



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	17090.720254/2021-11
ACÓRDÃO	3003-002.701 – 3ª SEÇÃO/3ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	6 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SHENNONG DRONES COMERCIO E SERVICOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 26/05/2021

SUBFATURAMENTO. INDÍCIOS. CANCELAMENTO AUTO DE INFRAÇÃO.

A acusação de subfaturamento depende da desconstituição da fatura comercial que instruiu o despacho, ou seja, dependem de prova de que o real valor da transação difere do valor declarado.

O simples fato de um preço ser inferior aos preços correntes de mercado para mercadorias idênticas não é motivo para sua rejeição, conforme expresso na Opinião Consultiva 2.1, integrante das regras de interpretação do Acordo de Valoração Aduaneira (Instrução Normativa n.º 318/2003).

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Denise Madalena Green – Relator

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Vinicius Guimaraes, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, Regis Xavier Holanda (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do **Acórdão nº 103-009.319, de 24/08/2022** proferido pela 7ª Turma da DRJ em Fortaleza/CE, que julgou improcedente a Impugnação, mantendo o crédito tributário em litígio, nos seguintes termos:

- I) **por maioria de votos**, rejeitada a arguição de vício material por insuficiência de provas quanto à prática do subfaturamento. Vencidos os julgadores José Fernando Costa d'Almeida e Luiz Aldeisio de Oliveira Maia, que votaram pela nulidade da autuação, consoante declarações de voto apresentadas; e
- II) **por maioria de votos**, rejeitado o entendimento de que imposição cumulativa da multa de 1% (um por cento) do valor aduaneiro, no presente caso, configuraria *bis in idem*. Vencido o julgador Carlos Alberto Santana Viana, que votou pela exclusão dessa penalidade, conforme declaração de voto apresentada.

Por bem descrever e retratar a realidade dos fatos, adoto o relatório da decisão recorrida:

Trata o presente processo de lançamentos consubstanciados em autos de infração (docs. fls. 02 a 22), por meio dos quais foram formalizadas as seguintes exigências:

- i) **Imposto de Importação (II)** no valor de R\$ 38.938,53, acrescido dos juros de mora no valor de R\$ 650,27 (calculados até agosto/2021), e da multa de lançamento de ofício (150,0% do imposto devido) no valor de R\$ 58.407,80;
- ii) **Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)** vinculado à importação no valor de R\$ 35.044,67, acrescido dos juros de mora no valor de R\$ 585,25 (calculados até agosto/2021), e da multa de lançamento de ofício (150,0% do imposto devido) no valor de R\$ 52.567,01;
- iii) **COFINS – Importação** no valor de R\$ 18.787,85, acrescida dos juros de mora no valor de R\$ 313,76 (calculados até agosto/2021) e da multa de lançamento de ofício (150,0% do tributo devido) no valor de R\$ 28.181,78;
- iv) **PIS/PASEP – Importação** no valor de R\$ 4.088,55, além dos juros de mora no valor de R\$ 68,28 (calculados até agosto/2021) e da multa de lançamento de ofício (150,0% do tributo devido) no valor de R\$ 6.132,83;
- v) **Multa em razão da diferença apurada entre o preço declarado e o preço arbitrado ou efetivamente praticado** (art. 70, inciso II, alínea “b”, item 2, da Lei nº 10.833, de 2003; arts. 86, 88 e parágrafo único da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001), no valor de R\$ 195.831,95; e
- vi) **Multa de 1% sobre o valor da mercadoria - por omissão ou informação inexata ou incompleta de natureza administrativo-tributária, cambial ou**

comercial (arts. 69, §§ 1º e 2º e 81, inciso IV, da Lei nº 10.833, de 2003), no valor de R\$ 2.149,47.

Do Relatório Fiscal

No Relatório Fiscal elaborado pela autoridade aduaneira responsável pelos lançamentos (doc. fls. 23 a 38) encontram-se descritos os fatos e fundamentos que ensejaram tais exigências, em tópicos a seguir sintetizados:

I – Descrição dos Fatos

- os autos de infração decorrem da ação fiscal realizada com o fito de investigar a importação realizada pela autuada por meio da Adição 2 da DI nº 21/1008171-5, registrada em 26/05/2021, que se refere às seguintes mercadorias:

Adição 002 - item 1

Fone de Ouvido intra auricular, estéreo, sem fio, microfone embutido (BLUETOOTH HEADSET).

Adição 002 – item 2

Fone de Ouvido intra auricular, estéreo, sem fio, microfone embutido (BLUETOOTH HEADSET CASE).

- informa a autoridade fiscal que as mercadorias da adição 1 (TF CARD - Placas de circuito impresso montada com componentes elétricos e/ou eletrônicos) seriam tratadas em outro procedimento de fiscalização;

- após analisadas as respostas da fiscalizada relacionada ao pedido para apresentação de diversos documentos e alguns esclarecimentos, a autoridade aduaneira efetuou mais uma exigência, nos seguintes termos:

(...)

2 - Em relação à mercadoria da adição 2, item 1, arbitro o preço FOB da mercadoria em USD 2,70 (dois dólares e setenta centavos), com base em pesquisa de preços internacionais, nos termos do art. 86 do Decreto nº 6.759/2009. O importador deve retificar a DI e recolher a diferença de tributos e encargos legais, mais multa por descrição inexata e multa de 100 % entre o preço arbitrado e o preço FOB declarado, conforme disposto no art. 703 do Decreto nº 6.759/2009.

- não concordando com a exigência relativamente à mercadoria da adição 2, item 1, o importador apresentou manifestação de inconformidade, nos seguintes termos:

“(…)

O mencionado item, trata-se de produto sem marca, sem embalagem final individual (caixinha de papelão), e com expectativa de preço final para venda à R\$ 10,43 (Dez reais e quarenta e três centavos), conforme quadro demonstrativo abaixo.

(...)

Apresentamos anexo cotações de produtos similares, que tem preços bem aproximados do exposto acima.

Apresentamos ainda também anexo cotações em sites chineses de produtos similares ofertados na China (preços RMB).

Lamentamos que o nosso fornecedor não tenha site e tabela de preços para disponibilizar, mas o mesmo envia correspondência para confirmar de venda do produto.

(...)”

- segundo a autoridade fiscal, os documentos apresentados pelo importador apenas comprovariam que houve negociação com o exportador da China, no entanto, com apresentação de fatura comercial com preço subfaturado, posto que, inclusive, constando na fatura comercial a seguinte informação em inglês: “SHIPMENT DATE: Within 90 working days after got deposit and everything confirmed”, em tradução livre: “DATA DE ENVIO: Dentro de 90 dias úteis após ter recebido o depósito e tudo confirmado”;

- contrariamente à informação que consta na fatura comercial, o importador, em resposta à exigência para apresentação do contrato de câmbio e SWIFT, disse que o pagamento ao exportador seria realizado somente após 90 (noventa) dias, não apresentando a documentação solicitada.

II – Da Falsidade Ideológica da Fatura Comercial, do Subfaturamento e do Arbitramento do Preço da Mercadoria

- segundo a autoridade lançadora, **o preço da mercadoria** do item 1 da adição 2 (fones de ouvido intra auriculares) **constante na fatura comercial apresentada pela importadora, é de USD 0,23** (vinte e três centavos de dólar), ao passo que, nos **sistemas internos da RFB**, consta declaração de importação em que o **preço de exportação para o País de mercadoria similar é de USD 7,60** (sete dólares e sessenta centavos), conforme demonstrado a seguir:

DI	Descrição	Quantidade	Preço (US\$)
21/0017180-0	Fone de ouvido - Modelo: X3 Marca: Edifier	5.040 unidades	7,60

- concluiu a autoridade fiscal que a **fatura comercial** apresentada para o desembaraço aduaneiro das mercadorias é **ideologicamente falsa** relativamente ao preço da mercadoria da adição 2, item 1, da DI nº 21/1008171-5, não se prestando, portanto, para fins comprovação do valor de transação, por se tratar de fraude;

- asseverou ainda que a IN SRF nº 327/2003, que disciplina a aplicação das regras do Acordo de Valoração Aduaneira (AVA-GATT), em seu art. 38, esclarece que tais disposições internacionais devem ser afastadas nos casos em que se verifique

elemento indiciário de fraude, sonegação ou conluio envolvendo o valor aduaneiro declarado; e nesse caso, o arbitramento do preço das mercadorias, base de cálculo dos tributos e outros direitos incidentes, dá-se de acordo com o disposto no art. 86, parágrafo único, inciso I, alínea “a”, do Decreto nº 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro);

- destacou que a grandeza do subfaturamento do preço das mercadorias pode ser assim verificada:

Item 1 Adição 2	Quantidade	Preço Unitário Declarado (US\$)	Preço Arbitrado (US\$)	Preço Total Declarado (US\$)	Preço Total Arbitrado (US\$)
Fone de Ouvido	5.000	0,23	7,60	1.150	38.000

- ressaltou que o subfaturamento sempre consiste em um ato fraudulento, nos termos do art. 72, da Lei nº 4.502/1964, pois não se concebe o desígnio de subfaturar o preço de uma mercadoria importada sem conhecimento e vontade de reduzir o montante dos tributos devidos.

- e desse modo, concluiu que a conduta descrita se enquadra no conceito de “fraude”, uma vez que o sujeito passivo, com a conivência do exportador, promoveu a falsificação ideológica do documento comprobatório do preço da mercadoria (fatura comercial), sendo esse preço utilizado para a apuração da base de cálculo dos tributos incidentes na operação de importação;

- asseverou que diante dos valores dos tributos sonegados, para o importador é extremamente interessante a fraude de subfaturamento dos preços das mercadorias, principalmente se importadas em grandes quantidades, como nesse caso;

- e assim, por ser a fatura comercial ideologicamente falsa relativamente ao preço, coube a aplicação da multa correspondente a cem por cento da diferença entre o preço arbitrado e o preço declarado, conforme apurado, sem prejuízo da exigência dos tributos, da multa de ofício qualificada, prevista no art. 725, inciso II do Decreto nº 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro), e dos acréscimos legais cabíveis;

III – Da Multa por Informação Inexata

- Diante da infração apontada, entendeu a autoridade lançadora pela aplicação também da multa de 1% incidente sobre o valor aduaneiro das mercadorias, que, no caso, é equivalente a base de cálculo arbitrada dos tributos, por ter o importador prestado informação inexata de natureza tributária, nos termos do inciso III do art. 711 do Regulamento Aduaneiro; ou seja, a multa a ser paga é de 1% calculada sobre o valor aduaneiro arbitrado de R\$ 214.947,69, perfazendo a quantia de R\$ 2.149,47;

IV – Da Multa Qualificada

- por concluir ter sido demonstrada a ocorrência de fraude na importação, face a falsidade ideológica da fatura comercial, com vistas ao subfaturamento do preço das mercadorias, com o fito de reduzir o valor da base de cálculo dos tributos, a autoridade aduaneira efetuou o lançamento da multa de ofício qualificada de 150%, com fundamento no art. 725, inciso II, do Decreto nº 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro).

Por fim, destacou que, diante dos fatos apurados na ação fiscal, foi lavrada Representação Fiscal para Fins Penais.

O sujeito passivo foi cientificado dos autos de infração em 24/08/2021 (docs. fls. 228/229), e na sequência, em 26/08/2021, foi apresentada impugnação (doc. fls. 232/244).

Da impugnação Na peça de defesa (impugnação) colacionada ao presente processo foi apresentada a seguinte argumentação:

- preliminarmente, argui que:

- a peça de lançamento se encontra eivada de nulidades, pois, conforme preconiza a legislação tributária, deverá o auto de infração identificar o infrator, descrever a infração com clareza, indicar os dispositivos legais dados por infringidos e capitular a penalidade;

- e assim, somente com preenchimento de todos os requisitos legais, se permitiria ao autuado obter informações importantes para a elaboração de sua defesa;

- tal falha originou a apuração de valores indevidos, posto que no auto de infração a autoridade fiscal não descreveu a exigência a ser cumprida, bem como não intimou o autuado para o cumprimento da exigência ou para impugná-la;

- também em relação ao preço auferiu valores aleatórios, somente com base em pesquisas na internet, e de vendas a varejo, sendo que os valores declarados e constantes nas notas fiscais condizem com os preços praticados pelo importador;

Quanto ao mérito, assevera que:

- o valor declarado na DI foi o correto, resultante da negociação feita entre o exportador e o importador, o que pode ser comprovado mediante pesquisa na internet, não podendo a autoridade fiscal atribuir ao produto importado valor superior àquele informado pelo importador;

- apenas uma simples pesquisa na internet não poderá servir de fator exclusivo para a apuração do valor da mercadoria e o valor declarado, e ainda que tal fato tivesse ocorrido, a autoridade aduaneira poderia ter usado o método substitutivo e *“aplicar multa de 50% do valor entre o imposto apurado e o valor declarado, quando esta diferença for maior que 10% no preço da mercadoria”* (artigo 108, caput, do Decreto-Lei nº 37 de 1966);

- quanto à alegada existência de fraude na operação de importação, tampouco existe provas concretas de que houve o subfaturamento da importação realizada,

impondo-se assim à anulação do ato de apreensão e a devolução das mercadorias à empresa, pois a jurisprudência entende que o auditor fiscal pode reter a mercadoria, no entanto, deve “demonstrar veementemente” e com fundamentos os indícios de irregularidade;

- não demonstrou o Fisco que a impugnante cometeu má-fé, não se justificando no caso concreto, a apreensão das mercadorias sob alegação de subfaturamento;

- também não deve prosperar a conclusão fiscal de que o valor declarado pelo importador não corresponde a valores praticados pelo mercado, pois, como se sabe, o procedimento do lançamento do crédito tributário deve nortear-se pela busca da prova da infração fiscal, que não pode ser meramente presumida;

- meros indícios, de forma isolada, não têm força de constituir prova indiciária, e nº Direito quase sempre as provas têm um componente de presunção, porque não são de observação direta, simples e definitiva;

- no caso, as mercadorias importadas encontram-se perfeitamente declaradas com os valores praticados pelos exportadores, conforme se pode demonstrar nos documentos com os valores praticados pelos exportadores;

- conforme documentos acostados à presente defesa, em orçamentos realizados com fornecedores nacionais os valores informados também não condizem com os apurados pela fiscalização, inclusive documentos anexados, decorrentes de cotação realizada com a empresa SHOPEE, no mercado nacional;

- diante da concorrência no mercado, e sabendo que são vários exportadores e com preços variados, a atuada optou por trabalhar com o exportador que lhe forneceu o melhor preço para atuar no mercado nacional, em condições de proporcionar um menor valor para seus clientes, haja vista o descontrole do câmbio na moeda norte americana em paradoxo com a moeda brasileira em constante desvalorização;

- e assim, qualquer cotação eventualmente realizada em importadoras de produtos atuantes no mercado nacional irá revelar preços muito menores para revenda, e que provavelmente são adquiridos por valores iguais ou aproximados aos da atuada;

- não há como qualquer importador adquirir os produtos pelo valor supostamente pesquisado pela autoridade fiscal, arcar com valores de impostos, taxas de transportes, e capatazias, e vender o produto no mercado nacional por um preço que o consumidor está disposto a pagar.

Trata-se de um valor muito acima também do valor informado pelo fiscal no mercado internacional, pois a pesquisa mostrou valores no varejo;

- resta claramente comprovado que o valor dos produtos declarados são realmente os valores constantes da nota fiscal e da negociação feita com o exportador;

- sendo o entendimento divergente dessas alegações de defesa, há que se levar em consideração para o cálculo do imposto devido o acordo sobre valoração aduaneira (AVA), que apesar de muito utilizado nos contratos de compra e venda internacional é de extrema importância para a resolução de litígios, constituindo um procedimento rígido a ser seguido pela Receita Federal do Brasil, ainda pouco conhecido pelos juristas brasileiros;

- conceitua-se o controle de valoração aduaneira como um procedimento de fiscalização, dentro da fase do despacho aduaneiro de importação, que busca verificar se o valor aduaneiro informado pelo importador condiz com a realidade, bem como se estão em conformidade tanto com o Acordo de Valoração Aduaneira quanto com as aduaneiras brasileiras que versam sobre essas valorações;

- segundo o artigo 112 do Código Tributário Nacional (CTN), a norma que imputa penalidade deve ser interpretada da forma mais benéfica ao acusado, e deste modo, caso se vislumbre o subfaturamento, mesmo com má-fé, aplicar-se-á a pena de multa de cem por cento sobre a diferença da operação, e caso não se vislumbre a má-fé, mas mero erro material, será aplicada a multa de cinquenta por cento sobre a diferença do imposto apurado, pois a pena de perdimento somente poderá ser aplicada nos casos de falsificação ou adulteração dolosa do documento necessário ao embarque e desembarque;

- a aplicação dessas penalidades se dá mediante processo administrativo, tendo este que respeitar todas as garantias constitucionais e legais, como ampla defesa, contraditório, devido processo legal, propriedade privada, livre iniciativa, livre concorrência, livre exercício de atividade econômica, entre outros;

- no caso o autuado apresentou as documentações da transação realizada com o exportador, e estas condizem com a mais pura verdade da transação realizada;

- a súmula 323 do Supremo Tribunal Federal - STF dita que é inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos;

Por fim, requer a impugnante, a liberação das mercadorias, bem como o cancelamento do referido auto de infração, nos termos da legislação vigente, e por medida de lédima justiça.

É o relatório.

A decisão da 7ª Turma da DRJ em Fortaleza/CE, restou assim ementada:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 26/05/2021

LANÇAMENTO. NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

Inexiste nulidade no lançamento fundamentado na legislação tributária e aduaneira de regência, regularmente cientificado ao sujeito passivo, permitindo-lhe o exercício das garantias constitucionais do contraditório e ampla defesa, e

que se tenha revestido das formalidades previstas no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, com alterações posteriores.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Data do fato gerador: 26/05/2021

IMPORTAÇÃO. SUBFATURAMENTO. ARBITRAMENTO. VALOR ADUANEIRO. PREÇO DA MERCADORIA.

Comprovada a fraude decorrente de subfaturamento do valor aduaneiro declarado na importação, arbitra-se o preço da mercadoria para fins de determinação da base de cálculo e lançamento das diferenças dos tributos (e multas) apurados e devidos na operação.

PENALIDADES. MULTA QUALIFICADA. MULTA SOBRE DIFERENÇA ENTRE O PREÇO ARBITRADO E O DECLARADO. CONCOMITÂNCIA.

No caso de caracterização de fraude no valor da fatura é cabível a aplicação da multa qualificada no percentual de 150% sobre a diferença de tributos e a multa de 100% da diferença entre o preço arbitrado e o declarado.

INFRAÇÃO AO CONTROLE DAS IMPORTAÇÕES. INFORMAÇÃO INEXATA. PENALIDADE.

Comprovada a falsidade ideológica da fatura comercial, devida a exigência da multa por infração ao controle administrativo das importações, em razão da prestação de forma inexata de informação de natureza comercial, no caso, o valor das mercadorias.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignada, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário, o qual repete os mesmos argumentos postos em sua Impugnação.

O processo, então, foi sorteado para esta Conselheira para dar prosseguimento à análise do Recurso Voluntário interposto.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Denise Madalena Green**, Relator

I – Da admissibilidade do Recurso Voluntário:

Consta dos autos que a recorrente foi intimada na data de 05/10/2022 (fl.305) e protocolou Recurso Voluntário em 01/11/2022 (fl.307) dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no artigo 33, do Decreto 70.235/72.

Desta forma, é tempestivo o Recurso Voluntário apresentado pela Recorrente. E, por cumprir os pressupostos para o seu manejo, esse deve ser analisado por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

II – Da insubsistência do Auto de Infração:

Como se depreende da Descrição dos Fatos e enquadramento Legais, o presente processo administrativo decorre da aparente falsidade ideológica da fatura comercial que instruiu a Declaração de Importação nº 21/1008171-5, registrada em 26/05/2021, que se refere às seguintes mercadorias:

Adição 002 -item 1

- Fone de Ouvido intra auricular, estéreo, sem fio, microfone embutido (BLUETOOTH HEADSET).

Adição 002 – item 2

- Fone de Ouvido intra auricular, estéreo sem fio, microfone embutido (BLUETOOTH HEADSET CASE)



A DI nº 21/1008171-5 foi instruída com a fatura comercial abaixo.:

JIANGMEN HUAZHAN IMPORT&EXPORT CO.,LTD								
ADD:112, NO.7 QIAOLE ROAD, XINHUI ,JIANGMEN ,GUANGDONG,CHINA								
COMMERCIAL INVOICE								
ATTN:Mr. CHENG								
Company: SHENNONG DRONES COM. E SERVIÇOS LTDA								
SAO PAULO - S.P.-CEP:01.042-001								
CNPJ No.: 34.628.088/0001-02								
Invoice: SZXY20070160								
Mark&Nos	Code SH	COMMODTTY & Description	QTY	UNIT PRICE (USD)	AMOUNT(USD)	AIR FREIGHT(USD)	INSURANCE (USD)	
JS	85733049	TF CARD	2500	\$ 0.18	\$ 450.00			
JS	85183000	Bluetooth headset	5000	\$ 0.23	\$ 1,150.00	\$ 5,233.00	\$ 34.56	
JS	85183000	Bluetooth headset case	5000	\$ 0.03	\$ 150.00			
TOTAL AMOUNT						\$ 7,017.56		
1. SHIPMENT DATE : within 90 working days after got deposit and everything confirmed 2. TRANSPORT TYPE : BY AIR 3. DESTINATION: ACCORDING TO BUYER 4. INCOTERM: CIP/Guarulhos/SP 5. OUR BANK INFORMATION BELOW: Bank Name : STANDARD CHARTERED BANK Account Name : SWITH INDUSTRY DEVELOPMENT (HK) LIMITED HKD Savings Account: 415-10712345 USD Savings Account: 415-10712396 RMB Savings Account: 415-10712442 Bank Code: 003 SWIFT Code : SCBLHKHXXXX Bank Address : 2 / F, Yihua building, 38-40a Yihe street, Causeway Bay, Hong Kong								

No entender a fiscalização, a prova do subfaturamento das mercadorias reside em dois fatos indicados no TVF:

1. Constatação de que o **preço foi inferior ao adotado por outros importadores**, segundo a Autoridade Fiscal, a fatura comercial apresentada na instrução do despacho aduaneiro não expressa, ideologicamente, os preços verdadeiramente praticados na operação.
2. **Divergência entre o prazo de pagamento da importação constante da fatura e o informado em resposta a intimação fiscal.**

No caso, a Autoridade Fiscal, lastreada no art. 72, da Lei nº 4.502/1964, conclui que *“a fatura comercial apresentada para o desembaraço aduaneiro das mercadorias é ideologicamente falsa relativamente ao preço da mercadoria da adição 2, item 1, da DI nº 21/1008171-5”* e que, dessa forma, *“não se presta para fins comprovação do valor de transação, por se tratar de fraude”*, tendo aduzido, acerca dos elementos de prova, que:

1. Os documentos apresentados pelo importador apenas comprovam que houve negociação com o exportador da China. Entretanto, com apresentação de fatura comercial com preço subfaturado. Inclusive, consta na fatura comercial a seguinte informação em inglês: “SHIPMENT DATE: Within 90 working days after got deposit and everything confirmed”, em tradução livre: “DATA DE ENVIO: Dentro de 90 dias úteis após ter recebido o depósito e tudo confirmado”.

2. O preço da mercadoria do item 1 da adição 2 (fones de ouvido intra auriculares), na fatura comercial apresentada, é de USD 0,23 (vinte e três centavos de dólar). Entretanto, nos sistemas internos da RFB, consta declaração de importação em que o preço de exportação para o País de mercadoria similar é de USD 7,60 (sete dólares e sessenta centavos), conforme mostrado no quadro abaixo.

Quadro 1

DI	Descrição	Quantidade	Preço (US\$)
21/0017180-0	Fone de ouvido - Modelo: X3 Marca: Edifier.	5.040 unidades	7,60

Pelos motivos expostos acima, além do lançamento da diferença dos tributos devidos na importação em razão do subfaturamento, tendo sido constatado pela Autoridade Fiscal que a fatura comercial é ideologicamente falsa relativamente ao preço, lançou a **multa correspondente a 100% (cem por cento) da diferença entre o preço arbitrado e o preço declarado**, com base no disposto no **art. 86, parágrafo único, inciso I, alínea “a”**; e **art. 703, do RA** (Decreto nº 6.759/2009).

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.

(...)

Art. 703. Nas hipóteses em que o **preço declarado for diferente do arbitrado na forma do art. 86 ou do efetivamente praticado**, aplica-se a **multa de cem por cento sobre a diferença**, sem prejuízo da exigência dos tributos, da multa de ofício referida no art. 725 e dos acréscimos legais cabíveis (Medida Provisória no 2.158-35, de 2001, art. 88, parágrafo único). (Redação dada pelo Decreto nº 7.213, de 2010).

§ 1º A multa referida no caput, na hipótese de arbitramento a que se refere o inciso II do art. 86, não se aplica se efetuada a regular comunicação da ocorrência de um dos eventos previstos no § 2º do art. 18 (Lei nº 10.833, de 2003, art. 70, § 3º).

§ 1º A multa de cem por cento referida no caput aplica-se inclusive na hipótese de ausência de apresentação da fatura comercial, sem prejuízo da aplicação de outras penalidades cabíveis (Lei no 10.833, de 2003, art. 70, inciso II, alínea “b”, item 2, e § 6º). (Redação dada pelo Decreto nº 7.213, de 2010).

§ 1º-A Verificando-se que a conduta praticada enseja a aplicação tanto de multa referida neste artigo quanto da pena de perdimento da mercadoria, aplica-se somente a pena de perdimento. (Incluído pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

§ 2º As multas previstas no parágrafo único do art. 88 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, no item 2 da alínea “b” do inciso II do art. 70 da Lei nº 10.833, de 2003, e no inciso II do art. 169 do Decreto-Lei nº 37, de 1966, com a redação dada pelo art. 2º da Lei no 6.562, de 18 de setembro de 1978, não são aplicáveis cumulativamente.

§ 2º O disposto neste artigo não prejudica a aplicação da penalidade referida no inciso VI do art. 689, na hipótese de ser encontrada, em momento posterior à aplicação da multa, a correspondente fatura comercial falsificada ou adulterada. (Redação dada pelo Decreto nº 7.213, de 2010). (grifou-se)

Foi lançada **multa de 1% incidente sobre o valor aduaneiro das mercadorias**, equivalente à base cálculo arbitrada dos tributos, por ter o importador prestado informação inexata de natureza tributária, nos termos do disposto no **inciso III do art. 711 do Regulamento Aduaneiro**.

Art. 711. **Aplica-se a multa de um por cento sobre o valor aduaneiro da mercadoria** (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 84, caput; e Lei nº 10.833, de 2003, art.

69, § 1º):

I - classificada incorretamente na Nomenclatura Comum do Mercosul, nas nomenclaturas complementares ou em outros detalhamentos instituídos para a identificação da mercadoria;

II - quantificada incorretamente na unidade de medida estatística estabelecida pela Secretaria da Receita Federal do Brasil; ou

III - quando o importador ou beneficiário de regime aduaneiro omitir ou prestar de forma inexata ou incompleta informação de natureza administrativo-tributária, cambial ou comercial necessária à determinação do procedimento de controle aduaneiro apropriado.

§ 1º As informações referidas no inciso III do caput, sem prejuízo de outras que venham a ser estabelecidas em ato normativo da Secretaria da Receita Federal do Brasil, compreendem a descrição detalhada da operação, incluindo (Lei nº 10.833, de 2003, art. 69, § 2º):

I - identificação completa e endereço das pessoas envolvidas na transação: importador ou exportador; adquirente (comprador) ou fornecedor (vendedor), fabricante, agente de compra ou de venda e representante comercial;

II - destinação da mercadoria importada: industrialização ou consumo, incorporação ao ativo, revenda ou outra finalidade;

III - descrição completa da mercadoria: todas as características necessárias à classificação fiscal, espécie, marca comercial, modelo, nome comercial ou científico e outros atributos estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil que confirmam sua identidade comercial;

IV - países de origem, de procedência e de aquisição; e V - portos de embarque e de desembarque.

§ 2º O valor da multa referida no caput será de R\$ 500,00 (quinhentos reais), quando do seu cálculo resultar valor inferior, observado o disposto nos §§ 3º a 5º (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 84, § 1º; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 69, caput).

§ 3º Na ocorrência de mais de uma das condutas descritas nos incisos do caput, para a mesma mercadoria, aplica-se a multa somente uma vez.

§ 4º Na ocorrência de uma ou mais das condutas descritas nos incisos do caput, em relação a mercadorias distintas, para as quais a correta classificação na Nomenclatura Comum do Mercosul seja idêntica, a multa referida neste artigo será aplicada somente uma vez, e corresponderá a:

I - um por cento, aplicado sobre o somatório do valor aduaneiro de tais mercadorias, quando resultar em valor superior a R\$ 500,00 (quinhentos reais); ou II - R\$ 500,00 (quinhentos reais), quando da aplicação de um por cento sobre o somatório do valor aduaneiro de tais mercadorias resultar valor igual ou inferior a R\$ 500,00 (quinhentos reais).

§ 5º O somatório do valor das multas aplicadas com fundamento neste artigo não poderá ser superior a dez por cento do valor total das mercadorias constantes da declaração de importação (Lei nº 10.833, de 2003, art. 69, caput).

§ 6º A aplicação da multa referida no caput não prejudica a exigência dos tributos, da multa por declaração inexata de que trata o art. 725, e de outras penalidades

administrativas, bem como dos acréscimos legais cabíveis (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 84, § 2º) (grifou-se)

Ainda, foi lançada a **multa qualificada de 150%**, configurada na falsidade ideológica da fatura comercial, com vistas ao subfaturamento do preço das mercadorias, a fim de reduzir o valor da base de cálculo dos tributos, de acordo com a previsão do **art. 725, inciso II, do Regulamento Aduaneiro**.

Art. 725. Nos casos de lançamentos de ofício, relativos a operações de importação ou de exportação, **serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou a diferença dos impostos ou contribuições** de que trata este Decreto (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, inciso I, e § 1º, com a redação dada pela Lei no 11.488, de 2007, art. 14):

I - omissis; e

II - **de cento e cinquenta por cento, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964.**

(...)

Lei nº 4.502, de 1964.

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

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

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

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

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

Abaixo, é demonstrada a base de cálculo dos tributos, bem como o montante não pago, em razão do subfaturamento dos preços:

Processo	Documento de Lançamento	Valor
17090-720.254/2021-11	MULTAS ADUANEIRAS	R\$ 197.981,42
17090-720.254/2021-11	PIS/PASEP - Importação	R\$ 10.289,66
17090-720.254/2021-11	COFINS - Importação	R\$ 47.283,39
17090-720.254/2021-11	IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS VINCULADO À IMPORTAÇÃO	R\$ 88.196,93
17090-720.254/2021-11	IMPOSTO SOBRE IMPORTAÇÃO	R\$ 97.996,60
Total		R\$ 441.748,00

No julgamento de primeira instância, por maioria de votos, decidiu-se pelo desprovidimento da Impugnação, mantendo as exigências formuladas. Abaixo transcrevo trechos do voto, que fundamenta a decisão proferida:

- a fiscalização teve êxito em demonstrar que a fatura comercial apresentada para o desembaraço aduaneiro da mercadoria informada na adição 2, item 1, da DI nº 21/1008171-5, é ideologicamente falsa relativamente ao preço, não se prestando para fins de comprovação do valor de transação;
- a fatura comercial que instruiu a adição 2, item 1, da DI em apreço, diverge com diferença de valor significativa em relação ao preço de custo da mercadoria apurado pela autoridade aduaneira, tendo o agente do Fisco apontado ter sido o preço falsamente declarado e evidenciando, conforme destacado no relatório fiscal, a falta de idoneidade da informação constante na fatura comercial; e,
- a Impugnante não apresentou qualquer elemento de prova capaz de afastar os fatos destacados pela fiscalização, cingindo-se à anexar pesquisas de sites na internet, no entanto, sem apresentar qualquer documentação relacionada à negociação do produto com o exportador que viesse amparar os valores (dos preços) declarados.

Entretanto, a meu ver o simples fato de um preço ser inferior ao adotado por outros importadores não é motivo suficiente para a caracterização da fraude de subfaturamento, havendo que considerar outros elementos de prova que demonstrem, inequivocamente, que o valor efetivamente transacionado difere do valor declarado. É o que determina 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 n.º 318/2003, que expressa:

"OPINIÃO CONSULTIVA 2.1 ACEITABILIDADE DE UM PREÇO INFERIOR AOS PREÇOS CORRENTES DE MERCADO PARA MERCADORIAS IDÊNTICAS 1. Foi formulada a questão acerca da aceitabilidade de um preço inferior aos preços correntes de mercadorias idênticas quando da aplicação do Artigo 1 do Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio.

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

Compulsando os autos, verifica-se que não há qualquer elemento probatório que ampare a desconstituição da fatura comercial objeto da importação, nem nada que indique a ocorrência efetiva de subfaturamento, tendo o juízo do auditor fiscal responsável sido conformado apenas por indícios por ele interpretados.

No caso, a suposição de subfaturamento das mercadorias se respaldou em meros indícios existentes, de que o valor declarado seria inferior ao valor corrente do mercado e a divergência entre o prazo de pagamento da importação constante da fatura e o informado em resposta a intimação fiscal, 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, ou seja, que a fatura comercial apresentada na instrução do despacho aduaneiro não expressa, ideologicamente, os preços verdadeiramente praticados na operação, conforme orientações contidas nos artigos 82, 84 e 86 do Decreto nº 6.759, de 2009.

Data máxima vênia, como bem evidenciado na **Declaração de Voto 1**: “o arbitramento dos preços de que trata o art. 88, caput, da MP nº 2.158-35, de 2001, não se coaduna com a acusação de subfaturamento sustentada em falsidade ideológica da fatura comercial, pois, nesse caso, a prova inequívoca do real valor da transação é conditio sine qua non para a desconstituição da fatura”. Ressaltou, ainda, que de acordo com a orientação dada pelo art.38, da IN SRF nº 327/2003, já afastava de seu âmbito de abrangência, reformando a aplicação nos casos em que existam elementos indiciários de fraude, sonegação ou conluio, a aplicação das regras de valoração do Acordo de Valoração Aduaneira (AVA-GATT).

Portanto, resta evidente que no caso desses autos a Autoridade Fiscal, diante de dúvidas quanto à veracidade do preço da mercadoria, partiu logo para o arbitramento previsto no art. 88, caput, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, valendo-se de apenas dois elementos indiciários: a divergência entre o prazo de pagamento da importação constante da fatura e o respectivo contrato de câmbio, fato que não foi comprovada pelo Fisco, haja vista que o respectivo contrato de câmbio não foi aduzido aos autos, tal documento poderia esclarecer a dúvida a esse respeito; além da diferença entre o preço declarado e o da importação paradigma.

Fato é que, ainda que haja disparidade nos preços praticados pela recorrente, este não é motivo suficiente para comprovar o subfaturamento, mormente quando nem sequer foram esclarecidos, pela autoridade fiscal atuante, os critérios para concluir pela similaridade entre a mercadoria importada objeto da ação fiscal e aquela importada por meio da DI paradigma, ou seja, não foi informado pela autoridade fiscal se ambas as importações foram realizadas em um mesmo nível comercial, relativamente à quantidade e à qualidade e se ambas as mercadorias

apresentavam especificações técnicas semelhantes (idêntico nível de desenvolvimento tecnológico), ou se a semelhança era apenas na aparência e na funcionalidade básica.

Na **Declaração de Voto 2**, o julgador expõe que: *“Os autos de infração estão desacompanhados das necessárias análises de validade dos documentos apresentados pelo importador, ou das relações por acaso havidas entre as pessoas jurídicas do importador e exportador (troca de correspondências, faturas proforma, cotação de preços, ordens de compra, etc.), não se vislumbrando quaisquer registros de circunstâncias e características das operações de comércio exterior em questão que pudessem corroborar a suspeita de falsidade ideológica da fatura comercial que instruiu a DI”*.

Essa deficiência na prova da fiscalização respaldou os votos divergentes proferidos em sede de Declaração de Voto, e por concordar com as razões expostas, adoto seus fundamentos como razões complementar de decidir, com amparo no art. 114, § 12º, I, do RICARF/2023 e art. 50, § 1º da Lei nº 9.784, de 1999, os quais transcrevo a seguir:

DECLARAÇÃO DE VOTO

Tendo em vista a decisão proferida por esta 7ª Turma da DRJ03 neste processo na sessão de julgamento do dia 24/08/2022, venho apresentar Declaração de Voto, na qual peço vênha para expressar entendimento divergente ao do ilustre relator, apenas quanto ao mérito da autuação:

Dos meios de prova

Lembremos que o Código Civil (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002) relaciona em seu art. 212 as formas pelas quais os fatos jurídicos podem ser provados, *in verbis*:

Art. 212. Salvo o negócio a que se impõe forma especial, o fato jurídico pode ser provado mediante:

I - confissão;

II - documento;

III - testemunha;

IV - presunção;

V - perícia.

A propósito dos meios de prova, é preciso dizer que o direito processual pátrio não estabeleceu hierarquia entre eles, nem impôs restrição à forma de sua obtenção, tal como positivado no art. 369 do Código de Processo Civil (Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015), aplicável supletiva e subsidiariamente ao Processo Administrativo Fiscal, por força do previsto no art. 15 do mesmo codex:

Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente.

[...]

Art. 369. As partes têm o direito de empregar todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, para provar a verdade dos fatos em que se funda o pedido ou a defesa e influir eficazmente na convicção do juiz.

Nesse mesmo sentido, é, também, o enunciado do caput do art. 24 do Decreto nº 7.574, de 2011:

Art. 24. São hábeis para comprovar a verdade dos fatos todos os meios de prova admitidos em direito (Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, art. 332).

Importante, nesta perspectiva, resgatar elucidativa lição da professora Maria Rita Ferragut¹ acerca da prova indiciária:

“A prova indiciária é uma espécie de prova indireta que visa demonstrar, a partir da comprovação da ocorrência de fatos secundários, indiciários, a existência ou inexistência do fato principal. Para que ela exista, faz-se necessária a presença de indícios, a combinação dos mesmos, a realização de inferências indiciárias e, finalmente, a conclusão dessas inferências.

Indício é todo vestígio, indicação, sinal, circunstância e fato conhecido apto a nos levar, por meio do raciocínio indutivo, ao conhecimento de outro fato, não conhecido diretamente. É, segundo Pontes de Miranda, “o fato ou parte do fato certo, que se liga a outro fato que se tem de provar, ou a fato que, provado, dá ao indício valor relevante na convicção do juiz, como homem”.

Conhecido o indício, deverá ser efetuada a operação lógica de subsunção de seu conceito, com os critérios previstos numa regra geral e abstrata, por força da qual o indício adquirirá relevância jurídica, ou seja, constituir-se-á no antecedente de um enunciado jurídico prescritivo que implicará juridicamente uma conclusão, cujo conteúdo é o fato principal.” (p. 91-92)

“A prova indiciária tem por fim sanar as dificuldades que o caso concreto suscita ao conhecimento de fatos juridicamente relevantes, alterados para os fins de se evitar a incidência normativa. Ocorre que muitos desses atos são realizados de maneira a conferir-lhes uma aparência lícita, se a fiscalização tiver que se restringir à forma das provas que lhe são apresentadas, não terá como saber se o evento descrito no fato realmente ocorreu. A perfeição formal de que o ato é revestido não tem o condão de afastar o dever-poder de busca da verdade material.” (p. 195)

A referida autora ainda esclarece, na citada obra, que:

“O sistema de valoração de provas adotado pelo nosso sistema é o do livre convencimento motivado, não admitindo arbitrariedade na produção da prova

¹ Presunções no Direito Tributário. 2ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

e na sua apreciação. Pressupõe, também, razoabilidade entre o conteúdo das provas e a conclusão obtida a partir delas.” (p. 91)

Em sede de julgamento administrativo, prevalece, pois, o princípio do livre convencimento baseado nas provas licitamente obtidas constantes do processo, tal como dispõe o art. 29 do Decreto nº 70.235, de 1972:

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

Dessa forma, todas as provas diretas e indiretas apresentadas pelas partes que forem em direito admitidas podem ser livremente apreciadas pela autoridade julgadora.

No tocante especificamente ao valor probatório dos indícios, vale lembrar que o STF firmou, de há muito (vide RE 413559/RJ, RHC 65092/GO, RHC 58932/RS, RHC 55879/PR, RHC 54960/DF, e RHC 54223/PA) o entendimento de que “indícios são provas se vários, convergentes e concordantes”, nos termos do voto do eminente Ministro Aliomar Baleeiro proferido no RE 68.006-MG, cuja ementa se transcreve abaixo:

SIMULAÇÃO. INDÍCIOS VARIOS E CONCORDANTES SÃO PROVA. NÃO SE CONHECE DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO SE A DECISÃO ASSENTA AOS FATOS E PROVAS E NÃO SE DEMONSTROU O DISSÍDIO NA FORMA DA SÚMULA N. 291.

(STF - RE: 68006 MG, Relator: ALIOMAR BALEEIRO, Data de Julgamento: 31/12/1969, PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJ 14-11-1969)

Para que sejam admitidos com o mesmo valor de uma prova cabal, portanto, faz-se necessário que os indícios da prática de infração aduzidos pela autoridade fiscal sejam vários, concordantes e convergentes.

Da fraude de subfaturamento

O art.136 do CTN estabelece, como regra, que a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato, exceto previsão de lei em contrário.

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Subfaturamento é o ato infracional pelo qual o preço da mercadoria é artificialmente modificado na fatura comercial que instrui o despacho aduaneiro (*commercial invoice*) com o fito de reduzir o montante do imposto devido, enquadrando-se, dessa forma, na hipótese de que trata o art. 72 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964:

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária

principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Como se percebe, a referida norma impõe como condição para a caracterização da infração de fraude a demonstração da intenção do agente de, por meio ação ou omissão dolosa, modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária principal e, dessa forma, reduzir o montante do imposto devido, ou evitar ou diferir o seu pagamento, enquadrando-se, desse modo, na exceção contida no art. 136 do CTN.

A obrigação de provar o ilícito foi assim estatuída no art. 9º do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal (PAF):

Art. 9º. A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

Para melhor compreensão do acima exposto, transcreve-se trecho de percuciente análise de Ricardo Mariz de Oliveira (Reflexões Sobre a Vontade, a Intenção e o Motivo (e Objeto e Causa) no Mundo Jurídico. Disponível em: <<https://www.marizadvogados.com.br/wpcontent/uploads/2018/03/NArt.02-2013.pdf>>. Acesso em: 22 ago. 2022.) acerca da diferença nem sempre destringível entre vontade, intenção e motivo, e da importância desses conceitos para a consecução dos atos e negócios jurídicos:

O Código Civil Brasileiro de 2002 é rico em normas sobre vontade, intenção e motivo.

Realmente, para a interpretação dos contratos e dos atos jurídicos em geral, a norma contida no art. 112 prescreve que, nas declarações de vontade, se deve atender mais à intenção das partes, consubstanciada nessas declarações, do que ao sentido literal da linguagem.

Note-se que a intenção deve estar consubstanciada na declaração, porque é por esta que se manifesta a vontade, pressupondo o art. 112 que a intenção decorra da vontade e esteja de acordo com esta.

Mas essa vontade, para que produza efeitos, tem que ser manifestada por sujeito capaz de emití-la, agindo livremente e no domínio completo da atitude que assume e das suas conseqüências.

Daí um dos requisitos essenciais à validade do ato ser a capacidade da pessoa para manifestar a sua vontade (art. 104, inciso I, e 171), cuja capacidade é medida segundo parâmetros de idade e de outras características que estão definidos em outras normas.

Daí, também, quando a vontade (de pessoa capaz) estiver viciada por erro que não permita a sua manifestação precisa, ou por coação que retire a liberdade para declarar ou não declarar a vontade, a declaração será passível de anulação (art. 138 e 151, combinados com art. 171).

Se essas normas protegem a vontade, outras a prestigiam, como a do já mencionado art. 112, e também a do art. 173, pertinente ao ato de confirmação do negócio meramente anulável, para o qual é requisito essencial a vontade expressa de mantê-lo, notando-se que a explícita declaração da vontade de manter o ato passível de anulação concretiza-se pela intenção de obter este resultado.

A intenção aparece também no art. 184, segundo o qual, desde que respeitada a intenção das partes, é possível resguardar a parte válida de um negócio jurídico que seja apenas parcialmente inválido, sendo normal que a intenção realizadora do negócio esteja conforme à vontade das partes.

Estes são meros exemplos da importância desempenhada pela vontade e pela respectiva intenção de agir ou não agir, mas até agora o motivo ainda não apareceu em qualquer das normas referidas, e isto se deve à simples razão de que ele, embora origem (motivador) da vontade e determinante para a intenção, é de foro íntimo e via de regra não interfere com a qualificação ou a validade dos atos ou negócios jurídicos.

Realmente, sabemos que o motivo pelo qual, por exemplo, se decide comprar, e o motivo pelo qual se decide vender, não interferem nem com a natureza do negócio jurídico de compra e venda nem com sua validade.

Neste sentido, a compra e venda será sempre compra e venda, e produzirá validamente os efeitos que a lei atribui a este tipo contratual, independentemente de o motivo do vendedor ser sua necessidade de dinheiro em caixa ou não mais querer o bem, ou outro qualquer, e também independentemente de o motivo do comprador ser adquirir para revender por preço maior, adquirir para usar o bem ou para dá-lo a alguém, ou qualquer outro.

Isto é assim com relação a todo e qualquer tipo de ato ou negócio jurídico, e também aos atípicos, e se confirma com a observação de que geralmente os motivos de cada parte são somente seus e são diferentes dos motivos da outra parte, ou das outras partes.

Nesta toada, alguém pode lançar mão de um ato ou negócio jurídico porque ele (com a sua causa de atribuição patrimonial) acarreta determinados efeitos, e pode fazê-lo por um motivo derivado da sua vontade íntima, ao passo que outra pessoa pode empregar o mesmo ato ou negócio por outra motivação, sem que a diferença de motivos acarrete qualquer influência sobre a natureza jurídica, a validade e os efeitos jurídicos do ato ou negócio praticado.

Ademais, ao contratarem determinado negócio, é quase certo que os motivos das próprias respectivas partes não coincidam, mas o negócio terá os efeitos que lhe são inerentes, derivados da sua causa legal, e que não se altera porque se quis praticá-lo por este ou por aquele motivo.

Destarte, coincidência de vontades das partes somente existe quanto a quererem a prática do negócio, tal como ele é, devendo haver tal coincidência de vontades para que possa se dar o aperfeiçoamento do ato, dado que, sem a aquiescência de todos os que dele participem, ele não se perfaz. Variam, portanto, apenas os motivos para a realização do negócio.

GAGLIANO, Pablo Stolze: “Diferentemente, o motivo (móvel subjetivo) da prática do ato está relegado ao plano psíquico do agente, não sendo relevante para o Direito. Assim, se resolvo presentear minha noiva doando-lhe um perfume, a causa do contrato é a liberalidade, enquanto o motivo é o amor que sinto por ela” (in “O Contrato de Doação – Análise Crítica do Atual Sistema Jurídico e os seus efeitos no Direito de Família e das Sucessões”, Editora Saraiva, São Paulo, 2007, p. 10)

ALVIM, Agostinho: “O motivo, porém, que tiver levado o doador a doar, se é amor, amizade, vaidade, ou temor da censura alheia, isso não importa, porque não constitui elemento da doação, que se contenta com o rótulo da liberalidade” (in “Da Doação”, Editora Saraiva, São Paulo, 3ª ed., 1980, p. 10).

Pelo exposto, a responsabilidade do agente, no caso de fraude tributária, não depende da demonstração dos motivos que levaram o agente ao cometimento da infração, vez que estes nem sempre são perscrutáveis, mas da sua intenção nesse sentido, materializada na declaração de vontade que prestar à autoridade administrativa.

Note-se que, para a caracterização da fraude de subfaturamento, não basta a simples constatação de que o preço foi inferior ao adotado por outros importadores ou ao custo de produção, havendo que considerar outros elementos de prova que demonstrem, inequivocamente, que o valor efetivamente transacionado difere do valor declarado.

Importa, neste ponto, evocar o entendimento expresso no Estudo de Caso 12.1 do Comitê Técnico de Valoração Aduaneira (CVA) da Organização Mundial de Aduanas (OMA), de observância obrigatória na apuração do valor aduaneiro, nos termos do art. 29 da Instrução Normativa SRF nº 2090, de 22 de junho de 2022:

ESTUDO DE CASO 12.1

APLICAÇÃO DO ARTIGO 1 DO ACORDO DE VALORAÇÃO PARA MERCADORIAS VENDIDAS PARA EXPORTAÇÃO A PREÇOS ABAIXO DO SEU CUSTO DE PRODUÇÃO

8. A Opinião Consultiva 2.1[2] conclui que o simples fato de um preço ser inferior aos preços correntes de mercado para mercadorias idênticas não é

motivo suficiente para sua rejeição para os fins do Artigo 1. Similarmente, o simples fato do preço, neste caso, estar abaixo do custo de produção e não gerar um lucro ao vendedor, não é motivo suficiente para a rejeição do valor de transação.

Confirmam-se, nesse sentido, os seguintes julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, que tratam de situações nas quais fica evidente a necessidade de que a fiscalização demonstre que o efetivo valor da transação difere do valor declarado:

Acórdão nº 3301003.980, de 31 de agosto de 2017

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

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

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

Para a aplicação da multa do art. 88, parágrafo único, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, há que se ter configurada a ocorrência de fraude, sonegação ou conluio, isto é, há que se caracterizar o subfaturamento (diferente de subvaloração), o que não se identifica nos autos. (CARF - 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária)

Acórdão nº 3002-002.093, de 19 de outubro de 2021

SUBFATURAMENTO. INDÍCIOS DE FRAUDE NOS VALORES DECLARADOS NA IMPORTAÇÃO. INOCORRÊNCIA. ÔNUS DA PROVA.

A acusação de subfaturamento depende da desconstituição da fatura comercial que instruiu o despacho, ou seja, depende de prova de que o valor da transação difere do valor declarado. O simples fato de um preço ser inferior aos preços correntes de mercado para mercadorias idênticas ou similares não é um motivo para sua rejeição, conforme expresso na Opinião Consulta 2.1, integrante das regras de interpretação do Acordo de Valoração Aduaneira. (CARF - 3ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária)

Impende, pois, no caso concreto, verificar se ficou provado, pela autoridade fiscal atuante, que a fatura comercial apresentada na instrução do despacho aduaneiro não expressa, ideologicamente, os preços verdadeiramente praticados na operação.

Vale esclarecer que a legislação define com clareza o tratamento a ser dado no caso de dúvidas quanto ao preço da transação, a exemplo das orientações contidas nos artigos 82, 84 e 86 do Decreto nº 6.759, de 2009, *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.

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”).

[...]

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 sequencial (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.

Dessa forma, quando provada a prática de fraude, sonegação ou conluio e não sendo possível a apuração do preço efetivamente praticado na importação, ou quando, mesmo sem a prova de tais ilícitos, mas existirem dúvidas quanto ao valor aduaneiro declarado e o sujeito passivo houver descumprido a obrigação referida no caput do art. 18 da MP nº 2.158-35, de 2001, relativamente aos documentos obrigatórios de instrução das declarações aduaneiras, é cabível o arbitramento do preço, nos moldes do previsto no art. 88, caput, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001.

Ressalve-se, contudo, que o arbitramento dos preços de que trata o art. 88, caput, da MP nº 2.158-35, de 2001, não se coaduna com a acusação de subfaturamento sustentada em falsidade ideológica da fatura comercial, pois, nesse caso, a prova inequívoca do real valor da transação é conditio *sine qua non* para a desconstituição da fatura.

Ressalte-se que a Instrução Normativa (IN) SRF nº 327, de 9 de maio de 2003, vigente na época dos fatos, já afastava de seu âmbito de abrangência – e, portanto, da aplicação das regras de valoração do Acordo de Valoração Aduaneira (AVA-GATT) - os casos em que existissem elementos indiciários de fraude, sonegação ou conluio:

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.

Se, todavia, não há provas da prática de fraude, sonegação ou conluio, mas existem dúvidas quanto ao valor aduaneiro declarado e o sujeito passivo houver descumprido a obrigação referida no caput do art. 18 da MP nº 2.158-35, de 2001, relativamente aos documentos comprobatórios da relação comercial ou aos respectivos registros contábeis, o valor aduaneiro deve ser apurado com base em método substitutivo ao valor de transação.

Os procedimentos próprios à comprovação do valor aduaneiro declarado pelo importador eram disciplinados pela IN SRF nº 327, de 2003, da qual se destacam os seguintes dispositivos:

Art. 30. Para fins de comprovação do valor aduaneiro declarado, o importador deverá apresentar, segundo as circunstâncias da correspondente operação comercial, e quando exigido pela fiscalização aduaneira, documentos

justificativos e informações adicionais àqueles exigidos, em caráter geral, para instrução da DI.

§ 1º As informações a que se refere o caput deste artigo incluem, entre outras, a identificação das pessoas envolvidas na transação, seus papéis de atuação na operação, a correspondência comercial e a descrição completa do processo de negociação e de determinação do preço das mercadorias face às circunstâncias econômicas do mercado internacional.

§ 2º Para os fins a que se refere este artigo:

I - poderá ser exigida Declaração de Valor Aduaneiro (DVA) relativa à mercadoria objeto de valoração, conforme o método aplicado, utilizando modelo que consta do Anexo II a esta Instrução Normativa;

II - lista não exaustiva de tipos de documentos e informações consta do Anexo III a esta Instrução Normativa.

Art. 32. Quando as informações prestadas não forem suficientes para comprovar o valor declarado e a fiscalização aduaneira tiver motivos para duvidar da veracidade ou exatidão das informações ou dos documentos apresentados para justificar essa declaração, poderá solicitar ao importador o fornecimento de explicações, documentos ou outras provas, de que o valor declarado representa o montante efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas, ajustado em conformidade com as disposições do Artigo 8, e a apresentar, conforme o caso, elementos para proceder à valoração com base em método substitutivo.

Das provas aduzidas pelas partes

No presente caso, observa-se que a autoridade fiscal, evocando o disposto no art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964, concluiu que “a fatura comercial apresentada para o desembaraço aduaneiro das mercadorias é ideologicamente falsa relativamente ao preço da mercadoria da adição 2, item 1, da DI nº 21/1008171-5” e que, dessa forma, “não se presta para fins comprovação do valor de transação, por se tratar de fraude”, tendo aduzido, acerca dos elementos de prova, que:

- (i) Os documentos apresentados pelo importador apenas comprovam que houve negociação com o exportador da China.
- (ii) Entretanto, com apresentação de fatura comercial com preço subfaturado. Inclusive, consta na fatura comercial a seguinte informação em inglês: “SHIPMENT DATE: Within 90 working days after got deposit and everything confirmed”, em tradução livre: “DATA DE ENVIO: Dentro de 90 dias úteis após ter recebido o depósito e tudo confirmado”. Contrariamente à informação que consta na fatura comercial, o importador, em resposta a exigência para apresentação do contrato de câmbio e SWIFT, disse que o pagamento ao exportador seria realizado

somente após 90 (noventa) dias, não apresentando a documentação solicitada; e

- (iii) O preço da mercadoria do item 1 da adição 2 (fones de ouvido intra auriculares), na fatura comercial apresentada, é de USD 0,23 (vinte e três centavos de dólar). Entretanto, nos sistemas internos da RFB, consta declaração de importação em que o preço de exportação para o País de mercadoria similar é de USD 7,60 (sete dólares e sessenta centavos), conforme mostrado no quadro abaixo.

Quadro 1

DI	Descrição	Quantidade	Preço (US\$)
21/0017180-0	Fone de ouvido - Modelo: X3 Marca: Edifier.	5.040 unidades	7,60

Observa-se que, em resposta a intimação fiscal (fls. 29) o sujeito passivo havia afirmado o seguinte, a propósito da mercadoria objeto da ação fiscal:

O mencionado item, trata-se de produto sem marca, sem embalagem final individual (caixinha de papelão), é com expectativa [sic] de preço final para venda á [sic] R\$ 10,43 (Dez Reais e quarenta e três Centavos), conforme quadro demonstrativo abaixo.

Já na impugnação, vê-se que o sujeito passivo trouxe arguições mais genéricas, mas que tangenciam a questão probatória do lançamento:

- *Como sabemos, o procedimento do lançamento do crédito tributário deve nortear-se pela busca da prova da infração fiscal, que não pode ser meramente presumida.*
- *Meros indícios, de forma isolada, não têm força de constituir prova indiciária.*
- *Qualquer cotação eventualmente realizada nas importadoras de produtos atuantes no mercado nacional revelarão preços muito menores para revenda, e que provavelmente são adquiridos por valores iguais ou aproximados aos da SHENNONG DRONES COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA.*
- *Portanto, não tem como qualquer importador adquirir os produtos pelo valor supostamente pesquisado pelo Sr. Auditor Fiscal, arcar com valores de impostos, taxas de transportes, capatazias, etc. e vender o produto no mercado nacional por um preço que o consumidor está disposto a pagar.*
- *É um valor muito acima também do valor informado pelo fiscal no mercado internacional, pois a pesquisa mostrou valores no varejo.*
- *Das alegações acima, restam claramente comprovados que o valor dos produtos declarados são realmente os valores constantes da nota fiscal e da negociação feita com o exportador.*
- *Se o entendimento for divergente das alegações acima, há que levar em consideração para cálculo do imposto devido o acordo sobre valoração*

aduaneira, que apesar de muito utilizado nos contratos de compra e venda internacional é de extrema importância para a resolução de litígios, constituindo um procedimento rígido a ser seguido pela Receita Federal do Brasil, ainda pouco conhecido pelos juristas brasileiros.

Os procedimentos de valoração aduaneira eram assim disciplinados pela IN SRF nº 327, de 2003, como se depreende do teor de seus artigos 30 e 32, a seguir transcritos:

Art. 30. Para fins de comprovação do valor aduaneiro declarado, o importador deverá apresentar, segundo as circunstâncias da correspondente operação comercial, e quando exigido pela fiscalização aduaneira, documentos justificativos e informações adicionais àqueles exigidos, em caráter geral, para instrução da DI.

§ 1º As informações a que se refere o caput deste artigo incluem, entre outras, a identificação das pessoas envolvidas na transação, seus papéis de atuação na operação, a correspondência comercial e a descrição completa do processo de negociação e de determinação do preço das mercadorias face às circunstâncias econômicas do mercado internacional.

§ 2º Para os fins a que se refere este artigo:

I - poderá ser exigida Declaração de Valor Aduaneiro (DVA) relativa à mercadoria objeto de valoração, conforme o método aplicado, utilizando modelo que consta do Anexo II a esta Instrução Normativa;

II - lista não exaustiva de tipos de documentos e informações consta do Anexo III a esta Instrução Normativa.

Art. 32. Quando as informações prestadas não forem suficientes para comprovar o valor declarado e a fiscalização aduaneira tiver motivos para duvidar da veracidade ou exatidão das informações ou dos documentos apresentados para justificar essa declaração, poderá solicitar ao importador o fornecimento de explicações, documentos ou outras provas, de que o valor declarado representa o montante efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas, ajustado em conformidade com as disposições do Artigo 8, e a apresentar, conforme o caso, elementos para proceder à valoração com base em método substitutivo.

Ressalte-se que a própria IN RFB nº 327, de 2003, art. 38, já afastava de seu âmbito de abrangência – e, portanto, da aplicação das regras de valoração do Acordo de Valoração Aduaneira (AVA-GATT) - os casos em que existissem elementos indiciários de fraude, sonegação ou conluio:

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.

Como se viu, a autoridade fiscal, diante de dúvidas quanto à veracidade do preço da mercadoria, partiu logo para o arbitramento previsto no art. 88, caput, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, valendo-se de apenas dois elementos indiciários – a divergência entre o prazo de pagamento da importação constante da fatura e o informado em resposta a intimação fiscal e a grande diferença entre o preço declarado e o da importação paradigma.

Ocorre que a suposta divergência quanto ao prazo de pagamento da importação não foi comprovada pela autoridade fiscal, haja vista que o documento que poderia esclarecer a dúvida a esse respeito - o respectivo contrato de câmbio – não foi aduzido aos autos.

Além disso, ainda que haja uma grande disparidade entre os preços das mercadorias, essa circunstância, como já foi dito, é insuficiente, por si só, para comprovar o subfaturamento, mormente quando nem sequer foram esclarecidos, pela autoridade fiscal autuante, os critérios para concluir pela similaridade entre a mercadoria importada objeto da ação fiscal e aquela importada por meio da DI paradigma.

Com efeito, não foi informado pela autoridade fiscal se ambas as importações foram realizadas em um mesmo nível comercial, relativamente à quantidade e à qualidade e se ambas as mercadorias apresentavam especificações técnicas semelhantes (idêntico nível de desenvolvimento tecnológico), ou se a semelhança era apenas na aparência e na funcionalidade básica.

No atual estágio de cognição dos fatos, portanto, entende-se que o critério jurídico adotado para o arbitramento do preço da mercadoria, exigência das diferenças dos tributos incidentes na operação de importação e aplicação da penalidade é incompatível com a previsão legal, diante do insuficiente aporte de provas, pela autoridade fiscal, quanto à alegada fraude de subfaturamento mediante falsidade ideológica da fatura.

Portanto, à vista das dúvidas exurgidas quanto às circunstâncias materiais dos fatos e aos elementos constitutivos do direito sub examine, e não havendo como decidir do mérito a favor do sujeito passivo, nos termos do § 3º do art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972², resta à autoridade julgadora, investida do poder-dever da Administração de rever os seus próprios atos, emanado do art. 53 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999³, e em respeito ao princípio do *in dubio pro*

² Art. 59. (...)

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

³ Art. 53. A Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos.

contributor, insculpido no art. 112 do CTN⁴, declarar a nulidade dos autos de infração.

Entende-se, não obstante, correto o afastamento do método do valor da transação, tendo em vista que também persistem dúvidas sobre a veracidade ou exatidão das afirmações, dos documentos e das declarações apresentadas pelo sujeito passivo, o que abre margem para uma nova autuação pela autoridade competente, nos termos da lei.

CONCLUSÃO

Em face do exposto, apresento voto no sentido de DECLARAR A NULIDADE DOS AUTOS DE INFRAÇÃO, por vício material, para, desse modo, EXONERAR os créditos tributários lançados neste processo.

(Assinado digitalmente)LUIZ ALDEISIO DE OLIVEIRA MAIA Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil Redator de Declaração de Voto

DECLARAÇÃO DE VOTO

A presente declaração de voto é proferida para registrar o entendimento divergente deste Julgador em relação ao exposto no voto do relator.

Para essa finalidade transcrevo a ementa do Acórdão nº 103-008.663 – 7ª TURMA/DRJ03, de 04 de julho de 2022, proferido por unanimidade de votos por esta Colenda Turma, o qual entendo que se amolda ao caso ora apreciado:

Assunto: Imposto de Importação

Data do fato gerador: 22/01/2021

VALOR ADUANEIRO. ACEITABILIDADE DE PREÇO INFERIOR AOS PREÇOS CORRENTES DE MERCADO PARA MERCADORIAS IDÊNTICAS.

O simples fato de o preço da mercadoria declarado pelo importador ser inferior aos preços correntes de mercado para mercadorias idênticas não se reputa motivo suficiente para sua rejeição, para os fins do Artigo 1º do Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio - GATT 1994 (AVA-GATT), incorporado ao ordenamento jurídico nacional por meio do Decreto nº 1.355/1994, sem prejuízo da prerrogativa da Administração Aduaneira de solicitar informações e documentos adicionais e, persistindo dúvidas razoáveis sobre a veracidade ou exatidão do valor declarado, de decidir que o valor aduaneiro não pode ser determinado com base nas disposições do citado Artigo 1º, devendo nessa hipótese, adotar um método substitutivo de valoração, dentre os previstos no AVA-GATT (Opinião Consultiva

⁴ Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

(...)

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

2.1, do Comitê Técnico de Valoração Aduaneira, da Organização Mundial das Aduanas).

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 26/05/2021

LANÇAMENTO. FATURA COMERCIAL. ACUSAÇÃO DE FALSIDADE IDEOLÓGICA E SUBFATURAMENTO. INSUFICIÊNCIA PROBATÓRIA. VÍCIO MATERIAL. NULIDADE.

Diante da insuficiência probatória dos autos, inapta a encorpar juízo verossímil acerca da acusação formulada pela autoridade fiscal, conduzindo à subsistência do estado de incerteza quanto à natureza ou às circunstâncias materiais do fato apontado como ilícito pela Fazenda Pública, deve ser declarada a nulidade do lançamento, por vício material.

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Exonerado

Em consonância com os fundamentos expendidos no mencionado voto, em face da legislação de regência da matéria, se a eventual diferença entre o preço da mercadoria declarado na importação e o preço corrente de mercado não é sequer suficiente para, por si só, afastar o valor aduaneiro declarado, por decorrência e com muito mais razão, tal discrepância de preços, isoladamente, é inepta para sustentar a acusação de fraude e de falsidade ideológica da fatura comercial no que tange ao citado valor.

Reitere-se que, na espécie dos autos, tem-se uma de acusação lastreada no artigo 72 da Lei nº 4.502, de 1964, que se insere, portanto, na exceção inculpada no art. 136 do Código Tributário Nacional, no que tange ao princípio da responsabilidade objetiva, sendo ônus da fiscalização demonstrar a presença do animus dolandi do sujeito passivo. Em casos de tal jaez, o dolo específico do agente é elementar e deve ser provado pelo acusador, não comportando presunção.6 Em se tratando de acusação de prática dolosa, é exigência legal que sejam apontadas provas, ainda que indiciárias, aptas a evidenciar a existência da intenção de produzir o resultado ilícito descrito na norma tributária.

In casu, os argumentos e as provas aduzidas pela autuação não são suficientemente aptos para caracterizar a ocorrência de fraude, havendo necessidade de que seja demonstrada a presença do elemento volitivo do agente, pela autoridade fiscal, que não logrou êxito em caracterizá-lo.

Os autos de infração estão desacompanhados das necessárias análises de validade dos documentos apresentados pelo importador, ou das relações por acaso havidas entre as pessoas jurídicas do importador e exportador (troca de correspondências, faturas *proforma*, cotação de preços, ordens de compra, etc.), não se vislumbrando quaisquer registros de circunstâncias e características das

operações de comércio exterior em questão que pudessem corroborar a suspeita de falsidade ideológica da fatura comercial que instruiu a DI.

Ao meu ver os elementos carreados aos autos não se revelam suficientes para demonstrar o intuito doloso do sujeito passivo nas operações de importação objetos da ação fiscal. É certo que tal disparidade de valores em relação a outras importações, num primeiro momento, pode suscitar dúvidas acerca da veracidade ou exatidão do valor declarado, mas sem que haja substrato probatório de fraude, tal constatação poderia tão somente justificar a instauração do procedimento de controle do valor aduaneiro, previsto na então vigente IN SRF nº 327, de 2003, aprofundando-se a investigação, a fim de se coletarem informações e provas que fundamentem a rejeição do citado valor e autorizarem a adoção de método alternativo de valoração.

Ora, em conformidade com o AVA-GATT, a diferença de preços pode ser decorrente de diversos motivos em razão dos quais a Administração Aduaneira está autorizada a rejeitar a apuração do valor aduaneiro com base no primeiro método (valor de transação) e a adotar um método substituto previsto no mesmo Acordo, por exemplo: a compra e venda pode não atender as com segurança e exatidão o próprio preço total efetivamente pago ou a pagar; podem não existir dados objetivos e confiáveis que permitam fazer os ajustes no preço efetivamente pago ou a pagar pelos bens importados, conforme as disposições do artigo 8º (custos possivelmente suportados pelo comprador: comissões e corretagens; embalagens e recipientes; gastos com mão-de-obra e com materiais na embalagem; royalties e direitos de licença relacionados com as mercadorias, como condição de venda; o valor de qualquer parcela do resultado da revenda, cessão ou utilização subsequente das mercadorias importadas, que reverta direta ou indiretamente ao vendedor); quando houver restrições à cessão ou à utilização das mercadorias pelo comprador; quando a venda ou o preço estejam sujeitos a alguma condição ou contraprestação para a qual não se possa determinar um valor em relação às mercadorias objeto de valoração; caso alguma parcela do resultado da revenda, cessão ou utilização subsequente das mercadorias pelo comprador beneficie direta ou indiretamente o vendedor; caso exista vinculação entre o comprador e o vendedor que possa ter influenciado o preço praticado e diversas outras situações previstas no Acordo; enfim, quando se possa concluir de modo fundamentado que os elementos apresentados reputam-se incompletos a tal ponto de não permitirem concluir com segurança se preenchem os requisitos para aplicação do primeiro método.

Não se pode, assim, confundir a figura jurídica da **fraude de valor (subfaturamento)**, necessariamente eivada de intuito doloso, com a simples **subvaloração aduaneira**, esta decorrente tão somente da declaração de valor em desconformidade com as regras do Acordo de valoração Aduaneira. O fato, porém, é que a autoridade fiscal, enveredando pela tese da presença de fraude de valor nas operações de importação em questão, descartou completamente a

aplicação do AVA-GATT e dos procedimentos da IN SRF nº 327, de 2003, então vigente.

Entretanto, com fundamento no artigo 17 do AVA-GATT7, a Aduana, exercendo o papel fundamental no sentido de cumprir suas funções regulatórias no comércio exterior e promover a fiscalização quanto aos tributos incluídos em sua área de competência, poderia valer-se da Decisão 6.1 do Comitê de Valoração Aduaneira, de 12/05/1995, que dispõe:

*“Quando tiver sido apresentada uma declaração e a Administração Aduaneira tiver motivo para duvidar da veracidade ou exatidão das informações ou dos documentos apresentados para justificar essa declaração, **a Administração Aduaneira poderá solicitar ao importador o fornecimento de uma explicação adicional, bem assim documentos ou outras provas**, de que o valor declarado representa o montante efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas, ajustado em conformidade com as disposições do Artigo 8. Se, após o recebimento de informação adicional, ou na falta de resposta, a Administração Aduaneira ainda tiver **dúvidas** razoáveis sobre a veracidade ou exatidão do valor declarado, poderá decidir, tendo em conta as disposições do Artigo 11, que o valor aduaneiro das mercadorias importadas não pode ser determinado com base nas disposições do Artigo 1. Antes de tomar uma decisão definitiva, a Administração Aduaneira comunicará ao importador, por escrito, quando solicitado, suas **razões** para duvidar da veracidade ou exatidão das informações ou dos documentos apresentados e lhe dará oportunidade razoável para responder. Quando for tomada uma decisão definitiva, a Administração Aduaneira comunicará ao importador, por escrito, os motivos que a embasaram.”(Grifei)*

O art. 32 da IN SRF nº 327/2003, vigente da data dos fatos em causa, por sua vez, preceitua que:

*“Art. 32. Quando as informações prestadas não forem suficientes para comprovar o valor declarado e a fiscalização aduaneira tiver motivos para duvidar da veracidade ou exatidão das informações ou dos documentos apresentados para justificar essa declaração, poderá solicitar ao importador o fornecimento de explicações, documentos ou outras provas, de que o valor declarado representa o montante efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas, ajustado em conformidade com as disposições do Artigo 8, e **a apresentar, conforme o caso, elementos para proceder à valoração com base em método substitutivo.***

*§ 1º Se, após o recebimento de informação adicional, ou na falta de resposta, a fiscalização aduaneira ainda tiver dúvidas razoáveis sobre a veracidade ou exatidão do valor declarado, poderá decidir pela impossibilidade da aplicação do método do valor de transação, **nos termos do art. 82 do Decreto nº 4.543, de 2002.***

§ 2º As dúvidas da fiscalização aduaneira poderão ser fundamentadas, além de outras hipóteses, na incompatibilidade do preço declarado com:

I - os preços usualmente praticados em importações de mercadorias idênticas ou similares;

II - os valores, para mercadorias idênticas ou similares, indicados em cotações de preços internacionais, publicações especializadas, faturas comerciais pro forma e ofertas de venda;

III - os custos de produção de mercadoria idêntica ou similar.

IV - o preço de revenda da mercadoria importada ou de idêntica ou similar.”

Assim, em caso de dúvidas motivadas sobre a veracidade e exatidão do valor declarado e fundados indícios de que os elementos disponíveis para apuração do valor aduaneiro não permitem sua determinação com base no primeiro método (valor de transação), a fiscalização alfandegária poderá solicitar ao importador documentos e informações que possam justificar o valor declarado. Se diante das constatações exurgidas nesse exame, ainda houver dúvidas razoáveis sobre a veracidade ou exatidão do valor declarado, a autoridade fiscal poderá decidir de modo fundamentado pela rejeição do valor declarado com base no primeiro método, devendo, nessa hipótese, adotar um método substitutivo previsto no AVA-GATT.

Assim, a disparidade de preços, embora possa num primeiro momento, suscitar dúvidas acerca da veracidade ou exatidão do valor declarado e representar indício de subvalorização, isoladamente, não tem o condão de, isoladamente, inquinar o valor declarado, devendo ser acompanhada de alguma investigação adicional, com vista a buscar elementos que possam diretamente ou indiretamente revelar a inidoneidade do citado valor. Observe-se que art. 32 da IN SRF nº 327/2003, acima transcrito, admite que as dúvidas sobre a veracidade ou exatidão do valor declarado, que levem à rejeição de tal valor, possam ser fundamentadas na incompatibilidade do preço declarado com “os preços usualmente praticados em importações de mercadorias idênticas ou similares”.

Entretanto, o fato deveria levar ao aprofundamento da investigação para obtenção de dados mais abrangentes e concretos, com base nos quais se pudesse concluir com segurança que o valor informado é efetivamente incompatível com os preços usualmente praticados no comércio internacional, de modo a fundamentar a rejeição do primeiro método de valoração.

Ademais, diante dos elementos postos pela fiscalização, a consequência dessa rejeição seria a adoção de um método substitutivo de valoração, observada a sequência estabelecida no AVA-GATT, mas não a conclusão precipitada de ocorrência de fraude, desamparada de provas hábeis e em conflito com a legislação de regência.

Alternativamente, em decorrência de novas investigações, poder-se-iam, inclusive, ser coletadas provas adicionais que pudessem fundamentar a acusação de fraude, e que efetivamente fossem aptas para demonstrar a existência de conduta dolosa do importador na declaração do valor aduaneiro.

Não se está aqui a atestar a legalidade da declaração prestada ao órgão aduaneiro nem se pode asseverar que inexistente a falsidade ideológica alegada pela autoridade fiscal, mas sim, em face das específicas circunstâncias narradas no libelo fiscal, dos fundamentos e do contexto probatório acostado aos autos, cumpre concluir pela insuficiência de elementos e ausência dos requisitos legais capazes de consubstanciar solidez ao alegado cometimento da infração imputada à interessada.

É que os fatos apurados no processo não fornecem ao julgador a certeza indispensável de estar diante da realidade alegada, o que lhe impede, sob pena de não ser justo, de proclamar um juízo condenatório. Se não há como afirmar peremptoriamente que inexistente a infração alegada, por outro lado, também não há como asseverar de modo convincente que ela ocorreu. Sendo a prova dos autos, além de dúbia e contraditória, insuficiente para comprovar as circunstâncias materiais do fato supostamente ilícito, deve ser afastada a condenação.

Com efeito, por força do princípio da verdade material, que serve de diretriz fundamental ao processo administrativo fiscal, em matéria tributária e aduaneira, o juízo sancionatório deve se pautar em provas robustas e harmônicas, capazes de apontar, com a certeza que se exige, a materialidade do fato.

É o quanto basta para se concluir pela insuficiência de elementos probatórios e ausência dos requisitos legais capazes de consubstanciar solidez ao alegado cometimento da infração imputada ao sujeito passivo, em razão do que o lançamento padece de vício material, impondo-se a declaração de nulidade.

É como voto.

(Assinado digitalmente) JOSÉ FERNANDO COSTA D'ALMEIDA Auditor-Fiscal da
Receita Federal do Brasil Redator de Declaração de Voto

De pronto, é possível verificar que não foram trazidas quaisquer justificativas fáticas ou jurídicas para a desconsideração, pela fiscalização, dos preços praticados pela recorrente quanto às mercadorias abrangidas na DI objeto da autuação. Ou seja, não há nos autos qualquer elemento probatório que indique a ocorrência efetiva de subfaturamento, tendo o juízo do auditor fiscal responsável sido conformado apenas por indícios por ele interpretados.

No caso em tela, a autoridade supôs a falsidade 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.

Ao contrário, o fundamento constituiu-se em meros indícios de preços inferiores ao comparar com outras importações, sem levar em consideração a natureza da operação comercial e possíveis variações no estado ou características diferenciadoras dos equipamentos ainda de mesmo modelo e ano de fabricação. Ademais, não há qualquer elemento que objetivamente demonstra que o vínculo entre exportador e importador influenciou o preço.

A prova do subfaturamento de preço não é a diferença de valor de uma mesma mercadoria obtida em diferentes importações, que sequer demonstrou apta a ser comparada sem qualquer avaliação ou análise de suas características ou particularidades, sendo a diferença de preço apenas o ponto de partida para aprofundamento da análise de provável subfaturamento, que juntamente com outros elementos podem resultar um conjunto probatório robusto e suficiente a comprovar a fraude; daí porque é de se falar que se trata de mero indício.

Oportuno ressaltar que em se tratando de procedimento de lançamento fiscal para apurar infração à legislação tributária, nos termos do art. 142 do CTN, incumbe à autoridade atuante o ônus probatório do fato constitutivo do direito do Fisco, conforme dispõe o art. 373 da Lei nº 13.105/2015 (CPC).

Portanto, a afirmação da fiscalização no sentido de que teria ocorrido o subfaturamento das mercadorias se respaldou em meros indícios sequer admitidos pela legislação aduaneira (diferença quanto ao valor corrente de mercado da mercadoria), sendo, portanto, passível de nulidade, inclusive de ofício, como já entendido por este CARF:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 26/07/2007 a 22/01/2008

SUBFATURAMENTO. INDÍCIOS. CANCELAMENTO AUTO DE INFRAÇÃO.

As acusações de subfaturamento dependem da desconstituição da fatura comercial que instruiu o despacho, ou seja, dependem de prova de que o real valor da transação difere do valor declarado.

O simples fato de um preço ser inferior aos preços correntes de mercado para mercadorias idênticas não é motivo para sua rejeição, conforme expresso na Opinião Consultiva 2.1, integrante das regras de interpretação do Acordo de Valoração Aduaneira (Instrução Normativa n.º 318/2003).

Recurso Voluntário Provido.

(Acórdão nº 3402-004.003 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

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

SUBFATURAMENTO. COMPROVAÇÃO DE FRAUDE.

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

(Acórdão nº 3201-005.482 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária)

Assunto: Regimes Aduaneiros

Exercício: 2008

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. INSUFICIÊNCIA PROBATÓRIA. AVAGATT.

É nulo o auto de infração que não carrega em seu embasamento o conjunto probatório suficiente a demonstrar a ocorrência da infração à norma aduaneira, especialmente relativa ao descumprimento do Acordo de Valoração Aduaneira (AVA-GATT), por consequência de suposta falsidade ideológica e subfaturamento.

(ACÓRDÃO 3302-013.800 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA)

Nesse sentido, deve ser provido o recurso.

IV – Do dispositivo:

Diante do exposto, constatada ausência de provas suficientes à demonstrar o subfaturamento dos produtos envolvidos na autuação, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário para cancelar a exigência fiscal.

Assinado Digitalmente

Denise Madalena Green