



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10314.720672/2018-92
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-010.285 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de março de 2023
Recorrente SANOFI-AVENTIS FARMACÊUTICA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016, 2017, 2018

FUNDAMENTAÇÃO DA DECISÃO. TRANSCRIÇÃO DE TRECHOS DA ACUSAÇÃO E/OU DA DEFESA. FUNDAMENTAÇÃO REFERENCIADA OU *PER RELATIONEM*.

Utilizar-se das razões do Relatório Fiscal para fundamentar a decisão não é motivo para sua anulação. Sopesando os argumentos contrários, decidiu o julgador que a razão estaria com o Fisco, e identificou, no Relatório Fiscal, qual o argumento que sustenta sua decisão, transcrevendo-o no seu voto. Tivesse decidido que a razão estaria com a defesa, igualmente estaria correto em transcrever o trecho em seu voto, para que fique claro qual argumento foi acolhido.

Tal técnica de decisão, a fundamentação *per relationem*, já foi considerada válida tanto pelo STF quanto pelo STJ, sendo amplamente utilizada em decisões judiciais.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO (II)

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016, 2017, 2018

VALORAÇÃO ADUANEIRA. VALOR DE TRANSAÇÃO.

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.

O AVA-GATT determina em seu artigo 1, parágrafo 2(b), que, nestes casos, caberá ao importador demonstrar que o valor de transação se aproxima muito de um daqueles indicados nos seus itens (i), (ii) ou (iii).

Tendo a Autoridade Aduaneira comprovado que a vinculação entre exportador e importador influenciou no valor de transação, este não pode ser utilizado como o valor aduaneiro, devendo ser apurado com base nos demais métodos de valoração previstos no AVA-GATT.

COFINS-IMPORTAÇÃO. ALÍQUOTA ADICIONAL DE 1%.

A questão sobre a majoração em 1% da alíquota da Cofins-Importação foi apreciada pelo STF no Recurso Especial nº 1.178.310/PR, com julgamento na sistemática de Repercussão Geral. Foram fixadas as seguintes teses de repercussão geral: I - É constitucional o adicional de alíquota da Cofins-Importação previsto no § 21 do artigo 8º da Lei nº 10.865/2004; e II - A vedação ao aproveitamento do crédito oriundo do adicional de alíquota, prevista no artigo 15, § 1º-A, da Lei nº 10.865/2004, com a redação dada pela Lei 13.137/2015, respeita o princípio constitucional da não cumulatividade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade do acórdão da DRJ e, no mérito, negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antônio Souza Soares, Alexandre Freitas Costa, Jorge Luís Cabral, Marina Righi Rodrigues Lara, Carlos Frederico Schwochow de Miranda, Mateus Soares de Oliveira (suplente convocado), Cynthia Elena de Campos, Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente a conselheira Renata da Silveira Bilhim, substituída pelo conselheiro Mateus Soares de Oliveira.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto parcialmente o Relatório da DRJ – São Paulo (DRJ-SPO):

O interessado foi autuado em face das infrações “DECLARAÇÃO INEXATA DO VALOR DA MERCADORIA (VALOR DE TRANSAÇÃO INCORRETO)” e “OMISSÃO OU INFORMAÇÃO INEXATA OU INCOMPLETA”.

As declarações de importação (DI) autuadas foram registradas entre 2014 e 2018 (fls. 5-8).

Foram lançados imposto de importação, COFINS, juros e multas, no valor total de R\$86.598.122,43.

Os autos de infração estão instruídos com relatório fiscal (fls. 20 e ss). Segundo a autoridade fiscal:

□ A empresa SANOFI-AVENTIS FARMACÊUTICA LTDA., CNPJ 02.685.377/0001-57, foi submetida a procedimento fiscal na qualidade de sucessora da empresa GENZYME DO BRASIL LTDA., CNPJ 68.132.950/0001-03.

☐ Discorre sobre as normas de valoração aduaneira.

☐ **Genzyme realizou importações de medicamentos (Fabrazyme, Lemtrada, e Aubagio), adquiridos de empresas vinculadas, com afetação dos preços.**

☐ Aponta vinculação entre exportadores (GENZYME CORPORATION, SANOFIAVENTIS DE PANAMÁ S.A., GENZYME EUROPE B.V. e SANOFI WINTHROP INDUSTRIE) e o importador. **As empresas pertencem ao Grupo SANOFI.**

☐ **O primeiro método de valoração foi afastado em virtude da afetação dos preços** (tópico 5.4.2 – fls. 54 e ss). Esclarece os fatos para cada um dos medicamentos.

☐ **Foi tentada a aplicação dos métodos substitutivos (segundo a quinto). Foi apontada impossibilidade de aplicação dos mesmos** (tópicos 5.4.4 a 5.4.6).

☐ **Aplicou-se, finalmente, o sexto método de valoração** (tópicos 5.4.7 e 6). A fiscalização chegou aos novos valores aduaneiros e calculou os tributos incidentes no tópico 7.

☐ **Finalmente, foram apontadas no tópico 8 as infrações detectadas no procedimento fiscal:** (i) recolhimento a menor de tributos; (ii) prestação inexata de informação nas DI. Foram aplicadas a multa capitulada no artigo 711, inciso III, do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759/2009) e a multa de ofício de 75%, incidente sobre as diferenças tributárias (Lei nº 9.430/1996, artigo 44, inciso I).

☐ Conclusões finais do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil em fl. 148.

O interessado foi intimado em 18/10/2018. Apresentou impugnação em 16/11/2018 (fls. 1048 e ss). Alega:

☐ Os motivos trazidos pela fiscalização não são suficientes nem adequados para comprovar que houve afetação do preço de transação.

☐ A utilização de preços em Reais faz sentido no contexto da atividade farmacêutica. Exportadores estrangeiros se protegem das oscilações cambiais por meio de transações de hedge, realizadas de forma centralizada pela matriz na França.

☐ **As operações paradigmas não são comparáveis pois:** (i) as DI são temporalmente distantes; (ii) foram importações pontuais; (iii) as circunstâncias das vendas e nível comercial são distintos.

☐ As faturas comerciais comprovam a relação comercial entre exportador e importador. Cita Solução de Consulta nº 136/2017.

☐ **Os reajustes redondos de 10% não configuram indício plausível de influência no preço.**

☐ **O “monto equivalente” existente nas faturas emitidas por Sanofi-Panamá referem-se às operações de hedge.**

☐ É ilegal a cobrança de adicional de 1% da COFINS.

☐ **A fiscalização flexibilizou critérios no sexto método que não estão previstos no artigo 7 do AVA nem na nota interpretativa ao artigo 7. Se admitidos os novos valores aduaneiros, a empresa teria margem de lucro negativa na venda no mercado interno, denotando a falta de razoabilidade dos novos valores aduaneiros. Há nulidade no auto de infração.**

- ☐ A vinculação entre exportador e importador, por si só, não constitui motivo para rejeitar o valor de transação.
- ☐ A fiscalização não analisou as circunstâncias da venda e não abordou os motivos que potencialmente indicariam influência no preço.
- ☐ **Fixação dos preços em Reais.** A argumentação fiscal não se sustenta diante dos mecanismos financeiros utilizados pelos exportadores para se protegerem da variação cambial. Não há vedação legal à fixação de preços em Reais nas importações de mercadorias estrangeiras.
- ☐ **No Brasil, a fixação de preços não é livre. A Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos (CMED) do Ministério da Saúde divulga preços máximos ao consumidor.** Variações nos custos ou margem de lucro não podem ser repassadas às etapas seguintes da cadeia ou ao consumidor final.
- ☐ Dada a dificuldade de repassar ao consumidor a variação cambial, faz sentido a fixação de preços em Reais. **O erro da fiscalização está em supor que os preços em Reais gerariam prejuízo ao exportador. Ocorre que as empresas exportadoras fazem uso de hedge.**
- ☐ **As empresas exportadoras firmaram contratos com a matriz na França, que passou a ser responsável pelas transações de hedge no mercado financeiro.** Junta a tradução juramentada de contratos (doc. 3).
- ☐ Junta também tradução juramentada de declaração emitida por Sanofi em Paris referente a operações de hedge (docs. 4 e 5).
- ☐ É possível constatar que não houve prejuízo, de fato, aos exportadores decorrente das oscilações cambiais. Também não ocorreu a “câmara de compensação” em que as empresas vinculadas fariam compensações internamente de perdas e ganhos gerados pela variação cambial.
- ☐ Tais compensações não passariam pelo crivo das empresas de auditoria, conforme relatórios juntados (doc. 6).
- ☐ **Não há nada de errado na utilização de taxa de câmbio mensal pela empresa Sanofi-Aventis Panamá, se considerados os mecanismos de hedge. Isso não significa falta de preocupação com a precisão dos preços ou justificativa para alegar afetação de preços.** O impugnante é empresa de grande porte, com capital aberto na bolsa de Paris, não sendo razoável acreditar em qualquer descuido ou negligência na fixação dos preços de venda de suas mercadorias, ou mesmo que a matriz irá absorver eventuais prejuízos com variação cambial.
- ☐ Importações paradigmas. As importações paradigmas sujeitam-se a condições diversas.
- ☐ **O simples fato de um preço ser inferior ao praticado para mercadorias idênticas em outras transações não é motivo suficiente para a rejeição do primeiro método.** Cita Opinião Consultiva 2.1, do Comité Técnico de Valoração Aduaneira (CTVA).
- ☐ **Segundo artigo 1.2(b) do AVA, devem ser levadas em conta as diferenças nos níveis comerciais e nas quantidades.**
- ☐ **O Comentário 10.1 do CTVA revela que os níveis comerciais correspondem às diversas etapas da cadeia de produção e comercialização: industrial/importador, distribuidor/atacadista, varejista, consumidor final. Também devem ser considerados fatores como vendas a empresas ou pessoas físicas versus vendas feitas a órgãos governamentais, ou vendas para destinações/usos diferentes. Cita a**

nota interpretativa da regra 1.2(b), segundo a qual deve ser considerada a natureza do setor industrial.

□ O Comentário 10.1 do CTVA estabelece que se façam ajustes no preço de transação paradigma, com base em elementos de prova razoáveis. Não sendo possíveis ajustes razoáveis, as transações paradigma não se prestam para fins comparativos.

□ As importações paradigma foram realizadas em momentos significativamente diferentes das importações auditadas.

□ **Fabrazyme. Importações de 2013 foram trazidas pela fiscalização para comparação com importações realizadas em 2016 e 2017.**

□ **As importações paradigma referem-se a vendas diretas para órgãos públicos vinculados ao Ministério da Saúde e a Secretarias Estaduais de Saúde, o que denota diferença no nível comercial, pois as importações fiscalizadas são destinadas ao mercado privado formado por uma cadeia com importador, distribuidor/atacadista, varejista e consumidor final.**

□ **Também há diferenças nas quantidades.**

□ **Lembrada. A importação paradigma foi realizada por uma pessoa física numa situação específica. Além disso, numa das importações fiscalizadas, a origem é Reino Unido, enquanto a paradigma possui como origem Alemanha.**

□ **Aubagio. Diferenças relevantes são apontadas: (i) distância no tempo (2014 vs 2018), (ii) países de origem distintos (Alemanha vs França) e (iii) o exportador informou ao impugnante que as importações paradigma foram realizadas diretamente por órgãos públicos de saúde para fornecimento aos pacientes do Sistema Público de Saúde. A diferença no nível comercial é clara.**

□ **Reajuste de 10% nos preços.** Tal reajuste ocorrido para o Lemtrada e o Aubagio não diz nada além do óbvio. A fiscalização não trouxe qualquer dado para justificar que o reajuste não tem relação com custos de produção.

□ Documentos comprobatórios. **A fiscalização alega que não foi apresentada correspondência comercial, contrato ou catálogo de preços,** o que violaria o artigo 86 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

□ **A fatura comercial é documento de natureza contratual que espelha a operação de compra e venda entre importador e exportador.** Solução de Consulta Cosit 136/2017.

□ **Não há obrigação na legislação de que haja correspondência comercial entre importador e exportador ou mesmo catálogo de preços.** O artigo 553 do Regulamento Aduaneiro não inclui correspondência e catálogo entre os documentos de instrução da DI.

□ **Atualmente, a utilização de correspondência comercial ou catálogo de preços não é uma prática comum.**

□ Não prosperam as alegações da fiscalização para descaracterizar a aplicação do primeiro método.

□ **Inconsistências na aplicação do sexto método. A fiscalização aplicou o segundo método flexibilizado. Foram flexibilizados o critério temporal, a quantidade e o nível comercial.**

☐ **A nota interpretativa ao artigo 7 do AVA aponta como exemplo de flexibilização razoável apenas o critério temporal e o país de origem. Não faz referência a quantidade ou nível de comércio.**

☐ O impugnante realizou algumas simulações a partir dos valores aduaneiros imputados e identificou que, se tais preços tivessem sido praticados, teria apurado margem negativa (prejuízo) na venda dos produtos (doc. 7 e notas explicativas da planilha – doc. 8).

☐ **Diante da inadequação e inconsistência da aplicação do sexto método, é materialmente nulo o auto de infração.**

☐ **Indevida cobrança da alíquota de 1% da COFINS sobre medicamentos. A Lei nº 10.865/2004 prevê que, sobre a importação dos produtos classificados no Capítulo 30 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), referente aos produtos farmacêuticos, a alíquota da COFINS-Importação poderia ser reduzida a zero pelo Poder Público. O Decreto nº 6.426/2008 reduziu a zero as alíquotas da COFINS.**

☐ A Lei nº 12.844/2013 alterou a Lei geral que instituiu a COFINS-Importação, acrescentando um novo parágrafo ao já referido artigo 8º da Lei nº 10.865/2004. O novo parágrafo 21, do artigo 8º, da Lei nº 10.865/2004 instituiu um adicional de 1% às alíquotas gerais de COFINS-Importação.

☐ Não foi revogada a autorização que faculta ao Poder Executivo reduzir a zero a alíquota da COFINS. Deve prevalecer a norma específica (Decreto nº 6.426/2008).

☐ A exigência de COFINS à alíquota de 1% é inadequada e ilegal.

☐ Requer o acolhimento da impugnação.

A 17ª Turma da DRJ-SPO, em sessão datada de 12/02/2019, por unanimidade de votos, **julgou improcedente a Impugnação**. Foi exarado o Acórdão nº 16-85.802, às fls. 1372/1406, com a seguinte ementa:

VALOR ADUANEIRO. Vinculação entre comprador e vendedor.

Afetação dos preços.

O interessado teve oportunidades de comprovar que a vinculação não afetou o preço. Entretanto, não produziu tal prova. Também deixou de esclarecer sobre o “processo de negociação e de determinação do preço das mercadorias” (IN SRF 327/2013, artigo 30, § 1º). Não foi apresentada correspondência trocada entre as pessoas envolvidas nas transações.

O interessado esquivou-se de cooperar com a autoridade aduaneira (vide artigo 17 do Acordo de Valoração Aduaneira e anexo III, item 6).

Acolhida a descaracterização do primeiro método.

SEXTO MÉTODO. A fiscalização, em sede de sexto método, aplicou o segundo método flexibilizado, no tocante aos aspectos tempo, quantidade, nível comercial e país de origem.

O procedimento utilizado pela fiscalização está de conformidade com os ditames do artigo 7 do Acordo de Valoração Aduaneira.

COFINS-importação. A legislação citada deixa claro que em 2008, atendendo a preceito legal, as alíquotas da COFINS-importação foram reduzidas a 0% para determinados produtos (Decreto 6.426).

Porém, em 2013 as mesmas alíquotas foram acrescidas de 1% (artigo 8º, § 21, da Lei 10.865/2004). Rejeita-se a alegação do impugnante de que suas importações deveriam ser tributadas à alíquota zero.

O contribuinte, **tendo tomado ciência do Acórdão da DRJ-SPO em 25/02/2019** (conforme TERMO DE CIÊNCIA POR ABERTURA DE MENSAGEM, à fl. 1420), **apresentou Recurso Voluntário em 27/03/2019**, às fls. 1432/1462, basicamente reiterando os mesmos argumentos da Impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, por isso dele tomo conhecimento.

I – DA PRELIMINAR DE NULIDADE DO ACÓRDÃO DA DRJ

Alega o Recorrente que o Acórdão recorrido não enfrentou todos os pontos trazidos na Impugnação e que são suficientes para a revisão da autuação. Afirma que o Acórdão não analisou e não justificou porque seriam improcedentes os argumentos apontados nos itens (ii), (iii), (v), (vi) do Recurso Voluntário (mesma numeração da Impugnação) e enfrentou apenas parcialmente o item (vii), que tratou da excessiva flexibilização do método 6 pela Fiscalização.

Sustenta ainda que o Acórdão da DRJ limitou-se a reproduzir parte dos argumentos utilizados na autuação e a afirmar que não foram apresentadas provas pela Recorrente, além de não ter explicado porque a nota interpretativa ao artigo 7 que compõe o Anexo I do AVA deveria ser afastada no caso, já que ela não permite a flexibilização dos aspectos quantidade e nível comercial.

Os itens da Impugnação a que se refere o Recorrente, com a respectiva análise da DRJ, estão identificados a seguir:

ITEM (ii) DA IMPUGNAÇÃO E RECURSO VOLUNTÁRIO

(ii) a utilização do preço em reais nas importações autuadas faz sentido dentro do contexto econômico no qual está inserida a atividade farmacêutica a qual a Recorrente se dedica. Ademais, os exportadores estrangeiros se protegem das oscilações cambiais inerentes à utilização do preço na moeda nacional do comprador por meio de transações de hedge que são realizadas de forma centralizada pela matriz da Recorrente na França, conforme a documentação que acompanhou sua impugnação (vide fls. 1.124/1.285), de modo a afastar os prejuízos com variação cambial alegados pela D. Fiscalização como um dos principais motivos que apontariam para a influência no preço;

ANÁLISE DA DRJ REF. AO ITEM (ii):

Apesar de os produtos serem fabricados no exterior, foram praticados preços em Reais, a despeito da variação cambial verificada entre o Real e as moedas internacionais.

Por exemplo, o relatório fiscal apresenta gráfico ilustrativo da volatilidade do Real em face do Dólar (fl. 57). Argumenta:

(...)

Embora inexista vedação à fixação de preços em Reais, tal medida é incomum no comércio exterior. Apesar de toda a volatilidade cambial, há notícia de apenas um reajuste de 10% nos preços. Esse fato denota controle de preços exercido pelo Grupo SANOFI.

O impugnante alega que, em virtude da fixação de preços por parte da Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos (CMED) do Ministério da Saúde, os preços de venda de medicamentos não são livres, o que impediria o repasse de variações nos custos e margens ao consumidor.

Embora tal argumento justifique o raciocínio de serem fixados preços em Reais para vendas ao Brasil, fortalece a tese de que a vinculação influenciou os preços praticados.

Sendo os exportadores estrangeiros, bem como o importador, todas as empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico, é de elemental constatação que existe um interesse comum em manter abastecido o mercado brasileiro de medicamentos.

Ainda que ocorram variações cambiais, ou nos custos de produção, o grupo SANOFI trabalha para manter seu negócio perene. Tanto é assim que o impugnante afirma que se trata de empresa de grande porte, listada na bolsa de valores de Paris.

Obviamente, tratando-se de empresa responsável e diligente, seus negócios nos diversos países são geridos de forma a preservar sua reputação e atender os consumidores, mesmo em face de intervenções governamentais nos preços.

No mesmo sentido, o impugnante afirma que a matriz na França firmou contratos com os exportadores para a realização de transações de hedge na França. Sabe-se que o hedge configura proteção em face de oscilações cambiais, mas também que o mesmo apresenta custos.

Os próprios documentos juntados pelo impugnante (doc. 3, 4 e 5 – fls. 1124 e ss) confirmam o exposto. Cita-se (fl. 1134):

(...)

E também (fl. 1139):

(...)

O impugnante alega que a fiscalização errou em supor que a fixação de preços em Reais enseja prejuízos aos exportadores. No entanto, em nenhum momento demonstrou que estende tal condição (preços fixos em Reais) a outros compradores não vinculados.

Ao contrário, a fiscalização aponta a existência de importações por terceiros a preços superiores:

(...)

A despeito de diferenças no nível comercial, quantidade, país de origem ou tempo entre as importações fiscalizadas e as importações paradigma, o impugnante admite que pratica, dentro do grupo, preços inferiores aos observados nas vendas realizadas diretamente para órgãos públicos de saúde, para fornecimento aos pacientes do sistema público.

Dito de outra forma, os preços são menores quando o importador é empresa vinculada e maiores quando os medicamentos são destinados aos órgãos públicos de saúde. Esse ponto é notável e não deve ser esquecido no contexto do julgamento.

ITEM (iii) DA IMPUGNAÇÃO E RECURSO VOLUNTÁRIO

(iii) as operações paradigmas não seriam comparáveis para fins de justificar a descaracterização do primeiro método pelos seguintes motivos: (1) as DIs autuadas estão muito distantes do ponto de vista temporal das DIs paradigmas; (2) as importações paradigmas foram pontuais; e (3) as circunstâncias de venda e o nível comercial entre as importações autuadas e as importações paradigmas eram distintos;

ANÁLISE DA DRJ REF. AO ITEM (iii):

O sexto método (critérios razoáveis) está previsto no artigo 7 do AVA:

“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.”

O impugnante alega que a fiscalização aplicou em sexto método o segundo, flexibilizando o critério temporal, a quantidade e o nível comercial. Argumenta que a nota interpretativa ao artigo 7 não faz referência a quantidade ou nível de comércio.

Veja-se o texto da nota interpretativa ao artigo 7 do AVA:

“Nota ao Artigo 7

1. Valores aduaneiros determinados conforme as disposições do Artigo 7 deverão, na medida do possível, basear-se em valores aduaneiros determinados anteriormente.

2. Os métodos de valoração a serem empregados de acordo com o Artigo 7 serão os definidos nos Artigos 1 a 6, inclusive, mas uma razoável flexibilidade na aplicação de tais métodos será compatível com os objetivos e disposições do Artigo 7.

3. Seguem-se alguns exemplos de flexibilidade razoável:

(a) mercadorias idênticas - a exigência de que as mercadorias idênticas devem ser exportadas no mesmo tempo ou aproximadamente no mesmo tempo que as mercadorias objeto de valoração poderá ser interpretada de maneira flexível; mercadorias importadas idênticas, produzidas num país diferente do país de exportação das mercadorias sendo valoradas poderão servir de base para a valoração aduaneira; os valores aduaneiros de mercadorias importadas idênticas, já determinados conforme as disposições dos Artigos 5 e 6, poderão ser utilizados;

(b) mercadorias similares - a exigência de que as mercadorias similares devem ser exportadas no mesmo tempo ou aproximadamente no mesmo tempo que as mercadorias objeto de valoração poderá ser interpretada de maneira flexível; mercadorias importadas similares, produzidas num país diferente do país de exportação das mercadorias sendo valoradas poderão servir de base para a valoração aduaneira; os valores aduaneiros de mercadorias importadas similares, já determinados conforme as disposições dos Artigos 5 e 6, poderão ser utilizados;

(c) método dedutivo - a exigência de que as mercadorias devem ter sido vendidas no "estado em que são importadas", conforme o parágrafo 1(a) do Artigo 5, poderá ser

interpretada de maneira flexível; a exigência de "noventa dias" poderá ser aplicada de maneira flexível."

Conforme apresentado, no sexto método são aplicados os métodos precedentes, submetidos a "razoável flexibilidade". A nota interpretativa apresenta "exemplos" de flexibilidade, portanto, uma "lista não exaustiva de formas de aplicação deste método de valoração" (relatório fiscal, fl. 92).

O Auditor-Fiscal responsável pelo lançamento apresenta detalhadamente nos tópicos 6.1 a 6.3 do relatório fiscal os critérios adotados para valoração dos produtos importados. Merecem destaque as seguintes passagens:

a) Fabrazyme (fls. 108 e 109):

Lembremos que a SANOFI/GENZYME também manteve preços constantes do medicamento, em reais, por meses/anos a fio, o que **afasta qualquer ajuste a ser feito em relação ao fator temporal**. Particularmente, no caso do Fabrazyme, a empresa praticamente manteve o mesmo preço unitário em reais de 2014 até o final de 2017 (vide tabela constante do item 5.4.2.1 deste relatório). Também **não há ajuste a ser feito em relação às quantidades transacionadas**, já que a DI do Importador nº 7, aqui utilizada, é **a de menor valor dentre todas as outras DI** candidatas a paradigma. Se tomássemos uma DI com quantidade importada maior, como a do Importador nº 1, o valor unitário também seria maior, em prejuízo da SANOFI.

Portanto, adota-se a flexibilização do 2º método de valoração, em que foram observadas importações de **mercadorias idênticas (Fabrazyme)**, valoradas pelo 1º método, exportadas pela **mesma empresa (GENZYME CORPORATION)** e originárias do mesmo país (**Estados Unidos**). Há uma flexibilização relativa ao tempo aproximado da importação, mas que não interfere no preço unitário do produto tendo em vista que o próprio importador manteve preços fixos em reais por longos meses.

b) Lemtrada (fls. 111 e 117):

Trata-se da única situação, dentre todas as analisadas nesta ação fiscal, onde a DI candidata a paradigma é uma importação feita diretamente pelo consumidor final (pessoa física). Portanto, na nossa interpretação, é o único caso que merece ajuste em função da cadeia de consumo.

Flexibiliza-se, então, o 2º método de valoração, em que foram observadas importações de **mercadorias idênticas (Lemtrada)**, valoradas pelo 1º método. O **produtor** é o mesmo (**BOEHRINGER INGELHEIM PHARMA GMBH & Co. KG**, para a Genzyme/Sanofi), bem como – claro – o país de origem (**Alemanha**). O nível comercial é distinto, mas esse ponto não impactou os próprios preços praticados pela empresa antes, como já mencionado. Quanto ao **aspecto temporal**, está sendo adotado um valor de Jan/2015, em benefício do importador, considerando que a Zona do Euro (onde estão os custos de produção) também possui inflação, mesmo que pequena. E, por fim, quanto aos importadores serem pessoa física (na paradigma) e pessoa jurídica (na valorada), utilizou-se uma fórmula razoável para o ajuste, tomando por base valores confiáveis da CMED como parâmetro. Valora-se, assim, em observância ao **6º Método de Valoração Aduaneira**, o frasco/ampola de LEMTRADA em 6.253,79 Euros.

c) Aubagio (fl. 126):

Flexibiliza-se, então, mais uma vez, o 2º método de valoração, em que foram observadas importações de **mercadorias idênticas (Aubagio 14mg)**, valoradas pelo 1º método. Os **produtores** são distintos (França e Alemanha), mas ambos são **fábricas do Grupo SANOFI localizadas na Zona do Euro**, sem necessidade de ajustes. O nível comercial é distinto, mas esse ponto não impactou os próprios preços praticados pela empresa antes, que realizou importações desde 165 até 2.265 caixas, sem alteração de preço fruto da quantidade importada. Quanto ao **aspecto temporal**, tendo sido este o único medicamento que apresentou diminuição de preço ao longo do tempo, ajusta-se o preço inicialmente encontrado no final de 2014/início de 2015, proporcionalmente à variação de preço em reais, em benefício do importador. Valora-se, assim, em observância ao **6º Método de Valoração Aduaneira**, a caixa de AUBAGIO - para Jan/2018 - em US\$ 3,053.52.

Verifica-se que a fiscalização, em sede de sexto método, aplicou o segundo método flexibilizado, no tocante aos aspectos tempo, quantidade, nível comercial e país de origem.

O procedimento utilizado pela fiscalização está de conformidade com os ditames do artigo 7 do AVA.

ITEM (iv) DA IMPUGNAÇÃO E RECURSO VOLUNTÁRIO

(iv) as faturas comerciais (commercial invoice) apresentadas no curso da fiscalização e juntadas ao processo administrativo servem como documento para comprovar a relação comercial entre importador e exportador, tendo natureza jurídica contratual nas relações de comércio exterior, conforme é reconhecido pela própria Receita Federal em seu manual aos importadores e na Solução de Consulta nº 136/2017, de modo que não houve violação ao artigo 86 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001;

ANÁLISE DA DRJ REF. AO ITEM (iv):

O relatório fiscal ressalta que não foi apresentada correspondência comercial nem catálogo de preços. Durante o procedimento de fiscalização, o interessado se manifestou nos seguintes termos (fl. 61):

12) Detalhar o processo de negociação e de compra das mercadorias entre importador e exportadores, apresentando eventuais tratativas comerciais existentes entre as partes que influenciem o preço, tais como descontos praticados, pagamentos indiretos, entre outros.

Resposta: O preço e as condições de compra são definidos diretamente pelo exportador e disponibilizados no sistema oferecido aos seus clientes. O importador apenas acessa esse sistema e coloca as informações pertinentes para a compra, se estiver de acordo com os preços praticados. Após a operação de importação das mercadorias ter ocorrido, a Fiscalizada efetuava o pagamento dos valores constantes das faturas comerciais por meio do fechamento de contratos de câmbio.

13) Fornecer Lista Oficial de Preços para Exportação emitida pelo Fornecedor Internacional e/ou catálogos contendo as especificações e preços dos produtos importados, referentes aos períodos em que foram efetuadas as operações de importação, contendo preços relativos a diferentes quantidades e/ou níveis comerciais.

Resposta: A Fiscalizada esclarece que não possui uma Lista Oficial de Preços publicada e fornecida pelos seus exportadores. Os preços praticados são definidos diretamente pelo exportador e disponibilizados no seu sistema, conforme explicado na resposta ao item 12 acima.

O Auditor-Fiscal responsável pela autuação conclui com propriedade (fl. 61):

“Não há dúvidas de que os preços são estabelecidos pelo exportador, assim como é possível que o sejam através de um sistema (que provavelmente é acessível apenas às empresas do Grupo SANOFI). O que não restou comprovado, seja pela ausência dessa correspondência comercial e/ou dos catálogos de preços, é que o preço ofertado é o mesmo para qualquer importador, independentemente deste ser do Grupo SANOFI ou não, o que reforça – mais uma vez – que a vinculação entre as empresas afetou sim o preço praticado.”

Diante da não apresentação da correspondência comercial, o Auditor-Fiscal cita o disposto no artigo 86 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001:

“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.”

É indiscutível que a fatura comercial evidencia a operação de compra e venda (conforme SC Cosit nº 136/2017) e que é um dos documentos de instrução do despacho aduaneiro de importação (Decreto nº 6.759/2009, artigo 553).

No entanto, a correspondência comercial é necessária para a demonstração da formação dos preços praticados, conforme o citado artigo 86 da MP 2.158-35/2001 e o artigo 18, § 1º, do Decreto nº 6.759/2009:

“Art. 18. O importador, o exportador ou o adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem têm a 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, e de apresentá-los à fiscalização aduaneira quando exigidos (Lei nº 10.833, de 2003, art. 70, caput):

§ 1º Os documentos de que trata o caput compreendem os documentos de instrução das declarações aduaneiras, a correspondência comercial, incluídos os documentos de negociação e cotação de preços, os instrumentos de contrato comercial, financeiro e cambial, de transporte e seguro das mercadorias, os registros contábeis e os correspondentes documentos fiscais, bem como outros que a Secretaria da Receita Federal do Brasil venha a exigir em ato normativo (Lei nº 10.833, de 2003, art. 70, § 1º)."

Nesse sentido, a Instrução Normativa SRF nº 327/2003 estabelece:

"Art. 30. Para fins de comprovação do valor aduaneiro declarado, o importador deverá apresentar, segundo as circunstâncias da correspondente operação comercial, e quando exigido pela fiscalização aduaneira, documentos justificativos e informações adicionais àqueles exigidos, em caráter geral, para instrução da DI.

§ 1º As informações a que se refere o caput deste artigo incluem, entre outras, a identificação das pessoas envolvidas na transação, seus papéis de atuação na operação, a correspondência comercial e a descrição completa do processo de negociação e de determinação do preço das mercadorias face às circunstâncias econômicas do mercado internacional.

§ 2º Para os fins a que se refere este artigo:

I - poderá ser exigida Declaração de Valor Aduaneiro (DVA) relativa à mercadoria objeto de valoração, conforme o método aplicado, utilizando modelo que consta do Anexo II a esta Instrução Normativa;

II - lista não exaustiva de tipos de documentos e informações consta do Anexo III a esta Instrução Normativa."

"Art. 33. O valor aduaneiro também será apurado com base em método substitutivo ao do 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 DI, a correspondência comercial, bem assim os respectivos registros contábeis, se obrigado à escrituração."

O impugnante afirma que a utilização de correspondência comercial ou catálogo de preços não é uma prática comum. Porém, é inconcebível que transações envolvendo milhões de dólares entre diversas empresas de um grande grupo sejam realizadas sem a troca de correspondências (mesmo eletrônicas) entre setores comerciais e financeiros das empresas.

Conclui-se que o interessado oculta, deliberadamente, as mensagens trocadas por seus empregados e administradores, bem como as diretivas da matriz, a respeito dos critérios e negociações para fixação de preços. Deixou de cumprir a obrigação estampada no artigo 30, § 1º, da Instrução Normativa SRF nº 327/2003.

Os dispositivos normativos citados vão ao encontro das disposições do AVA. O acordo estabelece que o importador deve colaborar com a autoridade aduaneira, tanto para justificar o valor declarado □ artigo 1.2(b) □ quanto na aplicação dos métodos substitutivos ao primeiro (item 2 da Introdução Geral: "Quando o valor aduaneiro não puder ser determinado de acordo com as disposições do Artigo 1, deveria normalmente haver um processo de consultas entre a administração aduaneira e o importador, com o objetivo de estabelecer uma base de valoração de acordo com o disposto nos Artigos 2 ou 3").

Nesse diapasão, cita-se o artigo 17 do AVA:

"Artigo 17

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

Em complemento, destaco o item 6 do anexo III do AVA:

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

(...)

O interessado teve oportunidades, durante o procedimento fiscal e em sede de impugnação, de comprovar que a vinculação não afetou o preço. Entretanto, não produziu tal prova. Também deixou de esclarecer sobre o “processo de negociação e de determinação do preço das mercadorias” (IN SRF 327/2013, artigo 30, § 1º). Não foi apresentada correspondência trocada entre as pessoas envolvidas nas transações.

O interessado esquivou-se de cooperar com a autoridade aduaneira (vide artigo 17 do AVA e anexo III, item 6).

Acolho, portanto, a descaracterização do primeiro método, conforme fundamentado no relatório fiscal.

A fiscalização diligenciou a fim de buscar a aplicação dos métodos substitutivos (segundo a quinto). Solicitou informações e a colaboração do interessado, conforme preconiza o Acordo de Valoração Aduaneira.

Foi apontada impossibilidade de aplicação dos mesmos (tópicos 5.4.4 a 5.4.6 do relatório fiscal).

ITEM (v) DA IMPUGNAÇÃO E RECURSO VOLUNTÁRIO

(v) os reajustes redondos de 10% apontados pela D. Fiscalização não configuram indício plausível de existência de influência no preço de transação;

ANÁLISE DA DRJ REF. AO ITEM (v):

Apesar de os produtos serem fabricados no exterior, foram praticados preços em Reais, a despeito da variação cambial verificada entre o Real e as moedas internacionais.

Por exemplo, o relatório fiscal apresenta gráfico ilustrativo da volatilidade do Real em face do Dólar (fl. 57). Argumenta:

“Vejam que, entre Jan/2015 e Set/2017, período no qual o preço de venda da SANOFI/USA para a SANOFI/Brasil ficou fixo (tabelado) em R\$ 3.262,88 por unidade de Fabrazyme, houve uma oscilação do real frente ao dólar de cerca 50% no período (vide gráfico), atingindo um mínimo próximo de R\$2,70/1 USD (no início de 2015) e um máximo em torno de R\$ 4,00/1 USD (em 2016).”

Embora inexista vedação à fixação de preços em Reais, tal medida é incomum no comércio exterior. Apesar de toda a volatilidade cambial, há notícia de apenas um

reajuste de 10% nos preços. Esse fato denota controle de preços exercido pelo Grupo SANOFI.

O impugnante alega que, em virtude da fixação de preços por parte da Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos (CMED) do Ministério da Saúde, os preços de venda de medicamentos não são livres, o que impediria o repasse de variações nos custos e margens ao consumidor.

Embora tal argumento justifique o raciocínio de serem fixados preços em Reais para vendas ao Brasil, fortalece a tese de que a vinculação influenciou os preços praticados.

Sendo os exportadores estrangeiros, bem como o importador, todas as empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico, é de elemental constatação que existe um interesse comum em manter abastecido o mercado brasileiro de medicamentos.

Ainda que ocorram variações cambiais, ou nos custos de produção, o grupo SANOFI trabalha para manter seu negócio perene. Tanto é assim que o impugnante afirma que se trata de empresa de grande porte, listada na bolsa de valores de Paris.

Obviamente, tratando-se de empresa responsável e diligente, seus negócios nos diversos países são geridos de forma a preservar sua reputação e atender os consumidores, mesmo em face de intervenções governamentais nos preços.

No mesmo sentido, o impugnante afirma que a matriz na França firmou contratos com os exportadores para a realização de transações de hedge na França. Sabe-se que o hedge configura proteção em face de oscilações cambiais, mas também que o mesmo apresenta custos.

Os próprios documentos juntados pelo impugnante (doc. 3, 4 e 5 – fls. 1124 e ss) confirmam o exposto. Cita-se (fl. 1134):

(...)

O impugnante alega que a fiscalização errou em supor que a fixação de preços em Reais enseja prejuízos aos exportadores. No entanto, em nenhum momento demonstrou que estende tal condição (preços fixos em Reais) a outros compradores não vinculados.

Ao contrário, a fiscalização aponta a existência de importações por terceiros a preços superiores:

(...)

Dito de outra forma, os preços são menores quando o importador é empresa vinculada e maiores quando os medicamentos são destinados aos órgãos públicos de saúde. Esse ponto é notável e não deve ser esquecido no contexto do julgamento.

ITEM (vi) DA IMPUGNAÇÃO E RECURSO VOLUNTÁRIO

(vi) o denominado “monto equivalente” (taxa para cálculo da conversão cambial dólares/reais) existente nas faturas de exportação emitidas pela empresa Sanofi-Panamá foram fixadas mensalmente em razão das transações de hedge que as protegiam das oscilações cambiais, não sendo plausível o argumento da D. Fiscalização de que a referida taxa deveria ser fixada de forma diária, caso contrário essa seria uma evidência de influência no preço de transação;

ANÁLISE DA DRJ REF. AO ITEM (vi):

Embora não tenha analisado este tópico de forma individualizada, observo que há estreita ligação com o tópico sobre hedge, acima transcrito.

ITEM (vi) DA IMPUGNAÇÃO E RECURSO VOLUNTÁRIO

(vi) é ilegal a cobrança do adicional de 1% da Cofins-Importação neste caso;

ANÁLISE DA DRJ REF. AO ITEM (vi):

A alíquota de 1% da COFINS sobre medicamentos

A Lei nº 10.865/2004 prevê que, sobre a importação dos produtos classificados no Capítulo 30 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), referente aos produtos farmacêuticos, a alíquota da COFINS-Importação poderia ser reduzida a zero pelo Poder Público.

Cita-se o § 11 do artigo 8º da Lei nº 10.865/2004:

(...)

O Decreto nº 6.426/2008 reduziu a zero as alíquotas da COFINS na importação de determinados produtos:

(...)

Posteriormente, a Lei nº 12.844/2013 acrescentou o § 21 ao artigo 8º da Lei nº 10.865/2004. Foi instituído um adicional de 1% às alíquotas de COFINS-Importação:

(...)

A legislação citada deixa claro que em 2008, atendendo a preceito legal, as alíquotas da COFINS-importação foram reduzidas a 0% para determinados produtos (Decreto nº 6.426).

Porém, em 2013 as mesmas alíquotas foram acrescidas de 1% (artigo 8º, § 21, da Lei 10.865/2004). Portanto, rejeita-se a alegação do impugnante de que suas importações deveriam ser tributadas à alíquota zero.

Importante frisar, adicionalmente, que a fiscalização não tomou a iniciativa de submeter as importações autuadas à alíquota de 1% para a COFINS. Foi o próprio importador que empregou essa alíquota em suas importações.

Dessa forma, a fiscalização apenas lançou a diferença decorrente do novo valor aduaneiro, em cada DI (vide demonstrativo de fls. 186-192).

Rejeito a alegação de que a alíquota de 1% seja ilegal.

ITEM (vii) DA IMPUGNAÇÃO E RECURSO VOLUNTÁRIO

(vii) foram identificadas duas inconsistências na forma como a fiscalização aplicou o sexto método de valoração aduaneira: **(1)** a flexibilização dos critérios de quantidade e nível comercial para viabilizar a utilização dos preços das importações paradigmas utilizadas para descaracterizar o primeiro método, o que não expressamente autorizado pelo artigo 7 do AVA e tampouco pela nota interpretativa ao artigo 7 que compõe o Anexo I do AVA; e **(2)** se forem admitidos como válidos os novos valores aduaneiros definidos pela fiscalização com base no sexto método, a empresa teria margem de lucro negativa (ou seja, prejuízo) na venda no mercado interno dos produtos Aubagio, Lemtrada e Fabrazyme, o que denota a falta de razoabilidade dos novos valores aduaneiros. Em vista dessas inconsistências na aplicação do sexto método, a Sanofi-Aventis entende que há uma nulidade material no auto de infração que justifica o seu cancelamento, pois a fiscalização não se pautou em critérios razoáveis e nem nas regras do AVA para calcular o sexto método de valoração aduaneira.

17. Porém, o v. Acórdão não analisou e não justificou porque seriam improcedentes os argumentos apontados nos itens (ii), (iii), (v), (vi) acima e enfrentou apenas parcialmente o item (vii) que tratou da excessiva flexibilização do método 6 pela D. Fiscalização.

ANÁLISE DA DRJ REF. AO ITEM (vii):

A despeito de diferenças no nível comercial, quantidade, país de origem ou tempo entre as importações fiscalizadas e as importações paradigma, o impugnante admite que pratica, dentro do grupo, preços inferiores aos observados nas vendas realizadas diretamente para órgãos públicos de saúde, para fornecimento aos pacientes do sistema público.

Dito de outra forma, os preços são menores quando o importador é empresa vinculada e maiores quando os medicamentos são destinados aos órgãos públicos de saúde. Esse ponto é notável e não deve ser esquecido no contexto do julgamento.

(...)

Os dispositivos normativos citados vão ao encontro das disposições do AVA. O acordo estabelece que o importador deve colaborar com a autoridade aduaneira, tanto para justificar o valor declarado □ artigo 1.2(b) □ quanto na aplicação dos métodos substitutivos ao primeiro (item 2 da Introdução Geral: “Quando o valor aduaneiro não puder ser determinado de acordo com as disposições do Artigo 1, deveria normalmente haver um processo de consultas entre a administração aduaneira e o importador, com o objetivo de estabelecer uma base de valoração de acordo com o disposto nos Artigos 2 ou 3”).

Nesse diapasão, cita-se o artigo 17 do AVA:

“Artigo 17

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

Em complemento, destaco o item 6 do anexo III do AVA:

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

A respeito da possibilidade de o importador demonstrar a aceitabilidade do valor de transação, nos termos do artigo 1.2(b), citado anteriormente neste voto, deve-se examinar a Nota ao Artigo 1:

(...)

Se o interessado tivesse apresentado provas e demonstrações em observância do artigo 1.2(b), seria aplicável o Comentário 10.1 do CTVA, citado na impugnação (ajustes por diferenças de nível comercial e de quantidade).

O interessado teve oportunidades, durante o procedimento fiscal e em sede de impugnação, de comprovar que a vinculação não afetou o preço. Entretanto, não produziu tal prova. Também deixou de esclarecer sobre o “processo de negociação e de determinação do preço das mercadorias” (IN SRF 327/2013, artigo 30, § 1º). Não foi apresentada correspondência trocada entre as pessoas envolvidas nas transações.

O interessado esquivou-se de cooperar com a autoridade aduaneira (vide artigo 17 do AVA e anexo III, item 6).

Acolho, portanto, a descaracterização do primeiro método, conforme fundamentado no relatório fiscal.

A fiscalização diligenciou a fim de buscar a aplicação dos métodos substitutivos (segundo a quinto). Solicitou informações e a colaboração do interessado, conforme preconiza o Acordo de Valoração Aduaneira.

Foi apontada impossibilidade de aplicação dos mesmos (tópicos 5.4.4 a 5.4.6 do relatório fiscal).

(...)

Viu-se anteriormente, durante a investigação destinada a averiguar se a vinculação afetou os preços, que SANOFI-AVENTIS não colaborou com a autoridade aduaneira e não esclareceu como seus preços são formados, escusando-se de apresentar correspondência comercial.

Na tentativa de aplicação dos métodos substitutivos ao primeiro, o Auditor-Fiscal também se deparou com negativas por parte da empresa. Mereceu especial destaque a falta de informações para aplicação dos métodos quarto e quinto, previstos nos artigos 5 e 6 do AVA, respectivamente.

(...)

Diante do quadro exposto, a fiscalização aplicou, finalmente, o sexto método de valoração (tópicos 5.4.7 e 6). Foram apurados novos valores aduaneiros e calculados os tributos incidentes (tópico 7 do relatório fiscal).

O sexto método (critérios razoáveis) está previsto no artigo 7 do AVA:

“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.”

O impugnante alega que a fiscalização aplicou em sexto método o segundo, flexibilizando o critério temporal, a quantidade e o nível comercial. Argumenta que a nota interpretativa ao artigo 7 não faz referência a quantidade ou nível de comércio.

Veja-se o texto da nota interpretativa ao artigo 7 do AVA:

“Nota ao Artigo 7

1. Valores aduaneiros determinados conforme as disposições do Artigo 7 deverão, na medida do possível, basear-se em valores aduaneiros determinados anteriormente.

2. Os métodos de valoração a serem empregados de acordo com o Artigo 7 serão os definidos nos Artigos 1 a 6, inclusive, mas uma razoável flexibilidade na aplicação de tais métodos será compatível com os objetivos e disposições do Artigo 7.

3. Seguem-se alguns exemplos de flexibilidade razoável:

(...)

Conforme apresentado, no sexto método são aplicados os métodos precedentes, submetidos a “razoável flexibilidade”. A nota interpretativa apresenta “exemplos” de flexibilidade, portanto, uma “lista não exaustiva de formas de aplicação deste método de valoração” (relatório fiscal, fl. 92).

O Auditor-Fiscal responsável pelo lançamento apresenta detalhadamente nos tópicos 6.1 a 6.3 do relatório fiscal os critérios adotados para valoração dos produtos importados. Merecem destaque as seguintes passagens:

a) Fabrazyme (fls. 108 e 109):

Lembremos que a SANOFI/GENZYME também manteve preços constantes do medicamento, em reais, por meses/anos a fio, o que **afasta qualquer ajuste a ser feito em relação ao fator temporal**. Particularmente, no caso do Fabrazyme, a empresa praticamente manteve o mesmo preço unitário em reais de 2014 até o final de 2017 (vide tabela constante do item 5.4.2.1 deste relatório). Também **não há ajuste a ser feito em relação às quantidades transacionadas**, já que a DI do Importador nº 7, aqui utilizada, é **a de menor valor dentre todas as outras DI** candidatas a paradigma. Se tomássemos uma DI com quantidade importada maior, como a do Importador nº 1, o valor unitário também seria maior, em prejuízo da SANOFI.

Portanto, adota-se a flexibilização do 2º método de valoração, em que foram observadas importações de **mercadorias idênticas (Fabrazyme)**, valoradas pelo 1º método, exportadas pela **mesma empresa (GENZYME CORPORATION)** e originárias do mesmo país (**Estados Unidos**). Há uma flexibilização relativa ao tempo aproximado da importação, mas que não interfere no preço unitário do produto tendo em vista que o próprio importador manteve preços fixos em reais por longos meses.

Há, também, uma flexibilização em relação às quantidades importadas, mas em benefício do importador, já que a DI escolhida como paradigma é a de menor valor dentre as nove candidatas. E, assim, utilizando-se do **6º Método de Valoração Aduaneira**, para o produto **FABRAZYME 35MG**, adotar-se-á – por critérios razoáveis e benéficos ao importador - o menor preço unitário encontrado de **US\$ 3,541,17/frasco** do medicamento.

b) Lemtrada (fls. 111 e 117):

Trata-se da única situação, dentre todas as analisadas nesta ação fiscal, onde a DI candidata a paradigma é uma importação feita diretamente pelo consumidor final (pessoa física). Portanto, na nossa interpretação, é o único caso que merece ajuste em função da cadeia de consumo.

Flexibiliza-se, então, o 2º método de valoração, em que foram observadas importações de **mercadorias idênticas (Lemtrada)**, valoradas pelo 1º método. O **produtor** é o mesmo (**BOEHRINGER INGELHEIM PHARMA GMBH & Co. KG**, para a Genzyme/Sanofi), bem como – claro – o país de origem (**Alemanha**). O nível comercial é distinto, mas esse ponto não impactou os próprios preços praticados pela empresa antes, como já mencionado. Quanto ao **aspecto temporal**, está sendo adotado um valor de Jan/2015, em benefício do importador, considerando que a Zona do Euro (onde estão os custos de produção) também possui inflação, mesmo que pequena. E, por fim, quanto aos importadores serem pessoa física (na paradigma) e pessoa jurídica (na valorada), utilizou-se uma fórmula razoável para o ajuste, tomando por base valores confiáveis da CMED como parâmetro. Valora-se, assim, em observância ao **6º Método de Valoração Aduaneira**, o frasco/ampola de LEMTRADA em 6.253,79 Euros.

c) Aubagio (fl. 126):

Flexibiliza-se, então, mais uma vez, o 2º método de valoração, em que foram observadas importações de **mercadorias idênticas (Aubagio 14mg)**, valoradas pelo 1º método. Os **produtores** são distintos (França e Alemanha), mas ambos são **fábricas do Grupo SANOFI localizadas na Zona do Euro**, sem necessidade de ajustes. O nível comercial é distinto, mas esse ponto não impactou os próprios preços praticados pela empresa antes, que realizou importações desde 165 até 2.265 caixas, sem alteração de preço fruto da quantidade importada. Quanto ao **aspecto temporal**, tendo sido este o único medicamento que apresentou diminuição de preço ao longo do tempo, **ajusta-se o preço inicialmente encontrado no final de 2014/início de 2015, proporcionalmente à variação de preço em reais**, em benefício do importador. Valora-se, assim, em observância ao **6º Método de Valoração Aduaneira**, a caixa de AUBAGIO - para Jan/2018 - em US\$ 3,053.52.

Verifica-se que a fiscalização, em sede de sexto método, aplicou o segundo método flexibilizado, no tocante aos aspectos tempo, quantidade, nível comercial e país de origem.

O procedimento utilizado pela fiscalização está de conformidade com os ditames do artigo 7 do AVA.

O impugnante, contudo, alega que realizou simulações a partir dos valores aduaneiros imputados e identificou que, se tais preços tivessem sido praticados, teria apurado margem negativa (prejuízo) na venda dos produtos (doc. 7 e notas explicativas da planilha – doc. 8 – fls. 1287 a 1290).

No documento juntado pelo impugnante em fls. 1287 a 1290 são esclarecidos seus cálculos e apresentadas as seguintes considerações:

(...)

O impugnante deixa claro que, se praticasse os valores imputados pela fiscalização, sofreria prejuízo (margem negativa) em suas vendas, conforme cálculos apresentados.

No entanto, cabe esclarecer, em primeiro lugar, que a valoração aduaneira não trata de impor preços que devam ser praticados na importação.

A valoração aduaneira trata de métodos destinados a determinar o valor aduaneiro, ou seja, a base de cálculo do imposto de importação, conforme legislação citada neste voto e, especialmente:

(...)

Portanto, a despeito dos valores aduaneiros imputados para o três produtos em apreço, permanecem inalterados os preços praticados nas importações do interessado.

Significa que, do ponto de vista da valoração aduaneira, é possível que seja praticado determinado preço de venda e compra, mas, afastado o primeiro método, o valor aduaneiro reporte-se a montante apurado em outro método, dentre os previstos no Acordo de Valoração Aduaneira. Salienta-se, portanto, que preço e valor aduaneiro são conceitos distintos.

O próprio importador, em face de preço influenciado pela vinculação com o exportador, deveria ter apurado o valor aduaneiro com base em método substitutivo, prestando as informações correspondentes na DI.

Em segundo lugar, cumpre esclarecer o impugnante que a lógica empregada em sua alegação, que relaciona o valor aduaneiro a preços de venda, teria lugar na aplicação do quarto método de valoração, conforme discutido no relatório fiscal e neste voto.

O quarto método (valor de revenda) parte da venda das mercadorias importadas no país de importação, devendo ser deduzidas do preço de revenda as parcelas previstas no artigo 5, parágrafo 1(a), itens (i) a (iv), do AVA.

No entanto, a empresa fiscalizada alegou não possuir “dados e documentos necessários para viabilizar a aplicação do quarto e quinto métodos de valoração aduaneira, uma vez que o controle de despesas é feito de modo segregado por unidades de negócio dentro do grupo econômico” (fl. 90).

Concluiu-se anteriormente que o interessado não cooperou com a autoridade aduaneira (vide artigo 17 do AVA e anexo III, item 6).

Portanto, o interessado não apresentou informações e documentos pertinentes no momento apropriado em que a fiscalização tentou a aplicação do quarto método, que foi ultrapassado, chegando-se à aplicação do sexto método e aos valores aduaneiros imputados.

Ante o exposto, rejeito a alegação do impugnante de que os valores seriam “inexequíveis”, posto que a fiscalização observou estritamente o artigo 7 do Acordo de Valoração Aduaneira.

De qualquer sorte, mesmo considerando a regra do art. 489, § 1º, inciso IV do CPC/2015, o julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. Nesse sentido, a pacífica jurisprudência do STF:

a) HC 188.424, Relator Min. LUIZ FUX, Julgamento: 03/08/2020, Publicação: 05/08/2020:

Demais disso, cumpre destacar a ausência de vulneração ao artigo 93, IX, da Constituição Federal. O referido dispositivo resta incólume quando o Tribunal prolator da decisão impugnada, embora sucintamente, pronuncia-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos, máxime quando o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, quando já tiver fundamentado sua decisão de maneira suficiente e fornecido a prestação jurisdicional nos limites da lide proposta. Nesse sentido, aliás, é a jurisprudência desta Corte, como se infere dos seguintes julgados:

“Agravamento regimental no recurso extraordinário com agravamento. Alegada violação do art. 93, IX, da CF/88. Não ocorrência. Ausência de impugnação de todos os fundamentos da decisão agravada. Súmula nº 287/STF. 1. O art. 93, IX, da Constituição Federal não determina que o órgão julgante se manifeste sobre todos os argumentos de defesa apresentados, mas, sim, que ele explicita as razões que entendeu suficientes à formação de seu convencimento. 2. A jurisprudência de ambas as Turmas deste Tribunal é no sentido de que se deve negar provimento ao agravamento quando, como no caso, não são impugnados todos os fundamentos da decisão agravada. Incidência da Súmula nº 287 da Corte. 3. Agravamento regimental não provido”. (AI 783.503-AgR, rel. min. Dias Toffoli, Primeira Turma, DJe 16/9/2014)

“AGRAVAMENTO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL E ADMINISTRATIVO. 1. ALEGADA CONTRARIEDADE AO ART. 93, INC. IX, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA: INOCORRÊNCIA. FUNDAMENTAÇÃO ADEQUADA AINDA QUE NÃO ANALISADOS TODOS OS ARGUMENTOS DA PARTE. PRECEDENTES. 2. MILITAR. PROVENTOS DO GRAU HIERARQUICAMENTE SUPERIOR. ANÁLISE PRÉVIA DA LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL. OFENSA CONSTITUCIONAL INDIRETA. 3. RECURSO INCABÍVEL PELAS ALÍNEAS C E D DO INC. III DO ART. 102 DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. AUSÊNCIA DAS CIRCUNSTÂNCIAS NECESSÁRIAS. AGRAVAMENTO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO”. (RE 724.151-AgR, rel. min. Cármen Lúcia, Segunda Turma, DJe 28/10/2013).

b) ARE 723.629, Relatora Min. CÁRMEN LÚCIA, Julgamento: 30/06/2020, Publicação: 02/07/2020:

5. A alegação de nulidade do acórdão por contrariedade ao inc. IX do art. 93 da Constituição da República não pode prosperar. Embora em sentido contrário à pretensão do agravante, o acórdão recorrido apresentou suficiente fundamentação.

Conforme a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, “o que a Constituição exige, no art. 93, IX, é que a decisão judicial seja fundamentada; não, que a fundamentação seja correta, na solução das questões de fato ou de direito da lide: declinadas no julgado as premissas, corretamente assentadas ou não, mas coerentes com o dispositivo do acórdão, está satisfeita a exigência constitucional” (Recurso Extraordinário n. 140.370, Relator o Ministro Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, DJ 21.5.1993).

6. No voto condutor do acórdão recorrido, o desembargador relator afirmou:

(...)

Nulidade da sentença

O apelante alegou ainda a nulidade da sentença, por ausência de fundamentação. Contudo, na hipótese dos autos, o juiz expôs de forma clara e fundamentada os motivos que o levaram a julgar parcialmente procedente a ação, rebatendo todos os argumentos trazidos pela parte. Ainda que assim não fosse, o Superior Tribunal de Justiça,

interpretando o artigo 489, §1º, IV, já na vigência do CPC/15, ratificou entendimento já sedimentado de que não está o julgador obrigado a responder todas as indagações levantadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para embasar sua decisão (EDcl no MS 21.315 -DF, Rel. Min. Diva Malerbi, DJe 15/6/2016). Logo, rejeito a preliminar.

Por todo o exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade do Acórdão da DRJ.

II – DOS MOTIVOS DETERMINANTES PARA A REFORMA DO ACÓRDÃO RECORRIDO NO MÉRITO E CANCELAMENTO DA EXIGÊNCIA FISCAL

Afirma o recorrente que a Fiscalização sequer examinou de forma expressa as circunstâncias da venda e, portanto, não abordou os motivos que potencialmente indicariam tal influência no preço antes de avançar para a análise de outros aspectos relacionados ao assunto, tendo o acórdão recorrido se limitado a reproduzir em linhas gerais o que foi argumentado por ocasião da autuação sem enfrentar adequadamente os argumentos trazidos pela Recorrente. Assim, alega que as regras do artigo 1 do AVA não teriam sido integralmente analisadas para fins de descaracterização do primeiro método.

Sustenta que a existência de vinculação entre o importador e o exportador não é suficiente, por si só, para afastar a aplicação do primeiro método de valoração aduaneira, o qual seria descaracterizado apenas nos casos em que o valor da transação deixasse de ser aceitável por conta da existência de evidências suficientes de que a vinculação entre o importador e o exportador influenciou de forma relevante a fixação do preço da transação.

Por todo o exposto no tópico anterior, refuto a tese do Recorrente de que a Fiscalização sequer examinou de forma expressa as circunstâncias da venda e não abordou os motivos relacionados a essas circunstâncias. Ao contrário, verifico que a Autoridade Fiscal fez minucioso exame de todas as condições relacionadas à operação de importação objeto do presente processo.

Dito isso, passo a examinar a regra expressa no art. 1 do AVA-GATT:

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.

A vinculação entre o exportador e o importador é fato incontroverso neste processo. Nesse contexto, a Administração Aduaneira decidiu examinar as circunstâncias da venda. Resta saber se o valor de transação é aceitável para fins aduaneiros, conforme as disposições do parágrafo 2 do artigo abaixo transcrito:

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

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

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

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

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

A Administração Aduaneira, após examinar as circunstâncias da venda, não aceitou o valor de transação, por concluir que a vinculação influenciou o preço das mercadorias importadas. Passemos, agora, nos termos do parágrafo 2 (a) acima transcrito, a analisar os motivos que levaram a Administração Aduaneira a esta conclusão, segundo o que consta do Relatório Fiscal (fls. 20/149):

5. DA AÇÃO FISCAL

5.1. DA MOTIVAÇÃO

A presente ação fiscal foi iniciada com base em pesquisas internas realizadas no âmbito da própria DELEX. Foi verificado que a GENZYME (que foi recentemente incorporada pela SANOFI-AVENTIS) realizou importações de 3 (três) medicamentos distintos (Fabrazyme, Lemtrada, e Aubagio) utilizando-se do valor de transação como valor aduaneiro (1º Método do AVA), numa relação comercial entre empresas vinculadas com afetação dos preços, o que é vedado pelo Acordo.

(...)

Por meio dos sistemas da RFB, foi elaborada uma lista com todas as declarações de importação – DI desses medicamentos no período de janeiro/2014 a março/2018 passíveis de investigação sobre sua valoração aduaneira. Dessa forma, a presente fiscalização visou a analisar as referidas DI e comprovar que houve afetação dos preços nas importações efetuadas pela GENZYME/SANOFI-AVENTIS, com a consequente definição de um novo valor aduaneiro para as mesmas.

5.2. DAS MERCADORIAS ANALISADAS

5.2.1. FABRAZYME

Medicamento de fabricação da própria empresa GENZYME no exterior, pertencente ao Grupo SANOFI, importado em frasco-ampola (cartucho) com 35 mg de Beta-Agalsidase:

(...)

5.2.2. LEMTRADA

Medicamento também fabricado pela GENZYME, importado em frasco-ampola de 1,2 ml, na forma de solução com Alentuzumabe a 10mg/ml:

(...)

5.2.3. AUBAGIO

Outro medicamento de fabricação da GENZYME, importado em caixas com 28 ou 30 comprimidos, contendo cada um 14mg de Teriflunomida:

(...)

5.3. DOS ATOS DA FISCALIZAÇÃO

Mediante a abertura do Termo de Procedimento Fiscal de Diligência (TDPF-D) nº 0816500-2018-00411-0 (Anexo 1), foi iniciado, em 17/05/2018, procedimento de fiscalização com vistas a apurar a correta valoração aduaneira de 3 (três) medicamentos importados pela GENZYME/SANOFI. Nessa mesma ocasião, foi criado, no âmbito do e-processo da Receita Federal do Brasil - RFB, o dossiê de atendimento 10010.030041/0518-17, como forma de contato com o contribuinte, já que o mesmo é optante pelo domicílio tributário eletrônico - DTE.

Ato contínuo, foi lavrado o Termo de Início de Diligência Fiscal DIFIS I nº 1.203/2018 (Anexo 2). Nesse termo foram solicitados à empresa, além de outros documentos, várias informações/declarações sobre o valor aduaneiro de diversas DI, relacionadas na Planilha Anexa ao Termo nº 1.203/2018 (Anexo 3).

O prazo originalmente dado ao contribuinte para responder aos questionamentos foi, a pedido do mesmo, por duas vezes prorrogado (totalizando 40 dias), sendo que – a partir da resposta apresentada – foi emitido, em 06/07/2018, o Termo de Descaracterização do 1º Método de Valoração Aduaneira e Intimação Fiscal DIFIS I nº 1.296/2018 (Anexo 4), abrindo-se o pertinente prazo para a contestação a que o importador tem direito, nos termos do AVA.

A contestação foi devidamente juntada ao dossiê de atendimento citado e analisada por esta Fiscalização, tendo como resultado o Termo de Conversão da Ação Fiscal de Diligência para Fiscalização, Manutenção da Descaracterização do 1º Método de Valoração Aduaneira e Intimação Fiscal para Aplicação do 2º Método DIFIS I nº 1.397/2018 (Anexo 5), de 07/08/2018. As justificativas constantes desse termo e as alegações do contribuinte são apresentadas mais adiante neste Relatório Fiscal. E, como dito, houve a conversão do procedimento em fiscalização, com a emissão do TDPF-F nº 0816500-2018-00660-0 (Anexo 6), de 06/08/2018.

Em respeito aos ditames do AVA, sucederam-se várias Intimações Fiscais, oferecendo ao contribuinte a oportunidade de participar da elaboração do novo valor aduaneiro dos medicamentos fiscalizados, a partir da aplicação sucessiva dos métodos substitutivos de valoração aduaneira previstos no Acordo.

Nesse sentido, foram expedidos os seguintes documentos: Termo de Intimação Fiscal para Aplicação do 3º Método do AVA DIFIS I nº 1.430/2018 (Anexo 7), em 21/08/2018, e Termo de Intimação Fiscal para Aplicação do 4º ou 5º Métodos do AVA DIFIS I nº 1.453/2018 (Anexo 8), de 03/09/2018.

Assim como na oportunidade de aplicação do 2º Método, tanto para o 3º como para o 4º como para o 5º Métodos de VA (nestes últimos, inclusive, com atendimento de solicitação de prorrogação de prazo de atendimento da respectiva intimação feito pela

empresa), a SANOFI – por opção - não apresentou os elementos que permitissem a adoção de um desses outros métodos substitutivos, ratificando a sua discordância quanto à descaracterização do valor de transação. Esses pontos também voltarão a ser abordados ao longo deste relatório.

Desde a primeira intimação, o objetivo das análises foi o de averiguar se a vinculação existente entre exportadores e importador afetou o preço adotado como valor aduaneiro, o que foi constatado, e – diante disso – qual o novo valor aduaneiro que dever ser empregado, nos estritos termos do AVA. São esses os pontos a serem tratados doravante.

5.4. DOS FATOS DA FISCALIZAÇÃO

5.4.1. DA VINCULAÇÃO ENTRE EXPORTADORES E IMPORTADOR

(...)

5.4.2. DA DESCARACTERIZAÇÃO DO 1º MÉTODO DE VALORAÇÃO POR AFETAÇÃO DOS PREÇOS

5.4.2.1. QUANTO AO PRODUTO FABRAZYME

Fruto da mesma intimação já citada (Termo nº 1.203/2018), foram apresentadas diversas faturas comerciais (“invoices”) relativas às importações objeto desta investigação. A partir desses documentos, foram elaboradas as tabelas a seguir. Esta primeira planilha refere-se ao produto Fabrazyme 35MG/7ML:

(...)

Verifica-se, da observação dos valores acima, que, em primeiro lugar, as faturas comerciais foram cotadas em reais:

(...)

Evidentemente que, per si, não há qualquer ilegalidade nisso, mas não é uma prática usual, pelo menos fora do âmbito do MERCOSUL, em função da volatilidade da moeda nacional em relação ao dólar ou ao euro, por exemplo.

(...)

Vejam que, entre Jan/2015 e Set/2017, período no qual o preço de venda da SANOFI/USA para a SANOFI/Brasil ficou fixo (tabelado) em R\$ 3.262,88 por unidade de Fabrazyme, houve uma oscilação do real frente ao dólar de cerca 50% no período (vide gráfico), atingindo um mínimo próximo de R\$2,70/1 USD (no início de 2015) e um máximo em torno de R\$ 4,00/1 USD (em 2016). O gráfico foi retirado do site www.br.investing.com.

Mesmo o primeiro valor de importação, de R\$ 3.289,93 por unidade, em Jan/2014, utilizado durante todo aquele ano, é menos de 1% maior que o valor de R\$ 3.262,88 por unidade, que se repetiu por 33 meses. Se desconsiderarmos a ínfima variação de 2014 citada, o preço unitário permaneceu constante em reais por 45 meses (Jan/2014 a Set/2017). Não há como imaginar que, para um produto com custo de produção em dólares (já que o fabricante localiza-se nos EUA), esse preço fixo em reais seja efetivamente um valor a ser oferecido a qualquer outro importador que não seja do Grupo SANOFI.

É interessante notar que finalmente quando esse preço sofreu um reajuste, em Nov/2017, teve um índice de correção de exatos 10% (R\$ 3.262,88 + R\$ 326,29 = R\$3.589,17). Não que não seja possível uma variação de custo tão redonda no período, mas o ponto é ressaltado aqui como mais um elemento indicativo da falta de

preocupação quanto ao tabelamento desses preços com os reais custos de produção/margem de lucros. De novo, essa aparente negligência (ou informalidade, pelo menos) só se explica se tais preços não estiverem oferecidos a qualquer comprador, mas apenas aos componentes do Grupo SANOFI.

Além disso, a DI encontrada nos bancos de dados da RFB, relativa a uma importação desse produto realizada por uma empresa não vinculada à SANOFI, que serviu de base (indício) para a abertura desta fiscalização, apresenta uma diferença, a maior, de mais do que o dobro do valor praticado pela SANOFI (na equivalência em dólares).

Enquanto a SANOFI importou, em 08/05/2013, ao preço de US\$ 1,512.98 por unidade (frasco), essa empresa o fez, em 04/04/2013, a US\$ 3,673.25 por unidade (frasco):

(...)

Outra comparação, nos mesmos moldes, pode ser feita abaixo:

(...)

Em uma de suas respostas, a empresa alega que:

Resposta: Em complemento à resposta entregue em 19.6.2018, a Fiscalizada esclarece que as transações utilizadas por essa D. Fiscalização a título comparativo para fins de valoração aduaneira apresentam condições de venda significativamente distintas daquelas utilizadas pela Fiscalizada.

Nesse sentido, em relação ao produto Fabrazyme, nas importações sob análise, a Fiscalizada ocupou o nível de revendedor para outras empresas que fazem parte da cadeia de comercialização, ao passo que nas importações consideradas como parâmetros por essa Fiscalização os importadores eram “consumidores finais” desse produto, segundo as informações disponibilizadas pelo exportador estrangeiro à Fiscalizada.

Tal alegação não prospera uma vez que estamos falando, em todas as situações (tanto das importações da GENZYME/SANOFI quanto das importações não vinculadas), de produtos já acabados, prontos para consumo, que não se sujeitarão a nenhum novo processo produtivo e, portanto, sem nova agregação de valor/custo que viesse a influenciar no preço final da mercadoria. Ou, pelo menos, agregação de custo que viesse a ser diferente para a GENZYME-Brasil em relação ao importador não vinculado.

De qualquer modo, não se fala aqui da comparação com outros preços para aplicação de método substitutivo de valoração aduaneira, mas – neste momento – apenas da apresentação de mais um argumento na descaracterização do 1º Método de Valoração Aduaneira pela convicção de que a vinculação existente entre as empresas do Grupo SANOFI afeta sim os preços praticados em seu comércio exterior.

Também em sua resposta, indagado sobre a “queda” verificada ao longo do tempo do preço unitário em dólares do Fabrazyme, o importador disse:

17) Para o produto Fabrazyme 35mg, justificar por que houve uma queda do valor unitário do produto em dólar (entre o início de 2013 e o final de 2017), passando de US\$ 1,536.86/frasco para US\$ 1,102.29/frasco (variação a menor de 28,3%), conforme pode ser verificado na lista de importações constante da 1ª aba da planilha anexa.

Resposta: A Fiscalizada, conforme já informado a essa Fiscalização, esclarece que o preço é definido diretamente pelo exportador.

Pelo que foi exposto anteriormente, apesar da omissão do contribuinte em explicar essa queda de preços, sabemos sua causa: o preço ficou tabelado em um valor fixo em reais ao longo de anos, fazendo com que a conversão para dólares indicasse um declínio ao longo do tempo. Essa omissão reforça, mais uma vez, a afetação dos preços fruto da vinculação entre as empresas.

Ressalte-se, também, que nenhuma correspondência comercial foi apresentada, nem tampouco catálogo de preços. Sobre o tema, a SANOFI limitou-se a responder:

12) Detalhar o processo de negociação e de compra das mercadorias entre importador e exportadores, apresentando eventuais tratativas comerciais existentes entre as partes que influenciem o preço, tais como descontos praticados, pagamentos indiretos, entre outros.

Resposta: O preço e as condições de compra são definidos diretamente pelo exportador e disponibilizados no sistema oferecido aos seus clientes. O importador apenas acessa esse sistema e coloca as informações pertinentes para a compra, se estiver de acordo com os preços praticados. Após a operação de importação das mercadorias ter ocorrido, a Fiscalizada efetuava o pagamento dos valores constantes das faturas comerciais por meio do fechamento de contratos de câmbio.

13) Fornecer Lista Oficial de Preços para Exportação emitida pelo Fornecedor Internacional e/ou catálogos contendo as especificações e preços dos produtos importados, referentes aos períodos em que foram efetuadas as operações de importação, contendo preços relativos a diferentes quantidades e/ou níveis comerciais.

Resposta: A Fiscalizada esclarece que não possui uma Lista Oficial de Preços publicada e fornecida pelos seus exportadores. Os preços praticados são definidos diretamente pelo exportador e disponibilizados no seu sistema, conforme explicado na resposta ao item 12 acima.

Não há dúvidas de que os preços são estabelecidos pelo exportador, assim como é possível que o sejam através de um sistema (que provavelmente é acessível apenas às empresas do Grupo SANOFI). O que não restou comprovado, seja pela ausência dessa correspondência comercial e/ou dos catálogos de preços, é que o preço ofertado é o mesmo para qualquer importador, independentemente deste ser do Grupo SANOFI ou não, o que reforça – mais uma vez – que a vinculação entre as empresas afetou sim o preço praticado.

Nas Declarações de Valor Aduaneiro – DVA apresentadas, o contribuinte confirma a inexistência de contrato entre as partes, indicando novamente o caráter informal da relação e, portanto, diferente do adotado com os demais compradores/importadores:

2. Existe contrato por escrito em relação à mercadoria?	☐ Sim	☒ Não
Em caso afirmativo,		
a) trata-se de contrato global para fornecimento a longo prazo?	☐ Sim	☐ Não
b) o contrato de venda contém cláusula de revisão de preços?	☐ Sim	☐ Não

Ainda, em relação à não apresentação da correspondência comercial dessas importações, destaque-se o disposto no art. 86 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001:

“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.” (grifos nossos)

Por si só, tal ditame legal já daria amparo para a desclassificação do 1º Método de Valoração Aduaneira e a consequente adoção dos métodos substitutivos, nos termos do AVA/GATT. Aqui, pelo exposto, será apenas mais um elemento que se soma aos argumentos já apresentados.

5.4.2.2. QUANTO AO PRODUTO LEMTRADA

Segue a tabela com os dados obtidos das faturas apresentadas de importações de Lemtrada feitas pela Genzyme. O padrão de comportamento dos preços verificado para o Fabrazyme se repete aqui: o valor de R\$ 8.385,80 por Unidade do medicamento importada ficou fixo – em REAIS - de Fev/2015 a Ago/2017. Lembrando que aqui a unidade fabril localiza-se na Zona do Euro, sujeita a custos de produção nessa moeda, que apresentou substancial variação de cotação frente ao Real nesse período, como demonstraremos a seguir:

(...)

Note-se que a cotação do Euro em relação ao Real, entre Fev/2015 e Ago/2017 (30 meses), período no qual o preço unitário de Lemtrada ficou fixo em R\$ 8.385,80 por unidade importada, conforme depreendido do gráfico a seguir, chegou a variar quase 50%, atingindo um mínimo próximo de R\$ 3,00/1 Euro no início de 2015 e um máximo de cerca de R\$ 4,40/1 Euro no final do mesmo ano, o que torna impossível a cobertura dos custos de produção e a manutenção das margens de lucro, da mesma forma que para o Fabrazyme, abordado anteriormente, mostrando a artificialidade dos preços e sua impraticabilidade se aplicados a empresas não vinculadas:

(...)

A DI paradigma observada para o Lemtrada constante da tabela acima, com diferença de preço unitário em dólares quase 3,5 vezes o valor praticado na importação entre as empresas do Grupo SANOFI, e, evidentemente, nos mesmos termos colocados para os demais produtos, é apresentada apenas como mais um elemento de argumentação (e nem o principal!) quanto à descaracterização do 1º Método de Valoração Aduaneira, não estando posto aqui para fins de eventual aplicação de métodos substitutivos, o que será objeto de discussão em próximas etapas deste processo.

Repete-se, aqui, a inexistência de correspondência comercial, de contrato escrito entre as partes (conforme declarado nas DVA apresentadas) e/ou de catálogo de preços, que corroborem os valores praticados nas importações. Tudo isso remete também ao art. 86 da MP 2.158-35/2001, reforçando a descaracterização do 1º Método.

Em suas respostas específicas sobre o produto Lemtrada, abordando as diferenças de valor encontradas, a empresa disse:

(...)

Para ambas as respostas, a Fiscalização reconhece que as comparações são realizadas em condições não perfeitamente idênticas, nos termos do AVA/GATT, mas – como exposto em relação ao Fabrazyme também – tais DI paradigma estão aqui postas apenas como mais um elemento de argumentação na descaracterização do 1º Método de Valoração Aduaneira para este produto (e nem sequer o principal!) e não como apresentação de método substitutivo de valoração aduaneira, procedimento que será analisado mais adiante, tendo contado – na ocasião - com o oferecimento de participação no processo ao importador.

5.4.2.3. QUANTO AO PRODUTO AUBAGIO

Também estamos falando, para este produto, do mesmo padrão identificado e tão abordado anteriormente, tanto para o Fabrazyme quanto para o Lemtrada: (1) faturas em REAIS; (2) preço fixo em REAIS ao longo do tempo (neste caso, R\$ 1.231,28 por unidade importada, de Abr/2015 a Ago/2017); (3) custo de produção em moeda forte (EURO, já que a unidade fabril está localizada na França); (4) inexistência de correspondência comercial; (5) inexistência de contrato escrito entre as partes; (6) identificação de importações de pessoas não vinculadas por valores muito maiores:

(...)

Além da tabela de importações, apresentada acima, com a demonstração do tabelamento de preços em Reais, segue o apontamento da DI utilizada como comparação, com enorme diferença no preço unitário do produto:

(...)

Mais uma vez, neste caso, é aplicável o art. 86 da MP 2.158-35/2001, pela ausência da correspondência comercial, com a observação – como feito anteriormente – de ser um elemento que apenas se soma à descaracterização do 1º Método de VA aqui adotada. O elemento principal continua sendo a inviabilidade dos preços praticados (fixos em Reais) para absorção dos custos de produção (em moeda forte, no caso, Euros), impossibilitando a manutenção das margens de lucro, o que só seria possível entre empresas vinculadas com afetação desses preços, fruto dessa vinculação.

Especificamente sobre o Aubagio, também houve questionamento sobre a “queda”, em dólares do valor unitário do produto ao longo do tempo, o que não foi diretamente respondido pela empresa:

19) Para o produto Aubagio, justificar por que houve também uma queda do valor unitário do produto em dólar (entre o início de 2015 e o final de 2017), passando de US\$ 624.99/cartucho para US\$ 398.37/cartucho (variação a menor de 36,3%), conforme pode ser verificado na lista de importações constante da 3ª aba da planilha anexa.

Resposta: Resposta: A Fiscalizada, conforme já informado a essa Fiscalização, esclarece que o preço é definido diretamente pelo exportador.

Sabemos que a resposta deste e dos outros questionamentos parecidos feitos para o Fabrazyme e para o Lemtrada é a do “tabelamento” dos valores em reais ao longo de anos, com clara afetação dos preços em função da vinculação entre importador/exportador.

Fica, então, pelos elementos apresentados, para os produtos FABRAZYME, LEMTRADA e AUBAGIO, importados pela empresa GENZYME, posteriormente incorporada pela SANOFI do Brasil, no período iniciado em 2014, descaracterizado o 1º Método de Valoração Aduaneira do AVA/GATT, tendo em vista que a vinculação existente e reconhecida entre as empresas do Grupo SANOFI, importadora no Brasil e exportadora na Zona do Euro e nos EUA, afetou os preços praticados em suas operações de comércio exterior.

Com base nos fatos acima expostos, concordo com a decisão da DRJ e entendo que a Administração Aduaneira tinha motivos bastante razoáveis para considerar que a vinculação teria influenciado o preço das mercadorias importadas, quais sejam:

a) fixação dos preços das mercadorias exportadas em reais, situação anormal em negócios de compra e venda internacionais;

b) inexistência de reajustes dos preços em reais por longo período de tempo (anos), com posterior reajuste de exatos/redondos 10%, fato anormal e incompatível com a valorização do dólar/euro no período (cerca de 50%), sendo estas as moedas dos países exportadores/fabricantes das mercadorias (onde os custos de fabricação são em dólar/euro);

c) não apresentação da correspondência comercial, **fato que, por si só**, nos termos do art. 86 da MP nº 2.158-35/2001, já determinaria a apuração do valor aduaneiro com base em método substitutivo ao valor de transação;

d) existência de exportações do grupo SANOFI para outros importadores no Brasil, não-vinculados, por preços de 100 a 350% superiores àsquelas realizadas para o fiscalizado (importador vinculado);

e) inexistência de contrato escrito entre as partes;

f) ausência de justificativas plausíveis e comprovadas para todos os fatos acima discriminados, apesar das inúmeras intimações e prorrogações de prazo por parte da Fazenda Nacional.

Neste caso, o próprio parágrafo 2 (a) do art. 1 do AVA-GATT determina que a Administração Aduaneira deverá comunicar tais motivos ao importador, a quem dará oportunidade razoável para contestar, o que foi cumprido pela Autoridade Fiscal. De posse da contestação apresentada pelo contribuinte importador, o Auditor-Fiscal fez uma análise dos argumentos nela contidos, nos termos apresentados no Relatório Fiscal, do qual transcrevo abaixo as partes essenciais para o presente julgamento:

5.4.3. DA ANÁLISE DA CONTESTAÇÃO APRESENTADA PELA EMPRESA

A partir da ciência do Termo de Descaracterização do 1º Método de Valoração Aduaneira DIFIS I nº 1.296/2018, foi oferecida à SANOFI a oportunidade de contestação, nos termos do AVA. Dessa forma, a empresa SANOFI-AVENTIS apresentou tempestivamente a sua manifestação, sobre a qual foi desenvolvida a presente análise.

Preliminarmente foi apresentado um breve resumo dos motivos elencados por esta Fiscalização, no Termo citado anteriormente, para o afastamento do 1º Método do AVA (valor de transação utilizado como valor aduaneiro) nas importações em questão (produtos Fabrazyme, Lemtrada e Aubagio), tendo em vista a verificação – dentro do procedimento fiscal – de que a vinculação entre importador e exportador afetou os preços praticados.

(...)

Em suas alegações o contribuinte remete à comparação de preços como motivo para a descaracterização e vai desconstruindo-o. Por isso é conveniente para a Fiscalizada ater-se a esse indício. Por diversas vezes, no Termo de Descaracterização, foi enfatizado que não se trata de comparar “mercadorias idênticas”, pois exatamente idênticas (no conceito do AVA) não são, pelas próprias razões alegadas pela SANOFI.

A existência de outros preços para um mesmo produto, também como evidenciado no Termo de Descaracterização, constituiu o indício inicial das investigações e é um

elemento que se soma ao conjunto de argumentos que levou ao afastamento do 1º Método do AVA.

Por vários parágrafos há a discussão, suscitada pela Fiscalizada, quanto às dificuldades de aplicar o preço das importações paradigma às mercadorias em tela neste procedimento fiscal. Esta Fiscalização está ciente dessas dificuldades e, por esse motivo, reafirma que a aplicação de um dos métodos substitutivos de valoração aduaneira constitui etapa subsequente à descaracterização do 1º Método, que se inicia agora. Por si só não constitui a razão para essa descaracterização, nem a principal, como alega a empresa. Os diversos motivos constam do Termo nº 1.296/2018, tendo sido inclusive resumidos pelo próprio contribuinte em sua contestação.

A principal argumentação nesse quesito das importações paradigma refere-se ao chamado “nível comercial”. Ora, o próprio AVA prevê adequações para essa situação, assim como para outras. O exato “nível comercial”, entre outros critérios, só é necessário para a aplicação do 2º Método de Valoração Aduaneira (o de comparação com as chamadas “mercadorias idênticas”). Existem outros métodos substitutivos e subsequentes a serem empregados após a descaracterização. Do mesmo modo que a simples existência de preços menores em importações de terceiros não é suficiente para a nova valoração dos produtos também a inexistência de importações “idênticas” não impede a descaracterização do 1º Método nem tampouco a aplicação dos demais, à exceção do 2º Método do AVA.

O próprio contribuinte reconhece, indiretamente, essa situação ao afirmar: “Frise-se, porém, que a Fiscalizada não está pedindo que se aplique o método 2 para afastar a alegada afetação de preços e nem tentando avaliar qual dos métodos seguintes de valoração aduaneira seria aplicável ao presente caso.”

Ao chamado “elemento tempo” ou “País de origem” valem as mesmas considerações. Tal critério temporal (ou de local de fabricação) é relevante apenas para a atribuição da definição de mercadoria idêntica, no 2º Método do AVA, da mesma forma que o tão falado “nível comercial”. O Acordo prevê a aplicação sucessiva de métodos substitutivos para a adequação de todas as situações. Não é isso que se discute aqui ainda!

Quanto ao tabelamento dos preços em reais, que é o cerne da questão, a Fiscalizada alegou que ele se justifica pelo controle governamental sobre os preços de medicamentos no Brasil e a dificuldade de repasse das variações cambiais a esses preços. Cita, inclusive, a lista de preços máximos estabelecida regularmente pela CMED – Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos, pertencente ao Ministério da Saúde.

Esse mesmo argumento da Lista da CMED pode ser utilizado também contrariamente às alegações do contribuinte. Tomemos a extração do site da ANVISA (abaixo):

(...)

Verifica-se que – muito embora tal lista “controle” o mercado – ela também apresenta variações mensais de preços, ao contrário dos preços fixos utilizados nas importações feitas pela SANOFI, na qualidade de sucessora da GENZYME. Existe uma lista para cada mês, com as correspondentes variações de preços.

Afirma, ainda, em determinado momento que: “Some-se a isso o fato de que existem mecanismos financeiros de controle ou fixação das taxas cambiais por períodos específicos e que tais mecanismos apresentam um custo significativamente menor no exterior se comparado ao Brasil, como, por exemplo, os contratos de hedge. Esse conjunto de fatores, aliás, faz com que haja mais sentido em manter o risco de variação cambial no exterior, onde ele pode ser mais facilmente controlado e a um custo menor, do que no Brasil.” (grifo nosso)

A alegação é apenas retórica, já que a fiscalização sobre o preço dos medicamentos afeta todo o mercado e não consta que a GENZYME/SANOFI-exportadora realize vendas em reais para outras empresas que não vinculadas. O trecho destacado reforça a argumentação da artificialidade/afetação dos preços fruto da vinculação, já que a própria empresa reconhece a possibilidade de “manipulação” desses preços, assumindo risco cambial onde lhe for mais conveniente. Isso é inviável a terceiros que não vinculados.

Em outro momento, a Fiscalizada também menciona que: “ao longo do tempo as variações cambiais ocorrem tanto para cima como para baixo, existindo momento, inclusive, que pode haver ganho para o exportador a depender, conforme pode ser visualizado pelos anexos gráficos de variação do dólar no período preparados pela Fiscalizada.”

No entender desta Fiscalização, a empresa aqui também confessa uma espécie de “câmara de compensação” da variação cambial, seja para mais ou para menos, existente entre a exportadora e a importadora vinculada. Mais uma vez, fica evidente a afetação dos preços fruto da vinculação.

Quanto ao reajuste identificado de exatos 10% (após anos de tabelamento) no preço, por exemplo, do Fabrazyme, a Fiscalizada afirma, com razão, que – isoladamente – esse argumento carece de “plausibilidade”. Sim, é verdade. Contudo, no conjunto dos elementos probatórios, o motivo se mantém, pela coerência com todo o restante da argumentação, e – nesse sentido – não foi explicado pela SANOFI.

No que diz respeito à inexistência de correspondência comercial, a empresa sugere que a lei (art. 86 da MP 2.158-35/2001) cometeu um “equivoco” ao incluir a tratativa de negociação dentro da documentação comprobatória das informações prestadas nas DI. Desnecessário rebater a alegação, já que a lei aí está posta e não há qualquer questionamento quanto à validade da mesma. Aliás, esse fato, per si, nos termos do artigo citado, é suficiente para a descaracterização do 1º Método do AVA. Não houve qualquer menção/explicação para o tal “sistema” de pedidos de importação existente entre as empresas do Grupo SANOFI.

Por fim, a Fiscalizada faz a solicitação de reconsideração da descaracterização.

Além das considerações feitas por esta Fiscalização no extenso Termo nº 1.296/2018 e das outras postas nas linhas acima, destaque-se que **a SANOFI não seguiu – em sua manifestação – os ditames do art. 1º § 2º (b), i e iii do AVA (explicitamente citados ao final do Termo de Descaracterização):**

“Art. 1º, §2º:

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

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

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

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

Ou seja, toda a contestação apresentada carece de valores, cálculos, demonstrações objetivas de que os argumentos apresentados por esta Fiscalização são falhos. Se o 1º Método do AVA deve ser mantido, onde está a construção desses preços (através da

aplicação do art. 1º § 2º (b), i a iii do AVA)? O importador não logrou êxito em demonstrá-lo!

As considerações postas pela empresa são só isso: considerações. Não são suficientes para se contrapor a todas as evidências apresentadas. Sobretudo como se formaram e se sustentaram esses preços fixos em reais ao longo de todos esses anos, se não por um sistema de compensação desses “ganhos” e “perdas”, fruto por exemplo da variação cambial ou de outros elementos de custo, que só é possível com empresas-irmãs, com clara afetação dos preços. Essa afetação de preços diminuiu o pagamento devido dos tributos aduaneiros, por redução de sua base de cálculo.

Em relação a nomes de empresas e demais informações de importações de terceiros voluntariadas pela SANOFI em sua contestação, por questões de sigilo fiscal, não podemos nos pronunciar sobre as mesmas, destacando que isso não prejudica o exercício do contraditório por parte da Fiscalizada.

Dessa forma, através do Termo nº 1.397/2018, foi mantida a descaracterização do 1º Método do AVA para as mercadorias em questão, dando-se início à aplicação sucessiva dos métodos substitutivos de valoração aduaneira, nos termos da intimação que fez parte desse termo, reproduzida abaixo:

Entendo corretas as conclusões apresentadas pelo Auditor-Fiscal. Com efeito, tendo a Administração Aduaneira concluído pela existência de motivos para considerar que a vinculação influenciou o preço, não é o caso do contribuinte/importador tentar desconstruir tais dúvidas rebatendo os fatos narrados, mas sim de proceder conforme determina o AVA-GATT, ou seja, demonstrar que o valor de transação se aproxima muito de um daqueles indicados nos itens (i), (ii) e (iii) do seu parágrafo 2 (b), o que não foi feito, ou sequer tentado, em momento algum.

Neste sentido, alguns precedentes deste Conselho:

a) Acórdão nº 3101-00.443, Sessão de 26 de maio de 2010:

EMENTA

(...)

VALOR ADUANEIRO.

Havendo vinculação entre comprador e vendedor, não quer dizer que não possa ser utilizado o valor de transação, porém **há que ser demonstrado que o valor de transação não foi influenciado pela vinculação, e tal mister cabe ao importador**, que no caso dos autos não se desincumbiu a contento de tal mister; ao revés, admitiu que a redução do preço visou a equilibrar os custos do produto final nos diferentes países em que é produzido.

(...)

VOTO

(...)

Nota-se que desde o primeiro ato praticado pela Administração Tributária com o escopo de aferir o valor aduaneiro declarado (declaração de valor aduaneiro à fl. 07) foram obedecidos os trâmites previsto no Acordo de Valoração Aduaneira, mais precisamente o parágrafo 2º do art. 1º e suas Notas Explicativas Anexas. Nos Temos de fls. 17 e 70 **constam não só os motivos que levaram a Administração Tributária a considerar que a vinculação entre comprador e vendedor influenciou o preço praticado, como**

também oportunidade para contestar tais motivos, por escrito e em prazo razoável, tanto que em ambas as oportunidades a recorrente manifestou-se tempestivamente, inclusive trazendo documentos para suportar suas argumentações. Vale referir que **desde a apresentação da declaração de valor aduaneiro, fl. 07, a pessoa jurídica foi instada a comprovar que o valor de transação aproximava-se de um dos valores-critério mencionados no art. 1º, parágrafo 2 (b) do Acordo de Valoração Aduaneira** (primeira questão do formulário).

A observação supra é fundamental no presente caso, pois conforme assinala a doutrina e a jurisprudência sobre o tema, havendo vinculação entre comprador e vendedor, isso não quer dizer que não possa ser utilizado o valor de transação, porém **há que ser demonstrado que o valor de transação não foi influenciado pela vinculação, e tal mister cabe ao importador**. Significa dizer que, em regra, compete ao Fisco provar que o valor de transação não corresponde ao valor aduaneiro declarado pelo importador, se quiser afastá-lo; **entretanto, se há vinculação entre importador e exportador, inverte-se o ônus da prova, competindo ao importador provar que o valor de transação corresponde ao valor aduaneiro**, e uma das formas objetivas de fazê-lo, estabelecida no AVA, art. 1, par. 2 (b), é a demonstração de que tal valor se aproxima muito de um dos seguintes valores-critério, vigentes ao mesmo tempo ou aproximadamente ao mesmo tempo da operação de comércio exterior:

(...)

Dito isso, rejeito a preliminar de irregularidade no procedimento de valoração aduaneira.

DO VALOR ADUANEIRO

Superada a preliminar, a questão fulcral deste expediente cinge-se a saber se, de fato, o valor de transação declarado pela recorrente, em operação com filial brasileira, espelha o valor aduaneiro real, em harmonia com as práticas do comércio internacional.

Essa análise, a meu ver, foi muito bem explicitada pela decisão recorrida, a qual merece reprodução sintética no particular:

(...)

É notório que os vendedores procuram majorar seus preços, a fim de obterem maiores lucros.

Porém, se houvesse sido comprovado pelo impugnante que no mercado mundial o PTMEG sofrera uma redução de preços, seria plenamente lícita a redução praticada pela Du Pont.

Noutras palavras, se, diante da impossibilidade de a Basf atender a demanda de todas as unidades da Du Pont/Invista, tivessem tais unidades a possibilidade de adquirir no mercado internacional, de quaisquer outros fornecedores, o PTMEG em condições próximas de US\$ 2,10/Kg FOB, não restaria dúvida de que a redução de preços da Du Pont/Invista não decorreu da vinculação, mas do contexto econômico.

É ônus do autuado produzir prova de fato modificativo, impeditivo ou extintivo da pretensão fiscal, no presente caso, prova de que os preços internacionais do PTMEG foram reduzidos (Instrução Normativa SRF n 2 327/2003, artigo 30, §12).

Mas tal prova não foi produzida pelo interessado. Apenas foram juntadas faturas de vendas entre empresas do próprio grupo Du Pont/Invista, as quais não demonstram que outros fornecedores estariam competindo com os mesmos níveis de preço.

Portanto, os fatos alegados, ao contrário da intenção do impugnante, fazem prova a favor da fiscalização.

Tendo-se omitido o impugnante em seu dever de demonstrar a aceitabilidade dos preços praticados, nos termos do artigo 1º, 2(b), do Acordo de Valoração Aduaneira, é procedente a rejeição do primeiro método.

(...)

Ante o exposto, voto pela rejeição da preliminar e desprovimento do recurso.

b) Acórdão nº 3101-000.608, Sessão de 02 de fevereiro de 2011:

EMENTA

VALORAÇÃO ADUANEIRA. VINCULAÇÃO ENTRE EXPORTADOR E IMPORTADOR. INFLUÊNCIA NO PREÇO.

A redução do preço de matéria-prima visando equilibrar os custos do produto final industrializado por empresas vinculadas em diferentes países denota que a vinculação teve influência no preço. **Omitindo-se o importador no dever de demonstrar a aceitabilidade dos preços praticados, nos termos do artigo 1º, 2(b), do Acordo de Valoração Aduaneira, é procedente a rejeição do primeiro método** e a aplicação de método substitutivo.

(...)

VOTO

(...)

Não merece reparos a decisão recorrida. Por concordar com o entendimento da instância a quo, reproduzo parte daquela decisão, cujos fundamentos adoto no julgamento do recurso voluntário ora em apreciação:

(...)

Estão corretas as objeções apresentadas em impugnação contra as ilações da autoridade fiscal sobre o porquê da redução de preços em pauta. De fato, a autoridade emitiu opiniões e conclusões desacompanhadas de prova (fls. 104 e 105, itens "1" e "2")

*Porém, o fato de serem afastadas as afirmações da autoridade aduaneira não atinge a validade do ato administrativo, posto que **fundamentado também na falta de prova, por parte do interessado (item "4", fl. 105) de que não houve influência da vinculação no preço, prova essa exigida pelo acordo de valoração em seu artigo 1º, 2(b)**, matéria já tratada neste voto.*

Após a rejeição do primeiro método, constata-se a procedência, nos termos apresentados pela autoridade (fls. 105 e 106), não contestados pelo impugnante, da aplicação dos métodos substitutivos na apuração dos valores aduaneiros.

(...)

Reforçando o entendimento da DRJ, cabem as seguintes considerações:

(...)

d) acatado o entendimento do Fisco, de que a vinculação afetou o preço praticado, descarta-se a aplicação do 1º método de valoração;

e) distintamente do que afirmou a Recorrente, **não foram trazidos aos autos elementos que comprovam a aceitabilidade do preço de US\$ 2,10/kg** praticado nas importações do Terathane. Com a impugnação foram juntadas as faturas de fls. 247 a 254, todas de fornecimento do Terathane para empresas do grupo Du Pont entre dezembro de 2002 e junho de 2014, exatamente o período em que o grupo decidiu reduzir o preço em função do preço do PolyTHF, da BASF, denotando, mais uma vez, que o preço foi afetado pela vinculação. Ou seja, **o importador não efetuou a comprovação da aceitabilidade do preço nos termos das disposições do parágrafo 2 (b), (i), (ii), e (iii)) do AVA;**

f) a Fiscalização deu oportunidade ao importador para justificar que a vinculação não teria afetado o preço (fls. 13), atendendo às disposições do parágrafo 2(a) do artigo 1 do AVA;

(...)

À luz do exposto, constata-se que **a Recorrente não conseguiu refutar as acusações que embasam o lançamento.**

Nestes termos, o colegiado negou provimento ao recurso voluntário apresentado.

Na mesma linha dos precedentes citados, observo que o afastamento do primeiro método de valoração aduaneira não foi decorrente da pura e simples existência de vinculação entre o importador e o exportador, como alega o Recorrente, mas sim resultado da combinação de uma série de fatos identificados pela Fiscalização Aduaneira e que tornou inaceitável o valor de transação, em conjunto com a ausência de demonstração de que este valor estaria em conformidade com as regras do AVA-GATT, ônus que, como já indicado, era do contribuinte importador.

Da mesma forma, o fato da decisão de piso fazer referência, em sua fundamentação, aos argumentos trazidos pelo Relatório Fiscal, não se constitui em nenhuma ilegalidade. Se o julgador está de acordo com os argumentos apresentados por uma das partes, não fica obrigado a criar argumentos novos para fundamentar sua decisão. Deverá, obviamente, explicitar quais argumentos ele está utilizando para rebater determinada tese contrária, e isso foi perfeitamente realizado pela DRJ. O Recorrente teve plenas condições de compreender os motivos pelos quais sua Impugnação foi julgada improcedente, já que, para cada tese de defesa refutada pela DRJ, foi indicado o trecho correspondente do Relatório Fiscal que traria o embasamento suficiente para tanto.

Utilizar-se das razões do Relatório Fiscal para fundamentar a decisão não é motivo para sua anulação. Sopesando os argumentos contrários, decidiu o julgador que a razão estaria com o Fisco, e identificou, no Relatório Fiscal, qual o argumento que sustenta sua decisão, transcrevendo-o no seu voto. Tivesse decidido que a razão estaria com a defesa, igualmente estaria correto em transcrever o trecho em seu voto, para que fique claro qual argumento foi acolhido.

Tal técnica de decisão, a fundamentação *per relationem*, já foi considerada válida tanto pelo STF quanto pelo STJ, sendo amplamente utilizada em decisões judiciais. O criador desta expressão, Michelle Taruffo, definiu que esta ocorre “*quando, sobre um ponto decidido, o juiz não elabora uma motivação autônoma ad hoc, mas se serve do reenvio à motivação contida em outra decisão*”.

A doutrina majoritária aponta os seguintes casos de fundamentação *per relationem* ou referenciada: a) o acórdão que confirma a sentença “por seus próprios fundamentos”; **b) a decisão que se remete às razões da parte**; c) a decisão que se remete ao pronunciamento do Ministério Público; d) a decisão em juízo de retratação; e) a decisão que se remete a jurisprudência ou Súmula. O que o julgador da DRJ fez foi simplesmente se remeter às razões da parte, mas sempre de forma concatenada, deixando claro qual o motivo da sua decisão, não se limitando a meramente reproduzir textos desconexos.

Nesse sentido, as seguintes decisões:

A) AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 1440047 (Processo 2019.00.23907-9), 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, Relator Ministro Francisco Falcão, Decisão em 11/06/2019, publicado no DJE em 11/06/2019.

PROCESSUAL CIVIL. ADMINISTRATIVO. ALEGAÇÃO DE VIOLAÇÃO DO ART. 489 DO CPC/2015. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. IRRESIGNAÇÃO DO RECORRENTE DIANTE DE DECISÃO CONTRÁRIA AOS SEUS INTERESSES. POSSIBILIDADE DE MOTIVAÇÃO **PER RELATIONEM**.

(...)

III - De todo modo, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, bem assim a do Supremo Tribunal Federal, admitem a motivação **per relationem**, pela qual se utiliza a transcrição de trechos dos fundamentos já utilizados no âmbito do processo. Assim, descaracterizada a alegada omissão e/ou ausência de fundamentação, tem-se de rigor o afastamento da suposta violação do art. 489 do CPC/2015, conforme pacífica jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (...).

B) EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL Nº 1673262 (Processo 2017.00.90132-2), 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, Relator Ministro Herman Benjamin, Decisão em 23/05/2019, publicado no DJE em 18/06/2019.

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OFENSA AO ART. 1.022 DO CPC/2015 NÃO CONFIGURADA. REDISCUSSÃO DA MATÉRIA DE MÉRITO. IMPOSSIBILIDADE.

(...)

d) o STJ possui jurisprudência pacífica de que não há nulidade “pois a **fundamentação per relationem**, por referência ou remissão, na qual são utilizadas pelo julgador, como razões de decidir, motivações contidas em decisão judicial anterior ou, ainda, em parecer proferido pelo Ministério Público, tem sido admitida no âmbito do STJ”.

C) AG. REG. NO HABEAS CORPUS Nº 150.872, 2ª Turma do Supremo Tribunal Federal, Relator Ministro Celso de Mello, Decisão em 31/05/2019, publicado no DJE em 10/06/2019.

Entendo não assistir razão à parte recorrente, eis que a decisão agravada – cujos fundamentos são ora reafirmados – ajusta-se, com integral fidelidade, à diretriz jurisprudencial firmada pelo Supremo Tribunal Federal na matéria em exame.

Como tive o ensejo de enfatizar no ato decisório recorrido, acolho o substancial e fundamentado pronunciamento do Ministério Público Federal, da lavra da ilustre Subprocuradora-Geral da República Dra. CLÁUDIA SAMPAIO MARQUES, que opinou, por ocasião do julgamento de mérito da presente impetração, contrariamente à pretensão deduzida em favor da parte ora agravante, fazendo-o em parecer assim ementado:

(...)

Ao adotar, como razão de decidir, os fundamentos em que se apoiou, no mérito, a manifestação da d. Procuradoria-Geral da República, valho-me da técnica da motivação “per relationem”, cuja legitimidade jurídico-constitucional tem sido reconhecida pela jurisprudência desta Suprema Corte (HC 69.438/SP, Rel. Min. CELSO DE MELLO – HC 69.987/SP, Rel. Min. CELSO DE MELLO, v.g.).

Com efeito, o Supremo Tribunal Federal, pronunciando-se a propósito da técnica da motivação por referência ou por remissão, reconheceu-a compatível com o que dispõe o art. 93, inciso IX, da Constituição da República (AI 734.689-AgR/DF, Rel. Min. CELSO DE MELLO – ARE 657.355-AgR/SP, Rel. Min. LUIZ FUX – HC 54.513/DF, Rel. Min. MOREIRA ALVES – RE 585.932-AgR/RJ, Rel. Min. GILMAR MENDES, v.g.):

Pelo exposto, voto por negar provimento ao pedido do Recorrente.

III – DA ALEGAÇÃO DE INEXISTÊNCIA DE PREJUÍZO AO EXPORTADOR DECORRENTE DA FIXAÇÃO DO PREÇO EM REAIS E O CONTEXTO NO QUAL HOUVE ESSA FIXAÇÃO

Sustenta o recorrente que, ainda que essa crítica à utilização dos preços em reais possa parecer plausível à primeira vista, ela não se sustenta se forem analisados com mais cuidado os mecanismos financeiros utilizados pelos exportadores para se protegerem da variação cambial inerente à fixação do preço das mercadorias importadas em moeda nacional. Frisa, ainda, que não há qualquer vedação na legislação para que se utilize o preço em reais nas importações de mercadorias estrangeiras.

Informa que as empresas exportadoras relativas às importações autuadas (Sanofi Panamá, Sanofi Chimie, Sanofi Pasteur e Sanofi Winthrop) fazem uso de mecanismos financeiros de controle e fixação das taxas cambiais que interferem nos seus negócios por meio de transações de hedge, e que exatamente por isso não haveria nada de errado na utilização de uma taxa de câmbio única para todo o mês. Assim, pugna pelo cancelamento da autuação.

Alega, por fim, que, no caso específico do Brasil, a definição dos preços dos medicamentos no Brasil não se dá de forma totalmente livre, devendo os participantes desse mercado se submeterem aos controles governamentais de preço no mercado interno, os quais se justificam pelo interesse público de proteção à saúde e os impactos dos medicamentos no índice de inflação.

Contudo, conforme já analisado nos tópicos anteriores, a fixação de preços em reais, por exportadores situados em países onde a moeda corrente é o Dólar ou o Euro, é circunstância bastante anormal em transações deste tipo, principalmente por não ter havido qualquer alteração no preço em reais durante meses ou até mesmo anos, apesar da cotação destas

moedas frente ao real ter se valorizado em cerca de 50% (demonstrado através de planilhas). **O Auditor-Fiscal ressaltou que tal fato não se constituía em uma ilegalidade, mas que, em conjunto com os demais fatos narrados, indica que o “valor de transação” não deveria ser aceito como o “valor aduaneiro de mercadorias importadas”.**

Sob a alegação da existência de operações de hedge contratadas pelos exportadores para evitar eventuais prejuízos com o câmbio, vejamos como funciona esse mecanismo:

a) Texto consultado em 07/01/2021, endereço eletrônico: “<https://www.confidencecambio.com.br/blog/hedge-cambial/>”:

O hedge cambial é uma forma em que a empresa ou mesmo investidores têm para se proteger das variações do mercado — principalmente quando se trata de lidar com ativos ou produtos de outros países.

(...)

Hedge na prática

Vamos utilizar um exemplo prático para entender melhor como funciona. Imagine que uma empresa exportadora de arroz recebeu um pedido hoje e o pagamento será daqui a dois meses. Para que a companhia possa saber qual será o valor da venda, ela precisa considerar o custo cambial do momento.

Acontece que ela não tem como prever o futuro — pode ser que a cotação da moeda estrangeira esteja mais baixa no momento do pagamento. Para se proteger desse risco, a empresa faz um hedge, ou seja, procura por importadores interessados em pagar um preço estimado da cotação da moeda para daí a dois meses — quando o pagamento será feito.

(...)

Hedge cambial

De maneira geral, quando uma empresa exportadora ou importadora negocia produtos, ela precisa analisar o preço da produção, as tarifas, impostos, margem de lucro e taxa de câmbio. Sendo essa última é uma variável de risco que algumas companhias conseguem repassar para o preço final.

Porém, existem aquelas que não conseguem. Para se proteger, elas fazem o que chamamos de hedge cambial. Isto é, através de derivativos, elas fixam um valor para o câmbio, que será cobrado na data acordada por ambas as partes. Dessa maneira, consegue se proteger caso a moeda se desvalorize ou aumente — no caso de importadora.

b) Texto consultado em 07/01/2021, endereço eletrônico: “[https://pt.wikipedia.org/wiki/Cobertura \(finanças\)](https://pt.wikipedia.org/wiki/Cobertura_(finan%C7as))”:

Funcionamento

As operações mais comuns de hedge são as que protegem exportadores e importadores de variações na taxa de câmbio. Normalmente essa proteção é feita com o uso de derivativos, como futuros nas Bolsas de negociação (como BM&F Bovespa), no mercado de balcão (Bancos) como os NDFs (non deliverable forward) ou Swaps. Enquanto os futuros tem ajustes diários das diferenças de preços, nos derivativos de Balcão, os pagamentos das diferenças de preços são realizadas ao final do contrato. Não existe troca de principal, somente da diferença entre o preço contratado e o preço no vencimento da operação.

O valor a pagar ou receber no derivativo vai compensar o pagamento a maior ou menor do objeto do hedge (Exportação, Importação, Dívida ou commodity).

O hedge não tem como objetivo proporcionar ganhos ou perdas, ele serve para fixar o preço em uma data futura. A operação de hedge precisa ser olhada como um todo, o objeto do hedge mais o resultado do derivativo usado para isso.

(...)

Exemplo

Uma empresa exportadora de petróleo deseja fixar o preço de venda do petróleo no valor atual do mercado, de US\$ 100,00. Segundo as análises do financeiro da companhia, essa operação é interessante dada uma possível queda nos preços futuros do petróleo. Portanto, ela lança um contrato futuro de venda de petróleo no preço de US\$ 100,00. O comprador do contrato terá a obrigação de pagar pelo petróleo no dia do vencimento o preço US\$ 100,00, independente do preço do mercado nesse dia.

Do outro lado, uma empresa aérea deseja fixar o preço de compra do petróleo para o abastecimento de suas aeronaves acreditando em uma possível subida do preço do petróleo, além de assegurar maior rigidez nos seus custos operacionais. Desse modo, ela fecha o contrato futuro de compra de petróleo a US\$ 100,00 no dia do vencimento com a empresa exportadora de petróleo. Perceba que o contrato é, em teoria, um benefício mútuo, já que pode ajudar ambas companhias.

Entretanto, no dia do vencimento o petróleo apresenta preço de US\$ 90,00. Logo, a companhia exportadora (vendedora do contrato) foi beneficiada por vender o petróleo nesse dia a US\$ 100,00 ao invés do preço atual do mercado de US\$ 90,00. A companhia aérea (compradora do contrato) saiu perdendo porque poderia comprar o petróleo a US\$ 90,00 (valor atual) ao invés dos US\$ 100,00 fechados no contrato.

Porém, mesmo que o contrato tenha sido favorável para a empresa exportadora, ele manteve os custos da empresa aérea fixos. Como é impossível prever o futuro do preço de qualquer mercadoria, a opção do hedge poderá continuar sendo utilizada pela empresa aérea como forma de se proteger contra um aumento rápido de seus custos operacionais com o combustível de suas aeronaves.

No Brasil, a operação de hedge possui regulamentação do Banco Central. Vejamos o texto da Circular Bacen nº 2.348, de 30/07/93:

Dispõe sobre as operações de proteção ("hedge") contra riscos de variações de taxas de juros, paridades entre moedas e preços de mercadorias, no mercado internacional.

Comunicamos que a diretoria do Banco Central do Brasil, tendo em vista o disposto na Resolução nº 2.012, de 30.07.93, do Conselho Monetário Nacional, decidiu:

Art. 1º. Podem ser objeto de proteção ("hedge") contra o risco de variações de taxas de juros, de paridades entre moedas e de preços de mercadorias, no mercado internacional, os pagamentos e recebimentos em moedas estrangeiras programados ou previstos para ocorrerem em momento futuro, relacionados com obrigações e direitos de natureza comercial ou financeira.

Parágrafo único. Incluem-se também neste artigo os pagamentos e recebimentos:

I - em moeda nacional, decorrentes de repasses de obrigações contraídas em moeda estrangeira admitidas na legislação vigente;

II - relativos à importação, exportação e negociação, no mercado interno, de mercadorias cujo preço seja estabelecido consoante suas cotações em bolsa no exterior.

Art. 2º. Para os fins e efeitos do disposto no artigo anterior, podem ser utilizadas quaisquer modalidades de proteção ("hedge") institucionalizadas no mercado internacional, segundo os parâmetros vigentes à época de cada operação.

(...)

Art. 3º. Os pagamentos e recebimentos resultantes da utilização das modalidades de proteção ("hedge") serão efetuados em moeda estrangeira, mediante celebração de operação de câmbio para liquidação pronta no mercado de câmbio de taxas livres.

Parágrafo 1º. O disposto neste artigo abrange todas as remessas do e para o exterior pertinente às modalidades de "hedge" praticadas no mercado internacional.

(...)

Art. 4º. As operações de proteção ("hedge") de que trata esta circular terão como limite, a qualquer tempo:

I - no caso de "hedge" de taxas de juros e de moedas, o valor remanescente em moeda estrangeira dos direitos e obrigações de natureza comercial ou financeira que lhes sejam subjacentes;

II - no caso de "hedge" de preços de mercadorias, as posições em aberto se limitam ao volume físico da mercadoria a ser exportada, importada ou negociada no mercado interno.

A Circular acima transcrita foi revogada pela Circular nº 3.291, de 08/09/2005, mas não alterou o conceito da operação:

Altera o Regulamento do Mercado de Câmbio e Capitais Internacionais - RMCCI.

(...)

REGULAMENTO DO MERCADO DE CÂMBIO E CAPITAIS INTERNACIONAIS

TÍTULO: 2 - Capitais Brasileiros no Exterior

CAPÍTULO: 7 - Hedge

1. Este capítulo dispõe sobre operações de proteção (hedge) realizadas com instituições financeiras do exterior ou em bolsas estrangeiras, na forma da Resolução do Conselho Monetário Nacional 3.312, de 31.08.2005.

2. As transferências financeiras do e para o exterior, decorrentes de operações destinadas à proteção (hedge) de direitos ou obrigações de natureza comercial ou financeira, sujeitos a riscos de variação, no mercado internacional, de taxas de juros, de paridades entre moedas estrangeiras ou de preços de mercadorias, podem ser realizadas por pessoas físicas ou jurídicas residentes, domiciliadas ou com sede no País, em bancos autorizados a operar no mercado de câmbio.

3. Observado os riscos de variação previstos no item 1, pode ser utilizada qualquer modalidade de hedge regularmente praticada no mercado internacional ofertada por instituições financeiras do exterior ou por bolsas estrangeiras.

4. Incluem-se entre os direitos e obrigações a que se refere o item 1 os pagamentos e os recebimentos:

a) em moeda nacional, decorrentes de repasses de obrigações contraídas em moeda estrangeira;

- b) relativos a importação, exportação ou negociação no mercado interno de mercadorias cujo preço seja estabelecido consoante suas cotações em bolsa no exterior;
- c) operações em bolsas de mercadorias e de futuros no País;
- d) exposições assumidas, no País, pelos bancos autorizados a operar no mercado de câmbio com seus clientes, desde que vinculadas a direitos ou obrigações passíveis de hedge no exterior nos termos deste capítulo.

A Circular acima transcrita também foi revogada, agora pela Circular nº 3.691, de 16/12/2013, atualmente vigente, e que também não alterou o conceito da operação.

O que se pode verificar é que esta operação tem por objetivo, por exemplo, proteger exportadores que recebem um pedido de mercadorias para pagamento no futuro, quando a mercadoria puder ser entregue, e não querem correr o risco de uma desvalorização cambial nesse intervalo de tempo. Assim, fixam o valor do câmbio a ser “fechado” no futuro, pagando o valor do “hedge” para garantir esta proteção.

O caso aqui tratado é completamente distinto, e não pode ser protegido por contratos de hedge, pois o problema é fixação do câmbio no presente, e não em quanto ele irá valer no futuro. A exportação tem o preço em reais, mas este não varia ao longo do tempo conforme a variação do câmbio; logo, já com a emissão da fatura o “prejuízo” já se concretizou, e não qualquer operação de hedge que possa proteger o exportador. Não se sabe, sequer, se as exportações foram realizadas com prazos de pagamento que justifiquem os contratos de hedge.

Em uma operação normal, com o valor da exportação fixado em reais hoje, mas para pagamento em 3 meses, por exemplo, o exportador estrangeiro tem duas decisões a tomar: a primeira, estabelecer o preço que reflita o câmbio de hoje, para determinar o valor justo da exportação; e a segunda, contratar ou não uma operação de hedge para garantir que, na data de pagamento, daqui a 3 meses, o valor que ele receberá em sua moeda será o mesmo, independente das variações cambiais.

No presente caso, contudo, o exportador não tem qualquer preocupação com o valor do câmbio no futuro, pois seja qual for a sua taxa no presente, o valor fixado em reais será o mesmo. Somente depois de anos o exportador procedeu a um reajuste padrão de 10%. Se não há preocupação em estimar o câmbio correto no presente, incidindo imediatamente em prejuízo ao emitir a fatura, qual o sentido de realizar um contrato de hedge para se proteger contra variações futuras e eventuais da moeda ?

Logo, o argumento utilizado pelo Recorrente não justifica a fixação da moeda da operação em reais e com o mesmo valor ao longo dos anos. E mesmo que pudesse, trata-se de simples alegação desacompanhada de provas. O Recorrente não trouxe um único contrato de hedge efetuado pelos exportadores para comprovar suas alegações, algo que lhe seria extremamente fácil, uma vez que ambos pertencessem ao mesmo grupo empresarial.

Por fim, mesmo considerando que a operação de hedge pudesse justificar esta questão, e mesmo que sua efetiva contratação tivesse sido comprovada por documentos, ainda assim não seria possível considerar o valor aduaneiro como o valor de transação, a não ser que o Recorrente provasse que são feitos os mesmos contratos de hedge para as operações realizadas com importadores brasileiros não-vinculados e que nestas operações o valor das mercadorias em reais não oscilou com a variação cambial do período.

Do contrário, haveria ofensa à vedação contida no artigo 1, parágrafo 1 (b), do AVA-GATT, já que o preço estaria sujeito a uma condição, qual seja, a contratação de uma operação de hedge:

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:

(...)

(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;

Por fim, quanto à alegação de que, no caso específico do Brasil, a definição dos preços dos medicamentos não se dá de forma totalmente livre, devendo os participantes desse mercado se submeterem aos controles governamentais de preço, o Auditor-Fiscal já se manifestou no seguinte sentido:

Quanto ao tabelamento dos preços em reais, que é o cerne da questão, a Fiscalizada alegou que ele se justifica pelo controle governamental sobre os preços de medicamentos no Brasil e a dificuldade de repasse das variações cambiais a esses preços. Cita, inclusive, a lista de preços máximos estabelecida regularmente pela CMED – Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos, pertencente ao Ministério da Saúde.

Esse mesmo argumento da Lista da CMED pode ser utilizado também contrariamente às alegações do contribuinte. Tomemos a extração do site da ANVISA (abaixo):

(...)

Verifica-se que – muito embora tal lista “controle” o mercado – ela também apresenta variações mensais de preços, ao contrário dos preços fixos utilizados nas importações feitas pela SANOFI, na qualidade de sucessora da GENZYME. Existe uma lista para cada mês, com as correspondentes variações de preços.

Afirma, ainda, em determinado momento que: “Some-se a isso o fato de que existem mecanismos financeiros de controle ou fixação das taxas cambiais por períodos específicos e que tais mecanismos apresentam um custo significativamente menor no exterior se comparado ao Brasil, como, por exemplo, os contratos de hedge. Esse conjunto de fatores, aliás, faz com que haja mais sentido em manter o risco de variação cambial no exterior, onde ele pode ser mais facilmente controlado e a um custo menor, do que no Brasil.” (grifo nosso)

A alegação é apenas retórica, já que a fiscalização sobre o preço dos medicamentos afeta todo o mercado e não consta que a GENZYME/SANOFI-exportadora realize vendas em reais para outras empresas que não vinculadas. O trecho destacado reforça a argumentação da artificialidade/afetação dos preços fruto da vinculação, já que a própria empresa reconhece a possibilidade de “manipulação” desses preços, assumindo risco cambial onde lhe for mais conveniente. Isso é inviável a terceiros que não vinculados.

Entendo, assim como a DRJ, procedentes as considerações feitas pela Autoridade Fazendária. A definição dos preços através de listas é feita mês a mês, sendo possível a sua variação se apresentada ao governo planilha demonstrativa de variação cambial. Afinal, não é possível supor que qualquer governo possa obrigar uma empresa a realizar operações mercantis que lhe acarretem prejuízos.

Porém, para além dessas considerações, observo que há uma enorme contradição neste argumento da defesa. Ao mesmo tempo em que afirma que existe um controle sobre os preços dos seus produtos que justifica “... a utilização de preços fixados em reais para a importação de insumos ou produtos farmacêuticos acabados. Dada a significativa dificuldade de se repassar para o preço de venda ao consumidor no Brasil os efeitos da variação cambial se as aquisições no exterior ocorressem em moeda estrangeira,...”, realiza vendas para o próprio Ministério da Saúde brasileiro por preços até 350% superiores àqueles praticados com o Recorrente, fato incontroverso nos autos (justificado pelo Recorrente apenas pela “diferença de nível comercial”).

Logo, demonstrada a fragilidade desta tese, não há outra conclusão que não seja **negar provimento a este pedido.**

III – DA ALEGAÇÃO SOBRE AS DIFERENÇAS EXISTENTES ENTRE AS IMPORTAÇÕES PARADIGMAS E AS IMPORTAÇÕES AUTUADAS

Alega o Recorrente que as importações paradigmas se sujeitaram a condições diferentes que fazem com que elas não sirvam para demonstrar a afetação de preços alegada. Registra que o simples fato de um preço ser inferior ao preço praticado para mercadorias idênticas em outras operações de importação não seria motivo suficiente, por si só, para a rejeição daquele preço e afastamento do primeiro método de valoração aduaneira.

Segundo afirma, para que a comparação de preços seja feita de maneira plausível e razoável é necessário observar a regra 1.2 (b) do AVA, segundo a qual na aplicação dos critérios de comparação ali mencionados deverão ser levadas na devida conta as diferenças nos níveis comerciais e nas quantidades. Assim, para cada um dos produtos valorados, apresenta as seguintes alegações:

(i) Fabrazyme:

68. Ocorre que, as importações paradigmas se referem a vendas diretas para órgãos públicos vinculados ao Ministério da Saúde e Secretarias Estaduais de Saúde, o que denota a diferença no nível de comércio entre as importações paradigmas e as importações feitas pela Fiscalizada, que eram destinadas também ao mercado privado formado por uma cadeia com importador, distribuidor/atacadista, varejista e consumidor final, enquanto nas importações paradigmas as mercadorias são distribuídas à população por meio do sistema público de saúde logo após a importação.

69. As diferenças entre essas transações, sob o ponto de vista de nível comercial e também de diferença temporal (2013 vs. períodos muito posteriores – 2016, 2017, por exemplo), são perceptíveis, de modo que elas não são comparáveis e não se prestam para o fim pretendido pela D. Fiscalização de justificar a descaracterização do primeiro método de valoração aduaneira.

(ii) Lemtrada:

72. A Recorrente verificou que a importação paradigma utilizada para desafiar a validade do preço de transação das importações do Lemtrada sob fiscalização foi, na verdade, realizada por uma pessoa física numa situação bastante específica. Além disso, uma das importações autuadas (justamente a que utiliza a mesma unidade comercial da

transação paradigma) tem como origem o Reino Unido, enquanto a importação paradigma veio da Alemanha.

73. A evidente diferença de nível comercial (importação por pessoa física versus importação por pessoa jurídica) e a distinção no país de origem das mercadorias são suficientes por si só para demonstrar que a comparação efetuada neste caso não é cabível para o fim de justificar a descaracterização do primeiro método de valoração aduaneira no caso do produto Lemtrada.

(iii) Aubagio:

74. No caso do Aubagio, existem duas diferenças relevantes entre as importações paradigmas e as importações realizadas pela Recorrente:

(1) além das importações estarem bastante distantes no tempo (2014 vs 2017), os países de origem das importações são distintos: Alemanha (paradigma) e França (importações atuadas); e

(2) o exportador informou a Recorrente de que as importações paradigmas foram realizadas diretamente por órgãos públicos de saúde para fornecimento aos pacientes do Sistema Público de Saúde, ao passo que as importações atuadas foram destinadas a comercialização no mercado interno. Portanto a diferença nos níveis de comércio em relação às importações paradigmas são claras.

75. Essas diferenças de nível comercial e de país de origem das mercadorias demonstram que as transações paradigmas também não são comparáveis às importações atuadas para fins de descaracterização dos preços de transação (primeiro método) no caso do Aubagio.

Tem razão o Recorrente ao afirmar que as importações paradigma foram realizadas em nível comercial distinto das importações sob julgamento. Naquelas, a importação foi realizada diretamente para o consumidor final, enquanto estas foram realizadas para revendedor/distribuidor. Contudo, o Auditor-Fiscal em momento algum negou tal fato, deixando bastante claro que não se utilizou dos valores das importações paradigma para fixar o valor aduaneiro; apenas afirma que a imensa diferença de preços se constituiu em um dos indícios que, tomados em conjunto, levaram a Administração Aduaneira a: (i) ter motivos para considerar que a vinculação influenciou o preço; e (ii) comunicar tais motivos ao importador, dando oportunidade razoável para contestar:

Por vários parágrafos há a discussão, suscitada pela Fiscalizada, quanto às dificuldades de aplicar o preço das importações paradigma às mercadorias em tela neste procedimento fiscal. Esta Fiscalização está ciente dessas dificuldades e, por esse motivo, reafirma que a aplicação de um dos métodos substitutivos de valoração aduaneira constitui etapa subsequente à descaracterização do 1º Método, que se inicia agora. Por si só não constituiu a razão para essa descaracterização, nem a principal, como alega a empresa. Os diversos motivos constam do Termo nº 1.296/2018, tendo sido inclusive resumidos pelo próprio contribuinte em sua contestação.

A principal argumentação nesse quesito das importações paradigma refere-se ao chamado “nível comercial”. Ora, o próprio AVA prevê adequações para essa situação, assim como para outras. O exato “nível comercial”, entre outros critérios, só é necessário para a aplicação do 2º Método de Valoração Aduaneira (o de comparação com as chamadas “mercadorias idênticas”). Existem outros métodos substitutivos e subsequentes a serem empregados após a descaracterização. Do mesmo modo que a simples existência de preços menores em importações de terceiros não é suficiente para a nova valoração dos produtos também a inexistência de importações “idênticas” não

impede a descaracterização do 1º Método nem tampouco a aplicação dos demais, à exceção do 2º Método do AVA.

(...)

Ao chamado “elemento tempo” ou “País de origem” valem as mesmas considerações. Tal critério temporal (ou de local de fabricação) é relevante apenas para a atribuição da definição de mercadoria idêntica, no 2º Método do AVA, da mesma forma que o tão falado “nível comercial”. O Acordo prevê a aplicação sucessiva de métodos substitutivos para a adequação de todas as situações. Não é isso que se discute aqui ainda!

A Instrução Normativa nº 318, de 04/04/2003, que divulga atos emanados do Comitê de Valoração Aduaneira (OMC), da IV Conferência Ministerial da OMC e do Comitê Técnico de Valoração Aduaneira (OMA), determinou o seguinte:

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

O referido Anexo traz a Decisão 6.1 do Comitê de Valoração Aduaneira (aprovada pelo Comitê em sua reunião de 12/05/1995), da Organização Mundial de Comércio (OMC), que foi redigida nos seguintes termos:

DECISÃO 6.1

CASOS EM QUE AS ADMINISTRAÇÕES ADUANEIRAS TENHAM MOTIVOS PARA DUVIDAR DA VERACIDADE OU EXATIDÃO DO VALOR DECLARADO

O Comitê de Valoração Aduaneira,

Reafirmando que o valor de transação é a base principal de valoração em conformidade com o Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do GATT 1994 (doravante denominado "Acordo");

Reconhecendo que a Administração Aduaneira pode ter que tratar casos em que tenha motivo para duvidar da veracidade ou exatidão das informações ou dos documentos apresentados pelos negociantes para justificar um valor declarado;

Enfatizando que, ao atuar assim, a Administração Aduaneira não deve causar prejuízo aos interesses comerciais legítimos dos negociantes;

Tendo em conta o Artigo 17 do Acordo, o parágrafo 6 do Anexo III ao Acordo e as decisões pertinentes do Comitê Técnico de Valoração Aduaneira;

DECIDE o seguinte:

1. Quando tiver sido apresentada uma declaração e a Administração Aduaneira tiver motivo para duvidar da veracidade ou exatidão das informações ou dos documentos apresentados para justificar essa declaração, a Administração Aduaneira poderá solicitar ao importador o fornecimento de uma explicação adicional, bem assim documentos ou outras provas, de que o valor declarado representa o montante efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas, ajustado em conformidade com as disposições do Artigo 8. **Se, após o recebimento de informação adicional,** ou na falta de resposta, **a**

Administração Aduaneira ainda tiver dúvidas razoáveis sobre a veracidade ou exatidão do valor declarado, poderá decidir, tendo em conta as disposições do Artigo 11, que o valor aduaneiro das mercadorias importadas não pode ser determinado com base nas disposições do Artigo 1. Antes de tomar uma decisão definitiva, a Administração Aduaneira comunicará ao importador, por escrito, quando solicitado, suas razões para duvidar da veracidade ou exatidão das informações ou dos documentos apresentados **e lhe dará oportunidade razoável para responder**. Quando for tomada uma decisão definitiva, a Administração Aduaneira comunicará ao importador, por escrito, os motivos que a embasaram.

Também no referido Anexo consta o parágrafo 8.3 da “Decisão sobre Temas e Preocupações Relacionadas à Implementação do Artigo VII do GATT de 1994”, de 20/11/2001, emanado da IV Conferência Ministerial da OMC em Doha:

8.3 Ressalta a importância do fortalecimento da cooperação entre as administrações aduaneiras de Membros na prevenção de fraudes no setor. Neste sentido, fica estabelecido que, em aditamento à Decisão Ministerial de 1994, **sempre que a administração aduaneira de um Membro importador tenha motivos razoáveis para duvidar da veracidade ou da exatidão do valor declarado, estará autorizada a buscar ajuda junto à administração aduaneira de um Membro exportador quanto ao valor do referido produto**. Em tais casos, o Membro exportador deverá oferecer cooperação e prestar assistência, compatíveis com suas leis e seus procedimentos, inclusive mediante o fornecimento de informações sobre o valor de exportação do referido produto. Qualquer informação prestada neste contexto será tratada em consonância com o disposto no Artigo 10 do Acordo de Valoração Aduaneira. Ademais, reconhecendo as legítimas preocupações demonstradas pelas administrações aduaneiras de vários membros importadores quanto à exatidão do valor declarado, determina ao Comitê de Valoração Aduaneira que proceda à identificação e à avaliação de meios práticos para o tratamento de tais questões, aí incluída a troca de informações sobre valores de exportação, e forneça relatório ao Conselho Geral no máximo até o final de 2002.

Verifica-se claramente o direito da Administração Aduaneira de, existindo dúvidas razoáveis, solicitar ao importador o fornecimento de uma explicação adicional, bem assim documentos ou outras provas, de que o valor declarado representa o montante efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas. O AVA-GATT determina em seu artigo 1, parágrafo 2(b) que, nestes casos, o importador deverá demonstrar que o valor de transação se aproxima muito de um daqueles indicados nos seus itens (i), (ii) ou (iii). O Recorrente não se desincumbiu deste ônus probatório, limitando-se, mais uma vez, a apenas questionar os motivos que levaram a Administração Aduaneira a iniciar uma fiscalização de valor aduaneiro.

Mesmo que fosse possível impedir a Administração Aduaneira de realizar seu desiderato contestando suas razões, ainda assim verifico que não assiste razão ao Recorrente. Com efeito, o presente argumento de defesa apenas reforça a necessidade de tal procedimento fiscal. Explico.

Ora, quando os órgãos governamentais, como o Ministério da Saúde, realizam importações diretas das mercadorias aqui analisadas, o fazem com o objetivo de conseguirem preços mais atrativos do que seria possível adquirindo do revendedor/distribuidor nacional. Assim, em teoria, as importações realizadas por estes órgãos deveriam ter preços se não iguais, ao menos próximos daqueles pagos por este revendedor/distribuidor nacional (no caso, o Recorrente) aos exportadores. Contudo, o que restou comprovado foi que estes preços foram

muito superiores. Logo, esta enorme diferença entre os preços não pode ser justificada simplesmente pela diferença de nível comercial.

Sobre a matéria atinente às diferenças por conta do nível comercial, o Anexo da IN nº 318/2003 traz o Comentário 10.1 emanado do Comitê Técnico de Valoração Aduaneira, da Organização Mundial de Aduanas (OMA):

COMENTÁRIO 10.1

AJUSTES POR DIFERENÇAS DE NÍVEL COMERCIAL E DE QUANTIDADE SEGUNDO O ARTIGO 1.2 b) E OS ARTIGOS 2 E 3 DO ACORDO

Considerações gerais

1. Na aplicação do Acordo, é possível que se deva efetuar um ajuste para levar em conta diferenças demonstradas de nível comercial e de quantidade em relação com o Artigo 1.2 b) (valores-critério); Artigo 2.1 b) (mercadorias idênticas) e Artigo 3.1 b) (mercadorias similares). Embora a redação do Artigo 1.2 b) difira ligeiramente daquela contida no Artigo 2.1 b) e no Artigo 3.1 b), não há dúvida de que são os mesmos os princípios em questão; há que se considerar as diferenças atribuíveis ao nível comercial e à quantidade, devendo ser possível efetuar os necessários ajustes **com base nos elementos de prova que demonstrem claramente sua razoabilidade e exatidão.**

2. Quando a Aduana for informada de uma transação que possa ser utilizada para estabelecer um valor-critério segundo o Artigo 1.2 b) ou o valor de transação de mercadorias idênticas ou similares segundo os Artigos 2 e 3, deve-se determinar, em primeiro lugar, se essa transação foi realizada no mesmo nível comercial e substancialmente na mesma quantidade que a mercadoria objeto de valoração. Se o nível comercial e as quantidades são comparáveis para os efeitos dessa transação, não há que se efetuar qualquer ajuste em relação a esses fatores.

3. Em contrapartida, **se comprovadas diferenças no nível comercial e nas quantidades, será necessário determinar se essas diferenças afetam o preço ou o valor.** É importante ter presente que a existência de **uma diferença no nível comercial ou nas quantidades não implica obrigatoriamente a realização de um ajuste, o qual se torna necessário somente se da diferença no nível comercial ou na quantidade resulta diferença no preço ou no valor;** o ajuste será então efetuado com base nos elementos de prova que demonstrem claramente que aquele é razoável e exato. **Se não satisfeita essa condição, não poderá ser efetuado o ajuste.**

4. Os seguintes exemplos ilustram situações que apresentam problemas de ajustes unicamente por diferenças no nível comercial e nas quantidades, com exclusão dos ajustes por diferenças, por exemplo, nas distâncias percorridas ou nas modalidades de transporte utilizadas. Nos exemplos relativos aos Artigos 2 e 3, supõe-se que o valor aduaneiro das mercadorias importadas não pode ser determinado segundo as disposições do Artigo 1, devendo sê-lo com base no valor de transação, previamente aceito, de mercadorias idênticas ou similares.

5. Os seguintes exemplos, que fazem referência a mercadorias idênticas, são igualmente aplicáveis a mercadorias similares.

(...)

Nível comercial diferente, quantidades diferentes - sem ajuste

9. Exemplo 3:

Fornecedor	Quantidade	Preço Unitário	Importador	Nível
E	1.500 artigos	5 u.m. CIF	I	Atacadista

Existe o seguinte valor de transação correspondente a uma venda de mercadorias idênticas:

Fornecedor	Quantidade	Preço Unitário	Importador	Nível
R	1.200 artigos	6 u.m. CIF	P	Varejista

O vendedor R não estabelece preços diferentes segundo o nível comercial, porém vende a qualquer um que compre pelo menos 1.000 unidades ao preço de 6 u.m. Neste exemplo, embora haja uma diferença no nível comercial, nenhuma diferença no preço lhe é atribuível, já que o vendedor das mercadorias idênticas negocia com qualquer comprador, independentemente do nível comercial. Ademais, dado que ambas transações são comparáveis quanto às quantidades, vez que ambas excedem as 1.000 unidades, não há que efetuar qualquer ajuste em função da quantidade. Neste caso, o valor de transação de 6 u.m. CIF é o valor aduaneiro nos termos do Artigo 2.

Nível comercial diferente ou quantidade diferente – ajuste

10. Naqueles casos em que uma diferença no preço pode ser atribuída ao nível comercial ou à quantidade, deve ser efetuado um ajuste para encontrar um valor que se situe no mesmo nível comercial que as mercadorias objeto de valoração e que corresponda substancialmente às mesmas quantidades. Quando for necessário efetuar esses ajustes, as práticas comerciais do vendedor de mercadorias idênticas ou similares constituem um elemento primordial.

11. Quando for preciso efetuar um ajuste por causa de diferenças na quantidade, deve ser fácil determinar o montante desse ajuste. Entretanto, no que se refere ao nível comercial, é possível que não sejam tão evidentes os critérios a utilizar. As Aduanas terão que examinar a prática comercial do vendedor das mercadorias idênticas ou similares. Uma vez conhecida essa prática, um exame das atividades do importador das mercadorias objeto de valoração deverá fornecer a base para determinar o nível comercial que seria acordado entre o vendedor e o importador das mercadorias idênticas ou similares. Para obter essas informações, será necessária, conforme enunciado na Introdução Geral do Acordo, a celebração de consultas entre as partes interessadas.

A norma acima transcrita não deixa dúvidas de que cabe ao importador demonstrar, com base em elementos de prova seguros, de que foi apenas o nível comercial e/ou a diferença na quantidade negociada que originou tamanha discrepância entre os preços. Inexistindo tal prova, não há como proceder a ajustes que equiparem o valor de transação ao preço paradigma trazido pela Autoridade Aduaneira.

Pelo exposto, voto por negar provimento a este pedido.

IV – DO REAJUSTE DE 10% APONTADO PELA FISCALIZAÇÃO

O Recorrente esclarece que o reajuste de 10% sob comento (ocorrido para o Aubagio e Lemtrada) não diz nada além da aparência óbvia, i.e., que se tratou de um reajuste de

preços no percentual de 10%. Afirma que a alegação de que tal reajuste não guardaria relação com os custos de produção incorridos pelo exportador e que isso indicaria que a afetação dos preços se mostra apenas uma retórica vazia, já que a Fiscalização não trouxe qualquer dado razoável para justificar essa conclusão. Assim, ante sua falta de plausibilidade, tal argumento não seria suficiente para justificar ou mesmo reforçar qualquer conclusão no sentido de afetação dos preços praticados com a Recorrente.

No entanto, a despeito das considerações do Recorrente, tenho entendimento contrário. A meu ver, o conjunto dos fatos narrados pelo Auditor-Fiscal, dentre os quais se encontra o reajuste único, redondo e uniforme de 10%, demonstra a plausibilidade de que a vinculação entre exportador e importador tenha influenciado no valor de transação, o que impediria sua utilização como valor aduaneiro (base de cálculo para os tributos incidentes na importação).

A discordância do Recorrente quanto ao fato de que tal forma e momento de reajuste possa indicar tal influência nos preços não se mostra suficiente para cancelar a autuação, pois a prova que o AVA-GATT requer é a demonstração de que o valor de transação se aproxima muito de um daqueles “valores-critério” indicados nos itens (i), (ii) e (iii) do seu parágrafo 2 (b), o que não foi feito.

Pelo exposto, voto por negar provimento a este pedido.

V – DA ALEGAÇÃO SOBRE A EXISTÊNCIA DE PROVAS QUE COMPROVAM QUE A VINCULAÇÃO NÃO AFETOU O PREÇO DE TRANSAÇÃO

O Recorrente afirma que os principais argumentos utilizados para fundamentar que o preço de transação das mercadorias teria sido influenciado pela relação de vinculação entre importador e exportador foram: (i) a fixação do preço em reais sem que esse preço tivesse acompanhado a oscilação da moeda estrangeira do país do fabricante; e (ii) a comparação dos preços praticados pela Recorrente com os preços praticados em outras importações de mercadoria idêntica praticada por terceiros não relacionados. De forma subsidiária, ainda teve a alegação de que a variação de 10% redondos no preço de alguns produtos contribuiria para comprovar essa afetação.

Alega que, contra o primeiro argumento acerca da fixação do preço em reais, havia explicado a lógica econômica envolvida nessa fixação e que inexistiu prejuízo ao exportador decorrente da utilização em preço em reais, tendo em vista as operações de hedge realizadas pelo exportador; e, contra o segundo argumento, alega que trouxe diversas explicações para demonstrar as diferenças entre as operações de importação utilizadas como paradigmas para fiscalização e demonstrar a incompatibilidade entre as comparações feitas.

Assim, em seu entender, as provas foram apresentadas, mas não foram devidamente analisadas pela Delegacia de Julgamento e nem enfrentadas na decisão, razão pela qual foram novamente referidas no recurso, o que seria suficiente para afastar a alegação de falta de prova utilizada pelo Acórdão recorrido.

A questão da fixação do preço em reais e sobre as diferenças com relação às operações de importação utilizadas como paradigmas já foram analisadas nos tópicos anteriores. Ao contrário do que afirma o Recorrente, todas as provas foram devidamente analisadas pela DRJ, que as considerou, de forma correta, como insuficientes para cancelar a autuação.

Ocorre que, como já destacado por diversas vezes neste voto, a prova que o AVA-GATT requer é a demonstração de que o valor de transação se aproxima muito de um daqueles “valores-critério” indicados nos itens (i), (ii) e (iii) do seu parágrafo 2 (b), o que não foi feito. O Recorrente concentrou todos os seus argumentos em tentar demonstrar, sem sucesso, que o valor de transação seria o correto para o valor aduaneiro.

Com efeito, o conjunto de indícios apresentado pela Autoridade Fiscal é suficientemente robusto para colocar em dúvida se a existência de vinculação entre importador e exportador influenciou o valor de transação. E o AVA-GATT permite que, havendo dúvidas razoáveis, é lícito à Administração Aduaneira iniciar uma investigação e solicitar do importador a demonstração de que o valor de transação se aproxima muito de um daqueles “valores-critério” indicados nos itens (i), (ii) e (iii) do seu parágrafo 2 (b).

Ressalte-se que não há nenhuma vedação legal a que uma operação de importação seja submetida, de forma aleatória, a um procedimento de fiscalização, desde que o seja sem a existência de qualquer afronta aos princípios administrativos, como o da moralidade, impessoalidade e eficiência. Contudo, com os recursos investigativos e sistemas de cruzamento de dados que possui a Secretaria da Receita Federal, tais procedimentos, na prática, somente se iniciam após a constatação de indícios suficientes sobre a possibilidade de existir algum tipo de infração à legislação tributária e aduaneira.

Basta verificar que, no presente caso, a investigação se iniciou com uma diligência fiscal para apuração dos fatos, e somente após analisar os documentos apresentados em resposta às intimações lavradas foi feita a conversão da Ação Fiscal de Diligência para Fiscalização, conforme descrito no Relatório Fiscal:

5. DA AÇÃO FISCAL

5.1. DA MOTIVAÇÃO

A presente ação fiscal foi iniciada com base em pesquisas internas realizadas no âmbito da própria DELEX. Foi verificado que a GENZYME (que foi recentemente incorporada pela SANOFI-AVENTIS) realizou importações de 3 (três) medicamentos distintos (Fabrazyme, Lemtrada, e Aubagio) utilizando-se do valor de transação como valor aduaneiro (1º Método do AVA), numa relação comercial entre empresas vinculadas com afetação dos preços, o que é vedado pelo Acordo.

(...)

Por meio dos sistemas da RFB, foi elaborada uma lista com todas as declarações de importação – DI desses medicamentos no período de janeiro/2014 a março/2018 passíveis de investigação sobre sua valoração aduaneira. Dessa forma, a presente fiscalização visou a analisar as referidas DI e comprovar que houve afetação dos preços nas importações efetuadas pela GENZYME/SANOFI-AVENTIS, com a consequente definição de um novo valor aduaneiro para as mesmas.

(...)

5.3. DOS ATOS DA FISCALIZAÇÃO

Mediante a abertura do Termo de Procedimento Fiscal de Diligência (TDPF-D) nº 0816500-2018-00411-0 (Anexo 1), foi iniciado, em 17/05/2018, procedimento de fiscalização com vistas a apurar a correta valoração aduaneira de 3 (três) medicamentos importados pela GENZYME/SANOFI. Nessa mesma ocasião, foi criado, no âmbito do e-processo da Receita Federal do Brasil - RFB, o dossiê de atendimento 10010.030041/0518-17, como forma de contato com o contribuinte, já que o mesmo é optante pelo domicílio tributário eletrônico - DTE.

Ato contínuo, foi lavrado o Termo de Início de Diligência Fiscal DIFIS I nº 1.203/2018 (Anexo 2). Nesse termo foram solicitados à empresa, além de outros documentos, várias informações/declarações sobre o valor aduaneiro de diversas DI, relacionadas na Planilha Anexa ao Termo nº 1.203/2018 (Anexo 3).

O prazo originalmente dado ao contribuinte para responder aos questionamentos foi, a pedido do mesmo, por duas vezes prorrogado (totalizando 40 dias), sendo que – a partir da resposta apresentada – foi emitido, em 06/07/2018, o Termo de Descaracterização do 1º Método de Valoração Aduaneira e Intimação Fiscal DIFIS I nº 1.296/2018 (Anexo 4), abrindo-se o pertinente prazo para a contestação a que o importador tem direito, nos termos do AVA.

A contestação foi devidamente juntada ao dossiê de atendimento citado e analisada por esta Fiscalização, tendo como resultado o Termo de Conversão da Ação Fiscal de Diligência para Fiscalização, Manutenção da Descaracterização do 1º Método de Valoração Aduaneira e Intimação Fiscal para Aplicação do 2º Método DIFIS I nº 1.397/2018 (Anexo 5), de 07/08/2018. As justificativas constantes desse termo e as alegações do contribuinte são apresentadas mais adiante neste Relatório Fiscal. E, como dito, houve a conversão do procedimento em fiscalização, com a emissão do TDPF-F nº 0816500-2018-00660-0 (Anexo 6), de 06/08/2018.

Pelo exposto, voto por negar provimento a este pedido.

VI – DA ALEGAÇÃO SOBRE OS DOCUMENTOS QUE COMPROVAM A TRANSAÇÃO COMERCIAL E A INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ARTIGO 86 DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 2.158-35/2001

O Recorrente afirma que respondeu a todas as intimações apresentadas no curso da fiscalização e que apresentou os documentos e informações que tinha à sua disposição, o que denota que cooperou com o trabalho da fiscalização aduaneira. O fato de não dispor de alguns dos documentos ou informações requeridos não é suficiente para configurar a alegação de falta de cooperação.

Sustenta ainda que, no curso da fiscalização, esclareceu o seguinte sobre o processo de negociação e de compra das mercadorias entre importador e exportadores:

O preço e as condições de compra são definidos diretamente pelo exportador e disponibilizados no sistema oferecido aos seus clientes. O importador apenas acessa esse sistema e coloca as informações pertinentes para a compra, se estiver de acordo com os preços praticados. Após a operação de importação das mercadorias ter ocorrido, a Fiscalizada efetuava o pagamento dos valores constantes das faturas comerciais por meio do fechamento de contratos de câmbio.

Alega que, apesar da DRJ ter concluído que a Recorrente estaria ocultando, deliberadamente, as mensagens trocadas por seus empregados e administradores com a matriz a respeito da fixação dos preços, tais mensagens, na verdade, não existem. A Recorrente acessava um sistema disponibilizado pelo exportador, no qual imputava os dados das mercadorias que pretendia adquirir e que fornecia os preços dessas mercadorias. Se estivesse de acordo com as condições comerciais oferecidas pelo exportador, ela seguia adiante com a transação de compra e venda, a qual era documentada por meio da emissão da fatura comercial.

Por fim, afirma que a fatura comercial é o documento de natureza contratual que espelha a operação de compra e venda entre o importador brasileiro e o exportador estrangeiro, e, desse modo, serve para comprovar as informações que constam na Declaração de Importação, não havendo qualquer obrigatoriedade na legislação aduaneira de que haja correspondência comercial entre importador e exportador ou mesmo catálogo de preços.

Vejamos o texto do art. 86 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001:

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.

A alegação do Recorrente não é suficiente para que seja dado provimento ao seu pedido de cancelamento da autuação. Com efeito, a exigência de apresentação de documentos comprobatórios das informações prestadas na declaração de importação, da correspondência comercial e dos respectivos registros contábeis consta de dispositivo legal expresso que não pode ser ignorado. Assim, como bem destacado no Relatório Fiscal, a não apresentação de qualquer destes documentos por parte do importador, por si só, já enseja a apuração do valor aduaneiro com base em método substitutivo ao valor de transação:

Não há dúvidas de que os preços são estabelecidos pelo exportador, assim como é possível que o sejam através de um sistema (que provavelmente é acessível apenas às empresas do Grupo SANOFI). **O que não restou comprovado, seja pela ausência dessa correspondência comercial e/ou dos catálogos de preços, é que o preço ofertado é o mesmo para qualquer importador, independentemente deste ser do Grupo SANOFI ou não,** o que reforça – mais uma vez – que a vinculação entre as empresas afetou sim o preço praticado.

Nas Declarações de Valor Aduaneiro – DVA apresentadas, **o contribuinte confirma a inexistência de contrato entre as partes, indicando novamente o caráter informal da relação** e, portanto, diferente do adotado com os demais compradores/importadores:

(...)

Ainda, em relação à não apresentação da correspondência comercial dessas importações, destaque-se o disposto no art. 86 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001:

(...)

Por si só, tal ditame legal já daria amparo para a desclassificação do 1º Método de Valoração Aduaneira e a consequente adoção dos métodos substitutivos, nos termos do AVA/GATT. **Aqui, pelo exposto, será apenas mais um elemento que se soma aos argumentos já apresentados.**

Contudo, mesmo sendo condição suficiente para a desclassificação do 1º Método de Valoração Aduaneira e a consequente adoção dos métodos substitutivos, a não apresentação de correspondência comercial, ou a prova de que o acesso aos sistemas de compras dos exportadores estaria aberto para qualquer importador não-vinculado, foi apenas mais um fundamento para que a Administração Aduaneira tivesse dúvidas quanto à inexistência de influência da vinculação entre importador e exportador sobre o valor de transação.

Pelo exposto, voto por negar provimento a este pedido.

VII – DA ALEGAÇÃO SOBRE INCONSISTÊNCIAS EXISTENTES NA APLICAÇÃO DO SEXTO MÉTODO DE VALORAÇÃO ADUANEIRA PELA FISCALIZAÇÃO

O Recorrente alega que nem todas as flexibilizações efetuadas pela Fiscalização são razoáveis e permitidas pelas regras aplicáveis ao sexto método de valoração aduaneira. A nota interpretativa ao artigo 7 que compõe o Anexo 1 do Acordo de Valoração Aduaneira aponta como exemplo de flexibilidade razoável no caso de mercadorias idênticas **apenas os critérios de proximidade temporal e país de origem**, de modo a permitir que importações distantes no tempo ou provenientes de países distintos possam ser utilizadas para fins comparativos e definição do valor aduaneiro aplicável.

Afirma que a nota interpretativa ao artigo 7 **não faz qualquer referência expressa no sentido de permitir a flexibilização dos critérios relativos à quantidade e nível de comércio, sendo essa a principal inconsistência identificada** na forma como a Fiscalização aplicou o sexto método no presente caso. Em seu entender, a Fiscalização alcançou preços que não condizem com a realidade das suas operações de importação nem com as peculiaridades do setor farmacêutico, fugindo da razoabilidade exigida pelo sexto método.

Reforça que a necessidade de que a aplicação do sexto método utilize critérios razoáveis frente à realidade na qual o importador está inserido é reforçada pela determinação feita no artigo 7, parágrafo 2, item “g”, do AVA, o qual expressamente proíbe a utilização de valores arbitrários ou fictícios como valor aduaneiro definido segundo o sexto método.

Sustenta que realizou algumas simulações utilizando os valores aduaneiros definidos pela Fiscalização a partir do sexto método e identificou que, se tais preços tivessem de fato sido praticados, teria apurado margem negativa (i.e. prejuízo) na venda dos produtos Lemtrada, Aubagio e Fabrazyme no mercado interno, conforme demonstrado pela planilha apresentada juntamente com a sua Impugnação.

As afirmações do Recorrente, contudo, não encontram respaldo no AVA-GATT. Com efeito, o Anexo 1 do Acordo (estabelece as “Notas Interpretativas”) se refere a observar o nível comercial e as quantidades vendidas, mas somente **quando isso for possível**:

Nota ao Artigo 2

1. Na aplicação do Artigo 2, a administração aduaneira se baseará, **sempre que possível**, numa venda de mercadorias idênticas efetuadas no **mesmo nível comercial e substancialmente nas mesmas quantidades** das mercadorias objeto de valoração.

Inexistindo tal venda, recorrer-se-á a uma venda de mercadorias idênticas, efetuada de acordo com qualquer uma das três seguintes:

- (a) uma venda no mesmo nível comercial, mas em quantidades diferentes;
- (b) uma venda em um nível comercial diferente, mas substancialmente nas mesmas quantidades; ou

(c) uma venda em um nível comercial diferente e em quantidades diferentes;

2. Existindo uma venda de acordo com qualquer uma dessas três condições, serão feitos ajustes, conforme o caso, para:

- (a) somente fatores relativos à quantidade;
- (b) somente fatores relativos ao nível comercial; ou
- (c) fatores relativos ao nível comercial e a quantidade.

(...)

5. Uma condição para efetuar ajustes motivados por diferenças dos níveis comerciais, ou nas quantidades, é que tais ajustes, quer conduzam a um aumento ou a uma diminuição no valor, **somente sejam feitos com base em evidência comprovada que claramente demonstre que o ajuste é razoável e exato, como listas de preço em vigor contendo preços relativos a diferentes quantidades ou níveis comerciais.** Por exemplo, se as mercadorias importadas objeto de valoração consistirem de uma remessa de 10 unidades e as únicas mercadorias importadas idênticas para as quais existe um valor de transação envolverem uma venda de 500 unidades, e se ficar comprovado que o vendedor concede descontos por quantidade, o ajuste necessário poderá ser efetuado recorrendo-se à lista de preços do vendedor e utilizando-se o preço aplicável a uma venda de 10 unidades. Para tanto, não é necessário que tenha sido efetuada uma venda de 10 unidades, contanto que a lista de preços seja considerada fidedigna através de vendas efetuadas em quantidades diferentes. No entanto, inexistindo esse critério objetivo, a determinação do valor aduaneiro, conforme as disposições do Artigo 2, não será adequada.

(...)

Nota ao Artigo 7

1. Valores aduaneiros determinados conforme as disposições do Artigo 7 deverão, **na medida do possível,** basear-se em valores aduaneiros determinados anteriormente.
2. Os métodos de valoração a serem empregados de acordo com o Artigo 7 serão os definidos nos Artigos 1 a 6, inclusive, mas **uma razoável flexibilidade na aplicação de tais métodos será compatível com os objetivos e disposições do Artigo 7.**
3. Seguem-se **alguns exemplos** de flexibilidade razoável:

(a) mercadorias idênticas - **a exigência de que as mercadorias idênticas devem ser exportadas no mesmo tempo ou aproximadamente no mesmo tempo que as mercadorias objeto de valoração poderá ser interpretada de maneira flexível; mercadorias importadas idênticas produzidas num país diferente do país de exportação das mercadorias sendo valoradas poderão servir de base para a valorar aduaneira;** os valores aduaneiros de mercadorias importadas idênticas, já determinados conforme as disposições dos Artigos 5 e 6, poderão ser utilizados;

(b) mercadorias similares - a exigência de que as mercadorias similares devem ser exportadas no mesmo tempo ou aproximadamente no mesmo tempo que as mercadorias

objeto de valoração poderá ser interpretada de maneira flexível; mercadorias importadas similares, produzidas num país diferente do país de exportação das mercadorias sendo valoradas poderão servir de base para a valoração aduaneira; os valores aduaneiros de mercadorias importadas similares, já determinados conforme as disposições dos Artigos 5 e 6, poderão ser utilizados;

(c) método dedutivo - a exigência de que as mercadorias devem ter sido vendidas no 'estado em que são importadas', conforme o parágrafo 1 (a) do Artigo 5, poderá ser interpretada de maneira flexível; a exigência de 'noventa dias' poderá ser aplicada da maneira flexível.

Da mesma forma, como pode ser visto na Nota 3 acima, não é verdadeira a afirmação do Recorrente de que a Nota Interpretativa ao artigo 7 aponta como exemplo de flexibilidade razoável no caso de mercadorias idênticas **apenas** os critérios de proximidade temporal e país de origem. O texto é bem claro: “Seguem-se **alguns exemplos** de flexibilidade razoável”. Logo, não se trata de uma lista exaustiva, *numerus clausus*, mas apenas de exemplos.

Ora, se é possível flexibilizar o nível comercial e as quantidades vendidas na aplicação dos artigos 2 e 3, levando estes fatores em consideração **apenas quando for possível**, com muito mais razão seria admissível esta flexibilização no caso do artigo 7, que trata de critérios razoáveis.

Sobre a afirmação de que a determinação feita no artigo 7, parágrafo 2, item “g”, do AVA expressamente proíbe a utilização de **valores arbitrários ou fictícios** como valor aduaneiro, devo destacar que em momento algum a Autoridade Aduaneira procedeu desta forma. O valor utilizado foi aquele obtido através de outras exportações realizadas pelo mesmo exportador, porém para importadores não-vinculados, como se observa do Relatório Fiscal:

6. DA VALORAÇÃO ADUANEIRA BASEADA NO 6º MÉTODO

6.1. DA VALORAÇÃO DO FABRAZYME

Preliminarmente, vamos listar as DI passíveis de autuação:

(...)

No mesmo Termo inicial nº 1.203/2018, onde trouxemos a listagem das DI acima, apresentamos uma lista de 9 DI candidatas a paradigma para este medicamento, envolvendo 8 importadores distintos:

(...)

Preservado o sigilo fiscal, seguem os trechos de interesse dessas DI paradigma, extraídos dos bancos de dados da Receita Federal:

(...)

Nas 9 Adições de DI referidas acima, de 8 importadores distintos e não vinculados à SANOFI, e na relação de DI da GENZYME/SANOFI, verifica-se que temos a mesma mercadoria (Fabrazyme 35mg), o mesmo exportador (GENZYME CORPORATION) e o mesmo país de origem (EUA). Quanto à quantidade, temos importações de dezenas, centenas e milhares de frascos. Já a temporalidade é distinta (pois as paradigmas são de 2013). Há uma diferença em relação ao Fabricante/Produtor que ora é a própria GENZYME ora é a HOSPIRA INC.. Quanto a isso, segue o artigo abaixo:

(...)

Nele encontramos a explicação para a alternância do nome do fabricante, tendo em vista que, aproximadamente em 2010/2011, pelas razões expostas no texto, a GENZYME fez um acordo com a HOSPIRA, devido a problemas de controle de qualidade apontados pelas autoridades americanas, para que esta realizasse o empacotamento de alguns medicamentos, inclusive o Fabrazyme. Se entendêssemos que esse aspecto é relevante para a precificação do produto, nossa escolha de paradigma recairia sobre o Importador nº 2, que tem a Genzyme como fabricante declarado (o mesmo das DI da SANOFI):

(...)

Ocorre que o VUCV (Valor Unitário na Condição de Venda) do Importador nº 2 é de US\$ 3,775.00 (mesmo valor do preço unitário na fatura, pertencente àquela DI). Tal VUCV é o maior dentre as 9 DI candidatas a paradigma selecionadas. Assim, em respeito aos princípios elencados no AVA, em benefício do importador, cumpre-nos escolher como valor-critério o menor dentre os VUCV disponíveis, que é o preço definido na DI de 09/04/2013, de US\$ 3,548,57/frasco de Fabrazyme.

Porém, tal valor (VUCV) inclui o valor de frete dessa DI, de US\$ 355.00. Temos que subtrair tal montante do valor total da Adição de US\$ 170,331.36, dividi-lo por 48 frascos importados nesse item, para chegarmos à valoração de:

$$\text{US\$ } 170,331.36 - \text{US\$ } 355.00 = \text{US\$ } 169,976.36 / 48 \text{ frascos} = \text{US\$ } 3,541.17 \text{ por frasco de Fabrazyme}$$

Lembremos que a SANOFI/GENZYME também manteve preços constantes do medicamento, em reais, por meses/anos a fio, o que afasta qualquer ajuste a ser feito em relação ao fator temporal. Particularmente, no caso do Fabrazyme, a empresa praticamente manteve o mesmo preço unitário em reais de 2014 até o final de 2017 (vide tabela constante do item 5.4.2.1 deste relatório). Também não há ajuste a ser feito em relação às quantidades transacionadas, já que a DI do Importador nº 7, aqui utilizada, é a de menor valor dentre todas as outras DI candidatas a paradigma. Se tomássemos uma DI com quantidade importada maior, como a do Importador nº 1, o valor unitário também seria maior, em prejuízo da SANOFI.

Portanto, adota-se a flexibilização do 2º método de valoração, em que foram observadas importações de mercadorias idênticas (Fabrazyme), valoradas pelo 1º método, exportadas pela mesma empresa (GENZYME CORPORATION) e originárias do mesmo país (Estados Unidos). Há uma flexibilização relativa ao tempo aproximado da importação, mas que não interfere no preço unitário do produto tendo em vista que o próprio importador manteve preços fixos em reais por longos meses.

Há, também, uma flexibilização em relação às quantidades importadas, mas em benefício do importador, já que a DI escolhida como paradigma é a de menor valor dentre as nove candidatas. E, assim, utilizando-se do 6º Método de Valoração Aduaneira, para o produto FABRAZYME 35MG, adotar-se-á – por critérios razoáveis e benéficos ao importador - o menor preço unitário encontrado de US\$ 3,541,17/frasco do medicamento.

O procedimento acima, para a valoração do FABRAZYME, foi o mesmo utilizado para os outros 2 produtos, sendo desnecessário reproduzir o texto. Da sua análise verifico que os valores utilizados, como já dito, foram referentes a outras exportações da mesma empresa, porém para outros importadores não-vinculados, o que me parece estar muito distante de utilizar “valores arbitrários e/ou fictícios”, como alega o Recorrente. Entendo que foram usados “critérios razoáveis”, como previsto no artigo 7 do AVA-GATT.

O Auditor-Fiscal intimou o contribuinte, sem sucesso, a colaborar para a viabilidade dos outros métodos de valoração, tomados na ordem sequencial, exatamente como

determina o AVA-GATT. Inclusive, a flexibilização em relação às quantidades importadas, mas em benefício do importador, já que a DI escolhida como paradigma foi a de menor valor dentre as nove candidatas.

Por fim, quanto ao argumento do contribuinte de que realizou algumas simulações utilizando os valores aduaneiros definidos a partir do sexto método e identificou que, se tais preços tivessem de fato sido praticados, teria apurado margem negativa na venda dos produtos no mercado interno, entendo que também não pode ser acolhido.

O valor aduaneiro não é o preço pelo qual o exportador deve vender seus produtos ao importador, mas tão somente a base de cálculo para a incidência dos tributos sobre o comércio exterior. No presente caso, tomando como exemplo o produto FABRAZYME, vemos no Relatório Fiscal, à fl. 93, que as DI passíveis de autuação tinham os seguintes valores unitários do produto, em US\$/FRASCO: 1.363,48, 1.473,65, 1.481,35, 1.074,52, 808,36, 922,06, dentre outros. A apuração fiscal, contudo, levou a um valor aduaneiro de US\$ 3,541,17/frasco (fl. 108).

Isso não significa que US\$ 3,541,17/frasco foi o valor real de todas as transações, mas apenas que este é o valor aduaneiro apurado segundo as regras do AVA-GATT, com efeitos exclusivos para fins tributários. O valor da transação sempre permaneceu sendo um daqueles listados no Relatório Fiscal, mas pela existência da vinculação do exportador com o importador, foi realizada uma auditoria que apurou, ao final, que esta vinculação influenciou no valor da transação.

As partes têm total liberdade para negociar os valores das transações (desde que não envolva situações de sub ou superfaturamento), mas não para fixar qual será o valor aduaneiro. Mesmo que estas operações com o produto FABRAZYME tivessem sido negociadas a US\$ 1/frasco, ainda assim o valor aduaneiro seria de US\$ 3,541,17/frasco.

Isto porque restou demonstrado que, quando os exportadores em questão negociam com outros importadores brasileiros que sejam não-vinculados, praticam preços completamente distintos. Para evitar situações como esta, o AVA-GATT estabeleceu regras que visam uniformizar a incidência de tributos aduaneiros entre seus signatários:

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;

Reconhecendo que a base de valoração de mercadorias para fins aduaneiros deve ser **tanto quanto possível** o valor de transação das mercadorias a serem valoradas;

Reconhecendo que o valor aduaneiro deve basear-se em critérios simples e equitativos condizentes com as práticas comerciais e que os procedimentos de valoração devem ser de aplicação geral, sem distinção entre fontes de suprimento;

Reconhecendo que os procedimentos de valoração não devem ser utilizados para combater o dumping;

Acordam o seguinte:

Portanto, também esse argumento do contribuinte deve ser considerado improcedente.

Pelo exposto, voto por negar provimento a este pedido.

VIII – DA ALEGAÇÃO DE INDEVIDA COBRANÇA DE COFINS-IMPORTAÇÃO À ALÍQUOTA DE 1% SOBRE MEDICAMENTOS – PREVALÊNCIA DA REGRA ESPECÍFICA SOBRE A REGRA GERAL

Alega o Recorrente que a Lei nº 12.844/13 alterou a lei geral que instituiu a COFINS-Importação, acrescentando um novo parágrafo ao artigo 8º da Lei nº 10.865/04. O novo parágrafo 21, do artigo 8º da Lei nº 10.865/04, instituiu um adicional de 1% às alíquotas gerais de COFINS-Importação. Contudo, em seu entender, este novo parágrafo em momento algum revogou a autorização contida no § 11 do mesmo diploma legal, que faculta ao Poder Público a redução a zero da alíquota da COFINS-Importação sobre os medicamentos.

Prossegue afirmando que tampouco poderia o parágrafo 21, do artigo 8º, da Lei nº 10.865/04, revogar a determinação do Decreto nº 6.426/08, que prevê alíquota específica incidente sobre os medicamentos, com fundamentação justamente no parágrafo 11, do artigo 8º, da Lei nº 10.865/04. Não admite que a regra trazida pelo Decreto nº 6.426/08 seja suprimida sob o pretexto de existir norma geral representada pelo parágrafo 21, do artigo 8º, da Lei nº 10.865/04, devendo prevalecer o decreto.

E conclui no sentido de que deve prevalecer a norma que regulamenta a situação concreta e específica do contribuinte, como é o caso do Decreto nº 6.426/08, **inclusive em atenção ao princípio da especialidade (lex specialis derogat legi generali) e em observância à jurisprudência do STJ**, que ao analisar casos de conflito normativo decidiu pela aplicação da lei especial sobre a lei genérica, principalmente quando a norma especial foi editada para disciplinar a situação de contribuintes determinados, como ocorre no presente caso.

Vejamos o texto do novo dispositivo legal, introduzido no ordenamento jurídico nacional pela Lei nº 12.844/13:

Art. 8º As contribuições serão calculadas mediante aplicação, sobre a base de cálculo de que trata o art. 7º desta Lei, das alíquotas de:

(...)

§ 21. **As alíquotas da Cofins-Importação de que trata este artigo ficam acrescidas de um ponto percentual** na hipótese de importação dos bens classificados na Tipi, aprovada pelo Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011, relacionados no Anexo I

da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

Posteriormente, a Lei nº 13.670, de 30/05/2018, alterou as hipóteses de incidência da nova alíquota, porém mantendo o acréscimo de um ponto percentual:

§ 21. Até 31 de dezembro de 2020, **as alíquotas da Cofins-Importação de que trata este artigo ficam acrescidas de um ponto percentual** na hipótese de importação dos bens classificados na Tipi, aprovada pelo Decreto nº 8.950, de 29 de dezembro de 2016, nos códigos: (Redação dada pela Lei nº 13.670, de 2018)

Apesar de afirmar que sua argumentação observa a jurisprudência do STJ, verifico que o Recorrente se equivoca em suas conclusões. Em verdade, o STJ já pacificou o tema, porém em sentido contrário ao defendido pelo Recorrente, como se verifica dos seguintes precedentes:

(i) Recurso Especial nº 1.576.409/RS. Relatora Ministra Assusete Magalhães. Publicação em 15/06/2020:

Trata-se de Recurso Especial, interposto por AGROFARM IMPORTADORA E EXPORTADORA DE PRODUTOS VETERINÁRIOS LTDA, contra acórdão do TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO, assim ementado:

TRIBUTÁRIO. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. COFINS-IMPORTAÇÃO. MAJORAÇÃO. ART. 8º, §21, DA LEI Nº 10.865/04. MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

O art. 8º, §21, da Lei nº 10.865/04, com a redação conferida pela Lei 12.844/13, estabelece que as alíquotas da COFINS-Importação 'ficam acrescidas de um ponto percentual na hipótese de importação dos bens classificados na Tipi, aprovada pelo Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011, relacionados no Anexo I da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011'.

O código NCM nº 3004, relativo às mercadorias importadas pela impetrante, consta no Anexo I da Lei 12.546/11, por consequência, a Importação das mercadorias Objeto da DI nº 15/06506298-3 está sujeita ao acréscimo tributário relativo à COFINS-Importação.

Tendo em vista que a Impetrante declarou de modo inexato a alíquota do tributo e deixou de efetuar o pagamento da COFINS-Importação incidente sobre a operação de comércio exterior, cabe a incidência da multa de ofício prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96 quando do lançamento de ofício" (fl. 180e).

Nas razões do Recurso Especial, interposto com base no art. 105, III, a, da Constituição Federal, a parte ora recorrente aponta, além do dissídio jurisprudencial, violação aos arts. 2º, V, do Decreto 6.426/2008, 8º, § 21, da Lei 10.865/2004, à Lei 12.844/2013, à Lei 9.430/96 e ao art. 625 do Decreto 6.759/2009. Para tanto, aduz o seguinte:

(...)

O Recurso Especial foi admitido pelo Tribunal de origem (fl. 250e).

A irresignação não merece conhecimento.

(...)

Além disso, ao solucionar a controvérsia, o Tribunal Regional afirmou que:

Da análise do Anexo I da Lei nº 12.546/11, com a denominação dada pela Lei nº 12.844/13 - mesmo diploma que alterara a Lei nº 10.865/04, que disciplina a COFINS-Importação -, percebe-se que dentre os diversos códigos NCM ali relacionados está o código nº 3004, o qual, como visto, é relativo às mercadorias importadas pela impetrante.

Logo, **diferentemente do que sustenta a parte demandante, não só as mercadorias com código NCM nº 3001 e 3005 - as quais foram ali incluídas pela Lei nº 12.794/13 -, mas também aquelas objeto do código NCM nº 3004 - ali inserido pela Lei nº 12.715/12 - constam no Anexo I da Lei nº 12.546/11 e, por conseguinte, estão sujeitas ao acréscimo de um ponto percentual na alíquota da COFINS-Importação.**

Assim, diante da expressa previsão contida no art. 8º, §21, da Lei nº 10.865/04 c/c Anexo I da Lei nº 12.546/11, a importação das mercadorias objeto da DI nº 15/06506298-3 está sujeita ao acréscimo tributário relativo à COFINS-Importação, nada havendo a reparar na conduta da autoridade impetrada de efetuar o lançamento de ofício do valor correspondente, dada a ausência de declaração e de pagamento pelo contribuinte (a ora impetrante).

(...)

O caso em apreço amolda-se à perfeição à hipótese de incidência do dispositivo legal acima mencionado, dado que, consoante já referido, mesmo havendo escoreta descrição das mercadorias na DI, o lançamento foi realizado de ofício pela Receita Federal do Brasil e a impetrante declarou de modo inexato a alíquota do tributo e deixou de efetuar o pagamento da COFINS-Importação incidente sobre a operação de comércio exterior.

Importante referir que o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 13/02, transcrito na peça inicial, estabelece que a multa prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96 não é devida, entre outros casos, quando há indevida solicitação, no despacho de importação, de reconhecimento de imunidade tributária, isenção ou redução do imposto de importação negociada em acordo internacional, desde que não exista dolo ou má-fé por parte do declarante. Ocorre que **no caso em análise, além de não se tratar de imposto de importação - e, sim, de COFINS-Importação a tentativa de redução da alíquota do tributo pela impetrante, promovida na DI, não estava calcada em acordo internacional, mas na interpretação da legislação interna brasileira**, o que arreda a aplicabilidade daquela interpretação ao caso em apreço.

Dessarte, **mantém-se hígida a conduta da autoridade impetrada atinente ao lançamento guerreado**, pois de acordo com o princípio da legalidade, não merecendo trânsito a pretensão deduzida na inicial" (fls. 178/179e)

(...)

Ante o exposto, com fundamento no art. 255, § 4º, I, do RISTJ, não conheço do Recurso Especial.

(ii) Recurso Especial nº 1.784.389/RS. Relator Ministro Herman Benjamin. Publicação em 07/03/2019:

Trata-se de Recurso Especial interposto com fundamento no art. 105, III, "a" e "c", da Constituição da República contra acórdão assim ementado:

TRIBUTÁRIO. COFINS. IMPORTAÇÃO. AERONAVE. PARTES E PEÇAS FERRAMENTAIS, COMPONENTES, INSUMOS, FLUIDOS HIDRÁULICOS, LUBRIFICANTES, TINTAS, ANTICORROSIVOS, EQUIPAMENTOS, SERVIÇOS

E MATÉRIAS-PRIMAS. ADICIONAL DE ALÍQUOTA. ART. 8º, § 21, DA LEI Nº 10.865/04. ISENÇÃO E ALÍQUOTA ZERO.

Os Embargos de Declaração foram rejeitados.

A recorrente sustenta, além de divergência jurisprudencial, que houve violação do art. 1.022 do CPC/2015; do art. 8º, § 12, VI e VII, da Lei 10.865/2004; do art. 2º do Decreto-Lei 4.657/1942 e do art. 98 do CTN. **Defende a inaplicabilidade do adicional de 1% estabelecido pela Lei 12.844/2013 sobre as importações de aeronaves, sob o fundamento de que o dispositivo em questão não afasta o benefício fiscal que reduziu a zero a alíquota.** Afirmar existir dissídio jurisprudencial.

Foram apresentadas as contrarrazões.

É o relatório.

Decido.

(...)

No mérito, **a questão principal consiste em definir se o adicional de 1% instituído à Cofins-Importação pela Lei 12.844/2013, que acrescentou o § 21 ao art. 8º da Lei 10.865/2004, é aplicável às aeronaves classificadas na posição 88.02 da NCM, as quais tiveram o benefício de redução à alíquota zero introduzido pela Lei 10.925/2004.**

Eis o teor do dispositivo vigente à época do fato gerador:

(...)

A tese recursal não merece acolhida.

Não há incompatibilidade alguma entre a instituição de adicional de 1% e a existência de norma anterior que prevê alíquota zero para determinado bem.

Conforme prescreve o art. 12, III, da LC 95/1998, a alteração de lei pode ocorrer "por meio de substituição, no próprio texto, do dispositivo alterado, ou acréscimo de dispositivo novo".

In casu, o legislador optou pelo acréscimo de novel dispositivo, o qual se dirige de forma ampla a todas as alíquotas do art. 8º, ao enunciar que "As alíquotas da Cofins-Importação de que trata este artigo ficam acrescidas de um ponto percentual...".

É incabível a interpretação sistemática sugerida pela recorrente, porquanto conduz a interpretação extensiva em matéria de benefício fiscal, o que é vedado pelo art. 111 do CTN. Com efeito, a existência de alíquota zero para II, IPI e ICMS e a própria Cofins-Importação, por si só, não configura óbice normativo à criação do adicional.

Vale acrescentar que a Segunda Turma, em sessão realizada no dia 24.10.2017, apreciando recurso de idêntica natureza, também interposto pela ora recorrente, concluiu no mesmo sentido aqui veiculado (REsp 1.660.652/RS, Relator Ministro Francisco Falcão, DJe 31.10.2017):

(...)

Por fim, não procede a alegação de que o entendimento atacado afronta o princípio da não discriminação previsto no Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio - GATT, por acrescentar o adicional de 1% na importação, embora a comercialização da produção nacional de aeronaves tenha se mantido com Cofins à alíquota zero, nos moldes do art. 28 da Lei 10.865/2004. Este se refere ao PIS/PASEP e à COFINS

incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda, tributo distinto da Cofins-Importação, de modo que não pode ser tomado como referência para análise do tratamento desigual (REsp 1.437.172/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Rel. p/ Acórdão Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 15.2.2016).

Diante da jurisprudência do STJ a respeito da matéria, conforme acima demonstrado, fica prejudicado o conhecimento do Recurso Especial pela alínea "c", em razão da incidência da Súmula 83/STJ.

Ante o exposto, conheço parcialmente do Recurso Especial e, nessa parte, nego-lhe provimento.

A questão sobre a majoração em 1% da alíquota da Cofins-Importação foi apreciada pelo STF no Recurso Especial nº 1.178.310/PR, com julgamento em 16/09/2020 e publicação em 05/10/2020, na sistemática de Repercussão Geral:

EMENTA: CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. COFINS-IMPORTAÇÃO. MAJORAÇÃO DA ALÍQUOTA EM UM PONTO PERCENTUAL. APROVEITAMENTO INTEGRAL DOS CRÉDITOS OBTIDOS COM O PAGAMENTO DO TRIBUTO. VEDAÇÃO. CONSTITUCIONALIDADE DO ART. 8º, § 21, DA LEI 10.865/2004, COM A REDAÇÃO DADA PELA LEI 12.715/2012, E DO § 1º-A DO ARTIGO 15 DA LEI 10.865/2004, INCLUÍDO PELA LEI 13.137/2015.

Recurso Extraordinário a que se nega provimento. Tema 1047, fixada a seguinte tese de repercussão geral:

I - É constitucional o adicional de alíquota da Cofins-Importação previsto no § 21 do artigo 8º da Lei nº 10.865/2004.

II - A vedação ao aproveitamento do crédito oriundo do adicional de alíquota, prevista no artigo 15, § 1º-A, da Lei nº 10.865/2004, com a redação dada pela Lei 13.137/2015, respeita o princípio constitucional da não cumulatividade.

Posteriormente, foram apreciados pelo STF os Embargos de Declaração no Agravo Regimental no RE com Agravo nº 1.152.074/PR (ARE 1152074 AgR-ED/SP), com julgamento em 07/12/2020 e publicação em 14/12/2020:

EMENTA:

DIREITO TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM AGRAVO INTERNO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. COFINS INCIDENTE SOBRE A IMPORTAÇÃO. VIOLAÇÕES À ISONOMIA E NÃO CUMULATIVIDADE. PRESSUPOSTOS DE EMBARGABILIDADE. AUSÊNCIA. PRETENSÃO MERAMENTE INFRINGENTE. **TEMA 1.047 DA RG. CONSONÂNCIA COM ORIENTAÇÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF).**

1. Não há erro, obscuridade, contradição ou omissão no acórdão questionado, o que afasta a presença dos pressupostos de embargabilidade, conforme o art. 1.022 do CPC/2015. A via recursal adotada não se mostra adequada para a renovação de julgamento que ocorreu regularmente.

2. O STF, ao apreciar o Tema 1.047 da sistemática da repercussão geral, fixou a seguinte tese: “I- É constitucional o adicional de alíquota da Cofins-Importação previsto no § 21 do artigo 8º da Lei nº 10.865/2004. II- A vedação ao aproveitamento do crédito oriundo do adicional de alíquota, prevista no artigo 15, § 1º-A, da Lei nº 10.865/2004, com a redação dada pela Lei 13.137/2015, respeita o princípio

constitucional da não cumulatividade ". O Tribunal de origem não divergiu desta orientação.

3. Embargos de declaração rejeitados.

Decisão

A Turma, por unanimidade, rejeitou os embargos de declaração, nos termos do voto do Relator. Primeira Turma, Sessão Virtual de 27.11.2020 a 4.12.2020.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao pedido do Recorrente.

IX – DISPOSITIVO

Pelo exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade do acórdão da DRJ e, no mérito, negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares - Relator