



UNIVERSIDADE
ESTADUAL DE LONDRINA

ELVYS PASCOAL BARANKIEVICZ

**APLICAÇÃO DO ACORDO SOBRE VALORAÇÃO
ADUANEIRA EM FACE DO ARBITRAMENTO**

ELVYS PASCOAL BARANKIEVICZ

**APLICAÇÃO DO ACORDO SOBRE VALORAÇÃO
ADUANEIRA EM FACE DO ARBITRAMENTO**

Dissertação apresentada ao Programa de Mestrado em Direito Negocial da Universidade Estadual de Londrina como requisito parcial para obtenção do título Especialista em Direito.

Orientadora: Professora Doutora Martha Asunción Enriquez Prado

Londrina
2013

**Catálogo elaborado pela Divisão de Processos Técnicos da Biblioteca Central da
Universidade Estadual de Londrina**

Dados Internacionais de Catalogação-na-Publicação (CIP)

B225a	<p>Barankievicz, Elvys Pascoal. Aplicação do acordo sobre valoração aduaneira em face do arbitramento / Elvys Pascoal Barankievicz. – Londrina, 2013. 148 f.</p> <p>Orientador: Martha Asunción Enriquez Prado. Dissertação (Mestrado em Direito Negocial) – Universidade Estadual de Londrina, Centro de Estudos Sociais Aplicados, Programa de Pós-Graduação em Direito Negocial, 2013. Inclui bibliografia.</p> <p>1. Direito tributário – Teses. 2. Valor aduaneiro – Intervenção estatal – Teses. 3. Comércio exterior – Teses. 4. Tratados comerciais – Teses. I. Prado, Martha Asunción Enriquez. II. Universidade Estadual de Londrina. Centro de Estudos Sociais Aplicados. Programa de Pós- Graduação em Direito Negocial. III. Título.</p> <p style="text-align: right;">CDU 345.96</p>
-------	--

ELVYS PASCOAL BARANKIEVICZ

**APLICAÇÃO DO ACORDO SOBRE VALORAÇÃO ADUANEIRA EM
FACE DO ARBITRAMENTO**

Dissertação apresentada ao Programa de
Mestrado em Direito Negocial da Universidade
Estadual de Londrina como requisito parcial
para obtenção do título Especialista em Direito.
Orientadora: Professora Doutora Martha
Asunción Enriquez Prado

BANCA EXAMINADORA

Profa. Dra. Martha Asunción Enriquez Prado
UEL – Londrina – PR

Profa. Dra. Marlene Kempfer
UEL – Londrina – PR

Profa. Dra. Claudia Ribeiro Pereira Nunes
UGF – Rio de Janeiro – RJ

Londrina, 05 de dezembro de 2013

Dedico este trabalho à Ivana e ao Heitor.

AGRADECIMENTOS

À minha orientadora, Doutora Martha Asunción Enriquez Prado, e aos amigos que fiz enquanto frequentei este curso.

BARANKIEVICZ, Elvys Pascoal. *Aplicação do Acordo sobre Valoração Aduaneira em Face do Arbitramento*. 2013. 148f. Dissertação (Mestrado em Direito Negocial) - Universidade Estadual de Londrina, Londrina, 2013.

RESUMO

Do valor da mercadoria advém uma série de consequências de ordem comercial, política, econômica e tributária. Sua determinação é objeto de discussão e controvérsia no direito internacional, tendo os países membros da Organização Mundial do Comércio (OMC) despendido esforços na implementação efetiva do livre comércio em suas relações recíprocas. O Acordo sobre Valoração Aduaneira – AVA, celebrado na Rodada do Uruguai estabelece os critérios objetivos legais e métodos para formação e aferição do valor aduaneiro. Por meio de pesquisa bibliográfica e de estudo de caso, demonstrar-se-á que, o preço negociado entre vendedor e comprador, base do valor aduaneiro, inobstante o AVA ter retirado do arbítrio do poder governamental a prerrogativa de fixá-lo, a sua manipulação é usada até o presente como verdadeira intervenção estatal no mercado ou como ferramenta protecionista. Isto porque incrementar o valor aduaneiro provoca o incremento da base de cálculo de todos os tributos incidentes sobre o negócio “importação de mercadoria”, encarecendo seu custo. Mesmo tendo ratificado o AVA, alguns países, dentre eles o Brasil, criaram meios, inclusive legais, para burlar – veladamente – as regras por ele estipuladas e oferecer uma irregular proteção a seu parque industrial nacional afrontando a livre concorrência. Determinar qual norma é validamente aplicável é imperioso porque a Aduana brasileira, ao usar de metodologia alternativa ao AVA, criada por medida provisória, descumpra o acordo internacional sob o véu de aparente legalidade e acaba infringindo o Princípio da Neutralidade do Valor Aduaneiro.

Palavras-chave: Valor aduaneiro. Intervenção estatal. Livre comércio. Protecionismo. Arbitramento. Base de cálculo.

BARANKIEVICZ, Elvys Pascoal. *Implementation of the Agreement on Customs Valuation in the Face Arbitration*. 2013. 148f. Dissertation (Master in business law) - Universidade Estadual de Londrina, Londrina, 2013.

ABSTRACT

From the price of the good occur series of consequences of commercial, political, economic and tributary order. Its price fixing is object of discussing and controversy in international law, with the country members of World Trade Organization (WTO) making efforts to implement the free commerce in its mutual relations. The Agreement on Customs Valuation –ACV, celebrated in Uruguay round establishes the legal criteria and methods to form and gauge the customs value. By a bibliographic research and a case study, it will be demonstrated that the price negotiated between the seller and the buyer, basis of customs value, nevertheless AVA has taken of the judgment of the governmental power the prerogative of fixing it, its manipulation is used until the present as a true state intervention in market or as a protectionist tool. That's because, to increase the customs value provokes the increase of the tax base of all tributes falling upon the business “good import”, raising the prices. Even confirming the ACV, some countries, among them Brazil, created ways, including legal, to tease – in a concealed way – the rules stipulated by them and offer an irregular protection for its national industrial park confront the free competition. To determine which rule is applicable is imperious because Brazilian Customs, by using ACV alternative methodology, created by provisory measure, disobey the international agreement under the veil of apparent legality and eventually encroaches the Principle of Neutrality of Customs Value.

Keywords: Customs value. State intervention. Free commerce. Protectionist. Arbitration. Tax base.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AVA	Acordo sobre Valoração Aduaneira
AVA – GATT	Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio
CF	Custo e Frete
CIF	Custo, seguro e Frete
DI	Declaração de Importação
DECEX	Departamento de Operações de Comércio Exterior
LI	Licença de Importação
GATT	General Agreement on Tariffs and Trade
MDIC	Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comercio Exterior.
NCM	Nomenclatura Comum do Mercosul
OMC	Organização Mundial do Comércio
PAF	Processo Administrativo Fiscal
RA	Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 6.759/2009
SISCOMEX	Sistema Integrado de Comércio Exterior
TEC	Tarifa Externa Comum

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
CAPÍTULO I – O NEGÓCIO JURÍDICO E A TRIBUTAÇÃO NA IMPORTAÇÃO	13
1.1 O NEGÓCIO JURÍDICO	14
1.2 ESTRUTURA DOS TRIBUTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO	22
1.2.1 Regra-Matriz de Incidência do Imposto sobre as Importações – II	23
1.2.2 Regra-Matriz de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI	26
1.2.3 Regra-Matriz de Incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS	27
1.2.4 Regra-Matriz de Incidência da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP-Importação e da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS-Importação	30
1.3 O LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO E DESPACHO ADUANEIRO	33
CAPÍTULO II – ESTRUTURA E NORMATIVIDADE DO ACORDO SOBRE VALORAÇÃO ADUANEIRA	40
2.1 CONSIDERAÇÕES ACERCA DO DIREITO ADUANEIRO E DO AVA	40
2.2 PREÇO DA MERCADORIA E BASE DE CÁLCULO DOS TRIBUTOS	45
2.3 CRITÉRIOS DE APLICABILIDADE DO AVA	47
2.4 PRINCÍPIOS DO AVA	48
2.5 OS MÉTODOS DE VALORAÇÃO ADUANEIRA	51
2.5.1 Método Primeiro ou Método do Valor de Transação	53
2.5.1.1 Definição	54
2.5.1.2 Ajuste do valor aduaneiro à condição custo e frete (CFR)	54
2.5.1.3 Requisitos de aplicabilidade	56
2.5.1.3.1 <i>Existência do negócio de compra e venda</i>	57
2.5.1.3.2 <i>Desvinculação entre exportador e importador</i>	57
2.5.1.3.3 <i>Inexistência de restrições quanto à cessão ou venda</i>	59
2.5.1.3.4 <i>Vendas condicionadas a prestações não-valoráveis</i>	59

2.5.1.3.5	<i>Vendas condicionadas à participação nos lucros de comercialização</i>	60
2.5.2	Métodos Segundo e Terceiro.....	60
2.5.3	Métodos Quarto, Quinto e Sexto.....	61
2.6	O PRINCÍPIO DA NEUTRALIDADE TRIBUTÁRIA.....	63
2.7	O PRINCÍPIO DA NEUTRALIDADE NO AVA.....	68

CAPÍTULO III – METODOLOGIAS CONFLITANTES: AVA E ARBITRAMENTO	74
3.1 CONFLITO NO ÂMBITO DA ADUANA: O ARBITRAMENTO COMO ALTERNATIVA AO AVA	74
3.2 ESTUDO DE CASO - PAF Nº 10950-007.360/2008-12	78
3.3 CONFLITO NO ÂMBITO DO DECEX: O LICENCIAMENTO DAS IMPORTAÇÕES	82
3.4 ESTUDO DE CASO: SOLUÇÃO DE CONTROVÉRSIA – DS197.....	86
3.5 A ILEGALIDADE DO SUPERVENIENTE DO ARBITRAMENTO ANTE O ART. 98 DO CTN.....	87
3.6 A LINGUAGEM COMPETENTE PARA ESTABELECEER O VALOR ADUANEIRO – FATO E EVENTO	91
3.7 A VEDAÇÃO EXPRESSA NO AVA AO ARBITRAMENTO.....	95
3.8 A PRESUNÇÃO EM FAVOR DO VALOR DECLARADO E A IMPOSSIBILIDADE DE DESCARACTERIZAÇÃO DO MÉTODO PRIMEIRO POR MEIO DE PRESUNÇÃO CRIADA POR MEDIDA PROVISÓRIA.....	96
3.9 HERMENÊUTICA CONSTITUCIONAL.....	99
CONCLUSÃO	107
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	112
ANEXOS	116
ANEXO A – Acórdão, Relatório e Voto no Processo Administrativo Fiscal (PAF) Nº 10950-007.360/2008-12	117
ANEXO B – Relatório e voto em AMS 0007152-79.2001.4.03.6100, TRF 3ª Região, QUARTA TURMA.....	131
ANEXO C – Texto do AVA.....	133

INTRODUÇÃO

Os agentes que realizam negócios na economia contemporânea primam pela previsibilidade para orientar sua atuação presente. Considerando o ordenamento jurídico como uma das variáveis orientadoras de qualquer análise séria sobre conjunturas vindouras, o estudo ora proposto justifica-se pela crescente importância que o planejamento tributário tem adquirido para os contribuintes e pretensos investidores em função da incerta e sufocante carga tributária brasileira que pode ser ainda incrementada com fins protecionistas via pressão sobre o valor aduaneiro de mercadoria.

As regras que regem o mercado e a economia mundiais têm imposto, cada vez mais, às empresas, o constante aprimoramento de sua competitividade, que se tornou em requisito básico de sobrevivência. Nesta busca por competitividade, prever e planejar a questão dos impostos cresce na proporção direta em que aumenta a demanda do Estado por recursos advindos da arrecadação; a maior ou menor carga de impostos pode acarretar a inviabilidade de uma atividade econômica ou potencializá-la, convertendo-se em vantagem comparativa.

Em tal contexto, o valor aduaneiro, conceituado pelo Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio 1994 – ou simplesmente AVA, insere-se no aspecto quantitativo da regra matriz como a base de cálculo sobre a qual se aplicam as alíquotas dos impostos incidentes em operações de importação, logo, da sua variação, provocada por diversos fatores, é que resultará o maior ou menor pagamentos de impostos, trazendo reflexos sobre arrecadação dos tributos.

Determina-se o valor aduaneiro mediante aplicação de normas processuais próprias e veiculadas pelo AVA. Assim, o valor aduaneiro é resultado da aplicação pela autoridade de um dos seis métodos valorativos, previstos no AVA.

Não sendo raras as divergências entre o valor aduaneiro declarado e aquele tido como correto pela Aduana, cria-se uma zona controvertida onde se pode buscar a defesa do contribuinte, coibindo o eventual abuso nas autuações fiscais. O correto conhecimento e trabalho da valoração aduaneira figura então como um dos caminhos, talvez o mais eficiente, pelos quais o Direito Tributário pode contribuir

para manter ou aumentar a competitividade daqueles contribuintes que atuam nos mercados de importação e exportação.

Ao reverso, num país de recursos humanos escassos e que possui como norte da Administração o Princípio da Eficiência, além de um compromisso selado pela CF/1988 com a concretização do Estado Democrático de Direito embasado numa ordem econômica engajada na promoção do Homem via livre mercado e iniciativa, a Aduana também se beneficiaria da plena eficácia da norma processual acerca da valoração uma vez que suas atuações, dotadas de maior precisão e clareza, teriam maiores chances atingirem a sua finalidade – ora indutora ora neutra – de estabilização do mercado numa situação equilibrada tendente à concorrência perfeita, coibindo as práticas concorrenciais desleais nocivas e abstendo-se de promover ela mesma tais distorções.

O estudo ora proposto realizará uma análise da sistemática dos procedimentos de valoração aduaneira adotada pelo Brasil, que são duas: a valoração via arbitramento e a prevista pela AVA, acordo internacional, e suas implicações na formação da base de cálculo dos impostos que incidem sobre a importação de bens enfatizando sua relação com os fins maiores determinados pela CF/1988.

O Capítulo I, trata do negócio jurídico e da tributação que onera a espécie de negócio que é a importação de mercadorias e bens, da composição das regras-matrizes de incidência do Imposto sobre as Importações (II), sobre Produtos Industrializados, (IPI) do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – (ICMS) da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP-Importação) e da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS-Importação) e, também, do lançamento tributário e do despacho aduaneiro.

No Capítulo II, explana-se o Acordo de Valoração Aduaneira – AVA – seus princípios norteadores, requisitos de aplicabilidade e seus seis métodos de valoração, com destaque para o Método Primeiro, como definidores da linguagem competente para fixar a grandeza numérica apta a identificar-se com a base de cálculo do tributo, ressaltando, ao final, o Princípio da Neutralidade Tributária - pretendendo-se uma harmonização das ideias de indução e neutralidade tributárias, e da Neutralidade no AVA.

No Capítulo III, demonstra-se como ocorre o desvio do processo de valoração por parte das autoridades brasileiras, usando como exemplos o estudo de dois casos concretos. Neste capítulo também demonstra-se a incompatibilidade, invalidade e impertinência do instituto do arbitramento como procedimento alternativo ao AVA na apuração do valor aduaneiro com o ordenamento pátrio e internacional, buscando-se o sentido de tais normas atendidas as exigências demandadas pela hermenêutica constitucional.

O presente estudo é focado nas regras pertinentes para determinação da base de cálculo dos tributos incidentes no momento da importação de mercadorias cuja incidência seja *ad valorem*, cujo núcleo é o valor aduaneiro que por natureza é mutável e variável em função das condições de mercado.

Por este motivo não são abordados neste estudo as questões relativas as isenções ou alíquota zero, pois são fenômenos independentes da base de cálculo. Esta deve ser sempre determinada mesmo que algum tributo não seja incidente em decorrência da isenção ou da alíquota zero.

Também não serão abordados tributos de alíquota específica mesmo que num primeiro momento pareçam pertinentes devido à sua incidência no momento da importação da mercadoria. Isto porque tais tributos não são alcançados pelo AVA devido ao fato de que eles não incidem sobre o valor aduaneiro, em percentagem. Na CIDE-Combustíveis/Importação, por exemplo, paga-se R\$ 860,00 por metro cúbico de gasolina importada, indiferentemente ao preço que se paga por esta gasolina, este sim objeto do AVA. Se tal contribuição fixasse um percentual qualquer sobre o preço dos combustíveis importados, o AVA seria a metodologia aplicável e seria ela contemplada neste trabalho. O AVA só é pertinente se a alíquotas são *ad valorem* sendo as alíquotas específicas logicamente incompatíveis com ele.

Também o Adicional de Frete para Renovação da Marinha Mercante não será estudado porque incide sobre o preço da prestação de serviços de transporte marítimos de mercadorias, não incidindo sobre o preços das próprias mercadorias. O AVA não foi concebido para determinar preços de serviços, mas somente de mercadorias.

Desse modo, são pertinentes para esta pesquisa apenas os tributos cuja base de cálculo tenha por núcleo o preço de mercadoria em negociada no comércio internacional.

CAPÍTULO I

O NEGÓCIO JURÍDICO E A TRIBUTAÇÃO NA IMPORTAÇÃO

A questão aduaneira é antiga e está inserida no contexto da formação do estado nacional moderno e a aliança entre burguesia e monarca trouxe benefícios para ambos: o rei consolidou seu poder e os comerciantes obtiveram segurança jurídica para seus negócios. Segundo Bresser-Pereira (2009, p.41):

Em termos hipotéticos, o Estado absoluto foi o produto de um contrato social hobbesiano; em termos reais, foi consequência de um acordo histórico entre o monarca e a nova burguesia mercantil emergente, à custa do poder dos senhores feudais. Seu objetivo principal era evitar os direitos aduaneiros cobrados pelos senhores feudais e fazer frente à ameaça que o sistema feudal representava para o comércio. Através desse pacto político informal o rei pôde obter os recursos fiscais para reforçar seu poderio militar e impor seu domínio sobre a aristocracia feudal que impunha tributos locais. Por seu lado, pela primeira vez desde o Império Romano, os comerciantes tiveram um território claramente definido onde podiam exercer o comércio, sob instituições que garantiam os direitos de propriedade e os contratos.

Mas com o passar do tempo, as fronteiras se fixaram (com maior ou menor estabilidade) e a burguesia se industrializou, tornando-se a principal detentora do capital. Muito eficiente em seu modo de produção capitalista, o excedente produzido já não encontrava demanda no mercado existente dentro das fronteiras consolidadas do *reino*. Então questão aduaneira entra novamente em pauta, não mais entre senhores feudais e reis, mas entre reis e reis (ou Estados) ditos *soberanos*. Assim as mercadorias deveriam circular para além das fronteiras onde encontrariam novos mercados – uma incessante busca que é indissociável do próprio capitalismo.

O soberano, como fazia, aliás, o senhor feudal que subjugara, começou a cobrar tributos, com diversas e variadas alíquotas, sobre este comércio tanto para arrecadar quanto para beneficiar o burguês *nacional* ao qual estava aliado, influenciando, dessa forma, as condições do mercado doméstico com objetivo de dificultar a livre concorrência, que não era vista com um valor a ser preservado.

Os soberanos tinham não só a prerrogativa de fixar as alíquotas dos tributos que cobravam, mas também de estipular os preços das mercadorias (base de cálculo) dos burgueses de forma independente da realidade.

Se instituir impostos permanece uma prerrogativa do Estado, a de negociar e declarar os preços das mercadorias é prerrogativa do mercado e seus agentes, sendo hoje regulada pelo AVA. A conduta de negociar dos comerciante é bastante visada pelos entes instituidores de tributos devido a seu caráter econômico, lucrativo e mensurável; o negócio é, portanto, o núcleo ante o qual circunda a recita financeira do Estado, daí sua relevância.

1.1 O NEGÓCIO JURÍDICO

Para melhor explorar as noções de importação e de valor aduaneiro é necessário conceituar o negócio jurídico.

A categoria do negócio jurídico é criação da Escola Pandectista alemã, do século XIX, de modo que o direito romano e os ordenamentos por este influenciados (notadamente os ocidentais) conheceram apenas a figura do contrato, e não a do negócio jurídico, que era considerado um fato jurídico. O negócio jurídico vem a ser o gênero do qual o contrato seria espécie - um negócio jurídico bilateral (MIRANDA, 2009).

A desvinculação do negócio jurídico como conceito autônomo se deu num gradual incremento no nível de abstração, partindo-se de concepções agrupadas em subjetivistas (ou voluntaristas), objetivistas e estruturalistas, segundo os diferentes critérios em que se apoiam suas variadas teorias (ABREU FILHO, 1997).

Dentre os subjetivistas, o negócio jurídico foi conceituado, por Savigny, como declaração de vontade com o fim imediato, visado por seu autor, de constituição ou de extinção de uma relação jurídica. O elemento psíquico interno *vontade* seria o cerne do negócio jurídico, diferindo da declaração que a exterioriza, exercendo sobre esta a primazia, inclusive. Isto porque ele via na declaração de vontade a vontade em si, a declaração e a concordância entre ambas. Assim, segundo essa corrente (*teoria da vontade*), é a referida psique interna do indivíduo o elemento essencial, determinante e produtor de efeitos jurídicos do negócio. Já a declaração, com a qual deve guardar estreita sintonia, é mera revelação dessa

vontade. E quando a vontade e a sua revelação (via declaração que se admite expressa ou tácita) divergirem, isto é, se ao pretendido não corresponder o declarado pelo sujeito, o negócio jurídico será nulo, posto que desprovido de sua essência (MIRANDA, 2009, p. 16). O *dogma da vontade*, o qual suporta a concepção de Savigny, e que influenciara a doutrina da Europa Ocidental e a brasileira, conseqüentemente, arrefeceu no atual Código Civil (MIRANDA, 2009, p. 16).

A teoria voluntarista sofreu críticas severas. Para Emilio Betti (2008, p. 96-98), a vontade individual, no foro interno da consciência, não encontra limites extrínsecos, o que redundava no desconhecimento dos múltiplos limites sociais e jurídicos da autonomia privada. A *mitologia da vontade* identifica o negócio jurídico com a própria vontade e relega a declaração dela a uma função complementar e instrumental, como meio de prova indiciário, de revelação ou de averiguação. Logo, o declarante continuaria, assim, senhor da declaração emitida transferindo ao receptor todo o ônus de perscrutar e demonstrar suas intenções, ainda que ocultas. A vontade também não poderia ser o elemento essencial do negócio porque, uma vez determinada no íntimo do indivíduo, como motivo, se esgotaria com a declaração ou com o comportamento, sendo por estes absorvida; é a partir da declaração ou do comportamento que o preceito da autonomia privada surge, se separa de seu autor e toma forma duradoura e cognoscível, independente da vontade da qual se originou, podendo ser-lhe até contraposta (BETTI, 2008, p. 99-100).

Desse modo, a vontade encerra seu papel como motivadora para a celebração do negócio mas que, uma vez celebrado, consubstancia-se em declaração emitida que se aparta de seu autor, tornando-se indisponível para este. Daí ser inadmissível que a vontade prevaleça sobre a declaração.

Também a prevalência da vontade ante a declaração privilegiaria sobremaneira o declarante em detrimento do receptor uma vez que, anulado o negócio por distanciamento entre vontade e declaração, as expectativas deste ver-se-iam invariavelmente frustradas (MIRANDA, 2009, p. 18).

Ante a teoria da vontade contrapôs-se a teoria da declaração para a qual a essência do negócio jurídico residiria na declaração emitida por agente capaz indiferentemente à sua correspondência com a vontade que a motivou; tem como postulado, assim, que uma declaração de capaz produz efeitos jurídicos o vincula

sem que se cogite se ela foi efetivamente querida ou não. Esta corrente também foi considerada como extremista por privilegiar apenas o receptor da declaração, deixando desamparado o seu emissor, incorrendo, assim, no mesmo erro da teoria da vontade por polarizar a essência do negócio jurídico como critério para eventual divergência entre vontade e declaração (MIRANDA, 2009, p. 19).

Surgiram teorias intermediárias subjetivistas: da culpa *in contrahendo* (Ihering) e a do compromisso tácito de garantia (Windsheid). Para a primeira teoria, ao contraente do negócio jurídico incumbe o ônus de ser diligente para que à sua vontade corresponda uma declaração precisa. Se não o for, responderá culposamente pelos danos decorrentes da nulidade do negócio. A segunda teoria, por sua vez, pressupunha, por ficção, que o declarante de negócio em celebração assumiria uma obrigação de garantia tácita pelas consequências negativas do que declara, o que lhe criaria uma obrigação de indenizar em caso de nulidade. Portanto, ambas as teorias apresentam o ressarcimento pela nulidade como solução para as consequências causadas pela adoção extrema da teoria voluntarista sem, contudo, refutar os fundamentos desta (MIRANDA, 2009, p. 20).

Windsheid, mais tarde, reformulou esta sua teoria do compromisso tácito de garantia, pondo em relevo a *declaração de vontade* no lugar de tomar ora somente a vontade ora somente a declaração como juridicamente eficazes, de tal sorte que a declaração não seria mera forma de manifestação da vontade mas o *movimento da vontade em ação* visando os efeitos jurídicos pretendidos; então, em caso de divergência entre ambas, por dolo ou culpa do declarante, o ressarcimento do prejudicado não se configuraria como solução suficiente, mas seria imperioso a subsistência no negócio entabulado, obrigando o emitente à obrigação a que se vinculou com o declarado (MIRANDA, 2009, p. 21).

Às teorias subjetivistas anteriormente comentadas se seguiram as teorias objetivistas, para as quais a vontade deveria ceder lugar na concepção do negócio jurídico; são elas as concepções normativistas e preceptivas.

Essencialmente, os normativistas entendiam o negócio jurídico como norma, emitida pelos contraentes à qual se submetiam e que encontraria seu fundamento de validade na lei. O negócio é fonte de produção das normas jurídicas negociais das quais a lei é fonte de validade; assim a primeira, hierarquicamente inferior, deve estar em conformidade com a segunda sob pena de não ser considerada norma jurídica negocial, mas mero fato jurídico (MIRANDA, 2009, p. 22-

23). Para os voluntaristas, a vontade era a fonte dos efeitos jurídicos do negócio, para o normativistas eles decorrem do próprio negócio cuja natureza é de norma jurídica (contratual).

Esta concepção foi alvo de críticas, segundo as quais o negócio jurídico não seria uma norma geral e abstrata, faltando-lhe, assim, características de todas as normas. Tal crítica foi rebatida suficientemente por Luigi Ferri (1959, apud MIRANDA, 2009, p. 24) uma vez que se admitem normas individuais e concretas, isto é, não gerais como se pretendeu exigir como requisito de toda norma. Replicou ainda o autor que a abstração da norma jurídica se revela sob um tríplice aspecto: a) é concebida de modo abstrato como esquema de interpretação pelo Estado legislador posto que sem referência a qualquer atividade concreta; b) enseja uma prescrição e uma ação ou conduta cuja aferição desta ação/conduta ante a prescrição só é verificável de forma abstrata, afinal; e c) porta um juízo de valor não de um conteúdo concreto, mas abstrato, existente só na prescrição.

Fundada nesta argumentação, Luigi Ferri (1959 apud MIRANDA, 2009, p. 24 et seq) chega à conclusão convincente de que a abstração se verifica na norma negocial já que também ela regula condutas previstas hipoteticamente, ainda que se refira a sujeitos individualizados; e sendo a generalidade não essencial à norma jurídica, resulta que a norma negocial se qualifica, então, como verdadeira norma jurídica. Contudo, ele reconhece uma diferença entre a norma negocial e a norma legal; na negocial, o comportamento segundo a prescrição resulta na ab-rogação da própria norma, fenômeno que não ocorre na norma legal: nesta, quando se verifica uma conduta segundo a prescrição, a norma legal permanece vigente, intacta.

A objeção à concepção normativista que resiste à refutação refere-se ao elemento *sanção*. Se a sanção é essencial à qualificação como norma jurídica, como conceber a norma negocial como tal se há normas negociais que não a estipula? É que neste caso a sanção decorreria da lei, que é o fundamento de validade da norma negocial e hierarquicamente superior, de tal sorte que se revela uma contradição da concepção normativista: há quebra na hierarquia postulada entre a norma negocial (fonte de produção) e a norma legal (fonte de validade). Por este motivo não se sustenta a tal concepção, embora tenha ela revelado um *dever-ser* na norma negocial auto imposta por vontade própria, não pela edição legislativa.

Por fim, a teoria preceptiva, segundo a concepção objetivista, sistematizada por Emílio Betti. Segundo Betti (2008, p. 88), o negócio jurídico "... é o ato pelo qual o indivíduo regula, por si, os seus interesses, nas relações com outros (ato de autonomia privada): ato ao qual o direito liga os efeitos mais conformes à função econômico-social e lhe caracteriza o tipo (típica neste sentido)". Betti explica que o negócio é um ato que ora é uma declaração ora um comportamento, dotados de recognoscibilidade social, e que encerra um preceito de autonomia privada dirigido aos interesses daquele que o estabelece. Este preceito visa, de imediato, realizar os efeitos auto ordenados; a declaração e o comportamento (o negócio), assim, têm natureza preceptiva ou dispositiva, vinculantes, e não natureza de indício revelador do estado de vontade; são, antes, a realização ordenadora de uma linha de conduta segundo as quais o indivíduo regula suas relações com outros, dotada de relevância social e coercibilidade, eficácia, portanto (BETTI, 2008, p. 90).

Os atos negociais, embora precedam a ordem jurídica estatal organizada, ostentam desde sempre a consciência de sua força vinculante. Para Betti, o negócio é também um fato jurídico que, diferente de outros, enuncia ele mesmo um preceito que vincula as partes quando da autorregulamentação de seus interesses, preceito que ordem jurídica traduz em relação jurídica; é o *entrar* do preceito (originado na vida social, como toda regra de conduta), na esfera do direito – o fenômeno da recepção (MIRANDA, 2009, p. 27).

Em sua obra Intitulada "Negócio Jurídico, Existência, Validade e Eficácia", Antônio Junqueira Azevedo (2010) também sustenta a teoria preceptiva, posto que como traço característico de sua teoria a visão social determina a jurisdição do ato negocial, seguindo Emílio Betti. Isto é, que a visão do grupo social determina a jurisdição do ato que posteriormente é sancionado pela lei. Antônio Junqueira Azevedo (2010) formula uma teoria que chama *estrutural*. Afirma que as teorias objetivistas, ao tornarem o negócio numa norma jurídica concreta, incorrem em artificialismo na medida em que a norma jurídica implica sempre um *jubere* que o negócio não possui; que o negócio é elevado a preceito jurídico pela recepção do ordenamento, mas esse conteúdo não é, por si, jurídico. Então o autor, deixando de estudar o seu surgimento ou sua atuação, foca na estrutura do negócio jurídico para saber o que ele é, sem se deter na vontade, na psique, no auto regramento, ou na sociologia, mas sim na declaração da vontade, no fato jurídico e na ciência do direito.

Para Azevedo (2010), o negócio jurídico pode, estruturalmente, ser definido ou como categoria (como fato jurídico abstrato) ou como fato (como fato jurídico concreto), mas sob qualquer ângulo, deve ser considerado debaixo da rubrica mais ampla do fato jurídico.

Como categoria, ele é a hipótese de fato jurídico (às vezes dita “suporte fático”), que consiste em uma manifestação de vontade cercada de certas circunstâncias (*as circunstâncias negociais*) que fazem com que *socialmente* essa manifestação seja vista como dirigida à produção de efeitos jurídicos; negócio jurídico como categoria é, pois, a hipótese normativa consistente em *declaração de vontade* (entendida esta expressão em sentido preciso, e não comum, isto é, entendida como manifestação de vontade, que, pelas suas circunstâncias, é vista socialmente como destinada à produção de efeitos jurídicos). *Ser declaração de vontade* é a sua característica específica primária. Segue-se daí que o direito, acompanhando a visão social, atribui, à declaração, os efeitos que foram manifestados como queridos, isto é, atribui a ela *efeitos constitutivos de direito* – e esta é sua característica específica secundária. *In concreto*, negócio jurídico é todo fato jurídico consistente em declaração de vontade, a que o ordenamento jurídico atribui os efeitos designados como queridos, respeitados os pressupostos de existência, validade e eficácia impostos pela norma jurídica que sobre eles incide. (AZEVEDO, 2010, p. 16).

Adiante, o autor deixa esclarece que não se aparta totalmente das teorias voluntaristas ou mesmo das preceptivas, tentando um sincretismo das teorias. Com efeito, afirma:

[...] quer nos parecer que uma concepção estrutural do negócio jurídico, sem repudiar inteiramente as concepções voluntaristas, dela se afasta, porque não se trata mais de entender por negócio jurídico um ato de vontade do agente, mas sim um ato que *socialmente* é visto como ato de vontade destinado a produzir efeitos jurídicos. *A perspectiva muda inteiramente, já que de psicológica passa a social.* O negócio não é o que o agente quer, mas sim o que a sociedade vê como a declaração de vontade do agente.

[...]

Como desenvolveremos no decorrer do trabalho, somente uma concepção estrutural do negócio jurídico (com fato jurídico, que, por causa de suas circunstâncias, é visto socialmente como declaração de vontade), conjugada com o exame de sua projeção nos três planos (existência, validade e eficácia), resolve com clareza, entre outras, duas tormentosas questões, uma muito cara às concepções genéticas, e outra, às concepções funcionais; são elas o papel da vontade e o papel da causa do negócio jurídico. *Vontade e causa*, como veremos, *não fazem parte do negócio jurídico*, isto é, o negócio existe independentemente delas (plano da existência); uma e outras

não somente *meios de correção do negócio*, no sentido de que elas, agindo de fora do negócio, seja no plano da validade, seja no da eficácia, evitam, ora mais, ora menos, efeitos não queridos (isto é, ou não queridos *subjetivamente*, pelo agente – vontade, ou não queridos *objetivamente*, pela ordem jurídica – causa. (AZEVEDO, 2010, p. 21 et seq).

Custódio Miranda, aproximando-se do entendimento de Antônio Azevedo, anteriormente exposto, elabora uma sintética análise destas correntes. Ele rejeita as concepções subjetivistas com os seguintes argumentos:

1. a ideia de declaração de vontade é inadequada para explicar grande parte dos negócios jurídicos notadamente os contratos e nos negócios plurilaterais cuja estrutura unitária não se compadece com a ideia de fusão ou combinação de duas ou mais declarações de vontade;
2. nem sempre é a vontade que determina, ainda que indiretamente, como mero pressuposto da atuação da lei, os efeitos jurídicos do negócio;
3. em inúmeras modalidades contratuais, pelo menos uma das partes não tem qualquer possibilidade de constituir, com sua vontade, o conteúdo do negócio, pelo que, nesses negócios, não haveria “declaração de vontade” entendida no seu sentido tradicional. (MIRANDA, 2009, p. 32).

Ressalta adiante o autor mencionado que tais concepções subestimaram o que para os objetivistas é primordial no negócio jurídico: o dever-ser, a regra de conduta, a vinculatividade para as partes resultante do conteúdo do negócio, o imperativo relevante em que tal conteúdo se traduz. Desse modo, patente demonstra o unilateralismo das duas concepções: a primeira ignora o imperativo juridicamente relevante em que o conteúdo negocial se traduz e a segunda, o elemento vontade, relevante quando da formação do negócio. Ressalva que somente uma transação entre as duas correntes seria capaz de explicar satisfatoriamente a realidade negocial. Assim, a declaração de vontade, no lugar de ser tomada no seu sentido tradicional (como expressão de uma vontade dirigida à produção de efeitos jurídicos), deve ser considerada como elemento do negócio jurídico em momentos específicos de sua formação e vigência. De outro lado, uma vez celebrado, as partes sujeitam-se ao imperativo formulado, um dever-ser juridicamente relevante posto que sancionado pelo ordenamento (MIRANDA, 2009).

Assim, Custódio Miranda (2009, p. 34) define: “Negócio jurídico é ato de autonomia privada, constituindo-se em um comportamento normalmente adotado

ou em uma ou mais declarações regularmente emitidas, que exprimem imperativos de autovinculação, juridicamente relevantes.”.

Qualquer que seja o prisma conceitual, isto é, partindo-se necessariamente, ora da gênese, ora da função ou mesmo da estrutura, ressaí que o negócio jurídico é figura autônoma em relação ao ato jurídico, restando, portanto, sedimentada a proposta dualista, inclusive com textos expressos nos atuais códigos dos países ocidentais, majoritariamente (ABREU FILHO, 1997, p. 28).

Explanadas as teorias acerca do negócio jurídico, necessário introduzir como negócio jurídico específico e típico a importação. A importação implica na incorporação do produto estrangeiro ao patrimônio nacional (ou de um serviço ou de uma utilidade ou de uma atividade). É o fato físico da transposição da fronteira política, por mercadoria ou bem, que se torna equiparada à nacional mesmo que não implique necessariamente no fato exaço (CARLUCI, 2001). Trata-se de uma compra e venda de mercadoria *qualificada* pela transposição de uma fronteira política, tendo-se em mente que são, portanto, diferentes os ordenamentos onde a referida mercadoria foi produzida e onde é consumida; não fosse essa *qualificadora* tratar-se-ia de uma transação comum de transferência da propriedade de mercadorias mediante pagamento.

Este negócio bilateral é, em seus elementos essenciais, similar a qualquer outro; principiado pela psique dos agentes, constitui uma declaração de vontade (veiculada normalmente via emissão de uma fatura comercial ou *commercial invoice* ou ainda *invoice*, apenas) na qual os efeitos jurídicos pretendidos e a qual se vinculam são, de um lado, a mudança da propriedade da mercadoria e, de outro, o recebimento do preço. Uma vez emitida a *invoice* as partes estão vinculadas a verdadeiro preceito ao qual desejaram se submeter, que é dotado de relevância jurídica e pode ter o adimplemento forçado pelo Estado ou mesmo dar ensejo à reparação mediante indenização por perdas e danos, com a dificuldade, contudo, de que eventual lide teria, provavelmente, que se desenrolar numa jurisdição estrangeira.

Um relevante elemento deste negócio diz respeito ao preço; é nele que reside a particularidade do presente estudo, mais precisamente na sua declaração diante da autoridade aduaneira. Na *invoice* a mercadoria (por unidade, ou peso, ou volume, etc.) é necessariamente correlacionada a uma grandeza numérica que encerra um valor de conteúdo econômico representado por uma

moeda; este preço pode ser livremente pactuado entre importador e exportador, num cenário de livre mercado e livre concorrência, regido primordialmente pela lei de oferta e demanda. Mas o mesmo não se pode dizer quanto à declaração/reconhecimento deste mesmo preço para fins aduaneiros.

Uma vez entabulado o negócio e fixado o preço, liberdade nenhuma existe para declará-lo (o importador) ou para reconhecê-lo/ignorá-lo (a Aduana). A realidade do preço é critério do qual não se pode aceitar nenhum afastamento. Isto porque, na esteira das concepções preceptivas, o AVA é o fundamento de validade ao qual se deve ater a formação e declaração do preço de toda e qualquer importação de mercadoria entre membros da OMC. Portanto é o AVA o critério legal a ser seguido, de modo que a um importador é vedado falsear a declaração do preço praticado, apresentando-o menor ou maior do que o real, segundo seus interesses, sob pena de viciar seu negócio pela dissimulação e de se sujeitar as sanções aplicáveis, variáveis segundo cada país.

Declarado o preço com veracidade pelo importador, para a Aduana é vedado rejeita-lo, ainda que o considere contrário aos interesses econômicos do governo ao qual se vincula. À Aduana, em decorrência do poder de polícia do estado, é franqueado, contudo, realizar a verificação de identidade entre preço praticado e o declarado. Assim, uma vez atestada a identidade, nada pode influir para alterá-lo para interferir nas condições de livre concorrência com vistas a fornecer proteção suplementar à economia doméstica. Caso assim o faça, constituirá um ato norma (não negocial, obviamente) eivado de nulidade, atacável pelo constrangido tanto pela via judicial quanto administrativa (ao menos no caso do Brasil).

Portanto, no que concerne ao negócio jurídico *importação*, não só a sanção escapa à esfera da vontade dos particulares quando da celebração do preceito negocial e vinculante, mas também o preço. De um lado ele é condicionado pela lei de mercado, de outro, pelo acordo internacional, e o é de tal forma que até os administradores aduaneiros se veem limitados se pretenderem influenciá-lo, onerando-o com a incidência dos direitos aduaneiros sobre um valor indevidamente aumentado.

1.2 ESTRUTURA DOS TRIBUTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO

Embora o cerne desta pesquisa esteja no aspecto quantitativo dos tributos, é necessária a compreensão de cada um dos tributos diretamente capazes de serem influenciados pela variação do valor aduaneiro. Todos eles serão comentados partindo-se de suas respectivas estruturas lógicas (isto é, de suas regras-matrizes de incidência), iniciando-se pelo antecedente (critérios/aspectos material, espacial e temporal) e findando-se pelo consequente (critério/aspecto pessoal – sujeito ativo e passivo e critério/aspecto quantitativo – base de cálculo e alíquota). Contudo, nem todas as suas materialidades serão analisadas porque somente as correlatas ao negócio *importação de mercadorias* guardam pertinência à pesquisa ora realizada. Ao final restará evidenciado que, além do lançamento de ofício em caso de subfaturamento, o valor aduaneiro é o ponto comum entre todos.

1.2.1 Regra-Matriz de Incidência do Imposto sobre as Importações – II

Acerca do Imposto sobre a Importação (II), tratando-se antes do antecedente da regra-matriz de incidência, como proposto, o aspecto material do tributo teve seu núcleo explicitado pelo artigo 153 da Constituição e corresponde a conduta de promover a importação de produtos estrangeiros.

Embora "produto" seja uma expressão ampla, que "pode resultar de uma atividade (física, mecânica, digital etc.) compreendendo elaborações artesanais, naturais, intelectuais, artísticas, de natureza corpórea; e também intangível, como caso de um *software* [...], bem como a energia elétrica" (MELO, 2003, p. 47), o legislador ordinário restringiu a incidência do tributo apenas à categoria das mercadorias que, pelo conceito tradicional (art. 191 do CCo e 155, § 3º, da CF) podem ser entendidas como bens corpóreos e incorpóreos originários de atividade empresarial de produtores, industriais e comerciantes, tendo por destino a transferência mediante atos de comércio. Logo, o imposto não incide sobre produtos que tenham outra qualificação contábil como, por exemplo, os bens do ativo permanente e os de uso e consumo. A União, amparada em seu poder discricionário e talvez guiada por motivos extrafiscais, optou por não exercer amplamente a sua competência constitucional tributando todos os bens possíveis. Isto é, direcionou a tributação para o consumo e desonerou, por exemplo, os investimentos externos.

O aspecto espacial é definido pelo Decreto-lei nº. 37/1966 como território aduaneiro, entendido como todo território nacional, abrangendo zona primária e secundária. A zona primária compreende a área terrestre ou aquática, continua ou descontínua, ocupada por portos ou aeroportos alfandegados. A zona secundária, por exclusão, compreende o restante do território nacional, notadamente os recintos alfandegados denominados de *portos secos* ou anteriormente, de *estações aduaneiras de interior*.

Quanto ao aspecto temporal, considera-se ocorrido o fato jurídico tributário ou a materialidade na data da entrada de mercadoria estrangeira no território aduaneiro, segundo o Decreto-Lei nº. 37/1966, art, 1º. Não obstante, o disposto no parágrafo único do art. 23 do mesmo diploma legal, determina ter ele ocorrido, *para efeito de cálculo*, na data do registro da declaração de importação da mercadoria. Tal circunstância tem gerado discussões calcadas na insegurança jurídica imposta aos operadores do comércio internacional porque é frequente a ocorrência de mudanças nas alíquotas entre as duas datas, isto é, quando se aumenta a alíquota três meses depois da entrada da mercadoria no território nacional mas antes do registro da declaração de importação.

Já no conseqüente da regra matriz, no aspecto pessoal, o sujeito ativo é a União, por força dos arts. 22, inciso VIII, e 153, inciso I, ambos da Constituição. O sujeito passivo, por sua vez, será a pessoa que mantiver relação direta com a materialidade, realizando a conduta descrita na hipótese. No imposto sobre as importações, o contribuinte é todo aquele que busca no exterior mercadorias e as transporta, permanentemente, para dentro de nossas fronteiras. Segundo o art. 22 do CTN, o contribuinte é o importador ou quem a lei a ele equipara. O artigo 31 do Decreto-Lei nº. 37/1966 considera importador qualquer pessoa que promova a entrada de mercadoria estrangeira no território aduaneiro, e ainda estabelece como contribuinte o destinatário de remessa postal internacional indicado pelo remetente e o adquirente de mercadoria entrepostada. Eventualmente, terceiro que não o contribuinte poderá responder pela exação por força da responsabilidade e da solidariedade (Decreto-lei nº 37/1966, art. 32, parágrafo único, inciso III, com a redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35/2001, art. 77).

No aspecto quantitativo é que o valor aduaneiro encontra acolhida, sendo a base de cálculo dos impostos incidentes sobre o fato jurídico tributário

importação e os que se seguem. José Eduardo Soares de Melo (2003, p. 51), tratando este aspecto, asseverou que

[...] A legislação vigente (Dec. 4.543, de 26.12.2002, art. 75) estabelece que 'a base de cálculo do imposto é (I) quando a alíquota for *ad valorem*, o valor aduaneiro apurado segundo as normas do art. VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio – Gatt 1994; e (II) quando a alíquota for específica, a quantidade de mercadoria expressa na unidade de medida estabelecida'.¹

O valor aduaneiro é, conforme legislação vigente, o preço efetivamente pago ou a pagar por uma mercadoria em operações mercantis entre pessoas de países diferentes, acrescido ainda de algumas despesas, como o frete. Ele é apurado conforme os ditames do AVA, por seus seis métodos de valoração. Há ainda a previsão, de validade duvidosa, no Regulamento Aduaneiro (RA) de seu arbitramento.

As alíquotas do imposto sobre importações constam da Resolução nº. 94, de 08 de dezembro de 2011, da Câmara de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior e englobam a Tarifa Externa Comum (TEC) e a Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM). Segundo a essencialidade da mercadoria importada, as alíquotas da TEC encontram-se, em regra², entre 0% e 20%. As alíquotas da NCM tendem a 0%.

As alíquotas, de acordo com o objetivo extrafiscal almejado, podem ser: a) gerais: aplicáveis às importações em geral (TEC); b) convencionais: normalmente mais baixas por força de acordos internacionais, bilaterais ou multilaterais, para viabilizar blocos econômicos; c) diferenciais: superiores às demais como forma de retaliação a país determinado.

¹ A norma citada pelo autor foi revogada pelo Decreto nº 6.759/2009, mas o texto mencionado e o que concerne à valoração aduaneira permanecem inalterados na atual regulamentação:

Art. 75. A base de cálculo do imposto é (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 2º, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 1º, e Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio - GATT 1994 - Acordo de Valoração Aduaneira, Artigo 1, 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):

I - quando a alíquota for *ad valorem*, o valor aduaneiro apurado segundo as normas do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio - GATT 1994; e

II - quando a alíquota for específica, a quantidade de mercadoria expressa na unidade de medida estabelecida.

² O anexo II da resolução citada prevê, contudo, alíquotas excepcionais de até 55% incidentes sobre o valor bens determinados.

Em relação a alíquota do imposto sobre importação, existe uma peculiaridade: é facultado ao Poder Executivo utilizá-la como instrumento de política econômica, alterando-a discricionariamente dentro de limites previamente postos pela lei (art. 153, §1º da CF). Tal faculdade justifica-se pela celeridade e flutuações do mercado internacional que exigem medidas de extrafiscalidade muito ágeis, incompatíveis com o complexo processo legislativo ordinário. Tal situação não constitui exceção ao princípio da estrita legalidade.

1.2.2 Regra-Matriz de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI

O aspecto material do Imposto sobre Produtos Industrializados não teve seu núcleo explicitado pelo artigo 153, IV, da Constituição; no artigo referido foi definida a competência da União para instituí-lo, isto é, critério pessoal.

Afirma José Soares de Melo (2003, p. 81) que o Constituinte foi demasiadamente lacônico na estatuição do IPI, o que torna difícil desvendar seu aspecto nuclear sem confrontar os conceitos de “produtos industrializados” ou “industrialização de produtos” considerando os conceitos de “mercadorias” e “prestação de serviços” (MELO, 2003, p. 82). É no art. 46, do Código Tributário Nacional (CTN), que as condutas são delimitadas.

Inobstante, Paulo de Barros Carvalho (2011; 2003) compôs três regras-matrizes para o IPI porque encontra nele três faixas autônomas de incidência, sendo uma para a conduta de promover a industrialização, outra para a de promover a importação de produto industrializado e outras para arrematação de produto industrializado.

Quanto a primeira faixa, no antecedente vislumbrou como: a) critério material – industrializar produtos (o verbo é industrializar e sem complemento é produtos); b) critério espacial – o território nacional; c) critério temporal – o momento da saída do produto do estabelecimento industrial. No conseqüente, pelo critério pessoal, o sujeito ativo é a União, como já mencionado, e o sujeito passivo, o titular do estabelecimento industrial. Pelo critério quantitativo, a base de cálculo é o preço da operação, na saída do produto. E a alíquota é a percentagem constante da tabela do IPI.

Acerca do IPI na importação de produtos estrangeiros, a regra-matriz se compõe de, no antecedente: a) critério material – importar produto

industrializado do exterior (importar é o verbo e o complemento é produto industrializado do exterior); b) critério espacial – qualquer repartição alfandegária nacional; c) critério temporal – o momento do desembaraço aduaneiro. No conseqüente: a) critério pessoal – o sujeito ativo é a União e o passivo, o importador (pessoa física ou jurídica); b) critério quantitativo – a base de cálculo e o valor que serve para a incidência dos tributos aduaneiros, acrescidos destes e dos encargos cambiais. A alíquota é a percentagem constante da tabela do IPI.

Quanto à terceira conduta, na hipótese tem-se: a) o critério material – arrematar, em leilão, produto industrializado apreendido ou abandonado (o verbo é arrematar e o complemento é produto industrializado apreendido ou abandonado); b) critério espacial – qualquer lugar no qual se realize o leilão; c) critério temporal – momento da arrematação. No conseqüente: a) critério pessoal – o sujeito ativo é União e o passivo, o arrematante; b) critério quantitativo – a base de cálculo e o valor da arrematação e a alíquota o percentual fixado em lei.

Feito este exercício, Paulo de Barros Carvalho (2011, p. 687; 2003, p. 348) conclui que as três regras são distintas em vários de seus critérios (materiais, pessoais, espaciais, temporais e quantitativos) e, portanto, são impostos diferentes com a mesma denominação *IPI*. O núcleo comum é o complemento “produtos industrializados” e, também, o sujeito ativo “União”.

1.2.3 Regra-Matriz de Incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS

O aspecto material do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), no antecedente da regra-matriz, está previsto no artigo 155, II, da Constituição, sendo a operação relativa à circulação de mercadoria ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que se iniciem no exterior. A Emenda Constitucional nº 33/2001, contudo, alterou a alínea “a”, ao inciso IX, do § 2º, do citado artigo e, assim, determinou sua incidência também sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, independentemente de sua finalidade.

Um mesmo bem será um produto se ainda estiver no estabelecimento do industrial que o produziu, tornando-se mercadoria apenas depois de vendido ao comerciante. Depois de posto à venda no estabelecimento

comercial, e vendido, deixará de ser mercadoria e passará a ser propriedade daquele que o consumiu. Eventualmente tornará a se qualificar como mercadoria caso venha a compor o estoque de comércio de usados. Como se vê, a natureza mercantil do produto recai em sua destinação e não nos requisitos que lhe são intrínsecos.

No critério espacial, a territorialidade e validade do ICMS estão restritas aos limites geográficos de cada um dos Estados e do Distrito Federal, compreendendo o específico local do negócio mercantil ou da prestação do serviço. O *estabelecimento* é o local privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde as pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas as mercadorias e, na hipótese de impossível determinação, será considerado como estabelecimento o local do efetivo negócio mercantil ou da prestação do serviço (Lei Complementar nº 87/1996, art. 11).

No que concerne ao antecedente, o critério temporal do ICMS eleito pela legislação foi a *saída* da mercadoria do estabelecimento do comerciante (Lei Complementar nº 87/1996, art. 12). Tal saída não se refere ao mero transporte da mercadoria pela via pública para fora do estabelecimento comercial, mas pressupõe o negócio mercantil no qual a sua propriedade muda.

Mas nas operações de importação, a já mencionada alínea “a”, do inciso IX, do § 2º, do art. 155, da Constituição, estabelece como marco temporal a *entrada* de mercadoria importada no território aduaneiro ao passo que a Lei Complementar nº 87/1996, no art. 12, IX, o considera o momento do despacho aduaneiro, sendo a efetiva apresentação da guia de recolhimento do ICMS uma verdadeira condição de entrega da carga.

No conseqüente, por sua vez, o art. 155, II, elenca no critério pessoal como sujeitos ativos os Estados e o Distrito Federal. Detém a competência para instituir o ICMS apenas dentro de seus territórios embora possa a mercadoria circular por todo o país. Mas tratando-se do ICMS incidente por oportunidade das importações, caberá ao Estado onde estiver o domicílio ou estabelecimento do destinatário da mercadoria (alínea “a”, do inciso IX, do § 2º, do art. 155, da Constituição).

No critério pessoal, o sujeito passivo será todo comerciante que pratique um ato de comércio de mercadoria ou qualquer prestador de serviço de

transporte intermunicipal ou interestadual ou de comunicação. Mas na importação de mercadoria é mais amplo o rol de devedores, tendo na alínea “a”, do inciso IX, do § 2º, do art. 155, da Constituição incluída a pessoa física não comerciante, mesmo que importe para consumo próprio sem nenhuma finalidade comercial e a pessoa jurídica que o faça para compor seu ativo permanente.

No critério quantitativo, no que se refere a operações com mercadorias, a base de cálculo do ICMS é estabelecida pelo art. 13, I, da Lei Complementar nº 87/1996, como o valor da operação na saída do estabelecimento comercial, somente, não a compondo outras rubricas como juros e seguros. Porém, a base de cálculo, segundo o art. 12, § 1º, da citada lei, deve ser recomposta com o montante que resulta da própria incidência do ICMS, de modo que o imposto incide não somente sobre o valor da mercadoria, mas também sobre ele mesmo.

Na importação de mercadoria, determina o Decreto-Lei nº 406/1968 que a base de cálculo do ICMS é o valor constante dos documentos de importação, convertidos em moeda nacional a taxa aplicada, acrescidos do II, IPI, e demais despesas aduaneiras efetivamente pagas. E a Lei Complementar nº 87/1996, art. 13, V (redação original), estipulava expressamente o acréscimo do II, do IPI, do Imposto Sobre Operações de Cambio (IOC) e quaisquer despesas aduaneiras, independentemente de seu efetivo pagamento. Estabelece também a citada lei, no art. 14, parágrafo único, que o valor fixado pela autoridade aduaneira como base de cálculo do II nos termos da lei aplicável substituirá o preço declarado. Vê-se nesta hipótese uma clara possibilidade de cobrança suplementar de ICMS caso a Aduana lavre auto de infração no qual o valor aduaneiro seja alterado, indiferentemente se pelos métodos do AVA ou pelo da MP nº 2.158-35/2001.

A Constituição também delimita o critério quantitativo *alíquota* do ICMS, no art. 155, § 4º, IV, competindo aos Estados e ao Distrito Federal defini-la nos termos do § 2º, XII, “g”, do mesmo artigo. As alíquotas do ICMS devem ser uniformes em todo o território nacional, podendo ser diferenciadas por produto podendo, ainda, ser reduzidas e restabelecidas no mesmo exercício financeiro não se lhes aplicando a vedação disposta no art. 150, III, “b”. Contudo, cabe ao Senado, mediante resolução, definir as alíquotas mínimas e máximas do imposto, competência efetivamente exercida com a edição as Resoluções nº 22/1989 e 13/2012. Em geral, é de 12% em operações interestaduais mas pode ser de 7%, dependendo do destino da mercadoria (se para os Estados das regiões Norte,

Nordeste e Centro-Oeste e para o Estado do Espírito Santo). Nas operações nos territórios dos Estados é de 17 ou 18%.

1.2.4 Regra-Matriz de Incidência da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP-Importação e da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS-Importação

Antes de serem compostas as regras-matrizes das contribuições PIS/PASEP-Importação e COFINS-Importação, como proposto, é necessário um breve retrospecto da evolução legislativa para diferenciá-las das outras já conhecidas PIS e COFINS.

A Contribuição ao Financiamento da Seguridade - COFINS - foi instituída pela Lei Complementar nº 70/91. Em seguida, foi editada a Medida Provisória nº 1.724, convertida na Lei nº 9.718, de 27/1998, oportunidade em que se ampliou a base de cálculo da COFINS, criando-se um novo conceito de faturamento.

A Emenda Constitucional nº 20, alterou a redação do inciso I do artigo 195 da Constituição Federal, tornando possível a incidência dos mencionados tributos sobre a receita ou o faturamento das empresas. A Medida Provisória nº 66/2002 (convertida na Lei nº 10.637/2002) majorou a alíquota da Contribuição ao Programa de Integração Social – PIS para 1,65%.

Por sua vez, a alíquota da COFINS foi elevada de 3% para 7,6%, haja vista teor da Medida Provisória nº 135/2003, que foi convertida na Lei nº 10.833/2003.

Vê-se nos textos normativos acima mencionados que os tributos PIS e COFINS tiveram delineados: **a)** o seu fato gerador (saída de mercadoria); **b)** as suas respectivas alíquotas (1,65% e 7,6%); e **c)** a sua base de cálculo (faturamento).

Após a edição da Emenda Constitucional nº 42/2003, tornou-se possível, também, a instituição de contribuições incidentes *sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços*.

O Poder Executivo Federal, editando a Medida Provisória nº 164/2004, criou duas novas figuras tributárias, quais sejam as contribuições PIS/PASEP–Importação e a COFINS–Importação, na qual foram definidas sua base

de cálculo, alíquota e fato gerador. Posteriormente, a referida MP foi convertida na Lei Ordinária nº 10.865/2004.

Ficaram estabelecidos pela Lei Ordinária nº 10.865/2004 todos os elementos necessários à criação do PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação, quais sejam: **a)** o seu fato gerador (entrada de mercadoria – importação); **b)** as suas respectivas alíquotas (1,65% e 7,6% – alíquotas gerais); e **c)** a sua base de cálculo (valor aduaneiro – que, no caso de importação de produtos, para efeitos de aplicação da lei, ficou correspondendo à soma do valor que servir ou que serviria de base para o cálculo do Imposto de Importação (II), *acrescido do valor do ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e, finalmente, acrescido do valor das próprias contribuições recém criadas*, sendo esta a questão central da presente ação).

Destarte, com um fato gerador, uma base de cálculo e alíquotas distintas daquelas previstas para o PIS/PASEP e a COFINS, o PIS/PASEP-Importação e a COFINS-Importação foram introduzidos na legislação tributária brasileira como tributos *absolutamente diferentes*.

As contribuições tratadas nesta pesquisa são tão somente as instituídas pela Lei nº 10.865/2004, que determinou a incidência sobre as importações de bens e serviços a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP-Importação) e a Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS-Importação).

A materialidade de ambas as contribuições é praticamente a mesma; elas poderiam ser um único tributo chamado PIS/PASEP/COFINS-Importação e somadas suas alíquotas. Por tal razão, será composta apenas uma regra-matriz e referente à importação de mercadorias, excluindo-se da análise a importação de serviços por não ser matéria afeita ao AVA.

A materialidade da exação é a importação de produtos (PIS) e bens (COFINS); As palavras “produto” e “bem” não são sinônimas o que provoca consequências jurídicas diferentes. “Produto” tem a acepção de mercadoria, para ser comercializada enquanto que “bem” pode ser qualquer objeto móvel oriundo de país estrangeiro com finalidade de comércio ou mesmo para uso próprio do importador.

A Lei nº 10.865/2004, no §2º do art. 1º, considera ainda como estrangeiros os bens nacionais ou nacionalizados exportados quando retornem ao Brasil, exceto se o motivo do retorno for o envio em consignação e sem que ocorra a venda no prazo autorizado, se para reparo ou substituição por causa de defeito técnico, se modificada a sistemática de importação do país importador, em caso de guerra ou calamidade pública ou por outros fatores alheios à vontade do exportador.

Como critério temporal da hipótese de incidência destas contribuições, o momento da incidência eleito pelo legislador segue o disposto para o imposto sobre a importação, que é a entrada dos bens e produtos estrangeiros em território nacional sendo que o parágrafo único do art. 23 do Decreto-Lei nº 37/1966, considera ter ocorrido o *fato gerador* (expressão usada na citada norma) na data do registro da respectiva declaração de importação.

O critério espacial da hipótese de incidência das PIS e COFINS Importação abrange todo o território nacional, como todo tributo federal.

No conseqüente da regra-matriz das contribuições, o sujeito ativo é a União, como determina o art. 149 da Constituição, e o passivo, o importador, assim considerada a pessoa física ou jurídica que promova a entrada de bens estrangeiros no território nacional, sendo a ele equiparados o destinatário de remessa postal internacional indicado pelo respectivo remetente e o adquirente de mercadoria entrepostada (art. 5º da Lei nº 10.865/2004).

Acerca da base de cálculo, as PIS e COFINS Importação têm alíquotas *ad valorem* incidentes sobre o valor aduaneiro das mercadorias importadas mas, diferentemente dos outros tributos citados que também incidem sobre ele, incidem sobre um valor aduaneiro cujo conceito foi deturpado pelo art. 7º da Lei nº 10.865/2004.

Tal norma determinou que ao valor aduaneiro *tradicional* fossem somados os valores devidos a título de ICMS e das próprias PIS/PASEP e COFINS – importação. Assim, apenas após a base de cálculo recomposta, aumentada, é que se fazem incidir as alíquotas das referidas contribuições. Resulta daí, obviamente, um aumento no valor do tributo a recolher devido a uma já conhecida *incidência por dentro*.

Esta deturpação do conceito de valor aduaneiro *para fins de incidência* das PIS/COFINS – importação, contudo, por afrontar o ordenamento jurídico pátrio, inclusive o AVA e a própria Constituição, foi bastante contestada no

Judiciário, sendo que o Supremo Tribunal Federal julgou inconstitucional a expressão “acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições”, contida no inciso I do artigo 7º da Lei nº 10.865/2004, considerada a letra “a” do inciso III do § 2º do artigo 149 da Constituição Federal. Além disso, nove anos depois, a Lei nº 12.865/2013 revogou os dispositivos da Lei nº 10.865/2004 que determinavam a inclusão do ICMS e das próprias contribuições na base de cálculo, de modo que agora incidem apenas sobre o valor aduaneiro *puro*.

Quanto ao critério alíquota, encerrando a o estudo do consequente das contribuições, as gerais são de 1,65% para PIS/PASEP e de 7,6% para COFINS. Contudo, a Lei nº 10.865/2004 determina alíquotas específicas para diversos produtos específicos, como o §1º do art.8º, sobre produtos farmacêuticos TIPI (2,1% - PIS e 9,9% - COFINS) ou o §2º do art. 8º), para produtos de perfumaria ou de higiene pessoal (2,2% - PIS e 10,3% - COFINS), etc.

1.3 O LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO E DESPACHO ADUANEIRO

O art. 142 do Código Tributário Nacional formula um conceito legal de lançamento, definindo-o como procedimento administrativo com o objetivo de verificar a ocorrência do fato jurídico tributário e a obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, fixar o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, quando cabível, aplicar penalidade. É o instrumento de determinação e formalização do crédito tributário.

Aliomar Baleeiro (2000, p. 784) conceitua lançamento como

[...] ato jurídico administrativo vinculado e obrigatório, de individuação e concreção da norma tributária ao caso concreto (ato aplicativo), desencadeando efeitos confirmatórios-extintivos (no caso de homologação do pagamento) ou conferindo exigibilidade ao direito de crédito que lhe é preexistente para fixar-lhe os termos e possibilitar a formação do título executivo.

Paulo de Barros Carvalho (2003, p. 386) define lançamento tributário como

[...] ato jurídico administrativo, da categoria dos simples, constitutivos e vinculados, mediante o qual se insere na ordem jurídica brasileira u'a norma individual e concreta, que tem como antecedente o fato jurídico tributário e, como conseqüente, a formalização do vínculo obrigacional, pela individualização dos sujeitos ativo e passivo, a determinação do objeto da prestação, formado pela base de cálculo e correspondente alíquota, bem como pelo estabelecimento dos termos espaço-temporais em que o crédito há de ser exigido.

O despacho aduaneiro de importação, por sua vez, é

[...] o procedimento fiscal mediante o qual é verificada a exatidão dos dados declarados pelo importador em relação à mercadoria importada, aos documentos apresentados e à legislação vigente, com vistas ao seu desembaraço aduaneiro. (CARLUCI, 2001, p. 429).

Para Paulo César Alves Rocha (2001a, p. 139 e 140) o despacho aduaneiro de importação é o procedimento fiscal que procura assegurar a regularidade da operação de importação em todos os seus aspectos, mas principalmente o tributário. É o procedimento por meio do qual se processa o desembaraço de mercadoria procedente do exterior, seja ela importada a título definitivo ou não, autorizando-a a ingressar no mercado interno. O registro da Declaração de Importação caracteriza o início do despacho.

Segundo Paulo de Barros Carvalho (2003, p. 411-412), lançamento e auto de infração não se confundem, sendo possível distingui-los pelo suposto. No auto de infração, uma norma sancionatória, tem-se um fato delituoso, caracterizado pelo descumprimento de prestação estabelecida no conseqüente. No lançamento, a conduta é lícita, inexistindo violação de qualquer preceito. Ambas são normas individuais e concretas, mas naquela, a hipótese é constituída por um fato infracional, isto é, pelo relato de evento em que certa conduta, exigida pelo sujeito pretensor, não foi satisfeita segundo as expectativas normativas.

O lançamento poderá ser alterado por meio de auto de infração, cuja lavra constitui competência privativa do Auditor Fiscal da Receita Federal, naqueles tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal.

Após realizado o lançamento e dada ciência ao contribuinte, o processo aguarda por trinta dias ou o pagamento do crédito lançado ou a impugnação ao lançamento. O pagamento total extingue o crédito tributário e encerra o Processo Administrativo Fiscal. Ao contrário, se o contribuinte apresentar impugnação ao lançamento, instaurar-se-á o Contencioso Administrativo.

Após efetuado o despacho aduaneiro, os valores contidos nas Declarações de Importação poderão ser revistos dentro de um prazo de cinco anos, contado de suas datas de registro. Considera-se a revisão um instituto típico da atividade aduaneira, reconhecida pelo ordenamento pátrio e pelos Acordos Internacionais. Com efeito, estabelece o Decreto – lei nº. 37/1966:

Art. 54 – Revisão aduaneira é o ato pelo qual a autoridade fiscal, após o desembaraço da mercadoria, reexamina o despacho aduaneiro, com a finalidade de verificar a regularidade da importação ou exportação quanto aos aspectos fiscais, e outros, inclusive o cabimento de benefício fiscal aplicado.

O “[...] lançamento de impostos por ocasião da formulação do despacho aduaneiro de importação é um lançamento por homologação, sendo passível de revisão no prazo de cinco anos, que não se interrompe [...]” (ROCHA, 2000, p. 91). No mesmo sentido se manifesta José Lence Carluci (2000, p. 302) ao afirmar que “Se no prazo decadencial de 5 anos, a partir do registro da Declaração de Importação, os fiscais da Alfândega brasileira não detectarem as discrepâncias superiores aos limites, haverá total impedimento de lançamento de tributos e multas.”.

Assim, os procedimentos de uma ação fiscal de revisão aduaneira, intimações, termos, diligências etc., não interrompem o prazo de decadência (trata-se de decadência e não de prescrição), sendo que uma eventual anulação ou retificação nos dados do lançamento efetuado deve ser realizada dentro deste prazo. Na anulação do lançamento, com os procedimentos que resultem em novo lançamento, o prazo de cinco anos passa a ser contado desta nova data.

Vê-se que, para a Aduana, há dois momentos para se apurar o valor aduaneiro: no curso do despacho aduaneiro ou após, mas em até cinco anos do registro da Declaração de Importação – DI. Em ambas as situações da apuração do valor aduaneiro resulta uma autuação via lançamento de ofício, se constatada a infração de subfaturamento. Conforme o art. 237 da Constituição, cabe ao Ministério

da Fazenda, ao qual a Aduana está vinculada, a regulação e fiscalização do comércio exterior. Daí resulta que à Aduana compete valorar segundo as disposições do AVA nos momentos acima referidos.

Tanto as normas gerais e abstratas como nas normas individuais e concretas são produzidas com respeito às regras de produção de normas e objetivadas por veículos introdutores previamente credenciados por um determinado ordenamento jurídico. Todavia, possuem funções prescritivas próprias em função dos fins que buscam atingir. As normas gerais abstratas, de autoria do legislador ordinário, miram o futuro e a todas as pessoas, físicas ou jurídicas, indistintamente; através de enunciados conotativos, tipificam condutas humanas ainda não praticadas, mas com grande probabilidade de o serem. As individuais e concretas, proferidas pelo aplicador, a exemplo de um juiz, são denotativas e possuem o sentido voltado ao passado e, para propiciarem um caráter de definitividade ao direito, constroem fatos passados e prescrevem condutas conferindo maior eficácia social as normas gerais e abstratas (CARVALHO, 2011).

As afirmações do parágrafo anterior encontram respaldo também em Amílcar de Castro (2008, p. 85) que, ao tratar das fontes do direito, sustenta que:

Pensando-se assim, a fonte real e imediata do direito é a decisão judicial, como sua causa originária, foco ejetor da apreciação oficial dos fatos, em forma garantida pelo Estado. Por este outro modo de explicar os acontecimentos, a lei, a jurisprudência, o costume e a doutrina não são fontes de direito: são fontes de critérios apreciativos, ingredientes com que o juiz confecciona o direito.

Neste contexto, o AVA insere-se na primeira categoria e eventual lançamento, ou mesmo auto de infração, com base nele, na segunda. Vale dizer: o AVA (norma geral e abstrata) é o critério apreciativo com que a Aduana pratica o ato do lançamento (norma individual e concreta). Com efeito, os países membros da OMC adotaram-no como um instrumento padronizado e isento, capaz de regular as condutas das autoridades alfandegárias e dos comerciantes internacionais no momento de estabelecer o valor aduaneiro, base de cálculo dos impostos eventualmente devidos quando da prática de atos de comércio exterior.

Outras normas que veiculavam métodos e critérios não uniformes foram abandonadas e classificadas como inaceitáveis e incompatíveis com as práticas comerciais entre países conforme condições de igualdade que se

pretendiam estabelecer. Tais práticas encontraram melhor abrigo no AVA, visto que este é informado pelo princípio da verdade material e da neutralidade.

A plena eficácia do AVA surge com o ato do lançamento, norma individual e concreta que determina um número posicionado no aspecto quantitativo da regra matriz chamado base de cálculo, condição necessária, mas não suficiente, para operar-se a exação. Os Estados estabelecem sobre o comércio internacional tributos sobre as importações que geram consequências impositivo-tributárias, frequentemente com ênfase na extrafiscalidade no lugar da arrecadação. Como no Comércio Exterior as mercadorias objeto de compra e venda transladam, mediante pagamento, de país para país, é indispensável que sejam representadas por uma determinada quantia em moeda, isto é, por uma grandeza econômico-financeira passível de ser mensurada. As imposições são, via de regra, *ad valorem*, representadas por uma alíquota percentual que indicam o nível de tributação incidente sobre determinado bem.

Logo, o valor atribuído aos bens no mercado internacional torna-se a base de cálculo sobre a qual incidirá o imposto de importação. Mas não apenas deste (especialmente no Brasil). O *quantum* do imposto de importação é determinado por via do despacho aduaneiro que torna *nacionalizadas* as mercadorias importadas, *equiparando-as* às nacionais possibilitando-se, assim, a sua regular circulação econômica. O imposto sobre produtos industrializados (IPI) terá por base o valor resultante do somatório do preço da mercadoria estrangeira com o montante do imposto sobre a importação (II). Da mesma forma, o imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS) será resultante da aplicação de uma alíquota sobre o agregado do preço da mercadoria, do montante do imposto sobre importação mais o do imposto sobre produtos industrializados.

Observa-se, então, que o II, IPI e o ICMS têm como suporte concreto o valor da mercadoria importada. Portanto, a fixação do valor de determinada mercadoria ou bem é essencial à tributação sobre as operações de comércio internacional. Fixá-lo, porém, nem sempre é tarefa simples em função de sua suscetibilidade a flutuações, já que o valor de uma mercadoria é resultante da combinação de muitas variáveis, como a oferta e procura, custo de produção, disponibilidade de insumos e mão-de-obra, encargos tributários e financeiros, garantias oferecidas pelo vendedor, entre outras, de modo que o valor de uma mesma mercadoria pode se alterar de cliente para cliente de acordo com sua

fidelidade ou dependência técnica, do volume negociado, da necessidade ou não de financiamento, da forma e prazo para pagamento. Como assevera Roosevelt Baldomir Sosa (1996, p. 19, grifos do autor), o importante “é reconhecer que os preços internacionais não são parâmetros fixos, imutáveis ou invariáveis, sofrendo oscilações a maior ou a menor, e, portanto, **também variam como base de cálculo dos tributos.**”.

Entre os diferentes métodos adotados pelos Estados para se avaliar as mercadorias negociadas no comércio internacional, nem sempre se considerou esta característica flutuante ou variável que possuem os preços. Isto levou, em maior ou menor grau, a sistemas de valoração imprecisos eivados de subjetivismos e arbitrariedades resultando em grande variedade de critérios simultâneos, dificultando a atividade do Comércio Internacional. Como exemplo, pode-se citar a sistemática do preço externo, que vigorou no ordenamento pátrio, do preço normal, que não chegou a vigorar, e da pauta mínima, que era uma forma de se arbitrar a base de cálculo de um tributo (preços mínimos abaixo dos quais nenhuma declaração ou prova de valor era considerada).

O Comércio Internacional carecia, portanto, de uma metodologia padronizada para proporcionar celeridade e segurança às transações e, para tanto, foi estabelecido, somente no final do século XX, o conceito de *valor aduaneiro* que traz dentro de si o princípio de que o valor de uma mercadoria é estabelecido em função de seu preço de venda em condições de livre-concorrência, de modo que a sua determinação seja calcada no preço real orientados por todas aquelas variáveis mercadológicas que alteram os preços e por consequência a base de cálculo dos tributos.

Assim, com a implementação do artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio (GATT), ou AVA, os países signatários abandonaram a antiga noção teórica de valor, decorrente da definição de Bruxelas, segundo a qual “o preço corresponderia ao que se reputa como valor normal da mercadoria em uma venda para exportação, acrescido de outros elementos ou rubricas de despesas incorridas, caso do frete e do seguro, até se obter o preço tido como normal ou teórico.” (SOSA, 1996, p. 20).

Adotou-se, com o referido diploma, uma *noção positiva do valor*, rejeitando-se a noção teórica de valor (e outras mais antigas), porque melhor representa a realidade comercial caracterizada pelo dinamismo, que reclamava uma

metodologia que fosse ajustável à situação concreta (SOSA, 1996, p. 20). Esta nova noção supriu a deficiência da sistemática anterior pois o valor aduaneiro passou a ser o preço *realmente negociado*, que pode se alterar no tempo e no espaço, e que terá reflexos no recolhimento dos impostos.

Deste conceito de valor aduaneiro decorre o Princípio da Neutralidade do Valor Aduaneiro, isto é, se ele é o efetivo preço livremente ajustado, ele será naturalmente indiferente no que diz respeito à influência na economia; ao contrário, se sub ou superfaturado (pelo importador ou pela Aduana, respectivamente), dissociado da realidade negocial, perderá sua neutralidade e será capaz de exercer forte influência no mercado acarretando desde a concorrência desleal até o protecionismo.

CAPÍTULO II

ESTRUTURA E NORMATIVIDADE DO ACORDO SOBRE VALORAÇÃO ADUANEIRA

O AVA é um acordo internacional composto por 24 artigos e três anexos e concebido para ser a linguagem e método comuns entre as nações para se determinar a base de cálculo dos tributos estabelecidos sobre a comercialização internacional de mercadorias.

Se definir o valor de uma mercadoria for pertinente para se autorizar uma importação (licenciamento) ou para a incidência das alíquotas dos direitos aduaneiros, a norma aplicável de como fazê-lo é o AVA, unicamente. Por isso ele exerce sua força normativa tanto sobre a Aduana (Receita Federal do Brasil) quanto sobre o Departamento de Comercio exterior, já que ambas as repartições administrativas dividem prerrogativas de regular o comércio exterior praticado dentro das fronteiras nacionais. Mesmo o Judiciário deve aplicar o AVA, não fazendo a valoração aduaneira ele mesmo, porque é incompetente para tanto, mas verificando o seu cumprimento por parte das repartições que são obrigadas a cumpri-lo.

2.1 CONSIDERAÇÕES ACERCA DO DIREITO ADUANEIRO E DO AVA

O fato aduaneiro consubstancia-se num conjunto complexo de fatos jurídicos de vários ramos e de fatos econômicos ocorridos no território aduaneiro.

Alguns veem o fato aduaneiro como uma das vertentes do fato fiscal, entretanto tal entendimento é obscuro e não corresponde à verdadeira roupagem de realidade aduaneira. O fato tributário está inserido dentro do fato aduaneiro, sendo um acessório deste que é principal (CARLUCI, 2001, p. 22). Tal fato aduaneiro cria a necessidade da existência de um órgão executivo da Política Aduaneira colocada em voga por uma soberania – a Aduana. Ressalte-se que é comum que se refiram a tal instituição ora como Aduana, ora como Alfândega, um descuido com o verdadeiro significado das palavras olvidando-se que o primeiro passo para se medir a estatura de uma Ciência é o acuro com que os seus defensores tratam a sua terminologia. A rigor, Aduana é mais abrangente que Alfândega, visto que aquela é a instituição como um todo e esta é apenas uma de suas repartições (CARLUCI, 2001, p. 23).

Segundo o jurista Ildelfonso Sánchez González (apud CARLUCI, 2001, p. 24), o Direito Aduaneiro é “[...] conjunto de normas e princípios que disciplinam juridicamente a política aduaneira, entendida esta como a intervenção pública no intercâmbio internacional de mercadorias e que constitui um sistema de controle e de limitações com fins públicos”. A natureza jurídica deste ramo é de Direito Público, evidenciando claramente o Direito Internacional Público, uma vez que se trata de atividade levada a efeito com controle do poder público e com base normativa fundamental emitida de documentos internacionais (acordos, tratados internacionais, etc.) (CARLUCI, 2001, p. 25).

Ao conceituar o fato jurídico, Ildelfonso Sánchez González (apud CARLUCI, 2001, p. 23-24) trata da relação jurídica aduaneira afirmando que:

[...] quando uma mercadoria atravessa a linha teórica que delimita dois espaços territoriais submetidos a soberanias aduaneiras diferentes, se produz o acontecimento mais significativo de uma cadeia de elos cujo denominador comum é o de formar parte de um mundo especial, regido por normas *sui generis*, que abarca desde um momento, anterior a aquele evento e se prolonga até outro momento posterior. Este mundo especial é o mundo aduaneiro composto de relações tributárias e não tributárias cujo objetivo é produzir um resultado determinado, e diferente segundo os casos, querido por ambas as partes: o Estado e outra pessoa pública ou privada, sob o império de umas normas que por referir-se a matéria concreta que torna a atividade aduaneira como eixo se denominam aduaneiras, sejam ou não de natureza tributária.

A relação aduaneira frequentemente tem início com uma *importação* que pode implicar incorporação de um produto estrangeiro ao patrimônio nacional, mas pode implicar também incorporação de serviço, utilidade ou atividade (ressaltando-se que para este trabalho interessa apenas a importação de mercadorias). É o fato físico da transposição da fronteira política, por mercadoria ou bem, que se equipara à nacional, ainda que não implique necessariamente no fato tributação. Já no fato nacionalização ocorre a incorporação da mercadoria estrangeira à economia interna por meio do recolhimento dos impostos de importação. Para Raul Reis de Mello (1970, p. 44 et seq) “nacionalizadas são as mercadorias originariamente estrangeiras tornadas nacionais pelo pagamento dos tributos devidos.”. Considera-se nacionalização a sequência de atos que transferem a mercadoria estrangeira para a economia nacional independentemente de seu despacho para consumo, do qual difere.

Neste momento já se pode contextualizar o valor aduaneiro. Assim, quando um comerciante faz transitar produtos de um país para outro para fins de mercancia, ele tem de iniciar uma relação complexa com este estado-destino da mercadoria, praticando uma série de atos visando introduzi-la de forma regular de modo a ter condições de vendê-la sem embaraços neste mercado. Dentre estes atos, ressaltamos a *Declaração de Importação* - DI, obrigatória, perante este Estado, na qual deve o comerciante informar com lealdade o preço pago ou a pagar por sua carga; este preço torna-se parte de um componente do fato tributário que, como sustentado, está inserido no fato aduaneiro, verdadeiro plexo de relações jurídicas e econômicas.

Para se chegar ao valor aduaneiro que será a base de cálculo do fato jurídico tributário, foi criado em âmbito internacional um procedimento comum e padronizado obrigatório para todos os países signatários. Trata-se do Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio, conhecido também como Acordo sobre Valoração Aduaneira, como AVA – GATT, ou simplesmente AVA. No Brasil, o Decreto nº 1.355/1994 torna-o de aplicação obrigatória uma vez que promulga a Ata Final que Incorpora os Resultados da Rodada Uruguai de Negociações Comerciais Multilaterais do GATT. É esta norma que irá plasmar a relação entre Estado, exportadores e importadores no momento de ser definida a base sobre a qual o Estado irá calcular o montante que lhe é devido.

E o que vem a ser valor aduaneiro?

[...] é o valor das mercadorias para fins de **incidência dos direitos aduaneiros ad valorem**. É conceito tipicamente aduaneiro-tributário que enuncia ser o valor da mercadoria a base de cálculo do tributo exigível sobre a importação da mesma, sempre que sujeita ao sistema de taxação por percentuais. Por exclusão não é aplicável o conceito, nem a metodologia fundada no Acordo, a outras formas de taxação, como por exemplo, a tributação por alíquotas específicas. (SOSA, 1996, p.31).

É o mesmo conceito divulgado pela Comissão Europeia³ segundo a qual “O valor dos bens importados é um dos três “elementos de tributação”, que fornece a base para a avaliação da dívida aduaneira, que é o termo técnico para o

³ Disponível em: http://ec.europa.eu/taxation_customs/customs/customs_duties/declared_goods/

montante do imposto que deve ser pago, sendo os outros a origem dos bens e a Pauta Aduaneira.”⁴ (tradução nossa).

O valor aduaneiro parte do valor real da mercadoria, mas com ele não se confunde. Segundo Roosevelt Baldomir Sosa (1996, p. 26), o conceito de valor real que “deflui do parágrafo 2 “b” do artigo VII-GATT, considera o preço pelo qual as mercadorias são vendidas ou oferecidas à venda, *num dado momento e num certo lugar definidos pela legislação do país importador.*”.

Além do preço efetivamente pago ou a pagar por uma mercadoria, o valor real ainda sofre a influência de duas variáveis: momento e lugar. O preço de determinada mercadoria será distinto conforme seja posta à disposição na própria fábrica, no porto de embarque ou no de descarga. A legislação interna de cada país deve, dentre as diversas opções existentes no texto do GATT, escolher as coordenadas de espaço e tempo para fixar o valor real. O Brasil definiu tais condições de maneira tácita ao fixar as coordenadas de espaço e tempo relativas ao fato jurídico tributário do imposto sobre a importação, o que corresponderia à condição *CF* (Custo e Frete) ou seja, o valor real será o preço de aquisição acrescidos das despesas de colocação e de transporte até o porto de descarga.

O controle tributário de mercadoria estrangeira só poderá ser exercido dentro do território aduaneiro nacional, fixando se o local com a *declaração de chegada*. Logo, a entrega do manifesto de carga ou *bill of landing* corresponde ao elemento espacial do fato jurídico tributário do imposto enquanto que, em relação ao elemento temporal, o imposto será devido a partir da data do registro de uma declaração a consumo, conforme os arts. 72 e 73, do Decreto nº 6.759/2009⁵.

⁴ The value of imported goods is one of the three 'elements of taxation' that provides the basis for assessment of the customs debt, which is the technical term for the amount of duty that has to be paid, the other ones being the origin of the goods and the customs tariff.

⁵ Art. 72. O fato gerador do imposto de importação é a entrada de mercadoria estrangeira no território aduaneiro (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 1º, caput, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 1º).

§ 1º Para efeito de ocorrência do fato gerador, considera-se entrada no território aduaneiro a mercadoria que conste como importada e cujo extravio tenha sido verificado pela autoridade aduaneira (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 1º, § 2º com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 1º). (Redação dada pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

§ 2º O disposto no § 1º não se aplica às malas e às remessas postais internacionais.

§ 3º As diferenças percentuais de mercadoria a granel, apuradas na verificação da mercadoria, no curso do despacho aduaneiro, não serão consideradas para efeitos de exigência do imposto, até o limite de um por cento (Lei nº 10.833, de 2003, art. 66).

§ 4º O disposto no § 3º não se aplica à hipótese de diferença percentual superior a um por cento. (Redação dada pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

O “valor real, para efeitos da legislação interna, será o preço que a mercadoria alcança no *lugar* – porto, aeroporto ou ponto de descarga no território aduaneiro – e no *momento* do registro de uma declaração a consumo.” (SOSA, 1996, p. 28).

Logo se vê que o negócio entabulado entre fornecedor e comprador é determinante para a formação do valor aduaneiro; para se chegar a ele, o AVA moldou o método do valor de transação, que bem se adequa à realidade comercial em função de sua flexibilidade uma vez que representa o preço efetivamente pago ou a pagar por determinada mercadoria adquirida e que este pode variar de acordo com as conjunturas de mercado e da quantidade, de modo que representa com maior fidelidade a realidade da negociação.

O valor de transação, portanto, pode ser encarado como uma resultante do preço da mercadoria em si mesma considerada, mais as necessárias despesas de embarque, de colocação e entrega, além de outras rubricas, taxativamente enumeradas no artigo 8 do Acordo, que, em conjunto, formam o preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias adquiridas. (SOSA, 1996, p. 29)

Portanto, o valor aduaneiro que será a base de cálculo dos impostos incidentes sobre as importações será necessariamente representado por uma grandeza numérica composta pela somatória de outras três: o preço do frete

Art. 73. Para efeito de cálculo do imposto, considera-se ocorrido o fato gerador (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 23, caput e parágrafo único, este com a redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010, art. 40): (Redação dada pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

I - na data do registro da declaração de importação de mercadoria submetida a despacho para consumo;

II - no dia do lançamento do correspondente crédito tributário, quando se tratar de:

- a) bens contidos em remessa postal internacional não sujeitos ao regime de importação comum;
- b) bens compreendidos no conceito de bagagem, acompanhada ou desacompanhada;
- c) mercadoria constante de manifesto ou de outras declarações de efeito equivalente, cujo extravio tenha sido verificado pela autoridade aduaneira; ou (Redação dada pelo Decreto nº 8.010, de 2013)
- d) mercadoria estrangeira que não haja sido objeto de declaração de importação, na hipótese em que tenha sido consumida ou revendida, ou não seja localizada; (Redação dada pelo Decreto nº 7.213, de 2010).

III - na data do vencimento do prazo de permanência da mercadoria em recinto alfandegado, se iniciado o respectivo despacho aduaneiro antes de aplicada a pena de perdimento da mercadoria, na hipótese a que se refere o inciso XXI do art. 689 (Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, art. 18, caput e parágrafo único); ou (Redação dada pelo Decreto nº 7.213, de 2010).

IV - na data do registro da declaração de admissão temporária para utilização econômica (Lei nº 9.430, de 1996, art. 79, caput). (Incluído pelo Decreto nº 7.213, de 2010).

Parágrafo único. O disposto no inciso I aplica-se, inclusive, no caso de despacho para consumo de mercadoria sob regime suspensivo de tributação, e de mercadoria contida em remessa postal internacional ou conduzida por viajante, sujeita ao regime de importação comum.

internacional, o preço do seguro e o preço da mercadoria em si mesma, efetivamente negociado em condições normais de mercado.

2.2 PREÇO DA MERCADORIA E BASE DE CÁLCULO DOS TRIBUTOS

Os Estados estabelecem sobre o comércio internacional exações sobre as importações que geram consequências impositivo-tributárias. Como no Comércio Exterior as mercadorias objeto de compra e venda transladam, mediante pagamento, de país para país, é indispensável que sejam representadas por uma determinada quantia em moeda, isto é, por uma grandeza econômico-financeira passiva de ser mensurada. As exações são, via de regra, instituídas *ad valorem* (e a somente às deste tipo se destina a metodologia do AVA), representadas por uma alíquota percentual que indicam o nível de tributação incidente sobre determinado bem.

Logo, o valor atribuído aos bens no mercado internacional torna-se a base de cálculo sobre a qual incidirá o imposto de importação. Mas não apenas deste. O *quantum* do imposto de importação é determinado por via do despacho aduaneiro que torna *nacionalizadas* as mercadorias importadas, *equiparando-as* às nacionais possibilitando-se, assim, a sua regular circulação econômica.

Ora, o imposto sobre produtos industrializados (IPI) terá por base o valor resultante do somatório do preço da mercadoria estrangeira com o montante do imposto sobre a importação (II). Da mesma forma, o imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS) será resultante da aplicação de uma alíquota sobre o agregado do preço da mercadoria, do montante do imposto sobre importação mais o do imposto sobre produtos industrializados. Observa-se, então, que o II, IPI e o ICMS têm como suporte concreto o valor da mercadoria importada. Portanto, a fixação do valor de determinada mercadoria ou bem é essencial à tributação sobre as operações de comércio internacional.

Fixá-lo não é tarefa simples em função de sua suscetibilidade a flutuações. O valor de uma mercadoria é resultante da combinação de muitas variáveis, como a oferta e procura, do seu custo de produção, da disponibilidade de insumos e de mão-de-obra, dos encargos tributários e financeiros, das garantias oferecidas pelo vendedor, entre outras. O valor de uma mesma mercadoria pode se alterar de cliente para cliente de acordo com sua fidelidade ou dependência técnica,

do volume negociado, da necessidade ou não de financiamento, da forma e prazo para pagamento. Como assevera Roosevelt Baldomir Sosa (1996, p. 19), deve-se reconhecer que os preços internacionais não são parâmetros fixos, imutáveis ou invariáveis pois sofrem oscilações a maior ou a menor, e, portanto, também variam como base de cálculo dos tributos.

Nas diversas metodologias adotadas pelos Estados para se avaliar as mercadorias negociadas no comércio internacional, nem sempre se considerou esta característica flutuante ou variável que possuem os preços, o que levou, em maior ou menor grau, a sistemas de valoração imprecisos eivados de subjetivismo e arbitrariedade resultando em grande variedade de critérios simultâneos, dificultando a atividade do Comércio Internacional. Como exemplo, pode-se citar a sistemática do preço externo (que vigorou no ordenamento pátrio, Lei nº 3.244/1957), do preço normal (Convenção de Bruxelas, de 15 de novembro de 1950), que não chegou a vigorar, e da pauta mínima, que era uma forma de se arbitrar a base de cálculo de um tributo.

O Comércio Internacional carecia de uma metodologia padronizada para proporcionar celeridade e segurança às transações e, para tanto, foi estabelecido o conceito de *valor aduaneiro* que traz ínsito o princípio de que o valor de uma mercadoria é estabelecido em função de seu preço de venda em condições de livre-concorrência, de modo que a sua determinação seja calcada no preço real orientado por todas aquelas variáveis mercadológicas que alteram os preços e por consequência a base de cálculo dos tributos. Assim, ao incorporar o Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio (GATT), os países signatários abandonaram a antiga noção teórica de valor, decorrente da definição de Bruxelas, segundo a qual “o preço corresponderia ao que se reputa como valor normal da mercadoria em uma venda para exportação, acrescido de outros elementos ou rubricas de despesas incorridas, caso do frete e do seguro, até se obter o preço tido como normal ou teórico.” (SOSA, 1996, p. 20).

A *noção positiva do valor* adotada pela AVA melhor representa a realidade comercial caracterizada pelo dinamismo, que reclamava uma metodologia ajustável à situação concreta. Esta nova noção supriu a deficiência da sistemática anterior pois o valor aduaneiro passou a ser o preço *realmente negociado*, que pode se alterar no tempo e no espaço e repercute no recolhimento dos impostos.

2.3 CRITÉRIOS DE APLICABILIDADE DO AVA

O art. 1º do AVA estabelece critérios a serem observados pelos países signatários no momento da aplicação de sua metodologia de valoração, assegurando-se sua eficácia.

Segundo Sosa (1996, fls. 21 et seq), conforme a terminologia do próprio AVA, os critérios são os seguintes:

- (i) **Critério a aplicabilidade da metodologia do acordo à base de cálculo dos direitos alfandegários e a quaisquer encargos baseados no valor aduaneiro** – em que se veda a utilização de outros métodos ou formas de determinação da base de cálculo que se afastem dos parâmetros do AVA, não sendo aceitável que se incluam despesas ou rubricas não previstas no seu texto, alterando a base de cálculo de qualquer incidência tributária, gravame ou encargo que adote o conceito de valor aduaneiro como suporte.
- (ii) **Critério da realidade do preço** – segundo o qual o valor aduaneiro deverá ser fixado, sempre, com fundamento no *preço real* de uma mercadoria ou bem importado, e na falta deste, no preço real de mercadoria ou bem importado idêntico ou similar. Não se poderá, portanto, adotar como base um produto similar nacional ou ainda se arbitrar um valor fictício.
- (iii) **Critério da normalidade comercial** – pelo que o valor real deve ser equivalente ao preço de venda ou oferta de venda em uma operação comercial em condições de livre-concorrência, sem vinculação entre as partes ou que se esta for verificada, se comprove não influenciar em sua determinação.
- (iv) **Critério da determinação temporal e espacial** – em que legislação interna de cada país signatário do Acordo deve fixar as coordenadas de tempo e espaço para a determinação do valor de certa mercadoria importada, ou importada similar, ou seja, devendo optar entre as condições *CIF* (custo, seguro e frete), *CFR* (custo e frete), *FOB* (livre a bordo), etc.
- (v) **Critério da variabilidade do preço em função de quantidades comparativas** – em que se reconhece ser prática comum no comércio que os preços dos bens se alterem de acordo com as quantidades negociadas; quanto maior o volume, maior também será o desconto, o que diminuirá a base de cálculo dos impostos incidentes. “Se, todavia, o país importador estabelecer

quantidades fixadas como critério de tributação, este não poderá ser menos vantajoso do que aquele que resultaria da aplicação do critério das quantidades comparativas.”.

- (vi) **Critério de valoração pela equivalência comprovável** – em que se impossível a aplicação do método primeiro (método do valor de transação), realizada em condições de livre-concorrência, o valor aduaneiro deverá ser fixado com base no preço de mercadoria idêntica ou similar àquela importada, sendo tal juízo de identidade e similaridade feito de forma objetiva e verificável.
- (vii) **Critério da não inclusão de despesas exoneradas ou destinadas a reembolso** - em que não se admitirá a inclusão, para fins de determinação do valor aduaneiro, taxas que, pela legislação interna do país de origem ou no de procedência de certa mercadoria, tenham sido dispensadas, exoneradas ou destinadas a reembolso.
- (viii) **Critério da conversibilidade monetária** – em que se veda que os países, elevando a taxa de câmbio acima do valor de mercado, aumentem artificialmente o montante dos impostos sobre importações, uma vez que se elevaria, então, a sua base de cálculo. Ressalte-se que no Brasil é adotado o *dólar fiscal*, situado um pouco abaixo da cotação no mercado do dólar americano. A legislação nacional acompanha estritamente os termos do AVA, pois possui caráter público e reflete a realidade das transações bancárias, sendo que a Secretaria da Receita Federal divulga periodicamente (via SISCOMEX – Sistema Integrado de Comércio Exterior) as taxas de câmbio para a conversão.
- (iv) **Critério da ampla publicidade** – em que exige o AVA sejam divulgados os critérios e métodos para se determinar o valor das mercadorias a fim de se possibilitar a previsão do *quantum* de impostos que sobre ele incidirão. A publicidade permite aos agentes comerciantes um planejamento tributário, uma vez que a incidência de um imposto pode determinar a viabilidade ou inviabilidade de comercialização de um bem em um determinado mercado.

2.4 PRINCÍPIOS DO AVA

O AVA é informado por uma série de princípios, quais sejam, o da neutralidade, da imparcialidade, da uniformidade, da simplicidade, da harmonia

comas práticas comerciais, da não discriminação, do primado do valor de transação, da precisão, do sigilo, da publicidade e do *arm's length*.

Tais princípios são objeto de estudo na obra de Roosevelt Sosa (1996, fls. 24 e et. seq.). Porém, para os fins deste trabalho, destaca-se o Princípio da Neutralidade, que será retomado mais detidamente, porque, segundo este princípio, é vedada a utilização da metodologia da valoração aduaneira para fornecer proteção a um determinado setor da economia majorando a base de cálculo sobre a qual incidirá o tributo, e assim, retirar competitividade da mercadoria estrangeira tornando-a excessivamente cara em relação à mercadoria similar nacional sendo o melhor caminho a ser seguido para se proteger setores da economia pouco viáveis é através de uma correta fixação da alíquota incidente do imposto sobre importação (que se admite ostentar efeitos extrafiscais) no lugar de forçar um aumento arbitrário da base de cálculo.

Em decorrência da neutralidade do AVA, o princípio da imparcialidade veda a utilização da valoração para combater o *dumping* ou outras formas desleais de comércio. Para tanto, existem mecanismos legais próprios, como a legislação *antidumping*, direitos compensatórios, entre outros meios.

Todavia, são importantes os princípios que Sosa (1996) destaca, como o do primado do valor de transação. Este princípio parte do pressuposto de ser o valor de um negócio ajustado entre os agentes do comércio (não vinculados) o que mais se aproxima da realidade, devido a seu caráter variável ou flexível, pelo que o AVA o elegeu, chamando-o de *valor de transação*, como a base primeira na qual se fundamentam os direitos aduaneiros. Assim, estabeleceu-se uma ordem sequencial dividida em seis métodos de valoração em que o método primeiro, do qual valor de transação constitui o núcleo, deve ser o principal, a regra, relegando os demais métodos à uma categoria residual ou secundária, que somente poderá ser utilizada na impossibilidade da utilização do método primeiro. É, pois, um comando ao aplicador da norma, alçado à categoria de princípio, deste subsistema jurídico.

Já pelo Princípio da Não-discriminação, a metodologia da valoração foi concebida de forma a não permitir a diferenciação pela origem das mercadorias, sua procedência ou ainda pela qualidade dos fornecedores. Já o da Simplicidade determina que a valoração deva ser transparente e fundada em práticas não complexas; isto porque um procedimento muito burocrático e inacessível pode obstar o comércio em si.

O Princípio da Harmonia com a Realidade Comercial, em que o valor aduaneiro é determinado a partir de um valor atribuído a uma negociação comercial, posto que sua fixação deverá ater-se, principalmente, à documentos comerciais típicos, que melhor refletem as reais condições da transação.

Menciona também Sosa (1996) Princípio da Precisão, reconhecendo que o comércio exterior é extremamente competitivo e torna estratégico a quantificação prévia dos encargos tributários que incidem sobre determinado negócio, o que somente será possível se as disposições legais sobre a valoração aduaneira forem transparentes, redigidas de forma precisa e acessíveis ao público.

O Princípio do Sigilo veda às autoridades aduaneiras responsáveis pela fiscalização e tributação das transações comerciais divulgar quaisquer informações que possam prejudicar o segredo dos negócios.

O Princípio da Concorrência Leal que informa o AVA se revela na expressa disposição sobre o combate às práticas desleais de comércio como o sub/superfaturamento de preços, o *dumping*, etc., haja vista que não só ao Estado interessa combatê-las mas também aos comerciantes cumpridores da lei que ficam em desvantagem em relação àqueles que conseguem colocar sua mercadoria no mercado a preços mais baixos à custa da diminuição ilícita da parcela devida ao Erário.

Por fim, Antenori Trevisan Neto (2010, p. 82) defende que as normas de valoração aduaneira, embora não mencionado no texto do AVA, estão adstritas ao Princípio do *Arm's Length*, normalmente associado à sistemática do estabelecimento dos preços de transferência. Segundo o referido princípio, preços praticados entre pessoas vinculadas devem guardar equivalência com os praticados entre pessoas independentes, de modo que não sejam influenciados pelo relacionamento, numa situação de livre mercado. Assiste razão ao referido Autor. Isto porque, segundo o texto do AVA⁶, é condição de aplicação do Método Primeiro

⁶ 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,

a desvinculação entre importador e exportador ou, havendo vinculação, a demonstração, pelo interessado, de que tal relacionamento nenhuma ingerência impingiu ao preço praticado entre as partes, isto é, que o preço, afinal, é o mesmo que seria verificado se o comprador fosse uma pessoa qualquer, sem nenhum vínculo ou relacionamento.

Se, ao contrário, a vinculação entre os negociantes influenciar o preço da mercadoria, como por exemplo, com a oferta de um desconto mais alto do que o normal para a mesma quantidade, estabelece o AVA a inaplicabilidade do próprio Método Primeiro e prescreve a aplicabilidade dos métodos subsequentes. Portanto, é inegável que o Princípio do *Arm's Length* informa o AVA. Pode-se dizer até que a observância do princípio é condição de aplicabilidade do Método Primeiro, posto que sua não observação é fundamento suficiente para se preterir o Método Primeiro, apesar do AVA determina-lo ser o principal.

2.5 OS MÉTODOS DE VALORAÇÃO ADUANEIRA

Explanadas as bases principiologicas em que se assenta a sistemática da valoração aduaneira, necessário mencionar cada um dos métodos que o AVA prescreve como obrigatórios para os países signatários da OMC.

O primordial para a determinação do valor aduaneiro é o valor de transação, que é o preço efetivamente pago ou a pagar por uma mercadoria⁷. Este número representado em moeda é objeto de investigação que uma determinada autoridade aduaneira busca individualizar e para isto lhe foram fornecidos seis métodos de valoração estabelecidos pelo artigo VII do GATT (ou AVA). Os Métodos Primeiro, Segundo e Terceiro são os chamados *transacionais* pois se fundamentam

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 à 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;

⁷ Para fins fiscais, este valor pode ser devidamente ajustado com as inclusões e exclusões de rubricas previstas no artigo 8º do AVA.

no valor de transação da mercadoria propriamente dita, no valor de transação de mercadoria *idêntica*, ou no valor de transação de mercadoria *similar*, respectivamente. Existindo vínculo entre comprador e vendedor que descaracterize a situação de livre-concorrência ou quando houver ausência de transação mercantil (cessão de mercadorias a título não oneroso) o método primeiro não poderá ser utilizado, passando-se, então ao Método Segundo, no qual se utiliza como referência o *valor de transação de mercadoria idêntica* àquela que se encontra sob processo de valoração e, preferencialmente, no mesmo período de tempo⁸.

No Método Terceiro, a autoridade aduaneira, à falta de mercadoria idêntica, buscará, então, auxílio no *valor de transação de mercadorias similares* àquelas importadas sob valoração, também no mesmo período de tempo, preferencialmente. Da mesma forma que no Método segundo, os valores transacionais das mercadorias devem ser ajustados.

Note-se que o *valor de transação de mercadoria* é uma constante entre os três métodos citados. São três os núcleos: valor ou preço, transação ou negócio e a determinação de que o bem seja uma mercadoria (não pode ser, portanto, um serviço⁹). Então, em que diferem? Diferem quanto às pessoas envolvidas. No Método Primeiro considera-se o valor de transação do próprio negócio analisado sob procedimento. Mas se existirem impedimentos a este método (como o vínculo entre comprador e vendedor ou quando se tratar de uma doação, que não se caracteriza operação mercantil), a autoridade estará autorizada a abandoná-lo e a buscar ainda um valor de transação, mas o entabulado entre outros comerciantes que não estejam naquele momento importando, desde que a mercadoria seja, em essência, idêntica ou similar. Exemplificando: o fornecedor A doa para o importador B um automóvel, correndo por conta de B apenas o custo do frete internacional de U\$ 2.500,00. Ora, devido à doação, inexistente o preço do bem, posto que inexistente negócio mercantil propriamente dito, condição que afasta a

⁸ Pode o valor da mercadoria idêntica não guardar total correspondência com aquela sob valoração em função terem sido negociadas em datas diferentes, de terem sido transportadas de modo diverso, ou ainda em função de volumes distintos de mercadorias. Entretanto, o Método Segundo proporciona meios de ser o valor da mercadoria idêntica ajustado de modo a se tornar representativo do valor aduaneiro daquela mercadoria sob valoração. O mesmo pode ser feito em relação à mercadoria similar.

⁹ Ressalte-se que acordo internacional pertinente a serviços é o GATS - *General Agreement on Trade in Services*; sendo o AVA vinculado ao GATT - *General Agreement on Tariffs and Trade*, esta é a seara à qual será restrito o presente estudo, daí a delimitação da metodologia do AVA ser destinada à precificação de mercadorias, apenas.

aplicabilidade do Método Primeiro ou do Valor de Transação. Então a autoridade aduaneira encontra em sua base de dados uma outra importação recente de um automóvel idêntico (ou similar) realizada entre um fornecedor C e um importador D (dos mesmos países de A e B) na qual ocorreu uma venda efetiva ao preço de U\$ 20.000,00. Logo, pelo Método Segundo, e cumpridas as formalidades¹⁰, o processo de valoração aduaneira chegará à conclusão de que o valor aduaneiro será de U\$ 22.500,00. Poderá então a autoridade fazer incidir sobre tal base o percentual dos impostos previstos pela lei que, uma vez pagos, tornará a mercadoria nacionalizada.

Os três métodos acima mencionados, principalmente o Primeiro, são capazes, segundo Sosa (1996, p. 67), de resolver os problemas concernentes à valoração aduaneira mas, por cautela, o AVA veiculou ainda mais três métodos não relacionáveis com o valor de transação de mercadoria, quais sejam, os Métodos Quarto, Quinto e Sexto.

Pelo Método Quarto, ou Método Dedutivo, pode se deduzir o valor aduaneiro decompondo o valor de revenda de determinada mercadoria, ou de mercadoria idêntica ou similar àquela que se encontra sob valoração. No Método Quinto, ou Método Computado, o valor aduaneiro é extraído a partir do custo de produção da mercadoria importada. O Método Sexto consiste na aplicação flexibilizada dos métodos precedentes, desde que, não se abandone o rigor metodológico e não se contrariem os fundamentos que informam o Acordo de Valoração Aduaneira. A aplicação deste método deve ser pautada pelo critério da razoabilidade.

2.5.1 Método Primeiro ou Método do Valor de Transação

Por ser o mais ajustado à realidade das relações comerciais e por força da determinação expressa do AVA, o Método Primeiro é o mais utilizado pelas aduanas no mundo. Por isso mesmo será motivo de atenção mais detida neste trabalho. “Ao conjunto de normas de cuja aplicação decorre a fixação da base de cálculo dos direitos a incidir sobre a importação da mercadoria adquirida denomina-se Método Primeiro.” (SOSA, 1996, p. 31). Um dos princípios que norteiam o Acordo

¹⁰ O AVA determina à autoridade da aduana que possibilite ao importador ter ciência de todos os seus atos bem como ser ouvido e apresentar suas razões, de forma semelhante aos conhecidos Princípios da Ampla Defesa e do Contraditório.

de Valoração Aduaneira é o do Primado do Valor de Transação. Assim, o Método Primeiro é a regra para se fixar o valor de mercadorias importadas sendo os demais métodos considerados alternativos ou residuais. Somente se impossível a aplicação do Método Primeiro, utilizar-se-á do Método Segundo e assim até o Sexto, necessariamente.

2.5.1.1 Definição

Segundo a definição do Acordo sobre a Implementação do artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio de 1994, o valor aduaneiro das mercadorias importadas

é o preço efetivamente pago ou a pagar, numa venda de exportação para o país de importação, desde que efetuados os ajustes previstos no artigo oitavo (valores que devem ser agregados ao preço efetivamente pago ou a pagar) e atendidas as condições do artigo primeiro (vinculação entre vendedor/comprador e se houver que o valor de transação seja aceitável para fins aduaneiros, restrições, condições de venda, parcelas de venda a serem pagas, ao exportador), e verificadas as condições do artigo e dezessete. (ROCHA, 2000, p. 47)

2.5.1.2 Ajuste do valor aduaneiro à condição custo e frete (CFR)

A legislação interna de cada país signatário do GATT define as coordenadas espacial e temporal em que o valor transacional será objeto de valoração. Tal valor poderá sofrer alterações, ou, na terminologia do AVA, poderá sofrer inclusões ou exclusões que irão compor a base de cálculo dos impostos aduaneiros, conforme a condição adotada pelo país. Estas condições estão previamente definidas nos *INCONTERMS*, acrônimo de *International commercial terms* (em português *terminologia comercial internacional*), publicados pela Câmara Internacional de Comércio.

Os *INCONTERMS*

são um conjunto de regras internacionais que definem os direitos e obrigações recíprocos do importador e do exportador, dentro da estrutura de um contrato de compra e venda internacional, estabelecendo um conjunto padrão de definições, e determinando regras práticas e neutras. Eles definem condições de entrega, responsabilidades por transporte e seguros, responsabilidade pelos danos da carga, responsabilidade no âmbito geral. (ROCHA, 2001a, p. 97)

Os *INCOTERMS*, de forma bastante resumida, são: *Ex Works* – o comprador arca com todos os riscos e custos envolvidos em retirar a mercadoria no estabelecimento do vendedor; *FAS* – livre em navio atracado; *FOB* – livre a bordo do navio; *CIF* – custo, frete e seguro; *CIP* – transporte e seguro pagos até local determinado; *DEQ* – entregue no cais; *DDP* – entregue com direitos aduaneiros pagos. Como se pode observar, os *Inconterms*, iniciando com o termo *Ex Works* e finalizando com o *DDP*, estabelecem uma ordem crescente de obrigações e riscos que se transferem do comprador para o vendedor. Um país que adote aquele primeiro termo estará transferindo todos os riscos e encargos ao comprador; ao adotar-se este último, transfere-os todos ao vendedor. Entre estes dois extremos, entre o menos e o mais oneroso, o Brasil adotou legalmente uma situação que se pode considerar intermediária: o termo *CIF* – custo, frete e seguro. Com efeito, desde o Decreto nº. 92.930/1986 já se determinava a inclusão na base de cálculo tributária dos custos do frete internacional, custos associados ao transporte e do seguro, até o porto de importação. Atualmente esta determinação permanece por força do art. 77 do Regulamento Aduaneiro¹¹.

O exercício desta prerrogativa, de dizer o que acresce ao valor aduaneiro, é autorizado expressamente pelo parágrafo 2º do artigo oitavo do AVA:

¹¹ Art. 77. Integram o valor aduaneiro, independentemente do método de valoração utilizado (Acordo de Valoração Aduaneira, Artigo 8, parágrafos 1 e 2, aprovado pelo Decreto Legislativo nº 30, de 1994, e promulgado pelo Decreto nº 1.355, de 1994; e Norma de Aplicação sobre a Valoração Aduaneira de Mercadorias, Artigo 7º, aprovado pela Decisão CMC nº 13, de 2007, internalizada pelo Decreto nº 6.870, de 4 de junho de 2009): (Redação dada pelo Decreto nº 7.213, de 2010).
I - o custo de transporte da mercadoria importada até o porto ou o aeroporto alfandegado de descarga ou o ponto de fronteira alfandegado onde devam ser cumpridas as formalidades de entrada no território aduaneiro;
II - os gastos relativos à carga, à descarga e ao manuseio, associados ao transporte da mercadoria importada, até a chegada aos locais referidos no inciso I; e
III - o custo do seguro da mercadoria durante as operações referidas nos incisos I e II.

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

- a) o custo do 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 de importação; e
- c) o custo do seguro.

Nesta condição dos *INCONTERMS*, as despesas e riscos de colocação das mercadorias até o porto de descarga ficam a cargo do vendedor. No Brasil, contudo, a contratação do seguro internacional da mercadoria é facultativa e será acrescida apenas se efetivamente contratada. Assim, segundo Sosa (1996, p. 36), “a condição negocial por excelência converge para a condição *CFR* (custo e frete), isto porque a coordenada espacial corresponde à data de entrega do manifesto de cargas ao momento do ingresso do veículo em *ponto habilitado do território aduaneiro* (lugar)”. Na condição *CFR*, para fins de tributação, os valores acima referidos acrescem ao valor de negociação, isto é, ao preço efetivamente pago ou a pagar formando a base de cálculo do imposto sobre a importação (embora o AVA preveja em seu artigo oitavo, além destes, outros ajustes taxativamente enunciados).

2.5.1.3 Requisitos de aplicabilidade

Não obstante ser o Método Primeiro o que melhor representa a realidade comercial, e por isso mesmo ser preferencialmente utilizado, existem restrições quanto à sua aplicação, sendo necessário estarem presentes os requisitos de aplicabilidade.

Para Paulo César Alves Rocha (2000, p. 48), para se definir o método de valoração a ser adotado, deve-se analisar o esquema lógico da operação comercial observando se estão presentes os requisitos fundamentais para a aplicação do método baseado no valor de transação. Deve-se, então, responder a duas questões: 1^a - se a transação é uma venda para exportação e para o país de importação; 2^a - se o preço, estando comprador e vendedor vinculados nos termos do AVA, é aceitável, se não foi afetado pela vinculação.

2.5.1.3.1 Existência do negócio de compra e venda

Há hipóteses em que a transação não configura um contrato de compra e venda. Com efeito, existe a possibilidade de se transferir a posse, a propriedade, ou ambos, por outra via que não a compra e venda. Como exemplo, pode-se citar os contratos de *leasing*, doação, venda em consignação, comodato e mútuo. Ainda, se um sócio estrangeiro integraliza capital social de empresa brasileira com bens móveis, não se configura a venda, mas mera transferência. Nestas situações, não se configurando a compra e venda, e não se podendo realizar ajustes, exclui-se a utilização do Método Primeiro.

2.5.1.3.2 Desvinculação entre exportador e importador

O AVA reconhece que a vinculação entre exportador e importador pode influenciar o valor aduaneiro e, por isso, enumera taxativamente, no artigo seu 15¹², as situações que constituem vinculação entre o exportador/vendedor e o importador/comprador.

Mas mesmo se caracterizada a vinculação entre comprador e vendedor, não deverá a autoridade aduaneira descartar automaticamente a utilização do Método Primeiro. O art. 16 do AVA estabelece que o importador tem o direito de receber, por escrito, das autoridades aduaneiras, explicação de como foi determinado o valor aduaneiro da mercadoria por ele importada. O importador poderá demonstrar que, apesar de vinculado, o preço efetivamente pago ou a pagar pela mercadoria está dentro da normalidade, que não foi afetado por sua vinculação ao vendedor. Para tanto, o importador deve demonstrar que o preço praticado se

¹² 4. Para os fins deste Acordo, as pessoas serão consideradas vinculadas somente se:

- (a) uma delas ocupar cargo de responsabilidade ou direção em empresa da outra;
- (b) forem legalmente reconhecidas como associadas em negócios;
- (c) forem empregador e empregado;
- (d) qualquer pessoa, que direta ou indiretamente, controlar ou detiver 5% ou mais das ações ou títulos emitidos com direito a votos de ambas;
- (e) uma delas, direta ou indiretamente, controlar a outra;
- (f) forem ambas, direta ou indiretamente, controladas por uma terceira pessoa; ou
- (g) juntos controlarem direta ou indiretamente uma terceira pessoa;
- (h) forem membros de uma mesma família.

5. As pessoas que forem associadas em negócios, pelo fato de uma ser o agente, o distribuidor ou o concessionário exclusivo da outra, qualquer que seja a denominação utilizada, serão consideradas vinculadas para os fins deste Acordo, desde que se enquadrem em algum dos critérios do parágrafo 4 deste artigo.”

aproxima muito daquele que seria praticado numa situação de não vinculação. Contudo,

O critério 'aproximar-se muito' [...] é nitidamente subjetivo não sendo representado, por exemplo, por um percentual de desvio adrede fixado. 'Aproximar-se muito' pode depender de fatores dos mais diversos, entre os quais a própria natureza e condição da mercadoria, da natureza do setor industrial e, ainda, se a diferença de valores é significativa do ponto de vista comercial. (SOSA, 1995, p. 115).

Esta imprecisão é resolvida pelo próprio AVA que oferece os valores aos quais o preço efetivamente pago ou a pagar pela mercadoria importada deve ser comparado e do qual deve *aproximar-se muito*. Com efeito, estabelece o §2 do artigo 1 do Acordo¹³.

O valor de transação de mercadoria que esteja sob procedimento de valoração deve ser comparado àqueles valores acima transcritos, tanto quanto possível, ao mesmo tempo, vale dizer, o valor de transação que está sendo analisado não poderá ser comparado àqueles valores se o lapso temporal transcorrido entre as transações a que eles se referem for demasiadamente longo. Caso seja satisfeito um dos critérios previstos no parágrafo 2 (b), não será necessário examinar a questão influência da vinculação com base no parágrafo 2 (a).

¹³ 2. (a) Ao se determinar se o valor de transação é aceitável para os fins do parágrafo 1, o fato de haver vinculação entre o 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 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 sejam vinculados.

2.5.1.3.3 *Inexistência de restrições quanto à cessão ou venda*

Afasta-se a aplicação deste Método se houver alguma cláusula negocial estabelecendo restrição à cessão, utilização ou à venda da mercadoria pelo comprador ou importador. Se, entretanto, tal restrição não afetar de forma substancial o valor da mercadoria adquirida, correspondendo então aos preços normalmente praticados, o Método Primeiro poderá ser utilizado. Há situações em que fornecedores distribuem seus produtos através de concessionárias ou representantes comerciais e que limitam a área geográfica onde as mercadorias possam ser vendidas, dividindo, assim, a região de atuação de cada um deles. Esta limitação não interfere no preço efetivamente pago ou a pagar pela mercadoria e, portanto não afasta a aplicação do Método Primeiro. É neste sentido a opinião de Paulo César Alves Rocha (2001, p. 62), que assevera existirem

[...] restrições admissíveis que podem ter origem na Lei ou na vontade das partes sendo admissíveis e aceitáveis apenas as restrições contratuais que, ou limitem a área geográfica na qual as mercadorias podem ser revendidas [...] ou, versando sobre outro assunto, não afetem substancialmente o valor das mercadorias.

Cláusulas contratuais desta natureza são admissíveis e não impedem o manejo deste método.

2.5.1.3.4 *Vendas condicionadas a prestações não-valoráveis*

Haverá restrição à adoção do Método Primeiro quando a venda for condicionada a certas contraprestações não passíveis de mensuração por não serem suscetíveis de incorporação ao preço efetivamente pago ou a pagar. Ao contrário, se forem integráveis ao valor de transação por serem financeiramente determinadas, desaparece o obstáculo à sua adoção. Há contraprestações que são aceitáveis, como o fornecimento de projetos de engenharia e *designs* pelo comprador que sejam elaborados no país de importação. O que se busca coibir são os pagamentos realizados em matérias, por simples permuta, por serem consideradas operações “casadas”.

Quando for quantificável a contraprestação, irá compor o preço para fins de valoração. Se não o for, o valor de transação não será aceitável para fins

aduaneiros. É o que se depreende das Notas ao artigo 1 no Anexo 1 – Notas Interpretativas ao Acordo de Valoração Aduaneira (SOSA, 1996, p. 42).

2.5.1.3.5 *Vendas condicionadas à participação nos lucros de comercialização*

Desse modo, salvo se for possível o ajuste na forma do art. 8º do AVA, a participação direta ou indireta do vendedor, evidenciada por comissões, percentuais ou quotas, nos resultados da revenda, cessão ou utilização da mercadoria importada, impede a adoção deste método de valoração.

Esclarece Paulo César Alves Rocha (2000, p. 63), quando

[...] se fala de resultado da revenda se está falando ou de participação no preço ou no lucro da revenda. É direta quando paga ou creditada diretamente ao fornecedor, e indireta quando paga a terceiros (por ordem ou conveniência) do fornecedor. Essas participações surgem por força de contrato entre comprador e vendedor, independentemente das disposições societárias de um e de outro.

Isto porque esta participação pode exercer influência no preço de aquisição da mercadoria de forma similar ao que ocorre quando há vinculação entre exportador e importador.

Enfim, a lógica do AVA reclama que para ser cabível a aplicação do Método Primeiro é necessário que os custos que constituirão inclusões ao valor de transação sejam objetivos e quantificáveis; quando forem imprecisos, indetermináveis, ou não mensuráveis este método ficará prejudicado devendo ser adotado o subsequente, ou Método Segundo; não sendo possível este, passa-se a usar o Método Terceiro, e assim sucessivamente até o Método Sexto, numa ordem taxativa em que a autoridade deve justificar a inaplicabilidade de cada um deles antes de seguir ao subsequente.

2.5.2 Métodos Segundo e Terceiro

Apesar de não tão importantes e utilizados como o Método Primeiro, os Métodos Segundo e Terceiro constituem alternativas com frequência utilizadas. Os Métodos Segundo e Terceiro são também *transacionais* pois se fundamentam,

afinal, no valor de transação de mercadoria. O paradigma, contudo, não é o valor da própria mercadoria importada sob análise da Aduana, mas o valor de transação de mercadoria *idêntica*, ou *similar*, respectivamente, àquela que se pretende fixar um valor que sofrerá a incidência dos tributos.

A valoração, nestes métodos, ocorre no âmbito de processo administrativo fiscal e culmina com uma autuação mediante lançamento de ofício.

A aplicação destes métodos requer que as condições dos negócios sejam equiparáveis. Por exemplo, é necessário que as mercadorias idênticas ou similares à que está sob processo de valoração tenham sido oriundas do mesmo país, importadas ao mesmo tempo ou em tempo aproximado, produzidas ou fabricadas, preferencialmente, pelo mesmo produtor ou fabricante e ainda, comercializadas no mesmo nível comercial e quantidade, devendo ser feitos os ajustes necessários e referentes ao nível comercial e às quantidades diferentes, além dos obrigatórios ao preço efetivamente pago ou a pagar.

Segundo Roosevelt Baldomir Sosa (1996, p. 59),

[...] tais métodos constituem meras alternativas metodológicas, cujo escopo será o de estabelecer uma base valorativa igual mais *próxima possível* daquela que decorreria da aplicação do Método Primeiro. É recurso autorizado pelo princípio da *equivalência comprovável* referida na alínea 'c', do parágrafo 2 do artigo VII [...].

Consubstancia-se em dever inarredável da Aduana, quando forem aplicados tais métodos de valoração, esclarecer ao importador quais critérios mercadológicos e comerciais forem utilizados para determinar a importação selecionada para servir de paradigma de determinação do valor aduaneiro. O não cumprimento desta obrigação concretiza um evidente cerceamento de defesa que pode e deve ser alegado pelo importador. O Acordo de Valoração Aduaneira pressupõe para a aplicação destes métodos a existência de importações aceitas pela Aduana como referência válida de valor aduaneiro declarado.

2.5.3 Métodos Quarto, Quinto e Sexto

Se os três primeiros métodos buscam sempre o paradigma do valor de transação entre fornecedor e importador, de países diferentes, os demais se afastam dele buscando alternativas apoiadas em outras bases. O Método Quarto se

ampara no valor de mercadoria idêntica ou similar à importada *revendida no mercado do importador*, deduzindo-se dele o lucro e despesas normais depois de uma importação.

Neste método, o preço de revenda unitário da mercadoria idêntica ou similar vendida no mercado interno do país importador é decomposto, retirando-se dele todas as rubricas que não se refiram ao valor aduaneiro (como uma margem de lucro do importado, despesas com depósito ou seguro contratados na economia doméstica, etc.).

As despesas devem ser comprovadas mediante fundamentação técnica adequada, para serem acrescidas ao valor aduaneiro apurado segundo esse método, pois se indevidamente apropriadas na dedução do valor aduaneiro, deverão ser expurgadas. Neste particular, máxima atenção deverá ser dada aos critérios de distribuição/apropriação de custos e despesas, pois a distorção na aplicação dos métodos contábeis pode inflar indevidamente os custos e os custos incorridos das mercadorias importadas.

Margens de lucro muito elevadas também precisam ser verificadas no contexto das operações globais da empresa, para averiguar sua consistência com o lucro real apurado. O ideal seria que se tivessem as margens de lucros normais de cada setor em estatísticas, o que no caso do Brasil é uma coisa quase que inexistente. (ROCHA, 2000, p. 81).

O Método Quinto é o do valor computado do custo de produção da mercadoria acrescidos de lucro e despesas. É um procedimento de uso restrito, visto que depende inexoravelmente de informações sobre o custo de produção do fabricante da mercadoria; como este está sempre em outro país, fica fora do Alcance da Aduana. Estas informações só poderiam ser acessadas então por meio do importador, que geralmente não as dispõe. Contudo pode ser um método eficiente quando se está diante de um caso e empresas vinculadas, sendo uma boa saída para demonstrar que o valor da transação não sofreu nenhuma alteração advinda da vinculação (SOSA, 1996, p. 73).

Este é um método que cria uma situação tendenciosa na qual um importador está sob fiscalização e, portanto, passível de ser multado, e é a ele mesmo a quem a Aduana tem que recorrer para obter as informações de que necessita, já que o fabricante está em país estrangeiro. Assim, qualquer informação advinda do importador pode ter sua veracidade questionada.

Por fim, se for impossível obter o valor aduaneiro por algum dos outros cinco métodos anteriores, passa-se então a manusear o Método Sexto para a valoração. A rigor trata-se nada menos do que uma aplicação flexibilizada dos outros métodos (ROCHA, 2000, p. 85-86). Esta flexibilização não deve ser vislumbrada com menor acuro metodológico, nem como arbitrariedade na fixação de valores, e sim como fixação de valor aduaneiro respaldada pela razoabilidade, que deve nortear todos os atos da Administração Pública.

Aplica-se qualquer um dos métodos anteriores, de forma mais flexível, usando a razoabilidade, sem ferir os princípios elencados no Acordo de Valoração Aduaneira e respeitando as limitações que ele mesmo expressa. Estas proíbem que o valor seja baseado no preço de venda, no país de importação, de mercadorias produzidas neste, ou em sistema que preveja a adoção para fins aduaneiros do mais alto entre dois valores alternativos, ou que se baseie no preço das mercadorias no mercado interno do país de exportação. Também não podem se basear no custo de produção diferente dos valores computados que tenham sido determinados para mercadorias idênticas ou similares, de acordo com as disposições do art. 6º do AVA ou no preço das mercadorias vendidas para exportação para um país diferente de importação ou ainda em valores aduaneiros marítimos e em valores arbitrários ou fictícios.

2.6 O PRINCÍPIO DA NEUTRALIDADE TRIBUTÁRIA

Quanto ao sistema tributário, o ordenamento constitucional brasileiro autoriza o manuseio pelo poder público dos tributos para influenciar as ações dos agentes econômico-produtivos mas ao mesmo tempo determina que uma tributação ótima e justa deve lhes ser indiferente, ressaltando-se que é livre o exercício de qualquer atividade laboral ou econômica, atendidos os requisitos legais. Isto porque os seus textos normativos são informados ora pela ideia de indução ora pela de neutralidade, que são, evidentemente, opostas.

A situação atual resulta de uma longa evolução, desde a Constituição de 1824, de uma postura fortemente liberal, passando-se pelas constituições de 1934 e de 1937, quando se agregaram ao texto maiores mecanismos para o Estado intervir no mercado, até a Constituição de 1988, que busca equilibrar valores sociais com liberais (SOUZA, 2005, p. 32 et seq).

O texto constitucional vigente institui uma ordem jurídica voltada à transformação da sociedade e cria um Estado não indiferente diante das realidades social e econômica; no art. 170, *caput*, II e IV, determina uma economia de livre mercado escorada na propriedade privada, na livre iniciativa e livre concorrência. Por outro lado, nos demais incisos do mesmo artigo, e no *caput*, elenca condições e objetivos almejados ante a ordem econômica de cunho protecionista e social, como o da dignidade da pessoa humana, a justiça social, a soberania, a função social da propriedade, a defesa do consumidor, do ambiente, a redução das desigualdades regionais e sociais, a busca do pleno emprego e a promoção das empresas de pequeno porte.

No parágrafo único do citado artigo, assegurou aos cidadãos e à suas empresas o livre exercício de qualquer trabalho ou atividade econômica, ao passo que, nos arts. 173 e 174, autorizou o Estado a fazê-lo também, em caso de necessidade, e a regular e normatizar a atividade econômica por meio da fiscalização, planejamento e incentivo. Ao longo de todo o texto constitucional é dado maior detalhamento visando dar concretude aos referidos objetivos de modo a serem buscados em economia organizada (BRAZUNA, 2009, p. 32-33).

Classicamente, o mercado é tratado como um sistema de interação entre fornecedores e adquirentes que tende ao equilíbrio, que ocorre quando a demanda se iguala à oferta. Demanda e oferta sofrem influência de incontáveis variáveis, como (e muito relevantemente) o preço dos produtos e serviços, o preço e disponibilidade dos insumos necessários para disponibilizá-los, as preferências do consumidor, sua renda, etc. Posto isto, o mercado se auto regula e os agentes econômicos devem se ater a saberem o que produzir, como fazê-lo, e para quem fazê-lo; isto é, responder como alocarem seus recursos escassos. Mas a cobrança e arrecadação de tributos pelo Estado pode repercutir sobre todas as variáveis mencionadas e afetar, então, o ponto de equilíbrio do mercado. Ela pode provocar aumentos de preços, redução de oferta e de demanda, eliminação de produtores e consumidores marginais, diminuição dos excedentes do consumidor e do produtor e, conseqüentemente, do bem estar econômico (BRAZUNA, 2009, p. 51). Devido a tal repercussão, que a tributação exerce variados efeitos na alocação dos recursos pelos agentes econômicos, ela pode ter um uso consciente pelo Estado, visando exatamente influenciá-la para implementar políticas públicas via intervenção no domínio econômico (SOUZA, 2005, p.145).

Em sua obra, ressalta Daniel Monteiro Peixoto (2008, p. 157) que toda norma tributária, uma vez instituída, causa alteração no comportamento dos agentes econômicos, isto é, a própria instituição de um tributo será inevitavelmente uma forma de intervenção estatal dado o efeito sempre presente da extrafiscalidade, embora em maior ou menor grau, sendo que há tributos com maior vocação para serem utilizados *racionalmente* como ferramenta de política econômica.

O tributo tem como sua função precípua a arrecadação de recursos suficientes para financiar as despesas do Estado. Contudo, é conhecida a classificação dos tributos em fiscais e extrafiscais conforme suas características desejadas pelo legislador resultassem em maior arrecadação de receitas para o Estado ou se, a despeito dela, em alteração do comportamento do contribuinte (NOGUEIRA, 1995, p. 183). Com efeito, a tributação se presta para obter resultados econômicos e políticos como proteger a indústria nacional, aquecer ou refrear a economia, evitar desemprego e recessão, redistribuir renda, reduzir a inflação, nivelar fortunas, atuar sobre densidade demográfica, etc. (MACHADO, 1997, p. 48). Ao exercer sua soberania tributária e regulatória, atendido o princípio da isonomia, o Estado tem a seu dispor fatores de discriminação apontados pela CF/1988 que lhe permitem impor um tratamento tributário diferenciado na busca de algum objetivo maior por ela mesma estipulado (BRAZUNA, 2009, p. 126).

Luis Eduardo Shoueri (2005, p. 30) chama de norma tributária indutora aquela que ostenta em sua estrutura uma segunda norma primária, ao lado da que pretende arrecadação, na qual o legislador vincula um tratamento tributário diferenciado à uma prática (ou omissão) de conduta por ele desejada.

Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19/02/2003, o art. 146 – A, da Constituição¹⁴, inova ao autorizar à Lei Complementar e à União estabelecerem critérios especiais de tributação para prevenir desequilíbrios da concorrência. Das diversas formas possíveis de intervenção estatal autorizadas no mercado (como a absorção, a participação e a direção), o referido artigo elege a indução de condutas. E embora ainda não regulamentado, é mais uma norma que se soma às muitas outras da CF/1988 a regular a intervenção estatal no domínio econômico. Ele determina as competências legislativas, autoriza imiscuir um meio

¹⁴ Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

extrafiscal/indutor na imposição tributária instituída (na medida em que seu intento maior não é a arrecadação mas sim a influência no mercado) e provê a positivação do Princípio da Neutralidade Tributária, uma vez que ao determinar a prevenção pela lei de distorções concorrenciais acaba por determinar que a própria lei não a venha a causar (BRAZUNA, 2009, p. 61-62).

Trata-se da instituição de uma faculdade ao legislador ordinário de intervir ele próprio no mercado por meio do estabelecimento de critérios diferenciados da tributação desde que o fim seja o de evitar ou prevenir desequilíbrios concorrenciais. Estes critérios especiais seriam os próprios parâmetros com que o legislador normalmente confecciona a norma instituidora da obrigação de pagar tributo. Os elementos de tal tipo de norma recebem variados tratamentos terminológicos pela doutrina; atendo-se a apenas dois deles, Geraldo Ataliba (2003) decompõe a hipótese de incidência tributária em aspectos material, pessoal, temporal e espacial, que se referem, respectivamente, à descrição de um fato e de sua base impositiva, aos sujeitos ativo e passivo, momento e local da incidência e alíquota.

Também Paulo de Barros Carvalho (2011) decompõe a regra-matriz de incidência em antecedente, no qual estão contidos os critérios material, espacial e temporal, e consequente, no qual estão contidos os critérios pessoal e quantitativo.

É sobre estes critérios ou aspectos que o legislador está autorizado a estabelecer diferenciação desde que a norma resultante seja capaz de induzir o agente econômico a adotar determinado comportamento (omissivo ou comissivo) partindo-se do pressuposto, é claro, de que o destinatário da norma tenha alguma escolha. Se não tiver escolha, o contribuinte praticará o ato de qualquer forma, sendo-lhe indiferente se a norma onerou ou desonerou o fato impositivo; nenhum efeito indutor ou extrafiscal será verificado.

O que se pretende com a indução prevista no art. 146 – A, da Constituição, é assegurar uma situação equilibrada de livre concorrência no mercado que estiver prestes perder tal equilíbrio em decorrência de concentração do poder econômico, falhas estruturais, práticas desleais, etc., que afetem a oferta e demanda de bens e produtos.

Um sistema tributário pode ser considerado neutro se conferir segurança jurídica para o livre exercício da atividade econômica por não interferir na otimização da alocação dos meios de produção nem provocar distorções na

concorrência, de modo que a força econômica do consumidor seja alcançada sem que se onere a força econômica do contribuinte empreendedor (DERZI, 2004, p. 346). Mas pelo exposto anteriormente, a existência de um sistema tributário efetivamente neutro é frequentemente colocada em dúvida. Sustenta-se que ação típica do Estado de instituir um tributo por si só é capaz de provocar reação do administrado e que o incremento da tributação indutora revelam a intervenção estatal no campo econômico, comprometendo seu nível de neutralidade; onde houver mais de uma haverá menos da outra, necessariamente (ZILVETI, 2005, p. 26).

Resta indagar como as ideias de indução e de neutralidade podem se conformar já que ambas informam o mesmo texto constitucional quando a própria neutralidade poderia ser assegurada via edição de uma regra indutora! E mais, como será a coexistência ou nível de incidência destas ideias na forma de fixação do valor aduaneiro, constante do aspecto material da imposição?

Sob este aspecto, se a ideia de neutralidade for identificada com a ausência total de interferência da tributação no livre mercado será ela de difícil conformação com o texto constitucional atual que ostenta, como visto, muitas normas permissivas de imposições de cunho extrafiscal e indutor (BRAZUNA, 2009, p. 142). Logo, a teoria não se demonstraria posto que negada pelo fenômeno. Para solucionar esta antinomia, Fritz Neumark (1974 apud BRAZUNA, 2009, p. 142) sustenta que há distinção entre uma neutralidade liberal e utópica (e, portanto, inexistente) e outra neutralidade perante o fenômeno concorrencial; esta se poderia verificar quando a tributação não interferisse num mercado em que já está vigente uma concorrência próxima ou tendente a perfeita (em que nenhum ente ou oligopólio pode influenciar sozinho o mercado) e quando guardasse coerência com as políticas públicas sociais e econômicas do Estado. De outro lado, a neutralidade fiscal ante o mercado também estaria assegurada se a tributação fosse manuseada para incrementar a concorrência quando ela se apresentasse *imperfeita* (distorcida ou prejudicada) e comprometesse as políticas econômico/sociais. Desse modo, se a neutralidade tributária for entendida como ausência de efeitos contrários à livre concorrência será ela coerente com as ferramentas indutoras e extrafiscais presentes na CF/1988 (BRAZUNA, 2009, p. 143). E mesmo que tal condição do mercado (livre de distorções) fosse assegurada via norma tributária indutora, a neutralidade seria, pois verificável.

A antinomia entre neutralidade e indução seria, portanto, apenas aparente, uma vez que

Assim considerada, a neutralidade pode ser vista tanto como um estado ideal a ser alcançado, como, mais especificamente, um dever de atuar para atingir esse fim. Trata-se, portanto, de um dever dirigido ao Estado, no sentido de que nem a imposição, nem a exoneração tributária causem desequilíbrios na concorrência, pois a tributação não deve influenciar competitividade.

A neutralidade tributária, desse modo, pode ser entendida, em primeiro plano, como um dever negativo, ou de omissão ao Estado, de não interferir na concorrência por meio da tributação, e, em segundo plano, como um dever positivo ou de ação, de prevenir ou restaurar, quando for o caso, a igualdade de condições na concorrência, quando esta se encontre ameaçada por ações de particulares ou outros fatores relevantes, sempre objetivando a preservação da igualdade de condições competitivas no mercado (LIMA, 2005, p.73).

A neutralidade, portanto, é relativa aos outros valores insertos na CF/1988, devendo ser buscada não como um fim em si mesma mas para concretizar o princípio da isonomia ao se garantir a igualdade de oportunidades para todos dentro da ordem econômica (BRAZUNA, 2009, 144) e dar suporte e concretude às políticas públicas voltadas à realização dos fins maiores do Estado Democrático de Direito.

2.7 O PRINCÍPIO DA NEUTRALIDADE NO AVA

O AVA menciona expressamente o Princípio da Neutralidade em seu texto (especificamente no preâmbulo¹⁵) ao determinar que metodologia da valoração

¹⁵ Os Membros:

Tendo em conta as negociações comerciais multilaterais;

Desejosos de realizar os objectivos do GATT de 1994 e de alcançar vantagens adicionais para o comércio internacional dos países em vias de desenvolvimento;

Reconhecendo a importância das disposições do artigo VII do GATT de 1994 e desejando elaborar regras para a sua aplicação com o objectivo de conseguir a este respeito uma maior uniformidade e segurança;

Reconhecendo a necessidade de um sistema equitativo, uniforme e neutro de determinação do valor aduaneiro das mercadorias que exclua a utilização de valores aduaneiros arbitrários ou fictícios;

Reconhecendo que a base para a determinação do valor aduaneiro das mercadorias deve ser, tanto quanto possível, o valor transaccional das mercadorias a avaliar;

Reconhecendo que o valor aduaneiro deve basear-se em critérios simples e equitativos compatíveis com a prática comercial e que os processos de determinação do valor devem ser de aplicação geral, sem distinção entre fontes de abastecimento;

aduaneira deve ser neutra e ser vedada a sua utilização para o fornecimento de proteção a um determinado setor da economia (majorando a base de cálculo sobre a qual incidirá o tributo) e assim influir na competitividade da mercadoria estrangeira tornando-a excessivamente cara em relação à mercadoria similar nacional.

O preâmbulo de um tratado internacional apresenta não só os entes que dele participam mas também explicita os pressupostos do ato convencional, seus motivos e circunstâncias. Deduz-se que o preâmbulo, portanto, não compõe o compromisso pactuado. Mas ele pode fornecer apoio à sua interpretação (REZEK, 2000, p. 44). E é no preâmbulo do AVA, assim como em outros tratados internacionais, que se inserem os princípios norteadores de seus 24 artigos.

Não se pode deixar de ter em mente que o AVA é um dos acordos celebrados no âmbito da OMC e GATT. Há outros: o Acordo sobre a Implementação do Artigo VI do GATT (Acordo Antidumping), o Acordo sobre a Implementação do Artigo XIX do GATT (Acordo sobre Salvaguardas), o Acordo sobre a Implementação do Artigo VI do GATT (Acordo Antidumping), o Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias, etc. Todos os referidos diplomas partem do pressuposto de que o comércio internacional é uma força promotora da economia global e têm como objetivo facilitá-lo e atingir o livre comércio. Esta finalidade não será atingida, nem punidas as práticas desleais de comércio ou protegidas as leis, se o citados acordos forem aplicados de forma superposta como meios protecionistas. E há razoável possibilidade de que isto ocorra porque os direitos *antidumping*, as medidas compensatórias ou de salvaguardas podem incidir sobre o valor aduaneiro (sejam via alíquotas específicas ou *ad valorem*). Eventual demora ou falha nestas medidas não autorizam a Aduana a desviar a finalidade do AVA e, de alguma forma, atingir os mesmos efeitos esperados pela eficácia daquelas normas (ROCHA, 2000, p. 33-35).

A neutralidade do AVA determina que não deve a Aduana fazer uso dos métodos valorativos para rejeitar o preço declarado pelo importador e elevá-lo injustificadamente e, assim, torna-lo mais caro pelo aumento da base imponible, consequenciando a perda de competitividade no mercado, numa notória interferência estatal. O valor da mercadoria é o efetivamente negociado entre as

partes logo, só poderá ser aumentado se o importador declará-lo abaixo do que pagou, subfaturando-o. Para se chegar ao preço real é que se presta a metodologia AVA e não para se promover uma proteção suplementar à economia para a qual existem as ferramentas próprias que são as medidas de salvaguardas, compensatórias ou *aintidumping*.

Assim, segundo o princípio da neutralidade

[...] o procedimento para valoração aduaneira deve ser conduzido de maneira totalmente imparcial, de modo a prevenir a utilização de valores arbitrários e fictícios como base de cálculo dos tributos incidentes na importação. A sua aplicação atua como ferramenta para desencorajar, senão impedir, que Países-Membros da OMC adotem medidas supostamente voltadas para o controle da valoração aduaneira, mas que, em última análise, visem outros objetivos, como, por exemplo, favorecer produtos manufaturados localmente em detrimento dos importados. (TREVISAN NETO, 2010, p. 86).

Neste sentido lembra Antenori Trevisan Neto (2010, p. 85):

Vale notar que todos os princípios do AVA estão em linha com os princípios consagrados no direito internacional, dentre os quais o da *não discriminação*, como é o caso dos princípios da uniformidade, da neutralidade e da equidade, que estão diretamente relacionados entre si. Tais princípios privilegiam claramente a busca por um sistema de valoração aduaneira que possa ser utilizado mundialmente, de maneira simples, equitativa e que não se traduza em um obstáculo ao comércio internacional.

Ademais, os referidos princípios do AVA estão em total consonância com os princípios constitucionais brasileiros, assim como com os princípios que regem os tratados internacionais assinados pelo Brasil, como é o caso do princípio da igualdade, o da segurança jurídica (traduzida na regra *pacta sunt servanda*) e o da boa-fé, que devem prevalecer nas relações entre partes que atuam diretamente com o comércio exterior, e.g., importadores, exportadores e o Fisco.

A metodologia valorativa deve ser aplicada de forma neutra, como pode ela ser manipulada pela Aduana para surtir os mesmos efeitos de medidas de salvaguardas, compensatórias ou *antidumping* e, assim, influenciar a concorrência?

A resposta está na própria legislação brasileira, notadamente a tributária. Ora, todos os impostos incidentes sobre as importações tomam por base o valor aduaneiro, inclusive as contribuições, força do art. 149, § 2º, inciso III, alínea “a”, da CF/1988. Da mesma forma, o tomam por base as regras matrizes de incidência do II, do IPI, do PIS-Importação e da COFINS-Importação e do ICMS, que

incidem uns sobre os outros. Além disso, o interesse fazendário é indisponível e a atuação da Aduana é plenamente vinculada à lei, vale dizer, nunca poderá, uma vez verificado o fato jurídico tributário, deixar de proceder a exação ou de aplicar as multas, quando for o caso. O Art. 70 da lei nº 10.833/2003, como se sabe, estabelece multa de 100% (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 (na forma da MP nº 2.158-35/2001).

Duas hipóteses são possíveis. Na primeira, a Aduana, em regular procedimento de valoração, flagra um importador declarando o preço de sua mercadoria pela metade daquele que realmente praticou. Se não o tivesse flagrado, a mercadoria teria condições de concorrer com indevida vantagem no mercado por ter agregado em seu custo apenas 50% da tributação devida. Nesta situação, a Aduana recompõe a base de cálculo, cobra a diferença dos tributos (de todos eles) e ainda pune o importador com pesada multa. Agindo assim a Aduana favorece a concorrência leal e cumpre a obrigação de neutralidade imposta pelo AVA.

Numa segunda hipótese, a Aduana desconsidera o valor real declarado pelo importador, arbitrando-o em 50% acima. Então, agindo de forma igual à primeira hipótese, faz o lançamento cobrando o imposto supostamente não recolhido acrescido de multa de 100%. Ao agir assim, a Aduana estará retirando deste importador toda a possibilidade de concorrer em condições de igualdade com a manufatura local ou até com outros importadores que não passaram pelo mesmo processo. Trata-se, pois, de notória e indevida interferência nas condições de concorrência que a CF/1988 visa proteger.

Cabe mencionar ainda a tradição brasileira de inflar a base de cálculo dos tributos no lugar de aumentar visivelmente a alíquota. É o caso da *incidência por dentro do ICMS* quando a alíquota é mantida inalterável mas se soma à sua base de cálculo o valor resultante de outras rubricas. É o caso também das PIS-Importação e da COFINS-Importação na qual a Lei nº 10.865/2004, que as instituiu, determinava que antes de sua incidência a base de cálculo deve ser recomposta somando-se ao valor aduaneiro o valor do ICMS e das próprias PIS-Importação e da COFINS-Importação sobre ele incidentes¹⁶!

¹⁶ A Lei nº 10.865/2004 foi derogada pela Lei nº 12.865/2013 no que se refere à base de cálculo das contribuições, excluindo-se dela o valor das PIS e Cofins - Importação e o valor do ICMS.

Ora, poderia a lei simplesmente aumentar as alíquotas em tais casos. De qualquer maneira, isto revela uma tendência do Poder Público de incrementar o valor aduaneiro, com fins extrafiscais ou não.

O princípio da neutralidade tributária guarda estreita identidade com o princípio da neutralidade preconizado pelo AVA: ambos determinam à autoridade um dever de assegurar um mercado livre de interferências que o afastem de uma condição tendente à concorrência perfeita como modo de concretizar o princípio da isonomia; ambos determinam à autoridade que se abstenha de distorcer um mercado onde a concorrência está assegurada e a agir quando ela está ameaçada.

Qual seria o impedimento de se utilizar da metodologia do AVA como meio protecionista se o resultado é o mesmo obtido via *antidumping*, direitos compensatórios ou salvaguardas? Ocorre que estas medidas são precedidas do devido processo, informado pela ampla defesa e contraditório, instaurado no Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comercio Exterior que respeita a ampla participação dos interessados: o exportador, as autoridades do país estrangeiro, o importador e outros intervenientes. Só ao final é que as medidas são aplicadas, e por prazo determinado, como ocorreu via Resolução CAMEX nº 87/2012, a qual aplicou direito antidumping definitivo, por um prazo de até 05 (cinco) anos, às importações brasileiras de talheres integralmente fabricados em aço inoxidável, originárias da República Popular da China. Este processo foi iniciado por requerimento da Tramontina e culminou com a aplicação de uma alíquota específica de US\$ 19,70 por quilo de produto importado da China (talher inox classificados nas NCMs 8211.10.00, 8211.91.00, 8215.20.00 e 8215.99.10).

A referida resolução assim dispõe:

[...] 10. Da conclusão final

Consoante a análise precedente, ficou determinada a existência de dumping nas exportações do produto em questão da China para o Brasil, e de dano à indústria doméstica decorrente de tal prática. Assim, propõe-se a aplicação de medida antidumping definitiva, por um período de até 5 anos, na forma de alíquota específica, fixada em US\$ 19,70/kg (dezenove dólares estadunidenses e setenta centavos por quilograma).

Tal proceder usado pelo Governo em muito difere de outro que pudesse usar do AVA para o mesmo fim: tornar o produto mais caro e proteger a economia doméstica. No arbitramento do valor aduaneiro apenas o importador sofre

as consequências, só ele é ouvido, e as bases sobre as quais a metodologia do arbitramento se assentam contrariam os dispositivos do AVA, um tratado em vigor. Em última análise, trata-se de se cumprir ou não o compromisso internacional, de usar ilegitimamente do AVA com fins protecionistas ou legitimamente dos outros acordos. Logo, o caminho típico, leal e internacionalmente pactuado para se proteger setores da economia alvo de *dumping* ou pouco viáveis é através de uma correta e isonômica fixação da alíquota incidente do imposto de importação, que pode ser fixada para produzir efeitos extrafiscais, no lugar de forçar um aumento arbitrário da base de cálculo ou ainda da adoção das medidas para se combater o *dumping* ou outras formas desleais de comércio por meio de mecanismos legais próprios: a legislação *antidumping*, direitos compensatórios, entre outros.

CAPÍTULO III

METODOLOGIAS CONFLITANTES: AVA E ARBITRAMENTO

A administração Aduaneira no Brasil é exercida, principalmente, pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, subordinada ao Ministério da Fazenda.

Ela administra a arrecadação de todos os impostos de competência da União e detém inúmeras ferramentas legais para fazê-lo. O Sistema Integrado de Comércio Exterior – SISCOMEX, as normas contábeis, o AVA e a MP nº 2.158-35/2001 são algumas delas.

Não importa em qual ferramenta se apoie, em sua prerrogativa de realizar o lançamento de ofício, a Aduana jamais prescinde de estabelecer, no critério quantitativo da norma individual e concreta do lançamento, a base de cálculo sobre a qual fara incidir as alíquotas dos tributos elididos e as respectivas multas de ofício ou agravadas, por força da obrigatória motivação dos atos administrativos.

Esta base de cálculo, no que se refere aos tributos devidos por motivos de importação de uma mercadoria, pode ser por ela determinada por ao menos duas metodologias: o arbitramento e a valoração aduaneira segundo o AVA.

3.1 CONFLITO NO ÂMBITO DA ADUANA: O ARBITRAMENTO COMO ALTERNATIVA AO AVA

Uma das ferramentas legais frequentemente utilizadas pela Aduana brasileira é o mencionado arbitramento fiscal.

Conceituado por Maria Rita Ferragut (2001, p.137), arbitramento

é tanto procedimento, no sentido de sucessão ordenada de atos, visando obter-se um resultado final, como o próprio ato de conclusão desse procedimento. Sua natureza, segundo dispõe o artigo 136, inciso VII, do Código Civil, é processual probatória (meio da prova indireta).

Segundo Maria Rita Ferragut (*idem*), três seriam as acepções do vocábulo arbitramento nas normas fiscais: a) "ato administrativo de apuração de base de cálculo concretizado por meio de métodos indiciários" - quando a administração apura a grandeza representativa da base de cálculo de forma indireta; b) "definição legal de base de cálculo substitutiva" - quando é lícito a utilização de

base de cálculo taxativamente prevista em virtude de inexistência dos documentos fiscais; e c) "ato administrativo decorrente da impossibilidade de adoção da base de cálculo substitutiva" - nesta hipótese a lei prevê outras riquezas mensuráveis como alternativas para o agente fiscal como, por exemplo, no valor do capital ou um valor da folha de pagamento.

No presente estudo adota-se a primeira acepção, porque o lançamento de ofício via arbitramento encontra amplo amparo nas normas tributárias brasileiras. A Lei nº 8.846/1994, além de veicular presunções, prevê hipótese a de arbitramento:

Art. 6º Verificada por indícios a omissão da receita, a autoridade tributária poderá, para efeito de determinação da base cálculo sujeita à incidência dos impostos federais e contribuições sociais, arbitrar a receita do contribuinte, tomando por base as receitas, apuradas em procedimento fiscal, correspondentes ao movimento diário das vendas, da prestação de serviços e de quaisquer outras operações.

No próprio CTN, em pelo menos dois momentos, prevê-se possibilidade do lançamento por arbitramento, nos arts. 44 e 148. No primeiro caso, o art. 44 prescreve que a "base de cálculo do imposto e o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.". Considerando o valor de mercadoria importada, porém, é mais adequado pensar no artigo 148 do CTN uma vez que guarda semelhança com a materialidade do imposto sobre a importação no que concerne ao elemento *preço de bens*. Assim, o tributo que tiver por base de cálculo o valor ou preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, é lícito ao Fisco proceder ao arbitramento desses valores ou preços, caso fique demonstrado em processo regular a omissão do sujeito passivo ou que não mereçam fé as declarações o documentos por ele prestados. Mas isto em relação a mercadorias em circulação no território nacional, portanto, já nacionalizadas e incorporadas à economia.

O arbitramento é meio defendido por Américo Masset Lacombe (1998, p. 296) ao afirmar que:

[...] a boa-fé deve ser sempre presumida como princípio geral. No entanto, a Administração poderá ter razões para não aceitar as declarações do sujeito passivo, ou terceiro legalmente obrigado. Sempre que Isto ocorrer [...] poderá arbitrar o valor da base de cálculo, do tributo, mediante processo regular.

O arbitramento encontra respaldo e pode subsidiar validamente lançamentos fiscais em diversas situações em que a autoridade lançadora se vê em dificuldades para vislumbrar, por falta de elementos, o exato montante sobre os quais a alíquota do tributo deve ser incidida. No que se refere aos impostos incidentes sobre as importações (II, IPI, PIS/COFINS-Importação e ICMS), a Medida Provisória nº 2.158-35/2001 inovou no ordenamento e estabeleceu um caminho alternativo, via arbitramento, para se chegar ao valor aduaneiro sem que se utilize, necessariamente, um dos métodos do AVA, dispensando-o completamente.

O texto normativo em questão tem o seguinte teor:

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 sequencial:

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.

Texto similar foi reproduzido no arts. 84 e 85 do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759/2009). E também a Lei nº 10.833/2003 veiculou não só o arbitramento de valor de mercadoria importada mas também uma sanção para o caso de subfaturamento:

Art. 70. O descumprimento pelo importador, exportador ou adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem, da obrigação de manter, em boa guarda e ordem, os documentos relativos às transações que realizarem, pelo prazo decadencial estabelecido na legislação tributária a que estão submetidos, ou da obrigação de os apresentar à fiscalização aduaneira quando exigidos, implicará:

I - se relativo aos documentos comprobatórios da transação comercial ou os respectivos registros contábeis:

a) a apuração do valor aduaneiro com base em método substitutivo ao valor de transação, caso exista dúvida quanto ao valor aduaneiro declarado; e

b) o não-reconhecimento de tratamento mais benéfico de natureza tarifária, tributária ou aduaneira eventualmente concedido, com efeito retroativos à data do fato gerador, caso não sejam apresentadas provas do regular cumprimento das condições previstas na legislação específica para obtê-lo;

II - se relativo aos documentos obrigatórios de instrução das declarações aduaneiras:

a) o arbitramento do preço da mercadoria para fins de determinação da base de cálculo, conforme os critérios definidos no art. 88 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, se existir dúvida quanto ao preço efetivamente praticado; e

b) a aplicação cumulativa das multas de:

1. 5% (cinco por cento) do valor aduaneiro das mercadorias importadas; e

2. 100% (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 adentrar ao mérito da validade das normas mencionadas ou transcritas frente ao art. 98 do CTN, percebe-se ora uma redundância ora uma violação ao acordo internacional.

O texto da MP é redundante na hipótese do inciso “I”, uma vez que considerar o “preço de exportação para o País, de mercadoria idêntica ou similar” é o mesmo que simplesmente aplicar os Métodos Segundo e Terceiro do AVA. O mesmo pode ser dito acerca do inciso “II”, alínea “b”, que faz remissão expressa ao Método Sexto do AVA.

Por outro lado, a MP contraria o AVA o previsto no inciso “II” como um todo, uma vez que na sua sistemática exige-se um valor paradigma advindo de uma operação real de importação envolvendo os mesmos países importador e exportador.

Um segundo olhar revela ainda outra peculiaridade: embora o autor da norma pudesse pretender dotar a Aduana de um instrumento mais eficiente acabou por criar lhe maior embaraço, vale dizer, mais requisitos de aplicabilidade. Assim o é porque são requisitos de aplicação desta metodologia a presença de

fraude, sonegação ou conluio, e que, por decorrência de tais condutas ilícitas, não seja possível para a autoridade a apuração do preço efetivamente praticado na importação. Além disso, o ônus de provar as condutas ilícitas e o seu nexos com o prejuízo para a atividade apuração do preço cabe à Aduana.

Mais simples seria a utilização de métodos de valoração substitutivos previstos no AVA. Os métodos quinto e sexto são sempre possíveis e não exigem prova da presença de fraude, sonegação ou conluio. Mas em que pesem os vícios de base e maiores dificuldades que o arbitramento ostenta, é fato que a Aduana o tem aplicado, como se verá no estudo de caso, e não se pode dizer que seja sem base legal. Cada lançamento é uma norma individual e concreta, confeccionada ora com o critério estabelecido pelo AVA ora com o critério estabelecido pela citada MP. Há dois critérios, portanto, sendo que este último inexistente internacionalmente.

3.2 ESTUDO DE CASO - PAF Nº 10950-007.360/2008-12

Conforme visto no item “1.2”, quando foram expostas as regras-matrizes do II, do IPI, ICMS e das contribuições PIS/PASEP-Importação e COFINS-Importação, ficou demonstrado que os mencionados tributos têm como característica comum, no critério quantitativo, *base de cálculo*, a presença do valor aduaneiro, e também, no critério temporal, o despacho aduaneiro de importação.

Por este motivo, qualquer alteração do valor aduaneiro implicará, a um só tempo, uma drástica mudança no conseqüente da norma individual e concreta que estabelece a relação jurídica, elevando-se o valor do crédito tributário.

Foi o que ocorreu durante o ano de 2004, quando determinada empresa importadora (referida nos autos do Processo Administrativo Fiscal – PAF – nº 10950-007.360/2008-12, cujo acórdão e voto condutor constam do Anexo “A”) importou, via registro de diversas Declarações de Importação (DI's), milhares de mídias virgens graváveis (*Compact Disc – Recorder* ou CD-R) ao preço efetivamente praticado de US\$ 0,05 a 0,07, conforme a negociação realizada entre ela e o fornecedor chinês.

Muito depois de desembaraçadas e vendidas as cargas, mas dentro do prazo decadencial de 5 anos, a Aduana resolveu investigar os preços declarados das mídias em regular processo de revisão aduaneira, dentro do qual instaurou um

processo de valoração aduaneira inicialmente fundado no AVA. Depois distanciou-se dele e procedeu a valoração via arbitramento previsto pela MP nº 2.158-35/2001. Fez isso primeiramente desclassificando o primeiro método de valoração, depois descartando, sem fundamentar, um a um os métodos de valoração subsequentes, e sem demonstrar fraude ou impossibilidade de se valorar segundo as regras do AVA, procedeu o arbitramento.

A investigação da Aduana foi motivada sobre vários importadores por causa de comunicação da PHILIPS INTELLECTUAL PROPERTY & STANDARDS, segundo a qual estaria ocorrendo subfaturamento em massa nos preços de CD virgens posto que, segundo cálculos dela própria, nunca seria possível a sua fabricação de um CD a preços inferiores a US\$ 0,17. Mas os preços praticados pelos importadores eram às vezes um terço do indicado, o que provocaria distorções na concorrência e a estariam marginalizando no mercado.

A Aduana, arbitrando, aplicou método de valoração não previsto no AVA - GATT: cotou os preços médios da matéria prima da mercadoria, considerou um percentual a título de direitos da PHILIPS e ainda uma margem de lucro. Somou tais rubricas, que atingiram US\$ 0,15, e o denominou “valor aduaneiro”. Ato seguido lançou, via auto de infração, cobrança de todos os impostos não recolhidos (II, IPI, PIS/COFINS-Importação), acrescidos de multa de 100% sobre a diferença de imposto entre o valor declarado e o arbitrado e, ainda, a multa agravada de 150%. O auto de infração atingiu o valor de quase oito milhões e meio de reais!

A empresa autuada impugnou o lançamento e saiu vitoriosa na primeira instancia administrativa porque teria demonstrado ser parte ilegítima e infração, pela Aduana, às regras determinadas pelo AVA. Por isto a multa foi anulada. A Fazenda apresentou recurso para o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, mas a decisão da primeira instância foi mantida.

O acordo número 3201-000.799 – da 2ª Câmara da 1ª Turma do CARF foi lavrado nos termos do Anexo “A”.

O caso em análise é bastante esclarecedor de algumas questões pertinentes ao presente estudo. A primeira delas é que resta demonstrado que a Aduana tem se valido efetivamente do processo de arbitramento (veiculado pela MP) em substituição ao regular processo de valoração aduaneira (do AVA). Note-se que, apesar de ter sido anulado o auto, a relatoria não questionou a validade do arbitramento em si (até porque não detém competência para apreciar ilegalidade ou

inconstitucionalidade de lei, exclusiva do Judiciário). Ela apenas anotou que a Aduana não demonstrou os requisitos especiais de aplicabilidade de tal metodologia; anotou ainda que o AVA também não foi observado e que a mera presença de preço considerado abaixo do normal não era motivo suficiente para se dispensar o Método Primeiro do AVA. Logo, se não se respeitou nem o AVA nem a MP, a valoração feita era imprestável a qualquer conclusão acerca do subfaturamento.

Outra conclusão que se extrai do caso é que a consequência normal do fim de um processo de valoração via arbitramento é um lançamento extremamente vultoso, capaz de retirar do autuado qualquer condição de concorrer no mercado em condições de igualdade. Como visto, o auto chegou a oito milhões e meio de reais. Este valor resultou do somatório das multas agravadas de 150% mais a de 100% sobre o imposto incidente sobre a diferença entre o valor aduaneiro declarado e o arbitrado, mais a diferença dos impostos não recolhidos. Ora, a base de cálculo foi recomposta pela Aduana: o valor aduaneiro declarado era de US\$ 0,05 e foi arbitrado em US\$ 0,15. Ou seja, o valor aduaneiro foi aumentado em 3 vezes pela Aduana! Os impostos, assim, triplicaram. E sobre tais impostos, já triplicados, incidiu uma multa de 100% (sextuplicou-se o ônus). Some-se a isso ainda outra multa – a agravada – de 150%. Significa dizer que o lançamento impôs um ônus sobre a carga equivalente a mais de dez vezes o peso dos tributos normalmente esperados!

Se o importador não tivesse sido vitorioso no PAF, se veria obrigado a repassar tamanho custo para sua mercadoria, o que inevitavelmente o colocaria em desvantagem concorrencial. Cada um dos CD's que pretendesse vender custaria muito mais do que os US\$ 0,15 que a Philips alegava ser o mínimo aceitável. A Philips é quem seria a real beneficiada pois, se tal fiscalização se alastrasse a todos os importadores¹⁷, seus concorrentes teriam os custos em muito majorados. E isto mesmo que não fossem autuados; bastaria que declarassem os preços em US\$ 0,15 (mesmo tendo pago US\$ 0,05, numa hipótese também ilícita de superfaturamento) para que a Philips recuperasse sua competitividade sem aprimorar seus próprios processos produtivos. De qualquer maneira, ao final, o custo majorado seria suportado pelo consumidor que acabaria diminuindo seu interesse na

¹⁷ A hipótese de universalização da fiscalização de todos os importadores de determinado produto é factível porque o SISCOMEX permite rastrear quaisquer mercadorias pelos códigos TEC/NCM ou pelo CNPJ do importador. Para tanto, bastaria que a Coordenadoria-Geral de Administração Aduaneira – COANA – assim o determinasse.

aquisição do produto a preços mais altos. A interferência no mercado fica, assim, visível, reduzindo-se a oferta e a demanda bem como agentes econômicos e consumidores marginais. Aqui, a administração não foi neutra e falhou na determinação constitucional de não interferir nas condições dos concorrentes.

A análise demonstra que os lançamentos efetuados pela Aduana com base no arbitramento podem ser contestados, desde a fase administrativa, tanto considerando o teor da MP que o institui quando o teor do AVA. É, portanto, mais vulnerável à nulidades. Foi o que ocorreu no caso em que os próprios pressupostos de aplicabilidade do arbitramento foram questionados e se o arbitramento foi declarado nulo porque ausentes os seus pressupostos e a valoração, segundo o AVA, não foi realizada (porque substituída pela arbitramento), concluiu-se pela insubsistência da conclusão acerca do subfaturamento alegado.

Resulta, portanto, que não se pode saber se o subfaturamento efetivamente ocorreu porque a metodologia correta sequer foi aplicada. Logo, na hipótese de que o importador estivesse realmente subfaturando o seus preços, teria ele concorrido em condições de vantagem ante outros agentes econômicos. Isto é, se a fiscalização foi ineficaz e a multa não o alcançou, seus preços foram fixados de forma desleal via evasão fiscal proporcionando-lhe vantagem competitiva relevante. Neste caso falha a Aduana também em sua determinação constitucional de induzir o mercado à uma condição o mais próximo possível da concorrência perfeita, isto é, livre de práticas desleais e distorcidas.

O caso revela uma outra fragilidade: se a própria Administração declarou o lançamento insubsistente pelo questionamento da correta aplicação do arbitramento, no Judiciário o campo de contestação dele se amplia para questionamentos de ilegalidade e inconstitucionalidade da própria MP e da Lei nº 10.833/2003, que veiculam hipóteses de arbitramento. Ou seja, se a multa sobreviver às três instancias administrativas terá que passar pela via judicial na qual sempre se poderá alegar o descumprimento do acordo internacional que representa o AVA, principalmente se for considerado que o art. 98 do CTN determina a observância dos tratados internacionais pela legislação tributária. Neste quesito falha também a Administração que deve ser eficiente.

Revela, também, que o Brasil adota uma postura ambígua no que se refere ao valor aduaneiro. No plano internacional é membro da OMC e signatário do AVA e, por isso (e por outros motivos também) é visto como alinhado ao comércio

internacional e como uma plena economia de mercado; está, assim, respeitando a norma geral e abstrata que o AVA é para todos os signatários. Mas dentro de suas fronteiras, caso a caso o Brasil adota uma metodologia exclusiva e não prevista no âmbito internacional e acaba por negar o próprio AVA no momento de editar a norma individual e concreta, o lançamento, verdadeira fonte do direito. Assim, além de restar menos eficaz o AVA, a referida norma de direito, por não encontrar respaldo no critério eleito pelo ordenamento, é inválida, sendo passível de ser contestado por outra norma revisora além de ser questionado na OMC.

Os lançamentos de ofício feitos pela Aduana, fundados em procedimentos de valoração ou não, representam uma parte minoritária do volume de importações brasileiras. Isto é presumível, até evidente, porque o Governo publica constantemente dados da balança comercial nos quais se vêem enormes volumes de bens importados ao passo que a Aduana divulga que fiscaliza efetivamente uma amostra de todo esse volume (abaixo de 30%). Logo, como os valores aduaneiros declarados pelos importadores são verificados neste universo abaixo de 30%, resulta que no outro universo de 70% do volume das importações o valor aduaneiro declarado é aceito sem contestação pela Aduana. Assim, o Brasil mais observa do que descumprir o AVA. No âmbito da Aduana o descumprimento fica restrito às hipóteses de lançamento.

3.3 CONFLITO NO ÂMBITO DO DECEX: O LICENCIAMENTO DAS IMPORTAÇÕES

No Brasil qualquer importação, um verdadeiro processo, é dividido em três fases: administrativa, fiscal e cambial. Na administrativa se cumprem os procedimentos necessários para ser autorizada a importação, que variam de acordo com o tipo de operação e mercadoria. A fiscal, que compreende o despacho aduaneiro, se finda com os pagamentos dos tributos e retirada física da mercadoria da Aduana. E a cambial, na qual o importador faz a transferência de moeda estrangeira para pagar seu fornecedor por meio de um banco autorizado a operar câmbio.

Se à Aduana cabe instaurar e conduzir o processo de valoração aduaneira com o fim de fixar a base de cálculo e o lançamento, quando for o caso, antes dela, porém, cabe ao Departamento de Operações de Comércio Exterior – DECEX – vinculado ao Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comercio Exterior

Porém, cogitar da conveniência da importação de uma mercadoria e toma o seu preço como um dos critérios de decisão quando da emissão da Licença de Importação (LI). Trata-se do efetivo exercício do poder de polícia do Estado, referido nos arts. 145, II, da CF/1988 e 77 e 78, do CTN.

Há mercadorias cuja importação é proibida, limitada por cotas, precedida de atendimento a cautelas extras, ou sujeita a medidas de salvaguardas ou *antidumping*. Por isso o DECEX as classifica (sempre vinculadas aos códigos TEC e NCM, respectivamente Tarifa Externa Comum e Nomenclatura Comum do Mercosul) em três modalidades de licenciamento, quais sejam, a dispensa de licenciamento, o licenciamento automático e o não automático, em grau crescente de exigência e dificuldade. Boa parte das mercadorias está dispensada do licenciamento, posto que indiferente a sua importação ou não. Outras, contudo, reclamam maior atenção do DECEX e só obtém uma licença na modalidade não automática após ouvidos inclusive outros órgãos anuentes (como outros ministérios do governo ou seus órgãos). Mas em que pese ser isto o que está disposto nos regulamentos, de fato todas as mercadorias estão sujeitas a licenciamento, e mesmo aquelas dispensadas dele recebem uma LI, que no SISCOMEX é representada por um código numérico que depois, já na Aduana, será incorporado na Declaração de Importação (DI). Ambas, LI e DI, são documentos eletrônicos.

A primeira fase de uma importação, de licenciamento, ocorre antes da atuação da Aduana (e da valoração aduaneira, portanto) realizando o DECEX uma análise de preço para fins de defesa da economia nacional pois poderia subsidiar medidas de salvaguardas ou *antidumping*. Esta deveria ser a razão pela qual o DECEX também tem a prerrogativa de acompanhar preços.

A Portaria SECEX nº 23/2011, assim dispõe sobre o controle de preços:

Art. 30. O DECEX efetuará o acompanhamento dos preços praticados nas importações, utilizando-se, para tal, de diferentes meios para fins de aferição do nível praticado, entre eles, cotações de bolsas internacionais de mercadorias; publicações especializadas; listas de preços de fabricante estrangeiros consularizadas no país de origem da mercadoria; contratos de bens de capital fabricados sob encomenda; estatísticas oficiais nacionais e estrangeiras e quaisquer outras informações porventura necessárias, com tradução juramentada e devidamente consularizadas.

Parágrafo único. O DECEX poderá, a qualquer época, solicitar ao importador informações ou documentação pertinente a qualquer aspecto comercial da operação.

O acompanhamento de preços com fins de negativa de licenciamento de importação, contudo, não é mera hipótese. Ocorre efetivamente e tem defensores. Vera Lúcia Feil Ponciano (2008) relata que é frequente a propositura de ações na Justiça Federal em que se pleiteiam a declaração de nulidade e ilegalidade de ato do DECEX - Departamento de Operações e Comércio Exterior, por não acatar o preço declarado no pedido de licença de importação de mercadoria sujeita a licenciamento não automático, ou quando pede documentação que o justifique, posto que muitas das mercadorias são importadas da China com valor de transação abaixo das médias praticadas no mercado internacional. As empresas importadoras sustentam que DECEX não pode estabelecer “preços mínimos” como condição para o deferimento da licença de importação e que ele não poderia negar o deferimento sem a prévia abertura de processo administrativo pelo DECOM - Departamento de Operações Comerciais e Portaria Interministerial para aplicação dos direitos *antidumping*, nos termos da Lei nº 9.019/1995.

A referida autora, que é juíza federal, não concorda com os argumentos dos importadores pois entende que, dentre as atribuições do DECEX, a consistente em controlar os preços para fins de licenciamento de importação está respaldada no Acordo sobre Procedimentos para Licenciamento de Importação que não conflita com o Decreto nº 6.209/2007 e a Portaria SECEX nº 36/2007, e estaria no mesmo nível hierárquico da lei ordinária, segundo jurisprudência do STF.

Desse modo, Vera Lúcia Feil Ponciano (2008) argumenta que

O DECEX tem competência para controlar os preços no licenciamento não automático, e não o DECOM ou a Secretaria da Receita Federal do Brasil. Os três órgãos têm atribuições no tocante ao controle de preços sobre as importações, mas o primeiro atua em relação ao licenciamento de importação; o segundo é responsável pela aplicação de medidas *antidumping*; e o terceiro pelo procedimento de valoração aduaneira, áreas de atuação que não se confundem e não se excluem.

[...]

O indeferimento da licença de importação com base na artificialidade do preço não resulta proibição de importação do produto, mas tão-somente, observando a utilização do sistema "licença não automática", obriga-se que o importador comprove e justifique o preço negociado do produto. Tal medida tem por objetivo controlar a entrada de produtos que possam repercutir sobre a economia nacional, causando prejuízos devido à artificialidade dos preços. Assim, não se trata de "pauta de preços mínimos" ou "preços fictícios", uma vez que o procedimento segue parâmetros internos do SISCOMEX, utilizados para que o importador justifique o porquê de sua operação estar dissonante dos valores praticados no mercado internacional e encaminhe ao DECEX elementos de convicção acerca da regularidade dos aspectos comerciais da importação.

Posição oposta sustenta outra desembargadora federal, a Dra. Marli Ferreira, do TRF3, na AMS 7152 SP 2001.61.00.007152-8 (cujo acórdão consta do ANEXO B), que enfrentou questão acerca da obrigatoriedade de empresas importadoras de se submeterem à obtenção prévia de Licença de Importação e observância no país de origem de preços mínimos ditados pelo DECEX, mas ditados de forma obscura porque nunca tal repartição esclarecera os critérios empregados para a fixação do valor mínimo em relação ao produto objeto da ação, limitando-se a informar que se baseava em listas de preços expedidas pelos fabricantes estrangeiros, publicações especializadas no exterior, ou informações obtidas por representações do Governo Brasileiro no país de procedência das mercadorias.

Mas o que interessa ao presente estudo é que o DECEX influi no valor aduaneiro, elevando-o, quando se nega a emitir uma LI por considerar o preço declarado pelo importador abaixo do que considera *correto*. O importador é, então, impelido a aumentar gradativamente o preço de sua mercadoria até que a LI seja emitida pelo DECEX. Ou, é claro, buscar no Judiciário uma resposta, caso em que terá que esperar para obter uma licença, com visíveis prejuízos decorrente da inatividade. Como dito, não se trata de um processo de valoração aduaneira, mas como este controle é feito antes do controle de valor da Aduana, há inegável influência no sentido de se aumentar a base de cálculo do imposto que se segue.

A legitimidade, transparência e compatibilidade desta atuação com as regras do AVA se mostram comprometidas porque sua força normativa deve ser estendida também para fins de licenciamento. Ou deve o AVA ser observado em sua metodologia caso o valor aduaneiro seja tomado com um dos critérios de emissão de licença ou o DECEX deve excluí-lo dentre os critérios de licenciamento.

3.4 ESTUDO DE CASO: SOLUÇÃO DE CONTROVÉRSIA – DS197

Nos anos 2000, os Estados Unidos representaram o Brasil na OMC dando início ao processo de Solução de Controvérsia DS197¹⁸, que está desde então na fase de consultas. No referido caso o Brasil foi acusado de fixar preços mínimos para mercadorias no lugar de aceitar o valor de transação. Ao presente estudo interessa o caso pela constatação de que o licenciamento das importações foi utilizado como mecanismo coercitivo para se elevar o preço da mercadoria.

Na época, o DECEX, por força da regulamentação da SECEX, tinha a competência para emitir licenças de importação e também para acompanhar os preços praticados pelos importadores. Hoje ainda as detém por força da Portaria SECEX nº 23/2011.

Se o importador brasileiro solicitasse ao DECEX a emissão de uma licença cujo preço da mercadoria se mostrasse abaixo do que o mínimo fixado arbitrariamente pelo próprio DECEX, ocorreria o indeferimento da licença. Logo, o importador não estaria autorizado a realizar a importação. Se o preço alcançasse ou superasse o mínimo, a licença seria emitida. Do ponto de vista do importador a solução era simples: bastaria fazer sucessivas solicitações de licença aumentando-se o preço da mercadoria até ser atingido o mínimo, quando teria então o licenciamento.

Tal postura, evidentemente, força para cima o preço declarado da transação, e aumenta, portanto, a base de cálculo dos impostos incidentes sobre as importações. Logo, como no caso anterior, além de ser uma interferência injustificada sobre um valor que deveria ser indiferente, neutro, aumenta custo tributário do produto e afeta a competitividade do importador. Ressalte-se que neste

¹⁸ Disponível em: http://www.wto.org/spanish/tratop_s/dispu_s/cases_s/ds197_s.htm

caso, contudo, inexistem as multas de 100% e 150% do caso anterior. Há aumento de custo apenas tributário e administrativo (taxa de licenciamento).

Mas se este incremento no custo é menor devido a não incidência de multas, ele é de aplicação muito mais ampla por que o SISCOMEX permite que neguem licenças à uma generalidade de pessoas que não atingem o preço mínimo estipulado: quem não o atinge não obtém a licença para importar.

Também há descumprimento ao AVA, mas com o fim protecionista ainda mais evidente do que o vislumbrado na Aduana, que sempre pode se justificar pelo aspecto arrecadatório das importações. Como ao Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comercio Exterior, ao qual o DECEX se vincula, cabe defender a economia nacional via investigação de medidas de salvaguardas, compensatórias e *antidumping*, há um ambiente fértil para se instituir preços mínimos e com isso alterar as condições de concorrência na ordem econômica.

3.5 A ILEGALIDADE DO SUPERVENIENTE DO ARBITRAMENTO ANTE O ART. 98 DO CTN

O art. 98 do CTN determina expressamente que os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna e devem ser observados pela que lhes sobrevenha. Desse modo, parte da solução à questão debatida no presente trabalho é dada pelas normas de hierarquia das leis e de direito intertemporal.

Segundo Adilson Pires (1999) ocorre contradição normativa quando uma conduta é, em um mesmo tempo e ordenamento, prescrita e não prescrita, proibida e não proibida ou prescrita e proibida. No que se refere à valoração aduaneira, há contradição normativa porque o ordenamento pátrio prescreve como obrigatória a observância de duas metodologias: a prescrita pelo AVA e o arbitramento, que comprometem a coerência do sistema legal.

O CTN foi recepcionado pela CF/1988 como lei complementar, hierarquicamente superior à MP nº 2.158 – 35/2001 e à Lei nº 10.833/2003 que, com textos assemelhados, buscam instituir hipóteses de arbitramento do valor aduaneiro e, por consequência, da base de cálculo do II via lançamento. Lei de *status* inferior não revoga a de superior; a MP e a lei citadas não tem o condão elidir a aplicação do CTN no que concerne à dispensa de aplicação do AVA. A Lei nº 10.833/2003

contudo, pode ser válida na parte em que institui uma sanção para o caso de subfaturamento (multa de 100% sobre a diferença dos impostos não recolhidos).

Posição divergente da apresentada é a de Antenori Trevisan Neto (2010, p. 240 et seq). Para ele é perfeitamente possível o arbitramento veiculado pelas MP nº 2.158 – 35/2001 e Lei nº 10.833/2003 porque elas preveem hipóteses de substituição da metodologia do AVA em caso de fraudes que impossibilitem sua aplicação. A edição das referidas normas nada mais é do que o exercício da soberania brasileira em dispor sobre hipótese não contemplada pelo AVA. Ou seja, para que seja cabível o arbitramento, basta que se demonstrem seus requisitos de aplicabilidade previstos nas respectivas normas. Isto porque o autor parte do pressuposto tais normas são especiais em relação ao AVA e que as práticas ilícitas elidem a aplicação deste, porque ele não teria sido editado para combatê-las.

Contudo, não assiste razão ao autor neste ponto. A razão da existência do AVA é exatamente a de estipular uma linguagem comum para se fixar o valor aduaneiro de forma neutra e objetiva em favor tanto da fiscalização quando do comerciante, com o fito de preservar a liberdade e igualdade no mercado; o AVA é instrumento processual que serve a todos. Vê-se no preâmbulo do AVA que os seus signatários partiram do pressuposto de que os Governos manipulavam o valor aduaneiro (inflando-o) para proteger suas economias e que os comerciantes o declaram abaixo do real para reduzir os impostos e baratear seus produtos. Ou seja, a autuação ilícita e desleal é pressuposto do AVA, não seu excludente; ele foi eleito exatamente como meio de combater tais condutas.

O mesmo autor defende a primazia dos tratados internacionais, mormente em matéria tributária (TREVISAN NETO, 2010, p. 65 et. seq.). Diz ele que o AVA, por força da CF/1988 e do CTN, possui condição de primazia frente a qualquer infraconstitucional interna que venha a regular o mesmo objeto de maneira diversa. É o que faz as nº 2.158 – 35/2001 e Lei nº 10.833/2003; o autor as reconhece por que parte, como dito, do pressuposto de que regulam situações excepcionais ao AVA (fraudes).

O art. 98 do CTN determina que os tratados e convenções internacionais devem ser observados no Brasil e não podem ser modificados por normas posteriores, como pretendem as citadas MP e lei. Contudo, Luciano Amaro (1997, p. 171) critica a redação do art. 98 do CTN:

[...] não é adequada a dicção do art. 98, nem quando diz que o tratado 'revoga' a lei interna, nem quando assevera que a lei interna superveniente deva 'observar' o tratado. O intérprete é que, ao examinar a lei interna superveniente, deve observar o tratado, naquilo em que este possa afastar, limitar, ou condicionar a aplicação da lei interna, coma qual deve ser harmonizado. Mesmo quando o art. 98 menciona a 'modificação' da lei interna pelo tratado, não se deve entender a hipótese como de revogação parcial. Trata-se, como dissemos, de norma especial (que convive com a regra geral), tanto que, nesse sentido, ela tem a virtude de afetar também a norma de lei interna posteriormente editada, o que, evidentemente, não poderia ser chamado de revogação.

Heleno Taveira Torres (2005, p. 998) segue na mesma linha de Luciano Amaro ao afirmar que:

Sobre a possibilidade de resolução de conflitos em matéria de tratados, a aplicação da regra *lex posterior derogat priori*, tal como admitida na ADI 1480, não se compagina com uma adequada interpretação conforme a Constituição. A esse respeito, a Constituição deixou muito bem definida a posição dos tratados em face das leis, tal como assentado acima, o que nos impõe concluir, no quadro atual, apesar da jurisprudência do STF, que:

I – o tratado mantém-se como 'direito internacional' na ordem interna, como se verifica pelo procedimento de incorporação adotado;

[...]

III – os tratados firmados pela República mantêm-se, desse modo, no direito interno, subordinados à Constituição e com prevalência de aplicabilidade sobre qualquer lei, complementar ou ordinária; federal, estadual ou distrital ou municipal; anterior ou posterior ao seu ingresso na ordem jurídica, não se podendo falar aplicar ao caso as regras típicas de antinomia.

As críticas acima transcritas são procedentes. Mesmo assim, e até por força do art. 146, III, da CF/1988, a falta de técnica legislativa que ostenta o art. 98 do CTN não lhe retira a validade, utilidade e, sobretudo, a obrigatoriedade. Conclui-se, então, que o interprete e o emissor da norma individual em concreta (que no Brasil é o agente da Aduana) deve preterir a aplicação das MP nº 2.158 – 35/2001 e observar o próprio AVA. Se não o fizer, a norma será fundada em critério não reconhecido pelo ordenamento (CASTRO, 2008).

Logicamente, uma questão acerca da hierarquia entre normas internacionais e internas só se coloca se admitida a unidade das duas ordens jurídicas. Para os dualistas tal problema não se coloca (DAILLER; DINH; PELLET, 2003).

Os monistas sustentam que o direito internacional tem a mesma natureza do direito interno, havendo entre ele apenas uma diferença de grau. Postulam serem inconcebíveis duas definições de direito, que seria uno e, assim, negam a necessidade de recepção formal da norma internacional no ordenamento interno. Ele se aplicaria diretamente na ordem nacional dos Estados porque suas relações seriam de interpenetração, já que pertencentes a um sistema único caracterizado pela identidade de sujeitos (indivíduos) e das fontes dos direito. Consequentemente, inexistiria obstáculo a que a norma internacional presidisse as relações dos indivíduos. Tais postulados possibilitam a ocorrência de conflitos de normas que podem ser decididos com base em princípios únicos (DAILLER; DINH; PELLET, 2003).

Aos monistas opõem-se os dualistas, para os quais as ordens interna e externa não guardam qualquer ponto de contato senão na responsabilidade internacional. Para os partidários desta corrente, é impossível o conflito em entre normas pertencentes às duas ordens porque elas não têm o mesmo objeto nem regulam as mesmas relações sociais. Tal conflito inexistiria mesmo se um Estado emitisse norma interna contrária a norma internacional a que se obrigou formalmente; neste caso, seria o Estado faltoso obrigado a reparar eventual dano, mas nem por isso a norma interna contrária seria ilegal. O contato entre ambas as ordens requer a mudança de seus respectivos *status*, mediante regular processo previsto nelas mesmas (DAILLER; DINH; PELLET, 2003).

Mas como sustentar que o Brasil adota a teoria monista, e assim tornar viável a colocação do problema da hierarquia, se o ordenamento pátrio exige que as normas internacionais sejam formalmente ratificadas, numa postura visivelmente dualista? Ocorre que, na prática, a execução das duas correntes é muito aproximada; mesmo em países *dualistas* o direito internacional é considerado *part of de law of de land* e em países *monistas* as Constituições preveem regras para a sua ratificação (DAILLER; DINH; PELLET, 2003).

Este é o caso do Brasil, posto que a Constituição prevê, nos arts. 5º, § 2º e § 3º e 84, inciso VIII, formalidades para a ratificação ao mesmo tempo que determina a primazia da norma internacional. É possível sustentar na postura dualista a possibilidade de conflito hierárquico entre os ordenamentos partindo-se da ideia de que qualquer proposta de norma deve atender a seu procedimento antes de se tornar efetivamente uma norma jurídica. Um projeto de lei, no Brasil, deve

necessariamente passar pela votação nas duas casas legislativas (e suas respectivas comissões) seguir para a sanção presidencial e o tratado internacional é primeiro celebrado pela presidência e depois é referendado pelos congressistas. Apesar das diferenças nos ritos, ambos são igualmente solenes e formais, não havendo que se falar em norma antes de concluídos, mas tão somente de projeto.

Mas, uma vez percorrido validamente o *iter* processual, ambas as propostas de norma tornam-se efetivamente normas jurídicas, com todos os atributos que lhe são peculiares, em especial o da vigência. E se há vigência, não há porque negar a possibilidade de conflito hierárquico entre elas caso disponham sobre o mesmo assunto de forma diversa. Como sustentado por Heleno Torres há pouco citado, o tratado mantém-se como “direito internacional” na ordem interna. De fato, o comando (a norma) permanece aquele inserto no texto do tratado e o ato que o introduz no ordenamento interno nada mais é do que um veículo introdutor de normas jurídicas, sendo ele mesmo uma norma jurídica, é verdade, mas outra distinta daquela que está a introduzir.

Portanto, há possibilidade de conflito; mais do que isso, o conflito efetivamente ocorre entre o AVA (cujo veículo introdutor é o Decreto nº 1.355/1994) e a MP nº 2.158-35/2001. Ambas as normas são vigentes e eficazes, sendo frequentemente aplicadas para regular o mesmo assunto estabelecer o valor aduaneiro.

3.6 A LINGUAGEM COMPETENTE PARA ESTABELECE O VALOR ADUANEIRO – FATO E EVENTO

O artigo 153, inciso I, da Constituição, elegeu um evento sobre o qual a União tem a prerrogativa de exercer o poder de tributar: *a importação de produtos estrangeiros*. Ou seja, quando uma dada mercadoria estrangeira adentra ao território aduaneiro, ocorre um mero evento que não se confunde com o fato, não produzindo, pois, efeitos decorrentes apenas do fato, já que o veículo apto a introduzir este será o registro de Declaração de Importação (DI) ou auto de infração, verdadeiras normas individuais e concretas.

Paulo de Barros Carvalho (1998, p. 89) define evento como "Os fatos da chamada realidade social, enquanto não forem constituídos na linguagem jurídica própria" e fato jurídico tributário como o "enunciado protocolar, denotativo,

posto na posição sintática de antecedente de uma norma individual de concreta, emitido, portanto, com função prescritiva, num determinado ponto do processo de positivação do direito" (1998, p. 105).

No mesmo sentido é a lição de Heleno Torres (2003, p. 87):

A natureza de ato vinculado, inerente ao ato administrativo de lançamento, requer, no processo de criação e da norma individual e concreta, pela autoridade administrativa competente, prevalência do conteúdo semântico do texto interpretado (lei), numa relação de 'classe' (conotação) e elemento (denotação) - o ato administrativo. A aplicação do direito exige plena consonância com o que na lei vigora, sem que o intérprete possa interferir na significação, impondo seus desejos, a título de 'fazer justiça' ou superar o 'formalismo' que o positivismo estipule. E assim, em vista da tipicidade, a ação do aplicador do direito encontra claros limites da lei, tanto de *ordem formal* (i), sobre os procedimentos que deve adotar, quanto de *ordem material* (ii), sobre o conteúdo que deve incluir nas normas que venha a produzir.

Desse modo, o princípio da *reserva de lei* determina para a Administração fiel observância vinculada não apenas do fundamento para sua ação (ocorrência da *fatispécie* da norma tributária), mas também do critério de decidibilidade. Este último corresponde ao procedimento que a autoridade deverá efetuar para alcançar uma aplicação legítima da lei tributária (validade formal).

A relação jurídica e tributária surge a partir do relato normativo da ocorrência social do *evento*, que a hipótese normativa qualifica como necessária e suficiente para autorizar o exercício da competência da autoridade legalmente e eleita para criar a norma individual e concreta de lançamento, no ato de aplicação do direito tributário material. O 'evento', assim, serve o 'motivo' que determina a produção do ato administrativo de 'lançamento', que trará os dois fatos (antecedente e consequente).

Assim, o direito tributário não alcança o negócio jurídico e seus efeitos *in abstracto*. Colhe-o *in concreto*, como motivo, na forma de 'fato jurídico' e 'relação jurídica', para fazer surtir os efeitos que lhe forem próprios, na constituição do fato jurídico tributário, pela consecução do ato de lançamento. Neste, ter-se-á o fato tributário, que corresponderá ao fato negocial e sua relação jurídica, e a obrigação tributária, constituída com o lançamento, mesmo que declarando a existência de seus efeitos desde a concorrência do evento.

Um dos requisitos concernentes à constituição da norma individual e concreta veiculada pelo ato de lançamento refere-se à determinação de um valor matemático/financeiro que ocupará, no aspecto quantitativo, o lugar destinado à base de cálculo.

A base de cálculo denota três funções distintas: a) mensuradora, uma vez que mede as proporções reais do fato; b) objetiva, de compor a específica determinação da dívida e c) comparativa, de confirmar o correto elemento material do antecedente normativo (CARVALHO, 1998, p. 171). É a norma geral e abstrata que veicula enunciados prescritivos de condutas voltadas para a determinação da base de cálculo é, nos países membros da OMC, o AVA.

O AVA, com seus seis métodos de valoração, interpretado em conjunto com o Regulamento Aduaneiro (RA), estabelece a linguagem competente para fixar a base de cálculo do imposto sobre importação. O sujeito passivo tem como obrigação acessória o dever de declarar o valor efetivamente pago pela mercadoria de procedência estrangeira. A linguagem competente eleita para possibilitar tal declaração são os documentos em comércio internacional denominados como "Fatura Comercial" e "Conhecimento de Carga" ou *Bill of Lading*.

Com efeito, o art. 553 do RA estabelece que a DI será instruída com (I) a via original do conhecimento da carga ou documento de efeito de equivalente e (II) a via original da fatura comercial, assinada pelo exportador. O Conhecimento de Carga, (também denominado BL, AHWL, etc.), é um documento classificado como *Título de Crédito* e como tal, é regulado pela Lei Uniforme de Genebra, pelo Código Comercial e pelo Novo Código Civil. Nele é especificada a quantidade, o peso da mercadoria e o consignatário. Este é, por força do art. 554 do RA, o proprietário da mercadoria, e o contribuinte, portanto, o sujeito passivo da imposição.

O art. 557 do RA estabelece uma série de requisitos para a fatura comercial; ela deve demonstrar a realidade da operação, indicando o preço unitário e total de cada espécie de mercadoria, o nome e endereço do exportador e do importador, especificação da mercadoria, quantidade e espécie dos volumes, país de origem da mercadoria, país de aquisição da mercadoria, país de procedência da mercadoria, condições e moeda de pagamento, dentre outras informações relevantes.

Embora os citados documentos sejam hábeis para provar o valor aduaneiro, o contribuinte pode neles declarar um preço de mercadorias que não correspondam ao preço efetivamente praticado. Tal conduta é ilícita configura a prática de subfaturamento ou superfaturamento. É fato que há apenas duas formas de recolher menos tributos e, dessa maneira, lesar o Fisco: **a)** ocultar a realização

do fato jurídico tributário e **b)** diminuir a base de cálculo ou declarando menor quantidade de mercadoria ou declarando valor inferior àquele efetivamente pago pela mercadoria.

Nesta última hipótese, em que pairam dúvidas acerca da correspondência entre preço efetivamente pago por mercadoria importada e preço declarado pelo contribuinte na documentação exigida, os métodos de valoração aduaneira veiculados pelo AVA surgem como instrumentos de averiguação da realidade da operação, com potencial para declarar a inidoneidade dos documentos que instruem o despacho aduaneiro, respeitados o contraditório e ampla defesa processo de valoração inserido em revisão aduaneira.

Trata-se de questão de prova e do meio de se obtê-la. "A 'qualificação jurídica do fato' decorre sempre de um modo de tentar alcançar a 'verdade' por uma espécie de 'reconstituição' do evento, no ato de aplicação do direito." (TORRES, p. 89).

Como o sujeito passivo nem sempre cumpre a contento seu dever com a verdade, sendo que para "a produção do fato das provas no direito tributário, apresenta-se sobremodo importante o adequado cumprimento das obrigações acessórias ou deveres instrumentais, cuja finalidade primordial é servir de base para as investigações probatórias da fiscalização na constituição dos fatos jurídicos - tributários [...]" (TORRES, p. 91), o ordenamento proporciona meios alternativos para superar esta limitação.

A fiscalização deve valer-se, por exemplo, no método segundo, de documentos (em sentido amplo) constantes de seus bancos de dados. Uma operação real de importação de mercadorias idênticas, numa mesma época e com os mesmos países (de origem e destino) envolvidos cujo valor aduaneiro foi aceito para fins de formar a base de cálculo, tem o condão de desconstituir aquele valor abaixo do real, ainda que este tenha sido declarado em fatura comercial, linguagem competente em regra aplicável. E como sustentado no decorrer do trabalho, mesmo na presença de fraudes o AVA é aplicável, sendo a única norma geral e abstrata credenciada para instituir o valor a aduaneiro, conjugada, no que for não for por ele afastada, com o próprio RA e a IN/SRF nº 327/2003.

3.7 A VEDAÇÃO EXPRESSA NO AVA AO ARBITRAMENTO

Do exposto até o presente momento, é possível antever a incompatibilidade do procedimento de arbitramento para *burlar* os métodos de valoração. Com efeito, o AVA prescreve no seu preâmbulo:

[...] Os Membros,
Tendo em vista as Negociações Comerciais Multilaterais;
Desejando promover a consecução dos objetivos do GATT 1994 e assegurar vantagens adicionais para o comércio internacional dos países em desenvolvimento;
Reconhecendo a importância das disposições do Artigo VII do GATT 1994 e desejando elaborar normas para sua aplicação com vistas a assegurar maior uniformidade e precisão na sua implementação;
Reconhecendo a necessidade de um sistema equitativo, uniforme e neutro para a valoração de mercadorias para fins aduaneiros, que exclua a utilização de valores aduaneiros arbitrários ou fictícios;
[...]

Artigo 7

1. Se o valor aduaneiro das mercadorias importadas não puder ser determinado com base no disposto nos Artigos 1 a 6, inclusive, tal valor será determinado usando-se critérios razoáveis, condizentes com os princípios e disposições gerais deste Acordo e com o Artigo VII do GATT 1994, e com base em dados disponíveis no país de importação.

2. O valor aduaneiro definido segundo as disposições deste Artigo, não será baseado:

- (a) - no preço de venda, no país de importação, de mercadorias produzidas neste;
 - (b) - num sistema que preveja a adoção para fins aduaneiros do mais alto entre dois valores alternativos;
 - (c) - no preço das mercadorias no mercado interno do país de exportação;
 - (d) - no custo de produção diferente dos valores computados que tenham sido determinados para mercadorias idênticas ou similares, de acordo com as disposições do Artigo 6;
 - (e) - no preço das mercadorias vendidas para exportação para um país diferente do país de importação;
 - (f) - em valores aduaneiros mínimos; ou**
 - (g) - em valores arbitrários ou fictícios.**
- (Grifos nossos)

Como se vê, mesmo quando se refere ao Método Sexto (que é o mais versátil de todos) o texto do AVA é expresso em vedar que o valor aduaneiro tome por base valores fictícios, arbitrários ou mínimos, além de outras limitações. Então ele se mostra incompatível com as MP nº 2.158 – 35/2001 e Lei nº

10.833/2003. Ora, o Brasil assumiu um compromisso perante a comunidade internacional ao ratificar o AVA e, portanto, deve pautar sua administração aduaneiro/tributaria, no que couber, por ele, sob pena de descrédito de seu Governo e administrados. Tentativas veladas de descumprimento dos acordos internacionais devem ser rechaçadas em prestígio ao Princípio da Segurança Jurídica, da Neutralidade, do desenvolvimento do mercado, visto este como meio eleito pela Constituição para promover a justiça social.

3.8 A PRESUNÇÃO EM FAVOR DO VALOR DECLARADO E A IMPOSSIBILIDADE DE DESCARACTERIZAÇÃO DO MÉTODO PRIMEIRO POR MEIO DE PRESUNÇÃO CRIADA POR MEDIDA PROVISÓRIA

Todo ato jurídico se presume legítimo, independentemente de ter sido praticado pelo particular ou pela Administração Pública. Embora se afirme frequentemente que os atos da Administração se presumem legais, isto não significa que os atos dos cidadãos e empresas não ostentem a mesma qualidade.

Tal presunção, Segundo Celso Antônio Bandeira de Mello (2003, p. 401),

[...] é a qualidade, que reveste tais atos, de se presumirem verdadeiros e conformes ao Direito, até prova em contrário. Isto é: milita em favor deles uma presunção *juris tantum* de legitimidade; salvo expressa disposição legal, dita presunção só existe até serem questionados em juízo. Esta, sim. É uma característica comum aos atos administrativos em geral; as subsequentemente referidas não se aplicam aos atos ampliativos da esfera jurídica dos administrados.

Portanto, apenas se existirem motivos que demandem um questionamento de determinado ato é que se passa a uma fase de verificação do ato que, uma vez concluída, deverá ser emitido um juízo de legitimidade ou ilegitimidade do ato, tornando desnecessário ou menor a presunção já que se operou uma investigação. Ora, com um ato do particular, um contrato ou título de crédito, ocorre o mesmo: presume-se legal até ser questionado e verificado. Logo, não se pode diferenciar duas coisas por característica que lhes é comum.

"Presunção é o resultado do processo lógico mediante o qual do fato conhecido cuja existência é certa infere-se o fato desconhecido cuja existência é

provável." (BECKER, 1972, p. 508). A presunção, como proposição prescritiva, "é norma jurídica deonticamente incompleta (norma *lato sensu*), de natureza probatória que, a partir da comprovação do fato diretamente aprovado (fato indiciário, fato diretamente conhecido, fato implicante), implica juridicamente o fato indiretamente provado (fato indiciado, fato indiretamente provado, fato implicado." (FERRAGUT, 2001, p. 62).

Nesta acepção, pode-se dizer que a norma contida no art. 86 da MP 2.158 – 35/2001 veicula uma presunção; seu texto é:

Art. 86. O valor aduaneiro será apurado com base em método substitutivo ao valor de transação, quando o importador ou o adquirente da mercadoria não apresentar à fiscalização, em perfeita ordem e conservação, os documentos comprobatórios das informações prestadas na declaração de importação, a correspondência comercial, bem assim os respectivos registros contábeis, se obrigado à escrituração.

Ocorre que, além de não haver previsão similar no acordo internacional, as condições de aplicabilidade do método baseado no valor de transação estão descritas no próprio Artigo 1 do AVA, alíneas "a" a "d":

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 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.

No direito pátrio, uma das funções das presunções é a de inverter o ônus da prova. Assim, se se considerasse aplicável o disposto no art. 86 da MP 2.158 – 35/ 2001, bastaria a inércia do contribuinte frente à intimação feita pela Aduana para que o Método Primeiro fosse descaracterizado; seria, então, ônus do sujeito passivo apresentou a documentação obrigatória ao despacho aduaneiro provar que o valor declarado corresponde ao valor efetivamente praticado. Se não o fizesse, a Aduana estaria autorizada a presumir a inidoneidade daquele valor por ele declarado e promover a valoração por método substitutivo, inclusive o arbitramento, modalidade de lançamento de ofício (art. 88 da mesma MP).

De outro lado, na sistemática do AVA, é ônus da Fiscalização demonstrar que não estão presentes os requisitos de aplicabilidade do Método Primeiro e que, conseqüentemente, o valor declarado não pode ser aceito como base de cálculo dos impostos.

Logo, conclui-se que há clara incompatibilidade entre o AVA e o disposto no art. 86 da MP 2.158 – 35/2001. Se alguma presunção há de prevalecer será a da veracidade do valor declarado se a Aduana não demonstrar algum dos motivos que elidem o Método Primeiro.

É neste sentido que tem o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) se manifestado:

SUBFATURAMENTO - A ocorrência de subfaturamento não pode ser presumida; há de estar o fato satisfatória e concretamente comprovado no processo, por meio de elementos hábeis e idôneos, o que não ocorreu nos autos do presente processo. Não comprovada a alegação de que a atuada/importadora e a exportadora fossem jurídicas legalmente vinculadas. Portanto, preenchidos os requisitos, deve ser adotado como método de valoração o primeiro, ou seja, do valor da transação. Os "descontos incondicionais" são elementos de determinação do valor da transação, decorrentes da política interna daqueles que transacionam e como tais não devem constar na fatura comercial.

Recurso voluntário provido. (Acórdão 303-29163)

Assim, conclui-se que o valor declarado pelo sujeito passivo presume-se legítimo e o Método Primeiro deve ser mantido, se não demonstrado um dos impedimentos autorizadores do questionamento do ato.

3.9 HERMENÊUTICA CONSTITUCIONAL

A hermenêutica é aproximada, e até mesmo identificada, com a própria filosofia, o que possibilitaria um discurso construído por meio da interdisciplinaridade e transdisciplinaridade entre filosofia jurídica, filosofia política e hermenêutica constitucional. Assim, a hermenêutica é posta, fundamentalmente, como a busca da *compreensão* daquilo que toma a posição de um objeto a ser compreendido.

O vocábulo *hermenêutica* é originário do latim *hermeneuticus*, que, por sua vez, deriva do grego *hermeneuein*. O termo vincula-se, na mitologia grega, ao deus Hermes, o deus mensageiro, que era elo de comunicação entre os deuses e os homens (GOMES, 2002, p. 26). Hermenêutica e interpretação não se confundem, mas estão vinculadas:

A primeira fornece os meios à boa realização da segunda, a qual também não se exaure em si mesma, pois ganha razão de ser quando encontra espaço para a efetiva aplicação das normas jurídicas em situações concretas das relações intersubjetivas, tendo-se em conta a dimensão prática do direito (GOMES, 2002, p. 28).

O objeto, proposto é a *construção* do Estado Democrático de Direito, sendo, assim, um *agir* no sentido de se construir uma sociedade menos injusta na qual o homem tenha condições de desenvolver suas *potencialidades* (GOMES, 2008, p. 48).

A Constituição não só positivou a escolha do povo pela organização política nacional como Estado Democrático de Direito mas também positivou direitos fundamentais, diversos princípios constitucionais e normas programáticas para nortear a ação política e interpretação das leis, de modo que é impossível não admitir que *conhecê-la* profundamente é condição *sine qua non* para atingir o objetivo proposto: estabelecer uma sociedade justa em que qualquer indivíduo possa se desenvolver plena e livremente. Este conhecer a Constituição em profundidade (para balizar as práticas política, legislativa, jurisdicional, doutrinária, etc.) reclama uma postura jusfilosófica, zetética e não apenas aquela reducionista pregada pelo positivismo. Tal postura se dá, logo, num diálogo (não restrito a uns poucos) inter e transdisciplinar entre hermenêutica, filosofia, política e direito. *Conhecer* a Constituição, verdadeira e amplamente, precede, assim, o *concretizar* o

Estado Democrático de Direito, tido como o ambiente favorável ao desabrochar do homem. O almejado Estado Democrático de Direito não se apresenta gratuitamente, sem ser antes conhecido e defendido; ao contrário surge pela *ação consciente* do homem (GOMES, 2008).

Sobre o pensamento de Sérgio Alves Gomes exerceu forte influência a obra de Hans Georg Gadamer, que reserva à Hermenêutica um papel destacado para a compreensão do fenômeno jurídico, valorizando-a sobremaneira. Ressalta que Gadamer, ao refletir acerca da hermenêutica jurídica, identificou a interpretação com compreensão e desenvolveu várias categorias dentre as quais se destacariam as da pré-compreensão, fusão de horizontes, círculo hermenêutico, história efetual e aplicação. São todas categorias aptas, numa postura hermenêutica, a compreender determinado nível do direito como objeto de estudo, daí sua contribuição (GOMES, 2008, p. 127 et seq). Com a categoria da pré-compreensão Gadamer destaca, ainda, que o sujeito não parte do nada quando se propõe a conhecer um determinado objeto sob enfoque; ao contrário: se a proposta é conhecer o direito é porque o sujeito já traz em si um conhecimento preliminar sobre o direito, ainda que pouco elaborado. Desse modo, a pré-compreensão precede, necessariamente, a compreensão. Tal compreensão resulta do trânsito do sujeito dentro da categoria do círculo hermenêutico, concebido como um ir e vir do todo à parte e da parte ao todo, sempre agregando informações à compreensão prévia que, por sua vez, expande-se, consolida-se e torna a um novo enfoque sobre o objeto. A cada ida e vinda, na ampliação do horizonte, se a parte não guardar coerência com o todo, a compreensão fracassa. No círculo hermenêutico ocorreria a fusão de horizontes, em que os sujeitos, por serem obrigados a oferecerem a refutação (pelo diálogo) suas pré-compreensões, acabam por agregar a elas novas informações abarcando, assim, *um pouco mais* do fenômeno jurídico. Se mais se sabe, mais longe se vê, posto também que não se está mais no mesmo ponto de partida, mas além.

Há possibilidade de adentrarem ao círculo hermenêutico sujeitos com formação multidisciplinar, não apenas juristas ou filósofos estariam aptos a adentrá-lo para compreender o direito, de forma isolada, o que resulta (e exige) uma *hermenêutica plural*. Dada a multidimensionalidade do direito no âmbito do estado democrático, cresce de relevância e utilidade a metodologia de Gadamer na medida em que permite apreendê-lo em suas infinitas variações (GOMES, 2008).

De maneira que, se o direito pode ser estudado por diversos sujeitos com diferentes formações, pode sê-lo também sob diversas perspectivas como a político-axiológica, muito relevante num Estado Democrático de Direito. Estudar o direito sob tal perspectiva é, para o Autor, "... abrir *possibilidades hermenêuticas* a fim de que Direito, Ética e Política contribuam, harmonicamente, na realização dos valores e fins que orientam o *Estado Democrático de Direito*, conforma contemplados em sua Constituição." (GOMES, 2008, p. 165). Na verdade, o Autor ressalta a urgência em recuperar tais dimensões no estudo do direito no Brasil, posto que sua ausência daria lugar à comportamentos egoísticos descomprometidos com o pudor e a justiça capazes de corromper as instituições.

É inegável que as culturas e civilizações se organizam politicamente e se orientam por normas de matizes éticas, carregadas de valores. É, afinal, o modo de vida e organização do homem ao longo de sua existência em sociedade. O Direito, devido a seu caráter mediador e institucionalizador, por óbvio, não poderia quedar-se indiferente a tal realidade inerente ao mundo da vida.

Pode se dizer que estudar o direito sob uma perspectiva político-axiológica (assim como teleológica, ecológica, lógico-argumentativa, dialógica, ou outra, incluído a dogmática) é relevante, em última análise, para enriquecer a compreensão do Direito em seus mais variados aspectos e possibilidades o que, de certa forma, é improvável (ou sequer desejável) sob uma perspectiva meramente dogmática como se fez e ainda se tem feito. Significa buscar ampliar os horizontes e conhecer o direito como um todo de modo a lhe propiciar um sentido na concretização do Estado Democrático de Direito, mas ativamente, não apenas como espectador. Do sentido do direito ao do convívio humano, numa sociedade fraterna na qual todo homem encontre reais e iguais condições de autorrealização (GOMES, 2008). De certa maneira, é o que está positivado no texto constitucional ao qual cabe dar sentido.

Neste contexto o Autor coloca o próprio homem como paradigma de qualquer investigação acerca do Direito. Não se investiga a Constituição apenas por fazê-lo, mas a partir e em função do homem; ele se pergunta, então, sobre o que é o homem. Embora seja de difícil resposta, dada complexidade do homem, a pergunta é bastante relevante, afinal para Protágoras (apud SHNAID, 1998, p. 25) "o homem é a medida de todas as coisas" e mantendo-se em mente que para Aristóteles, "o homem é um ser social". O perguntar sobre o Homem, ainda que não se encontre a

resposta, revela aspectos sobre sua humanidade. E o Homem, como ser social, não está sozinho, convive, necessariamente (GOMES, 2008). O comportamento humano deve balizar o ideário democrático sendo que “...não seria sensato omitir a reflexão sobre o próprio homem ao se pretender a defesa de um modelo de convivência – como é o democrático – sem previamente considerar os aspectos mais relevantes do que já se sabe a respeito de tal sujeito.” (GOMES, 2008, p. 66).

É para pensar num projeto de convivência que se indaga sobre o Homem, para

captar as *possibilidades da interpretação jurídica*, isto é, o modo de se fazer dele, por meios de suas manifestações normativas – Constituição, leis, tratados, contratos... – um elemento fundamental na ordenação e construção do ambiente favorável à realização do ser humano como tal, isto é ao seu mais *pleno desenvolvimento*. Mas isto de modo a abranger *todos* os seres humanos e não apenas alguns. (GOMES, 2008, p. 67).

Relevante ou não, é fato que a filosofia revisita com frequência a pergunta “o que é o homem”. Nesse ínterim, o Autor fala da ideia segundo a qual “o homem é um ser de incertezas e possibilidades, lembrando que a vida humana (em sentido amplo) pouco é regida por relações de causa e efeito, como a física, por exemplo. O homem é um *projeto*, desde seus primeiros dias de vida.” (GOMES, 2008, p. 61). E *projeto* é palavra que denota relação com o futuro, sempre incerto (salvo para as ciências naturais). No passado ficam as realizações (boas ou más...); para o futuro *projetam-se as expectativas de realizações*. Há uma evidente distância entre *projeto* e *realização*, espaço no qual surgem as incertezas e possibilidades. Incerteza, pois é razoável supor que o planejamento não se realize; possibilidade, afinal é razoável supor que o projeto não só se realize como se supere. Influentes, mas não determinantes, serão as condições à disposição do homem. Ora, se o homem é projeto e se projeto não é ainda realização, mas mera expectativa, deve-se reconhecer que o homem ora se desenvolverá plenamente ora ficará pelo caminho ou até mesmo involuirá. Para o *projeto* (homem) passar da potência à ação, mister é assegurar-lhe condições mínimas (ou o desejável, excelentes) para sua emancipação. E se tais condições não podem ser manuseadas no passado, que já foi, nem no futuro, que virá, conclui-se que se criam no presente, uma nobre tarefa para o Direito e para os direitos. Mas ainda que as condições excelentes

estejam asseguradas para todos os *projetos*, persistirão as incertezas e possibilidades em virtude de sua própria natureza não causal.

E o espírito humano, inquieto, se esforça para estabelecer relações entre os elementos dos quais toma conhecimento e acaba por produzir um *sentido*. O homem tem sede de interpretação e perceber as relações é o mesmo que construir um sentido, o que só se faz enquanto vive e convive com seu semelhante. É capaz de compreender a realidade, dotado de capacidade interpretativa. É, portanto, um ser hermenêutico (GOMES, 2008). Por outro lado, o homem é parte, é base. É um ser formado, composto de muitas dimensões, organizado e estabelecido. Equivale a dizer que é um ser constituído. Mas como convive com seu semelhante, funda a sociedade e suas instituições, erige nela um modo de viver organizado, sendo sob tal aspecto também um ser constituinte (GOMES, 2008).

Assim, cabe ao interprete, inserido num contexto axiológico particular, eleger, dentre muitos possíveis, o sentido de um texto normativo de modo a atingir o justo numa lide que lhe é posta. Sustenta Sergio Alves Gomes (2008, p. 108) que

[...] 'a hermenêutica' se caracteriza por uma atitude perante a realidade, de *interpretá-la*, de modo a *construir sentidos* a respeito daquilo que 'é', do que 'pode' e do que 'deve' ser. Isso tanto em relação ao sujeito que interpreta quanto àquilo que se faz objeto de sua interpretação.

Neste trabalho, na busca de sentido das normas acerca da valoração ante o arcabouço constitucional, estuda-se o Direito de modo que a perspectiva positivista seja redimensionada a uma influência e amplitude menor do que se lhe tem atribuído. Não está a negar a importância nem a utilidade do pensamento positivista; mas tal modelo, reducionista, já encontrou seus limites, que devem ser superados para suprir as demandas atuais da sociedade. Segundo Bittar (2010), para se estudar o direito deve-se abandonar o método apto a estudar as ciências naturais, regidas por relações de causa e efeitos. Tal método, defendido pelos positivistas, negaria à ciência jurídica sua essência valorativa, peculiar às ciências humanas. Desse modo, estariam desnaturadas as principais características da ciência do direito que são a possibilidade de revisão de suas conclusões, de depender da moralidade social, dos costumes e de ser tão variável quanto casos concretos imprevisíveis *a priori*.

O menosprezo positivista à perspectiva axiológica da ciência jurídica, incontornável para as ciências humanas, comprometem a possibilidade de acerto das discussões. “Durante longo período, travada a reflexão jurídica pela névoa positivista, pregou-se a possibilidade de um parentesco entre o método das ciências naturais com as ciências humanas, nestas últimas incluídas as ciências jurídicas.” (BITTAR, 2010, p. 38-39).

É imperioso reconhecer que tal *névoa positivista* exerceu e exerce forte influência nos cursos jurídicos e doutrinadores brasileiros e partindo deles ganhou significativo espaço na academia e no operar do direito. Propõe-se, neste sentido, a superação do modelo de ensino que resultou da visão positivista e que segue reproduzindo-a numa retomada para a ciência jurídica e seu ensino dos enfoques axiológicos, hermenêuticos e críticos e a consequente desconcentração do enfoque dogmático-jurídico. A necessidade de tal superação de modelo residiria na limitação inerente ao modelo positivista que acaba por limitar as possibilidades de interpretação do direito e, por consequência, do ensino e da solução das lides jurídicas. Posto que o homem é um ser axiológico, a resposta dada pela abstração da norma jurídica desvinculada do espaço social é uma resposta vazia de valor e, portanto, insuficiente para atender ao *mundo da vida* (GOMES, 2008).

Na presente pesquisa a apreciação das normas acerca da valoração aduaneiro, nacionais ou não, manteve-se o reconhecimento que a sociedade brasileira escolheu para si viver sob a égide de um Estado Democrático de Direito, cujas bases de organização foram assentadas na Constituição, nela positivados os fins e os meios, segundo valores, para concretizá-la. Concretiza-la, lembre-se, em função do próprio homem, de modo a emancipá-lo e torna-lo apto a atingir todo o seu potencial.

Alguns dos meios pelos quais o homem se realiza, inegavelmente, são o trabalho e a atividade econômica, consagrados no art. 170 da Constituição. Neste profícuo artigo muito se falou com poucas palavras, já que a existência digna de todos é um objetivo e a livre iniciativa e o exercício de qualquer trabalho, sem embaraços, são meios de atingi-lo. Ao mesmo tempo, a mesma Constituição, em outros dispositivos, regulamenta a forma com que o Estado se relaciona com o seu administrado, porém nesta relação interfere, frequentemente, no exercício da atividade econômica/laboral do cidadão e de suas empresas.

Ao Estado, consciente ou não, coube promover o estímulo, desestímulo ou controle de determinada atividade, fazendo uso de licenciamento, de isenções ou maior onerosidade fiscais, posto que o Estado tem também prerrogativas e metas que lhe são próprios, mas que devem sempre ser exercidas e buscadas em função do bem comum do povo, respeitando a liberdade e individualidade de cada um.

A livre concorrência, aliás, é reconhecida pela Constituição como um estado em que se deve garantir a existência da liberdade de ação competitiva e liberdade de oportunidades a todos os agentes econômicos, condicionados ao regular exercício de sua posição jurídica no mercado (LIMA, 2005, p. 52 et seq). Mas não prescreve ela uma mera eficiência na alocação dos recursos econômicos; antes, tem como função um equilíbrio tal que sirva a bens maiores: assegurar uma existência digna a todos, conforme os ditames da justiça social, na valorização do trabalho e da livre iniciativa (NUSDEO, 1995, p. 26).

Sendo a Constituição norma altamente condicionante da atividade estatal, o que fazer hermeneuta quando o Estado, por meio da edição de normas ou da ação direta de seus agentes, limita a atividade remunerada de seu cidadão e, assim, interfere no meio de realização do homem que o próprio Estado deve também assegurar? Deve ele investigar e ponderar se esta ação atende a diversos compromissos simultaneamente: compromissos com o próprio Estado, com seu cidadão e também com a comunidade internacional. No que tange ao presente estudo, deve se manter em foco que, se de um lado o comércio internacional é reconhecidamente uma força promotora da integração entre os Estados, por outro é fortemente regulado e fiscalizado pelos próprios Estados.

Neste exercício do poder de polícia, cada Estado acaba por interagir com o comerciante empresário e também com os Estados Estrangeiros, com os quais celebra compromissos de acesso aos mercados. O comerciante, afinal, fazendo uso de sua prerrogativa de livre escolha laboral exerce uma atividade livre e lícita e o Estado, ao interagir com ele, tem que observar suas liberdades ao mesmo tempo em que o fiscaliza. Porém deve fazê-lo de forma leal, clara, renunciando a expedientes obscuros e discriminatórios. Caso contrário, descumprirá não só o disposto na Constituição mas também nos tratados internacionais que têm buscado o incremento do comércio em escala global e contribuirá negativamente na promoção do homem e suas atividades.

Dessa forma, ao investigar a aplicação do Acordo sobre Valoração Aduanaria (AVA) pelo Estado brasileiro, pretendeu-se saber, em última análise, se os meios de emancipação do homem que elegeu o comércio internacional como modo de vida estão sendo disponibilizados ou sonegados, e em que medida o estão, resposta que uma abordagem meramente positivista, um embate de norma com norma desprovido de análise dos valores constitucionais, não seria capaz de alcançar satisfatoriamente.

Institucionalmente, o Brasil é membro da Organização Mundial do Comércio (OMC) e signatário do AVA e está obrigado a cumprir os compromissos inerentes a tal condição, integralmente. Entretanto, não se nega que o Estado tem a prerrogativa de intervir na ordem econômica, mas deve fazê-lo segundo as regras a que se comprometeu de forma livre e democrática. O AVA, além de uma norma processual, pode ser visto como um compromisso com a segurança jurídica na relação entre muitos entes pois estabelece uma linguagem de interação entre eles com o objetivo de afastar a arbitrariedade utilizada para frustrar a atividade econômica.

Como o ordenamento jurídico, em suas normas gerais, erige ele mesmo o conteúdo de cada decisão ou ato individualizado, em cada ato do agente estatal deve estar visível a observância do critério constitucional (veicular um valor), sob pena de atentar contra os objetivos de uma sociedade em determinado tempo; se o contrariar, o ato será inválido.

CONCLUSÃO

O fenômeno da abertura dos mercados se faz presente em quase todos os países de relevância econômica do mundo, acirra a concorrência, tornando obrigatório o aprimoramento da administração empresarial em todos os sentidos, principalmente nos âmbitos institucional, comercial e tecnológico. O Brasil, a partir de 1991, tem buscado se inserir com maior peso no comércio internacional, e para tanto promoveu importantes modernizações em suas estruturas e instituições. Neste contexto, o aperfeiçoamento da legislação aduaneira diminuiu parte dos obstáculos ao comércio exterior, reconhecido como força motriz para a integração entre as Nações, mas que exige dinamismo e ao mesmo tempo amparo nas legislações internas dos países.

Uma das mais importantes reformas foi a adesão ao Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio de 1994, o AVA, que estabelece e uniformiza as normas sobre valoração aduaneiras, criando um sistema equitativo, preciso, e neutro para valorar mercadorias no comércio internacional.

O AVA, mais do que uniformizar os procedimentos e fixar com clareza os critérios de valoração, proporciona segurança jurídica aos agentes que atuam no comércio exterior na medida em que afasta a arbitrariedade das autoridades aduaneiras dirigidas por governos populistas, lhes possibilita calcular previamente o montante dos encargos tributários que incidem sobre as suas transações comerciais e ainda serve de mecanismo contra práticas anticoncorrenciais dos agentes econômicos, como o subfaturamento.

Sabendo-se que os tributos sobre os bens no comércio tem o efeito de gerar o lucro ou prejuízo de uma transação, a sua viabilidade ou inviabilidade, conhecer a metodologia de valoração aduaneira e de sua regulamentação é uma importante ferramenta de planejamento tributário que cada vez mais responde pela competitividade das empresas na proporção direta em que o aumento dos gastos públicos mundiais exerce pressão para o incremento na arrecadação e para a adoção de medidas protecionistas, sobretudo em momentos de crise. Ser competitivo no mercado atual é na verdade um requisito básico de existência; a empresa incapaz de competir está destinada a fechar as portas. Sendo o valor aduaneiro a base de cálculo sobre a qual incidem os tributos, de sua variação

resulta o maior ou menor pagamento de impostos pelo contribuinte. Mais do que isso, da correta fixação deste aspecto quantitativo pode significar a sobrevivência de uma empresa, principalmente aquela dedicada à importação, que atua como agente comissionado ou que dependa de matérias primas e tecnologias importadas.

Uma valoração eficiente e efetiva também inibe o subfaturamento e ajuda a consolidar a livre concorrência no mercado já que favorece o comerciante cumpridor da lei que se vê frequentemente obrigado a disputar o consumidor com produtos barateados pela sonegação.

O Brasil é signatário do AVA e deve, portanto, cumpri-lo. E o cumpre em maior medida do que o descumpre. No estudo de caso observou-se que, na Aduana, o desvio das disposições do AVA ocorre no momento do lançamento tributário que adota metodologia de valoração veiculada por normas internas. Neste caso, a norma individual e concreta é emitida com base em critério não reconhecido pela Sociedade Internacional. Mas como alguns lançamentos adotam o AVA e a maioria dos valores aduaneiros declarados é aceito sem contestação, resulta que o arbitramento do valor aduaneiro se constitui em situação residual e minoritária.

Mesmo que residual, esta prática produz efeitos severos para o contribuinte configurando, em última análise, uma afronta ao tratado internacional. No caso analisado a multa foi de quase 10 milhões de reais, ônus que evidentemente impactou nas condições concorrenciais do autuado, fato que permite concluir que o arbitramento se presta como perfeita ferramenta de intervenção no mercado, porém, ilegítima quando diante do mandamento constitucional para a própria Administração de manter hígidas as condições de igualdade de concorrência de mercado, em atendimento do princípio da neutralidade.

Ao hermeneuta cabe dar sentido à norma, que no Brasil é, em última instância, voltada para a concretização do Estado Democrático de Direito que, por sua vez, é ele mesmo (um meio) uma forma de organização da sociedade tida como a mais apta a promover a emancipação do Homem, fim último de qualquer norma. Em nome do pleno e universalizado desenvolvimento do Homem é que a CF/1988 elegeu como paradigma a ordem econômica fundada na livre concorrência, livre iniciativa e livre escolha de qualquer ofício. Então o Estado foi alçado a guardião do próprio mercado; fundado no princípio da neutralidade deve omitir-se em influenciar um mercado equilibrado via tributação mas em mercados cuja concorrência se

encontre ameaçada, deve agir para impedir o distanciamento da concorrência perfeita, ainda que por via da indução tributária.

Isto porque princípio da neutralidade tributária guarda estreita identidade com o princípio da neutralidade veiculado pelo AVA. Ambos determinam à autoridade um dever de assegurar um mercado livre de interferências que o afastem de uma condição tendente à concorrência perfeita como modo de concretizar o princípio da isonomia. Para cumpri-los, é necessário que autoridade se abstenha de distorcer um mercado onde a concorrência está assegurada e a agir quando ela está ameaçada.

No contexto de harmonização entre neutralidade e indução tributárias, no que concerne à valoração aduaneira, restou comprovado que a Aduana ainda age de modo a inflar a base de cálculo dos tributos e assim, distorce as condições de mercado, infringindo o seu dever de permanecer neutra ao mesmo tempo que burla o AVA. Restou demonstrado que, antes da Aduana, também o DECEX tenta inflar o valor aduaneiro via licenciamento com objetivo e efeitos protecionistas. Logo, as violações ao AVA se sucedem na Administração ainda que possam passar sem contestação a maioria dos valores declarados pelos importadores.

E isto leva a outras implicações: se a Administração não obedece sempre o AVA, nunca saberá, nestes casos, se há efetivo subfaturamento. Saberá ela que aplicou uma multa gravosa, mas não terá certeza da prática do ilícito. E por não ter obedecido o AVA, a autuação não se sustentará ante uma revisão judicial ou administrativa, trazendo como consequência a impunidade de eventual subfaturamento. Isto, é, todo um trabalho fiscal de proteger a competitividade do comerciante honesto pagador de todos os impostos será ineficiente e de difícil avaliação.

São constantes as divergências entre o valor de transação apresentado pelo importador e aquele fixado pelas autoridades aduaneiras e tais divergências deveriam ser resolvidas segundo as regras de verdadeira norma processual que é o AVA; nele, abre-se, de um lado, uma linha de defesa do contribuinte que deve fazer parte, em conjunto com outras medidas, de uma atitude constante de defesa do patrimônio do contribuinte perante a sanha arrecadatória/protecionista do Fisco, e de outro, nos casos em que é o comerciante quem pratica evasão fiscal, abre-se uma frente para o Fisco restabelecer as

condições de livre concorrência e preservar o mercado, como meio para fins maiores previstos na CF/1988.

O AVA é um instrumento processual, e como tal, serve para benefício ou para o malefício, conforme sua aplicação seja correta ou arbitrariamente utilizada.

No momento em que o Brasil adotou o AVA, ele passou a ser norma geral e abstrata, regulamentada pelo RA e pela IN/SRF nº 327/2003, admissível para veicular a linguagem competente para fixar a grandeza matemática que, no aspecto quantitativo, guardará correspondência com a base de cálculo dos tributos cuja materialidade recaia sobre a importação de produtos.

Quando a autoridade administrativa exerce sua competência e, imprimindo maior eficácia social a norma abstrata, veicular através de um ato de lançamento a norma individual e concreta da qual resultará necessariamente um comando de exação dirigido ao sujeito passivo, aplicar o AVA e seus métodos de valoração é requisito de validade inarredável, sob pena de desprender gasto inútil de energia em um ato fadado ao fracasso no Judiciário ou na instância revisora administrativa.

Ilusório para a Aduana o procedimento de arbitramento previsto nas MP nº 2.158-35/2001 e Lei nº 10.833/2003, normas internas e supervenientes à promulgação do AVA, uma vez que, por força do artigo 98 do CTN, o intérprete/emissor da norma individual e concreta (quando procede à valoração aduaneira o ao lançamento) deve fazer prevalecer a o tratado sobre as demais, critério que deve prevalecer na confecção do direito. Em outras palavras, deve ele harmonizar tais normas, examinando a lei interna superveniente observando o tratado naquilo em que ele possa afastar, limitar, ou condicionar-lhe a aplicação. Tratando-se de valoração aduaneira, o AVA é a única norma processual aceitável e a harmonização possível com as 2.158-35/2001 e Lei nº 10.833/2003 é dada pelo pleno afastamento destas.

Mesmo que à Aduana fosse lícito utilizar-se do processo de arbitramento, fato é que de ele é mais complexo do que o próprio AVA. No máximo, o arbitramento como foi positivado, chega a ser um arremedo de três métodos já previstos no AVA, com o agravante de que se exige a prova da presença de requisitos de aplicabilidade de trabalhosa demonstração, como fraude e de conluio em tal monta que inviabilizem a busca da verdade. No que não é redundante e

piorado, o arbitramento é contraditório aos princípios gerais de aplicabilidade do AVA, sendo expressamente vedado. Mas o arbitramento não é de todo inútil; por prever meios vedados expressamente pelo AVA, o processo de arbitramento revela um retrocesso à práticas que os Membros da OMC pretendiam a impedir: o protecionismo via influência no mercado em favor da economia doméstica. Significa dizer que o arbitramento se presta mesmo para burlar o AVA e obter efeitos protecionistas extremamente excludentes de qualquer ideia de neutralidade; sua imprecisão metodológica autoriza a cada autoridade aduaneira a eleger qualquer método de valoração que puder imaginar e explicar num texto escrito sobre o qual o importador terá uma difícil tarefa de formular uma defesa contra multas vultosas.

Esta finalidade do arbitramento também é evidenciada não só pelo uso que dele se viu neste trabalho, mas pela própria existência dele quando comparado com a amplitude alcançada pela metodologia do AVA. Ora, o AVA já tem no seu Método Primeiro a solução para a esmagadora maioria dos casos de valoração. Oferece também os Métodos Segundo e Terceiro baseados nos valores de mercadorias idênticas ou similares transacionadas. Oferece os Métodos Quarto e Quintos baseados nos custos de produção de mercadoria ou no do preço de revenda. Por fim, o AVA oferece o Método Sexto, ou da razoabilidade, que permite ao agente da Aduane eleger qualquer metodologia apta *desde que não contrarie os princípios e limitações* do AVA. Este é o verdadeiro problema do AVA, motivo de desalento para o agente da Aduana. Não é a incapacidade da metodologia do AVA de resolver os problemas valorativos que o torna desinteressante, mas sim as limitações que impõe, limitações inexistentes no arbitramento. O AVA veda o afastamento da realidade do preço praticado e que se tome por base o preço de mercadoria manufaturada localmente. É este o propósito do arbitramento: aumentar o custo da mercadoria importada até que ela se equipare à fabricada localmente ainda que ao custo dos malefícios à livre concorrência, ao consumidor, aos ganhos de eficiência da indústria sujeita à competição.

REFERÊNCIAS

- ABREU FILHO, José. *O Negócio Jurídico e Sua Teoria Geral*. São Paulo: Saraiva, 1997.
- AMARO, Luciano da Silva. *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1997.
- ARRUDA, Luiz Henrique Barros de. *Processo Administrativo Fiscal*. São Paulo: Resenha Tributária, 1994.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo: Malheiros Editores, 2003.
- AZEVEDO, Antônio Junqueira de. *Negócio Jurídico*. Existência, Validade e Eficácia. São Paulo: Saraiva, 2010.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2000.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1972.
- BETI, Emilio. *Teoria Geral do Negócio Jurídico*. Campinas: Servanda Editora, 2008.
- BITTAR, Eduardo C. B. *Curso de Filosofia do Direito*. São Paulo: Atlas, 2010.
- BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.
- BRAZUNA, José Luis Ribeiro. *Defesa da Concorrência e Tributação – à luz do Artigo 146-A da Constituição*. São Paulo: Quarter Latin, 2009.
- BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. *Construindo o Estado Republicano: democracia e reforma da gestão pública*. Rio de Janeiro: Editora FGV. 2009.
- CASTRO, Amilcar de. *Direito Internacional Privado*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2008.
- CARLUCI, José Lence. *Uma Introdução ao Sistema Aduaneiro*. São Paulo: Aduaneiras, 2001.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses, 2011.
- _____. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2003.
- _____. *Direito tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*. São Paulo: Saraiva, 1998.
- CARVALHO, Cristiano. CASTRO, José Augusto Dias de. *Pis e Cofins na Importação – Aspectos Controvertidos de suas Regras-Matrizes*. In: Fundamentos do PIS e da COFINS: e o regime jurídico de não-cumulatividade. Coordenação de

Samuel Carvalho Gaudêncio e Marcelo Magalhães Peixoto. São Paulo: MP Editora, 2007, p. 65-83.

DAILLIER, Patrick. DINH, Nguyen Quoc. PELLET, Alain. *Direito Internacional Público*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2003.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Não-cumulatividade, Neutralidade, PIS e COFINS e a Emenda Constitucional nº 42/03*. In: *Grandes Questões atuais do Direito Tributário*, 8º volume. Coordenação: Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 2004, p. 339-355.

FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2001.

GOMES, Sergio Alves. *Hermenêutica Constitucional. Um Contributo à Construção do Estado Democrático de Direito*. Curitiba: Juruá, 2008.

_____. *Hermenêutica Jurídica e Constituição no Estado de Direito Democrático*. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

LACOMBE, Américo Masset. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 1998.

LIMA, Ricardo Seibel de Freitas. *Livre Concorrência e o Dever de Neutralidade Tributária*. Dissertação de Mestrado. Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 2005.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 1998.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros Editores, 1997.

MELO, José Eduardo Soares de. *A Importação no Direito Tributário*. São Paulo: RT, 2003.

MELLO, Raul Reis. *Manual do Imposto de Importação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1970.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2006.

MIRANDA, Custódio da Piedade Ubaldino. *Teoria Geral do Negócio Jurídico*. São Paulo: Saraiva, 2009.

NEUMARK, Fritz. *Principios de la Imposición*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1974.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1995.

NUSDEO, Fábio. *Fundamentos para uma Codificação do Direito Econômico*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995.

PEIXOTO, Daniel Monteiro. *Desvio de Finalidade das Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico*. Revista de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, nº 102, 2008.

PINTO, Gustavo Mathias Alves. *Tratados Internacionais em Matéria Tributária e sua Relação com o Direito Interno no Brasil*. In: Revista Direito GV, São Paulo: Fundação Getúlio Vargas Escola de Direito de São Paulo, vol. 04, nº 01, p. 135-164, jan. - jun. 2008.

PIRES, Adilson Rodrigues. *Contradições no Direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

PONCIANO, Vera Lúcia Feil. *Controle de Preços pelo DECEX - Departamento de Operações e Comércio Exterior no Licenciamento não Automático*. Revista de Doutrina da 4ª Região, Porto Alegre, n. 27, dez. 2008. Disponível em: <http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao027/vera_ponciano.html> Acesso em: 14 fev. 2013.

REZEK, José Francisco. *Direito Internacional Público*. São Paulo: Saraiva, 2000.

ROCHA, Paulo César Alves. *Logística e Aduana*. São Paulo: Aduaneiras, 2001.

_____. *Valoração Aduaneira no Brasil*. São Paulo: Aduaneiras, 2000.

_____. *Regulamento Aduaneiro*. São Paulo: Aduaneiras, 1997.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Prescrição de Decadência no Direito Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2004.

SOUZA, Washington Peluso Albino de. *Primeiras Linhas de Direto Econômico*. São Paulo: Ltr, 2005.

SOSA, Roosevelt Baldomir. *Valor Aduaneiro*. São Paulo: Aduaneiras, 1996.

_____. *A Aduana e o Comércio Exterior*. São Paulo: Aduaneiras, 1996b.

_____. *Comentários à Lei Aduaneira*. São Paulo: Aduaneiras, 1995.

SHOUERI, Luis Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense. 2005.

SHNAID, David. *Filosofia do Direito e Interpretação*. Londrina: Editora UEL, 1998.

TORRES, Heleno Taveira. *Elementos de Direito Tributário Internacional e de Direito Internacional Tributário. O imposto de e seus Tratados*. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coordenador). *Curso de Especialização em Direito Tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____. *Direito Tributário e Direito Privado*. São Paulo: RT, 2003.

TREVISAN NETO, Antenori. *Aplicação do Acordo sobre Valoração Aduaneira no Brasil*. São Paulo: Aduaneiras, 2010.

ZILVETI, Fernando Aurélio. *Variações sobre o Princípio da Neutralidade no Direito Tributário Internacional*. In: *Direito Tributário Atual – 19*. Coordenação: Alcides Jorge da Costa, Luís Eduardo Schoueri e Paulo Celso Bergstrom Bonilha. São Paulo: Dialética & Instituto Brasileiro de Direito tributário, 2005, p. 24-40.

ANEXOS

ANEXO A

Acórdão, Relatório e Voto no Processo Administrativo Fiscal (PAF) Nº 10950-007.360/2008-12

Acórdão

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO II

Período de apuração: 01/03/2004 a 06/12/2005

IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIRO. SUBFATURAMENTO. FRAUDE. CONCORRÊNCIA PARA A PRÁTICA DA INFRAÇÃO. FALTA DE PROVAS. ILEGITIMIDADE PASSIVA DO IMPORTADOR.

Não se pode responsabilizar pela prática de subfaturamento o importador que promove regularmente, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria adquirida por outrem, quando não resta comprovada a sua participação na cotação de preços ou na intermediação comercial, de molde a concorrer para a formação ou ajuste do preço a ser pago pelas mercadorias importadas.

VALORAÇÃO ADUANEIRA. PRESUNÇÃO DE FRAUDE. FALTA DE PROVAS. ARBITRAMENTO EXCEPCIONAL. REQUISITOS

A adoção, por parte do Fisco, de valoração aduaneira diversa da declaração como preço da transação na importação de mercadorias, depende de prova, alicerce fático e motivação para rejeição da sequência de cada um dos métodos de valoração previsto no acordo GATT, sob pena de afronta direta os princípios da legalidade.

Recurso de Ofício Negado.

Relatório

A DRJ de Florianópolis recorre de ofício a este Conselho, tendo em vista recurso de ofício, nos termos do art. 34, do Decreto nº 70.235/72, com as alterações introduzidas pela Lei nº 9.532/97 e Portaria MF nº 3, de 03/01/2008.

Por bem descrever os fatos ocorridos, até então, adoto o relatório da decisão recorrida, que transcrevo, a seguir:

*“Versa o presente processo sobre Auto de Infração (fls. 01 a 81) lavrado contra a empresa em epígrafe, com vistas à constituição de crédito tributário, no valor total de **R\$ 8.485.997,11 (oito milhões quatrocentos e oitenta e cinco mil, novecentos e noventa e sete reais e onze centavos)**, referente à falta de recolhimento de Imposto de Importação (II), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Cofins e PIS/Pasep incidentes na importação, acrescidos de multa qualificada lançada de ofício proporcional a 150% dos valores não recolhidos e juros moratórios, além de multa por infração administrativa ao controle das importações, em razão de subfaturamento, equivalente a 100% sobre a diferença entre o preço declarado e o preço efetivamente praticado na importação ou entre o preço declarado e o preço arbitrado.*

Segundo relata a fiscalização às fls. 82 a 99, em procedimento de revisão do valor aduaneiro referente à mercadoria denominada compact disc recorder (CDR), constante de diversas declarações de importação (DI) registradas pelo contribuinte entre 01/03/2004 e 06/12/2005 (planilha de fls. 84/85), o importador foi intimado (fls. 105 a 107) a fornecer cópia integral das DI e, bem assim, documentos que instruíram os respectivos despachos, além de cópia do contrato social e alterações, livros fiscais, onde conste a escrituração das operações relativas às mercadorias importadas, e notas fiscais de entrada e de eventual saída dessas mercadorias.

Neste passo, aduz a fiscalização ter o contribuinte atendido apenas em parte a solicitação, alegando que, à exceção das DI n.ºs 04/01884052 (adição 001) e 04/02039925 (adição 001), as demais declarações de importação não lhe pertenciam (fls. 108/109). Não obstante isso, as autoridades autuantes prosseguiram com o procedimento revisional e recusaram os valores declarados, desclassificando o primeiro método de valoração aduaneira tendo em vista que os valores declarados pelo importador não cobriam o custo mínimo de fabricação do produto que havia sido informado pela Associação Protetora dos Direitos Intelectuais Fonográficos (APDIF), tendo por base cálculos elaborados pela PHILIPS INTELLECTUAL PROPERTY & STANDARDS.

Prossegue a fiscalização relatando ter encaminhado ao importador o Termo de Desclassificação de Método de Valoração Aduaneira de fls. 150 e 151, pelo qual noticiou ao interessado a impossibilidade de aplicação do primeiro método de valoração aduaneira para verificar o valor aplicável às importações fiscalizadas, dado que o custo total de fabricação de uma unidade dos CDR importados oscilava entre quatorze e quinze centavos de dólar, ao passo que os valores unitários declarados pelo importador variavam entre cinco e onze centavos de dólar.

No citado termo, noticiou ainda o Fisco a concessão do prazo de quinze dias para que o interessado apresentasse contestação aos motivos da desclassificação do método do valor aduaneiro aplicado nas importações em relevo ou apresentasse informações e elementos que fundamentassem a aplicação dos métodos substitutivos, observada a ordem seqüencial, aduzindo, ainda, que o contribuinte poderia apresentar também demonstração contábil do valor aduaneiro aplicável segundo o método do valor de revenda (art. 5º do AVA).

Na seqüência, após ter sido concedido por duas vezes a prorrogação do prazo estipulado no referido termo (fls. 153 e 157), o importador apresentou contrarrazões à desclassificação dos valores declarados nas importações sob

apreço (fls. 159 a 166), que, todavia, por terem sido encaminhadas fora dos prazos sucessivamente concedidos, não foram apreciadas pela fiscalização.

Em razão disso, tendo em vista que os valores de transação declarados pelo importador situavam-se abaixo do custo mínimo de fabricação de um CDR, informado pela PHILIPS, considerando neste custo o preço da matéria-prima utilizada, royalties de licenciamento devidos ao detentor da patente (no caso, a PHILIPS), além do custo de fabricação e margem de lucro, concluíram as autoridades autuantes pela ocorrência de simulação e subfaturamento praticados pelo importador com o intuito de subtrair os tributos incidentes nas importações fiscalizadas.

No mencionado Relatório de Fiscalização, esclarecem, ainda, as autoridades autuantes que, não obstante o Acordo de Valoração Aduaneira (AVAGATT) estabelecer que, na impossibilidade de ser adotado o valor de transação, devem ser aplicados os métodos substitutivos de valoração, referidas autoridades optaram por “arbitrar a incidência dos tributos insuficientemente recolhidos, valendo-se do valor do custo mínimo apurado”, com fulcro no princípio da razoabilidade e na disposição legal contida no art. 88 da Medida Provisória n.º 2.15835, de 2001.

Regularmente cientificado em 28/01/2009, por AR (fl. 332), o contribuinte irrisignado apresentou, em 27/02/2009, os documentos de fls. 382 a 392 e a impugnação de fls. 336 a 381, onde, em síntese:

Alega que registrou a importação de CD virgens graváveis, ao preço efetivamente praticado de US\$ 0,05 a US\$ 0,07, através das DI n.ºs 04/01884052 e 04/02039925, mas nunca registrou as demais DI apontadas pela fiscalização, já que não constam de seus arquivos e contabilidade, pelo que entende estar equivocado o resultado da pesquisa feita pelas autoridades autuantes no sistema DW;

Relativamente às duas únicas declarações de importação que reconhece ter registrado, alega ter atuado como mero prestador de serviços, eis que tais operações constituíram importações que realizou por conta e ordem terceiros, devidamente informadas à fiscalização aduaneira, havendo, inclusive, apresentado previamente ao Fisco o contrato que regeu suas relações com o adquirente das mercadorias;

Alega que, em uma operação por conta e ordem de terceiros, o adquirente e o fornecedor das mercadorias são os agentes que detêm o controle da operação, ajustando preços de mercadoria, prazos de pagamento, realizando o fechamento de câmbio e emitindo a documentação necessária ao despacho de importação, em razão de que aduz ter atuado apenas como mandatário, sendo-lhe impossível, portanto, praticar o delito de subfaturamento apontado pelo Fisco, pois não ajusta preço de mercadorias nem emite faturas comerciais, pelo que argüi a sua ilegitimidade passiva na presente autuação;

Cita as disposições contidas nos artigos 136 e 137 do Código Tributário Nacional (CTN), que tratam da responsabilidade tributária por infrações, para argumentar que só é passível de punição a pessoa que praticou as infrações à lei penal ou tributária, ao que aduz que, na condição de mandatário do terceiro adquirente e porque as infrações apuradas são conceituadas como crime ou contravenção, não pode ser penalizado, eis que nacionalizou as mercadorias importadas no exercício regular de mandato que lhe fora outorgado por quem de direito;

A par disso, alega também que, na hipótese dos autos, a responsabilidade é pessoal ao agente, ao que indaga quem, neste caso, teria praticado as condutas dolosas, se a empresa mandatária ou a empresa adquirente das cargas, que sequer figura no Auto de Infração;

Neste passo, cita também as disposições contidas nos artigos 94 e 95 do Decreto Lei n.º 37, de 1966, defluindo deste último dois requisitos que devem, necessariamente, estar presentes para que se possa estabelecer a responsabilidade, quais sejam, o concurso para a prática da infração e o benefício colimado com a sua prática, ao que alega que, além de não ter participado de qualquer negociação de preço nas importações em referência, tampouco o subfaturamento lhe beneficiaria, pois quanto maior o valor aduaneiro, maior é o ICMS incidente na operação e maior, portanto, seria o benefício que auferiria com a postergação de 80% do ICMS por quarenta e oito meses, benefício esse que é conferido pela legislação estadual;

Ademais disso, cita ainda as disposições contidas no artigo 64 da Lei n.º 4.502, de 1964, e artigos 3º, 100, 121 e 124 do CTN, para sustentar que a empresa mandatária não pode responder pela infração eventualmente cometida pela empresa mandante, ao que acrescenta as alegativas segundo as quais a determinação normativa veiculada pela IN SRF 225, de 2002, impõe que, em uma importação realizada por conta e ordem de terceiro, a prestadora de serviços não aja com ingerência sobre os negócios, além do que, nas cláusulas 9.1 e seguintes do contrato de prestação de serviço, o adquirente assume o ônus de negociar, providenciar documentos e todas as responsabilidades daí decorrentes, sendo que apenas realizou os despachos aduaneiros, sem nunca ter entrado em contato com os fornecedores externos;

Quanto ao mérito, argüi a nulidade absoluta do Auto de Infração por inobservância dos procedimentos de valoração estabelecidos pelo AVAGATT, incorrendo a fiscalização no cerceamento de seu direito de defesa, pois, não sendo possível utilizar o primeiro método de valoração, devem ser utilizados os demais métodos previstos no Acordo, respeitando-se rigorosamente a sua ordem de aplicação, ao passo que, no caso dos autos, após ter considerado fictício o valor de transação declarado, com base em documento que não se reveste da qualidade de um laudo pericial, criou um novo método de valoração, olvidando que, em sede do direito administrativo, só é permitido fazer o que a lei expressamente determina; Nesta linha, aduz que, não sendo possível aplicarse

o primeiro método de valoração, deve se passar de um método a outro, desde que provada a impossibilidade da respectiva aplicação, ao que reclama que a equivocada utilização do método valorativo resulta na apuração de uma base de cálculo errada e, conseqüentemente, de multa com valor irreal, acrescentando, ainda, que as importações em tela foram licenciadas pelo Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, sendo de se presumir a validade do preço declarado;

Em outro plano, argumenta que as importações foram realizadas em face de uma operação de compra e venda, inexistindo vinculação entre importador e fabricante, pelo que entende que o valor de transação só pode ser afastado ante a ocorrência de alguma das hipóteses restritivas elencadas no art. 1º do Acordo de Valoração Aduaneira (AVAGATT), sendo que nenhuma dessas hipóteses se refere a divergência entre o valor declarado e o valor apurado por empresa multinacional, sem competência para realizar exame de valoração;

Neste passo, reclama que as autoridades autuantes, além de não justificarem o descarte dos seis métodos de valoração previstos no AVAGATT, separou a Matéria prima principal utilizada na confecção da mercadoria, cotou seu preço médio no mercado, considerou ainda os preços das matérias primas apurados pela PHILLIPS, somou todas essas parcelas e encontrou um valor para as mercadorias que chamou de valor aduaneiro, sem que tal metodologia esteja prevista no Acordo de Valoração;

Alega que o método de valoração utilizado pelo Fisco não traduz o método do valor computado (5º método) previsto no Acordo, pois o valor computado tem por base os custos reais de produção incorridos pelo fabricante, e não custos médios de mercado apurados pela PHILLIPS e pela fiscalização aduaneira, em razão de que argüi a nulidade do processo de valoração do qual resultaram os lançamentos ora atacados, vistos que métodos valorativos não são de livre escolha do Fisco, havendo de ser respeitada uma ordem de aplicação que é obrigatória;

Reclama também que há uma incompatibilidade entre o procedimento previsto no Acordo de Valoração Aduaneira e as disposições veiculadas pelos artigos 86 e 88 da Medida Provisória n.º 2.15835, de 2001, no tocante ao descarte do primeiro método de valoração, ao que lança críticas às citadas normas da MP, por entender que, além de tais normas serem redundantes e violarem o AVA, impuseram maior ônus ao próprio Fisco que, para aplica-las deve comprovar a prática de fraude, sonegação ou conluio, de molde a que não seja possível a apuração do preço efetivamente praticado na importação;

Nessa mesma linha, evoca a disposição contida no art. 98 do CTN, para sustentar que as normas do Acordo de Valoração devem ser observadas pelas que lhes sobrevenham em nosso ordenamento jurídico, e cita ementas de decisões prolatadas pela 2ª Instância Administrativa, que veiculam o entendimento segundo o qual a ocorrência de subfaturamento não se presume, havendo de ser comprovada no processo;

Contesta a aplicação da multa qualificada lançada de ofício proporcional a 150% dos valores dos tributos e contribuições exigidos, ao argumento de que, por ter agido como mandatária do adquirente das mercadorias importadas, o conluio, se é que existiu, ocorreu apenas entre o adquirente e o fornecedor das mercadorias estrangeiras;

Em outro plano, reclama que o feito ora guerreado violou o princípio que veda o bis in idem, sendo aplicadas multa por declaração inexata e em face de subfaturamento sobre a mesma conduta, além do que foi aplicada multa equivalente a 100% do valor aduaneiro, o que é a mesma coisa que aplicar o perdimento das mercadorias, pois, o correto seria aplicar 100% exclusivamente sobre a diferença do Imposto de Importação a recolher, não sendo tampouco cabível, no presente caso, a aplicação da multa de 100% sobre a diferença entre o valor declarado e arbitrado, com fulcro no art. 70 da Lei n.º 10.833, de 2003;

Finalmente, em face do exposto, requer o cancelamento do auto de infração hostilizado, ou, no caso de não ser julgado nulo ou improcedente o feito em sua totalidade, que sejam cobrados apenas os impostos que eventualmente deixaram de ser recolhidos, exonerando o sujeito passivo das penalidades que lhe foram infligidas.”

O pleito foi deferido, no julgamento de primeira instância, nos termos do acórdão DRJ/FNS no 0721.111, de 10/09/2010, proferida pelos membros da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis/SC, cuja ementa dispõe, *verbis*:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO II

IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIRO. SUBFATURAMENTO. FRAUDE. CONDUTA DOLOSA. CONCORRÊNCIA PARA A PRÁTICA DA INFRAÇÃO. FALTA DE PROVAS. ILEGITIMIDADE PASSIVA DO IMPORTADOR.

É incabível responsabilizar pela prática de subfaturamento o importador que promove regularmente, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria adquirida por outrem, quando não resta comprovada a sua participação na cotação de preços ou na intermediação comercial, de molde a concorrer para a formação ou ajuste do preço a ser pago pelas mercadorias importadas.

VALORAÇÃO ADUANEIRA. CRITÉRIO PARA DESCARACTERIZAR O PRIMEIRO MÉTODO. PRESUNÇÃO DE PREÇO MÍNIMO. INOBSERVÂNCIA DOS DEMAIS MÉTODOS SUBSTITUTIVOS. PRESUNÇÃO DE FRAUDE. INOBSERVÂNCIA DA ORDEM SEQÜENCIAL PARA OS CRITÉRIOS DE ARBITRAMENTO. LANÇAMENTO EM DESCOMPASSO COM A LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA.

É incabível o lançamento de impostos e contribuições sociais incidentes na importação quando nem o procedimento de arbitramento do valor aduaneiro segue o que determinam as normas legais aplicáveis, nem as razões que motivaram a adoção deste procedimento pela fiscalização encontram respaldo suficiente nas provas dos autos.

Impugnação Procedente.

Crédito Tributário Exonerado.

O julgamento foi pela improcedência dos lançamentos.

A DRJ recorreu de ofício a este Conselho, tendo em vista recurso de ofício, nos termos do art. 34, do Decreto nº 70.235/72, com as alterações introduzidas pela Lei nº 9.532/97 e Portaria MF nº 3, de 03/01/2008.

O processo digitalizado foi distribuído e encaminhado a esta Conselheira.

É o relatório

Voto

Conselheiro Mércia Helena Trajano DAmarim

Versa o presente de auto de infração para exigência de II, de IPI, Cofins e PIS/Pasep incidentes na importação, acrescidos de multa qualificada lançada de ofício proporcional a 150% dos valores não recolhidos e juros, bem como a multa por infração administrativa ao controle das importações, em razão de subfaturamento, equivalente a 100% sobre a diferença entre o preço declarado e o preço efetivamente praticado na importação ou entre o preço declarado e o preço arbitrado.

A DRJ recorre de ofício, tendo em vista declarar improcedente o lançamento, em razão da falta de prova da participação da empresa no cometimento da fraude cogitada pela fiscalização, bem a não comprovação do subfaturamento alegado.

Passemos a alguns fatos em destaque:

- Foi realizado procedimento de revisão do valor aduaneiro referente à mercadoria denominada compact disc recorder (CDR), constante de diversas declarações de importação (DI) registradas pelo contribuinte entre 01/03/2004 e 06/12/2005. Importador intimado a apresentar diversos documentos.
- A fiscalização argumenta ter o contribuinte atendido apenas em parte a solicitação, alegando que, à exceção das DI n.ºs 04/01884052 (adição 001) e 04/02039925 (adição 001), as demais declarações de importação não lhe pertenciam. A fiscalização recusou os valores declarados, desclassificando o primeiro método de valoração aduaneira tendo em vista que os valores declarados pelo importador não cobriam o custo mínimo de fabricação do produto que havia sido informado pela Associação Protetora dos Direitos Intelectuais Fonográficos (APDIF), tendo por base cálculos elaborados pela PHILIPS INTELLECTUAL PROPERTY & STANDARDS.
- Foi encaminhado ao importador o Termo de Desclassificação de Método de Valoração Aduaneira, e comunicado a impossibilidade de aplicação do primeiro método de valoração aduaneira, tendo em vista que o custo total de fabricação de uma unidade dos CDR importados oscilava entre quatorze e quinze centavos de dólar, ao passo que os valores unitários declarados pelo importador variavam entre cinco e onze centavos de dólar.
- No citado termo, informa o Fisco prazo para contestar aos motivos da desclassificação do método do valor aduaneiro aplicado nas importações em relevo ou apresentasse informações e elementos que fundamentassem a aplicação dos métodos substitutivos, observada a ordem seqüencial, aduzindo, ainda, que o contribuinte poderia apresentar também demonstração contábil do valor aduaneiro aplicável segundo o método do valor de revenda (art. 5º do AVA).
- O importador apresentou contrarrazões à desclassificação dos valores declarados nas importações sob apreço, que, todavia, por terem sido encaminhadas fora dos prazos sucessivamente concedidos, não foram apreciadas pela fiscalização.
- Tendo em vista que os valores de transação declarados pelo importador situavam-se abaixo do custo mínimo de fabricação de um CDR, informado pela

PHILIPS, considerando neste custo o preço da matéria prima utilizada, royalties de licenciamento devidos ao detentor da patente (no caso, a PHILIPS), além do custo de fabricação e margem de lucro, concluiu a fiscalização pela ocorrência de simulação e subfaturamento praticados pelo importador com o intuito de subtrair os tributos incidentes nas importações fiscalizadas.

- A fiscalização esclarece, ainda, que, não obstante o Acordo de Valoração Aduaneira (AVAGATT) estabelecer que, na impossibilidade de ser adotado o valor de transação, devem ser aplicados os métodos substitutivos de valoração, referidas autoridades optaram por “arbitrar a incidência dos tributos insuficientemente recolhidos, valendo-se do valor do custo mínimo apurado”, com fulcro no princípio da razoabilidade e na disposição legal contida no art. 88 da Medida Provisória n.º 2.15835, de 2001.
- Empresa alega que registrou a importação de CD virgens graváveis, ao preço efetivamente praticado de US\$ 0,05 a US\$ 0,07, [...]
- Empresa rebate a nulidade absoluta do Auto de Infração por inobservância dos procedimentos de valoração estabelecidos pelo AVAGATT, incorrendo a fiscalização no cerceamento de seu direito de defesa, pois, não sendo possível utilizar o primeiro método de valoração, devem ser utilizados os demais métodos previstos no Acordo, respeitando-se rigorosamente a sua ordem de aplicação, ao passo que, no caso dos autos, após ter considerado fictício o valor de transação declarado, com base em documento que não se reveste da qualidade de um laudo pericial, criou um novo método de valoração,
- Reclama que fiscalização não justificou o descarte dos seis métodos de valoração previstos no AVAGATT, separou a matéria-prima principal utilizada na confecção da mercadoria, cotou seu preço médio no mercado, considerou ainda os preços das matérias primas apurados pela PHILLIPS, somou todas essas parcelas e encontrou um valor para as mercadorias que chamou de valor aduaneiro, sem que tal metodologia esteja prevista no Acordo de Valoração;
- Alega, ainda, que o método de valoração utilizado pela fiscalização não traduz o método do valor computado, ou seja, 5º método, pois o valor computado tem por base os custos reais de produção incorridos pelo fabricante, e não custos médios de mercado apurados pela PHILLIPS.

Feitas essas considerações acima, deve ser acolhida, inicialmente, a questão da ilegitimidade passiva da empresa quanto à infração de subfaturamento.

A Instrução Normativa SRF nº 225, de 2002, expõe:

Art. 1º O controle aduaneiro relativo à atuação de pessoa jurídica importadora que opere por conta e ordem de terceiros será exercido conforme o estabelecido nesta Instrução Normativa.

*Parágrafo único. Entendesse por importador por conta e ordem de terceiro a pessoa jurídica que promover, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria adquirida por outra, em razão de contrato previamente firmado, que **poderá compreender, ainda, a prestação de outros serviços relacionados com a transação comercial, como a realização de cotação de preços e a intermediação comercial.**(grifei).*

Ou seja, o importador por conta e ordem de terceiro pode, ou não, realizar a cotação de preços e a intermediação comercial e, portanto, pode, ou não, concorrer para a formação ou ajuste do preço a ser pago pelas mercadorias importadas.

Para configurar a hipótese acima, o que demarcaria seriam os termos do contrato firmado entre este agente e o terceiro adquirente, em razão de que considero que, em se tratando de fraude de natureza cambial (subfaturamento).

Pois, constitui ônus da fiscalização comprovar a participação do importador no cometimento da infração que lhe está sendo imputada, quer em face do acordo firmado no referido contrato, quer por meio de outros elementos de prova que demonstrem a efetiva participação do importador na conduta infracional.

Os termos do Regulamento de Câmbio de Importação, que foi instituído pelo Banco Central do Brasil através da Circular 3.231, de 03/04/2004, a contratação do câmbio, na modalidade de importação por conta e ordem de terceiro, pode ser realizada tanto pelo importador quanto pelo adquirente da mercadoria importada por sua conta e ordem, a teor do que se encontra previsto na alínea “f” do item 3 do Capítulo 6 do Título 2, *in litteris*:

3. É permitida a contratação de câmbio por pessoa diversa do importador indicado na correspondente Declaração de Importação, nas seguintes situações:

[...]

f) importação realizada por conta e ordem de terceiro, situação em que a operação de câmbio pode ser contratada pelo adquirente da mercadoria indicado na DI.

Percebe-se que a fiscalização deixou de solicitar expressamente ao importador a apresentação do contrato firmado entre este e os adquirentes das mercadorias importadas. Ainda que o referido contrato deva estar entre os documentos necessários à instrução do despacho aduaneiro em uma importação por conta e ordem de terceiro, fato é também que, tendo sido apresentados pelo importador apenas os conhecimentos de embarque e as faturas comerciais que instruíram o despacho de duas DI.

No Relatório de Fiscalização não consta qualquer menção à hipótese de que as importações em causa, diversamente da forma como foram registradas, não foram realizadas por conta e ordem dos terceiros adquirentes da mercadorias, em razão de que considero improcedentes os lançamentos da multa qualificada, proporcional a

150% do valor dos tributos e contribuições exigidos, e da multa por infração administrativa ao controle das importações, equivalente a 100% sobre a diferença entre o preço declarado e o arbitrado para as importações em comento, em virtude da falta de prova da participação da empresa no cometimento da fraude apontada pela fiscalização.

Quanto ao subfaturamento, a fiscalização comparou os valores unitários de transação declarados nas importações de discos óticos do tipo CDR com o valor que seria equivalente ao custo mínimo de fabricação de um CDR, segundo informação obtida junto à Associação Protetora dos Direitos Intelectuais Fonográficos (APDIF), conforme cálculos elaborados pela PHILLIPS INTELLECTUAL PROPERTY & STANDARDS.

Percebe-se que na composição do referido custo, verifica-se que foram considerados pela empresa holandesa um custo médio relativo aos materiais empregados na fabricação de um CDR, gastos com eletricidade e com mão de obra, depreciação de linha de produção, gastos com controle ambiental e royalties de licenciamento devidos a PHILLIPS e outros detentores de patentes.

A fiscalização projetou uma margem de lucro de 50% sobre os custos de fabricação, arbitrou um preço mínimo aceitável entre quatorze e dezenove centavos de dólar e, a um só tempo, descartou, não só o valor de transação declarado pelo importador, mas também todos os demais métodos de valoração substitutivos, por ter considerado que a divergência entre o valor declarado pelo importador e o referido preço mínimo arbitrado comprovaria a existência de simulação nas operações comerciais de importação, praticada com o intuito de subtrair tributos incidentes sobre o comércio exterior.

Pois bem, a Valoração Aduaneira é um procedimento que tem por objetivo, determinar o valor das mercadorias importadas. Quando as alíquotas a serem aplicadas são do tipo *ad valorem*, a determinação do valor aduaneiro da mercadoria é essencial para a determinação do tributo exigível pelo produto importado.

Toda mercadoria submetida a despacho de importação está sujeita ao controle do correspondente valor aduaneiro, que consiste na verificação da conformidade do valor aduaneiro declarado pelo importador com as regras estabelecidas no Acordo de Valoração Aduaneira.

O Acordo prevê que a valoração aduaneira deve, salvo circunstâncias bem definidas, se basear no preço efetivo de mercadorias a valorar, que figuram

geralmente na fatura. Esse preço, depois de ajustado para levar em conta certos elementos enumerados no art. 8º, é igual ao valor transacionado que constitui a base primeira para determinação do valor aduaneiro, conforme definido no Acordo.

Uma vez que não exista valor de transação (1º método) ou que este não possa ser aceito para fins de valoração aduaneira em função determinadas circunstâncias, o Acordo prevê cinco outros métodos de valoração aduaneira que devem ser aplicados na ordem hierárquica prescrita, constituindo ao todo seis métodos.

A autoridade aduaneira poderá decidir, com base em parecer fundamentado, pela impossibilidade da aplicação do método do valor de transação quando houver motivos para duvidar da veracidade ou exatidão dos dados ou documentos apresentados como prova de uma declaração de valor. Nesses casos a autoridade aduaneira poderá solicitar informações à administração aduaneira do país exportador, inclusive o fornecimento do valor declarado na exportação da mercadoria; e quando as explicações, documentos ou provas complementares apresentados pelo importador, para justificar o valor declarado, não forem suficientes para esclarecer a dúvida existente.

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

- **a descaracterização do valor de transação** declarado pelo importador, mediante prova;
- **a determinação do correto valor aduaneiro** nos termos dos Decretos 92.930/86 e 1.355/94;

Para aplicação do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio/GATT94, 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:

- fraude na documentação apresentada;
- vinculação entre o importador e o exportador que tenha influência no preço;
- quando houver restrições à cessão ou à utilização das mercadorias pelo comprador que afetem substancialmente o valor das mercadorias;
- quando o vendedor se beneficie de parte da revenda ou quando a venda estiver sujeita a contraprestações ou condições;
- valor de transação não ajustado mediante o disposto no artigo 8º, quando necessário;

A opinião consultiva 2.1 do Comitê Técnico de Valoração Aduaneira da Organização Mundial de Aduanas esclarece o seguinte, quando descaracteriza um valor mais baixo:

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.

A opinião consultiva acima 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, nos termos:

*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 Aduanas (OMA), constantes do Anexo a esta Instrução Normativa.***

Observa-se que 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 AVAGATT e das normas complementares que o disciplinam, então, da mesma forma, preço inferior em relação àquele que a fiscalização apenas presume ser o mínimo aceitável, com base em um custo mínimo de fabricação também estimado, a meu ver, não é motivo aceitável para descartar o valor de transação declarado pelo importador e, tampouco, constitui prova de subfaturamento.

Relevante, lembrar que a própria fiscalização, ao lavrar o Termo de Desclassificação de Método de Valoração Aduaneira, solicitou a empresa informações que fundamentassem a valoração aduaneira através de um dos métodos substitutivos do valor de transação, em vez de proceder ao arbitramento do preço das mercadorias, conforme determinam as disposições contidas no art. 88 da Medida Provisória n.º 2.15835, de 2001, abaixo transcritas *in litteris*:

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.

Com base neste dispositivo, percebe-se que através dos métodos estabelecidos pelo legislador para que o arbitramento se dê, mesmo, nos casos em que haja fraude, sonegação ou conluio, em que não seja possível a apuração do preço efetivamente praticado na importação. No *caput* do artigo há ainda a expressa ordem para observância da seqüência em que estão dispostos os métodos de arbitramento.

Vale registrar que fiscalização sequer informou a razão pela qual, ao descartar o primeiro método de valoração, deixou de aplicar os segundo e o terceiro métodos substitutivos, respeitantes ao valor aduaneiro de mercadorias importadas idênticas ou similares, deixando que a empresa fornecesse essas informações.

Enfim, não consta dos autos qualquer justificativa para a rejeição dos critérios precedentes (MP 2.15835, de 2001, I e II, “a”), antes que fosse arbitrado o preço com base no critério de razoabilidade (MP 2.15835, de 2001, II, “b”).

Por todo, o exposto, fraude é um ato ilícito grave, sob o ponto de vista jurídico tributário, para fins de aplicação de presunção, onde há total necessidade de comprovação.

Compulsando os autos, noto a ausência de qualquer comprovação efetiva que a empresa tenha agido mediante fraude.

A doutrina, assim, dispõe: (Tomé, Fabiana Del Padre. A Prova no Direito Tributário)

Obviamente, a enunciação do fato jurídico posto no antecedente da norma individual e concreta precisa realizar-se em conformidade com as regras do sistema, observando forma e conteúdo normativamente prescritos. Os princípios da legalidade e da tipicidade na esfera da tributação, por exemplo, exigem que as relações obrigacionais e sancionatórias sejam desencadeadas apenas se efetivamente verificados os fatos conotativamente descritos nas correspondentes hipóteses normativas, razão pela qual se faz imprescindível que tanto os atos de lançamento e de aplicação de penalidades como as decisões proferidas no curso de processos administrativos tributários sejam pautados em provas.

Destarte, não merece reparo decisão *a quo*.

Pelo exposto e por tudo o mais que do processo consta, nego provimento ao recurso de ofício.

Conselheiro Mércia Helena Trajano DAmorim - Relator

ANEXO B

Relatório e voto em AMS 0007152-79.2001.4.03.6100, TRF 3ª Região, QUARTA TURMA.

Relatório

Cuida-se de recurso de apelação interposto pela empresa impetrante contra sentença proferida nos autos de Mandado de Segurança objetivando assegurar o direito de efetuar a declaração de importação de filmes de poliéster destinados à fabricação de embalagens flexíveis, tomando-se como base os preços efetivamente praticados junto ao país exportador-Índia, e não aqueles exigidos pelo DECEX. Pede ainda a liberação de obtenção de licença de importação, por não estarem as mercadorias importadas no elenco daquelas sujeitas a licenciamento não automático.

A sentença denegou a ordem sob o fundamento de que o DECEX pode impor condições ao importador de obtenção de licença de importação e observância de preços mínimos, por este órgão apurado.

Contrarrazões da União Federal pedindo a manutenção da sentença.

O Ministério Público Federal opina pelo improvimento do recurso.

Voto

A questão trazida a debate prende-se à obrigatoriedade da submissão de empresas importadoras se submeterem à obtenção prévia de Licença de Importação e observância no país de origem de preços mínimos ditados pelo DECEX.

Examinando os autos verifico que a mercadoria importada pela recorrente - filmes de poliéster destinados a fabricação de embalagens flexíveis, em especial para a indústria alimentícia, não estão as mesmas sujeitas a Licenciamento de Importação não Automático, pois a importação procedida foi realizada em regime aduaneiro especial de entreposto aduaneiro (art. 404 e seguintes do RA), e acresça-se, a mercadoria importada também não está indicada no rol de produtos sujeitos a Licenciamento não automático.

As informações da autoridade impetrada limitam-se a informar que todas as importações estão sujeitas a licenciamento e que aquelas sujeitas a controles especiais, devem buscar a concessão dessa licença, antes da declaração de importação junto ao DECEX. Afirma ainda que o problema deve ser solucionado

junto ao órgão competente. Já o DECEX informa o procedimento das importações junto ao sistema SICOMEX. Nem uma palavra sobre os critérios empregados para a fixação do valor mínimo em relação ao produto objeto da ação.

Na verdade às fls. 159, o DECEX informa que na "*execução dessa atribuição podem ser utilizadas listas de preços expedidas pelos fabricantes estrangeiros, publicações especializadas de notória aceitação no exterior, ou informações obtidas por representações do Governo Brasileiro no país de procedência das mercadorias*". Todas as colocações não afastam as alegações da impetrante, de tal forma que, se fosse possível em relação à apelada, seriam tidos por verdadeiros os fatos articulados com a inicial.

Nenhum documento foi juntado pela apelada que comprovasse a publicidade das novas exigências feitas, que até podem ser legítimas e necessárias o que não se discute. Mas é certo que o importador tem todo o direito de conhecer detalhadamente as situações jurídicas que se exige para o procedimento de importação e conseqüente desembaraço aduaneiro das mercadorias.

Há que haver motivação. É razão de transparência e publicidade, inafastável. Ausente a publicidade, não há como negar à empresa recorrente a licença de importação, desde que os demais requisitos legais estejam implementados.

O poder-dever da Administração pública não fica coartado na realização dos procedimentos para o correto alinhamento da balança aduaneira- importação e exportação. Deve buscar sim, o melhor caminho para impedir que importações realizadas fora dos parâmetros éticos e legais imprimam desvantagem à indústria nacional, mas sempre dentro da legalidade e com observâncias de todos os princípios que regem a Administração Pública.

Ante o exposto e considerando mais o que dos autos consta, dou provimento ao recurso.

(TRF 3ª Região, QUARTA TURMA, AMS 0007152-79.2001.4.03.6100, Rel. DESEMBARGADORA FEDERAL MARLI FERREIRA, julgado em 10/02/2011, e-DJF3 Judicial 1 DATA:22/03/2011 PÁGINA: 331)

ANEXO C

Texto do AVA

ACORDO SOBRE A APLICAÇÃO DO ARTIGO VII DO ACORDO GERAL SOBRE PAUTAS ADUANEIRAS E COMÉRCIO DE 1994.

Introdução geral

1 - A primeira base para a determinação do valor aduaneiro no âmbito do presente Acordo é o "valor transacional", tal como definido no artigo 1.º Este artigo deve ser lido em conjunto com o artigo 8.º, que prevê, designadamente, ajustamentos do preço efetivamente pago ou a pagar, quando certos elementos específicos considerados como fazendo parte do valor aduaneiro são suportados pelo comprador mas não são incluídos no preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas. O artigo 8.º prevê igualmente a inclusão, no valor transacional, de certas prestações do comprador a favor do vendedor, sob a forma de mercadorias ou de serviços específicos, de preferência a numerário. Os artigos 2.º a 7.º, inclusive, estabelecem os métodos a utilizar para determinar o valor aduaneiro se essa determinação não puder ser efetuada através da aplicação das disposições do artigo 1.º

2 - Quando o valor aduaneiro não puder ser determinado por aplicação das disposições do artigo 1.º, a administração aduaneira e o importador devem normalmente concertar-se para calcularem a base do valor em conformidade com as disposições do artigo 2.º ou do artigo 3.º Pode suceder, por exemplo, que o importador possua informações respeitantes ao valor aduaneiro de mercadorias importadas idênticas ou similares, de que a administração aduaneira do ponto de importação não disponha diretamente. Inversamente, a administração aduaneira pode ter informações relativas ao valor aduaneiro de mercadorias importadas idênticas ou similares a que o importador não tenha facilmente acesso. A consulta entre as duas partes permitirá uma troca de informações, no respeito das obrigações relativas ao segredo comercial, com vista a determinar a base correta para efeitos do valor aduaneiro.

3 - Os artigos 5.º e 6.º fornecem duas bases para determinação do valor aduaneiro quando este não pode ser estabelecido com base no valor transacional das mercadorias importadas ou de mercadorias importadas idênticas ou similares. Nos

termos do disposto no n.º 1 do artigo 5.º, o valor aduaneiro é determinado com base no preço a que as mercadorias são vendidas, no estado em que são importadas, a um comprador que não está coligado com o vendedor no país de importação. O importador tem igualmente o direito de fazer avaliar, a seu pedido, em aplicação das disposições do artigo 5.º, as mercadorias que sejam objeto de operações de complemento de fabrico ou de transformação depois da importação. Nos termos do disposto no artigo 6.º, o valor aduaneiro é determinado com base no valor calculado. Estes dois métodos apresentam algumas dificuldades e, por essa razão, o importador tem direito, nos termos do artigo 4.º, a escolher a ordem pela qual os dois métodos serão aplicados.

4 - O artigo 7.º define o modo de determinação do valor aduaneiro nos casos em que este não possa ser determinado por aplicação de qualquer dos artigos anteriores.

Os Membros:

Tendo em conta as negociações comerciais multilaterais;

Desejosos de realizar os objetivos do GATT de 1994 e de alcançar vantagens adicionais para o comércio internacional dos países em vias de desenvolvimento;

Reconhecendo a importância das disposições do artigo VII do GATT de 1994 e desejando elaborar regras para a sua aplicação com o objetivo de conseguir a este respeito uma maior uniformidade e segurança;

Reconhecendo a necessidade de um sistema equitativo, uniforme e neutro de determinação do valor aduaneiro das mercadorias que exclua a utilização de valores aduaneiros arbitrários ou fictícios;

Reconhecendo que a base para a determinação do valor aduaneiro das mercadorias deve ser, tanto quanto possível, o valor transacional das mercadorias a avaliar;

Reconhecendo que o valor aduaneiro deve basear-se em critérios simples e equitativos compatíveis com a prática comercial e que os processos de determinação do valor devem ser de aplicação geral, sem distinção entre fontes de abastecimento;

Reconhecendo que os processos de determinação do valor não devem ser utilizados para combater o dumping;

acordaram no seguinte:

PARTE I

Regras de determinação do valor aduaneiro

Artigo 1.º

1 - O valor aduaneiro das mercadorias importadas será o valor transacional, isto é, o preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias quando são vendidas para exportação com destino ao país de importação, ajustado de acordo com as disposições do artigo 8.º, desde que:

a) Não existam restrições quanto à cessão ou utilização das mercadorias pelo comprador, para além das restrições que:

i) São impostas ou exigidas pela lei ou pelas autoridades públicas do país de importação;

ii) Limitam a zona geográfica na qual as mercadorias podem ser revendidas; ou

iii) Não afetam substancialmente o valor das mercadorias;

b) A venda ou o preço não estejam subordinados a condições ou prestações cujo valor não se possa determinar relativamente às mercadorias a avaliar;

c) Não reverta direta ou indiretamente para o vendedor nenhuma parte do produto de qualquer revenda, cessão ou utilização ulterior das mercadorias pelo comprador, salvo se puder ser efetuado um ajustamento apropriado em conformidade com as disposições do artigo 8.º; e

d) O comprador e o vendedor não estejam coligados ou, se o estiverem, que o valor transacional seja aceitável para fins aduaneiros nos termos do disposto no n.º 2.

2 - a) Para determinar se o valor transacional é aceitável para efeitos de aplicação do n.º 1, o facto de o comprador e o vendedor estarem coligados na acepção do artigo 15.º não constitui, em si mesmo, motivo suficiente para considerar o valor transacional inaceitável. Em tal caso, serão examinadas as circunstâncias próprias da venda e o valor transacional será aceite desde que essa coligação não tenha influenciado o preço. Se, tendo em conta informações fornecidas pelo importador ou obtidas de outras fontes, a administração aduaneira tiver motivos para considerar que a relação de coligação influenciou o preço, comunicará os seus motivos ao importador e dar-lhe-á uma possibilidade razoável de responder. Se o importador assim o solicitar, os motivos ser-lhe-ão comunicados por escrito.

b) Numa venda entre pessoas coligadas, o valor transacional será aceite e as mercadorias serão avaliadas em conformidade com o disposto no n.º 1 quando o

importador demonstrar que o referido valor está muito próximo de um dos valores a seguir indicados, no mesmo momento ou em momento muito aproximado:

- i) Valor transaccional nas vendas a compradores não coligados de mercadorias idênticas ou similares para exportação com destino ao mesmo país de importação;
- ii) Valor aduaneiro de mercadorias idênticas ou similares, tal como determinado por aplicação das disposições do artigo 5.º;
- iii) Valor aduaneiro de mercadorias idênticas ou similares, tal como determinado por aplicação das disposições do artigo 6.º.

Na aplicação dos critérios precedentes, serão devidamente tidas em conta quaisquer diferenças demonstradas entre os níveis comerciais, as quantidades, os elementos enumerados no artigo 8.º e os custos suportados pelo vendedor nas vendas em que este e o comprador não estão coligados, e que o vendedor não suporta nas vendas em que ele e o comprador estão coligados.

c) Os critérios enunciados na alínea b) do n.º 2 destinam--se a ser utilizados por iniciativa do importador e somente para efeitos de comparação. Nos termos do disposto na alínea b) do n.º 2, não podem ser estabelecidos valores de substituição.

Artigo 2.º

1 - a) Se o valor aduaneiro das mercadorias importadas não puder ser determinado por aplicação das disposições do artigo 1.º, o valor aduaneiro será o valor transaccional de mercadorias idênticas, vendidas para exportação com destino ao mesmo país de importação e exportadas no mesmo momento que as mercadorias a avaliar ou em momento muito próximo.

b) Aquando da aplicação do presente artigo, o valor aduaneiro será determinado com recurso ao valor transaccional de mercadorias idênticas, vendidas ao mesmo nível comercial e sensivelmente na mesma quantidade que as mercadorias a avaliar. Na falta de tais vendas, recorrer-se-á ao valor transaccional de mercadorias idênticas, vendidas a um nível comercial diferente e/ou em quantidades diferentes, ajustado para ter em conta diferenças atribuíveis ao nível comercial e/ou à quantidade, contanto que tais ajustamentos, independentemente do facto de implicarem um aumento ou uma diminuição do valor, sejam efetuados com base em elementos de prova que atestem claramente que são razoáveis e exatos.

2 - Quando os custos e as despesas referidos no n.º 2 do artigo 8.º estiverem incluídos no valor transaccional, este valor será ajustado para ter em conta diferenças

apreciáveis desses custos e despesas entre as mercadorias importadas e as mercadorias idênticas consideradas, resultantes de diferenças nas distâncias e nos modos de transporte.

3 - Se, aquando da aplicação do presente artigo, for apurado mais de um valor transacional de mercadorias idênticas, recorrer-se-á ao valor transacional mais baixo para determinar o valor aduaneiro das mercadorias importadas.

Artigo 3.º

1 - a) Se o valor aduaneiro das mercadorias importadas não puder ser determinado por aplicação das disposições dos artigos 1.º e 2.º, o valor aduaneiro será o valor transacional de mercadorias similares, vendidas para exportação com destino ao mesmo país de importação e exportadas no mesmo momento que as mercadorias a avaliar ou em momento muito próximo.

b) Aquando da aplicação do presente artigo, o valor aduaneiro será determinado com recurso ao valor transacional de mercadorias similares, vendidas ao mesmo nível comercial e sensivelmente na mesma quantidade que as mercadorias a avaliar. Na falta de tais vendas, recorrer-se-á ao valor transacional de mercadorias similares, vendidas a um nível comercial diferente e/ou em quantidades diferentes, ajustado para ter em conta diferenças atribuíveis ao nível comercial e/ou à quantidade, contanto que tais ajustamentos, independentemente do facto de implicarem um aumento ou uma diminuição do valor, sejam efetuados com base em elementos de prova que atestem claramente que são razoáveis e exatos.

2 - Quando os custos e as despesas referidos no n.º 2 do artigo 8.º estiverem incluídos no valor transacional, este valor será ajustado para ter em conta diferenças apreciáveis desses custos e despesas entre as mercadorias importadas e as mercadorias similares consideradas, resultantes de diferenças nas distâncias e nos modos de transporte.

3 - Se, aquando da aplicação do presente artigo, for apurado mais de um valor transacional de mercadorias similares, recorrer-se-á ao valor transacional mais baixo para determinar o valor aduaneiro das mercadorias importadas.

Artigo 4.º

Se o valor aduaneiro das mercadorias importadas não puder ser determinado por aplicação das disposições dos artigos 1.º, 2.º e 3.º, o valor aduaneiro será

determinado por aplicação das disposições do artigo 5.º ou, quando o valor aduaneiro não puder ser determinado por aplicação desse artigo, por aplicação das disposições do artigo 6.º; contudo, a pedido do importador, a ordem de aplicação dos artigos 5.º e 6.º pode ser invertida.

Artigo 5.º

1 - a) Se as mercadorias importadas ou mercadorias idênticas ou similares importadas forem vendidas no país de importação no mesmo estado em que foram importadas, o valor aduaneiro das mercadorias importadas, determinado por aplicação das disposições do presente artigo, basear-se-á no preço unitário de venda das mercadorias importadas, ou de mercadorias idênticas ou similares importadas, totalizando a quantidade mais elevada, desde que feitas a pessoas não coligadas com os vendedores, no momento ou em momento muito próximo da importação das mercadorias a avaliar, sob reserva das seguintes deduções:

- i) Comissões geralmente pagas ou acordadas, ou margens geralmente praticadas para lucros e despesas gerais relativos às vendas, no país em questão, de mercadorias importadas da mesma natureza ou da mesma espécie;
- ii) Despesas habituais de transporte e de seguro, bem como despesas conexas incorridas no país de importação;
- iii) Se for caso disso, custos e despesas enumerados no n.º 2 do artigo 8.º; e
- iv) Direitos aduaneiros e outras imposições nacionais a pagar no país de importação devido à importação ou à venda das mercadorias.

b) Se nem as mercadorias importadas nem mercadorias idênticas ou similares importadas forem vendidas no momento ou em momento muito próximo da importação das mercadorias a avaliar, o valor aduaneiro basear-se-á, sob reserva das disposições da alínea a) do n.º 1, no preço unitário a que as mercadorias importadas ou mercadorias idênticas ou similares importadas forem vendidas no país de importação, no mesmo estado em que foram importadas, na data mais próxima depois da importação das mercadorias a avaliar, mas antes de 90 dias a contar dessa importação.

2 - Se nem as mercadorias importadas nem mercadorias idênticas ou similares importadas forem vendidas no país de importação no mesmo estado em que foram importadas, o valor aduaneiro basear-se-á, se o importador o solicitar, no preço unitário de venda das mercadorias importadas totalizando a quantidade mais

elevada, feitas depois de um complemento de fabrico ou de transformação ulterior a pessoas não coligadas com os vendedores, no país de importação, tendo devidamente em conta o valor acrescentado pelo complemento de fabrico ou pela transformação e as deduções previstas na alínea a) do n.º 1.

Artigo 6.º

1 - O valor aduaneiro das mercadorias importadas, determinado por aplicação das disposições do presente artigo, basear-se-á num valor calculado. O valor calculado será igual à soma:

- a) Do custo ou do valor das matérias e das operações de fabrico ou outras, utilizadas ou efetuadas para produzir as mercadorias importadas;
- b) De um montante representativo dos lucros e das despesas gerais, igual ao que é geralmente contabilizado nas vendas de mercadorias da mesma natureza ou da mesma espécie que as mercadorias a avaliar, efetuadas por produtores do país de exportação para a exportação com destino ao país de importação;
- c) Do custo ou do valor de outras despesas que se deva ter em conta consoante a opção, em matéria de avaliação, escolhida por cada Membro por força do n.º 2 do artigo 8.º.

2 - Nenhum Membro pode intimar ou obrigar uma pessoa não residente no seu território a apresentar documentos de contabilidade ou outros documentos para exame ou a permitir o acesso a documentos de contabilidade ou a outros documentos, com o fim de determinar um valor calculado. Contudo, as informações comunicadas pelo produtor das mercadorias, para efeitos da determinação do valor aduaneiro por aplicação das disposições do presente artigo, poderão ser verificadas num outro país pelas autoridades do país de importação, com o acordo do produtor e desde que essas autoridades notifiquem, com a suficiente antecedência, o governo do país em questão e que este não se oponha ao inquérito.

Artigo 7.º

1 - Se o valor aduaneiro das mercadorias importadas não puder ser determinado por aplicação das disposições dos artigos 1.º a 6.º, será determinado por critérios razoáveis compatíveis com os princípios e as disposições gerais do presente Acordo e do artigo VII do GATT de 1994 e com base nos dados disponíveis no país de importação.

2 - O valor aduaneiro determinado por aplicação das disposições do presente artigo não se baseará:

- a) No preço de venda no país de importação de mercadorias produzidas nesse país;
- b) Num sistema que preveja a aceitação, para fins aduaneiros, do mais elevado de dois valores possíveis;
- c) No preço de mercadorias no mercado interno do país de exportação;
- d) No custo de produção distinto dos valores calculados que tiverem sido determinados para mercadorias idênticas ou similares em conformidade com as disposições do artigo 6.º;
- e) No preço de mercadorias vendidas para exportação com destino a um país distinto do país de importação;
- f) Em valores aduaneiros mínimos; ou
- g) Em valores arbitrários ou fictícios.

3 - Se o importador tal solicitar, será informado por escrito do valor aduaneiro determinado por aplicação das disposições do presente artigo e do método utilizado para o determinar.

Artigo 8.º

1 - Para determinar o valor aduaneiro por aplicação das disposições do artigo 1.º, acrescentar-se-á ao preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas:

- a) Os elementos seguintes, na medida em que forem suportados pelo comprador mas não tenham sido incluídos no preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias:
 - i) Comissões e despesas de corretagem, com exceção das comissões de compra;
 - ii) Custo dos recipientes que, para fins aduaneiros, se consideram como fazendo um todo com a mercadoria;
 - iii) Custo da embalagem, compreendendo a mão-de-obra assim como os materiais;
- b) O valor, imputado de maneira adequada, dos seguintes produtos e serviços quando forem fornecidos direta ou indiretamente pelo comprador, sem despesas ou a custo reduzido, e utilizados aquando da produção e da venda para exportação das mercadorias importadas, na medida em que esse valor não tenha sido incluído no preço efetivamente pago ou a pagar:

- i) Matérias, componentes, partes e elementos similares incorporados nas mercadorias importadas;
 - ii) Ferramentas, matrizes, moldes e objetos similares utilizados para a produção das mercadorias importadas;
 - iii) Matérias consumidas na produção das mercadorias importadas;
 - iv) Trabalhos de engenharia, de estudo, de arte e de design, planos e esboços executados fora do país de importação e necessários para a produção das mercadorias importadas;
- c) Royalties e direitos de licença relativos às mercadorias a avaliar, que o comprador é obrigado a pagar, quer direta quer indiretamente, como condição de venda das mercadorias a avaliar, na medida em esses royalties e direitos de licença não tenham sido incluídos no preço efetivamente pago ou a pagar;
- d) O valor de qualquer parte do produto da revenda, cessão ou utilização ulterior das mercadorias importadas que reverta direta ou indiretamente para o vendedor.

2 - Ao elaborar a sua legislação, cada Membro adoptará disposições para incluir ou excluir do valor aduaneiro, na totalidade ou em parte, os seguintes elementos:

- a) Despesas de transporte das mercadorias importadas até ao porto ou local de importação;
- b) Despesas de carga, de descarga e de manipulação ligadas ao transporte das mercadorias importadas até ao porto ou local de importação; e
- c) Custo do seguro.

3 - Qualquer elemento que for acrescentado, por aplicação das disposições do presente artigo, ao preço efetivamente pago ou a pagar basear-se-á exclusivamente em dados objetivos e quantificáveis.

4 - Para a determinação do valor aduaneiro, nenhum elemento será acrescentado ao preço efetivamente pago a pagar, com excepção dos previstos no presente artigo.

Artigo 9.º

1 - Quando for necessário converter uma moeda para determinar o valor aduaneiro, a taxa de conversão a utilizar será a que tiver sido devidamente publicada pelas autoridades competentes do país de importação respectivo e refletirá, de maneira tão efetiva quanto possível, para cada período abrangido por essa publicação, o valor corrente da moeda em questão nas transações comerciais, expresso na moeda do país de importação.

2 - A taxa de conversão a utilizar será a que estiver em vigor no momento da exportação ou no momento da importação, segundo o que for previsto por cada Membro.

Artigo 10.º

Todas as informações que forem de natureza confidencial ou que forem fornecidas a título confidencial para efeitos de determinação do valor aduaneiro serão tratadas como estritamente confidenciais pelas autoridades competentes, as quais não as divulgarão sem autorização expressa da pessoa ou do Estado que as tiver fornecido, exceto na medida em que possam ser obrigadas a divulgá-las no contexto de processos judiciais.

Artigo 11.º

1 - A legislação de cada Membro deverá prever, no que se refere à determinação do valor aduaneiro, um direito de recurso, que não implique nenhuma penalidade, para o importador ou para qualquer outra pessoa que seja devedora dos direitos.

2 - Um primeiro direito de recurso que não implique nenhuma penalidade poderá ser exercido perante um órgão da administração aduaneira ou um órgão independente, mas a legislação de cada Membro deverá prever um direito de recurso, que não implique nenhuma penalidade, perante uma autoridade judicial.

3 - O recorrente será notificado da decisão pronunciada no recurso e as razões da decisão serão expostas por escrito. O recorrente será informado igualmente do direito eventual a um recurso ulterior.

Artigo 12.º

As disposições legislativas e regulamentares e as decisões judiciais e administrativas de aplicação geral destinadas a dar execução ao presente Acordo serão publicadas pelo país de importação em questão em conformidade com o artigo X do GATT de 1994.

Artigo 13.º

Se, no decurso da determinação do valor aduaneiro de mercadorias importadas, se tornar necessário diferir a determinação definitiva desse valor, o importador das mercadorias pode, contudo, retirá-las da alfândega, na condição de prestar, se isso

lhes for exigido, uma garantia suficiente sob a forma de fiança, de depósito ou de outro meio mais apropriado, que cubra o pagamento dos direitos aduaneiros de que as mercadorias possam ser passíveis definitivamente. A legislação de cada membro deverá prever disposições aplicáveis nestas circunstâncias.

Artigo 14.º

As notas que figuram no Anexo I do presente Acordo fazem parte integrante deste Acordo e os artigos do presente Acordo devem ser lidos e aplicados em conjunção com as notas que se lhes referem. Os Anexos II e III fazem igualmente parte integrante do presente Acordo.

Artigo 15.º

1 - No presente Acordo:

- a) A expressão "valor aduaneiro das mercadorias importadas" designa o valor das mercadorias determinado com vista à cobrança de direitos aduaneiros ad valorem sobre as mercadorias importadas;
- b) A expressão "país de importação" designa o país ou território aduaneiro de importação; e
- c) O termo "produzidas" significa igualmente cultivadas, fabricadas ou extraídas.

2 - No presente Acordo:

- a) A expressão "mercadorias idênticas" designa mercadorias que são as mesmas sob todos os aspectos, incluindo as características físicas, a qualidade e o prestígio comercial. As pequenas diferenças de aspecto não obstam a que as mercadorias que em tudo o resto estão conformes com a definição sejam consideradas idênticas;
- b) A expressão "mercadorias similares" designa mercadorias que, sem serem iguais sob todos os aspectos, apresentam características semelhantes e são compostas por matérias semelhantes, o que lhes permite preencherem as mesmas funções e serem comercialmente permutáveis. A qualidade das mercadorias, o prestígio comercial e a existência de uma marca são elementos a tomar em consideração para determinar se as mercadorias são similares;
- c) As expressões "mercadorias idênticas" e "mercadorias similares" não se aplicam às mercadorias que incorporem ou contenham, consoante o caso, trabalhos de engenharia, de estudo, de arte ou de design, ou planos e esboços, relativamente aos quais não tenha sido feito qualquer ajustamento por aplicação do n.º 1, alínea

b), iv), do artigo 8.º, pelo facto de esses trabalhos terem sido executados no país de importação;

d) Só serão consideradas "mercadorias idênticas" ou "mercadorias similares" as mercadorias que tiverem sido produzidas no mesmo país que as mercadorias a avaliar;

e) Só serão tomadas em consideração mercadorias produzidas por uma pessoa diferente quando não existirem mercadorias idênticas ou mercadorias similares, consoante o caso, produzidas pela mesma pessoa que produziu as mercadorias a avaliar.

3 - No presente Acordo, a expressão "mercadorias da mesma natureza ou da mesma espécie" designa mercadorias classificadas num grupo ou numa gama de mercadorias produzidas por um ramo de produção específico ou por um sector específico de um ramo de produção, e inclui as mercadorias idênticas ou similares.

4 - Para efeitos do presente Acordo, as pessoas só serão consideradas coligadas:

a) Se uma fizer parte da direcção ou do conselho de administração da empresa da outra e reciprocamente;

b) Se tiverem juridicamente a qualidade de sócios;

c) Se uma for o empregador da outra;

d) Se uma possuir, controlar ou detiver direta ou indiretamente 5% ou mais das acções ou títulos emitidos com direito a voto em ambas;

e) Se uma delas controlar a outra direta ou indiretamente;

f) Se ambas forem direta ou indiretamente controladas por uma terceira pessoa;

g) Se, em conjunto, controlarem direta ou indiretamente uma terceira pessoa; ou

h) Se forem membros da mesma família.

5 - As pessoas que estão associadas em negócios entre elas pelo facto de uma ser o agente, o distribuidor ou o concessionário exclusivo da outra, independentemente da designação utilizada, serão consideradas coligadas para efeitos do presente Acordo se satisfizerem um dos critérios enunciados no n.º 4.

Artigo 16.º

Mediante pedido apresentado por escrito, o importador terá o direito de receber, remetida pela administração aduaneira do país de importação, uma explicação escrita da maneira com foi determinado o valor aduaneiro das mercadorias desse importador.

Artigo 17.º

Nenhuma das disposições do presente Acordo poderá ser interpretada como restringindo ou contestando o direito de uma administração aduaneira de se assegurar da veracidade ou da exatidão de qualquer afirmação, documento ou declaração apresentados para efeitos de determinação do valor aduaneiro.

PARTE II

Administração do Acordo, consultas e resolução de litígios

Artigo 18.º

Instituições

1 - É instituído um Comité da Determinação do Valor Aduaneiro (designado por "Comité" no presente Acordo), composto por representantes de cada um dos Membros. O Comité elegerá o seu presidente e reunir-se-á normalmente uma vez por ano, ou segundo as modalidades previstas pelas disposições pertinentes do presente Acordo, a fim de dar aos Membros a possibilidade de procederem a consultas sobre as questões relativas à administração do sistema de determinação do valor aduaneiro por qualquer dos Membros, na medida em que essa administração possa afetar o funcionamento do referido Acordo ou a prossecução dos seus objetivos, e a fim de exercer as restantes atribuições que lhe poderão ser conferidas pelos Membros. O secretariado do Comité será assegurado pelo Secretariado da OMC.

2 - Será instituído um Comité Técnico da Determinação do Valor Aduaneiro (designado por "Comité Técnico" no presente Acordo) sob os auspícios do Conselho de Cooperação Aduaneira (designado por "CCA" no presente Acordo), que exercerá as atribuições enunciadas no Anexo II do presente Acordo e desempenhará as suas funções em conformidade com as regras de procedimento constantes do referido Anexo.

Artigo 19.º

Consultas e resolução de litígios

1 - Salvo disposições em contrário do presente Acordo, o Memorando de Entendimento sobre a Resolução de Litígios é aplicável às consultas e à resolução de litígios no âmbito do presente Acordo.

2 - No caso de um Membro considerar que uma vantagem resultante direta ou indiretamente do presente Acordo se encontra anulada ou comprometida, ou que a realização de um dos objetivos do referido Acordo está comprometida, em virtude das ações de outro ou de outros Membros, pode, a fim de alcançar uma solução mutuamente satisfatória da questão, solicitar a realização de consultas com o Membro ou Membros em causa. Cada Membro examinará de forma compreensiva qualquer pedido de consulta formulado por um outro Membro.

3 - O Comité Técnico prestará, a pedido, assistência e ajuda aos Membros que procedam a consultas.

4 - A pedido de uma das partes no litígio, ou por sua própria iniciativa, qualquer painel instituído para examinar um litígio relacionado com as disposições do presente Acordo pode solicitar ao Comité Técnico que proceda ao exame de qualquer questão que exija uma análise técnica. O painel determinará o mandato do Comité Técnico em relação ao litígio em causa e fixará o prazo para entrega do relatório do Comité Técnico. O painel tomará em consideração o relatório do Comité Técnico. Se o Comité Técnico não conseguir um consenso sobre determinada questão que lhe tenha sido submetida em conformidade com as disposições do presente número, o painel concederá às partes no litígio a possibilidade de lhe exporem a sua posição quanto a essa questão.

5 - As informações confidenciais comunicadas aos painéis não serão divulgadas sem autorização formal, da pessoa, organismo ou autoridade que as tiver fornecido. Quando essas informações forem pedidas a um painel e este não esteja autorizado a divulgá-las, será apresentado um resumo não confidencial das informações em causa autorizado pela pessoa, organismo ou autoridade que as tiver fornecido.

PARTE III

Tratamento especial e diferenciado

Artigo 20.º

1 - Os países em desenvolvimento Membros, que não sejam partes no Acordo sobre a Aplicação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Pautas Aduaneiras e Comércio de 12 de Abril de 1979 podem diferir a aplicação das disposições do presente Acordo durante um período que não poderá exceder cinco anos a contar da data da entrada em vigor do Acordo OMC para os referidos Membros. Os países em

desenvolvimento Membros que optarem por uma aplicação diferida do presente Acordo notificarão da sua decisão o Diretor-Geral da OMC.

2 - Para além do disposto no n.º 1, os países em desenvolvimento Membros, que não sejam partes no Acordo sobre a Aplicação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Pautas Aduaneiras e Comércio de 12 de Abril de 1979 podem diferir a aplicação do n.º 2, alínea b), iii), do artigo 1.º e a aplicação do artigo 6.º durante um período que não poderá exceder três anos, a contar da data em que tiverem posto em aplicação todas as outras disposições do presente Acordo. Os países em desenvolvimento Membros que optarem por uma aplicação diferida das disposições referidas no presente número notificarão da sua decisão o Diretor-Geral da OMC.

3 - Os países desenvolvidos Membros fornecerão, em condições estabelecidas de comum acordo, assistência técnica aos países em desenvolvimento Membros que o solicitarem. A partir desta base, os países desenvolvidos Membros elaborarão programas de assistência técnica, que podem incluir, designadamente, formação de pessoal, assistência à preparação de medidas de aplicação, acesso às fontes de informação respeitantes à metodologia em matéria de determinação do valor aduaneiro e assessoria quanto à aplicação das disposições do presente Acordo.

PARTE IV

Disposições finais

Artigo 21.º

Reservas

Não poderão ser formuladas reservas relativas a disposições do presente Acordo sem o consentimento dos outros Membros.

Artigo 22.º

Legislação nacional

1 - Cada Membro assegurará, o mais tardar na data em que puser em aplicação as disposições do presente Acordo, a conformidade das suas disposições legislativas e regulamentares e procedimentos administrativos com as disposições do presente Acordo.

2 - Cada Membro informará o Comité de qualquer alteração introduzida nas suas disposições legislativas e regulamentares relacionadas com o presente Acordo, bem como na aplicação de tais disposições.

Artigo 23.º

Exame

O Comité examinará anualmente a aplicação e o funcionamento do presente Acordo, tendo em conta os seus objetivos. O Comité informará anualmente o Conselho do Comércio de Mercadorias dos factos ocorridos durante o período sobre o qual incide o exame.

Artigo 24.º

Secretariado

O Secretariado da OMC assegurará o secretariado do presente Acordo, salvo no que respeita às atribuições especificamente conferidas ao Comité Técnico, cujo secretariado será assegurado pelo Secretariado do CCA.