



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

Processo n° 10314.723154/2014-05
Recurso n° De Ofício
Acórdão n° **3401-003.073 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 27 de janeiro de 2016
Matéria VALOR ADUANEIRO. FRAUDE.
Recorrente DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO EM FLORIANÓPOLIS
Interessado SHIRE FARMACEUTICA BRASIL LTDA.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 02/11/2009 a 30/05/2012

ERRO DE JULGAMENTO. NECESSIDADE DE REAPRECIÇÃO.

Nos casos em que se detecte que a instância de piso (DRJ) julgou equivocadamente tema distinto do constante na autuação ("erro de julgamento"), erro que se alastra por toda a compreensão dos tópicos a serem julgados, mister se faz nova apreciação da matéria naquele tribunal administrativo, sob pena de supressão de instância e cerceamento do direito de defesa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria, dar provimento ao recurso de ofício para anular a decisão de primeira instância nos termos do voto vencedor, vencido o Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira, que dava provimento em maior extensão. Designado o Conselheiro Rosaldo Trevisan para redigir o voto vencedor.

Robson José Bayerl - Presidente.

Eloy Eros da Silva Nogueira - Relator.

Rosaldo Trevisan - Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Robson José Bayerl (Presidente), Rosaldo Trevisan, Augusto Fiel Jorge d'Oliveira, Eloy Eros da Silva Nogueira, Waltamir Barreiros, Fenelon Moscoso de Almeida, Elias Fernandes Eufrásio, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco.

Relatório

Cuida este processo de autos de infração que constitui e exige crédito tributário referente a Imposto de Importação, multa de ofício (75% da diferença do tributo não pago), multa administrativa por declarar informação incorreta (1% do valor aduaneiro em razão de informação inexata), multa administrativa por subfaturamento (100% da diferença entre o preço declarado e o preço arbitrado pela autoridade aduaneira) e juros de mora.

A autoridade fiscal constatou subfaturamento e declaração inexata das mercadorias nas importações realizadas entre 02/11/2009 e 30/05/2012. Segundo o resumo feito pelo relator do acórdão recorrido:

As declarações de importação autuadas foram registradas pela interessada para importação de medicamento de nome comercial "ELAPRASE" conforme descrito em campo apropriado das diversas declarações de importação e respectivos documentos instrutivos para despacho (fls. 102 a 228). Tal medicamento, segundo a fiscalização, é indicado para o tratamento de pacientes portadores da síndrome de Hunter ou Mucopolissacaridose II/MPSII, com registro aprovado pela ANVISA, sendo o seu princípio ativo a IDURSULFASE.

Esclarece a fiscalização que a autuada possui vínculo com os exportadores indicados nas respectivas declarações de importação: SHIRE HUMAN GENETIC THERAPIES C/O e SHIRE HGT C/O EMINENT SERVICE CORPORATION, ambos situados no mesmo endereço. A Empresa SHIRE HUMAN GENETIC THERAPIES INCORPORATED é social majoritária da empresa autuada (participação de 99,99% do capital social).

Prossegue a fiscalização informando que, com exceção da declaração de importação nº 10/0673404-1, a autuada indicou nas declarações de importação a existência de vinculação com o exportador. Contudo, declarou falsamente que tal vinculação não teria afetado o preço praticado.

Também restou registrado nas declarações de importação que tais operações de comércio exterior estavam sendo realizadas "sem cobertura cambial" (motivo 99 - Outras importações sem cobertura cambial), o que significa que não houve e não haverá pagamento ao exterior pelas mercadorias objeto de importação.

À folhas 36 a fiscalização aponta:

Se considerarmos exclusivamente o valor do ELAPRASE declarado pela SHIRE FARMACÉUTICA nas suas Declarações de Importação, esse valor seria irrelevante com relação ao total de importações da fiscalizada. Entretanto, quando o comparamos ao valor das importações do mesmo ELAPRASE por outras empresas brasileiras (importações na ordem de 400 milhões de reais entre os anos de 2009 e 2013), verificamos sua importância nas atividades

da fiscalizada e a impropriedade dos valores informados nas declarações de importação desses produtos.

... (Grifos acrescentados)

Indica a fiscalização que pesquisas realizadas no "Sistema DW Aduaneiro" revelaram diversas importações do medicamento ELAPRASE no País por diversos importadores. Que os Estados Unidos são o país de origem das importações. Quanto ao fabricante, ora consta a BAXTER PHARMACEUTICALS SOLUTIONSS LLC, ora a CANGENE BIOPHARMA, INC, ora a SHIRE HUMAN GENTIC THERAPIES C/O. À folhas 36 a 40 a fiscalização apresenta tabela onde indica os preços declarados pela autuada e os preços declarados por outros importadores, restando facilmente identificável que a autuada utiliza valores muito inferiores (entre US\$ 1,42 e US\$ 393,00) aos declarados nas importações por outras empresas brasileiras sem vínculo com o exportador (entre US\$ 2.852,09 e US\$ 3.491,83) - tabela com o resultado final à folhas 41.

Na visão dos julgadores de 1º piso e da contribuinte, a autoridade fiscal teria afastada a hipótese de que teria havido fraude, sonegação ou conluio. E para determinar a diferença de tributo, em face do recolhimento a menor pela constatação de que foi declarado um valor menor que o efetivamente praticado, a autoridade fiscal teria decidido adotar o 2º método da Valoração Aduaneira. Segundo o resumo do acórdão recorrido:

Considerando que o primeiro método de valoração só pode ser utilizado quando a operação comercial envolve a transferência de recursos (o que não ocorre na espécie) e que há vinculação entre importador e exportador com evidente influência no preço praticado, a fiscalização informa que só restou estipular o valor dos medicamentos importados de acordo com o 2º método de valoração aduaneira (valor de importação de mercadorias idênticas) do Acordo de Valoração Aduaneira (AVA GATT de 1994).

O arbitramento nos termos da Medida Provisória nº 2.158-35/01 restou afastado pela fiscalização em razão do entendimento que a conduta da autuada não caracterizou fraude, sonegação ou conluio (fl. 61).

Assim, com sustentação no valor de transação com base no preço de exportação, para o Brasil, de mercadoria idêntica, foram adotados os seguintes procedimentos (fl. 81), em síntese:

- extração, da base de dados da Receita Federal, das importações de ELAPRASE (mercadoria idêntica) em que o importador não fosse pessoa vinculada ao exportador;*
- seleção, para cada DI da SHIRE FARMACÊUTICA, das DI de importadores não vinculados registradas aproximadamente ao mesmo tempo;*
- seleção, para cada DI da SHIRE FARMACÊUTICA, a partir da lista de DI possíveis de utilização para base do arbitramento, aquela DI em que o valor unitário praticado tenha sido o menor, dando preferência para aquelas em que a quantidade importada*

pelo importador não vinculado tenha sido superior à quantidade importada pela SHIRE FARMACÊUTICA naquela DI específica.

Assim, com base no 2º método de valoração aduaneira, a fiscalização recompôs o valor aduaneiro e autuou as diferenças dos tributos e consectários decorrentes desta valoração.

(...)

Aduz a fiscalização que as determinações contidas no §2º, artigo 1º, do AVA-GATT 1994 (ciência dos motivos que justificaram a não aceitação do valor de transação) estão satisfeitas com a ciência do presente auto de infração, podendo a interessada contestar os fatos expostos no prazo legal previsto para a impugnação (fl. 81).

A contribuinte impugnou a exigência, por meio do qual apresentou as razões pedindo o cancelamento da autuação. Reproduzo a seguir o resumo feito pelo acórdão recorrido dessas alegações da contribuinte:

Que, importou da Empresa SHIRE HUMAN GENETIC THERAPIES INCORPORATED, a título de doação, o Elapraxe para ser fornecido, igualmente de forma gratuita, a pacientes acometidos da Síndrome de Hunter - a Impugnante não fez e não fará qualquer pagamento ao exterior;

Que, a Agência Nacional de Vigilância Sanitária (ANVISA) autoriza o chamado "uso compassivo" de medicamentos - disponibilização de medicamento novo promissor que esteja em processo de desenvolvimento clínico, destinado a pacientes portadores de doenças debilitantes graves e/ou que ameacem a vida;

Que, o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) nº 08.1.65.00-201400088-8 é uma mera continuação da ação fiscal anteriormente iniciada pelas autoridades fiscais através do MPF nº 08.1.55.00-2013-0851 (anexa os Termos de Ciência/Intimação);

Que, em nenhum dos termos de notificação foi questionada ou solicitada a apresentar documentos e/ou esclarecimentos a respeito do valor aduaneiro indicado nas operações de importação em tela;

Que, houve desrespeito ao Acordo de Valoração Aduaneira, não houve o rito de consultas de valoração aduaneira prévio à lavratura do auto de infração. Não foi ofertado ao importador uma oportunidade de fornecer informações mais detalhadas e de se manifestar a respeito da rejeição do primeiro método. Referida previsão encontra-se normatizada tanto na Instrução Normativa SRF nº 327/03 (rito dos artigos 29 a 33), quanto na Instrução Non - iva SRF nº 318/03 (Decisões 3.1, 4.1 e 6.1 do seu Anexo);

Que, ao lavrar o presente auto de infração a fiscalização tomou uma decisão definitiva a respeito da alegada incorreção do valor aduaneiro indicado pela Impugnante;

Que, as 10 intimações que recebeu não trataram, em momento algum, da questão relacionada ao valor aduaneiro indicado nas operações de importação em tela. Anteriormente à lavratura do auto de infração não houve questionamento a respeito

do valor aduaneiro. Os documentos e informações requeridas em nada se relacionavam com o procedimento de valoração aduaneira;

Que, há carência de fundamentação legal no auto de infração, tanto no arbitramento quanto na aplicação da multa de 100% da diferença entre o valor aduaneiro indicado pela impugnante e aquele arbitrado pela fiscalização. Há afronta aos princípios da legalidade e da tipicidade cerrada. O disposto no inciso I, do artigo 86, do Decreto nº 6.759/09, só pode ser aplicado nos casos de fraude, sonegação ou conluio, infrações estas que não foram cometidas pela impugnante;

Que, multa de 100% da diferença entre o valor aduaneiro indicado pela impugnante e aquele arbitrado pela fiscalização padece do mesmo vício. O artigo 703 do Decreto nº 6.759/09 omitiu o 'caput' do artigo 88 da Medida Provisória nº 2.158/01, extrapolou o alcance de própria base legal. O ADI nº 17/04 não deve ser aplicado ao presente caso por ser norma infralegal editada pela RFB e que não pode contrariar o disposto na lei (Medida Provisória nº 2.158/01). Também inaplicável o artigo 169, inciso II, do Decreto-Lei nº 37/66 (trata especificamente de subfaturamento ou superfaturamento - situação inexistente nos autos). A multa é abusiva, tem efeito confiscatório e afronta os princípios da razoabilidade e proporcionalidade;

Que, não pode ser realizada a revisão do lançamento tributário já aperfeiçoado pelo desembaraço aduaneiro. O desembaraço representa homologação expressa do pagamento efetuado. Há mudança de critério jurídico. 3 Declarações foram selecionadas para o canal vermelho e uma para o canal amarelo;

Que, com vistas a dar sustentação à aplicação do segundo método de valoração aduaneira, a fiscalização, em seu Relatório Fiscal, apresentou uma singela tabela contendo, de um lado, uma relação das 15 declarações registradas pela interessada e, de outro, uma relação de outras 15 declarações de importação que supostamente estariam relacionadas à importação de mercadorias idênticas àquelas importadas pela impugnante. Não houve apresentação de cópias das declarações de importação paradigmas, impossível aferir a veracidade das informações apostas pela fiscalização. Claro cerceamento do direito de defesa da impugnante;

Que, não foi realizado os necessários ajustes em virtude da diferença de nível comercial entre as operações realizadas e aquelas tidas como paradigmas (requisito do AVA);

Que, ao caso deveria ser aplicado o método do valor computado a partir do custo (artigo 6 do AVA);

Que, houve violação ao Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio (GATT);

Que, traz jurisprudência administrativa e judicial;

Requer, seja declarado nulo o auto de infração em razão dos motivos apresentados, alternativamente seja julgado improcedente.

Os julgadores de 1º piso discordaram de parte da argumentação da impugnante e afastaram a hipótese de que o caso estivesse sendo fundamentado na constatação

da ocorrência de fraude, sonegação ou conluio e no procedimento de arbitramento do preço das mercadorias. E concluíram que a determinação do valor, para fins de apuração da tributação, se baseou no Acordo de Valoração Aduaneira.

No mérito, os julgadores *a quo* decidiram cancelar o auto de infração por que:

1 - O contraditório do processo administrativo fiscal não se presta a servir ao contraditório do procedimento previsto no Acordo de Valoração Aduaneira:

O Acordo sobre a Implementação do Artigo VII, do Acordo Geral de Tarifas e Comércio 1994 (AVA/GATT) e a legislação dele decorrente estipulou, no ver deste Relator, momento diverso da lavratura do ato administrativo constitutivo do direito fazendário (auto de infração) para uma apuração dos fatos jurídicos e informações relacionadas à definição do método e do valor aduaneiro a ser utilizado na operação de importação.

Transformar o processo administrativo tributário decorrente da impugnação do auto de infração em procedimento com vistas a investigar o valor aduaneiro declarado no curso do despacho aduaneiro, contraria o disposto nas normas que regem, tanto a valoração aduaneira, quanto o próprio processo administrativo fiscal. O auto de infração representa a constituição de um direito creditório, não se prestando a ser instrumento de cientificação da recusa do método de valoração adotado no curso do despacho aduaneiro pelo importador. Realizada a investigação do valor aduaneiro, a formalização da rejeição do método declarado deve ser realizada por instrumento próprio, diverso do auto de infração.

2 - o procedimento da fiscalização para determinar o valor das mercadorias não seguiu o rito previsto no Acordo de Valoração Aduaneira.

Ainda que pudesse ser superada a mácula acima identificada, é necessário que se esclareça também que o método adotado pela autoridade fiscal (2º método) carece de provas de que as mercadorias consideradas idênticas tenham sido objeto de valoração aduaneira anterior, visto que aquelas podem, eventualmente, estar com seus preços superfaturados ou subfaturados.

(o critério de seleção das importações para o 2º método não está previsto na legislação e contraria o AVA, pois a fiscalização trabalhou com "importações que não se sabe se estariam valoradas pelo "valor de transação" e ratificadas pela autoridade aduaneira, estando o valor das mercadorias idênticas lastreado, substancialmente, no fato de tais mercadorias possuírem valores superiores aos declarados."

O Acórdão n. 07-35.928 proferido em 05/11/2014 pela respeitável 1ª turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis ficou assim ementado:

Acórdão 37-35.928 - 1ª Turma da DRJ/FNS
Sessão d» 5 de novembro de 2014
Processo 10314.723154/2014-05
Interessado SHIRE FARMACÊUTICA BRASIL LTDA.
CNPJ/CPF 07.898.671/0001-60

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/09/2001

Autenticado digitalmente em 27/03/2016 por ELOY EROS DA SILVA NOGUEIRA, Assinado digitalmente em 29/03/2016 por ROSALDO TREVISAN, Assinado digitalmente em 05/04/2016 por ROBSON JOSE BAYERL, Assinado digitalmente em 27/03/2016 por ELOY EROS DA SILVA NOGUEIRA

Impresso em 05/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 02/11/2009, 26/04/2010, 10/01/2011, 22/02/2011, 14/03/2011, 13/05/2011, 30/05/2011, 20/06/2011, 27/07/2011, 28/07/2011, 16/12/2011, 09/01/2012, 12/04/2012, 30/05/2012

VALORAÇÃO ADUANEIRA. ACORDO. REGRAS.

A rejeição do valor de transação declarado pelo importador deve ser efetuada dentro dos limites contidos nas disposições do Acordo de Valoração Aduaneira e dos respectivos atos normativos. Adotado procedimento diverso do previsto na legislação de regência deve a autuação ser cancelada.

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Exonerado

Os julgadores de 1º piso recorreram de ofício. A contribuinte apresentou requerimento, com fundamento no art. 2º da Lei n. 9.784, de 1999, e na letra 'a' do inciso XXXIV e no inciso LV, ambos do art. 5º da CF/1999, por meio do qual repisou os argumentos de sua impugnação e rogou pela manutenção da decisão da DRJ.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira.

Preliminares

Foram atendidos os requisitos de admissibilidade do recurso de ofício, razão por que entendo se deve prosseguir na análise do contraditório.

A contribuinte tomou a iniciativa de apresentar a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais a sua manifestação de concordância com a decisão dos julgadores de 1º piso e das razões por que defende o cancelamento da exigência fiscal.

Como é do conhecimento dos Senhores Conselheiros, esposo a visão de que o contribuinte deveria ser convidado a apresentar recurso voluntário quando há recurso de ofício, ao invés de aguardar passivamente o julgamento desse recurso de ofício. A meu ver, não há interdição para o recurso voluntário nessa situação; e melhor, teria ele ocasião para expor todas as suas alegações, inclusive as não contempladas pelo recurso de ofício.

Além disso, a meu ver, a iniciativa da contribuinte encontra respaldo nos Princípios da ampla defesa e do contraditório.

Registro aqui esse meu entendimento, que se deveria considerar essa manifestação do contribuinte como requerimento adesivo ao recurso de ofício, com aproveitamento como recurso voluntário.

Entretanto, deixarei de consignar neste voto a apreciação das alegações feitas pela contribuinte nesta sua manifestação face a decisão deste Colegiado de dela não tomar conhecimento. Ficamos, assim, restritos, à apreciação do recurso de ofício.

Delimitação dos fatos apurados:

O objeto deste processo administrativo tem sua origem primeva no bojo de procedimento fiscal guiado pela IN RFB n. 228/2002. Este é um fato reconhecido pelos julgadores *a quo* e pela contribuinte:

Analisando-se as cópias dos termos lavrados pela fiscalização e anexados aos autos pela interessada (fls. 485 a 549), se observa que, de fato, os documentos solicitados e esclarecimentos requeridos não se coadunam com os aspectos inerentes ao procedimento de valoração aduaneira, mas sim com aqueles relacionados ao disciplinado pela Instrução Normativa SRF n° 228/02 (operações de mútuo, contratos, comprovantes de imposto de Renda e IOF, registros contábeis, registros bancários, planilhas com dados de declarações de importação/notas fiscais entrada/notas fiscais de saída, documentos instrutivos das declarações de importação, documentos relacionados a transferências de recursos, livros fiscais, destinação de materiais, etc).

Segundo as informações da autoridade lançadora, em outras operações de fiscalização foram encontradas irregularidades em importações feitas pela contribuinte. Entre elas, fraudes nas informações cambiais e dos preços das mercadorias. Essa situação concorreu para a fiscalização que deu origem ao auto de infração deste processo administrativo.

A autoridade lançadora revisou as Declarações de Importação da contribuinte no período de 2/11/2009 ao final de 2012. Para o auto de infração neste processo administrativo, estão sendo analisadas as DIs referente à importação de um mesmo produto (o medicamento ELAPRASE).

Constatou ela que:

1. são duas as fornecedoras do produto, e elas são vinculadas à contribuinte (uma delas é a sócia da contribuinte, com 99,99% do seu capital social);
2. a contribuinte declarou que a fornecedora doou, ao invés de vender, os produtos importados; e que se tratava de importações sem cobertura cambial;
3. a contribuinte informou nas DI's que havia vinculação entre ela e seus fornecedores, mas que isso não influenciou no preço; e que adotou o 1° método do AVA (valor de transação), e que não houve ajustes no preço declarado;
4. os preços unitários declarados pela contribuinte à Receita Federal eram muito inferiores (+ de 1.000 vezes) quando comparados às outras importações, no mesmo período, para o mesmo produto, com origem no mesmo país e com destino ao Brasil, segundo levantamento na base de dados do Sistema SISCOMEX. A autoridade fiscal reuniu as informações

de 277 importações feitas no mesmo período para comparar e analisar os preços (ex.: a contribuinte importou esse medicamento por US\$ 1,42/unidade em 02/11/2009, enquanto seu concorrente importou o mesmo produto e mesma origem por US\$ 3.621,25/unidade em 05/11/2009)

5. Essa diferença de preço também se deu quando, para os mesmos dois fornecedores e o mesmo produto, se comparava o preço declarado pela contribuinte quando comparadas com as importações de seus concorrentes;
6. a contabilidade da contribuinte identifica lançamentos em "contas a pagar intercompany" em favor dos fornecedores estrangeiros, para o período dessas importações, de valores muito superiores aos declarados em suas importações.

A autoridade lançadora concluiu que:

- a vinculação entre a contribuinte e seus fornecedores influenciou no preço;
- o 1º método de valoração aduaneira (valor efetivamente pago ou a pagar), usado pela contribuinte, não seria aplicável às importações, por que (i) a contribuinte declarara que se tratava de operações sem cobertura cambial, (ii) entretanto, a vinculação realmente influenciou no preço, ao contrário do que informara a contribuinte, e ela não realizou os ajustes nesse valor.
- a informação de se tratar de importações sem cobertura cambial, deveria significar que não houve ou haveria pagamento ao exterior por elas, mas isso não se confirmou pois, quando analisada a contabilidade da contribuinte, os registros indicam que a contribuinte mantinha pendências e dívidas, com relação às fornecedoras, de significativos valores, ou mesmo de remessas de valores a esses fornecedores, supostamente por outras razões; ou seja, ao ver da autoridade fiscal, as importações implicaram em outras formas de pagamentos entre a contribuinte e suas fornecedoras, considerando a condição de que elas pertencem ao mesmo grupo econômico empresarial.
- a contribuinte prestou falsa declaração à Receita Federal ("Essa declaração falsa se trata de evidente artifício para diminuir a base de cálculo dos tributos incidentes sobre o comércio exterior.", fls. 81)
- o produto importado teve seu preço deliberadamente alterado para menor pela contribuinte, ou seja, não foi um erro ou acidente; e que isso implicou que o tributo incidente na importação foi pago a menor do que o devido;
- que para se determinar essa diferença seria necessário **arbitrar** o valor, e que o método de obtenção desse arbitramento seria através do 2º método do AVA (método do valor de transação de mercadorias idênticas), uma vez que o 1º método do AVA (do valor de transação da própria mercadoria) estava afastado ao caso; a autoridade fiscal fundamentou esse entendimento e procedimento no art. 88, caput e parágrafo único da MP n. 2.158-35, de 2001, no art. 169 do Decreto-lei n. 37, de 1966, e no ADI SRF n. 17/2004.

arbitramento de preço e multa de 100% sobre a diferença entre o preço declarado e o preço arbitrado, ainda que a conduta da empresa fiscalizada (destacada no parágrafo anterior) não seja classificada como fraude, sonegação ou conluio (Medida Provisória no 2.15835, de 2001, art. 88, parágrafo único, ADI SRF 17/2004, Decreto-Lei 37/66, art 169) .

Devendo, portanto, a fiscalização arbitrar o valor de transação com base no preço de exportação, para o Brasil, de mercadoria idêntica, foram feitos os levantamentos detalhados no item 3.4 deste relatório fiscal, quais sejam:

- extração, da base de dados da Receita Federal, das importações de ELAPRASE (mercadoria idêntica) em que o importador não fosse pessoa vinculada ao exportador;
- seleção, para cada DI da SHIRE FARMACÊUTICA, das DI de importadores não vinculados registradas aproximadamente ao mesmo tempo;
- seleção, para cada DI da SHIRE FARMACÊUTICA, a partir da lista de DI possíveis de utilização para base do arbitramento, aquela DI em que o valor unitário praticado tenha sido o menor, dando preferência para aquelas em que a quantidade importada pelo importador não vinculado tenha sido superior à quantidade importada pela SHIRE FARMACÊUTICA naquela DI específica.

Seguindo as determinações do § 2º, art. 1º do AVA-GATT 1994, a empresa tem ciência dos motivos que justificaram a não aceitação do valor de transação com a ciência do presente Auto de Infração, podendo contestar os fatos expostos no prazo legal previsto para a impugnação.

(GRIFOS ACRESCIDOS)

- a soma dos valores declarados pela contribuinte nessas importações foi de R\$ 446.569,92, mas o valor arbitrado pela autoridade fiscal foi de R\$ 15.034.276,57, significando uma diferença de R\$ 14.587.706,65.
- além da diferenças de tributos a ser exigida, ao caso incidiriam: a multa de ofício e juros de mora sobre essa diferença de tributos não pagos; multa de 1º sobre o valor aduaneiro pelas informações incorretas prestadas nas importações; multa de 100% sobre a diferença entre o valor declarado e o valor arbitrado.
- o auto de infração traz a motivação e parecer para a não aceitação dos valores declarados, para a rejeição do 1º método de determinação do valor aduaneiros das importações, e que a contribuinte poderia contestar essas decisões e o auto de infração no prazo da impugnação.

Analizando os argumentos e as conclusões dos Julgadores a quo:

Sobre o entendimento equivocado dos julgadores de 1º piso de que não houve arbitramento, mas, sim, simples aplicação do procedimento de valoração aduaneira:

Os julgadores de 1º piso entenderam que a autoridade fiscal não arbitrou o preço para fins de tributação - que o uso do vocábulo "arbitramento" pela contribuinte foi no

sentido de "valoração aduaneira" - , mas que ela teria aplicado diretamente o 2º método de valoração aduaneira.

Parece-me que eles se equivocaram, pois o texto do auto de infração informa que a autoridade fiscal arbitrou o preço e que, para isso, afastou o 1º para adotar procedimentos que corresponderiam ao 2º método do AVA. Vejamos alguns trechos, dentre vários, que conduzem a essa conclusão:

É incontestável o afastamento do primeiro método de valoração. **A legislação sobre valoração até aqui exposta determina o arbitramento de preço** e multa de 100% sobre a diferença entre o preço declarado e o preço arbitrado (...)
Devendo, portanto, a fiscalização arbitrar o valor de transação com base no preço de exportação, para o Brasil, de mercadoria idêntica, (....)

Nesse caso, não se está aplicando diretamente o procedimento de valoração aduaneira, mas, de fato e de direito, está se arbitrando o preço das mercadorias, e, para orientar o arbitramento, a autoridade fiscal adotou procedimento consoante o 2º método de valoração aduaneira.

Portanto, a meu ver, não procede o pressuposto de que estamos decidindo um contraditório balizados pelas normas de valoração aduaneira. Estamos, sim, decidindo um contraditório que trata de arbitramento que aplicou procedimento de verificação dos valores para mercadorias idênticas àquela impugnada pela autoridade fiscal na revisão das declarações de importação.

Sobre o entendimento equivocado dos julgadores de 1º piso de que a autoridade fiscal teria concluído que não houve fraude, sonegação e conluio:

Os julgadores *a quo* entenderam que "a própria fiscalização, em seu relatório fiscal expressamente indica que o caso dos autos não se enquadra nas hipóteses de fraude, sonegação ou conluio". Nesse aspecto, *data vênia*, creio que essa interpretação do auto de infração está equivocada. Vejamos o trecho do auto de infração de onde eles retiraram tal interpretação:

É incontestável o afastamento do primeiro método de valoração. A legislação sobre valoração até aqui exposta determina o arbitramento de preço e multa de 100% sobre a diferença entre o preço declarado e o preço arbitrado, ainda que a conduta da empresa fiscalizada (destacada no parágrafo anterior) não seja classificada como fraude, sonegação ou conluio (Medida Provisória no 2.15835, de 2001, art. 88, parágrafo único, ADI SRF 17/2004, Decreto-Lei 37/66, art 169) . (OS GRIFOS FORAM ACRESCIDOS PELOS JULGADORES)

Ocorre que essa interpretação dos julgadores não se sustenta, pois: 1º) ao longo da descrição dos fatos no auto de infração a autoridade fiscal demonstra que a contribuinte deliberadamente prestou informações falsas em sucessivas importações, ou seja, que ela fraudou o fisco intencionalmente recolhendo tributos a menor que o devido e burlando a legislação aduaneira. Portanto seria uma inconsistência que, depois do que traz em seu relatório, concluisse que a contribuinte não praticou fraude.

E por segundo (2º), a interpretação dos julgadores de 1º piso não se sustenta por que, a meu ver, ela pinça um trecho de um parágrafo e atribui a ele um sentido que não corresponde à mensagem da autoridade fiscal ao longo de seu relatório. Essa interpretação não se sustenta por que deixa de observar o conjunto do argumento da autoridade fiscal, considerando parágrafos anteriores e a totalidade do parágrafo indicado, uma vez que eles estão interligados e se referem à uma mesma enunciação e raciocínio. **Vejamos o argumento da autoridade fiscal**, considerando o seu raciocínio ao longo dos parágrafos que tratam do mesmo tópico (quando justifica o afastamento do 1º método e a necessidade do arbitramento):

Não aplicação do primeiro Método: (p. 49-51)

(....)

Ainda, a Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, em seu artigo 88, afasta a aplicação do primeiro método do Acordo de Valoração Aduaneira quando houver fraude, sonegação ou conluio na importação. Nestes casos, a base de cálculo do imposto de importação será determinada mediante arbitramento:

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

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

II - preço no mercado internacional, apurado:

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

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

c) mediante laudo expedido por entidade ou técnico especializado.

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

Já o Ato Declaratório Interpretativo 17/2004 dispõe que não é necessária a comprovação da existência de fraude, sonegação ou conluio para a aplicação da multa de cem por cento: (...)

Frisa-se que o Decreto n 4.543 é o antigo Regulamento Aduaneiro, revogado pelo atual (Decreto 6.759/2009), e que o inciso I do art. 633 apenas traz a informação que está contida no art. 88, parágrafo único, da Medida Provisória nº 2.158-35.

No que tange as penalidades aplicáveis, o Decreto-Lei 37/66 dispõe no mesmo sentido:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 27/03/2016 por ELOY EROS DA SILVA NOGUEIRA, Assinado digitalmente em 29/

03/2016 por ROSALDO TREVISAN, Assinado digitalmente em 05/04/2016 por ROBSON JOSE BAYERL, Assinado d

igitalmente em 27/03/2016 por ELOY EROS DA SILVA NOGUEIRA

Impresso em 05/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Art.169 - Constituem infrações administrativas ao controle das importações-. (Redação dada pela Lei nº 6.562, de 1978)

II - subfaturar ou superfaturar o preço ou valor da mercadoria-. (Redação dada pela Lei nº 6.562, de 1978)

Pena: multa de 100% (cem por cento) da diferença.

(...)

[mais à frente, para justificar o procedimento a ser adotado, informa a autoridade fiscal (p. 80 e 81)]

Ante o exposto, não resta dúvidas quanto à vinculação entre a SHIRE FARMACÊUTICA e os exportadores estrangeiros das DI aqui autuadas.

Agora, cabe ressaltar que, ainda que, na grande maioria das DI aqui autuadas a SHIRE FARMACÊUTICA tenha corretamente informado sua vinculação com o exportador(a única exceção é a DI 10/0673404-1, em que a SHIRE FARMACÊUTICA declarou não haver vinculação entre ela e o exportador), ela declarou falsamente que essa vinculação não teria afetado o preço praticado.

Se retermos o exposto no item 3.4 deste relatório fiscal, ficará óbvio que a vinculação afetou substancialmente o valor declarado nas importações aqui autuadas, já que esse valor chega a ser mais de 1.000 vezes menor do que o valor declarado para o mesmo ELAPRASE quando o importador não é vinculado ao exportador.

O fato de a SHIRE FARMACÊUTICA declarar que a vinculação ao exportador não influenciou o valor do ELAPRASE é ainda mais grave se considerarmos que, justamente pela vinculação existente entre o exportador e a SHIRE FARMACÊUTICA, a SHIRE FARMACÊUTICA não pode alegar desconhecer o preço praticado entre esses exportadores e outros importadores brasileiros. Essa declaração falsa se trata de evidente artifício para diminuir a base de cálculo dos tributos incidentes sobre o comércio exterior.

É incontestável o afastamento do primeiro método de valoração. A legislação sobre valoração até aqui exposta determina o arbitramento de preço e multa de 100% sobre a diferença entre o preço declarado e o preço arbitrado, ainda que a conduta da empresa fiscalizada (destacada no parágrafo anterior) não seja classificada como fraude, sonegação ou conluio (Medida Provisória no 2.15835, de 2001, art. 88, parágrafo único, ADI SRF 17/2004, Decreto-Lei 37/66, art 169) .

Devendo, portanto, a fiscalização arbitrar o valor de transação com base no preço de exportação, para o Brasil, de mercadoria idêntica, foram feitos os levantamentos detalhados no item 3.4 deste relatório fiscal, quais sejam:

Após apontar que a conduta da contribuinte foi um artifício para reduzir tributos, seria incongruente a autoridade fiscal dizer que a contribuinte não fraudou e não sonegou. O texto sublinhado pelos julgadores de 1º piso para sua conclusão, na verdade, a meu ver, pretende informar o que o ADI SRF 17/2004 explica, qual seja, que mesmo que a conduta da empresa não fosse de fraude, sonegação ou conluio, seria aplicável a multa de 100% sobre o subfaturamento ou de 100% sobre a diferença entre o preço declarado e o preço arbitrado. Mas a autoridade fiscal não está declarando que não houve fraude e sonegação, ao contrário, ela está

exatamente dizendo que foi isso que concluiu - que houve fraude e sonegação -, e que a multa de 100% sobre a diferença do preço deve ser exigida.

Portanto, a meu ver, não procede o pressuposto de que estamos decidindo um contraditório em que não há imputação de fraude e sonegação.

Sobre as motivações dos julgadores de 1º piso para sua decisão de cancelar o crédito tributário exigido: 1ª motivação no desrespeito ao rito do Acordo de Valoração Aduaneira.

Os Julgadores de 1º piso decidiram pelo cancelamento do crédito tributário exigido tendo como motivo que o auto de infração foi maculado. Em sua visão, a autoridade fiscal contrariou as normas que regem a valoração aduaneira e contrariou também as normas que regem o processo administrativo fiscal. *In verbis*:

Analisando-se as cópias dos termos lavrados pela fiscalização e anexados aos autos pela interessada (fls. 485 a 549), se observa que, de fato, os documentos solicitados e esclarecimentos requeridos não se coadunam com os aspectos inerentes ao procedimento de valoração aduaneira, mas sim com aqueles relacionados ao disciplinado pela Instrução Normativa SRF nº 228/02 (operações de mútuo, contratos, comprovantes de imposto de Renda e IOF, registros contábeis, registros bancários, planilhas com dados de declarações de importação/notas fiscais entrada/notas fiscais de saída, documentos instrutivos das declarações de importação, documentos relacionados a transferências de recursos, livros fiscais, destinação de materiais, etc).

Não há registro nos autos de que a autoridade fiscal tenha cientificado a interessada da recusa da aplicação do método de valor declarado, nem os motivos que conduziram à tal recusa. Também não há qualquer documento nos autos que prove que a interessada tenha sido intimada a apresentar esclarecimentos e não tenha atendido a tal intimação, ou que tal intimação tenha sido respondida de maneira insatisfatória. O que se observa, dos documentos juntados aos autos é que no curso de fiscalização disciplinada pela Instrução Normativa SRF nº 228/02, a autoridade fiscal, constatou, com base em importações de mercadorias tidas por idênticas o desnivelamento de preços em relação ao praticado pela interessada nas operações em apreço.

Tal constatação deveria, nos termos da legislação anteriormente citada, ter sustentado a formalização da recusa de aceitação do método de valoração aduaneira utilizado pela interessada. Contudo, a fiscalização, entendeu ser prescindível tal formalização em momento anterior à autuação, como se depreende do "Relatório Fiscal" à folhas 81:

Seguindo as determinações do § 2º, art. 1º do AVA-GATT1994, a empresa tem ciência dos motivos que justificaram a não aceitação do valor de transação com a ciência do presente Auto de Infração, podendo contestar os fatos expostos no prazo legal previsto para a impugnação.

...(Grifos acrescidos)

O Acordo sobre a Implementação do Artigo VII, do Acordo Geral de Tarifas e Comércio 1994 (AVA/GATT) e a legislação dele decorrente estipulou, no ver deste

Relator, momento diverso da lavratura do ato administrativo constitutivo do direito fazendário (auto de infração) para uma apuração dos fatos jurídicos e informações relacionadas à definição do método e do valor aduaneiro a ser utilizado na operação de importação.

Transformar o processo administrativo tributário decorrente da impugnação do auto de infração em procedimento com vistas a investigar o valor aduaneiro declarado no curso do despacho aduaneiro, contraria o disposto nas normas que regem, tanto a valoração aduaneira, quanto o próprio processo administrativo fiscal. O auto de infração representa a constituição de um direito creditório, não se prestando a ser instrumento de cientificação da recusa do método de valoração adotado no curso do despacho aduaneiro pelo importador. Realizada a investigação do valor aduaneiro, a formalização da rejeição do método declarado deve ser realizada por instrumento próprio, diverso do auto de infração.

Passo a apreciar a hipótese de que estamos a decidir um caso de aplicação direta do procedimento de valoração aduaneira - como crêem os julgadores de 1º piso -, hipótese, essa, que anteriormente, neste voto, deixei consignado não corresponder ao caso, pois aqui estamos diante de um contraditório com outro fundamento - o de apuração de fraude e sonegação com a demanda de arbitramento para se apurar o valor devido de tributos.

Mas face os pressupostos assumidos pelo recurso de ofício, faz-se necessário apreciarmos esses pressupostos. Por isso, inicio pela hipotética situação de se tratar de um auto de infração em que a autoridade fiscal deu ciência à contribuinte que rejeitou o 1º método e estaria abrindo oportunidade para se discutir simultaneamente a valoração aduaneira e a exigência fiscal.

Como vimos, os julgadores de 1º piso apontam que a discussão da valoração deve ser distinta da do auto de infração, e que essa combinação é causa de invalidação do auto de infração.

Concessa máxima vênia, em meu entendimento, não há óbices para que a valoração aduaneira seja discutida no contraditório da exigência fiscal. A consulta à base de informações dos processos apreciados por este Tribunal Administrativo permite verificarmos a existência de vários casos em que isso se deu, sem que se isso implicasse a invalidação da exigência fiscal por que se deveria ter concluído a valoração aduaneira para, somente após a superação desse contraditório de valoração, se iniciasse ao da exigência do crédito tributário. Não há essa imposição em nosso ordenamento jurídico.

Ainda, também não há previsão na lei para invalidar o auto de infração por que com ele também foi comunicada a rejeição do método declarado pelo importador.

A meu sentir não há, neste caso, qualquer um dos elementos que justificariam a nulidade ou a invalidação da apuração e da exigências fiscais. Resumidamente explico. O auto de infração e a obrigação tributária por ele determinada foram resultantes da ação (i) de agente público competente no exercício de suas atribuições, (ii) há motivação, (iii) o procedimento de lavratura seguido foi o estabelecido na lei, e (iv) a contribuinte dele teve conhecimento e oportunidade para contraditá-lo. Ademais, podemos ver que a contribuinte demonstrou pleno conhecimento das causas, dos fatos apurados, da motivação e do que lhe foi imputado, e que conseguiu expor as razões por que defende a invalidade desse ato administrativo. Ou seja, ela exerceu o seu direito ao contraditório e à ampla defesa.

Adoto a perspectiva de que a valoração aduaneira cumpre um papel instrumental no auto de infração. Ela não lhe é essencial, mas um meio de se apurar o tributo devido. Eventuais erros nessa apuração, não podem afastar os fatos que ensejaram essa busca de determinar o valor devido do tributo.

Portanto, concluo que não é razão para a invalidação do crédito tributário exigido que o contraditório dessa exigência também discuta a valoração aduaneira que calcula o valor devido.

Consta dos autos, juntado por iniciativa da contribuinte e de conhecimento dos julgadores de 1º piso, a decisão n. 302-34.490 proferida pela 2ª Câmara do 3º Conselho de Contribuintes em 05/12/2000 que trata de situação similar. Ali, a autoridade fiscal também comunicara o afastamento do 1º método no auto de infração. A contribuinte aponta essa decisão de 2000 para argumentar pelo cancelamento do auto de infração.

Mas ao contrário do que sugere a contribuinte, naquela decisão o Conselho de Contribuinte decidiu anular o processo administrativo a partir do auto de infração, inclusive, a fim de serem adotados os procedimentos cabíveis e necessários para a correta apuração do valor de transação da mercadoria. Ou seja, o colegiado entendeu pela possibilidade da autoridade fiscal concluir a determinação do valor aduaneiro, para, em seguida, prosseguir no procedimento de exigência fiscal. Essa posição foi mantida pelo CSRF (Acórdão n. 302-120.111, de 20/02/2006) ao apreciar o recurso especial ingressado pela D. Procuradoria da Fazenda Nacional.

Da 2ª motivação dos julgadores a quo para cancelar o crédito tributário: o uso de importações paradigmas que não foram comprovadamente submetidas ao procedimento de valoração aduaneira estrito senso.

Esclareço que continuo a análise dos argumentos do colegiado a quo, sob a perspectiva do contraditório se referir a simples valoração aduaneira, hipótese que contendo, por enxergar que o núcleo da atuação fiscal ser a constatação de fraude e sonegação e a determinação legal de determinar o valor por arbitramento. Pois bem, prossigamos.

Os Julgadores de 1º piso, como razão adicional para justificar a sua decisão de cancelar o crédito tributário exigido, entendem que o 2º método de valoração aduaneira exige que se prove que as mercadorias consideradas idênticas tenham sido objeto de valoração aduaneira anterior.

Ainda que pudesse ser superada a mácula acima identificada, é necessário que se esclareça também que o método adotado pela autoridade fiscal (2º método) carece de provas de que as mercadorias consideradas idênticas tenham sido objeto de valoração aduaneira anterior, visto que aquelas podem, eventualmente, estar com seus preços superfaturados ou subfaturados. Neste sentido, o § 3º do artigo 26 da IN SRF nº 327/03 assim dispõe:

Art. 26. Para a declaração do valor aduaneiro segundo os métodos previstos nos artigos 2 e 3 do Acordo de Valoração Aduaneira, o importador poderá solicitar informações à unidade aduaneira de sua jurisdição, desde que seja comprovado o embarque da mercadoria no exterior com destino ao País.

§ 1- A solicitação de que trata este artigo deverá ser feita previamente à data do registro da DI, mediante a utilização do modelo de formulário que consta do Anexo I a esta Instrução Normativa.

§ 2- O valor aduaneiro declarado, mediante a utilização de informações fornecidas pela autoridade aduaneira, não ficará dispensado do controle de que trata esta Instrução Normativa.

§ 3º A apuração do valor aduaneiro, de acordo com os métodos previstos nos artigos 2 e 3 do Acordo de Valoração Aduaneira, será realizada com base em valor de transação de mercadoria idêntica ou similar ratificado pela autoridade aduaneira.

(Grifos acrescidos)

De modo semelhante está estabelecido na Nota ao Artigo 2, parágrafo 4, do Anexo 1 (NOTAS INTERPRETATIVAS), do Acordo sobre a Implementação do Artigo VII, do Acordo Geral de Tarifas e Comércio 1994 (AVA/GATT):

4. Para os fins do Artigo 2, entende-se por valor de transação de mercadorias importadas idênticas, um valor aduaneiro ajustado conforme as determinações dos parágrafos 1 (b) e 2 desse Artigo, e que já tenha sido aceito com base no Artigo 1.

A autoridade fiscal à folhas 40 informa, em relação às declarações de importação utilizadas como referência:

Analizando os dados da tabela acima, verificamos que o valor utilizado pela SHIRE FARMACÊUTICA é sempre muito inferior ao declarado nas importações efetuadas por outras empresas brasileiras sem vínculo com o exportador.

...(Grifos acrescidos)

À folhas 41, a fiscalização prossegue:

Considerando-se a grande discrepância dos valores declarados pela SHIRE FARMACÊUTICA em relação ao das outras empresas, foi estipulado, para cada DI registrada pela empresa fiscalizada, o menor valor para o produto importado (considerando as importações efetuadas por outras empresas brasileiras) em um período de até 90 dias depois da importação realizada pela fiscalizada, conforme determina o artigo 5º do A VA-GATT 1994.[...]

...(Grifos acrescidos)

Como se observa, o critério utilizado não foi aquele previsto no Acordo de Valoração Aduaneira: importações que não se sabe se estariam valoradas pelo "valor de transação" e ratificadas pela autoridade aduaneira, estando o valor das mercadorias idênticas lastreado, substancialmente, no fato de tais mercadorias possuírem valores superiores aos declarados. Trata-se de critério não previsto na legislação de regência e contraria o Acordo de Valoração Aduaneira.

Assim, levando em consideração os fatos jurídicos e os elementos de prova constantes do processo, conclui-se que a autoridade autuante não demonstrou que as mercadorias consideradas paradigmas para a aplicação do segundo método de valoração aduaneira tenham sido objeto de procedimento de valoração, de maneira a serem consideradas aptas para o procedimento em análise.

Como se vê, os julgadores de 1º piso propõem que somente podem servir como "mercadoria idêntica" (a) aquela tratada pelo 1º método, (b) que tenha sido submetida à valoração aduaneira estrito senso e (c) e cujo valor tenha sido ratificado e aceito pela autoridade aduaneira.

Os julgadores de 1º piso propõe que a norma, ao usar a expressão *valor aceito ou ratificado pela autoridade aduaneira*, quer significar *ter sido submetido à valoração aduaneira estrito senso, e após essa análise se ter chegado à conclusão que o valor estava correto*.

Respeitosamente, essa leitura não corresponde ao texto. É uma extrapolação que não tem sustentação no texto normativo. Não encontro em qualquer parte do texto do acordo ou das notas explicativas, ou mesmo da legislação nacional que trata da matéria, a proposta de interpretação dos julgadores de 1º piso. A meu ver, o texto define que, para ser mercadoria idêntica, ela deve ter sido submetida ao despacho aduaneiro com declaração do 1º método, e que, nesse despacho e nessa declaração, o valor aduaneiro foi aceito como válido, foi ratificado. Mas isso não implica que ele tenha sido submetido a um processo estrito senso de valoração aduaneira. Caso fosse esse o verdadeiro significado da norma, tendo em vista ser ela estreitamente detalhista nas definições, descrições e exemplificações, estou certo que as Notas Explicativas cuidariam de afastar imprecisões e ambigüidades.

No caso tratado aqui, contrariando a visão do colegiado que recorre de ofício, entendo que não há necessidade de que as mercadorias tenham sido submetidas a valoração aduaneira estrito senso para que possam ser consideradas idênticas.

Além disso, ousou contraditar essa razão dos julgadores também por que ela não foi alegada pela impugnante, ou seja, ela não compõe a defesa da contribuinte.

De qualquer forma, como explicado antes, o contraditório não discute a simples valoração aduaneira, mas a imputação de fraude e sonegação, que levou à necessidade de arbitramento do preço para fins de determinar o valor do tributo devido e não pago. O arbitramento se pautou por procedimento que trabalha com mercadorias idênticas.

Não sendo o procedimento de valoração aduaneira, mas, sim, o procedimento de arbitramento que se está discutindo, a meu ver caem por terra os argumentos e razões que invocam as regras específicas da valoração aduaneira para atacar o ato fiscal.

A autoridade fiscal trabalhou com mercadorias idênticas para analisar os preços e encontrar o que seria o arbitrado como conclusão final. E esse critério é justamente o definido pelo inciso I do artigo 88 da MP 2.158-35, de 2001. Portanto, considerando a legislação que disciplina o procedimento de arbitramento, não há reparos a fazer nas providências da autoridade fiscal.

Ademais, faço notar que a contribuinte não contesta os fatos constatados, os imputados e as conclusões fiscais. Por exemplo, a influência da vinculação entre contribuinte e seus sócios e fornecedores exclusivo sobre o preço; ou a discrepância ou diferença entre o preço por ela declarado ser mais de 1.000 vezes inferior ao declarado por seus concorrentes, inclusive quando comprados junto aos seus sócios e fornecedores; que os registros contábeis de pendências nas contas de receitas intercompany se referem, de fato, às aquisições das mercadorias importadas, e que isso demonstraria a natureza mercantil das importações, etc. Sobre cada uma dessas afirmações, a contribuinte não opôs contra razão específica.

Com essas considerações, proponho a este colegiado seja dado provimento ao recurso de ofício, para restaurar o crédito tributário exigido.

Proponho a este colegiado, ainda, seja considerado procedente o arbitramento, a autuação e as exigências objeto desse processo administrativo fiscal.

Eloy Eros da Silva Nogueira - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Rosaldo Trevisan, redator designado,

Com a devida vênia, venho a divergir do relator na compreensão do que, de fato, ocorreu no julgamento de piso. Não entendo, como o relator, que a DRJ tenha apreciado o tema constante da autuação com entendimento equivocado, que deveria ser revisto por este colegiado administrativo de segunda instância. Entendo que a DRJ, em verdade, equivocadamente apreciou tema diverso do constante na autuação.

A diferença parece sensível, mas tem consequências bem peculiares no processo administrativo. Se o julgador do CARF discorda dos argumentos do julgador de piso, deve rever a decisão da DRJ, como instância recursal, tal qual fez o relator, que se manteve fiel à premissa adotada no voto. Distinta, contudo, é a consequência do chamado "erro de julgamento", quando o tribunal administrativo de piso acaba por apreciar matéria que, de fato, não guarda relação com a autuação que deveria julgar. É o que, grosso modo, se poderia classificar como uma decisão *citra petita*.

No presente processo, o Relatório Fiscal que acompanha a autuação, após tecer comentários sobre a infração detectada (fl. 26 a 28)¹, sobre a fiscalização aduaneira, em geral (fls. 28 a 31), e no caso concreto (fls. 31 a 43), passa a tratar, também de forma geral, da base de cálculo dos tributos incidentes sobre importações, mencionando os seis métodos de valoração aduaneira previstos no AVA-GATT (fls. 43 a 61). E, só na fl. 61, inicia o tópico que denomina de "aplicação do AVA a este caso específico", descartando a aplicação do primeiro método, seja pela inexistência de cobertura cambial, ou ainda pela vinculação entre as partes, como explicitado às fls. 76/77:

"Como já foi aqui explanado, o fato de a SHIRE FARMACÊUTICA ter registrado as importações ora autuadas sem cobertura cambial indica que não houve e nem haverá pagamento ao exterior por esses produtos, o que já é suficiente para o afastamento do primeiro método de valoração.

Além disso, a SHIRE FARMACÊUTICA (importadora) está vinculada aos exportadores estrangeiros das DI em questão que, conforme se pode ver nas telas printadas (sic) acima, são sempre ou a SHIRE HUMAN GENETIC THERAPIES C/O ou a SHIRE HGT C/O EMINENT SERVICE CORPORATION, ambos situados no mesmo endereço (New Technology Way, 007295, MD 21703, Frederick-USA).

A SHIRE HUMAN GENETIC THERAPIES INCORPORATED é sócia majoritária da SHIRE FARMACÊUTICA, com participação de 99,99% nela, conforme se pode ver na tela abaixo, printada (sic) do cadastro CNPJ da SHIRE FARMACÊUTICA: (...)" (grifo nosso)

Em uma fiscalização aduaneira, diante do afastamento do primeiro método, cabe verificar se o caso concreto reúne características que o amoldam a uma mera questão de valoração aduaneira, tratada plenamente no AVA-GATT, ou a hipótese tratada especificamente na legislação nacional, mais precisamente no art. 88 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 (que prevê arbitramento do preço da mercadoria). A sequência do tópico intitulado "aplicação do AVA a este caso específico", a nosso ver, reflete que a opção foi pelo arbitramento (fl. 81):

"O fato de a SHIRE FARMACÊUTICA declarar que a vinculação ao exportador não influenciou o valor do ELAPRASE é ainda mais grave se considerarmos que, justamente pela vinculação existente entre o exportador e a SHIRE FARMACÊUTICA, a SHIRE FARMACÊUTICA não pode alegar desconhecer o preço praticado entre esses exportadores e outros importadores brasileiros. Essa declaração falsa se trata de evidente artifício para diminuir a base de cálculo dos tributos incidentes sobre o comércio exterior.

É incontestável o afastamento do primeiro método de valoração. A legislação sobre valoração até aqui exposta determina o arbitramento de preço e multa de 100% sobre a diferença entre o preço declarado e o preço arbitrado, ainda que a conduta da empresa fiscalizada (destacada no parágrafo anterior) não seja classificada como fraude, sonegação ou conluio (Medida Provisória no 2.158-35, de 2001, art. 88, parágrafo único, ADI SRF 17/2004, Decreto-Lei 37/66, art 169).

Devendo, portanto, a fiscalização arbitrar o valor de transação com base no preço de exportação, para o Brasil, de mercadoria idêntica, foram feitos os levantamentos detalhados no item 3.4 deste relatório fiscal, (...). (grifo nosso)

E aplica ainda o autuante a multa de 100% sobre a diferença "entre o valor praticado e o valor arbitrado" (fl. 83), transcrevendo dispositivos do Regulamento Aduaneiro (arts. 86 e 703), do art. 88 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, e do art. 169, II do Decreto-Lei nº 37/1966, que trata de subfaturamento.

Não se pode aqui cerrar os olhos à inadequação terminológica empregada na autuação (que confunde "valor aduaneiro" com "preço da mercadoria"), e à aparente incompatibilidade entre as conclusões do relatório (fls. 87/88), que parecem destoar de seu teor, aqui narrado, se lidas de forma isolada e descontextualizada.

A leitura direta das conclusões do relatório fiscal, sem a compreensão de seu integral teor, por certo levaria a um equívoco na compreensão da matéria que se está a discutir. Isso porque o autuante foi infeliz ao sintetizar seus argumentos, da mesma forma em que foi pouco técnico no emprego da terminologia aduaneira. Isso resta claro nas tabelas de fls. 28, 41 e 42.

Veja-se, a título exemplificativo, a tabela de fls. 28:

DIA DO REGISTRO	NÚMERO DA DI	VALOR ADUANEIRO DECLARADO (R\$)	VALOR ADUANEIRO CONFORME 2º MÉTODO DE VALORAÇÃO (R\$)
02 nov 2009	09/1512926-9	949,53	2.339.403,19
26 abr 2010	10/0673404-1	1.437,56	1.800.644,54
10 jan 2011	11/0046658-6	466,93	576.691,46
22 fev 2011	11/0339234-6	698,16	773.035,18
14 mar 2011	11/0454939-7	939,81	959.737,83
13 mai 2011	11/0874143-8	374,67	120.728,52
13 mai 2011	11/0874152-7	633,19	482.914,08
30 mai 2011	11/0982638-0	378,32	130.687,14
20 jun 2011	11/1129177-4	529,94	349.938,25
27 jul 2011	11/1395030-9	646,68	565.762,46
28 jul 2011	11/1403352-0	1.193,83	985.800,40
16 dez 2011	11/2388635-2	1.352,16	1.031.395,10
09 jan 2012	12/0052110-4	2.177,41	1.761.571,09
12 abr 2012	12/0669334-9	161.968,07	1.176.024,21
30 mai 2012	12/0984283-3	272.823,66	1.979.943,12
TOTAL		446.569,92	15.034.276,57
DIFERENÇA ENTRE O VALOR ADUANEIRO DECLARADO E O VALOR ADUANEIRO ARBITRADO (R\$)			14.587.706,65

Se olharmos ao final da tabela, chegaremos à conclusão de que foi "arbitrado o valor aduaneiro" (*sic*). Entretanto, se formos à coluna da esquerda, na tabela, parecerá que tal valor foi, em verdade, apurado pelo segundo método de valoração (adotado para "mercadorias idênticas"). O mesmo equívoco terminológico é reproduzido nas tabelas de fls. 41 e 42.

Estamos certos de que há um descompasso terminológico na autuação, e que tal descompasso, por certo, afetou a compreensão do julgador sobre a matéria que se estava efetivamente a apreciar, nos autos.

Fosse um simples auto de infração referente a valoração aduaneira, por má aplicação das disposições do AVA-GATT, com afastamento do primeiro método, incabível seria qualquer referência à multa prevista no parágrafo único art. 88 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001:

"Parágrafo único. Aplica-se a multa administrativa de cem por cento sobre a diferença entre o preço declarado e o preço efetivamente praticado na importação ou entre o preço declarado e o preço arbitrado, sem prejuízo da exigência dos impostos, da multa de ofício prevista no art. 44 da Lei nº9.430, de 1996, e dos acréscimos legais cabíveis." (grifo nosso)

Veja-se que a multa sequer trata de "valor aduaneiro", mas de "preço", mais especificamente da diferença entre "preço declarado" e "preço efetivamente praticado" ou entre "preço declarado" e "preço arbitrado". Para que reste "inequivocamente claro": não se arbitra "valor aduaneiro"; arbitra-se o "preço da mercadoria".

Isso nos remete à autuação, para verificar qual foi a linha adotada (fl. 8):

003 - DIFERENÇA APURADA ENTRE O PREÇO DECLARADO E O PREÇO EFETIVAMENTE PRATICADO OU O PREÇO DECLARADO E O PREÇO ARBITRADO

Aplicação da multa administrativa por ter sido constatada diferença entre o preço declarado e o preço conforme o segundo método de valoração aduaneira (preço de importação de mercadorias idênticas).

E, lendo a autuação, identificamos que o que se fez foi efetivamente um arbitramento, visto que não se tem elementos, na autuação, para determinar o "preço efetivamente praticado", no caso. E, ainda que o fisco faça menção ao ADI SRF nº 17/2004 (que tornaria secundária a demonstração de dolo), ele esclarece, como aqui já transcrito, que o importador prestou "declaração falsa", com "evidente artifício para diminuir a base de cálculo dos tributos incidentes sobre o comércio exterior" (fl. 81, em excerto já reproduzido neste voto).

Dáí o enquadramento da multa no parágrafo único art. 88 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, e a transcrição integral de tal artigo às fls. 83/84 do relatório fiscal, que aqui julgamos pertinente reproduzir:

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

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

II - preço no mercado internacional, apurado:

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

b) de acordo com o método previsto no Artigo 7 do Acordo para Implementação do Artigo VII do GATT/1994, aprovado pelo Decreto Legislativo nº30, de 15 de dezembro de 1994, e promulgado pelo Decreto nº1.355, de 30 de dezembro de 1994, observados os dados disponíveis e o princípio da razoabilidade; ou

c) mediante laudo expedido por entidade ou técnico especializado."

Nesse sentido, traga-se novamente a este voto excerto do relatório fiscal presente à fl. 81, que corrobora textualmente o que estamos a verificar:

***"Devendo, portanto, a fiscalização arbitrar o valor de transação com base no preço de exportação, para o Brasil, de mercadoria idêntica, foram feitos os levantamentos detalhados no item 3.4 deste relatório fiscal, (...)"**. (grifo nosso)*

Assim, o que fez o autuante foi arbitrar o preço da mercadoria, seguindo os ditames do art. 88, I da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, ainda que reconhecamos que a terminologia empregada seja tecnicamente deficiente.

E, na determinação do que seria "o preço de exportação, para o Brasil, de mercadoria idêntica", fundou-se nos pressupostos presentes no segundo método de valoração aduaneira, disciplinado no AVA-GATT, o que não quer dizer que esteja literalmente aplicando tal método de valoração aduaneira (aliás, mesmo a alínea "b" do inciso II do citado art. 88 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, que remete explicitamente ao AVA-GATT, acrescenta, ao final, a expressão "observados os dados disponíveis e o princípio da razoabilidade").

Delimitada a matéria a ser apreciada, vejamos de que forma o julgamento de piso dela se descolou.

Mas, antes, façamos uma pausa para ressaltar que a própria impugnação de fls. 235 a 316, apesar de discutir numerosos tópicos, bem compreende o arbitramento efetuado na autuação (fl. 258), na linha do que aqui expusemos, e dele se defende às fls. 258 a 267:

50. Conforme se verifica do item 4.1 (denominado "DO ENQUADRAMENTO LEGAL") do Relatório Fiscal anexo ao presente Auto de Infração, o arbitramento realizado pelas Autoridades Fiscais para fins da apuração do valor aduaneiro do medicamento importado pela Impugnante teria amparo no artigo 86, inciso I, do Regulamento Aduaneiro, e no *caput* do artigo 88 da MP nº 2.158/01 (que é justamente a base legal do mencionado artigo 86, inciso I, do Regulamento Aduaneiro).

O descolamento do julgamento da DRJ em relação à imputação fiscal deriva, certamente, da premissa adotada logo ao início do voto do relator (fl. 597), que contamina toda a argumentação posterior:

"Preliminarmente em razão dos argumentos ofertados na peça de defesa, cumprе esclarecer que a presente autuação não decorre dos procedimentos estabelecidos nos incisos I e II do artigo 88 da Medida provisória nº 2.158-35/01 (arbitramento do preço da mercadoria)." (grifo nosso)

Tal premissa não guarda relação lógica com tudo o que aqui expusemos. Aliás, vai exatamente em sentido oposto. E o voto do relator segue afirmando que a própria fiscalização "expressamente indica que o caso dos autos não se enquadra nas hipóteses de fraude, sonegação ou conluio", transcrevendo o seguinte excerto do relatório fiscal:

"É incontestável o afastamento do primeiro método de valoração. A legislação sobre valoração até aqui exposta determina o arbitramento de preço e multa de 100% sobre a diferença entre o preço declarado e o preço arbitrado, ainda que a conduta da empresa fiscalizada (destacada no parágrafo anterior) não seja classificada como fraude, sonegação ou conluio (Medida Provisória no 2.158- 35, de 2001, art. 88, parágrafo único, ADI SRF 17/2004, Decreto-Lei 37/66, art 169)." (grifos acrescidos pelo julgador de piso)

Confesso não vislumbrar em tal excerto o conteúdo que lhe deu o julgador de piso, mas, sim, somente que o arbitramento independe da classificação como fraude, sonegação ou conluio. Não leio no excerto que a fiscalização esteja expressamente indicando "que o caso dos autos não se enquadra nas hipóteses de fraude, sonegação ou conluio". Ainda mais depois de ter lido na íntegra o relatório fiscal, especialmente os excertos já transcritos neste voto.

E segue o julgador de piso afirmando (ainda à fl. 597):

"Embora a fiscalização, em alguns momentos, trate, equivocadamente, a aplicação do segundo método de valoração aduaneira como "arbitramento", fato é que não restou aplicado o procedimento de arbitramento previsto na legislação específica. Em outras palavras, o valor determinado na autuação foi estabelecido com base no Acordo de Valoração Aduaneira (AVA-GATT)." (grifo nosso)

Repita-se, assim, pela terceira e última vez, o que efetuou a fiscalização: o arbitramento com base no art. 88, I da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 (já transcrito neste voto), bem compreendido pela defesa e ignorado pelo julgador de piso (Relatório Fiscal, fl. 81):

"Devendo, portanto, a fiscalização arbitrar o valor de transação com base no preço de exportação, para o Brasil, de mercadoria idêntica, foram feitos os levantamentos detalhados no item 3.4 deste relatório fiscal, (...)" (grifo nosso)

Assim, a DRJ não apreciou efetivamente o contencioso presente neste processo, ocorrendo "erro de julgamento", que motivou nossa divergência em relação ao voto do relator, que dava provimento ao recurso de ofício para manutenção integral da autuação, sendo a divergência acompanhada por todos os demais membros do colegiado.

Nos casos em que se detecte que a instância de piso (DRJ) julgou equivocadamente tema distinto do constante na autuação ("erro de julgamento"), erro que se alastra por toda a compreensão dos tópicos a serem julgados, mister se faz nova apreciação da matéria naquele tribunal administrativo, sob pena de supressão de instância e cerceamento do direito de defesa.

A autuada tem o direito de ver apreciados seus argumentos de defesa, para que não seja surpreendida com eventual decisão deste colegiado que pareça analisar autuação distinta da que apreciou o julgador de piso.

Pelo exposto, voto pelo provimento ao recurso de ofício tão somente para anular a decisão de primeira instância, demandando que seja proferida nova decisão, apreciando efetivamente a imputação fiscal e o arbitramento efetuado com base no art. 88, I da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

Conselheiro Rosaldo Trevisan.

CÓPIA