



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

**Processo n°** 10611.720885/2017-89  
**Recurso n°** De Ofício  
**Acórdão n°** 3201-005.482 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 19 de junho de 2019  
**Matéria** INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA - MULTAS ADUANEIRAS  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** XCMG BRASIL INDUSTRIA LTDA

**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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente

(assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Charles Mayer de Castro Souza, Paulo Roberto Duarte Moreira, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Leonardo Correia Lima Macedo, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Larissa Nunes Girard (suplente convocada), Tatiana Josefovicz Belisario, e Laercio Cruz Uliana Junior.

**Relatório**

Para bem relatar os fatos, transcreve-se o relatório da decisão proferida pela autoridade *a quo* no Acórdão nº 16-82.872:

*Versa o presente processo sobre Auto de Infração (fls. 02 a 31) lavrado contra a empresa em epígrafe, com vistas à constituição de crédito tributário no valor de R\$ 25.468.380,32, referente à aplicação de multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias, caso as mesmas não tenham sido localizadas ou tenham sido consumidas (100,00 % - art. 23, § 3º do Decreto-Lei nº 1.455/76, com a redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637/02 combinado com art. 81, inciso III da Lei nº 10.833/030 e art. 689 do Decreto 6.759/2009).*

*Segundo relata a fiscalização, em análise nos sistemas informatizados da Receita Federal apurou-se os valores constantes nas Declarações de Importação registradas pela empresa XCMG (03 modelos de caminhões: modelo QY100K-I, modelo QY25K5-I e modelo QY75K-N), e para análise, os valores importados por outras empresas atuantes no mercado como forma de parâmetro.*

*Com base nos resultados das análises empreendidas chegou-se às conclusões:*

*Todas as Declarações de Importação analisadas tiveram como exportadores as seguintes empresas:*

- a) XCMG INTERNATIONAL TRADING CORPORATION HK LIMITED;*
- b) XUZHOU CONSTRUCTION MACHINERY GROUP IMP & EXP CO. LTD;*
- c) XUZHOU CONSTRUCTION MACHINERY BONDED CO. LTD.*

*No decorrer do procedimento ficou circunstanciado que todas as exportadoras listadas estão vinculadas com a empresa fiscalizada, pertencendo todas ao mesmo grupo econômico.*

*Segundo a Autoridade Autuante, da comparação dos valores CIF das Declarações de Importação registradas em nome da XCMG e das registradas por outras empresas percebe-se claramente que os valores relativos às importações da XCMG são significativamente menores do que os das outras empresas (fls. 09 a 11).*

*Destaca que o comparativo analisou equipamentos iguais e que, em várias Declarações de Importação, mas não em todas, continham o mesmo quantitativo negociado e foram desembaraçadas, praticamente, no mesmo período.*

*Relata que de 2012 a 2014, a XCMG importou 74 caminhões modelo QY25K5-I e, em todas essas importações, o valor CIF declarado foi da ordem de grandeza de USD\$ 108.000,00 (cento e oito mil dólares americanos). Já em março de 2016 importou o*

*mesmo modelo, em um total de 10 (dez) unidades, todas declaradas pelo valor CIF de USD\$ 78.376, 91 (setenta e oito mil, trezentos e setenta e seis dólares americanos e noventa e um centavos de dólar).*

*Acrescenta ainda que se os valores CIF de USD\$ 108.000,00 (cento e oito mil dólares americanos) declarados nas importações do modelo QY25K5-I já se mostravam destoantes dos valores praticados por outras empresas, os valores de USD 78.376, 91 (setenta e oito mil, trezentos e setenta e seis dólares americanos e noventa e um centavos de dólar) se mostram ainda mais destoantes, com os valores praticados pelas outras empresas e também destoantes dos valores anteriormente praticados pela própria XCMG.*

*A XCMG efetuou a nacionalização de máquinas que se encontravam entrepostadas por duas empresas: ÊXITO IMPORTADORA E EXPORTADORA S.A. e TARGET TRADING S.A. Verificou-se também que, até o ano de 2014, a XCMG efetuava tais nacionalizações, pelo mesmo valor que as mercadorias haviam sido entrepostadas pelas duas empresas acima citadas. Já em 2016 a XCMG reduziu drasticamente os valores das Declarações de Importação de nacionalização de máquinas. Como exemplo, na DI 14/014795-0 efetuou a admissão em entreposto aduaneiro no valor CIF/Unidade de USD\$ 134.228,93 (cento e trinta e quatro mil, duzentos e vinte e oito dólares americanos e noventa e três centavos de dólar). Já a DI 16/0400065-3 efetuou a nacionalização dessas mesmas máquinas no valor CIF/unidade de USD\$ 78.376, 91 (setenta e oito mil, trezentos e setenta e seis dólares americanos e noventa e um centavos).*

*Como várias das importações efetuadas em nome da XCMG continham máquinas que se encontravam entrepostas pela ÊXITO IMPORTADORA E EXPORTADORA S/A (CNPJ 07.391.673/0004-01), foi efetuada pesquisa no sistema de processos digitais da Receita Federal do Brasil. Foram encontrados diversos processos com a solicitação de prorrogação de prazo de Declarações de Admissão em Entreposto Aduaneiro (n.ºs processos listados à fl. 13).*

*Relata que como algumas declarações de importação ficaram “deslocadas” no tempo, entendeu-se que seria interessante verificar se houve alguma variação atípica na cotação entre a moeda chinesa, o Yuan, e o dólar americano. O Yuan foi utilizado como referência pois todas as importações registradas em nome da XCMG são provenientes da China, bem como também são provenientes da China todas as importações utilizadas como referência de comparação no presente estudo.*

*Apresenta gráfico (fls. 20) que ilustra a variação cambial entre o Yuan e o dólar americano, de 01/01/2012 a 01/07/2016 (Fonte:<http://economia.uol.com.br/cotacoes>). Destaca que no gráfico, pôde-se constatar que a variação entre as duas moedas não foi significativa a ponto de explicar*

*as variações de preços nas Declarações de Importação registradas pela XCMG no ano de 2016.*

*De acordo com o relatório fiscal (fls. 20 a 21), o importador foi cientificado da justificativa do procedimento fiscal e intimado a apresentar fatos e argumentos (Termo de Início de Ação Fiscal e de Intimação 01, fls. 51 a 55), que entendesse pertinente, caso não concordasse com o entendimento, prima facie, esposado pela Autoridade Tributária.*

*Neste passo, aduz a fiscalização ter o contribuinte solicitado dilação de prazo para de mais 20 (vinte) dias para a “juntada dos demais documentos necessários”. Tal prazo foi deferido no Termo de Intimação Fiscal 02 (fls. 851 a 853).*

*Acrescenta ainda que, o contribuinte, apesar de entender que deveria juntar mais documentos necessários, se manteve silente, não promovendo a juntada de mais nenhum documento até a data da lavratura do Auto de Infração.*

*No mencionado Relatório de Fiscalização, esclarece, ainda, a Autoridade Autuante que, pela análise dos fatos e argumentos observados no procedimento fiscal, juntamente com a resposta apresentada pelo contribuinte, forma convicção de que a empresa XCMG efetuou a importação de máquinas modelos QY25K5-I, QY75K-N e QY100K-I por valores bastante inferiores aos praticados por outras empresas, e também pela própria XCMG. A presença de vinculação comercial, por pertencer ao mesmo grupo econômico, entre a fiscalizada e as empresas exportadores, acaba por formar forte presunção de manipulação de valor.*

*Ato contínuo conclui: "...Sendo assim, pelos indícios coletados, e pela vinculação entre a XCMG e os exportadores das citadas máquinas, conforme apurado neste Relatório Fiscal, **conclui-se que houve a inserção de valores ideologicamente falsos em relação aos produtos importados nas Declarações de Importação abaixo listadas.**" (fls. 23 a 25).*

*Segundo a fiscalização, os fatos apurados no procedimento fiscal enquadram-se na aplicação da pena de perdimento das mercadorias importadas, ou na aplicação de multa equivalente ao valor aduaneiro das mesmas, caso as mercadorias não tenham sido localizadas ou tenham sido consumidas.*

*Foi questionado ao contribuinte se as mercadorias importadas nas adições das Declarações de Importação listadas haviam sido consumidas na atividade comercial da empresa, ou continuavam em seu estoque.*

*Informou o contribuinte que, à exceção das mercadorias listadas às fls. 26 (do Auto de Infração), todas as demais haviam sido consumidas. As mercadorias listadas a fl. 26 do Auto de Infração, deverão ser objeto de processo de perdimento próprio, e deverão ser tratadas em processo administrativo fiscal distinto.*

*Em relação as mercadorias importadas objeto do procedimento fiscal e que foram revendidas durante a atividade comercial da fiscalizada, foi lançada em substituição multa administrativa baseada no valor aduaneiro das mercadorias.*

*Assim, para o cálculo da respectiva multa foram levantados os dados do valor aduaneiro das mercadorias importadas, à exceção das listadas às fls. 26.*

*Por fim, acrescenta (fls. 25 e 26) que a aplicação da penalidade encontra supedâneo, em especial, nas legislações abaixo listadas.*

Decreto 6.759/2009:

Art. 689. Aplica-se a pena de perdimento da mercadoria nas seguintes hipóteses, por configurarem dano ao Erário (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 105; e Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 23, caput e § 1º, este com a redação dada pela Lei no 10.637, de 2002, art. 59):

...

VI - Estrangeira ou nacional, na importação ou na exportação, se qualquer documento necessário ao seu embarque ou desembarque tiver sido falsificado ou adulterado;

...

§ 3º-A. O disposto no inciso VI do caput inclui os casos de falsidade material ou ideológica.

Lei nº 1.455/1976:

Art 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias:

IV - enquadradas nas hipóteses previstas nas alíneas " a " e " b " do parágrafo único do artigo 104 e nos incisos I a XIX do artigo 105, do Decreto-lei número 37, de 18 de novembro de 1966.

*3o As infrações previstas no caput serão punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, observados o rito e as competências estabelecidos no Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010)*

*A autuada foi cientificada da lavratura em 27/12/2017 (fl. 36), tendo apresentado impugnação e documentos em 25/01/2018 (fls. 861 a 928 e docs), alegando:*

*- far-se-á necessário apontar, antes de adentrar no mérito, circunstância que fará por compelir à declaração de nulidade do Auto de Infração Fiscal em epígrafe, mormente consubstanciado no cerceamento da defesa, haja vistas que o*

*Sr. Auditor-Fiscal Federal do Brasil não se desincumbiu do mister de apresentar os detalhes e documentos necessários à correta identificação de todos os elementos da autuação de sorte a justificar a imposição de penalidade, em detrimento da legislação de regência;*

*- o Auto de Infração Fiscal em comento não delimitou, de forma clara e objetiva, a descrição dos fatos e a disposição legal supostamente infringida pela IMPUGNANTE, o que, repisa-se, prejudica sobremaneira o exercício do contraditório e da ampla defesa, em patente cerceamento de defesa;*

*- aos 12 dias do mês de outubro do ano de 2017, o Sr. Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil encaminhou correspondência postal à IMPUGNANTE, cujo teor solicitava o envio de documentos sobre determinadas operações de importação. Esclareça-se, no entanto, que a referida intimação não se prestou a justificar a finalidade para qual se destinava os documentos, tampouco noticiou a existência de outras importações com condições comerciais desfavoráveis e destoantes (Doc. 01 - Intimação RFB);*

*- a priori, a IMPUGNANTE reputou imprescindível a prorrogação do prazo para apresentação dos documentos formulados e outros que, porventura, entendesse necessário; contudo, convicta de que não existe qualquer irregularidade e, sobretudo, por não ter sido cientificado do motivo para apresentação dos documentos, a IMPUGNANTE deu-se por satisfeita com a juntada apenas dos documentos solicitados (Doc. 02 - Resposta à Intimação);*

*- aos 27 dias do mês de dezembro do ano de 2017, a IMPUGNANTE foi literalmente surpreendida com a comunicação da lavratura do Auto de Infração Fiscal em epígrafe, cujo o Sr. Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil concluiu no Procedimento Fiscal pela suposta prática de inserção de valores ideologicamente falsos dos produtos importados por valores inferiores aos praticados por outras empresas, diante da presunção de manipulação de valor entre a IMPUGNANTE e as exportadoras, por pertencerem ao mesmo grupo econômico;*

*- no entanto, que o Auto de Infração Fiscal foi lavrado sob frágeis argumentos de subfaturamento, tendo como fundamento precípua a comparação dos valores CIF das Declarações de Importação registradas em nome da IMPUGNANTE e de outras 03 (três) empresas que supostamente também registraram diversas Declarações de Importações dos mesmos produtos em lapso temporal ínfimo;*

*- não é juridicamente plausível e implica em violação aos princípios constitucionais impor uma penalidade pela prática de um suposto ato infracionário, fundamentando-o tão somente na comparação de Declarações de Importações realizadas, sem comprovar documentalmente que as condições comerciais que*

*originaram os negócios são as mesmas ou que tenha sido pago uma diferença entre o suposto valor real da operação e o valor, em tese, subfaturado. É o que ocorre com o Auto de Infração ora impugnado;*

*- ora, é de comum sabença que os produtos investigados possuem valores agregados de difícil quantificação, de modo que seus preços variam de acordo com a capacidade comercial do adquirente, ou forma e condições de pagamento, ou por excesso momentâneo de oferta no mercado, ou por uso de estoques de mercadorias de modelos antigos, dentre outras variantes. Neste contexto, a ausência de indicação das empresas que supostamente importaram os mesmos produtos, bem como das condições comerciais destas, implica em notório cerceamento de defesa, porquanto possui o condão de tolher o direito da IMPUGNANTE de comprovar que a suposta diferença de preço emerge, por exemplo, de condições comerciais distintas, dentre outros;*

*- em que pese a imposição legal conferida à Administração para que aplique sanções aos contribuintes que, porventura, tenham praticado infração tributária, deve ater-se aos limites do devido processo legal, com especial observância ao contraditório e à ampla defesa, em homenagem aos princípios administrativos da legalidade, da razoabilidade e, sobretudo, da segurança das relações jurídicas;*

*- não bastasse a ilegalidade adrede arguida, o Sr. Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil equivocou-se no enquadramento da suposta irregularidade e da penalidade aplicada à IMPUGNANTE, isto porque, a todo sentir, trata-se de hipótese de 'subvaloração', especificadamente pelo fato do preço, em tese, inferior ao praticado em operações idênticas no mercado se fundamentar no Procedimento Fiscal sob o número 0615100-2017-00056-6 pela transação comercial entre partes relacionadas, sem, contudo, restar demonstrado a presença de fraude ou conluio. O que evidencia a nulidade do Auto, por vício material;*

*- é cediço que a valoração aduaneira se encontra disciplinada pelo Regulamento Aduaneiro, em seus artigos 75 a 83. Pelas regras estabelecidas no AVA/Gatt, a valoração aduaneira pode ser apurada em seis métodos, sendo que o primeiro método: o valor de transação;*

*- desse procedimento fiscal, pode resultar que se identifique apenas a prática de subvaloração, por discordar tão somente do preço informado na Declaração Importação, sem, contudo, identificar ocorrência de fraude, simulação ou conluio, aplicando-se, nestes casos, um dos métodos substitutivos, com exigência da diferença do tributo acrescida de juros de mora e, em caso de lançamento de ofício, de multa de 75% (Lei nº 9.430/1996, art. 42, I);*

*- 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 subvalorização não se verifica a presença de fraude, sonegação ou conluio, estando, portanto, sujeitas a sanções distintas. Cita extensa jurisprudência;*

*- analisando-se os autos do presente processo, extrai-se dos elementos trazidos pelo Sr. Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, especialmente no Procedimento Fiscal que instrui o Auto de Infração Fiscal, que não há configuração de fraude, simulação (dolo) ou conluio, em relação a quaisquer dos motivos que fundamentam o referido Auto. Sequer há declaração de inidoneidade à fatura comercial;*

*- com mais de 70 anos de experiência, a XCMG é líder no setor de fabricação de maquinário para construção civil e içamento na China e ocupa a quinta posição no ramo a nível mundial, sendo sinônimo de vanguarda na indústria de maquinários pesados por possuir mais de 2.500 patentes registradas. O que, destaca-se, a credencia como um dos maiores, mais importantes e mais competitivos grupos da China. Cita breve histórico do Grupo XCMG, fls. 22 22 e ss.;*

*- a XCMG faturou centenas de máquinas para a ÊXITO, porém esta não honrou com suas obrigações contratuais, revelando-se devedora contumaz. Portanto, diante da inidoneidade do parceiro comercial e da, à época, promissora expansão no mercado latino-americano, a XCMG investiu milhões de dólares para a Construção de sua unidade fabril no Brasil, mormente situada no município de Pouso Alegre, Estado de Minas Gerais, mediante a adesão ao Protocolo de Intenções do Estado, através do qual o Governo de Minas Gerais buscava investimentos econômicos e tecnológicos para incentivar e incrementar o setor industrial no Sul do Estado;*

*- a intervenção direta da XCMG no mercado brasileiro ocasionou desavença comercial na relação com a ÊXITO, cujo originou-se numa milionária disputa arbitral entre a ÊXITO e as empresas do Grupo XCMG. O Processo Arbitral foi ajuizado pela ÊXITO perante a Câmara de Arbitragem e Mediação Brasil-Canadá, especificadamente registrada sob o número 77/2013. (Doc. 05 - Alegações iniciais - Processo Arbitral CAM-CCBC 77/2013);*

*- à época, a ÊXITO reconheceu a inadimplência perante a XCMG em mais de USD\$ 39.000.000,00 (trinta e nove milhões de dólares americanos), equivalentes a mais de R\$ 120.000.000,00 (cento e vinte milhões de reais);*

*- ocorre, porém, que dezenas de milhões de dólares em equipamentos ainda se encontravam em poder da ÊXITO, mormente entrepostados no Porto de Recife, Estado de Pernambuco, aguardando serem vendidas para só então nacionalizar o produto e, via de regra, fluir o prazo para pagamento à XCMG. Dado o litígio já instaurado, no ano de 2016 a ÊXITO anuiu com a devolução dos equipamentos entrepostados;*

- com advento desta devolução, a IMPUGNANTE efetuou levantamento dos equipamentos que se encontravam no Porto de Recife, Estado de Pernambuco, concluindo que estes se encontravam armazenados no tempo, expostos a corrosão, sem manutenção, sem troca de óleo, sem funcionamento a quase três anos, conforme reconhecido pelo próprio Sr. Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil no Procedimento Fiscal;

- não obstante, tratavam-se de modelos antigos, que já haviam sido mecanicamente atualizados para o mercado mundial, exigindo da IMPUGNANTE um dispêndio de alto custo para sua adaptação técnica ao mercado brasileiro;

- devidamente acompanhada por despachante aduaneiro, a IMPUGNANTE requereu à Receita Federal do Brasil a aplicação de um deságio sobre o valor declarado pela ÊXITO na entrepostagem, dado a desvalorização e as condições precárias em que se encontravam os equipamentos (reitera-se: tratavam-se de equipamentos antigos armazenado no tempo por aproximadamente 03 anos, portanto, exposto a corrosão, sem manutenção e, sobretudo, com tecnologia desatualizado), razão pelo qual, após ser confirmado a possibilidade da operação pelo Sr. Fiscal da Receita Federal do Brasil, a IMPUGNANTE apresentou CIF com valores atualizados (aplicou-se o deságio) nas Declarações de Importação dos equipamentos “devolvidos” no ano de 2016, operação está equivocadamente interpretada pelo Sr. Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil como sendo indícios de ‘subfaturamento’;

- a IMPUGNANTE foi legalmente constituída no Brasil e operou em instalação provisória nos anos de 2012 a 2013, período em que não dispunha de tecnologias para fabricar os equipamentos no país (repisa-se, a unidade fabril foi oficialmente inaugurada apenas no ano de 2014), razão pelo qual realizou operações de importação de Caminhões Guindaste, modelos QY25K5-I, QY75K-N e QY100K-I, sempre observando e respeitando a legislação de regência (Doc. 06 – Documentos apresentados para desembarço aduaneiro);

- esclareça-se, desde logo, que a IMPUGNANTE apresentou à Receita Federal do Brasil toda a documentação referente às operações comerciais sub judice, exibindo, inclusive, as ‘invoices’, ‘bill of land’ e ‘pack-list’, restando de sobejo comprovado a legitimidade dos preços praticados pelo exportador (Doc. 06 – Conhecimento de Carga; Fatura Comercial; Romaneio de Carga);

- embora o Sr. Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil não tenha indicado os nomes das empresas utilizadas na comparação e, neste particular, implicar em notório cerceamento de defesa, porquanto possui o condão de tolher o direito da IMPUGNANTE de comprovar que a suposta diferença de preço emerge, por exemplo, de condições comerciais distintas, não é preciso empreender grandes esforços para concluir, com esteio nos dados apresentados

*pelo próprio Sr. Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, que a suposta divergência encontra-se dentro da margem de mercado razoável e aceitável pelo tipo de operação;*

*- o Auditor Fiscal que lançou o crédito tributário esta a mais de 2.000 km de distância do Auditor Fiscal que aceitou a aplicação de um deságio por estarem as máquinas de fato depreciadas no Porto de Recife-PE. Autuar do alto de sua sala sem conhecer a realidade dos fatos é fácil, difícil é acompanhar a realidade dos fatos e suportar um prejuízo milionário conforme o suportado pelo GRUPO no Brasil;*

*- o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais sedimentou entendimento de que 'o simples fato de um preço ser inferior aos preços correntes de mercado para mercadorias idênticas não é motivo para sua rejeição';*

*- igualmente, o Comitê Técnico de Valoração Aduaneira ("OMC"), ao analisar sobre a aceitabilidade de um preço inferior aos preços correntes de mercadorias idênticas, entendeu que a suposta divergência de preço não é motivo suficiente para sua rejeição. No ensejo, foi aprovado a Opinião Consultiva 2.1, mormente constante na Instrução Normativa número 318/2003;*

*- o Sr. Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil não encontrou qualquer elemento hábil a desconstituir a idoneidade dos documentos apresentados pela IMPUGNANTE; contudo, concluiu forçosamente pelos indícios de prática de inserção de valores ideologicamente falsos, mormente embasado em premissas insustentáveis e equivocadas, conforme passa-se a refutá-los:*

*já há o reconhecimento jurisprudencial e administrativo da PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL quanto a inaplicabilidade da pena de perdimento para as hipóteses de subfaturamento, cujo ato infracionário esteja comprovado de forma robusta, quiçá para este Auto de Infração onde o ato foi reconhecidamente presumido pelo Auditor Fiscal;*

*- requer seja acolhida a preliminar arguida declarando a nulidade do Auto de Infração Fiscal impugnado com o respectivo cancelamento do débito tributário determinando, ainda, a liberação das mercadorias apreendidas, ante a violação dos princípios constitucionais da legalidade, da segurança jurídica, do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, sob pena de violação expressa aos incisos III e IV, do artigo 10, do Decreto número 70.235/72 cumulado com artigos 2º e 50, da Lei número 9.784/99 e incisos XXXVII, LIII, LIV, LV e LVI, do artigo 5º e artigo 37, ambos da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988;*

*- seja reconhecida e aplicada a decadência, segundo o que dispõe o art. 139 do Decreto- Lei 37 de 1966, por ter*

*ultrapassado o prazo de 05 anos para aplicação de penalidade nas adições 1221769962001, 1223654836001, 1223659757001, 1223664327001 e 1223667695001 cuja data de registro das Declarações de Importação está devidamente indicadas nas razões desta impugnação;*

*- seja julgado totalmente improcedente o lançamento tributário objeto do auto de infração impugnado, seguindo os termos adrede arrazoados, com o respectivo cancelamento do débito tributário, determinando, ainda, a imediata liberação das mercadorias apreendidas, reconhecendo a existência de SUBVALORAÇÃO dos valores aduaneiros, ante a inexistência de dolo, conluio ou fraude;*

*- seja dada total procedência a esta impugnação, para determinar a improcedência do lançamento, bem como a redução das multas lançadas em decorrência dos referidos lançamentos, sob pena de se infringir a legislação vigente.*

*A Impugnante cita farta jurisprudência a seu favor e apresentou os documentos citados na impugnação.*

*[...]*

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo/SP, por intermédio da 20ª Turma, no Acórdão nº 16-82.872, sessão de 18/06/2018, por unanimidade de votos, julgou procedente a impugnação do contribuinte, com a ementa:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II*

*Período de apuração: 21/11/2012 a 15/03/2016*

*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.*

*No tocante às operações fraudulentas, seja por subfaturamento, conluio ou outras fraudes, há o procedimento de arbitramento previsto no artigo 88 da Medida Provisória nº 2.158-35.*

*Impugnação Procedente*

*Crédito Tributário Exonerado*

Em síntese, os julgadores a quo entenderam que a autoridade fiscal não comprovou o subfaturamento de preços na importação de caminhões guindastes pela XCMG e tampouco a afetação desses preços decorrentes do vínculo entre exportador e importador.

Concluiu o voto da DRJ que a autuação teve por fundamento simples constatação de divergência de preços nas operações, o que não autoriza a aplicação de perdimento ou sua conversão em multa nos termos da legislação de regência.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira, Relator

O recurso de ofício atende ao requisito de admissibilidade previsto no art. 1º da Portaria MF nº 63, de 10/02/2017<sup>1</sup>, pois exonerou crédito tributário no montante de R\$ 25.468.380,32.

Tratam os autos do valores aduaneiros declarados pela XCMG nas importações de caminhões guindaste, modelos QY25K5-I, QY75K-N e QY100K-I, adquiridos da China, que o Fisco entendeu estarem subfaturados.

A premissa da fiscalização para concluir pelo subfaturamento de preços nas importações dos equipamentos está fundada em indícios dos valores destoantes das nacionalizações das mercadorias entrepostadas no período de 2012 e 2016 e no vínculo entre importador e exportador. Acrescenta ainda que oportunizado ao contribuinte manifestação para que justificasse os preços "destoantes", este nada apresentou além dos documentos instrutivos do despacho aduaneiro (fatura comercial, conhecimento de carga e *packing list*).

O contribuinte rebateu as conclusões afirmando que as importações referem-se a caminhões guindastes que permaneceram por longos períodos de meses em Regime de Admissão Aduaneira sofrendo desgastes, obsolescências e falta de manutenção que resultaram em procedimento de "deságio" nos valores declarados enquanto submetidos ao regime aduaneiro especial para fins de declaração de importação. Esclarece, quanto ao vínculo, não haver influência nos preços mesmo porque alguns dos valores obtidos pelo Fisco em importações de outras empresas brasileiras são semelhantes aos seus.

Os julgadores da DRJ acolheram os argumentos do contribuinte para afastar a exigência da multa substitutiva do perdimento pois entenderam não restar comprovado pela autoridade fiscal o subfaturamento de preço nas importações de caminhões guindastes.

Com razão o contribuinte e a decisão de 1º instância que exonerou o lançamento.

O subfaturamento de preço na importação exige a comprovação da prática de falsificação ou adulteração de documento necessário à instrução do despacho aduaneiro, a saber - a fatura comercial (*invoice*).

---

<sup>1</sup> Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

A autoridade fiscal não logrou êxito em demonstrar que material ou ideologicamente alguma fatura comercial fora emitida com qualquer falsidade na declaração dos preços das mercadorias importadas.

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.

Depreende-se da leitura do Relatório Fiscal que no caso dos três caminhões guindastes a conclusão pelo subfaturamento teve por base a análise empreendida na comparação de preços nos sistemas informatizados da Receita Federal, que se revelaram destoantes entre aquele declarado pela XCMG e de outros importadores.

Não se pode concordar com a autoridade fiscal.

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.

A diferença de preço é 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.

Não merece prosperar o argumento fiscal de que o silêncio do contribuinte importa assentir com as conclusões expostas nos Termos de intimação ou constatações no tocante ao subfaturamento e a influência do vínculo empresarial sobre os preços.

O sistema jurídico-processual baseia-se em várias formas de comprovação de fatos, contudo, a ausência de prova material, quanto à inidoneidade documental, não é superada ou substituída pelo silêncio do acusado.

No caso, em se tratando de procedimento de lançamento fiscal para apurar infração à legislação tributária, nos termos do art. 142 do CTN, incumbe à autoridade autuante o ônus probatório do fato constitutivo do direito do Fisco, conforme dispõe o art. 373 da Lei nº 13.105/2015 (CPC)<sup>2</sup>.

Outrossim, nitidamente, a autoridade fiscal diante de possível situação de subvalorização de preços declarados, deu-lhe tratamento de subfaturamento, o que importaria a comprovação de uma falsidade na declaração de preço, mediante a prova de que o verdadeiro valor pago ou a pagar seria outro e à margem dos documentos fiscais e dos controles fiscais e cambiais.

---

<sup>2</sup> Lei nº 13.105/2015 - CPC:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I — ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

(...)

Nesse ponto por concordar em parte com o voto proferido pelo Relator do Acórdão nº 16-82.872, reproduzo alguns excertos para fazê-los fundamentos complementares de decidir:

"Nesse contexto, faz-se necessário entender a diferença entre o fato da fiscalização suspeitar do valor declarado pelo importador e o poder da mesma em descaracterizar este valor.

Não é preciso motivação especial para o Fisco investigar. Mas é preciso motivação para descaracterizar o valor de transação ou outro método utilizado pelo importador, mediante prova, mesmo que indiciária.

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

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

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

Resumindo o disposto no texto do GATT-94, em especial os artigos 1º e 8º, a fiscalização pode valer-se de cinco hipóteses que, **uma vez comprovadas**, descaracterizam o valor de transação declarado pelo importador:

a) fraude na documentação apresentada;

b) vinculação entre o importador e o exportador que tenha influência no preço;

c) quando houver restrições à cessão ou à utilização das mercadorias pelo comprador que afetem substancialmente o valor das mercadorias;

d) quando o vendedor se beneficie de parte da revenda ou quando a venda estiver sujeita a contraprestações ou condições;

e) valor de transação não ajustado mediante o disposto no artigo 8º, quando necessário;

Neste passo, vale lembrar que, no que concerne a comparar preços e descaracterizar um valor mais baixo em uma dada DI, a opinião consultiva 2.1 do Comitê Técnico de Valoração Aduaneira da Organização Mundial de Aduanas esclarece o seguinte:

#### *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. (negritei)***

Referida opinião consultiva consta no Anexo Único da IN SRF nº 318, de 4 de abril de 2003, dentre as diretrizes a serem observadas pela autoridade administrativa na apuração do valor aduaneiro de mercadorias importadas, a teor do disposto no art. 1º da citada norma complementar, abaixo reproduzido *ipsis litteris*:

***Art. 1º Na apuração do valor aduaneiro serão observadas as Decisões 3.1, 4.1 e 6.1 do Comitê de Valoração Aduaneira, da Organização Mundial de Comércio (OMC); o parágrafo 8.3 das Questões e Interesses Relacionados à Implementação do Artigo VII do GATT de 1994, emanado da IV Conferência Ministerial da OMC; e as Notas Explicativas, Comentários, Opiniões Consultivas, Estudos e Estudos de Caso, emanados do Comitê Técnico de Valoração Aduaneira, da Organização Mundial de Aduanas (OMA), constantes do Anexo a esta Instrução Normativa.***

*Isto é, se o fato de o preço declarado pelo importador ser inferior aos preços correntes de mercado para mercadorias idênticas não é motivo suficiente para rejeitar este preço, nos termos do AVA-GATT e das normas complementares que o disciplinam, então, da mesma forma, a inferioridade deste preço em relação àquele que a fiscalização apenas presume ser o mínimo aceitável, com base em um custo mínimo de fabricação também estimado, tampouco é motivo suficiente para descartar o valor de transação declarado pelo importador e, muito menos, constitui, a meu ver, prova de subfaturamento.*

Viu-se que a fiscalização imputa que a vinculação entre exportador e o importador tenha afetado o preço.

Tal conclusão, entretanto, deveria estar amparada em argumentos fundamentados que ensejassem a improcedência dos esclarecimentos apresentados pela empresa fiscalizada (em atendimento à Termo de Início de Ação Fiscal e de Intimação 01, fls. 51 a 55).

Nesse sentido, a decisão 6.1 do Comitê de Valoração Aduaneira (regulamentada pelo artigo 82 do Decreto nº 6.759/2009) estabelece que a fiscalização aduaneira tem o ônus de fundamentar a rejeição do valor de transação declarado.

Cita-se o texto do Acordo de Valoração Aduaneira pertinente ao primeiro método (ou método do valor de transação):

*“Artigo 1*

*1. O valor aduaneiro de mercadorias importadas será o valor de transação, isto é, o preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias em uma venda para exportação para o país de importação, ajustado de acordo com as disposições do Artigo 8, desde que:*

*(d) não haja vinculação entre o comprador e o vendedor ou, se houver, que o valor de transação seja aceitável para fins aduaneiros, conforme as disposições do parágrafo 2 deste Artigo.*

*2. (a) Ao se determinar se o valor de transação é aceitável para os fins do parágrafo 1, o fato de haver vinculação entre comprador e vendedor, nos termos do Artigo 15, não constituirá, por si só, motivo suficiente para se considerar o valor de transação inaceitável. Neste caso, as circunstâncias da venda serão examinadas e o valor de transação será aceito, desde que a vinculação não tenha influenciado o preço. Se a administração aduaneira, com base em informações prestadas pelo importador ou por outros meios, tiver motivos para considerar que a vinculação influenciou o preço, deverá comunicar tais motivos ao importador, a quem dará oportunidade razoável para contestar. Havendo solicitação do importador, os motivos lhe serão comunicados por escrito*

*(b) no caso de venda entre pessoas vinculadas, o valor de transação será aceito e as mercadorias serão valoradas segundo as disposições do parágrafo 1, sempre que o importador demonstrar que tal valor se aproxima muito de um dos seguintes, vigentes ao mesmo tempo ou aproximadamente ao mesmo tempo:*

*(i) o valor de transação em vendas a compradores não vinculados de mercadorias idênticas ou similares, destinadas a exportação para o mesmo país de importação;*

*(ii) O valor aduaneiro de mercadorias idênticas ou similares, tal como determinado com base nas disposições do Artigo 5;*

*(iii) o valor aduaneiro de mercadorias idênticas ou similares, tal como determinado com base nas disposições do Artigo 6;*

*Na aplicação dos critérios anteriores, deverão ser levadas na devida conta as diferenças comprovadas nos níveis comerciais e nas quantidades, os elementos enumerados no Artigo 8 e os custos suportados pelo vendedor, em vendas nas quais ele e o comprador não sejam vinculados, e que não são suportados pelo vendedor em vendas nas quais ele e o comprador não sejam vinculados, e que não são suportados pelo vendedor em vendas nas quais ele o comprador sejam vinculados;*

*(c) Os critérios estabelecidos no parágrafo 2 (b) devem ser utilizados por iniciativa do importador, e exclusivamente para fins de comparação. Valores substitutivos não poderão ser estabelecidos com base nas disposições do parágrafo 2 (b).”*

Se os argumentos e documentos apresentados pelos interessados não são convincentes, deveria obrigatoriamente a fiscalização ter aduzido os porquês. Seriam tais documentos falsos e inidôneos? Compete à parte produzir as provas que contraditem as produzidas pela parte contrária.

Não há prova conclusiva de que tenha havido fraude de valor, consubstanciada na produção de uma fatura ideologicamente falsa.

Não basta a fiscalização aduaneira alegar a existência de suspeita de infração cuja penalidade aplicada seja a pena de perdimento ou sua conversão em multa, deve, ainda, indicar quais os indícios, documentos e fatos que induziram a tal conclusão, sob pena de tolher o direito constitucionalmente garantido ao contribuinte, qual seja, o contraditório e da ampla defesa.

O ordenamento jurídico do Processo Administrativo Fiscal (Decreto nº 70.235/1972) exige que o auto de infração seja instruído com a “descrição dos fatos” e com as respectivas provas.

Veja-se o texto do Decreto nº 70.235/1972 (destaques meus):

*“Art. 9º A exigência do crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais **deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.**”*

(...)

Desse modo, conclui-se que é dever da autoridade fiscal apresentar “*por escrito*” os motivos que fundamentam sua decisão de que a vinculação entre comprador e vendedor tenha influenciado o preço (ou seja, que o valor de transação é inaceitável).

Pelo fato de o importador não ter encaminhado documentação necessária a comprovação dos preços declarados e não oferecer nenhuma justificativa, a fiscalização concluiu pela falsidade de documentos necessários ao despacho das mercadorias.

Não há fundamento legal para se aplicar a pena de perdimento da mercadoria ou sua conversão em multa pela simples constatação de divergência de preço na operação, ainda que se queira forçar a tipificação legal do art. 689, inciso VI do Regulamento Aduaneiro.

(...)

De qualquer forma, a autuação está prejudicada em sua origem no que tange a não comprovação da falsidade da fatura na operação de importação em tela, sendo indevida, portanto, a multa equivalente ao valor aduaneiro (100% do V.A.).”

Dessa forma, não há reparos a fazer na decisão que afastou a qualificação da multa de ofício.

Processo nº 10611.720885/2017-89  
Acórdão n.º **3201-005.482**

**S3-C2T1**  
Fl. 1.509

---

**Conclusão**

Diante do exposto, voto para negar provimento ao Recurso de Ofício que cancelou o lançamento fiscal.

(assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira