



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10314.720073/2011-01
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9303-010.196 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 10 de março de 2020
Recorrente SANOFI-AVENTIS FARMACÊUTICA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/06/2006 a 01/02/2011

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. IDENTIDADE FÁTICA E JURÍDICA. INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO. DIVERGÊNCIA. REQUISITOS.

Não pode ser conhecido o recurso especial quando, da comparação entre a decisão prolatada no acórdão recorrido e as decisões apontadas como paradigma, não se depreende divergência de entendimento acerca da legislação tributária, ou porque as circunstâncias fáticas são substancialmente diferentes, ou porque os fundamentos jurídicos nos quais basearam-se as decisões comparadas não denotam dissenso jurisprudencial.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial, vencidas as conselheiras Vanessa Marini Ceconello (relatora), Tatiana Midori Migiyama e Érika Costa Camargos Autran, que conheceram do recurso. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Ceconello – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Valcir Gassen, Jorge Olmiro

Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pelo Contribuinte SANOFI-AVENTIS FARMACÊUTICA LTDA., com fulcro no art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015, buscando a reforma do **Acórdão n.º 3102-002.961**, de 26 de janeiro de 2016, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, no sentido de negar provimento ao recurso voluntário. O *decisum* foi assim ementado:

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 01/06/2006 a 01/02/2011

PRODUTO SCULPTRA. ÁCIDO POLILÁCTICO. IMPLANTE FACIAL. APLICAÇÃO SUBCUTÂNEA. NCM. 3304.99.90.

Produto denominado Sculptra, substância sintética, apresentada de forma injetável, à base de ácido poli-L-láctico, utilizado como um implante facial de aplicação subcutânea ou intradérmica profunda, com a função de estimular a produção de colágeno, preenchendo áreas de flacidez e atribuindo à pele maior firmeza e espessura cutânea, classifica-se na NCM 3304.99.90.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/06/2006 a 01/02/2011

AUTO DE INFRAÇÃO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO CONSTITUÍDO. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA.

Sobre o crédito tributário constituído em auto de infração serão exigidos juros de mora com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia SELIC.

Súmula CARF n.º 4

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais.

Recurso Voluntário Negado

Não resignado com o julgado, o Contribuinte SANOFI-AVENTIS FARMACÊUTICA LTDA. apresentou recurso especial suscitando divergência jurisprudencial com relação aos seguintes itens: (1) validade de utilização de prova emprestada; (2) revisão do lançamento baseada em mudança de critério jurídico; (3) aplicação do princípio *in dubio pro reo*; e (4) vinculação às conclusões do laudo emitido pelo Instituto Nacional de Tecnologia (INT).

Para comprovar a divergência, colacionou como paradigmas os acórdãos 2201-002.645 e 3202-000.715 (1); 1402-001.572 (2); 301-30.998 (3); e 3102-001.710 (4), respectivamente.

Em sede de exame de admissibilidade do apelo especial, por meio do despacho s/n.º, de 30 de maio de 2016, foi negado seguimento ao mesmo tendo em vista a ausência de comprovação da divergência jurisprudencial, sendo definitiva a negativa de seguimento com relação aos itens “aplicação do princípio *in dubio pro reo*” e “vinculação às conclusões do laudo emitido pelo INT”, consoante disposto no art. 71, §2º, incisos III e V do RICARF.

Interposto agravo pelo Contribuinte, sobreveio despacho de 09 de outubro de 2017 que: (a) reconheceu que com relação ao item "vinculação às conclusões do laudo emitido pelo Instituto Nacional de Tecnologia", o paradigma apresentado é de Colegiado diverso daquele que prolatou o acórdão recorrido nos presentes autos, devendo ser, portanto, reformada a decisão de admissibilidade; (b) conseqüentemente, houve a declaração de nulidade do despacho de admissibilidade, pois assinado por autoridade incompetente.

Remetidos os autos à 3ª Câmara da 3ª Seção, foi efetuado novo exame de admissibilidade com relação a três matérias: (1) quanto aos critérios para utilização de solução de consulta como prova emprestada (Acórdãos indicados como paradigma n.ºs 2201-002.645 e 3202-000.715); (2) quanto à revisão do lançamento baseada em mudança de critério jurídico (Acórdão indicado como paradigma n.º 1402-001.572); e (3) quanto à aplicação do princípio *in dubio pro reo* (Acórdão indicado como paradigma n.º 301-30.998). Assim, por meio do despacho s/n.º, de 03 de novembro de 2017, foi negado seguimento ao apelo.

Não resignado com a inadmissibilidade do recurso, o Contribuinte agravou do despacho, sobrevindo decisão que acolheu o agravo para dar seguimento à matéria “critérios para utilização de solução de consulta como prova emprestada” e, ainda, rejeitou-o no que tange à matéria “revisão do lançamento baseada em mudança de critério jurídico”.

Na sequência, devidamente intimada, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões requerendo, preliminarmente, a negativa de seguimento ao recurso especial e, no mérito, a sua negativa de provimento.

O presente processo foi distribuído a essa Relatora, estando apto a ser relatado e submetido à análise desta Colenda 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheira Vanessa Marini Cecconello, Relatora.

1 Admissibilidade

O recurso especial de divergência interposto pelo Contribuinte SANOFI-AVENTIS FARMACÊUTICA LTDA. atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de junho de 2015, anteriormente Portaria MF n.º 256/2009, devendo, portanto, ter prosseguimento.

Em sede de contrarrazões, a Fazenda Nacional suscita o não conhecimento do recurso especial, calcada nas razões do despacho de admissibilidade (que foi revertido por meio do julgamento de agravo), que inicialmente não havia conhecido do recurso. Sustenta inexistir a similitude fática entre os acórdãos recorrido e aqueles indicados como paradigmas, bem como não haver a necessária divergência jurisprudencial.

No entanto, consoante razões postas no despacho de agravo do Contribuinte, com relação ao tema da possibilidade de utilização de Solução de Consulta como prova emprestada, deve ter prosseguimento o recurso, *in verbis*:

[...]

Como se vê dessas transcrições, parece haver uma controvérsia sobre o que, de fato, disse o primeiro paradigma acerca das condições para utilização de prova emprestada. Enquanto o despacho afirma que ela não exige que haja a participação do sujeito passivo no processo de investigação, no qual se produz a prova emprestada, mas naquele em que ela é utilizada, o agravo afirma exatamente o oposto.

Necessário, por isso, transcrever também o que consta naquela decisão:

[...]

Conforme já destacado, a ampla defesa e o contraditório quanto às provas juntadas na diligência requisitada pela 3ª Turma da DRJ/BSB foram garantidos com a abertura de prazo para o Contribuinte se manifestar sobre os referidos documentos obtidos junto as pessoas jurídicas.

O Auto de Infração não se utilizou das conclusões do Processo Administrativo Fiscal (PAF) que corre junto à Via Empreendimentos Imobiliários S/A e Via Engenharia S/A, mas sim da lista de imóveis alienados pela equipe gerenciada pelo ora Contribuinte, no período objeto do presente Auto de Infração e a coincidência entre o valor depositado pelos corretores gerenciados pelo Contribuinte, que correspondiam a 0,13% do valor da negociação do imóvel.

Enfim, os documentos obtidos pela fiscalização no âmbito do Processo Administrativo Fiscal das empresas integrantes do grupo econômico Via são admissíveis como prova no presente Processo Administrativo Fiscal, por terem sido submetidas ao procedimento contraditório, não prejudicando o direito de defesa do Contribuinte. Portanto, legítimo e correto o procedimento adotado pela fiscalização e sem procedência as argumentações do Contribuinte.

As longas transcrições têm o intuito de demonstrar haver mesmo uma contradição entre a ementa e o voto condutor daquele julgado, que levaria à impressão errada de que, para ele, a prova emprestada somente poderia ser utilizada se o sujeito passivo tivesse participado no processo em que ela foi produzida. Com isso, qualquer outra, produzida em processo de outro sujeito passivo, teria seu uso afastado.

Não é isso, no entanto, o que se extrai da leitura do voto: reconhece-se aí que o pretenso cerceamento de direito de defesa estaria afastado porque o sujeito passivo, que efetivamente não participara diretamente da produção da prova, sobre ela pôde se manifestar no próprio processo onde ela veio a ser utilizada, mediante diligência com abertura de prazo.

No presente caso, ao que se depreende da leitura do voto condutor da decisão objeto do recurso especial, não se concedeu, nem mesmo neste processo, oportunidade para que o sujeito passivo, antes da autuação, se pronunciasse sobre eventuais diferenças entre o seu produto e aquele objeto da solução de consulta, que, em seu entender, a tornassem inapropriada. E isso apesar da afirmação da decisão de primeiro grau de que:

A fiscalização apoiou suas convicções na Solução de Consulta No. 6 SRRF08/Diana, de 10 de fevereiro de 2010, tomando a como prova emprestada. O contraditório e a ampla defesa foram observados.

Afirma-se isso, mas não se demonstra como teria se dado essa observância.

Já por isso, não pode ser afastado esse paradigma. Mas há mais.

Confirmado que não houve qualquer oportunidade de pronunciamento prévio sobre a aplicabilidade da solução de consulta ao caso concreto, como se pode afastar a impossibilidade, expressamente afirmada no paradigma, de uso tão-somente das conclusões?

Não bastasse tudo isso, o segundo paradigma vem reforçar a comprovação da divergência. Com efeito, aí se diz, como aliás reconhecido no próprio despacho:

Como em nada se diferenciam em suas características essenciais, há que se admitir que os produtos analisados pelo mencionado laudo e aqueles objeto da presente autuação guardam entre si as mesmas características físico-químicas, elemento fundamental para a efetiva a classificação merceológica

Provado, pois, que somente nesse caso de perfeita identidade entre o produto objeto da solução de consulta e o por classificar é que o colegiado a entende aplicável, impossível também rejeitá-lo. A transcrição feita no despacho não permite essa conclusão, mas ela está, sim, presente no voto:

A primeira questão a ser analisada diz respeito à utilização da prova emprestada, tomada pela Fiscalização como fundamento para a reclassificação pretendida. Isto porque a recorrente, em preliminar, suscitou a nulidade do Auto de Infração por cerceamento do direito de defesa, por entender que a ausência de elaboração de Laudo Técnico próprio

para o caso em questão impossibilitou a identificação da mercadoria importada, para fins de aplicação da correta classificação fiscal.

Em que pese o entendimento manifestado pela contribuinte, não vicia o lançamento tributário a fundamentação da nova classificação fiscal baseada em Laudo Técnico formulado em outro processo administrativo, podendo referido Laudo ser admitido como prova em relação a outras importações, desde que trate de produto originário do mesmo fabricante, com igual denominação, marca e especificação, em conformidade com o § 3º do art. 30 do Decreto n.º 70.235/72, que assim dispõe:

(...)

Além disso, compulsando-se os autos do processo administrativo que originou a prova emprestada, vê-se que os produtos ali analisados pelo LABANA são oriundos de amostras retiradas das mercadorias relacionadas na DI n.º 01/12240512, de 18/12/2001, as mesmas que foram objeto da autuação nestes autos.

Assim, não há como ser acolhida a preliminar de cerceamento do direito de defesa suscitada pela contribuinte, em razão da falta de elaboração de laudo próprio para fundamentar a autuação, visto que o Laudo Técnico tomado como prova emprestada analisa produtos de mesma conformação físico-química, preenchendo todos os requisitos legais para a sua utilização em relação às importações que ora se discute.

Diante dessas afirmações, não parece razoável o óbice aposto no despacho quanto à imprestabilidade de conclusões a contrario sensu. Embora válida em regra, no presente caso, parece estar suficientemente clara a restrição que ambos os colegiados fazem ao uso de prova emprestada, restrições que não foram observadas no processo em discussão e que foram consideradas desnecessárias no voto condutor da decisão recorrida, ainda que, em ambas, a prova emprestada tenha sido, ao final, admitida.

Comprovada a divergência, deve o agravo ser acolhido no ponto.

[...]

Também afirma a Fazenda Nacional que “o contexto normativo em que proferidos os acórdãos confrontados são distintos e o recorrente não demonstrou a ausência de relevância das modificações introduzidas na legislação e sob cujo auspícios foi proferida a decisão recorrida e a legislação utilizada pelo paradigma indicado para fundamentar suas conclusões”.

No entanto, o que se discute são os critérios para utilização da solução de consulta como prova emprestada, e não especificamente se a Solução de Consulta n.º 06/10 se aplicaria ao caso dos autos no seu mérito. Trata-se de uma regra de processo administrativo fiscal que estava em vigor tanto quando da prolação do acórdão recorrido quanto dos paradigmas, não havendo que se falar na negativa de seguimento ao apelo especial por esse ponto.

Portanto, deve ser conhecido o recurso especial do Contribuinte.

2 Dispositivo

Diante do exposto, deve ser conhecido o recurso especial do Contribuinte.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello

Voto Vencedor

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, Redator designado

O recurso especial do sujeito, como se depreende dos autos, foi admitido em sede de agravo à decisão tomada no exame de admissibilidade, e exclusivamente em relação à matéria *critérios para utilização de solução de consulta como prova emprestada*. Sob este título, a reclamante pretende discutir as condições para utilização de prova originária de outro procedimento fiscal, no caso, uma solução de consulta. Mais especificamente, se é obrigatório ou não conceder o direito de contraditório ao sujeito passivo em tais circunstâncias.

Isto, posto, pedindo vênias à i. Relatora do processo, descrevo a seguir as razões pelas quais entendo que o recurso não pode ser conhecido.

No acórdão recorrido, a despeito de ter sido considerado desnecessário conceder o direito ao contraditório reclamado pela parte, considerou-se, também, que essa prova era irrelevante, pois a decisão foi tomada com base em outra prova, qual seja, os esclarecimentos prestados pela Anvisa em resposta à diligência determinada pelo próprio Colegiado antes do julgamento definitivo da lide. Ou seja, tomaram-se duas decisões: primeiro, que não é preciso conceder o direito ao contribuinte de manifestar-se acerca da prova emprestada; segundo, que, ainda que assim não fosse, a prova emprestada era despicienda para solução do litígio.

Nestas condições, se o recurso fosse admitido e, no julgamento de mérito, o Colegiado entendesse diferentemente do recorrido em relação ao primeiro item, ou seja, que é necessário conceder ao contribuinte o direito ao contraditório, qual consequência prática isso traria para solução da lide? Afinal, a decisão *a quo* estava fundamentada também na resposta da Anvisa ao questionamento que lhe fora feito, quando foi afirmado que, sem margem para dúvidas, o produto não se tratava de um medicamento, informação definitiva para solução da contenda. E, vale lembrar, essa matéria, que diz respeito à classificação dada pela Anvisa ao produto cujo enquadramento tarifário era discutido, não subiu para exame nesta instância especial.

Observe-se como descreve o relator do processo na instância recorrida.

Por esse motivo, o julgamento foi, como sobredito, convertido em diligência, para que o Processo fosse instruído com a informação precisa de como o Produto está registrado na Agência Nacional de Vigilância Sanitária - Anvisa. Acaso essa informação não fosse, por si só, conclusiva, que se obtivesse também a manifestação formal da Agência a respeito do enquadramento ou não do Sculptra como um medicamento.

Conforme restou sobejamente demonstrado pelos documentos carreados aos autos, ao contrário do que afirmou a Recorrente em sede de Recurso Voluntário, o produto não está registrado na Anvisa como um medicamento, mas sim como um produto para saúde.

Não fosse isso suficiente, há ainda os inúmeros entraves apontados no exame de admissibilidade do recurso que, para maior clareza, a seguir transcrevo em parte.

Não vejo como dar seguimento ao recurso com relação a esta matéria, pois os paradigmas não demonstram a alegada divergência interpretativa.

Em primeiro lugar, deve-se levar em consideração que nenhum dos paradigmas enfrentou a obtenção de informações a partir de processo de consulta, instaurado, com o objetivo de solucionar dúvidas acerca da classificação fiscal de mercadorias, disciplinado, como é cediço, dispositivos legais diversos dos que regem o processo relativo à determinação e exigência dos créditos tributários da União, inclusive no que se refere ao emprego de suas conclusões como critério de interpretação. Ou seja, o processo de consulta foi desenvolvido para fornecer conclusões acerca da interpretação da legislação ou da classificação fiscal.

Como é cediço, a legislação que regia o processo de consulta previa inclusive a publicação das ementas com vistas a orientar outros contribuintes que se julgassem em situação análoga. Aliás, atualmente, a partir da edição da Instrução Normativa RFB n.º 1396, as soluções de consulta possuem efeito vinculante para a Administração e serão divulgadas em sua integralidade.

Noutro giro, não vejo como extrair dos paradigmas, que validam as provas obtidas em um determinado contexto a almejada conclusão *a contrario sensu*. Ou seja, de que a obtenção de prova emprestada a partir de procedimento fiscal diverso implicaria a sua nulidade. As conclusões assentadas nas decisões apontadas como paradigma limitam-se aos litígios ali debatidos.

Outra questão relevante é a evidente ausência de identidade fática.

Com efeito. Em primeiro lugar, como se extrai do excerto do voto-condutor do acórdão recorrido acima transcrito, a utilização da Solução de Consulta representou um elemento subsidiário e tal particularidade igualmente não se repete em nenhum dos paradigmas.

Esclareça-se, o ponto fulcral para a solução do litígio, elucidado pela diligência junto à ANVISA determinada pelo Colegiado prolator do acórdão recorrido, seria confirmar ou afastar a alegação no sentido de que o produto injetado para reduzir rugas teria finalidade terapêutica ou profilática e tal elemento, por óbvio, não foi obtido a partir da solução de consulta.

Já o paradigma n.º 1. no qual se debate a incidência do Imposto de Renda da Pessoa Física, trata da utilização de provas relativas a processos instaurados contra fontes pagadoras, que respaldariam a acusação do recebimento de recursos não declarados. Ou seja, a essência da acusação. Confira-se o seguinte excerto do Relatório Fiscal, transcrito no relatório desse acórdão-paradigma (destaques acrescidos):

(...)

O paradigma n.º 2. por sua vez, inobstante tal e qual o presente litígio, enfrente discussão relativa à classificação fiscal, recorre à prova emprestada como elemento essencial à identificação e à fixação da classificação.

Confira-se, inicialmente, os excertos do voto relativo à preliminar suscitada naquele litígio: (destaques editados):

(...)

Agora o trecho que trata da utilização das conclusões extraídas dos laudos para fundamentar a decisão acerca da classificação fiscal:

Dito isso, passo à análise da classificação fiscal dos produtos, à luz da legislação tributária e das informações constantes dos Laudos oficina.

Finalmente, constato que, em suas razões recursais, a recorrente faz afirmações que não se confirmariam após a leitura dos paradigmas.

De fato, não vejo como extrair do paradigma n.º 1 a interpretação no sentido de que aquele colegiado teria condicionado a validade da prova emprestada ao exercício do contraditório pelo acusado no processo do qual teriam sido extraídas as provas. Segundo aquele aresto, cumpre ao Fisco viabilizar o exercício do contraditório no processo onde a mesma foi utilizada: como ocorre, aliás, em qualquer processo.

Com base em tais fundamentos, voto por não conhecer do recurso especial interposto pelo sujeito passivo.

(documento assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal