



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

Processo n° 10907.722684/2013-77
Recurso n° De Ofício
Acórdão n° 3401-003.259 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de setembro de 2016
Matéria AI - ADUANA - SUBFATURAMENTO
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado UMBRELLA IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Data do fato gerador: 11/11/2008, 18/11/2008

SUSPEITA DE SUBFATURAMENTO. MULTA. DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DOS TRIBUTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO.

Caso haja motivos para duvidar da veracidade ou exatidão dos dados ou documentos apresentados como prova de uma declaração de valor (e o fato de as matérias constitutivas terem valor inferior ao produto final nos soa como suficiente para demonstrar a dúvida, se devidamente fundamentada a verificação), a autoridade aduaneira poderá decidir, com base em parecer fundamentado, pela impossibilidade de aplicação do primeiro método (valor de transação, obtido a partir da fatura comercial, com os ajustes previstos no AVA-GATT). Tal dúvida, disciplinada no artigo 82 do Regulamento Aduaneiro, que demanda parecer fundamentado, não se confunde com a situação externada no artigo 86 do mesmo regulamento, que trata de "arbitramento" do preço da mercadoria em caso de fraude, sonegação ou conluio (e tratada o art. 88 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001).

Seja caso de dúvida disciplinado do artigo 82 do Regulamento Aduaneiro, ou de fraude, sonegação ou conluio, tratado no art. 86 do mesmo regulamento, deve a fiscalização buscar inicialmente caminho compatível com o segundo e com o terceiro métodos de valoração aduaneira, tentando identificar importações de mercadoria idêntica (e, em sua ausência, similar), no mesmo período aproximado, com o mesmo nível comercial, exportada do mesmo país, documentando detalhadamente de que forma chegou à(s) declaração(ões) a ser(em) utilizada(s) como paradigma, e como esta(s) já foi(foram) objeto de valoração.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, sendo que o conselheiro Robson José Bayerl acompanhou pelas conclusões. Apresentou contrarrazões orais Ilana Benjó, OAB/DF nº 26.793-A.

ROBSON JOSÉ BAYERL - Presidente.

ROSALDO TREVISAN - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Robson José Bayerl (presidente), Rosaldo Trevisan, Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, Eloy Eros da Silva Nogueira, Fenelon Moscoso de Almeida, Rodolfo Tsuboi (suplente) e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (vice-presidente).

Relatório

Versa o presente sobre **Autos de Infração** de fls. 2 a 10, 11 a 15, 16 a 22, e 23 a 29¹, com ciência ao sujeito passivo em 12/12/2013 (fl. 230), para exigência de **imposto de importação** (em valor original de R\$ 201.495,73), **imposto sobre produtos industrializados - importação** (em valor original de R\$ 79,23), **COFINS - importação** (em valor original de R\$ 106.599,30), e **Contribuição para o PIS/PASEP - importação** (em valor original de R\$ 23.143,32), todos acrescidos de juros de mora e de multa de ofício de 150%, e de **multa pela diferença entre o preço declarado e o arbitrado** pela fiscalização, com fundamento no artigo 88 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001. Nas autuações informa-se que o montante lançado está com exigibilidade suspensa por força de liminar concedida nos autos do processo judicial nº 2009.34.00.009333-3/DF.

No Relatório Fiscal anexo à autuação (fls. 33 a 54), narra-se que: (a) a empresa registrou cinco declarações de importação (DI nº 08/1788954-4, DI nº 08/1789108-5, DI nº 08/1789199-9, DI nº 08/1837050-0 e DI nº 08/1837051-8), que foram objeto de autuação com aplicação da pena de perdimento no processo administrativo nº 10907.000442/2009-42, por ter sido constatado subfaturamento e uso de documento falso; (b) por força de decisão proferida no Agravo de Instrumento nº 2009.01.00.041642-7/DF, as mercadorias apreendidas foram liberadas e entregues ao importador, confirmando-se a decisão na sentença proferida na Ação Ordinária nº 2009.34.00.009333-3/DF; (c) as mercadorias importadas são guarda-chuvas de diversos modelos, tendo sido percebido que a razão entre seu valor FOB/kg, de aproximadamente US\$ 0,68/kg, é inferior ao custo das matérias-primas utilizadas em sua fabricação (resinas plásticas e metais); (d) as matérias constitutivas dos guarda-chuvas, conforme Laudo Técnico, são aço, poliéster, nylon, zinco, polietileno, polipropileno e PVC, havendo, também no laudo técnico, cotações internacionais para as referidas matérias constitutivas (fls. 37/38); (e) tendo em vista o "subfaturamento já demonstrado por meio do laudo técnico", foram buscadas ainda cotações junto a exportadores chineses de guarda-chuvas (fls. 40/41); (f) houve discrepâncias nas faturas comerciais apresentadas nas importações, com *layout*, padrão de numeração e carimbo diferentes (DI nº 08/1789199-9); (g) os preços da fatura que instrui a DI nº 09/0027277-0 são dez vezes superiores aos valores informados pela

¹ Todos os números de folhas indicados nesta decisão são baseados na numeração eletrônica da versão digital do processo (e-processos).

empresa; (h) faturas de diferentes exportadores chineses são praticamente idênticas (fl. 43/44), e possuem anotações semelhantes e sequenciais em rodapé (fls. 45/46); (i) solicitado pela Aduana para que os exportadores enviassem faturas e *packing list* originais diretamente à Aduana brasileira, estes vieram com os mesmos valores que os documentos apresentados no despacho de importação, mas tais faturas são incapazes de se sustentar como prova em favor do autuado em função do mencionado custo das matérias primas, havendo conluio entre exportadores e importador, ensejando o agravamento da multa, em função do art. 73 da Lei nº 4.502/1964; (j) em casos como o presente, não se aplica o AVA-GATT, em função da disposição de seu art. 17, sendo a matéria regulamentada pelo art. 82 do Regulamento Aduaneiro, e tratada nas Opiniões Consultivas 10.1 e 19.1 do Comitê Técnico de Valoração Aduaneira da Organização Mundial das Aduanas (CTVA/OMA), cabendo o arbitramento do preço da mercadoria, na forma do art. 88 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, "regulamentado pelo art. 86 do Decreto nº 6.759/2009"; e (k) buscou-se, nos sistemas da RFB, registro de importações de mercadoria idêntica ou similar (mesma posição, procedente da China, descrita como guarda-chuva e adquirida em grande quantidade), realizada à mesma época (entre setembro de 2008 a janeiro de 2009), encontrando-se a DI nº 09/0027277-0, por meio da qual foram importados guarda-chuvas de tamanho semelhante, e fabricados e vendidos pelo mesmo exportador chinês, sendo o mais barato declarado a US\$ 14,35 a dúzia, conforme processo administrativo nº 10907.000442/2009-42, valor que foi adotado pela fiscalização.

A empresa apresenta **Impugnação** em 06/01/2014 (fls. 239 a 307), argumentando, em síntese, que: (a) a autoridade aduaneira não logrou êxito em demonstrar a ocorrência de fraude ou conluio, ou dolo na importação, até mesmo por impossibilidade material, e as faturas enviadas pelo exportador diretamente à Aduana, sem participação da empresa, comprovam o valor declarado, e afastam a existência de falsidade material, como reconhece a própria PGFN, nos autos da ação judicial; (b) ocorreu decadência, pois o lançamento foi efetuado em 12/12/2013, depois de cinco anos da data de registro das DI (11/11/2008 e 18/11/2008), em afronta ao art. 139 do Decreto-Lei nº 37/1966; (c) há *bis in idem*, visto que há duplicidade de autuações (esta e a presente no processo administrativo nº 10907.722695/2013-57) em função dos mesmos fatos, relativos às mesmas DI; (d) há nulidade formal, por cerceamento do direito de defesa, por ausência de juntada aos autos da DI adotada como paradigma para determinação do preço das mercadorias; (e) a base primeira de valoração aduaneira é o valor de transação, que pode ser representado pelo preço constante da fatura comercial; (f) as anotações sequenciais no rodapé das faturas que o fisco toma como elementos indiciários não são apostas nas faturas que instruíram as DI, mas naquelas remetidas diretamente pelos exportadores, sem interferência da importadora; (g) o subfaturamento não pode ser presumido, sendo ônus do fisco comprovar eventual falsidade na fatura comercial apresentada; (h) a busca em sistemas da RFB de mercadorias idênticas não toma em consideração o que o AVA-GATTT considera como "mercadorias idênticas"; (i) ainda que juntada aos autos a DI paradigma, o lançamento seria improcedente, porque se está a tratar de diferentes modelos de guarda-chuva, de diferentes exportadores; (j) a Opinião Consultiva 2.1 do CTVA/OMA afasta a pretensão fiscal de recusar o valor de transação com base em que existem DI com preços superiores; (k) devem ser efetuados ajustes no valor aduaneiro em função da quantidade e do nível comercial, o que não foi tomado em conta pela fiscalização; (l) o laudo pericial possui inconsistências (como a desconsideração do país de origem das mercadorias), e, em alguns tópicos, é considerado inadequado pela própria autoridade fiscal, e, ainda que se admita o laudo, este não pode constituir paradigma para a valoração.

Após conversão do julgamento em diligência (fl. 411) para que fossem anexadas as petições referentes à Ação Ordinária nº 2009.34.00.009333-3/DF e ao Agravo de

Instrumento nº 2009.01.00.041642-7/DF, o que foi providenciado às fls. 417 a 438, e 439 a 468, ocorre, em 29/01/2015, o **juízo de primeira instância** (fls. 472 a 486), no qual se decide unanimemente pela procedência da impugnação, cancelando o lançamento, sob os seguintes fundamentos: (a) o cômputo do prazo decadencial foi efetuado com fulcro no art. 173, I do Código Tributário Nacional, haja vista a suposta ocorrência de fraude, que, contudo, não restou demonstrada; (b) as mercadorias haviam sido objeto de auto de infração com o intuito de aplicação da pena de perdimento, e, diante do disposto no art. 71, II do Regulamento Aduaneiro, estava a fiscalização impedida de constituir o crédito tributário em discussão; (c) os argumentos de defesa que propugnam pela nulidade da autuação deixaram de ser analisados em função de ser favorável à defesa a decisão de mérito; (d) na ação judicial, amparada basicamente nos mesmos elementos de prova, não foi evidenciada falsidade material, afastando-se a pena de perdimento, ainda que haja eventualmente subfaturamento, pois entende a autoridade judicial que tal conduta é punível com multa; (e) a ação judicial discute apenas a liberação da mercadoria, e não a verificação da ocorrência de subfaturamento, deixada pelo juízo à Administração sua eventual fiscalização; (f) a multa do presente processo é a multa sobre o diferença apurada entre o preço declarado e o preço efetivamente praticado ou o preço declarado e o arbitrado (conforme descrito no Auto de Infração), e a multa aplicada no processo administrativo nº 10907.722.695/2013-57 é a da conversão da pena de perdimento em multa, havendo, nesta última, concomitância de objeto com o da ação judicial; (g) no presente caso, a fiscalização não aventou a existência de impedimentos à aceitação do valor de transação declarado pelo importador, sendo o lançamento está fundado somente em alegação de que os preços declarados seriam inferiores a preços de importação de mercadorias similares; (h) o auto de infração não está acompanhado de prova alguma que demonstre qual dispositivo do AVA foi violado, de forma a ensejar a rejeição do valor de transação declarado; (i) não há prova de que os documentos apresentados pelo interessado sejam inidôneos ou fraudulentos, pelo que é descabida a rejeição do valor de transação. Em razão do montante exonerado, há interposição de **Recurso de Ofício**.

A empresa foi cientificada do julgamento em 10/02/2015 (fl. 490).

Em 17/03/2016 o processo foi distribuído a este relator, por sorteio.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, relator

O recurso de ofício apresentado preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele se toma conhecimento.

Percebe-se, no presente processo, intenso grau de apuração de técnicas de investigação pela fiscalização, mas que lamentavelmente não se fazem acompanhar da guarda normativa necessária.

É correto, e de grande relevância para a fiscalização, a nosso ver, comparar os preços por quilograma da mercadoria importada com os preços por quilograma de suas matérias constitutivas. Afinal de contas, um produto não pode custar menos do que suas matérias constitutivas, a menos que a empresa vendedora objetive prejuízo, o que é absolutamente incomum no comércio, nacional e internacional.

Assim, denota maturidade a ideia esboçada no procedimento inicial de fiscalização, que busca formar convicção sobre a veracidade dos valores declarados na importação.

No entanto, a forma utilizada para levar a cabo tal tarefa não encontra guarida na legislação aduaneira. O artigo 813 do Decreto nº 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro) prevê a realização de perícia para "*identificação e quantificação de mercadoria importada ou a exportar, bem como a avaliação de equipamentos de segurança e sistemas informatizados, e a emissão de laudos periciais sobre o estado e o valor residual de bens*" (este, o valor residual, no caso de avaria, ou de utilização do bem, cf. arts. 89, 103 e 129, do mesmo regulamento). Não há perito credenciado pela RFB para estabelecer ou cotar preços de mercadorias. A valoração aduaneira e o questionamento sobre preços praticados são tarefas a cargo do AFRFB, não havendo previsão de perícia com tal finalidade. Como se percebe do documento de fl. 161, os profissionais foram credenciados pela RFB para mensuração e quantificação de mercadorias a granel (em geral, por arqueação), e para identificação de mercadorias. Caso a RFB credencie entidade ou técnico especializado (ainda que *ad hoc*) para a tarefa prevista na alínea "c" do inciso II do parágrafo único do art. 86 do Regulamento Aduaneiro, ainda assim, o credenciamento seria para determinação do preço no mercado internacional da mercadoria importada, e na hipótese de já ter sido verificada uma das situações mencionadas nos incisos I ou II do caput do referido art. 86.

Assim como não incumbe ao perito classificar a mercadoria, mas tão somente identificá-la, com os elementos necessários para que o AFRFB forme convicção sobre a correta classificação, com base no Sistema Harmonizado, não incumbe ao perito determinar preços ou cotações de mercadorias, tarefa que deve ser levada a cabo pela fiscalização. Anda bem, assim, a perícia, ao identificar os materiais constitutivos da mercadoria importada, mas excede seu objeto ao determinar sua cotação. Fossem as matérias constitutivas cotadas internacionalmente em bolsa, poderia a fiscalização utilizar-se de informações de sítios especializados, como o do Banco Mundial (www.worldbank.org). Não havendo cotação internacional, poderia utilizar-se da base de importações brasileiras (SISCOMEX).

No entanto, tudo o que foi dito até o momento é imprestável para valorar as mercadorias, sendo válido somente para que se forme convicção quanto à existência de prestação de declaração falsa sobre o valor, ou sobre haver dúvida a respeito da veracidade ou exatidão dos dados ou documentos apresentados.

Caso haja motivos para duvidar da veracidade ou exatidão dos dados ou documentos apresentados como prova de uma declaração de valor (e o fato de as matérias constitutivas terem valor inferior ao produto final nos soa como suficiente para demonstrar a dúvida, se devidamente fundamentada a verificação), a autoridade aduaneira poderá decidir, com base em parecer fundamentado, pela impossibilidade de aplicação do primeiro método (valor de transação, obtido a partir da fatura comercial, com os ajustes previstos no AVA-GATT). Repita-se, o comando do Artigo 17 do AVA-GATT, reproduzido no art. 82 do Regulamento Aduaneiro, não trata do afastamento do AVA-GATT, como parece entender a fiscalização, mas do afastamento do primeiro método do AVA-GATT, restando ainda a avaliar os outros cinco métodos. O equívoco do entendimento fiscal é evidenciado à fl. 47:

A base legal acima citada, o Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do GATT, aprovado pelo Decreto Legislativo nº 30, de 15/12/1994, e promulgado pelo Decreto nº 1.355, de 30/12/1994, comumente denominado de Acordo de Valoração

Aduaneira (AVA/GATT), não se aplica em casos como o presente, prevendo em seu Art. 17 a possibilidade das Administrações Aduaneiras questionarem sua aplicação em casos de dúvidas quanto à veracidade de documentos, sendo tal dispositivo regulamentado pelo Art. 82 do decreto nº 4.543/2002. (sic)(grifos nossos)

Confunde a fiscalização o artigo 82 do Regulamento Aduaneiro (dúvidas quanto à veracidade), que demanda parecer fundamentado, com o artigo 86 do mesmo regulamento, que trata de "arbitramento" do preço da mercadoria em caso de fraude, sonegação ou conluio (e tratado no art. 88 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001).

Essa confusão faz com que a fiscalização mescle a dúvida sobre o valor (ensejada pelas diferenças entre preços da mercadoria importada e de seus materiais constitutivos) com a existência de fraude, entendendo que o exportador, ao remeter diretamente à fiscalização as faturas correspondentes às importações, com os mesmos preços, estaria não a confirmar os preços declarados, mas a revelar conluio, a partir do elemento adicional de que as faturas enviadas conteriam, em rodapé, código sequencial.

Novamente, a fiscalização demonstrou ser atenta aos elementos fáticos, mas desconhecadora dos aspectos normativos que os circundam. As informações do país exportador poderiam ser oficialmente obtidas, mediante troca de informação entre as administrações aduaneiras. Mas as informações que a fiscalização obteve por simples colaboração do exportador, que sequer necessitaria ter enviado qualquer fatura ao fisco, e que confirmam os preços declarados, não teve, a nosso ver, o condão de provar conluio. Deveria o fisco, além de obter informações na forma prevista na legislação, ter efetuado diligência na empresa, apreendido documentos, verificado a documentação da negociação comercial etc. Nas trocas de mensagens comerciais poderia haver vestígio de conluio (acordo entre as partes para informar ao fisco preço diferente do efetivamente praticado).

E, superada essa etapa de afastamento do valor de transação, com deficiências que, por si, já são suficientes para que não prospere o lançamento, parte-se para etapa ainda mais problemática da autuação: a determinação da base de cálculo do imposto de importação, e dos demais tributos incidentes.

Seja caso de dúvida disciplinado do artigo 82 do Regulamento Aduaneiro, ou de conluio tratado no art. 86 do mesmo regulamento, buscou a fiscalização caminho compatível com o segundo e com o terceiro métodos de valoração aduaneira, tentando identificar importações de mercadoria idêntica (e, em sua ausência, similar), no mesmo período aproximado, com o mesmo nível comercial, exportada do mesmo país.

Mas não revelou nenhum detalhe sobre o resultado de sua busca, além das informações constantes à fl. 50:

Desta forma procedeu-se à pesquisa nos sistemas da RFB em busca de importação de mercadoria idêntica ou similar realizada à mesma época que pudesse atender o primeiro critério elencado no dispositivo legal acima. Para tanto foi realizada pesquisa com as seguintes características:

- Posição na NCM (Nomenclatura Comum do Mercosul): 6601;
- Descrição da Mercadoria: guarda-chuva;
- País de Procedência: China;

- *Nível Comercial: Atacado (Grande quantidade); e - Data de registro da DI: entre setembro/2008 e janeiro/2009;*

Além de cercear a defesa do importador, por não revelar como chegou à única DI paradigma, se esta foi objeto de valoração, qual, detalhadamente, era a mercadoria, e quais as quantidades negociadas, entre outros, a fiscalização não atende ao escopo do AVA-GATT, e sequer atende ao objetivo do art. 88 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, no qual a palavra "arbitramento" está longe de ser ligada a algo arbitrário, pois há critérios precisos para determinação do preço da mercadoria. E o principal de tais critérios (preço de exportação, para o país, de mercadoria idêntica ou similar), que parece ter sido utilizado pelo fisco para valorar as mercadorias, não foi suficientemente detalhado, revelando-se precário para que se forme convicção sobre a identidade ou semelhança com cada espécie importada, além de não restar explicado de onde advém, e como foi analisada pelo fisco a valoração da DI paradigma.

Em síntese, a fiscalização lavrou auto de infração para aplicar o perdimento às mercadorias, pena afastada judicialmente (processo ainda em trâmite, conforme consulta efetuada ao sítio *web* do TRF1), por não restar comprovada falsidade material, o que não impediria a fiscalização de aplicar multa, por eventual subfaturamento verificado. Prejudicada a aplicação do perdimento, lavrou a fiscalização, entre outros, o presente lançamento, para exigir multa relativa a subfaturamento, aliada à exigência dos tributos correspondentes, acrescidos de juros e de multa agravada.

Entretanto, os elementos acostados aos autos, e os procedimentos adotados, além de não darem conta de comprovar a existência de fraude, conluio ou dolo, estão em desconformidade com as próprias normas de estatura legal utilizadas como fundamento pelo fisco: o AVA-GATT e o art. 88 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

Assim, há que se acordar com as conclusões externadas no julgamento de piso, de que sequer é necessário analisar as alegações de nulidade, visto que a autuação não deve, no mérito, prosperar, o que guarda consonância com a disposição do artigo 59, § 3º do Decreto nº 70.235/1972, que regula o processo administrativo de determinação e exigência de crédito tributário.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso de ofício apresentado.

Rosaldo Trevisan