

SUBFATURAMENTO E SUBVALORAÇÃO: DIVERGÊNCIAS NA CARACTERIZAÇÃO NA JURISPRUDÊNCIA

*Solon Sehn*¹

Resumo: O presente estudo tem por objeto o exame dessa diferença à luz do Acordo de Valoração Aduaneira (AVA), delimitando as consequências jurídicas correspondentes, em especial as aplicáveis aos casos de subfaturamento ou fraude de valor.

Palavras-chave: Imposto de importação. Acordo de Valoração Aduaneira (AVA). Sufaturamento. Subvaloração. Importação. Fraude de Valor. Caracterização. Divergências.

Sumário: 1. Considerações iniciais. 2. Aceitabilidade do preço declarado pelo importador. 3. Recusa do preço declarado em operações suspeitas. 4. Recusa do preço declarado em casos de falsidade. 5. Divergências de caracterização. 6. Conclusões. 7. Referências.

1. Advogado, graduado pela UFPR. Doutor e Mestre em Direito Tributário pela PUC/SP. Professor Conferencista no Curso Especialização em Direito Tributário do IBET (Instituto Brasileiro de Estudos Tributários). Ex-Conselheiro do CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda. Autor do livro *Imposto de importação* (São Paulo: Noeses, 2016) e *Curso de Direito Aduaneiro* (Rio de Janeiro: Forense, 2021).

1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS

O *subfaturamento* ou *fraude de valor* constitui uma das principais causas de retenção de mercadorias no despacho aduaneiro de importação. Foi em uma discussão relacionada a esse ilícito que o Supremo Tribunal Federal (STF) definiu, no Recurso Extraordinário (RE) nº 1.090.591, que: “*É constitucional vincular o despacho aduaneiro ao recolhimento de diferença tributária apurada mediante arbitramento da autoridade fiscal*” (Tema nº 1042). O problema é que, não raro, os operadores jurídicos acabam confundindo com a *subvaloração*, gerando distorções na definição da base de cálculo do imposto de importação. Por isso, é fundamental compreender a diferença conceitual entre essas duas figuras afins.

2. ACEITABILIDADE DO PREÇO DECLARADO PELO IMPORTADOR

A base de cálculo do imposto de importação² corresponde ao valor aduaneiro da mercadoria, que, por sua vez, é determinado mediante aplicação de um dos critérios ou métodos de valoração previstos no Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio (Gatt 1994), também denominado Acordo de Valoração Aduaneira (AVA). Esse ato normativo internacional - adotado por todos os países integrantes da OMC (Organização Mundial do Comércio) - foi incorporado ao direito brasileiro por meio do Decreto Legislativo nº 30/1994, promulgado pelo Decreto nº 1.355/1994.

O AVA estabelece um critério-base e preferencial de valoração - o método do valor da transação - e cinco critérios substitutivos e subsidiários, que são aplicados sucessivamente e em caráter excludente: (i) o método do valor de transação de mercadorias idênticas; (ii) o método do valor de transação de mercadorias similares; (iii) o método do valor dedutivo; (iv) o método do

2. Isso é aplicável ao regime de alíquotas *ad valorem*, que é a regra no direito brasileiro.

MEIO SÉCULO DE TRADIÇÃO

valor computado; e (v) o método da razoabilidade ou do último recurso (“*the fall-back method*”). Dentre esses, o mais adotado é o método do valor da transação. Nele a base de cálculo do imposto deve corresponder ao preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias em uma venda para exportação para o país de importação (Art. 1^o), acrescido dos ajustes previstos nos §§ 1^o e 2^o do art. 8 do AVA e em suas Notas Interpretativas:

Artigo 8

1. Na determinação do valor aduaneiro, segundo as disposições do Artigo 1, deverão ser acrescentados ao preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas:

(a) - os seguintes elementos na medida em que sejam suportados pelo comprador mas não estejam incluídos no preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias:

(i) comissões e corretagens, excetuadas as comissões de compra;

(ii) o custo de embalagens e recipientes considerados, para fins aduaneiros, como formando um todo com as mercadorias em questão;

(iii) o custo de embalar, compreendendo os gastos com mão-de-obra e com materiais.

3. “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:

(a) não haja restrições à cessão ou à utilização das mercadorias pelo comprador, ressalvadas as que:

(i) sejam impostas ou exigidas por lei ou pela administração pública do país de importação;

(ii) limitem a área geográfica na qual as mercadorias podem ser revendidas; ou

(iii) não afetem substancialmente o valor das mercadorias;

(b) a venda ou o preço não estejam sujeitos a alguma condição ou contra-prestação para a qual não se possa determinar um valor em relação às mercadorias objeto de valoração;

(c) nenhuma parcela do resultado de qualquer revenda, cessão ou utilização subsequente das mercadorias pelo comprador beneficie direta ou indiretamente o vendedor, a menos que um ajuste adequado possa ser feito, de conformidade com as disposições do Artigo 8; e

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

IBET - INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS

(b) - o valor devidamente atribuído dos seguintes bens e serviços, desde que fornecidos direta ou indiretamente pelo comprador, gratuitamente ou a preços reduzidos, para serem utilizados na produção e na venda para exportação das mercadorias importadas e na medida em que tal valor não tiver sido incluído no preço efetivamente pago ou a pagar:

(i) materiais, componentes, partes e elementos semelhantes incorporados às mercadorias importadas;

(ii) ferramentas, matrizes, moldes e elementos semelhantes empregados na produção das mercadorias importadas;

(iii) materiais consumidos na produção das mercadorias importadas;

(iv) projetos da engenharia, pesquisa e desenvolvimento, trabalhos de arte e de design e planos e esboços necessários à produção das mercadorias importadas e realizados fora do país de importação.

(c) royalties e direitos de licença relacionados com as mercadorias objeto de valoração que o comprador deve pagar, direta ou indiretamente, como condição de venda dessas mercadorias, na medida em que tais royalties e direitos de licença não estejam incluídos no preço efetivamente pago ou a pagar;

(d) - o valor de qualquer parcela do resultado de qualquer revenda, cessão ou utilização subsequente das mercadorias importadas que reverta direta ou indiretamente ao vendedor.

2. Ao elaborar sua legislação, cada Membro deverá prever a inclusão ou a exclusão, no valor aduaneiro, no todo ou em parte, dos seguintes elementos:

(a) - o custo de transporte das mercadorias importadas até o porto ou local de importação;

(b) - os gastos relativos ao carregamento descarregamento e manuseio associados ao transporte das mercadorias importadas até o porto ou local de importação; e

(c) - o custo do seguro.

Dessa forma, o ponto de partida para determinar a base de cálculo é o preço da mercadoria, que vem expresso em um documento privado emitido pelo exportador: a fatura comercial (*invoice*). No direito brasileiro, o importador informa o preço da fatura na declaração de mercadorias (DI – Declaração de Importação ou Duimp – Declaração Única de

Importação). Esse preço deve ser aceito pela aduana, ainda que essa o considere reduzido, abaixo de estimativas de custo de produção ou dos parâmetros de mercado (Opinião Consultiva 2.1 do Comitê de Valoração Aduaneira da Organização Mundial das Aduanas - OMA)⁴.

3. RECUSA DO PREÇO DECLARADO EM OPERAÇÕES SUSPEITAS

A recusa do preço declarado apenas pode ocorrer a partir de parâmetros objetivos, equitativos e neutros previstos no AVA, sendo o primeiro deles a veracidade e a exatidão das afirmações, das declarações e dos documentos apresentados pelo interessado para fins de valoração do produto (AVA, art. 17⁵ e do § 6º do Anexo III⁶). Dito de um outro modo, a autoridade aduaneira não pode ter dúvidas acerca da veracidade desses elementos. Do contrário, o método do valor da transação deve ser afastado, o que implica, igualmente, a rejeição do valor declarado pelo importador. A base de cálculo do imposto, assim, deve ser determinada a partir de um dos métodos sucessivos do AVA, normalmente, considerando o valor da transação de

4. “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.”

5. “Artigo 17
Nenhuma disposição deste Acordo poderá ser interpretada como restrição ou questionamento dos direitos que têm as administrações aduaneiras de se assegurarem da veracidade ou exatidão de qualquer afirmação, documento ou declaração apresentados para fins de valoração aduaneira.”

6. “[...] 6. O Artigo 17 reconhece que, ao aplicar o Acordo, as administrações aduaneiras podem ter necessidades de averiguar a veracidade ou a exatidão de qualquer afirmação, documento ou declaração que lhes for apresentada para fins de valoração aduaneira. As Partes concordam ainda que o Artigo admite igualmente que se proceda a investigações para, por exemplo, verificar se os elementos para a determinação do valor apresentados ou declarados às autoridades aduaneiras alfandegárias são completos e corretos. Os Membros, nos termos de suas leis e procedimentos nacionais, têm o direito de contar com a cooperação plena dos importadores para tais investigações.”

mercadorias idênticas ou similares em operações paradigmas. Nesses casos, tem-se o que a doutrina aduaneira convencionou denominar **subvaloração**, isto é, uma redução da base de cálculo do imposto de importação em razão da aplicação indevida dos métodos de valoração aduaneira previstos no AVA.

É importante ressaltar que, na subvaloração, nem sempre se cogita de manipulação artificial do preço da transação. O que se tem é apenas o afastamento de um dos métodos de valoração pela não subsunção da operação de importação aos seus pressupostos de aplicabilidade. A veracidade e a exatidão é apenas um deles, ao lado de outros quatro: (i) a operação deve constituir uma compra e venda internacional; (ii) ausência de qualquer das cláusulas de limitação do preço, da posse ou do domínio previstas no art. 1.1 (“a”, “b” e “c”) do AVA; (iii) existência de dados objetivos e quantificáveis relativos aos ajustes do art. 8º (Nota Interpretativa ao Art. 8.3); e (iv) não-vinculação entre importador e exportador ou, caso estes constituam partes relacionadas, a aceitabilidade do preço pago ou a pagar na operação, determinada: (a) a partir do exame das circunstâncias da venda (art. 1.2.a); ou (b) da proximidade do preço adotado com um dos valores “critério” ou de “teste” do AVA (art. 1.2.b). Por outro lado, os demais métodos substitutivos do valor da transação também estão sujeitos a pressupostos específicos. A subvaloração, destarte, pode resultar da redução da base de cálculo do imposto de importação em razão da aplicação indevida de qualquer dos métodos de valoração⁷.

Feito esse registro, cumpre retornar à hipótese inicial das operações com suspeita de manipulação indevida do preço, que são as mais recorrentes. Nessas situações, o afastamento do método do valor da transação somente tem lugar quando a autoridade aduaneira tem **dúvidas** acerca da veracidade e da exatidão das afirmações, das declarações e dos documentos apresentados pelo interessado para fins de valoração do

7. Sobre a matéria, cf.: SEHN, Solon. *Curso de direito aduaneiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2021, p. 86 e ss.

MEIO SÉCULO DE TRADIÇÃO

produto. Isso pode resultar de diversos fatores, em especial das circunstâncias exemplificativamente enunciadas no § 2º do art. 32 da Instrução Normativa (IN) SRF nº 323/2003:

Art. 32. [...]

§ 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.

Em segundo lugar, deve-se ter presente que, não sendo o caso de dúvida, mas de falsidade documental comprovada, a consequência jurídica será totalmente distinta. Nesses casos, a própria aplicabilidade do AVA é afastada, devendo a base de cálculo do imposto ser definida de acordo com o que for previsto na legislação de cada país, conforme esclarecido na Opinião Consultiva nº 10.1, do Comitê Técnico de Valoração Aduaneira da OMA:

Opinião Consultiva 10.1

Tratamento aplicável aos documentos fraudulentos

O Acordo obriga que as administrações aduaneiras levem em conta documentos fraudulentos?

O Comitê Técnico de Valoração Aduaneira emitiu a seguinte opinião:

Segundo o Acordo, as mercadorias importadas devem ser valoradas com base nos elementos de fato reais. Portanto, qualquer documentação que proporcione informações inexatas sobre esses elementos estaria em contradição com as intenções do Acordo. Cabe observar, a este respeito, que o Artigo 17 do Acordo e o parágrafo 6 do Anexo III enfatizam o direito das administrações

IBET - INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS

aduaneiras de comprovar a veracidade ou exatidão de qualquer informação, documento ou declaração apresentados para fins de valoração aduaneira. Consequentemente, não se pode exigir que uma administração leve em conta uma documentação fraudulenta. Ademais, quando uma documentação for comprovada fraudulenta, após a determinação do valor aduaneiro, a invalidação desse valor dependerá da legislação nacional.

No Brasil, essa matéria encontra-se disciplinada no art. 88 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001:

Art. 88. No caso de fraude, sonegação ou conluio, em que não seja possível a apuração do preço efetivamente praticado na importação, a base de cálculo dos tributos e demais direitos incidentes será determinada mediante arbitramento do preço da mercadoria, em conformidade com um dos seguintes critérios, observada a ordem seqüencial:

I - preço de exportação para o País, de mercadoria idêntica ou similar;

II - preço no mercado internacional, apurado:

a) em cotação de bolsa de mercadoria ou em publicação especializada;

b) de acordo com o método previsto no Artigo 7 do Acordo para Implementação do Artigo VII do GATT/1994, aprovado pelo Decreto Legislativo nº 30, de 15 de dezembro de 1994, e promulgado pelo Decreto nº 1.355, de 30 de dezembro de 1994, observados os dados disponíveis e o princípio da razoabilidade; ou

c) mediante laudo expedido por entidade ou técnico especializado.

Parágrafo único. Aplica-se a multa administrativa de cem por cento sobre a diferença entre o preço declarado e o preço efetivamente praticado na importação ou entre o preço declarado e o preço arbitrado, sem prejuízo da exigência dos impostos, da multa de ofício prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e dos acréscimos legais cabíveis.

Portanto, em regra, a autoridade aduaneira tem duas alternativas⁸: (i) nos casos de **dúvida** acerca da veracidade e da

8. Além disso, o arbitramento na forma do art. 88 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 também tem lugar quando o sujeito passivo não observar o dever instrumental do

exatidão das afirmações, das declarações e dos documentos apresentados pelo interessado para fins de valoração, a autoridade aduaneira - após cientificar o importador de seus motivos - deve afastar o método do valor transação, apurando o crédito tributário mediante aplicação de um dos critérios sucessivos previstos no AVA (método do valor de transação de mercadorias idênticas, método do valor de transação de mercadorias similares, método do valor dedutivo, o método do valor computado ou método da razoabilidade ou do último recurso); e (ii) nas hipóteses de **certeza** da falsidade, entendida como tal aquela que pode ser objetiva e efetivamente provada pela autoridade aduaneira, os métodos do AVA deixam de ser aplicáveis, devendo o crédito tributário ser apurado de acordo com o art. 88 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

4. RECUSA DO PREÇO DECLARADO EM CASOS DE FALSIDADE

Os casos de falsidade são designados por meio de um *nomen iuris* específico: **subfaturamento**, também chamado *fraude de valor*. Neles a fiscalização constata uma falsidade material ou ideológica da fatura comercial, evidenciando que a parte declarou um preço diverso do efetivamente pago ou a pagar pelo produto importado, visando à redução indevida da base de cálculo do imposto de importação. A hipótese não se confunde com as situações em que a autoridade aduaneira desconsidera o valor declarado a partir de parâmetros objetivos, equitativos e neutros previstos no AVA. Essas, por sua vez, são denominadas **subvaloração** pela doutrina aduaneira.

A prova da falsidade material decorre do exame direto da fatura comercial, devendo ser evidenciada mediante perícia técnica que ateste o caráter não verdadeiro ou a adulteração de qualquer de seus requisitos formais e materiais. Não basta a constatação

caput do art. 70 da Lei nº 10.833/2003, deixando de conservar - em boa guarda e ordem - qualquer dos documentos de instrução obrigatória da DI (RA, art. 553), inclusive a fatura comercial.

de simples irregularidade ou preterição de formalidade não essencial. O falso deve ser relativo a fato juridicamente relevante⁹.

Assim, por exemplo, a autoridade aduaneira não pode concluir pela falsidade material apenas porque constatou divergências no logotipo do exportador, decorrentes da comparação entre o documento e o “site” da empresa. Tampouco pode afirmar a falsidade em face da ausência de indicação do cargo ou da função do signatário. Isso porque o logotipo e o cargo do signatário não constituem requisitos da fatura comercial. Eventuais discrepâncias são juridicamente irrelevantes. Podem servir de indício para um aprofundamento da auditoria fiscal, sem, contudo, implicar a falsidade documental da fatura.

Para caracterizar uma falsidade material, a discrepância deve ser relevante, devendo ter por objeto ao menos um dos requisitos da fatura comercial, assim consolidados no art. 557 do Regulamento Aduaneiro – RA/2009 (Decreto nº 6.759/2009):

Art. 557. A fatura comercial deverá conter as seguintes indicações:

I - nome e endereço, completos, do exportador;

II - nome e endereço, completos, do importador e, se for caso, do adquirente ou do encomendante predeterminado;

III - especificação das mercadorias em português ou em idioma oficial do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio, ou, se em outro idioma, acompanhada de tradução em língua portuguesa, a critério da autoridade aduaneira, contendo as denominações próprias e comerciais, com a indicação dos elementos indispensáveis a sua perfeita identificação;

IV - marca, numeração e, se houver, número de referência dos volumes;

V - quantidade e espécie dos volumes;

VI - peso bruto dos volumes, entendendo-se, como tal, o da mercadoria com todos os seus recipientes, embalagens e demais envoltórios;

9. Segundo ensina Paulo José da Costa Junior, “[...] a preterição de formalidade ou uma irregularidade qualquer não configuram o delito, pois a norma exige expressamente que a falsidade seja praticada em relação a fato juridicamente relevante” (COSTA JUNIOR, Paulo José. *Comentários ao Código Penal*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 926-927).

MEIO SÉCULO DE TRADIÇÃO

VII - peso líquido, assim considerado o da mercadoria livre de todo e qualquer envoltório;

VIII - país de origem, como tal entendido aquele onde houver sido produzida a mercadoria ou onde tiver ocorrido a última transformação substancial;

IX - país de aquisição, assim considerado aquele do qual a mercadoria foi adquirida para ser exportada para o Brasil, independentemente do país de origem da mercadoria ou de seus insumos;

X - país de procedência, assim considerado aquele onde se encontrava a mercadoria no momento de sua aquisição;

XI - preço unitário e total de cada espécie de mercadoria e, se houver, o montante e a natureza das reduções e dos descontos concedidos;

XII - custo de transporte a que se refere o inciso I do art. 77 e demais despesas relativas às mercadorias especificadas na fatura;

XIII - condições e moeda de pagamento; e

XIV - termo da condição de venda (INCOTERM).

Parágrafo único. As emendas, ressalvas ou entrelinhas feitas na fatura deverão ser autenticadas pelo exportador.

Diferente é a caracterização da falsidade ideológica. Nessa o documento é genuíno, porém, o seu conteúdo não é verdadeiro. Logo, a sua configuração demanda prova de que o preço efetivamente pago pelo produto importado foi diverso do valor expresso na fatura comercial. Não é necessária a comprovação da ocorrência de um eventual pagamento em paralelo. Basta que se evidencie a discrepância, podendo a autoridade aduaneira recorrer a qualquer meio de prova, inclusive ordens de compra, faturas proforma, documentos financeiros, comprovantes de operações bancárias ou registros internos de pagamentos.

Essa particularidade foi ressaltada em estudo de Rodrigo Mineiro Fernandes, à luz da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF):

[...] o subfaturamento mediante fraude documental deverá ser provado, direta ou indiretamente, e demonstrado nos autos de forma clara e inequívoca. O elemento de prova principal para caracterizar a falsidade documental é a identificação pela Autoridade Aduaneira

das duas faturas (a fatura verdadeira, oculta, e a fatura falsa, apresentada à fiscalização aduaneira). Mas nem sempre é possível localizar a fatura original. Nesses casos, para a comprovação da falsidade documental, a Fiscalização Aduaneira poderá lançar mão de outros elementos de prova que apontem o preço efetivamente praticado na operação comercial internacional, como, por exemplo, as ordens de compra, as faturas pró-forma e as cotações de preços, conjugados ou não com documentos financeiros¹⁰.

Nesse sentido, destaca-se o seguinte acórdão da Terceira Seção de Julgamento do CARF:

[...] A comprovação dos pagamentos “por fora” é apenas um dos modos de o fisco comprovar o subfaturamento, mas não o único. Comprovar o subfaturamento a existência de faturas comerciais, faturas proforma e declarações de importação, onde se encontram preços divergentes para a mesma mercadoria, assim como a indicação dos percentuais e dos valores dos pagamentos “por fora” registrados em planilhas de controle paralelo encontradas nos computadores do contribuinte¹¹.

Interessa ressaltar ainda que, na falsidade ideológica e no subfaturamento, não cabe o arbitramento previsto no art. 88 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, por absoluta desnecessidade, já que a caracterização da infração resulta da demonstração da discrepância entre o valor declarado e o preço real. Portanto, a autoridade fazendária conhece o preço efetivamente praticado na importação, devendo adotá-lo como base de cálculo para a exigência da diferença do crédito tributário.

A rigor, o arbitramento tem lugar apenas na falsidade material, salvo se a autoridade fazendária, além de constatar a falsificação da fatura, tiver como determinar o preço real praticado na operação. Isso ocorre quando o importador - sem o conluio ou mesmo aquiescência do exportador - promove a

10. FERNANDES, Rodrigo Mineiro. Valoração aduaneira e subfaturamento. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; SARTORI, Angela; DOMINGO, Luiz Roberto (Coord.). Tributação aduaneira na jurisprudência do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. São Paulo: MP-APET, 2013. p. 263.

11. CARF. 3ª S. 4ª C. 3ª T. Acórdão nº 3403-002.864, s. de 26/03/2014.

substituição ou a adulteração da fatura emitida por este, registrando na declaração de importação um preço que não corresponde à realidade¹².

5. DIVERGÊNCIAS DE CARACTERIZAÇÃO

Como se viu, o subfaturamento não se confunde com as situações em que o valor declarado é rejeitado diante de dúvidas sobre a veracidade ou a exatidão das afirmações, das declarações e dos documentos apresentados pelo interessado. Nesses casos, denominados **subvalorização** por alguns autores, há o afastamento do método do valor da transação, com aplicação de um dos critérios de valoração sucessivos (método do valor de transação de mercadorias idênticas, método do valor de transação de mercadorias similares, método do valor dedutivo, o método do valor computado ou método da razoabilidade ou do último recurso). Já no subfaturamento ou fraude de valor, nos termos da Opinião Consultiva nº 10.1 do CTVA/OMA, incide a legislação local, que, por sua vez, prevê a desconsideração do ilícito, com a tributação do valor efetivo da transação identificado pela autoridade aduaneira (Medida Provisória nº 2.158-35/2001, art. 88)¹³.

12. Para Vera Lúcia Feil Ponciano: “No subfaturamento na importação a autoridade aduaneira constata a diferença entre os valores reais e os declarados pelo importador na declaração de importação. Essa diferença pode configurar um falso ideológico, mas não pode configurar um falso material” (PONCIANO, Vera Lúcia Feil. Sanção aplicável ao subfaturamento na importação: pena de perdimento ou pena de multa? In: TREVISAN, Rosaldo (Org.). Temas atuais de direito aduaneiro. São Paulo: Lex, 2013. p. 285). Todavia, nada impede a configuração do subfaturamento mediante falsidade material. Isso ocorre, consoante ressaltado, quando o importador apresenta versão não verdadeira substitutiva da fatura genuína ou altera o documento verdadeiro. No mesmo sentido: FERNANDES, *op. cit.*, p. 250-252.

13. NASCIMENTO, José Fernandes do. Despacho aduaneiro de importação. In: PEIXOTO *et al.*, *op. cit.* p. 151 e ss.; FERNANDES, Rodrigo Mineiro. Valoração aduaneira e subfaturamento. In: PEIXOTO *et al.*, *op. cit.*, p. 241-281; SEHN, Solon. Do subfaturamento na importação. Revista Direito Aduaneiro, Marítimo e Portuário, v. 7, p. 9-22, 2017; PEREIRA, Cláudio Augusto Gonçalves. Subfaturamento e subvalorização no comércio exterior: algumas considerações conceituais. Revista de Direito Aduaneiro, Marítimo e Portuário, v. 10, nº 59, nov./dez. 2020, p. 86-95.

Note-se que, no subfaturamento, não basta a simples constatação de que o preço foi inferior ao adotado por outros importadores ou ao custo de produção. Há, como assinala Enrique C. Barrera, “um simulacro de preço tendente a ocultar outro real”¹⁴. Portanto, salvo nos casos de falsidade material, o Auditor-Fiscal deve demonstrar que o valor pago (verdadeiro) difere daquele que consta na fatura comercial (falso). Esse importante aspecto foi ressaltado em acórdão da 1ª T.O. da 2ª C. do Carf, relatado pelo Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira. No caso, a fiscalização apresentou como prova do subfaturamento um quadro comparativo do preço *CIF* das declarações de importação do contribuinte e as registradas por outras empresas. Porém, a Turma entendeu que, apesar de significativa, “a diferença de preço é apenas o ponto de partida para aprofundamento da análise de provável subfaturamento”, decidindo cancelar o auto de infração pelos seguintes fundamentos:

O 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 substitutiva¹⁵.

No mesmo sentido, destacam-se os seguintes precedentes:

SUBFATURAMENTO. VALORAÇÃO ADUANEIRA. PENALIDADE.

A desconstituição da fatura comercial que instrui despacho motivada por constatação de subfaturamento exige a comprovação de que o real valor da transação difere do valor faturado e, portanto, declarado.

14. Traduzimos. BARRERA, Enrique C. Los “precios de transferencia” en las transacciones internacionales entre empresas vinculadas: dos enfoques ante un mismo fenómeno. Revista de Estudios Aduaneros, Buenos Aires: Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, n. 15, 2. sem. 2001, 1.-2. sem. 2002, p. 122: “[...] la ‘subfacturación’ implica la existencia de un simulacro de precio tendiente a ocultar otro real”.

15. Carf. 2ª C. 1ª T.O. Ac. 3201-005.482. Rel. Paulo Roberto Duarte Moreira. S. 19/06/2019.

MEIO SÉCULO DE TRADIÇÃO

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. [...]¹⁶.

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 nº 318/2003).

Recurso Voluntário Provido¹⁷.

Esses acórdãos contrastam com algumas decisões do Judiciário que, de modo diverso, têm admitido a caracterização do subfaturamento quando o valor da importação for abaixo do custo de produção (*pela comparação entre o preço declarado e o custo de produção apurado em Laudo de Estimativa de Custo da Mercadoria*¹⁸) ou em casos de *preço declarado inferior ao de operações com produtos similares*¹⁹. Porém, a rigor, nada disso prova a ocorrência de um pagamento diferente daquele que consta na fatura comercial, pressuposto essencial para a configuração do subfaturamento. Para demonstrar que o valor declarado é falso, a autoridade aduaneira deve necessariamente identificar o valor real da transação. Sem isso, não é possível afirmar que o preço indicado na fatura não corresponde à realidade. A rigor, a teor da Opinião Consulta nº 2.1

16. Carf. 3ª S. 2ª C. 1ª T.O. Ac. 3201-001.927. Rel. Cons. Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto. S. 19/03/2015.

17. Carf. 3ª S. 4ª C. 2ª T.O. Ac. 3402-004.003. Rel. Cons. Maysa de Sá Pittondo Deligine. S. 30/03/2017.

18. TRF-4ª Região. 2ª T. AC 5002724-45.2012.404.7008, j. 25/09/2017, e AC 5016157-59.2016.404.7208, j. 13/07/2017.

19. STJ. 1ª T. REsp 1218798/PR. DJe 01/10/2015.

e do Estudo de Caso nº 12.1, do CTVA/OMA, a discrepância com preços de mercado, custo de produção ou o valor de bens comparáveis sequer é suficiente para justificar a existência de dúvidas acerca da veracidade. Logo, com maior razão, não pode ser considerada uma prova de falsidade.

6. CONCLUSÕES

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

Se a autoridade aduaneira dispõe de provas inequívocas da falsidade material ou ideológica da fatura, deve ser aplicado o art. 88 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001. Porém, havendo apenas dúvidas ou falta de provas da falsidade, deve se limitar a afastar o método do valor da transação, uma vez que tampouco há segurança sobre a veracidade ou da exatidão das afirmações, dos documentos ou das declarações apresentadas pelo interessado. Do contrário, o auto de infração e de lançamento será nulo, por inversão dos critérios jurídicos de determinação da base de cálculo do tributo.

7. REFERÊNCIAS

BARRERA, Enrique C.. Los “precios de transferencia” en las transacciones internacionales entre empresas vinculadas: dos enfoques ante un mismo fenómeno. *Revista de Estudios Aduaneros* nº 15. Buenos Aires: Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, p. 113-124, 2º sem. 2001 - 1º-2º sem. 2002.

BASALDUA, Ricardo Xavier. Tributos al comercio exterior. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2011.

CARVALHO, Marcelo Pimentel de. Valor aduaneiro: princípios, métodos e fraude. São Paulo: Aduaneiras, 2007.

COSTA JUNIOR, Paulo José. *Comentários ao Código Penal*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

FERNANDES, José Fernandes do Nascimento. Despacho aduaneiro de importação. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; SARTORI, Angela; DOMINGO, Luiz Roberto (coord.) *Tributação aduaneira na Jurisprudência do CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais*. São Paulo: MP-APET, 2013.

FERNANDES, Rodrigo Mineiro. Valoração aduaneira e subfaturamento. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; SARTORI, Angela; DOMINGO, Luiz Roberto (coord.) *Tributação aduaneira na Jurisprudência do CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais*. São Paulo: MP-APET, 2013.

LYONS, Timothy. *EC Customs law*. 2. ed. Nova York: Oxford University Press, 2010.

PONCIANO, Vera Lúcia Feil. Sanção aplicável ao subfaturamento na importação: pena de perdimento ou pena de multa? In: TREVISAN, Rosaldo (org.). *Temas atuais de direito aduaneiro*. São Paulo: Lex, 2013.

SBANDI, Ettore. La valorizzazione delle merce in dogana. FERRONI, Bruno; MAYR, Siegfried; SANTACROCE, Benedetto. Le valorizzazione delle merci: problematiche e soluzioni. In: MAYR, Siegfried; SANTACROCE (a cura di). *Valore*

in dogana e transfer princing. Milão: Wolter Kluwer, versão “E-Book, Apple”, 2014.

SEHN, Solon. *Curso de direito aduaneiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2021.

SEHN, Solon. *Imposto de importação*. São Paulo: Noeses, 2016.

TREVISAN NETO, Antenori. *Aplicação do acordo sobre valoração aduaneira no Brasil*. São Paulo: Aduaneiras, 2010.

TÔRRES, Heleno Taveira. Base de cálculo do imposto de importação e o acordo de valoração aduaneira. In: TÔRRES, Heleno Taveira. *Comércio internacional e tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

ZOZAYA, Francisco Pelechá. *Fiscalidad sobre el comercio exterior: el derecho aduanero tributario*. Madrid: Marcial Pons, 2009.