US\$ 9,80), havendo diferença somente quanto à DI emitida em período anterior, em abril/2002 (US\$ 5,16).

Assim, não há nos autos qualquer elemento probatório que ampare a desconstituição da fatura comercial, nem nada que indique a ocorrência efetiva de subvaloração, tendo o juízo do auditor fiscal responsável sido conformado apenas pela diferença de preço em relação ao mercado.

Ora, nos moldes como feita, a autuação contraria o art. 1º do Acordo de Valoração Aduaneira - GATT, promulgado pelo Decreto nº 1.355/1994, e a Opinião Consultiva nº 2.1, divulgada pela Instrução Normativa nº 318/2003. Isso porque o simples fato de um preço ser inferior aos preços correntes de mercado para mercadorias idênticas ou similares não é motivo suficiente para sua rejeição. Vejamos os exatos termos da referida Opinião:

*"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.*"  
(grifei)

Como já tivemos a oportunidade de discutir nos acórdãos 3402-003.841, de minha relatoria, e 3402-003.484, de relatoria do Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto, a desconsideração do valor indicado nas DIs, por parte da fiscalização deve atender a dois ônus argumentativo-probatórios distintos: a) um relativo à descaracterização do valor aduaneiro adotado pelo importador, através da prova da subvaloração; e b) determinação do correto valor aduaneiro, com base na legislação aplicável.

No caso em tela, a autoridade desconsiderou as informações das faturas por entender que o valor declarado seria inferior ao valor corrente do mercado, sem, contudo, acompanhar esse juízo com provas que demonstrassem que o pagamento foi superior ao declarado, ou qualquer outro elemento que autorizasse a desconsideração das faturas apresentadas.

Portanto, a afirmação da fiscalização no sentido de que teria ocorrido o subvaloração das mercadorias se respaldou em meros indícios sequer admitidos pela legislação aduaneira (diferença quanto ao valor corrente de mercado da mercadoria), devendo ser cancelada como já entendido por este CARF:

*"Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário*

*Ano-calendário: 2008*

*PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO. SUBFATURAMENTO. ÔNUS DA PROVA.*

*A acusação de subfaturamento nas operações comerciais não pode ser presumida, devendo ser efetivamente comprovada, não bastando a indicação de meros indícios ou do fato de haver interdependência entre comprador e vendedor para descaracterizar o valor da fatura comercial.*

*Recurso de Ofício Negado" (Processo 16561.720180/2012-76 Data da Sessão 28/09/2016 Relator(a) Fenelon Moscoso de Almeida Nº Acórdão 3401-003.266 - grifei)*

*"Assunto: Imposto sobre a Importação - II*

*Ano-calendário: 2009, 2010*

**NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.**

Estando o Auto de Infração devidamente motivado, contendo a descrição dos fatos e a fundamentação jurídica referentes a todas as infrações, com a indicação dos arquivos magnéticos apreendidos, e tendo sido autorizado judicialmente o compartilhamento de provas entre a Polícia Federal e a Receita Federal do Brasil, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa.

**VALOR ADUANEIRO. SUBFATURAMENTO. SUBVALORAÇÃO.**

Comprovado, por meio de documentação relativa à transação comercial, que o valor aduaneiro indicado na fatura e declarado ao órgão aduaneiro não representa o preço efetivamente pago pelas mercadorias importadas, assim como a falta de adição de acréscimos obrigatórios ao valor aduaneiro, ficam configurados o subfaturamento e a subvaloração, sendo cabível a exigência das diferenças de tributos que deixaram de ser recolhidas, acrescidas dos juros de mora e das multas aplicáveis. (...)." (Número do Processo 10516.720013/2013-75 Sessão 26/01/2016 Relator Antonio Carlos Atulim Nº Acórdão 3402-002.853 - grifei)

"Assunto: Imposto sobre a Importação - II

Data do fato gerador: 23/10/2013, 31/12/2013

**TRIBUTOS ADUANEIROS. BASE DE CÁLCULO. FRAUDE DE VALOR. SUBFATURAMENTO. SUBVALORAÇÃO. DIFERENCIADA.**

*Nos casos de fraude de valor, não há subvaloração, mas subfaturamento, que se diferencia da primeira em razão da ilicitude da conduta do importador. O subfaturamento ocorre quando o importador registra a declaração de importação (DI) tendo por base um fatura comercial que não reflete o preço realmente pago pelo produto importado. Essa discrepância pode resultar da falsificação da fatura, mediante apresentação de versão não verdadeira substitutiva da fatura genuína ou por alteração do documento verdadeiro (falsidade material). Também pode ocorrer quando, mediante conluio entre importador e exportação, emite-se uma fatura verdadeira, porém, com valores menores que os efetivamente praticados (falsidade ideológica). Não se confunde com a subvaloração, que constitui a aplicação indevida de um dos métodos de valoração aduaneira do AVA/Gatt, sem a ocorrência de fraude (Opinião Consultiva nº 10.1, do Comitê Técnico de Valoração Aduaneira).*

**FALSIDADE MATERIAL. NÃO CARACTERIZADA. AUSÊNCIA DE PROVAS DE ADULTERAÇÃO. ALEGAÇÃO DE PRETERIÇÃO DE FORMALIDADE NÃO ESSENCIAL.**

*A ausência de elementos que demonstrem com segurança a adulteração do documento, associada à simples alegação de preterição de formalidade não essencial (RA/2009, o art. 557), são insuficientes para se concluir pela falsidade material da fatura comercial.*

**FALSIDADE IDEOLÓGICA. PROVA DE VENDA ABAIXO DO PREÇO DE CUSTO. AUSÊNCIA DE PROVAS DO PREÇO EFETIVAMENTE PRATICADO. NÃO CARACTERIZAÇÃO.**

*A simples comprovação da venda com prejuízo é insuficiente para se concluir pela falsidade ideológica da fatura. Exige-se a demonstração de que o preço declarado pelo importador na DI foi diferente do efetivamente praticado na operação, o que pode ocorrer por qualquer meio de prova, desde a realização de pagamentos em paralelo ("por fora"), ordens de compra, faturas proforma, documentos financeiros, comprovantes de operações bancárias, até mesmo registros internos de controle paralelo de pagamentos. Do contrário, não há como se diferenciar uma fraude de valor de uma simples venda com custo reduzido, sobretudo nos casos entre partes relacionadas. Desapareceria a diferença entre o subfaturamento e a subvaloração, implicando a atribuição do mesmo tratamento jurídico à operações lícitas e ilícitas.*

**BASE DE CÁLCULO. LANÇAMENTO. ARBITRAMENTO. ART. 88 DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 2.158/2001. REGRAS DE VALORAÇÃO ADUANEIRA DO AVA/GATT. VÍCIO MATERIAL. NULIDADE.**

---

*Se a prova dos autos indica de se tratar de hipótese de subvaloração, e não de subfaturamento, a autoridade aduaneira, diante de inaceitabilidade do valor declarado, ao invés de arbitrar a base de cálculo na forma do art. 88 da Medida Provisória nº 2.158/2001, deveria ter constituído o crédito tributário mediante aplicação de um dos métodos substitutivos do Artigo VII do Acordo Geral de Tarifas e Comércio - Gatt (Anexo I-A), afastando o método do valor da transação e exigindo a diferença do crédito tributário (IPI, II, PIS/Pasep e Cofins), acrescido apenas de juros e da multa de-ofício de 75%. Vício material. Nulidade do lançamento. (...)." (Número do Processo 10909.720986/2014-71 Data da Sessão 25/02/2015 Relator Solon Sehn Nº Acórdão 3802-004.098 - grifei)*

Diante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário para cancelar a exigência fiscal autuada.

É como voto.

Maysa de Sá Pittondo Deligne - Relatora

## Voto Vencedor

Maria Aparecida Martins de Paula, Redatora designada

Na sessão de julgamento ousei divergir da Ilustre Conselheira Relatora, no que fui acompanhada por outros Conselheiros, razão pela qual apresento abaixo as minhas razões de decidir.

É verdade que o simples fato de um preço ser inferior aos preços correntes de mercado para mercadorias idênticas não é motivo suficiente para sua rejeição, conforme concluiu o Comitê Técnico de Valoração Aduaneira, da Organização Mundial de Aduanas (OMA), na Opinião Consultiva 2.1<sup>1</sup>, divulgada pela Instrução Normativa SRF nº 318/2003, sem prejuízo, no entanto, conforme expressa ressalva, do disposto no art. 17 do Acordo de Valoração Aduaneira (AVA), o qual dispõe:

*Artigo 17 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.*

No caso, a fiscalização não rejeitou liminarmente os valores declarados para as mercadorias nas Declarações de Importação, mas, dentro da prerrogativa dada pelo art. 17

---

<sup>1</sup> 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.

do AVA, intimou o importador a apresentar esclarecimentos e documentos que pudessem justificar os preços inferiores aos de mercado. Entretanto, as respostas do importador no procedimento fiscal, como também os argumentos da impugnação e do recurso voluntário, não foram suficientes para esclarecer a prática de preços bem abaixo dos valores declarados nas importações paradigmas. Dessa forma, foi correto o procedimento da fiscalização de, motivadamente, não aceitar o valor aduaneiro declarado com base no 1º método (valor da transação), apurando-o com base em método substitutivo, nos seguintes termos:

12. O AVA-GATT prevê 06 (seis) diferentes métodos para a determinação do valor aduaneiro das mercadorias importadas. A Nota Geral Interpretativa, constante no Anexo I do AVA-GATT, no seu parágrafo 2º, determina que sempre que não for possível a utilização do 1º método de valoração deve-se passar sucessivamente aos métodos seguintes, até chegarmos ao primeiro que permita determinar o valor aduaneiro.
13. O AVA-GATT determina em seu artigo 1º (1º método) que o valor aduaneiro das mercadorias importadas será o valor de transação, isto é, o preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias, em uma venda para exportação para o país de importação, ajustado de acordo com as disposições do Artigo 8º.
15. Uma vez que o importador declarou o 1º método como sendo aquele utilizado para a valoração das mercadorias, faz-se necessário a verificação de todos os pressupostos.
16. Intimado pela via formal, não atendeu ao que foi solicitado, visto que não esclareceu inequivocavelmente o porquê de seus valores declarados estarem bem abaixo dos valores de outras importações, dos mesmos países de origem e mesmas épocas de suas importações.
17. DA DESCARACTERIZAÇÃO DO MÉTODO DE VALORAÇÃO ADOTADO
18. Face a todo o exposto, nos termos da legislação de regência supramencionada, foi recusado o valor aduaneiro declarado para as mercadorias e passado aos métodos seguintes de valoração aduaneira para a obtenção da correta base de cálculo.
19. A Nota Geral Interpretativa, em seu parágrafo 2º, determina que sempre que não possível a utilização do 1º método de valoração deve-se passar sucessivamente aos métodos seguintes, até chegarmos ao primeiro que permita determinar o valor aduaneiro.
- Artigo 2

Após a desclassificação do 1º método de valoração, a fiscalização pesquisou nas bases de dados da Receita Federal importações de mercadorias idênticas para a aplicação do 2º método de valoração, não tendo logrado êxito em encontrá-las, razão pela qual, tendo encontrado importações de mercadorias similares, decidiu pela aplicação do 3º método de valoração aduaneira, em conformidade como o art. 15 do AVA/GATT:

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

*(...)*

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

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

Nessa esteira a fiscalização escolheu como importações paradigmas aquelas cujas mercadorias se enquadravam na mesma classificação fiscal – NCM 4015.19.00, com a descrição de OUTRAS LUVAS DE BORRACHA VULCANIZADA, indicando o mesmo país de origem (Indonésia ou Tailândia ou Malásia, conforme o caso) e registradas dentro do mesmo ano, na data mais próxima. Quando havia mercadorias dentro da adição da DI paradigma com diferentes preços, considerou-se para fins de valoração o menor preço, o que é

bastante razoável. Inclusive, uma das importações paradigmas (DI 02/0771348-5), foi registrada pela própria recorrente com a indicação do mesmo fabricante (ARISTA LATINDO IND LTD) das DI 02/0309858-1 e 02/0966955-6.

Não houve cerceamento do direito de defesa da recorrente a escolha das importações paradigmas pela fiscalização, eis que os dados essenciais dessas operações e o critérios de cálculo foram fornecidos, conforme esclarecido no auto de infração:

*DA ESCOLHA DAS DIs PARADIGMAS*

*26. A fim de identificarmos outras importações dos mesmos tipos de mercadorias, as quais puderam ser utilizadas como paradigmas de valoração para as DI's sob auditoria, recorremos ao sistema informatizado da Secretaria da Receita Federal (SRF) denominado DW ADUANEIRO, o qual registra todas as importações realizadas no Brasil e verificamos a existência de outras importações com valores superiores aos declarados.*

*27. Em virtude dos custos de transporte das mercadorias importadas até o porto ou de importação e o custo do seguro, quando existente, serem normalmente diferentes para cada operação de importação, tomamos como base para comparação o valor unitário no local de embarque da mercadoria (VULE), ou seja, o custo FOB da mercadoria somente, sem a influência desses custos.*

*28. Em atendimento à necessidade de garantirmos os sigilos comercial e fiscal, não pudemos informar a identificação dos importadores das DI's paradigmas, porém os demais dados da operação comercial necessários ao nosso trabalho estão devidamente indicados, através das telas anexas aos processos. [negrito]*

*29. Quanto aos valores referentes ao frete e seguro, foram utilizados os valores informados pelo próprio importador, em virtude dos mesmos terem sido corretamente informados quando do registro da DI. Baseado nesses dados foram recompostos os valores aduaneiros da DI sob auditoria conforme planilha anexa aos processos.*

Embora não faça qualquer sentido a contribuinte ter acesso a Sistema Informatizado da Receita Federal com informações protegidas por sigilo fiscal de outros contribuintes, nada impediria que a recorrente demonstrasse, no curso do processo administrativo fiscal, a eventual inadequação das importações paradigmas, o que não logrou êxito. Certamente que há outros meios de pesquisa disponíveis de preços de mercadorias similares no mercado, inclusive consultas aos próprios exportadores no exterior de mercadorias similares.

Conforme bem esclareceu o julgador de primeira instância, o Acordo de Valoração Aduaneira e as normas internas pertinentes foram devidamente respeitadas pela fiscalização, na apuração do valor aduaneiro das mercadorias:

*(...)*

*Alegou a impugnante que a fiscalização não observou o disposto pelo item 3, do artigo 3º, do AVA (3. Se na aplicação deste Artigo for encontrado mais de um valor de transação de*

mercadorias similares, o mais baixo deles será utilizado na determinação do valor aduaneiro das mercadorias importadas), pois teria se utilizado de valores paradigmas que apresentam discrepância da ordem de 67,40% para o período pesquisado, diferentes do menor valor encontrado.

Quanto a este argumento, de início, importa mencionar que os preços declarados pela impugnante apresentam uma discrepância ainda maior, da ordem de 89,92 %, considerando que o menor preço declarado (FOB) para o período analisado, entre os anos-calendário de 2001 a 2004, foi US\$/milheiro 5,16 e o maior US\$/milheiro 9,80, conforme pode ser observado à fl. 1007.

Não obstante, de acordo com as regras do AVA, para que possam ser consideradas similares as mercadorias precisam preencher, **de forma simultânea**, entre outras, as seguintes condições:

- devem ser vendidas para exportação para o mesmo país de importação e exportadas ao mesmo tempo que as mercadorias objeto de valoração ou em tempo aproximado (artigo 3º, item 1, 'a');
- deverão ser produzidas no mesmo país que as mercadorias objeto de valoração (artigo 15, item 'd');
- somente serão levadas em conta mercadorias produzidas por uma pessoa diferente quando não houver mercadorias idênticas ou similares, conforme o caso, produzidas pela mesma pessoa que produziu as mercadorias objeto de valoração (artigo 15, item e).

Com efeito, as DI analisadas pela fiscalização foram registradas em datas diversas, entre os anos-calendário de 2001 a 2004, além de terem como países de origem Indonésia, Malásia e Tailândia. Dessa forma, em respeito às regras do AVA, não poderia a fiscalização comparar mercadorias não exportadas ao mesmo tempo, ou em tempo aproximado, ou comparar mercadorias produzidas em países diferentes, levando em consideração exclusivamente a regra prevista pelo item '3', do artigo 3º, do AVA. Definitivamente, as diversas regras do AVA devem ser interpretadas simultaneamente, como fez a fiscalização.

Inclusive, às fls. 1006 a 1009, além de apresentar uma planilha formatada para comparar as DI autuadas com as DI paradigmas, considerando o preço praticado, o país de origem da mercadoria e data de registro da DI, a fiscalização apresentou os seguintes esclarecimentos sobre o cumprimento das regras do AVA (negritos meus):

- Em relação às DI autuadas, as DI paradigmas apresentam mercadorias com a **mesma classificação fiscal** (código: 4015.19.00), **mesmo país de origem** (Indonésia, Tailândia ou Malásia), conforme o caso, e foram **registradas no mesmo ano, considerando a data mais próxima**;
- Na planilha de fl. 1007, as células sombreadas indicam que a DI paradigma apresentava diversas mercadorias dentro da mesma adição, com diferentes preços, sendo que, para fins de valoração, **foi considerado o item com menor valor declarado**;
- Ao contrário das demais, a DI paradigma 02/0771348-5 foi registrada pela empresa autuada, e indica o mesmo fabricante.

---

*Destarte, as regras do AVA foram respeitadas pela fiscalização, inclusive a prevista pelo item 3, do artigo 3º.  
(...)*

Quanto à alegação de prescrição intercorrente, trata-se de matéria pacificada neste Conselho pela Súmula CARF nº 11: "Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal". Conforme determina o art. 72 do Regimento Interno do CARF, as súmulas são de observância obrigatória pelos membros do CARF, razão pela qual desnecessário debater os argumentos da recorrente em sentido contrário.

Também quanto à alegação de ofensa ao devido processo legal, melhor sorte não assiste à recorrente. Na etapa anterior ao lançamento não é imprescindível a participação do sujeito passivo. Quando a administração já dispõe de todos os dados, deve efetuar o lançamento e dar ciência ao contribuinte, que, a partir daí, exercerá o contraditório e a ampla defesa. Nessa linha é que dispõe a Súmula CARF nº 46 que: "O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário."

Assim, pelo exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

*(assinatura digital)*

Maria Aparecida Martins de Paula - Redatora designada