



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002739/2002-83  
Recurso nº : 138.634 - *EX OFFICIO* e *VOLUNTÁRIO*  
Matéria : IRPJ E OUTRO  
Recorrentes : 10ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP I e JANSSEN – CILAG FARMA-  
CÊUTICA LTDA.  
Sessão de : 06 de julho 2005  
Acórdão nº : 103-22.016

**PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA – APLICAÇÃO DOS MÉTODOS** – De acordo com o artigo 18 da Lei no. 9.430/96 a dedutibilidade dos custos, despesas ou encargos, relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações com pessoas ligadas, devem ser aplicados os seguintes métodos: Preços Independentes Comparados – PIC, Preço de Revenda menos Lucro – PRL e Custo de Produção mais Lucro – CPL, sendo vedado ao contribuinte a aplicação de qualquer outro método, em desacordo com o princípio da reserva legal.

**IRPJ – CUSTOS – DEDUTIBILIDADE – PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA** – A lei, ao dispor que o contribuinte poderá optar pelo método de cálculo de custos que lhe for mais favorável, não determina que a fiscalização deverá demonstrar que o método por ela utilizado é o método mais favorável ao sujeito passivo, visto que trata-se de hipótese quando se utiliza o cálculo por mais de um dos métodos previstos em lei.

**PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. JUROS RELATIVOS A CONTRATOS DE MÚTUO.** Em que pese o contrato ter sido celebrado antes da vigência da Lei nº 9.430/96, seus efeitos se irradiam para períodos posteriores, já regidos pela nova ordem. Somente com a ocorrência do fato gerador incide a lei tributária de regência então vigente, nos termos do art. 142 do CTN.

**PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. JUROS RELATIVOS A CONTRATOS DE MÚTUO. INEXISTÊNCIA DE REGISTRO.** Face à inexistência do registro do contrato no Bacen, os juros reconhecidos como receita financeira se sujeitam às normas sobre preços de transferência. Registro no Sisbacen de transferência para conta CC5 não pode ser confundido com o registro no Bacen de contrato de mútuo.

**DESPESAS FINANCEIRAS. FALTA DE COMPROVAÇÃO.** A efetividade de despesas contabilizadas deve estar comprovada com documentos hábeis e inidôneos.

**CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS EXONERADOS.** Agiu com acerto a decisão de primeira instância quando refez o cálculo do preço praticado em 1997.

11

4



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

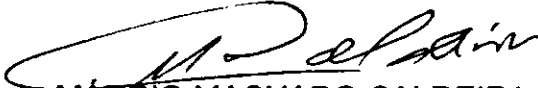
Processo nº : 16327.002739/2002-83  
Acórdão nº : 103-22.016

PERÍCIA. INDEFERIMENTO. Indefer-se o pedido de perícia por ser prescindível para o julgamento da lide.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela 10ª TURMA DA DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO EM SÃO PAULO/SP E JANSSEN – CILAG FARMACÊUTICA LTDA.,

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, REJEITAR o pedido de realização de perícia suscitada pela recorrente, vencidos os Cons. Paulo Jacinto do Nascimento (Relator), Alexandre Barbosa Jaguaribe e Aloysio José Percínio da Silva, e, no mérito, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, vencidos os Cons. Paulo Jacinto do Nascimento (Relator), Aloysio José Percínio da Silva e Alexandre Barbosa Jaguaribe que o proviam parcialmente para excluir da tributação a verba correspondente à aplicação do método dos Preços Independentes Comparados - PIC, na apuração dos preços dos "princípios ativos"; e os Conselheiros Aloysio José Percínio da Silva, Flávio Franco Corrêa e Victor Luís de Salles Freire, que proviam mais a verba correspondente a "juros pagos"; por unanimidade de votos NEGAR provimento ao recurso *ex officio*. O Conselheiro Aloysio José Percínio da Silva apresentará declaração de voto. Designado para redigir o voto vencedor o Cons. Márcio Machado Caldeira, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER  
PRESIDENTE

  
MÁRCIO MACHADO CALDEIRA  
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 18 ABR 2008

Participaram ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: MAURÍCIO PRADO DE ALMEIDA.





MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002739/2002-83

Acórdão nº : 103-22.016

Recurso nº : 138.634

Recorrentes : 10ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP I e JANSSEN – CILAG FARMA-  
CÊUTICA LTDA.

## RELATÓRIO

### 1 – O AUTO DE INFRAÇÃO.

A recorrente atua no ramo de medicamentos, importando princípios ativos e produtos acabados de empresas vinculadas, pelo que, a partir do ano-calendário de 1997, seus resultados se submetem aos parâmetros da legislação brasileira sobre preços de transferência.

Procedimento de fiscalização destinado a verificar se, para efeitos de apuração dos referidos tributos, a contribuinte observou a legislação aplicável, resultou na lavratura de auto de infração, composto de cinco itens.

O primeiro item refere-se aos produtos importados prontos para revenda, para os quais, mesmo aceitando o método PRL, o Fisco contestou a apuração de preços praticada, face à não consideração dos valores e quantidades dos estoques iniciais.

O segundo item diz respeito aos princípios ativos importados e aplicados em produtos acabados, para os quais foi rejeitado o Método Transacional da Margem Líquida de Lucro, aplicado pela recorrente a partir de pesquisa técnica realizada pela empresa Pricewaterhouse Coopers LLP, tendo em vista a sua desqualificação pelo Ato Declaratório SRF nº 37/02, aplicando-se o método dos Preços Independentes Comparados – PIC.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002739/2002-83  
Acórdão nº : 103-22.016

O terceiro item trata do controle de preços de transferência em relação aos juros pagos e auferidos pela recorrente em contratos de mútuo celebrados com pessoas vinculadas sediadas no exterior.

O quarto item versa sobre a tributação da variação cambial relativa a um dos contratos de mútuo já mencionados.

O quinto item cuida da exigência de multa punitiva isolada.

## 2 – A IMPUGNAÇÃO.

A impugnação oferecida ataca cada um dos itens do auto de infração, alegando, em síntese, o que segue:

### 2.1 – Produtos Importados Prontos para a Revenda (PRL).

As importações realizadas no curso do ano-calendário de 1996 não estão sujeitas ao controle de preços de transferência, tendo em vista que a Lei nº 9.430/96 somente passou a produzir efeitos a partir de 1º de janeiro de 1997.

Em consequência, as mercadorias importadas em 1996 não podem ser computadas na apuração do preço praticado em 1997, agindo corretamente a impugnante quando não incluiu o estoque inicial de 01/01/1997 na apuração dos preços praticados no ano de 1997.

O estoque inicial de 1998 incluído pela autoridade fiscal na apuração do preço praticado no ano de 1998 não foi excluído da apuração relativa ao ano de 1997, causando nova distorção em relação ao preço praticado.

### 2.2 – Princípios Ativos Importados e Aplicados em Produtos Acabados (quarto método).

A opção da impugnante pela utilização do Método Transacional da Margem Líquida de Lucro é legítima, sendo ilegal a pretensão fiscal no sentido da sua recusa.

jms - 13/09/05



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002739/2002-83  
Acórdão nº : 103-22.016

2.2.1 – Sobre a aplicação do quarto método.

Ao recusar o Método Transacional das Margens Líquidas de Lucro, a autoridade fiscal não observou que as importações analisadas são provenientes da Bélgica, país com o qual o Brasil mantém acordo de bitributação, promulgado através do Decreto nº 72.543/73.

Existente a convenção para evitar a dupla tributação, é no seu âmbito, e não no da lei interna, que deve se apurar a aplicabilidade da lei brasileira.

2.2.1.1 – A questão à luz do Tratado Brasil e Bélgica.

O Tratado Brasil-Bélgica espelha, nas suas diretrizes básicas, as determinações contidas na Convenção-Modelo elaborada pelo OCDE, consagrando o princípio arm's length como norteador dos preços de transferência, determinando expressamente, no seu art. 9º que o Brasil só pode efetuar ajustes de preços de transferência no caso de duas empresas associadas estarem "ligadas, nas suas relações comerciais ou financeiras, por condições aceitas ou impostas que difiram das que seriam estabelecidas entre empresas independentes".

O tratado internacional se interpreta segundo as regras do direito internacional público e não segundo a legislação interna de qualquer dos estados contratantes. O princípio arm's length não fica atado às normas brasileiras de preço de transferência, mas ao conceito que deflue do próprio conceito contido no acordo de bitributação. É irrelevante o que diz a Lei nº 9.430/96 que, sendo lei interna, só se aplica se ficar atestado que o relacionamento não é at arm's length.

Nas diretrizes da OCDE, inspiradoras da convenção celebrada entre Brasil e Bélgica para evitar a dupla tributação, foi expressamente reconhecida a possibilidade de utilização do método transacional da margem de lucro líquida, reconhecendo-lhe até mesmo algumas vantagens em relação a outros métodos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002739/2002-83  
Acórdão nº : 103-22.016

O CTN, art. 98, expressamente determina a prevalência dos acordos de bitributação sobre as normas internas de direito tributário.

Por essa razão, os Estados Contratantes só podem tributar uma determinada situação, se tal tributação não estiver vedada pelo acordo de bitributação.

O já citado art. 9º do acordo para evitar a bitributação firmado entre o Brasil e a Bélgica quer significar que “não é autorizado qualquer ajuste nas contas de empresas associadas se as transações entre tais empresas se efetuaram em condições de um mercado aberto normal”.

Somente as transações que não obedeçam a esse princípio é que podem ser ajustadas. A legislação interna brasileira poderá ser cogitada apenas a partir do momento em que tenha sido verificada a infringência do princípio arm's length.

Sendo a aplicação do Método das Margens Transacionais de Lucro Líquido prevista pela OCDE para a verificação do princípio arm's length, nenhum ajuste pode ser feito no resultado do contribuinte quando este puder demonstrar, por qualquer meio de prova, inclusive deste método, que suas transações realizaram-se dentro dos padrões de mercado.

No presente caso não se deve cogitar do conteúdo da legislação brasileira sobre preço de transferência, tendo em vista que a Impugnante demonstrou que suas transações realizaram-se dentro dos parâmetros de mercado.

#### 2.2.1.2 – A questão à luz da legislação interna.

Tendo a lei brasileira adotado o princípio arm's length como norteador da sistemática de preços de transferência, não atribuiu existência ontológica aos três métodos previstos (PIC, PRL e CPL). Estes métodos só valem enquanto puderem expressar aquele princípio. Havendo qualquer razão que impeça a sua aplicação,



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002739/2002-83  
Acórdão nº : 103-22.016

poderá o contribuinte optar por quaisquer outros métodos capazes de objetivar o princípio arm's length.

É neste sentido a previsão do art. 21 da Lei nº 9.430/96, possibilitando que os custos e preços médios sejam apurados com base em pesquisas efetuadas por empresas de notório conhecimento técnico, como realizado pela impugnante, dispondo que as referidas pesquisas só poderão ser desqualificadas, quando consideradas inidôneas ou inconsistentes.

O Ato Declaratório Executivo nº 37/02 que desqualificou a pesquisa utilizada pela impugnante como suporte para a aplicação do Método Transacional das Margens de Lucro não aponta nenhuma inconsistência ou inidoneidade, restando claras a sua ilegalidade e a legalidade do procedimento adotado pela impugnante.

#### 2.2.2 – A aplicabilidade do PRL 60.

Subsidiariamente, deve ser aplicado o PRL com a margem de lucro de 60% prevista pela Lei nº 9.959/2000. Se é razoável aceitar-se que, em 2000, partes independentes negociavam com preços equivalentes aos apurados pelo método PRL com margem de lucro de 60%, não há razão para não aceitar este parâmetro também em 1997 e 1998.

#### 2.2.3 – Os vícios na aplicação do método PIC.

A utilização do Método das Margens Transacionais de Lucro Líquido é correta e guarda a mais absoluta sintonia com a legislação e com o acordo de bitributação Brasil-Bélgica.

Ainda que assim não fosse, o auto de infração não prosperaria, dados os inúmeros vícios formais e materiais cometidos na tentativa de aplicação do PIC.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002739/2002-83  
Acórdão nº : 103-22.016

2.2.3.1 – Imaterialidade das amostras.

Na apuração dos preços parâmetros, deve-se buscar o maior número possível de transações não controladas. Esta não foi a postura da autoridade fiscal, a qual comparou as importações realizadas pela impugnante com quantidades mínimas importadas por terceiros independentes, insuficientes para a apuração de um valor de mercado.

2.2.3.2 – Conceito de similaridade.

A legislação brasileira de preços de transferência claramente adotou o conceito de similaridade previsto na legislação aduaneira. O Acordo de Valoração Aduaneira prevê uma série de requisitos para a identificação desta qualidade, muitos deles desconsiderados pela autoridade fiscal, dentre eles a permutabilidade comercial, a qualidade, a marca e a origem. No tocante à existência de uma marca reputada, a própria legislação farmacêutica (Lei nº 9.787/99) coloca-se como requisito para a identificação da similaridade entre dois medicamentos.

2.2.3.3 – Genéricos.

Na apuração dos preços praticados por terceiros independentes, a autoridade fiscal não teve o cuidado de verificar a natureza dos princípios ativos objeto das transações parâmetro. Este é um vício incontornável tendo em vista a existência no mercado dos denominados medicamentos genéricos. Estes produtos são medicamentos similares aos originais, produzidos, entretanto, após a expiração dos prazos de proteção das patentes e normalmente por pequenos laboratórios. Estes laboratórios possuem, assim, uma enorme vantagem em relação aos laboratórios originais, decorrente da ausência dos custos de pesquisa e desenvolvimento. Desta forma, os genéricos não podem servir de base para formação do preço de mercado a ser utilizada como parâmetro para as operações controladas.

2.2.3.4 – Desconsideração dos valores agregados aos bens importados.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002739/2002-83  
Acórdão nº : 103-22.016

Na comparação dos preços parâmetro com os praticados pela impugnante não foi considerada a influência relativa aos diversos valores agregados oferecidos pela sua coligada, tais como a garantia de segurança, qualidade e atualidade dos produtos, de certeza de abastecimento do volume pedido e as facilidades de pagamento.

2.2.3.5 – Utilização de informações não disponíveis à impugnante.

Na apuração dos preços parâmetros somente é possível a utilização de informações disponíveis no mercado e acessíveis aos contribuintes interessados à época do fato gerador.

Na lavratura do presente auto de infração, foram utilizadas informações obtidas junto ao SISCOMEX e informações sigilosas fornecidas por empresas concorrentes da impugnante em resposta às intimações que lhe foram feitas.

Estas informações, porque não acessíveis à impugnante, não podem ser utilizadas.

2.2.3.6 – Paraísos fiscais.

Na apuração do preço parâmetro foram consideradas importações provenientes do Uruguai, país que mantém regime tributário incentivado para as denominadas "SAFIs", prática vedada pela Lei nº 9.430/96, art. 24.

2.2.3.7 – Erro na apuração dos preços médios (média aritmética).

Foi apurada a média aritmética dos preços médios ponderados encontrados para cada empresa, no lugar da média ponderada global, conforme determinado pelo art. 10 da IN nº 38/97.

2.2.3.8 – Vícios materiais específicos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002739/2002-83  
Acórdão nº : 103-22.016

Além dos vícios materiais já apontados, que maculam o auto de infração como um todo, há vários outros vícios materiais cometidos quando da composição de cada um dos produtos específicos.

O cetoconazol microfino foi comparado com o cetoconazol não micronizado, o que afasta a similaridade, uma vez que a IN nº 38/97 exige que os bens possuam especificações equivalentes para que possam ser tomados como similares.

Além disso, na formação do preço parâmetro deste produto foram incluídas duas aquisições de princípios ativos completamente diferentes: o haloperidol e o nitrato de miconazol, cujas moléculas são tão distintas que sequer o código NCM é o mesmo do produto da impugnante.

Do mesmo modo, as fórmulas químicas são distintas. Enquanto a do cetoconazol é C<sub>26</sub> H<sub>28</sub> C<sub>2</sub> N<sub>4</sub> O<sub>4</sub>, a do haloperidol é C<sub>21</sub> H<sub>23</sub> ClFN O<sub>2</sub> e a do nitrato de miconazol é C<sub>18</sub> H<sub>15</sub> C<sub>14</sub> N<sub>3</sub> O<sub>4</sub>.

A cisaprida foi comparada com a cisaprida monohidratada, que é uma substância distinta, incluindo-se, ainda, na formação de preço parâmetro, nitrato de miconazol, cuja fórmula química é C<sub>18</sub> H<sub>15</sub> C<sub>14</sub> N<sub>3</sub> O<sub>4</sub>, enquanto a da cisaprida é C<sub>23</sub> H<sub>29</sub> ClFN<sub>5</sub> O<sub>4</sub> H<sub>2</sub> O.

Em relação ao itraconazol pellets, nenhuma das transações consideradas possui sequer o mesmo código NCM.

Ademais, a maior parte das transações refere-se ao itraconazol simples, muito mais barato que o produto peletizado, uma vez que este já se apresenta em pequenos grãos prontos para serem inseridos em cápsulas, enquanto o simples exige mais uma etapa de produção, transformação em pellets.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002739/2002-83  
Acórdão nº : 103-22.016

2.2.3.9 – Vícios Formais.

Dois são os vícios formais que conduzem à anulação do feito.

- (I) Inexistência de amostras – A autoridade fiscal não juntou aos autos, sequer colheu, amostras dos produtos utilizados na formação do preço parâmetro, impossibilitando que a impugnante tenha certeza de que os produtos correspondem efetivamente às informações constantes das Declarações de Importação analisadas pelo Fisco.

A falta de amostras representa claro cerceamento de defesa, em função da incerteza que gera, motivo suficiente para o cancelamento do auto de infração.

- (II) Não juntada dos instrumentos contratuais. Consigna a autoridade fiscal que os preços praticados na importação dos produtos comparados não sofreram qualquer ajuste decorrente da quantidade, do prazo de pagamento, da natureza e/ou de características técnicas, etc..., conforme declarações da empresa. Confiou a autoridade fiscal unicamente nas declarações prestadas pelas empresas concorrentes da impugnante, não se preocupando em analisar os contratos que lastreiam as transações tomadas como parâmetros. Este procedimento está viciado, uma vez que, na prática, a autuação foi feita com base em meras declarações prestadas por terceiros.

2.3 – Dos juros.

Aqui o auto de infração se ocupa do controle dos preços de transferência sobre os juros relativos a dois contratos firmados pela impugnante com empresas vinculadas domiciliadas no exterior; o primeiro com a empresa Unilop Corp. S.A., em razão do qual foram pagos juros passivos; o segundo com a Johnson e Johnson, pelo qual foram auferidos juros ativos, apurando-se reajustes em ambos os contratos.

2.3.1 – Unilop Corp. S.A.

O ajuste praticado improcede por duas razões: 1ª) o contrato foi firmado, em 01/05/1995, data anterior à edição da Lei nº 9.430/96, não estando sujeito à legislação de preços de transferência, em razão da irretroatividade da lei tributária;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002739/2002-83  
Acórdão nº : 103-22.016

2ª) o limite de dedutibilidade dos juros foi calculado a partir de uma base equivocada, inferior à real.

#### 2.3.2 – Johnson e Johnson.

O Banco Central foi devidamente notificado acerca dos detalhes da operação realizada pela impugnante, tomando de fato conhecimento do mútuo realizado, tendo aprovado tacitamente as taxas de juros praticadas. Este fato equivale, para fins de preço de transferência, ao registro do contrato naquele órgão.

Por outro lado, a operação foi registrada no SISBACEN, razão pela qual o contrato não está sujeito à legislação de preços de transferência.

#### 2.4 – Da Variação cambial.

Não importa o nome que se atribua às diferenças negativas verificadas no primeiro mês de cada contrato, que, na verdade, são relativas aos valores da CPMF incidente na operação, exigidos pelo banco, sua dedutibilidade é incontestável à medida em que foi despesa necessária para realização da operação.

#### 2.5 – Da perícia.

A impugnante ratifica sua total discordância com o entendimento segundo o qual o método TNMM não poderia ser aplicado. Reitera que as operações utilizadas como paradigma não se aplicam ao presente caso. Uma série de erros teriam sido cometidos na escolha das transações, no que tange aos produtos comparados e respectivos produtores.

Assim, com base no art. 16, inciso IV, do Decreto nº 70.235/72, requer a realização de perícia técnica, com o objetivo de demonstrar a completa dessemelhança entre os princípios ativos importados pela impugnante e os utilizados na formação do preço parâmetro pela autoridade fiscal, indicando perito e oferecendo quesitos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002739/2002-83  
Acórdão nº : 103-22.016

3 – A DECISÃO DA DRJ.

3.1 – A Colenda Turma de Julgamento, reconhecendo que a fiscalização se equivocou ao computar as mercadorias importadas no ano-calendário de 1996 na apuração do preço praticado em 1997, refez o cálculo do preço praticado, considerando apenas as importações ocorridas em 1997 e, em consequência, alterou o ajuste a ser efetuado, reduzindo-o de R\$ 4.153.779,90 para R\$ 3.862.856,25.

3.2 – Reconhecendo, também, que a fiscalização equivocou-se quando considerou o valor de R\$ 8.012.230,23 como sendo o saldo, em 31/12/1996, do contrato de mútuo celebrado com a Unilop, quando o valor correto seria R\$ 15.946.397,47, o que implica num limite de dedutibilidade no montante de R\$ 1.454.209,52, reduziu o ajuste ao lucro real e a base de cálculo da CSLL, relativo ao ano-calendário de 1997, de R\$ 4.812.217,29 para R\$ 4.072.180,53.

3.3 – Havendo essas alterações dos montantes tributáveis implicado na exoneração de créditos tributários superior a R\$ 500.000,00, recorreu-se de ofício quanto aos mesmos.

3.4 – O acórdão que julgou o lançamento procedente em parte tem a seguinte ementa:

*“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ.  
Ano-calendário: 1997, 1998*

*Ementa: NORMAS ADMINISTRATIVAS. VALIDADE.*

*A autoridade administrativa, por força de sua vinculação ao texto da norma legal, e ao entendimento que a ele dá o Poder Executivo, deve limitar-se a aplicá-la, sem emitir qualquer juízo de valor acerca da sua legalidade, constitucionalidade ou outros aspectos de sua validade.*

*MEDICAMENTOS IMPORTADOS PRONTOS PARA REVENDA.  
PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL.*

*Na apuração do preço de transferência pelo método PRL (Preço de Revenda menos Lucro), na determinação da média ponderada dos preços, serão computados os valores e as quantidades relativos aos estoques existentes no início do período de apuração. No entanto, as importações realizadas anteriormente à vigência da lei não estão*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002739/2002-83  
Acórdão nº : 103-22.016

*sujeitas ao controle de preços de transferência, devendo-se exonerar parte da exigência.*

**PRINCÍPIOS ATIVOS IMPORTADOS. PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. DETERMINAÇÃO.**

*Não se aplica, no período autuado, o método PRL (Preço de Revenda menos Lucro) para efeito de determinação do preço de transferência de princípios ativos importados utilizados na produção de medicamentos para consumo final, por configurar produção de um outro bem. Correta a opção, por parte da fiscalização, pela aplicação do método PIC (Preços Independentes Comparados), em estrito cumprimento à legislação vigente.*

**PESQUISA TÉCNICA. DESQUALIFICAÇÃO. ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO.**

*As publicações técnicas, as pesquisas e os relatórios poderão ser desqualificados mediante ato do Secretário da Receita Federal, quando considerados inidôneos ou inconsistentes.*

**EMPRESAS VINCULADAS. CONTRATO DE MÚTUO. JUROS PASSIVOS.**

*Os juros pagos ou creditados a pessoa vinculada, quando decorrentes de contrato não registrado no Banco Central do Brasil, somente serão dedutíveis até o montante estabelecido em lei. Exigência mantida em parte.*

**EMPRESAS VINCULADAS. CONTRATO DE MÚTUO. JUROS ATIVOS.**

*No caso de mútuo com pessoa vinculada, cujo contrato não se encontra registrado no Banco Central do Brasil, a pessoa jurídica mutuante, domiciliada no Brasil, deverá reconhecer, como receita financeira correspondente à operação, no mínimo o valor apurado segundo a legislação de regência.*

**DESPESAS FINANCEIRAS. COMPROVAÇÃO. DOCUMENTOS HÁBEIS E IDÔNEOS.**

*Os custos e as despesas contabilizados pela empresa devem estar comprovados com documentos hábeis e idôneos.*

**PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.**

*Indefere-se pedido de perícia cujos quesitos se revelem desnecessários à análise da similaridade de produtos para fins de determinação de preço de transferência.*

**Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL.**

**Ano-calendário: 1997, 1998**

**Ementa: DECORRÊNCIA.**



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002739/2002-83  
Acórdão nº : 103-22.016

*O decidido quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica aplica-se à tributação dele decorrente.*

*Lançamento Procedente em Parte".*

#### 4 – O RECURSO.

4.1 – Inconformada com a decisão, a contribuinte interpôs recurso voluntário, alegando na petição de interposição que a DRJ não apreciou a questão acerca do Acordo de Bitributação firmado entre Brasil e Bélgica, pelo que requer que a mesma seja recebida como embargos de declaração com vistas a ser suprida a omissão e, subsidiariamente, caso não se entenda pelo cabimento de embargos de declaração contra o julgado de primeira instância, que as razões do recurso voluntário sejam remetidas a este Conselho.

4.2 – Após apresentar um sumário dos tópicos da decisão recorrida, com sucinta descrição do tema, a recorrente afirma que a Turma de Julgamento não agiu com a imparcialidade esperada de um julgador, deixando de apreciar diversos argumentos, afastando outros tantos, valendo-se de artifícios que não se respaldam no melhor direito, como revelam as seguintes circunstâncias:

- afastar a apreciação do princípio arm's length, não obstante esteja ele presente tanto no direito interno como no Acordo de Bitributação, Brasil-Bélgica;
- simplesmente deixar de analisar toda a argumentação trazida acerca da aplicabilidade do "quarto método";
- silencia quanto aos reflexos do Acordo de Bitributação ao presente caso, ao qual não se aplica, *ratione materiae*, a IN nº 38/97;
- não se investiga o conceito de "revenda", aplicado pelo legislador pátrio, não obstante tenha a recorrente demonstrado que na própria legislação de preços de transferência o referido termo venha recentemente sendo empregado para hipóteses de industrialização no País;
- ora recusa a aplicação de analogia, como contra argumentação a alegações da recorrente, ora aceita-a, quando gravosa à recorrente;
- utiliza pretensas "presunções" em desfavor da recorrente, mesmo sem qualquer amparo legal;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002739/2002-83  
Acórdão nº : 103-22.016

- não considera que os dados necessários para a aplicação do Método PIC não estavam ao alcance da recorrente à época do fato gerador;
- afasta o direito da recorrente de demonstrar, por perícia, que inexistia similaridade entre as transações da recorrente e as empregadas para comparação.

Em seguida, a recorrente oferece as razões pelas quais entende dever ser reformado o julgado recorrido, atacando, um a um, os itens da decisão.

#### 4.3 – Dos produtos prontos para revenda – Método PRL.

Apesar de, acolhendo as razões da impugnação, ter reduzido o ajuste relativamente ao ano de 1997, a decisão recorrida concluiu pela procedência da autuação referente ao ano de 1998, deixando de considerar que do estoque inicial de 01/01/1998 incluído na apuração do preço praticado no ano de 1998 não foi excluída a apuração relativa ao ano de 1997, bem como que, no tocante aos produtos importados em 1997 e revendidos em 1998, a fiscalização considerou o preço parâmetro apurado a partir das vendas realizadas em 1997, quando o correto seria ter utilizado o preço parâmetro apurado em 1998, ano da venda.

#### 4.4 – Dos princípios ativos e outras matérias – primas.

Este tópico está dividido em três partes: do estudo da PRICEWATERHOUSE COOPERS LLP, do método PRL-60% e do método PIC.

##### 4.4.1 – Do Estudo da Pricewaterhouse Coopers LLP.

Para os princípios ativos importados e aplicados em produtos acabados a recorrente, com base em pesquisa técnica feita pela Pricewaterhouse Coopers LLP, se valeu do Método Transacional da Margem Líquida de Lucro.

Entendendo a autoridade fiscal que a utilização desse método não seria possível, aplicou o Método dos Preços Independentes Comparados-PIC.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002739/2002-83  
Acórdão nº : 103-22.016

Sustenta a recorrente que nenhum dos argumentos levantados em favor do método por ela utilizado foi apreciado, se limitando a DRJ a alegar que o estudo já havia sido desqualificado pela SRF, esquecendo-se, ainda, de que o ato de desqualificação não considerou o Acordo de Bitributação firmado entre Brasil e Bélgica que abriga o seu procedimento.

Diante disso, o recurso produz na íntegra o quanto dito na impugnação a respeito da matéria, conforme já relatado.

#### 4.4.2 – Do método PRL – 60%.

Ante a recusa da utilização do “quarto método”, a recorrente pleiteou, subsidiariamente, a aplicação do Método PRL 60%.

A turma de julgamento acolheu o pleito, face à pretensa impossibilidade de aplicação do PRL 20% aos bens aplicados à produção local, bem como da aplicabilidade do PRL 60% somente a partir do ano de 2000.

Falha o julgamento recorrido quando, se utilizando da legislação do IPI, equipara à produção de outro bem a mera adição de água a um princípio ativo.

##### 4.4.2.1 – Da aplicabilidade do método PRL no presente caso.

A lei brasileira contempla os três métodos transacionais para a determinação dos preços de transferência e permite ao contribuinte a opção pelo método que lhe seja mais conveniente, exigindo da Administração Pública que considere dedutível o maior valor apurado.

A opção do contribuinte somente não pode ser exercida quando o método escolhido não for aplicável à sua situação particular.

No caso do PRL, é difícil imaginar-se uma situação em que ele não teria aplicação, pois até mesmo quando há uma transformação completa do produto importado, a OCDE o entende aplicável.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002739/2002-83  
Acórdão nº : 103-22.016

No presente caso, em que os ativos empregados na produção local não são valiosos, a OCDE considera a aplicação do PRL até mesmo mais proveitosa que os outros métodos, pelo que, negar a aplicação do método PRL à hipótese implica contrariar a Lei nº 9.430/96 e descumprir o acordo de bitributação entre Brasil e Bélgica celebrado.

4.4.2.2 – A questão à luz da legislação brasileira – Da inexistência de restrição na Lei nº 9.430/96 ao PRL.

Não há na Lei nº 9.430/96 qualquer limitação ao uso do PRL. A IN nº 38/97 é que, arbitrariamente, desconsiderando o princípio da legalidade e da hierarquia das leis, tentou estabelecer vedação ao emprego do PRL, quando houvesse agregação local de valor ao bem importado.

Restrição nesse sentido, ausente no texto da lei, não poderia ser instituída por Instrução Normativa, conforme unanimemente afirma a doutrina e proclamam o Superior Tribunal de Justiça e este Conselho.

4.4.2.3 – Da permissão contida na própria IN 38/97.

Nem mesmo a IN nº 38/97 impede a aplicação do método PRL ao presente caso.

Com efeito, esta é a dicção do seu art. 4º, § 1º:

*“A determinação do preço a ser utilizado como parâmetro, para comparação com o constante dos documentos de importação, quando o bem, serviço ou direito houver sido adquirido para emprego, utilização ou aplicação, pela própria empresa importadora, na produção de outro bem, serviço ou direito, somente será efetuada com base nos métodos de que tratam os arts. 6º e 13”.*

Vale dizer que, quando houver a produção de outro bem, não se aplica o método PRL, ou seja, se o processo industrial não implicar na produção de um outro bem, ele pode ser aplicado.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002739/2002-83  
Acórdão nº : 103-22.016

Por produção de outro bem há de se entender a operação a que é submetido o bem importado, modificando-lhe a natureza, criando uma espécie nova, um bem diverso.

Assim, ainda que fossem tidas como válidas as restrições da IN nº 38/97, estas não se aplicariam ao presente caso, uma vez que a recorrente não produz outros bens com os princípios ativos importados, apenas lhes adiciona excipientes que lhes possibilitam o consumo.

4.4.2.4 – O PRL e a Lei nº 9.959/2000.

Ao criar um segundo percentual de lucro (60%), aplicável a partir do ano de 2000, a Lei nº 9.959/2000, longe de autorizar a utilização do PRL para os casos de produção local, reconheceu a compatibilidade entre este método e a importação de bens destinados à produção.

A pretensa incompatibilidade do método PRL com a produção local sempre foi sustentada pelas Autoridades Fiscais com fundamento no conceito de revenda, conceito este que não foi alterado, sequer mencionado, pela lei nova.

Assim, se o PRL era inaplicável em função do conceito de revenda e a nova lei não o alterou, ele continuaria, forçosamente, inaplicável.

Mas como concluir que o PRL não seria aplicável em 2000 se a própria Lei nº 9.959/2000 reconhece expressamente a possibilidade de sua utilização.

Assim, há de se concluir que o PRL sempre foi e continua sendo aplicável no caso de produção local.

4.4.2.5 – Da inaplicabilidade da analogia ao presente caso.

Para julgar inaplicável o método PRL, o julgado recorrido invocou o art. 4º, § 1º, da IN nº 38/97, que veda a sua aplicação quando o bem adquirido é utilizado na produção de outro bem.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002739/2002-83  
Acórdão nº : 103-22.016

Como o preceito invocado não define o que venha a ser “produção de outro bem”, a decisão serviu-se de analogia para aplicar o art. 3º do RIPI, que caracteriza como industrialização a operação que implique a modificação da natureza, do funcionamento, do acabamento, da apresentação ou da finalidade do produto, ou o aperfeiçoar para o consumo.

Acontece que a analogia não é ferramenta de interpretação mas sim de integração, para suprir lacunas do ordenamento jurídico que, no caso, inexistem, porquanto a IN nº 38/97 não deixa lacunas. Quando muito, podem surgir dificuldades na interpretação da expressão por ela empregada “produção de outro bem, produto ou serviço”. E interpretação de um termo utilizado por uma norma não pode ocorrer por analogia.

Ademais, o dispositivo invocado para a indevida analogia, além de não ter qualquer relação com as regras de preços de transferência, resulta na vedação do emprego do método PRL e, decorrentemente, na exigência de tributo, restando bastante claro o caráter gravoso do emprego da analogia, o que contraria o § 1º, do art. 108, do CTN, que proíbe o emprego da analogia que resulte na exigência de tributo não previsto em lei.

#### 4.4.2.6 – Do Acordo de Bitributação Brasil – Bélgica.

O acordo para evitar a dupla tributação Brasil – Bélgica somente admite o ajuste dos lucros na hipótese das transações entre pessoas ligadas ocorrerem em desacordo com o princípio arm's length.

Destarte, ao submeter a recorrente à presente autuação, mesmo sem ter esta desrespeitado o princípio arm's length, fere-se o acordo de bitributação, tornando nula a autuação.

#### 4.4.2.7 – Da decisão COSIT nº 1/99.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002739/2002-83  
Acórdão nº : 103-22.016

Para o Fisco, a Decisão COSIT nº 01/99 encerra a discussão acerca de a produção de medicamentos configurar, ou não, produção de outro bem, porquanto concluiu afirmativamente.

Ocorre que na referida decisão nota-se uma grande confusão nos conceitos de produção e transformação, sem a observância de que nem toda transformação implica produção, pois se um produto passa por um processo de transformação, que implica a mudança de sua classificação fiscal, mas em que as suas características essenciais são mantidas, é o mesmo produto que continua sendo revendido e não outro bem.

De outra parte, não é verdadeiro, como afirma a decisão, que produção e revenda se excluem. O próprio legislador admite que a revenda não exclui a industrialização quando, por meio da Lei nº 9.959/2000, desdobra o método PRL, adotando percentuais de lucro diversos, conforme haja, ou não, agregação de valor local.

Igualmente, não se há de confundir o fenômeno de fabricação com a “agregação de valor à matéria-prima por intermédio de mão-de-obra e capital”. Vincular apenas à fase de criação do produto a agregação de valor é negar o fato de que na comercialização se agrega trabalho e, conseqüentemente, valor.

Equivoca-se, ainda, a decisão COSIT quando enxerga no art. 232 do RIR/94, que nomina os componentes do custo de produção, o conceito de produção, para deduzir que se o PRL previsto na Lei nº 9.430/96 não cita a dedução dos custos da produção é porque esse método não seria admitido no caso de produção no País.

#### 4.5 – Do método PIC.

Ressaltando que a análise dos equívocos cometidos pela fiscalização na aplicação do método PIC é motivada pelo princípio da eventualidade da defesa, tendo em vista a opção exercida pela aplicação do “quarto método” e o pedido



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002739/2002-83  
Acórdão nº : 103-22.016

subsidiário pela aplicação do método PIC, a recorrente oferece novos enfoques aos pontos que a esse respeito já abordara na impugnação.

4.5.1 – Da amostragem.

A decisão recorrida rechaçou a alegação de fragilidade da aplicação do método PIC face à imaterialidade das amostras colhidas, ao argumento de que a IN nº SRF 38/97 não determina o número de amostras a serem colhidas.

Ainda que a IN nº 38/97 não tenha previsto um número mínimo de amostras, tomar-se como preço de mercado o praticado em uma ou duas operações isoladas implica distorção do preço parâmetro, sendo, portanto, prática condenável no controle dos preços transferência.

Não é verdadeira a alegação de que a formação do preço parâmetro com base em pequenas quantidades importadas, poderia beneficiar a recorrente, sob a presunção de que quanto menor a quantidade maior o preço e vice-versa.

No mercado farmacêutico dá-se justamente o inverso. A quantia do fornecimento e a homogeneidade da qualidade, somente encontradas em lotes grandes, fazem com que eles tenham preço mais alto.

O julgador de primeira instância refuta a aplicação do conceito de similaridade do Código de Valoração Aduaneira, sob o argumento de que o uso da analogia é vedado em matéria tributária e o da Lei nº 9.787/99, sob o argumento de que o conceito de similaridade de medicamentos ali previsto não tem o condão de alterar os efeitos tributários provados pela legislação de regência.

Tais argumentos não se sustentam.

O CTN, no seu art. 108, I, permite o recurso à analogia. O que se proíbe, nos termos do § 1º do mesmo artigo, é que da analogia resulte a exigência de



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002739/2002-83  
Acórdão nº : 103-22.016

tributo não previsto em lei. No caso, a analogia serve, exatamente, para afastar a exigência de tributo sem lei.

Por outro lado, quando se recorre à Lei nº 9.787/99 não se pretende alterar os efeitos tributários definidos pela lei tributária, mas, única e tão somente, saber-se se um medicamento é similar a outro. Sendo similar, um “efeito tributário” é servir ele de parâmetro para aplicação da legislação de preços de transferência, inexistindo similaridade, outrossim, não serve ele para tal comparação.

Entendeu a decisão recorrida que a utilização de princípios ativos não relacionados com a produção de medicamentos não comprometeria a comparação de preços já que “não há qualquer vedação nesse sentido, devendo se observar simplesmente o conceito de similaridade dado pela IN SRF nº 38/97”.

Ora, nos termos da referida IN somente são similares os bens que possam ser substituídos em suas funções e, não tendo sido eles empregados na produção de medicamentos, a comprovação da similaridade, ônus do Fisco, não restou feita.

#### 4.5.2 – Da Utilização de Princípios Ativos Genéricos.

Toda a discussão desenvolvida na impugnação sobre este ponto foi afastada pela Turma de Julgamento sob o argumento de que, na Lei nº 6.370/76, com a redação dada pela Lei nº 9.787/99, o medicamento genérico se acha definido como medicamento similar ao princípio ativo de referência.

Ocorre que, a própria Turma de Julgamento afastou a aplicação desta lei para fins de preço de transferência, justamente no tocante ao conceito de similaridade.

Evidente, assim, a profunda contradição da argumentação alinhavada na decisão recorrida.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002739/2002-83  
Acórdão nº : 103-22.016

4.5.3 – Dos valores agregados aos bens importados.

Desconsiderou-se a argumentação posta na impugnação acerca das peculiaridades das transações comerciais entre a recorrente e a sua matriz, sob o argumento de que era dela o ônus da prova destes valores agregados.

No presente caso, em que a aplicação do método PIC resulta de imposição do Fisco, é dele, não da recorrente, o ônus da prova dos valores agregados, bem como o ônus da realização dos ajustes decorrentes das diferenças nas condições dos negócios, a teor do art. 7º da IN nº 38/97.

4.5.4 – Do SISCOMEX.

A decisão recorrida deu pela improcedência das razões expendidas pela recorrente acerca deste tópico com base nos seguintes argumentos:

- a) Inexistência de vedação legal à utilização do siscomex;
- b) Acesso da recorrente às informações necessárias à formação do preço parâmetro, antes da autuação por meio das opções previstas no art. 6º na IN nº 38/97, e, depois, pela disponibilização das informações colhidas pela fiscalização;
- c) Não comprovação do sigilo de mercado.

A decisão não é acertada.

Existe a vedação legal à utilização de informações do siscomex, insculpida no art. 21 da Lei nº 9.430/96.

O sigilo de mercado é fato notório, que independe de prova.

No tocante as opções oferecidas pelo art. 6º da IN nº 38/97 para comparação dos preços, não poderia a recorrente ter se valido da primeira porque a sua fornecedora não vende seus princípios ativos a outras empresas não vinculadas,



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002739/2002-83  
Acórdão nº : 103-22.016

também não poderia usar a segunda porque não compra princípios ativos a empresas não vinculadas e, finalmente, o sigilo de mercado impede o exercício da terceira opção.

Por outro lado, o acesso às informações, após a autuação, já não tem qualquer utilidade, por que já ocorrido o fato gerador, formalizada a exigência e penalizada a contribuinte.

#### 4.5.5 – Países com tributação favorecida.

Rechaça a decisão recorrida a alegação de ser o Uruguai um país de legislação favorecida, ao fundamento que seria da recorrente o ônus da comprovação do alegado.

Não tem razão, contudo. A teor do art. 16, § 3º, do Decreto nº 70.235/72, a prova do direito estrangeiro alegado só será provado pelo impugnante, se assim o determinar o julgador, determinação esta que jamais existiu, restando preclusa a questão.

Desse modo, se reveste de ilegalidade o não conhecimento da alegação da recorrente.

#### 4.5.6 – Da apuração dos preços médios.

Neste ponto, a recorrente anota que, apesar de ter reconhecido o erro praticado pela autoridade fiscal na apuração dos preços parâmetros, ao proceder o recálculo, a Turma de Julgamento, por ter apurado diferenças favoráveis a ele em relação a alguns princípios ativos e desfavoráveis em relação a outros, concluiu pela desnecessidade de retificação do auto de infração.

Sustenta que a conclusão é improcedente, impondo-se a retificação da autuação, uma vez que o erro cometido importou em ajustes a maior.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002739/2002-83  
Acórdão nº : 103-22.016

Por outro lado, entende que, diante da indisponibilidade do crédito tributário e da vinculação da atividade administrativa, não poderia a decisão recorrida abrir mão do crédito tributário que seria acrescido com a aplicação correta do método PIC, impondo-se o refazimento de todos os cálculos, ou, quando não, a redução dos ajustes relativamente aos princípios ativos por ela apresentados, em relação aos quais o erro praticado levou a uma majoração indevida da exigência.

#### 4.5.7 – Vícios Materiais.

Afirma a recorrente que a decisão recorrida não apreciou nenhum dos aspectos suscitados na impugnação acerca da matéria, limitando-se a verificar cada um dos produtos e alegar similaridade com base em documentos que, no máximo, falavam da identidade de indicação terapêutica.

Diante disso, reitera as alegações expendidas na impugnação, ressaltando algumas particularidades em relação a alguns medicamentos, onde as diferenças entre os produtos comparados e os utilizados pela recorrente são gritantes.

#### 4.5.8 – Amostras.

Na impugnação, a recorrente alegara cerceamento de defesa ante a ausência de amostras, com a conseqüente nulidade do auto de infração, alegação esta que foi rejeitada pela Turma de julgamento aos argumentos de presunção da veracidade das declarações prestadas por terceiros; do robustecimento desta presunção pela comprovada utilização dos princípios importados na produção dos medicamentos fabricados; validade da presunção mesmo sem a retirada da amostra e não ocorrência de nulidade do auto de infração porquanto lavrado que foi por pessoa competente.

Após enfrentar cada um dos argumentos acima citados, a recorrente renova o requerimento de nulidade do auto de infração em razão do cerceamento de defesa.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002739/2002-83  
Acórdão nº : 103-22.016

4.5.9 – Anexação de instrumentos contratuais.

Na impugnação, a recorrente demonstrou que a não juntada dos contratos relativos às transações parâmetro se constituía em mais uma hipótese de cerceamento de defesa, uma vez que, em acesso a estes documentos, não tenha como conferir a eventual assistência de condições contratuais que demandassem a realização de ajustes nos preços praticados, como previsto no art. 7º, § 1º e seus incisos, da IN nº 38/97.

A Turma de Julgamento entendeu não ocorrido o alegado cerceamento de defesa, argumentando que as condições contratuais constavam das respectivas faturas comerciais.

A recorrente aponta a fragilidade desse argumento, tendo em vista que a fatura comercial não discrimina características particulares das relações contratuais, tais como a obrigação por garantia do produto, obrigação pela promoção do produto, custos relativos à fiscalização da qualidade, entre outras.

4.6 – Dos Juros passivos e ativos e da variação cambial.

Neste ponto, o recurso reproduz os mesmos argumentos expostos na impugnação.

4.7 – Da Perícia.

A decisão recorrida indeferiu a perícia por entender que, qualquer que fosse o seu resultado, não teria qualquer influência no tocante à similaridade dos produtos, uma vez que os critérios que a recorrente quer ver apreciados não figuram dentre os critérios previstos em lei como definidores da similaridade.

Insurge-se a recorrente contra o indeferimento, sustentando ser inimaginável que os princípios ativos possam divergir em relação aos pontos a serem apreciados pela perícia e mesmo assim serem considerados similares.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002739/2002-83  
Acórdão nº : 103-22.016

5 – DO PEDIDO.

A recorrente requer:

- a) O cancelamento do auto de infração;
- b) Subsidiariamente, a aplicação do PRL 60%;
- c) Alternativamente, a realização de perícia, com o cancelamento da autuação, pelos vícios na aplicação do método PIC.

6 – Do arrolamento.

Foi apresentada relação de Bens e Direitos para arrolamento.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002739/2002-83  
Acórdão nº : 103-22.016

VOTO VENCIDO

Conselheiro PAULO JACINTO DO NASCIMENTO, Relator

O recurso é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade, merecendo ser conhecido.

Na petição de recurso, a recorrente aponta omissão da decisão recorrida, consistente na não apreciação da questão acerca do Acordo de Bitributação firmado entre Brasil e Bélgica, que entende aplicável ao caso.

Conquanto a decisão não se ocupe, especificamente, do referido acordo, aprecia alongadamente todos os pontos sobre os quais este deita importantes conseqüências e que, segundo a própria recorrente, são os seguintes: a possibilidade de aplicação do quarto método, o cabimento subsidiário do PRL 60 e os requisitos para a comparação de preços no método PIC.

Ademais, não se exige do julgador que se detenha na avaliação de todos os pontos suscitados na impugnação se os de que lançou mão são suficientes para formar seu convencimento.

Contudo, como permeiam o recurso, pairando sobre a maioria das questões de que trata, diversas referências ao citado acordo, enaltecendo-lhe a posição hierárquica superior ante a lei interna e afirmando que, nas suas diretrizes básicas, espelha as determinações emanadas da OCDE, consagrando o princípio arm's length como norteador dos preços de transferência e permitindo a utilização de outros métodos que não os previstos na lei, cumpre examiná-lo.

O acordo Brasil-Bélgica foi regularmente incorporado ao nosso ordenamento jurídico através do Decreto Legislativo nº 76/72 e do Decreto Presidencial nº 72.542/73.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002739/2002-83  
Acórdão nº : 103-22.016

Ao definir empresas associadas, o acordo autoriza a tributação dos lucros transferidos para o exterior quando originados de transações entre partes vinculadas, em condições diversas das praticadas por empresas independentes, dispondo, no seu art. 9º, alínea "b", que quando:

*"as mesmas pessoas participarem direta ou indiretamente da direção, controle ou capital de uma empresa de um Estado Contratante e de uma empresa do outro Estado Contratante, e em ambos os casos, as duas empresas estiverem ligadas, nas suas relações comerciais ou financeiras, por condições aceitas ou impostas que difiram das que seriam estabelecidas entre empresas independentes, os lucros que, sem essas condições, teriam sido obtidos por uma das empresas, mas não foram por causa dessas condições, podem ser incluídos nos lucros dessa empresa e tributados como tal".*

Desse modo, vê-se que o Acordo, embora firmado com o propósito de evitar a dupla tributação, cogita da possibilidade de tributação dos lucros obtidos em condições de favorecimento proporcionadas pela ligação entre empresas, conforme a terminologia utilizada na sua redação.

De logo, ressalte-se que o Acordo não definiu as regras para identificação dessas condições, coube à lei interna fazê-lo:

Por outro lado, sabe-se que o art. 9º do Acordo tem inspiração em modelo sugerido pela OCDE. No entanto, suas diretrizes, para o Brasil, que não é membro desse organismo internacional, não são dotadas de eficácia normativa.

A disciplina legal dos preços de transferência no Brasil surgiu com a edição da Lei nº 9.430/76, cuja Exposição de Motivos diz que as normas propostas se destinam a possibilitar o controle de preços de transferência "em conformidade com regras adotadas nos países integrantes da OCDE", *in verbis*:

*"As normas contidas nos arts. 18 a 24 representam significativo avanço da legislação nacional face ao ingente processo de globalização, experimentado pelas economias contemporâneas. No caso específico,*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002739/2002-83  
Acórdão nº : 103-22.016

*em conformidade com regras adotadas nos países integrantes da OCDE, são propostas normas que possibilitam o controle dos denominados "Preços de Transferência", de forma a evitar a prática, lesiva aos interesses nacionais, de transferências de resultados para o exterior, mediante a manipulação dos preços pactuados nas importações ou exportações de bens, serviços ou direitos, em operações com pessoas vinculadas, residentes ou domiciliadas no exterior".*

Em que pese esse enunciado da Exposição de Motivos, respeitável doutrina entende que as normas propostas não abrigaram a disciplina dos preços de transferência adotada pelos países da OCDE, especialmente o princípio arm's length.

A propósito, RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA, observa:

*"Ora, na Lei nº 9.430/96 não existe qualquer disposição que expressamente demonstre a adoção desse princípio, embora a exposição de motivos do projeto que se transformou nessa lei tenha dito que as normas então propostas destinavam-se a possibilitar o controle dos preços de transferência "em conformidade com regras adotadas nos países da OCDE".*

*Todavia, tal menção é muito genérica, até ante a multiplicidade de regras diversas vigentes nos países referidos de maneira geral e sem menção específica. Ademais, as exposições de motivo podem prestar-se a auxiliar a interpretação de textos legais a que se referem, assim como todos os trabalhos legislativos que antecedem a edição desses textos em suas formulações definitivas, mas não prevalecem sobre estas, não lhes aditando qualquer norma ou regra nelas não prevista, assim como nada subtraindo das mesmas".*

(Tributos e Preços de Transferência, 2º Volume, Dialética, 1999, págs. 293/338).

De forma mais conclusiva, PAULO AYRES BARRETO enfatiza:

*"Contradição há entre a exposição de motivos do referido veículo introdutor de normas e o conteúdo dos enunciados prescritivos dele constantes. É abissal a distância entre a disciplina dos preços de transferência no Brasil e o regime adotado pelos países-membros da OCDE.*

*Nos termos em que plasmadas estão as normas que regulam os preços de transferência, da comparação entre os preços pactuados e*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002739/2002-83  
Acórdão nº : 103-22.016

*aqueles apurados mediante aplicação dos métodos positivados, obtêm-se não o preço que teria sido acordado entre partes não relacionadas, mas um outro preço influenciado pelos critérios definidos na própria lei, os quais, longe de identificar um preço sem interferência, levam a um outro valor, que pode ser significativamente superior ou inferior ao de mercado, dando ensejo a ajustes que distorcem a base calculada do imposto sobre a renda, infirmando a materialidade do fato jurídico previsto no antecedente da norma geral e abstrata.*

...  
*Da aplicação das normas em sentido lato, que disciplinam a matéria, decorre o ajuste. Logo, conclui-se, que não houve a positivação, em nosso ordenamento jurídico, do padrão arm's length com o conteúdo a ele atribuído no Direito Comparado (Imposto sobre a Renda e Preços de Transferência, São Paulo, Dialética, 2001, págs. 153/154).*

A essa corrente doutrinária me filio, pois entendo que a Lei nº 9.430/96 criou sistemática própria da apuração de preços de transferência, com regras distintas das adotadas pelos países-membros da OCDE.

Em reforço desse entendimento, basta lembrar que, enquanto nos países-membros da OCDE as empresas têm liberdade para adotar qualquer dos métodos previstos nas suas diretrizes, desde que os preços assim apurados satisfaçam o princípio arm's length, no Brasil, os únicos métodos utilizáveis são os previstos no art. 18 da Lei nº 9.430/96, que dispõe:

*"Art. 18. Os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoa vinculada, somente serão dedutíveis na determinação do lucro real até o valor que não excede ao preço determinado por um dos seguintes métodos:*

*I – Método dos Preços Independentes Comparados-PIC: definido com a média aritmética dos preços de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, apurados no mercado brasileiro ou de outros países, em operações de compra e venda, em condições de pagamentos semelhantes;*

*II – Método do Preço de Revenda menos Lucro-PRL: definido como a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos:*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002739/2002-83  
Acórdão nº : 103-22.016

- a) dos descontos incondicionais concedidos;
- b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;
- c) das comissões e corretagens pagas;
- d) da margem de lucro de vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda.

*III – Método do Custo de Produção mais Lucro – CPL: definido como o auto médio de produção de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, no país onde tiverem sido originalmente produzidos, acrescido dos impostos e taxas cobrados pelo referido país na exportação e de margem de lucro de vinte por cento calculada sobre o custo apurado”.*

RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA, na obra já citada, chama a atenção para esse traço distintivo da lei brasileira, assentando:

*“Ademais, há um outro dado relevantíssimo que distingue a legislação brasileira da de outros países integrantes da OCDE, e também das normas sugeridas por esta.*

*Esse dado consiste em que a Lei nº 9.430/96 não abre espaço para a adoção de um método por ela não previsto, em busca de um preço “arm’s length”, toda vez que os seus métodos forem insuficientes para tal objetivo, ou mesmo contraditórios com ele. Ao contrário disso, a lei brasileira limita-se a fixar mandatariamente três métodos para as importações e quatro para as exportações, admitindo apenas que, dentre eles, seja adotado o mais favorável ao contribuinte, mas não permitindo a adoção de qualquer outro método”.*

No mesmo sentido, a lição de HELENO TÔRRES:

*“Mesmo se a OCDE insista em afirmar que as empresas são livres para adotar métodos diversos dos previstos, desde que os preços assim alcançados satisfaçam o princípio arm’s length, no direito brasileiro, pelo tipo de sistema (romanístico) e pela aplicação da restrita legalidade, na imposição e exigências de obrigações, isto não pode se concretizar. Os métodos utilizáveis são os que estão contidos na Lei nº 9.430/96, sem concessão para os contribuintes usarem outro, e muito menos discricionariedade para as autoridades administrativas modificarem os que foram previstos legalmente. Se há alguma liberdade, esta circunscreve-se aos métodos que a lei permite; mas, uma vez selecionado, fica o contribuinte obrigado a manter o método.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002739/2002-83  
Acórdão nº : 103-22.016

*por bem, serviço ou direito, durante todo o período de apuração do imposto”.*

(Direito Tributário Internacional – Planejamento Tributário e Apurações Transacionais, Revista dos Tribunais, 2001, págs. 211/212).

Não obstante, não vislumbro nas disposições da Lei nº 9.430/96, reguladoras dos preços de transferência, contrariedade ao Acordo Brasil-Bélgica.

É que, como já anteriormente posto, as diretrizes emanadas da OCDE não têm, para o Brasil, eficácia normativa e o art. 9º do Acordo não definiu a sistemática de determinação dos preços-parâmetro, deixando tal função para a lei interna, que atuou em campo livre da regulação, inexistindo, dessa forma, conflito normativo.

Por outro lado, não me impressiona a alegação de que o art. 21 da Lei nº 9.430/96 confere ao contribuinte ampla liberdade para optar por qualquer método capaz de objetivar o princípio “arm’s length”.

Assim dispõe a norma:

*“Art. 21. Os custos e preços médios a que se referem os arts. 18 e 19 deverão ser apurados com base em:*

*I – publicações ou relatórios oficiais do governo de país do comprador ou vendedor ou declaração da autoridade fiscal desse mesmo país, quando com ele o Brasil mantiver acordo para evitar a bitributação ou para intercâmbio de informações;*

*II – pesquisas efetuadas por empresa ou instituição de notório conhecimento técnico ou publicações técnicas, em que se especifiquem o setor, o período, as empresas pesquisadas e a margem encontrada, bem como identifiquem, por empresa, os dados coletados e trabalhados.*

*§ 1º. As publicações, as pesquisas e os relatórios oficiais a que se refere este artigo somente serão admitidos como prova se houverem*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002739/2002-83  
Acórdão nº : 103-22.016

*sido realizados com observância de métodos de avaliação internacionalmente adotados e se referirem a período contemporâneo com o de apuração da base de cálculo do imposto de renda da empresa brasileira”.*

Enquanto o art. 18 trata dos métodos para apuração do preço a ser utilizado como parâmetro, o art. 21 versa sobre a apuração dos custos e preços médios, disciplinando, no seu § 1º, que as publicações, pesquisas e relatórios embasadores desta apuração somente serão aceitos como prova se realizados com observância de métodos de avaliação internacionalmente adotados, não importando, portanto, em permissão de utilização de outros métodos para apuração do preço a ser utilizado como parâmetro, que não os previstos no art. 18, não havendo, no nosso ordenamento jurídico, possibilidade de utilização do “quarto método”, no caso, o Método das Margens Transacionais de Lucros Operacionais – TNMM.

Ocorre que, a rejeição do método utilizado pela contribuinte por não estar contido na Lei nº 9.430/96 não confere à autoridade fiscal a discricionariedade para selecionar o método que lhe aprouver dentre os prescritos legalmente, uma vez que esta está obrigada a utilizar o método mais benéfico ao contribuinte, a teor do § 4º do art. 18 da citada Lei:

*“Art. 18 (...)*

*§ 4º Na hipótese de utilização de mais de um método, será considerado dedutível o maior valor apurado, observado o disposto no parágrafo subsequente”.*

Seria ilógico e contraditório que a lei conferisse ao contribuinte a opção de escolha pelo método que lhe fosse mais conveniente e, no caso em que, pela rejeição do método escolhido pelo contribuinte, o exercício dessa opção não pode ser exercido, não exigisse do Fisco que buscasse o resultado mais conveniente ao contribuinte, utilizando o método que resulte na apuração do maior valor dedutível. A razoável amplitude permitida pela lei não significa ausência de limites e outorga de poderes discricionários aos agentes fiscais, até porque tal outorga, se existente, afrontaria o princípio constitucional da legalidade. O que, para o contribuinte, é opção,



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002739/2002-83  
Acórdão nº : 103-22.016

é obrigação para o Fisco, tendo em vista ser o lançamento ato administrativo vinculado. A obrigatoriedade de dedução do maior valor determina não só a utilização, pelo Fisco, do método menos gravoso, mas também a demonstração, a cargo deste, de que o método utilizado atende a este requisito.

No presente caso, a autoridade lançadora se utilizou do Método dos Preços Independentes Comparados – PIC para apuração do preço parâmetro dos princípios ativos importados pela recorrente, sem a demonstração de ser ele o método mais favorável ao contribuinte, contrariando, destarte, o disposto no art. 18, § 4º, da Lei nº 9.430/96. Desse modo, o recurso deve ser provido quanto a esse item, restando prejudicadas as outras questões suscitadas pela recorrente acerca do mesmo.

No que pertine ao item produtos importados prontos para revenda, cujo preço parâmetro foi apurado através do Método PRL, o inconformismo da recorrente se limita ao ano de 1998 e se baseia nas alegações de que do estoque inicial de 01/01/1988 não foi excluída a apuração relativa ao ano de 1997 e de que, no tocante aos produtos importados em 1997 e revendidos em 1998, considerou-se o preço parâmetro apurado a partir das vendas realizadas em 1997 e não o preço parâmetro apurado em 1998.

Contudo, os elementos constantes dos autos, planilhas de fls. 1.809 a 1.865, não respaldam tais alegações, devendo ser mantida a exigência referente a este item.

No que se refere ao item que se ocupa do controle dos preços de transferência sobre os juros relativos a contratos de mútuo firmados com as empresas Unilop Corp. S.A. e Johnson e Johnson, sustenta a recorrente, em relação ao primeiro, que tendo sido o contrato celebrado em 01/05/1995, não estaria sujeito à legislação de preços de transferência e, em relação ao segundo, que o BACEN tomou conhecimento das operações e aprovou as taxas de juros praticadas, o que equivale a registro do contrato naquele órgão, e, que, como além disso, as operações foram registradas no



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002739/2002-83  
Acórdão nº : 103-22.016

SISBACEN, também estes contratos não se sujeitam à legislação de preços de transferência.

Em relação ao primeiro contrato, em que pese ele ter sido celebrado antes da vigência da Lei nº 9.430/96, seus efeitos tributários se irradiam para períodos posteriores, já regidos pela nova ordem, pois o fato gerador do IRPJ e da CSLL ocorre no último dia do período de apuração e, somente nesta ocasião, com a ocorrência do fato gerador, incide a lei tributária de regência então vigente.

Para que a recorrente não se sujeitasse, nos anos-calendários de 1997 e 1998, período abrangido pela tributação, ao novo regramento, seria necessário que ela tivesse direito adquirido ao regime jurídico anterior, que não estabeleceria regras sobre juros auferidos ou pagos a pessoa jurídica vinculada domiciliada no exterior.

Inexistindo direito adquirido a regime jurídico, como assentado na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, em obediência ao previsto no art. 142 do CTN que dispõe que "o lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente", mostra-se correta a aplicação do disposto no art. 22 da Lei nº 9.430/96, devendo ser mantida a exigência.

Com relação aos empréstimos efetuados pela recorrente à Johnson e Johnson observa-se que os contratos que a recorrente, atendendo a intimação, juntou em cópia, estão datados de 22/06/1998, 04/09/1998 e 23/09/1988, enquanto o documento, também juntado pela recorrente, que comprovaria que tais contratos foram submetidos ao conhecimento e à aprovação do BACEN, se refere a contratos diversos, porquanto celebrados em 1996.

Quanto ao alegado registro das operações no SISBACEN trata-se, na verdade, do registro das transferências internacionais de reais para a conta CC-5 da Johnson e Johnson, não podendo ser confundido com o registro no BACEN dos contratos de mútuo celebrados entre a contribuinte e a Johnson e Johnson.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002739/2002-83  
Acórdão nº : 103-22.016

Assim, face à inexistência do registro dos contratos de mútuo no BACEN, os juros, reconhecidos como receita financeira, se sujeitam às normas sobre preços de transferência, sendo correta a autuação quanto a este item.

Ainda, em relação a esses contratos, a recorrente contabilizou, no primeiro mês de cada um deles, parcelas negativas de variação cambial, parcelas estas injustificadas, pois, no período não houve variação cambial negativa.

Reconhece a recorrente que realmente não se trata de despesa de variação cambial, consistindo, na realidade, em despesa financeira, pois corresponde às incidências da CPMF sobre os montantes enviados ao exterior, suportadas pela mutuante para possibilitar que a mutuatária recebesse efetivamente o valor pactuado contratualmente, cuja dedutibilidade é incontestável, porquanto se trata de despesa necessária e efetiva.

Ocorre que, nem os documentos juntados aos autos durante a fiscalização, nem os trazidos com a impugnação, são aptos para comprovar a efetividade dessa despesa. Os primeiros, porque meros registros internos da empresa e os segundos, comprovantes do SISBACEN, porque se limitam a demonstrar o valor total dos recursos remetidos ao exterior.

Assim, não comprovada a efetividade da despesa, há que se manter a tributação relativa a esse item.

Conforme já relatado, os créditos tributários exonerados, objeto do recurso de ofício, são oriundos de dois equívocos cometidos pela fiscalização, a saber: a inclusão indevida na apuração do preço praticado em 1997 dos produtos importados em 1996 e a consideração a menor do saldo, em 31/12/1996, do contrato de mútuo celebrado com a empresa UNILOP.



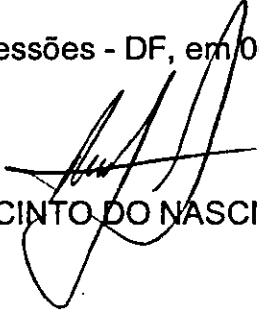
MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002739/2002-83  
Acórdão nº : 103-22.016

Desse modo, agiu com acerto a decisão de primeira instância quando refez o cálculo do preço praticado em 1997, considerando apenas as importações ocorridas neste ano e, em consequência, alterou o ajuste a ser efetuado; bem como quando considerou o saldo correto do referido contrato de mútuo e, em consequência, reduziu o ajuste ao lucro real e à base de cálculo da CSLL.

Face ao exposto, voto no sentido de DAR provimento parcial ao recurso voluntário para excluir a tributação relativa à aplicação do Método dos Preços Independentes Comparados – PIC na apuração do preço dos princípios ativos e NEGAR provimento ao recurso de ofício.

Sala das Sessões - DF, em 06 de julho de 2005

  
PAULO JACINTO DO NASCIMENTO



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002739/2002-83  
Acórdão nº : 103-22.016

VOTO VENCEDOR

Conselheiro MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, Relator-Designado

Os recursos, voluntário e de ofício, foram conhecidos na sessão de julgamento e passo a redigir o voto vencedor.

Acompanhei o ilustre relator vencido, Dr. Paulo Jacinto do Nascimento, quanto aos fundamentos relativos à negativa do recurso de ofício, bem como parcialmente quanto às conclusões ao decidido quanto ao recurso voluntário.

A discordância quanto ao recurso voluntário tem pertinência com a exclusão da tributação relativa à aplicação do Método dos Preços Independentes Comparados – PIC na apuração do preço dos princípios ativos.

Em elogiável apreciação, o ilustre relator bem decidiu pela inaplicabilidade do quarto método, ao concluir que não há no nosso ordenamento jurídico a possibilidade de utilização do Método das Margens de Lucros Operacionais – TNMM.

Entretanto, votou pelo provimento a esse item do recurso voluntário com os seguintes fundamentos:

“Ocorre que, a rejeição do método utilizado pela contribuinte, por não estar contido na Lei nº 9.430/96 não confere à autoridade fiscal a discricionariedade para selecionar o método que lhe aprouver dentre os prescritos legalmente, uma vez que esta está obrigada a utilizar o método mais benéfico ao contribuinte, a teor do § 4º do art. 18 da citada Lei:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002739/2002-83  
Acórdão nº : 103-22.016

*"Art. 18 (...)*

*§ 4º Na hipótese de utilização de mais de um método, será considerado dedutível o maior valor apurado, observado o disposto no parágrafo subsequente".*

Seria ilógico e contraditório que a lei conferisse ao contribuinte a opção de escolha pelo método que lhe fosse mais conveniente e, no caso em que, pela rejeição do método escolhido pelo contribuinte, o exercício dessa opção não pode ser exercido, não exigisse do Fisco que buscasse o resultado mais conveniente ao contribuinte, utilizando o método que resulte na apuração do maior valor dedutível. A razoável amplitude permitida pela lei não significa ausência de limites e outorga de poderes discricionários aos agentes fiscais, até porque tal outorga, se existente, afrontaria o princípio constitucional da legalidade. O que, para o contribuinte, é opção, é obrigação para o Fisco, tendo em vista ser o lançamento ato administrativo vinculado. A obrigatoriedade de dedução do maior valor determina não só a utilização, pelo Fisco, do método menos gravoso, mas também a demonstração, a cargo deste, de que o método utilizado atende a este requisito.

No presente caso, a autoridade lançadora se utilizou do Método dos Preços Independentes Comparados – PIC para apuração do preço parâmetro dos princípios ativos importados pela recorrente, sem a demonstração de ser ele o método mais favorável ao contribuinte, contrariando, destarte, o disposto no art. 18, § 4º, da Lei nº 9.430/96. Desse modo, o recurso deve ser provido quanto a esse item, restando prejudicadas as outras questões suscitadas pela recorrente acerca do mesmo."

A discordância quanto a esta posição do relator vencido centra-se na escolha pela fiscalização do método PIC, sem comprovar ser este o método mais favorável ao contribuinte.

A lei não dispõe dessa forma, apenas explicita que, na hipótese de utilização de mais de um método, será considerado dedutível o maior valor apurado, não havendo exigência, por parte do fisco de demonstrar qual o método mais favorável.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002739/2002-83  
Acórdão nº : 103-22.016

Caso o sujeito passivo houvesse demonstrado que outro método lhe seria mais favorável, haveria o devido ajuste, após a regular verificação pela autoridade fiscal, o que não foi o caso.

De acordo com o artigo 18 da Lei nº 9.430/96, para efeito de dedução de custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoas vinculadas, poderá ser utilizado, alternativamente, um dos três métodos:

- I – Método dos Preços independentes Comparados – PIC
- II – Método do Preço de Revenda menos Lucro – PRL
- III – Método do Custo de Produção mais Lucro – CPL

A escolha pelo contribuinte poderá recair em qualquer deles, sendo dedutível o que lhe for mais favorável. Essa escolha e os correspondentes cálculos lhe são factíveis, visto que detém todas as informações, não só a respeito de seus custos, como dos custos da fornecedora vinculada.

Por outro lado, a fiscalização não dispõe dos dados relativamente ao terceiro método, ou seja do Custo de Produção mais Lucro – CPL, sendo de difícil apuração o método Preço de Revenda menos Lucro, para os produtos mais elaborados, que passam por um processo de industrialização, ou seja, em não se tratando de pura revenda.

Não entendo que o Preço de Revenda menos Lucro – PRL não possa ser aplicado na industrialização. Mas o mesmo não pode ser aplicado de forma simplista, considerando-se o preço do produto final menos a margem de lucro para cálculo de custo de apenas um dos componentes do produto, que poderá ter outros custos relevantes em seu processo de fabricação.

Daí a restrição a esse método, porquanto os ajustes podem ser amplos, devido a inúmeros fatores adicionados até a formação do preço final do produto, que deveriam ser expurgados, para se chegar ao cálculo do custo estimado do insumo a ter seu custo aferido.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002739/2002-83  
Acórdão nº : 103-22.016

Assim, o método dos Preços Independentes Comparados – PIC utilizado pela fiscalização foi o mais adequado, restando, portanto a verificação do atendimento às exigências legais, para o devido cálculo dos custos.

Dessa forma, não vejo no procedimento fiscal o vício apontado pelo relator vencido, de que a fiscalização deveria demonstrar ser o método por ela utilizado o mais favorável ao contribuinte, porquanto a lei ao dispor que o contribuinte poderá optar pelo método que lhe for mais favorável, não exigiu ou priorizou que a fiscalização efetuasse os cálculos pelos três métodos e então aplicar o mais favorável ao sujeito passivo.

Relativamente aos argumentos da recorrente, a respeito da incorreta apuração efetuada pela fiscalização através do método PIC, inúmeras foram as discussões em plenário a respeito das alegações da recorrente, chegando-se à conclusão de que a apuração encontrava-se em conformidade com os parâmetros exigidos pela lei.

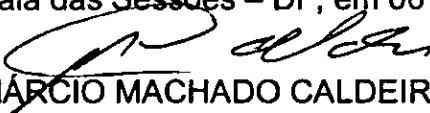
Também, a decisão recorrida restou bem fundamentada a respeito das controvérsias sobre o cálculo efetuado pela fiscalização, que são suficientes para a manutenção do método aplicado na ação fiscal, a cujos fundamentos me reporto como razões de decidir.

Não demonstrou a recorrente em suas peças de defesa e em sustentação oral, que os preços comparados calculados pela fiscalização estariam distorcidos dos cálculos estimados de custos para efeito de dedutibilidade.

Assim, deve ser mantido esse item da autuação.

Pelo exposto, rejeito a preliminar de realização de perícia e no mérito, voto por negar provimento aos recursos voluntário e de ofício.

Sala das Sessões – DF, em 06 de julho de 2005

  
MÁRCIO MACHADO CALDEIRA

Não temos a resposta mas com grande grau de certeza não eram, pois as condições de mercado variam muito por varia razões entre elas aquelas que citamos.

A lei foi absolutamente clara, a média aritmética para efeito de apuração do preço comparado no caso da empresa utilizar o PRL ou o PIC deve ser o do período de apuração do imposto de renda, tendo tanto a IN como a fiscalização excedido ao limite da lei ao utilizar média de preços parâmetros de período futuro.

Assim, acompanhando a maioria da câmara voto no sentido de afastar a tributação em relação ao produto FLUMYZIN 500.

Sala das Sessões -DF, em 17 de outubro de 2007.



JOSE CLÓVIS ALVES



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002739/2002-83  
Acórdão nº : 103-22.016

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA

O Conselheiro Paulo Jacinto, no voto vencido, assim entendeu:

"Seria ilógico e contraditório que a lei conferisse ao contribuinte a opção de escolha pelo método que lhe fosse mais conveniente e, no caso em que, pela rejeição do método escolhido pelo contribuinte, o exercício dessa opção não pode ser exercido, não exigisse do Fisco que buscasse o resultado mais conveniente ao contribuinte, utilizando o método que resulte na apuração do maior valor dedutível. A razoável amplitude permitida pela lei não significa ausência de limites e outorga de poderes discricionários aos agentes fiscais, até porque tal outorga, se existente, afrontaria o princípio constitucional da legalidade. O que, para o contribuinte, é opção, é obrigação para o Fisco, tendo em vista ser o lançamento ato administrativo vinculado. A obrigatoriedade de dedução do maior valor determina não só a utilização, pelo Fisco, do método menos gravoso, mas também a demonstração, a cargo deste, de que o método utilizado atende a este requisito."

A meu ver, extraiu correta interpretação acerca das normas legais disciplinadoras do tema, afastando a possibilidade de que o fisco tenha livre escolha acerca do método a aplicar.

Por outro lado, há ainda outro aspecto relevante, merecedor de registro, no exame da questão posta. Também penso que, no caso de adoção de método não autorizado em lei, como nestes autos, o lançamento de ofício deve ser antecedido de intimação para que o sujeito passivo indique aquele (método) que melhor lhe convenha.

Ademais, a hipótese aventada no debate regimental antecedente à tomada dos votos, de ajuste no caso de demonstração pelo sujeito passivo de outro método que lhe fosse mais favorável, que findou orientando a decisão da Câmara, não seria cabível na fase de julgamento, de vez que representaria inovação do lançamento, impossível de realização pelos órgãos julgadores (DRJ e Conselhos de Contribuintes).

É o que considere importante acrescentar.

Sala das Sessões - DF, em 06 de julho de 2005

ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA