



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo nº** 16561.720044/2013-67  
**Recurso nº** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9303-006.737 – 3ª Turma  
**Sessão de** 15 de maio de 2018  
**Matéria** 51.674.4162 - II - NULIDADE DO LANÇAMENTO - INEXISTÊNCIA DE VÍCIO/VÍCIO FORMAL VERSUS VÍCIO MATERIAL  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** DIAGEO DO BRASIL LTDA.

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

Período de apuração: 09/06/2008 a 17/12/2010

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. NECESSIDADE COMPROVAÇÃO DE DIVERGÊNCIA. NÃO CONHECIMENTO.

Para que seja conhecido o Recurso Especial, é necessário que seja comprovada divergência jurisprudencial, com apresentação de acórdão paradigma, em que outro colegiado, em face de situação semelhante, tenha dado entendimento diverso à legislação aplicável. Hipótese em que a decisão recorrida discutiu a comprovação do valor utilizado para aplicação do segundo método de valoração aduaneira, enquanto os paradigmas discutiram os requisitos para afastamento do primeiro método de valoração.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

*(assinado digitalmente)*

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício

*(assinado digitalmente)*

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge

Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello, Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

## Relatório

Trata o presente processo de autos de infração lavrados (e-fls. 271 a 1237) para constituição de crédito tributário referente a cobrança do Imposto sobre a Importação, Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços (Pis/Pasep-Importação) e da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior (Cofins-Importação), que, acrescidos de multa e juros de mora, na data da autuação, montaram a R\$ 86.920.154,98. Os autos de infração e o Termo de Verificação Fiscal, posto às e-fls. 1368 a 1405, foram cientificados à contribuinte em 28/05/2013 (e fls. 1407, 1409 e 1411).

As autuações decorrem de diferenças de apuração do valor de transação para fins aduaneiros na importação.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, a contribuinte importou bebidas de empresa vinculada no exterior e utilizou o primeiro método do Acordo de Valoração Aduaneira - AVA, aprovado pelo Decreto Legislativo nº 30, de 1994, e promulgado pelo Decreto nº 1.355, de 1994. A fiscalização considerou que o valor de transação foi afetado pela vinculação entre as partes:

- com base em tabelas e gráficos apresentados, apontou diferenças de valores praticadas entre o importador vinculado e outros importadores/compradores não vinculados ao exportador, na importação de mercadorias idênticas,

- entendeu pela desnecessidade de ajustes por descontos por quantidades que poderia ser considerado no caso em tela não se aplica ao mesmo em face do exportador/vendedor não possuir tabela ou mesmo a prática deste procedimento comercial aplicado ao seu comprador/importador vinculado, e

- apurou o valor aduaneiro com base no método substitutivo ao valor de transação, conforme disposto no art. 2 do referido AVA.

Irresignada, em 27/06/2013, a contribuinte apresentou impugnação, às e-fls. 1422 a 1476. Preliminarmente, afirma que as tabelas apresentadas não estariam acompanhadas por documentos, o que implicaria inversão do ônus da prova, que não teria sido respeitado o rito procedimental previsto na RN SRF nº 327, de 2003, que haveria falta de identidade entre os produtos por ela importados, no atacado, e os produtos utilizados para comparação, importados por varejistas. Em seguida, no mérito, alega, falta de ajuste do preço, por conta de desconto por quantidade, a impossibilidade de comparação de preço entre distribuidor exclusivo no Brasil e dois varejistas (supostamente Dufry e Top Intenational). Por fim, pede perícia.

A 5ª Turma da DRJ/FOR, apreciou a impugnação, em 30/09/2013, e, no acórdão nº 08-27.088, às e-fls. 1498 a 1514, considerou-a procedente, exonerando o crédito tributário exigido. Na referida decisão, o colegiado:

(a) afastou as alegações preliminares e o pedido de perícia, pelos seguintes fundamentos: (i) entendeu pela desnecessidade de realização de perícia e pela impossibilidade de juntada de novos documentos; (ii) afastou a ocorrência de cerceamento do exercício do direito de defesa; e (iii) afastou a afirmação de inversão do ônus da prova, afirmando que a prova da vinculação entre exportador e importador é suficiente para afastamento do primeiro método de valoração aduaneira;

(b) reconheceu a nulidade material do lançamento, por falha da aplicação, pela fiscalização, do segundo método de valoração aduaneira, em face dos seguintes fundamentos: (i) impossibilidade de comparação do preço da exportação para o distribuidor exclusivo no Brasil, com o preço de exportação para varejistas, (ii) a necessidade de ajustes ao preço, (iii) falta de fundamento para a conclusão, da fiscalização, de que as operações paradigma teriam sido processadas no mesmo nível das que foram autuadas; e

(c) subsidiariamente, entendeu que houve falta de prova documental, pois (i) apenas tabelas e gráficos, com referência a números de DI e fatura comerciais seriam insuficientes e (ii) portanto, caberia a anexação de documento, tomando-se as cautelas necessárias para proteção do sigilo fiscal.

Relevante notar, da decisão acima referida, duas questões relativas aos métodos do AVA. O primeiro ponto é que o acórdão acata a ideia da autuação de que não aceitação da valoração pelo Artigo 1 do AVA. De outra banda, o relator afasta a aplicação do Artigo 2 realizada pela fiscalização, apontando nulidade por vício material no lançamento.

Em face do valor do crédito exonerado, houve recurso de ofício ao CARF.

A 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento apreciou o recurso de ofício na sessão de 24/08/2016, negando-lhe provimento no acórdão de nº 3302-003.344, às e-fls. 1590 a 1599, o qual teve a seguinte ementa:

**LANÇAMENTO. MUDANÇA DE MÉTODO DE AVALIAÇÃO  
ADUANEIRA. PROVA. AUSÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE.**

*A mudança de método de avaliação aduaneira deve estar acompanhada de amostra da prática de conduta ilícita, descrição, assim como, afirmação descalçada de prova robusta, impossibilita modificar o método adotado pelo contribuinte. Além do que, nos casos de ajuste motivados por diferenças dos níveis comerciais, quantidades ou diminuição do valor das mercadorias, só são aceitos com base em evidência comprovada..*

O acórdão foi assim lavrado:

*Acordam os membros do Colegiado,*

Aparentemente há erro material na redação do acórdão, pois o texto é truncado após a vírgula. Entretanto, por não terem sido opostos embargos contra essa decisão, o acórdão restou definitivo nesse ponto.

De qualquer forma, o acórdão negou provimento ao recurso de ofício, por entender que (a) não declinar o nome das empresas importadoras utilizadas como paradigma, macularia o lançamento, (b) a falta de documento fiscal dos importadores sem vínculo tornaria

inaceitável a afirmativa de diferença de preços (c) o ônus de provar o vício alegado seria da fiscalização, (d) estaria correto o julgador de primeira instância, em constatar falhas na aplicação do segundo método de valoração aduaneira, pela fiscalização, (e) teria faltado o ajuste de preço em face dos níveis comerciais. Assim, concluiu pela inexistência de evidência capaz de justificar a mudança de método.

No voto, foi salientado que se trata de acusação de acerto ou ajuste de preço das mercadorias exportadas/importadas, com redução do valor real da transação. Contudo, da mesma forma que a decisão de piso da DRJ, não vê provas das irregularidades alegadas, cabendo aos atuantes fornecê-las afirmando que a regra geral é a de que o ato jurídico celebrado entre exportador e importador está no campo da livre manifestação de vontade e não se revelou conduta contrária à legislação. Encerra o voto afirmando, à e-fl 1599:

***Diante da inexistência de evidência capaz de justificar a mudança de método, tenho como inconsistente a constituição do crédito tributário pela ausência de comprovação da situação fática.***

*Sendo assim, nego provimento ao Recurso de ofício.*

### **Recurso especial de Fazenda**

Intimada para ciência do acórdão nº 3302-003.344 em 10/10/2016 (e-fl. 1600), a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs recurso especial de divergência em 23/11/2016, às e-fls. 1601 a 1611.

Para comprovação da divergência, a Fazenda Nacional:

- afirma que a decisão *a quo* entendeu que para afastar a aplicação do primeiro método de valoração aduaneira caberia à fiscalização provar a incorreção dos valores utilizados pelo contribuinte e a prática de valores superiores por outros importadores

- alega que em outras decisões do CARF, foi fixado o entendimento de que, uma vez provada pela fiscalização a vinculação entre as partes, caberia ao contribuinte a prova de que a vinculação não teria influência nos preços.

A Fazenda Nacional aduz dois acórdãos paradigmas: de nº 301-28.186 da 1ª Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes e de nº 9303-01.1347, da 3ª Turma da 3ª Seção do CARF.

O Presidente da 3ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF apreciou o recurso especial de divergência da Fazenda em 21/03/2017, no despacho de e-fls. 1613 a 1616, com base nos arts. 67 e 68 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria nº 343 de 09/06/2015, dando-lhe seguimento.

A contribuinte foi intimada (e-fl. 1619) do acórdão nº 3302-003.344 em 27/04/2017 (e-fl. 1622), não tendo apresentado contrarrazões no prazo regimental.

É o relatório.

### **Voto**

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

O recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional é tempestivo.

Todavia, é necessário analisar o quadro em que se insere o recurso especial de divergência da Procuradora, para verificar se é possível conhecer do recurso.

Pois bem, na decisão de primeira instância, o objeto de discussão do presente processo, e os respectivos fundamentos da decisão estão claramente colocados, no seguinte sentido: (a) tendo sido provada pela fiscalização a vinculação, o ônus de provar que ela não teria influenciado o preço era do contribuinte e (b) porém, para aplicação do segundo método de valoração aduaneira, era ônus da fiscalização a comprovação da diferença de preço entre as importações fiscalizadas e de terceiros não vinculados e, justamente, por falta de comprovação dessa diferença - que era a base de cálculo da autuação - o lançamento foi considerado nulo.

Já, no acórdão recorrido, apesar de ter, no entendimento deste conselheiro, faltado clareza no voto, esse entendimento é confirmado, pois: (a) apesar de ter sido feita uma afirmação genérica, de que o ônus de provar o vício alegado seria da fiscalização (o que, salvo melhor juízo, foi o que ensejou a premissa utilizada pela Fazenda Nacional em seu Recurso Especial), (b) é feita expressa confirmação do entendimento da decisão de primeira instância, quanto à falha na aplicação do segundo método (por falta de comprovação e necessidade de ajustes).

Ora, em vista da situação descrita nos dois parágrafos anteriores, para comprovação da divergência, seria necessária a apresentação de um acórdão paradigma em que, discutindo-se a aplicação do segundo método de valoração aduaneira (após provada a vinculação e afastado o primeiro método), fosse considerado ônus do contribuinte a comprovação de que as diferenças apontadas pela fiscalização não teriam ocorrido nos valores por ela considerados.

Ocorre que não foi isso o que aconteceu, pois os acórdãos paradigma não enfrentam os requisitos para aplicação do segundo método de valoração aduaneira. No primeiro paradigma, 301.28.186, foi provada a vinculação e desconsiderado o primeiro método, para aplicação do sexto método. E, no segundo paradigma, 9303-01.347, foi discutida apenas a desconsideração do primeiro método, sem discussão dos requisitos de aplicação do método alternativo.

Portanto, por diferenças fáticas entre as situações enfrentadas nos acórdãos paradigma, em relação àquela enfrentada no acórdão recorrido, resta impossibilitada a comprovação de divergência jurisprudencial e, assim, não conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Para esclarecimento da análise acima, cumpre referir que a questão da vinculação é matéria incontroversa, no presente processo. No acórdão de piso da DRJ se pode observar em excerto do voto condutor, no segundo parágrafo da e-fl. 1509, a possibilidade de afastamento do primeiro método de valoração aduaneira, pela simples constatação da vinculação entre o importador e o exportador:

*Ora, se o autuado durante a ação fiscal não logrou êxito em demonstrar que a vinculação não influenciou os preços e mesmo agora, na fase litigiosa do procedimento, as alegações*

*nesse sentido não são acompanhadas de provas documentais, é inegável que, no presente caso, o valor declarado não poderia, ao final da fiscalização, ser aceito para fins de valoração aduaneira das mercadorias importadas, nos termos do Artigo 1 do AVA.*

(Negritei.)

Logo, aqui não há qualquer discussão sobre o ônus probatório discutido, o julgador de piso afirma que o autuado não logrou comprovar que a vinculação não influenciou os preços praticados e que os valores declarados não poderiam ser aceitos.

Ainda no voto da decisão de primeira instância se observa, com clareza, à e-fl. 1513, que o motivo do cancelamento do lançamento decorreu de falhas na aplicação do segundo método de valoração aduaneira:

*No caso concreto, entende-se que não foi obtido pela fiscalização qualquer elemento objetivo, nem com o importador, nem com outras fontes, que municiasse a autoridade fiscal para a aplicação correta do Artigo 2 do AVA. Portanto, entendendo que ocorreu um erro técnico quando se aplicou o segundo método de valoração, considerando como idênticas as mercadorias das operações tomadas como paradigma, sem que se demonstrasse “com base em dados comprovados”, em primeiro lugar, que as operações tomadas como padrão se processaram no mesmo nível comercial das do autuado, conforme afirma o fiscal no seu relato e, em segundo lugar, que a formação de preços de exportação da Diageo Brands B.V independe do nível comercial e das quantidades comercializadas, conforme tenta ilustrar o autuante com as figs. 12 a 22.*

*A falha apontada impele à decretação da nulidade do lançamento, por vício material, uma vez que repercutiu na correta determinação de um dos seus núcleos essenciais, conforme estabelecido no art. 142 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional): “o montante do tributo devido”, que, certamente, com a valoração aduaneira baseada em outro método, terá base distinta de cálculo.*

Assim, ficava evidente do acórdão de piso, que: (a) o ônus de provar a possibilidade de aplicação do primeiro método no caso de importador vinculado ao exportador era dele, contribuinte; e (b) a aplicação de outro método, dos sucessivos admitidos no AVA, implicava ônus probatório ao autuante. Ora, não atendido o disposto em b) , concluiu-se pela ocorrência de falha na apuração da base de cálculo e pela consequente insubsistência do auto de infração.

O acórdão recorrido não teve a mesma clareza, porém atacou os mesmos pontos e enfrentou os supostos problemas na apresentação das provas pela fiscalização. Tanto a redação da ementa do acórdão *a quo*, quanto o final do voto, anteriormente transcritos, tratam o assunto genericamente, como falta de evidências para mudança do critério de valoração. Essa mudança tanto pode ser entendida, como o afastamento da valoração com base no primeiro método de valoração aduaneira, quanto como a posterior valoração pelo segundo método. Todavia, há referência, no voto, à decisão de primeira instância no tocante aos problemas identificados quanto à aplicação do segundo método.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou seu recurso especial de divergência apenas discutindo a aplicação do primeiro método de valoração aduaneira e a quem caberia o ônus da prova relativo a isso.

O primeiro paradigma indicado pela Procuradora, nº 301-28.186, conclui que o ônus é do contribuinte, e, como se vê na ementa, trata de um lançamento que utilizou o sexto Artigo, sem que se observe ter havido discussão quanto ao ônus da prova relativo à aplicação deste método:

*1- Valor Aduaneiro. A utilização do primeiro método de valoração aduaneira para operações entre empresas vinculadas só se admite quando o importador demonstra que a vinculação não influenciou o preço. O ônus dessa prova recai sobre o importador. Na ausência de elementos que possibilitem a valoração pelos métodos segundo o quinto, afigura-se legítima a utilização do sexto método, adotando-se o valor já anteriormente conhecido.*

Na situação deste paradigma, a não comprovação pela contribuinte de que poderia utilizar o primeiro método, em razão de ser vinculada ao exportador, permitiu aplicar o sexto, tendo ela discutido apenas o cumprimento do que definia o Artigo 7 do AVA sem discussão quanto a prova nessa valoração.

Já no segundo acórdão paradigma, nº 9303-01.1347, não há qualquer discussão com relação ao método utilizado, afirma na ementa que a interessada deve demonstrar o valor declarado e que esse não é influenciado pela vinculação. O voto vencedor que conduziu o acórdão expõe:

*Na atividade de verificação e adoção de novo valor aduaneiro por parte da fiscalização, devem ser realizados dois procedimentos diferentes, porem em conjunto:*

*1) a descaracterização do valor de transação declarado pelo importador, mediante prova;*

*2) a determinação do correto valor aduaneiro nos termos dos Decretos 92.930/86 e 1.355/94;*

Logo, nenhum dos paradigmas apontados discute o ônus probatório para indicação do método de valoração a ser utilizado após afastar-se a aplicação do primeiro método e isso me parece o ponto central que levou à nulidade do auto de infração pela DRJ, cujo recurso de ofício foi desprovido pelo acórdão ora recorrido.

Dessarte, entendo que os paradigmas não tratam da questão sob litígio e por isso voto por não conhecer do recurso especial de divergência da Procuradoria da Fazenda Nacional.

### Conclusão

Pelo exposto, voto por não conhecer do recurso especial de divergência da Fazenda Nacional.

*(Assinado digitalmente)*

Luiz Eduardo de Oliveira Santos