



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10735.000486/2001-34
Recurso nº : 141.424 - EX OFFICIO e VOLUNTÁRIO
Matéria : IRPJ E OUTROS - Ex(s): 1998
Recorrentes : 3ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO-I/RJ e LUBRIZOL DO BRASIL ADI-
TIVOS LTDA.
Sessão de : 19 de outubro de 2005
Acórdão nº : 103-22.125

DILIGÊNCIAS. DESNECESSIDADE. Não há necessidade de novas diligências para a solução das controvérsias, diante da fartura de informações existentes no processo, colhidas em outras diligências da autoridade fiscal, afora as provas periciais conclusivas que foram produzidas em primeira instância, visando ao esclarecimento das dúvidas.

PROVAS PERICIAIS. NECESSIDADE DE PROVAS PERICIAIS. O julgador depende da prova técnica quando a autuada, para fins de estabelecer o limite dedutível do custo de importação de produto químico, adquirido de pessoa ligada e não residente, vale-se de parâmetro fornecido por preço independente de outro produto, que a recorrente alega exercer a mesma função química.

PROVAS. PRESUNÇÕES. As presunções devem lastrear-se na certeza da ocorrência do fato indiciário, sobre o qual se constrói o raciocínio dedutivo que conduz o julgador à realização do fato probando. A incerteza que recai sobre o primeiro desmonta tal dedução, por mera lógica.

VERDADE MATERIAL. PRINCÍPIO INFORMADOR DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. Em razão do dever de descobrir o fato real, o ordenamento jurídico conferiu amplos poderes de investigação ao Fisco para a formação de sua livre convicção. Não o fez e nem poderia, sob contradição, concedendo mera faculdade aos agentes fiscais e, sim, ordenando o exame de livros, documentos da contabilidade, declarações e balanços, além da realização das demais diligências necessárias ao esgotamento da atividade probatória, tendo em vista os interesses indisponíveis que a lei quer tutelar.

SUBAVALIAÇÃO DE ESTOQUE. Diante da existência de um sistema de contabilidade de custos integrado e coordenado com o restante da escrituração, descabe o lançamento.

IRPJ. GLOSA DE CUSTOS. PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. A Instrução Normativa SRF nº 38, de 1997, é norma complementar, nos termos do inciso I do art. 100 do Código Tributário Nacional, tendo



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10735.000486/2001-34
Acórdão nº : 103-22.125

como fundamento de validade o disposto nos artigos 18, 21 e 23 da Lei nº 9.430, de 1996. Nesse sentido, é válida a vedação ao método conhecido como preço de Revenda menos Lucro – PRL, quando o bem importado de pessoa vinculada houver sido adquirido para emprego, utilização ou aplicação na produção de outro bem.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. É legítima a utilização da taxa SELIC como índice de juros de mora incidentes sobre débitos tributários não pagos no vencimento, diante da existência de lei que determina a sua adoção, com o respaldo do art. 161, § 1º, do CTN.

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. Se o Constituinte concedeu legitimação ao Chefe Supremo do Executivo Federal para a propositura de Ação Declaratória de Inconstitucionalidade, não há amparo à tese de que as instâncias administrativas poderiam determinar o descumprimento de atos com força de lei, sob pena de esvaziar o conteúdo do art. 103, I, da Constituição da República.

EXIGÊNCIAS REFLEXAS. PIS. COFINS. CSSL. O decidido quanto ao IRPJ deve ser estendido às contribuições do PIS, COFINS e CSSL, considerando que os fatos acolhidos ou rejeitados no julgamento da primeira exigência devem ser tratados de forma semelhante no que se refere à apreciação do recurso relativo àquelas contribuições, de forma a evitar decisões incompatíveis entre si.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recursos interpostos pela 3ª TURMA DA DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO DO RIO DE JANEIRO/RJ I e LUBRIZOL DO BRASIL ADITIVOS LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, REJEITAR a preliminar de realização de diligência suscitada pelo Conselheiro Relator e, no mérito, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso *ex officio*, vencido o Conselheiro Maurício Prado de Almeida (Relator) que o provia, e, pelo voto de qualidade, NEGAR provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Aloysio José Percínio da Silva, Alexandre Barbosa Jaguaribe, Paulo Jacinto do Nascimento e Victor Luis de Salles Freire que davam provimento, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10735.000486/2001-34
Acórdão nº : 103-22.125

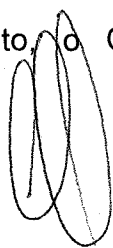
julgado. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Flávio Franco Corrêa. O Conselheiro Aloysio José Percínio da Silva apresentará declaração de voto..


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE


FLÁVIO FRANCO CORRÊA
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 20 OUT 2006

Participou, ainda, do presente julgamento, o Conselheiro MÁRCIO MACHADO CALDEIRA.





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10735.000486/2001-34
Acórdão nº : 103-22.125

Recurso nº : 141.424 - *EX OFFICIO* e VOLUNTÁRIO
Recorrentes : 3ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO-I/RJ e LUBRIZOL DO BRASIL ADITIVOS LTDA.

RELATÓRIO

OS LANÇAMENTOS DE OFÍCIO

Em procedimento fiscal contra a empresa LUBRIZOL DO BRASIL ADITIVOS LTDA., com sede em Belford Roxo – RJ, foram lavrados, em 14/02/2001, autos de infração referentes a:

a) Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, fls. 136/140, no valor total de R\$ 8.235.837,52;

b) Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, fls. 141/145, no valor total de R\$ 185.882,23;

c) Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL, fls. 146/150, no valor total de R\$ 2.653.776,36; e

c) Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS, fls. 151/154, no valor total de R\$ 571.945,38.

Os referidos valores incluem além de IRPJ, PIS CSLL, e COFINS, multa de ofício de 75% e juros calculados até 31/01/2001.

O lançamento de ofício correspondente ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ foi efetuado, conforme descrição dos fatos do Auto de Infração de fls. 137/138, tendo em vista que foram apuradas as seguintes infrações e valores tributáveis, conforme esclarecimentos expendidos nas 1ª, 2ª, 3ª e 4ª ocorrências do Relatório de Auditoria Fiscal de fls. 49/56, anexo e parte integrante do Auto de Infração, respectivamente: 001 – omissão de receitas (consoante levantamento por espécie previsto no art. 41 da Lei nº 9.430/96, passível de cobrança de IPI), R\$ 10.539.640,63; 002 – omissão de receitas (saída de produto sem emissão de nota fiscal, passível de cobrança de IPI), R\$ 1.456.361,67; 003 – Subavaliação de estoques (acarretando postergação de impostos), R\$ 563.983,32; e 004 – Glosa de custos (Preço de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10735.000486/2001-34
Acórdão nº : 103-22.125

Transferência, custo de aquisição de matérias-primas importadas, em valor superior àquele utilizado como parâmetro, ocasionando excesso de custo), R\$ 1.355.113,41.

Os demais lançamentos de ofício, relativos às Contribuições PIS, CSLL e COFINS, conforme descrição dos fatos do Auto de Infração de fls. 142/143 (PIS), 147/148 (CSLL) e 152 (COFINS), foram realizados em decorrência da fiscalização do Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, na qual as referidas infrações ocasionaram insuficiência na determinação da base de cálculo destas contribuições.

A IMPUGNAÇÃO

Inconformada com as referidas exigências, a autuada apresentou a Impugnação e documentos de fls. 159/773. Referindo-se à Impugnação, dispõe o relatório do julgado de primeira instância:

“O interessado apresentou a impugnação de fls. 159/222 alegando, em síntese, que:

- foi colocada à disposição da fiscalização documentação que teria evitado a lavratura do auto de infração, que foi ignorada, demonstrando imprecisão da autuação e preterição do direito de defesa, o que acarreta a nulidade da ação fiscal;
- as duas primeiras ocorrências foram baseadas em presunção, o que acarreta a nulidade da ação fiscal, uma vez que a regra do art. 142 do CTN não admite hipótese de presunção;
- na primeira ocorrência, não existe a diferença apontada pela fiscalização em relação à quantidade de óleo extensor neutro leve consumida; a autuação só ocorreu porque a fiscalização desconsiderou que os produtos 116.25, 116.26 e LZ2832S foram produzidos com base em fórmulas alternativas; requer a realização de perícia;
- na segunda ocorrência, a fiscalização formou sua convicção apenas com base num equívoco no preenchimento do Livro Registro de Inventário; a DIPJ/97 atesta que não houve registro relativo ao estoque da matéria prima 78.011 em 31.12.1996, que foi toda consumida no processo de produção industrial antes de 31.12.1996; requer a realização de perícia;
- na terceira ocorrência, a fiscalização arbitrou o estoque; possui um sistema de contabilidade de custos integrado e coordenado com o restante da escrituração, o que permite a utilização do método do custo médio ponderado para a avaliação dos estoques; requer a realização de perícia;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10735.000486/2001-34
Acórdão nº : 103-22.125

- em relação à quarta ocorrência, possui documentação comprobatória da correção de suas operações; a legislação referente às regras de preço de transferência institui presunções inconstitucionais e ilegais; produto 128.74 – o OCA-9, equivalente ao material 128.74, tem preço aproximado, sendo a diferença de 3,3%, estando justificada a margem de lucro do material; produto 107.81 – os materiais equivalentes 107.81 e MSW-4 têm preços aproximados; método PRL – a IN SRF 38/97 é ilegal; o produto 76.717 nunca foi empregado em qualquer processo de produção industrial; o produto 76.391 foi utilizado com duas finalidades distintas, sendo 45% utilizado na revenda; optou por recolher a diferença relativa à importação do produto 76.391 que foi consumido no processo produtivo; realizou uma revisão dos valores calculados com base no PRL envolvendo os produtos 76.717 e 76.391 e recolheu a diferença; requer a realização de perícia;
- ilegalidade da cobrança dos juros de mora calculados com base na taxa SELIC.

Encerra solicitando a nulidade ou a improcedência do lançamento.

Às fls. 779/781, o julgamento foi convertido em diligência, em deferimento ao pedido de perícia. Foram apresentados os laudos periciais de fls. 824/827, fls. 844/846 e fls. 925/926 e o aditamento à impugnação de fls. 830/843.”

O JULGAMENTO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

Com a impugnação tempestiva, instaurou-se o litígio, o qual foi julgado em primeira instância pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento do Rio de Janeiro-I/RJ, que prolatou o Acórdão nº 3.726, de 11/04/2003, fls. 929/946, cuja ementa dispõe:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Período de apuração: 01/01/1997 a 31/12/1997

Ementa: **NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. NULIDADE.**

Não está inquinado de nulidade o auto de infração lavrado por autoridade competente e em consonância com o que preceitua o art. 142 do CTN, especialmente se o sujeito passivo, em sua defesa, demonstra pleno conhecimento dos fatos que ensejaram a lavratura do auto de infração.

OMISSÃO DE RECEITAS.LEVANTAMENTO POR ESPÉCIE.

A presunção de omissão de receitas deve repousar em dados concretos, objetivos e sólidos em sua estruturação.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10735.000486/2001-34
Acórdão nº : 103-22.125

OMISSÃO DE RECEITAS. PRESUNÇÃO. SAÍDA DE PRODUTO SEM EMISSÃO DE NOTA FISCAL.

A presunção de omissão de receitas não pode ser deduzida de circunstâncias não suficientemente provadas.

SUBAVALIAÇÃO DE ESTOQUE.

Diante da existência de um sistema de contabilidade de custos integrado e coordenado com o restante da escrituração, descabe o lançamento.

GLOSA DE CUSTOS. PREÇO DE TRANSFERÊNCIA.

Os custos 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 exceda ao preço determinado por um dos métodos estabelecidos na legislação de regência.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

Não compete à Autoridade Administrativa o exame da constitucionalidade/legalidade da legislação tributária, tarefa exclusiva do Poder Judiciário.

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Período de apuração: 01/01/1997 a 31/12/1997

Ementa: PIS, COFINS e CSLL. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Aplica-se à exigência reflexa o mesmo tratamento dispensado ao lançamento matriz, em razão de sua íntima relação de causa e efeito.

Lançamento Procedente em Parte.”

As considerações que fundamentaram as conclusões do aludido julgamento são as seguintes:

“Acolho a impugnação e o aditamento, por serem tempestivos e reunirem os demais requisitos de admissibilidade, e passo a examinar a lide somente agora, em face do volume e das condições dos serviços.

O lançamento foi efetuado com observância dos requisitos do artigo 142 da Lei 5.172, de 25/10/1966 (Código Tributário Nacional - CTN), não se configurando qualquer violação ao que o mencionado diploma legal dispõe e, tampouco, ao artigo 59 do Decreto 70.235/1972.

Não houve, também, cerceamento do direito de defesa, uma vez que o interessado foi regularmente intimado, tendo recebido cópia dos autos de infração e do Relatório de Auditoria Fiscal, onde as infrações que lhe foram imputadas encontram-se descritas e capituladas, sendo juntados demonstrativos dos valores lançados. Foi assegurado ao interessado o prazo para defesa previsto em lei. Prova inequívoca de que não ocorreu cerceamento do direito de defesa é a de que a exigência foi impugnada (tendo o interessado demonstrado pleno entendimento do lançamento) e



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10735.000486/2001-34
Acórdão nº : 103-22.125

está sendo examinada por essa autoridade julgadora. Foi, ainda, deferida a perícia, o que garantiu oportunidade de produção de prova. O interessado teve ciência do laudo pericial da fiscalização e apresentou laudo pericial e aditamento à impugnação, que serão, também, examinados.

Quanto à alegação das duas primeiras ocorrências terem sido baseadas em presunção, tal questão diz respeito ao mérito, não podendo acarretar nulidade da ação fiscal.

Assim, ao contrário do alegado pelo interessado, não ocorreu nenhuma irregularidade, incorreção ou omissão que importe em nulidade.

Passo ao exame do mérito.

Na análise do presente litígio será adotada a mesma ordem do auto de infração.

1 - Omissão de receitas (levantamento por espécie). Primeira ocorrência do Relatório de Auditoria Fiscal de fls. 49/56.

Objetivando verificar a correta movimentação das matérias primas e produtos intermediários utilizados no processo produtivo, a fiscalização selecionou uma matéria prima: óleo extensor neutro leve. O interessado foi intimado a apresentar os coeficientes de produção (relação insumo/produto). As informações prestadas foram consolidadas pela fiscalização, sendo gerado o Demonstrativo de Matéria Prima Consumida na Produção Registrada.

A diferença apurada no consumo da matéria prima óleo extensor neutro leve foi justificada pelo interessado como resultado da não apresentação das fórmulas alternativas dos produtos 116.25, 116.26 e LZ2832S. A fiscalização não aceitou a explicação, utilizando as informações iniciais, que levam a presunção de omissão de receitas, caracterizada por consumo apurado maior que o registrado, levando à conclusão de ter o interessado produzido mais do que o declarado e dado saída sem nota fiscal.

Na impugnação, o interessado volta a afirmar que não existe a diferença apontada pela fiscalização em relação à quantidade de óleo extensor neutro leve consumida, diferença que só ocorreu porque a fiscalização desconsiderou que os produtos 116.25, 116.26 e LZ2832S foram produzidos com base em fórmulas alternativas, requerendo a realização de perícia.

No laudo pericial da fiscalização (fls. 824/827), tem-se que "não se pode afirmar que fórmulas foram utilizadas pelo interessado, daí não ser possível obter-se com certeza o consumo da matéria prima óleo extensor neutro leve, no período".

Nos laudos periciais do interessado (fls. 844/846 e fls. 925/926), foi apresentado que, através dos documentos que dão suporte aos registros



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10735.000486/2001-34
Acórdão nº : 103-22.125

no mapa auxiliar de produção e ao livro de controle de produção e estoque relativo ao ano de 1997, pode ser verificado que foram utilizadas as fórmulas enviadas na carta de 05/01/2001 e não as anteriormente entregues em dezembro de 2000, ficando a diferença (0,54%) dentro da margem de perda normal da produção.

A presunção de omissão de receitas deve repousar em dados concretos, objetivos e sólidos em sua estruturação. O demonstrativo elaborado pela fiscalização não permite que se conclua pela omissão de receitas, uma vez que a própria fiscalização admite não ser possível obter-se com certeza o consumo da matéria prima óleo extensor neutro leve.

Assim, não ficando configurada a omissão de receitas, o lançamento não pode prevalecer.

2 - Omissão de receitas (saída de produto sem emissão de nota fiscal). Segunda ocorrência do Relatório de Auditoria Fiscal de fls. 49/56.

A fiscalização constatou a existência, no Livro Registro de Inventário 07, estoque em 31/12/1996 (estoque inicial do ano de 1997), da matéria prima importada 78.011, na quantidade de 154.943 kg; observou que os valores coincidiam com os da DIPJ/98. No Livro Registro de Inventário 08, estoque em 31/12/1997, não constatou a existência desta matéria prima. Como não localizou nenhuma nota fiscal de saída do bem, concluiu pela presunção da ocorrência de saída de produto sem emissão de nota fiscal, que configura omissão de receita.

Na impugnação, o interessado alega que a fiscalização formou sua convicção apenas com base num equívoco no preenchimento do Livro Registro de Inventário e que a DIPJ/97 atesta que não houve registro relativo ao estoque da matéria prima 78.011 em 31.12.1996, que foi toda consumida no processo de produção industrial antes de 31.12.1996, requerendo a realização de perícia.

No laudo pericial da fiscalização (fls. 824/827), tem-se que "no processo não se encontra presente elemento para conferir as movimentações e apurações dos estoques em 1996" e que "nos livros Registro e Controle da Produção e Estoque nº 05 e 06, consta a movimentação do produto 78.011, durante o ano de 1996, com saldo final zero". Aponta que, no entanto, no Livro Registro de Inventário 07, consta saldo de 154.943 kg, quantidade esta que requer enorme espaço para armazenagem. Acrescenta que os lançamentos não foram retificados.

No laudo pericial do interessado (fls. 844/846), foi apresentado que a última importação desta matéria prima foi realizada em 26/08/1996 (fl. 917), sendo totalmente utilizada, existindo registro de perda em novembro de 1996, que tornou o saldo zero em 30/11/1996, não existindo o saldo lançado no Livro Registro de Inventário 07.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10735.000486/2001-34
Acórdão nº : 103-22.125

A fiscalização efetuou lançamento de omissão de receita levando em conta apenas o saldo registrado no Livro Registro de Inventário 07 da matéria prima importada 78.011. Embora o interessado não tenha efetuado lançamento retificando este saldo, a própria fiscalização, na diligência solicitada por esta autoridade julgadora, admite que, nos livros Registro e Controle da Produção e Estoque nº 05 e 06, consta a movimentação do produto 78.011, durante o ano de 1996, com saldo final zero. Ainda na diligência, a fiscalização reconhece expressamente que nos autos não se encontram presentes elementos para conferir as movimentações e apurações dos estoques em 1996, embora negue a possibilidade de erro com base unicamente na quantidade em questão.

Como não foi provada a existência do saldo registrado no Livro Registro de Inventário 07 da matéria prima importada 78.011, a inexistência de saldo no Livro Registro de Inventário 08, estoque em 31/12/1997, não pode levar a presunção da ocorrência de saída de produto sem emissão de nota fiscal.

Deste modo, é improcedente a presunção de omissão de receitas, devendo ser cancelado o lançamento.

3 - Subavaliação de estoque final de produtos em fabricação e acabados. Terceira ocorrência do Relatório de Auditoria Fiscal de fls. 49/56.

A fiscalização apurou subavaliação de estoque, que resultou na postergação de imposto, por ter entendido que o interessado não poderia utilizar o método do custo médio ponderado, considerando que não se caracteriza como integrado e coordenado com o restante da escrituração o sistema de contabilidade de custos que, embora efetuado com base nos dados da contabilidade geral, aloca custos segundo critério de rateio mensal, apoiado em mapas com valores apurados extra-contabilmente.

Na impugnação, o interessado alega que possui um sistema de contabilidade de custos integrado e coordenado com o restante da escrituração, o que permite a utilização do método do custo médio ponderado para a avaliação dos estoques, requerendo a realização de perícia.

No laudo pericial da fiscalização (fls. 824/827), foi apresentado que o interessado dispõe dos elementos previstos no artigo 236 do RIR/94, porém não possui sistema de contabilidade de custos integrado e coordenado com o restante da escrituração, em face das divergências existentes em seus livros, como o saldo no Livro Registro de Inventário divergente do apresentado no Livro Registro e Controle da Produção e Estoque.

No laudo pericial do interessado (fls. 844/846), foi apresentado que, analisando-se todos os documentos da empresa, que envolvem desde a aquisição de matérias primas, bem como os documentos utilizados no



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10735.000486/2001-34
Acórdão nº : 103-22.125

processo de fabricação, nos quais constam todas as quantidades consumidas de matérias primas e produtos intermediários, bem como a apropriação dos gastos gerais, que após um rateio efetuado com base no grau de dificuldade de fabricação de cada produto, são lançados no Livro Registro de Inventário e no Livro Registro e Controle da Produção e Estoque, conclui-se que o interessado possui sistema de contabilidade de custos integrado e coordenado com o restante da escrituração.

O § 2º do art. 236 do RIR/94 define o que deve ser considerado sistema de contabilidade de custos integrado e coordenado com o restante da escrituração. A fiscalização admite que o interessado dispõe dos elementos previstos neste artigo. Desta forma, a mera existência de erros na escrituração, não faz com que o sistema de contabilidade de custos deixe de ser integrado e coordenado com o restante da escrituração.

Possuindo o interessado sistema de contabilidade de custos integrado e coordenado com o restante da escrituração, descabe o lançamento.

4 - Glosa de custos (preço de transferência). Quarta ocorrência do Relatório de Auditoria Fiscal de fls. 49/56.

A fiscalização constatou que o interessado não cumpriu o disposto nos artigos 18 a 24 e 28 da Lei 9.430/1996, no que diz respeito aos preços a serem praticados nas operações de compras de bens efetuadas de pessoa jurídica domiciliada no exterior considerada vinculada. Quanto às matérias primas 128.74 e 107.81, produtos que apresentam margens de lucro altíssimas para a exportadora, foi explicado que os preços são determinados baseados no preço que paga quando compra o produto equivalente de vendedores não vinculados, mas não foram apresentados elementos de comprovação. Quanto às matérias primas 73.714, 76.391, 76.460 e 76.717, de acordo com a IN SRF 38/1997, estaria proibida a utilização do método usado pela empresa (PRL), uma vez que o preço de comparação, no caso de matérias primas adquiridas para emprego, utilização ou aplicação, pela própria empresa, na produção do outro bem, somente poderá ser determinado pelos métodos PIC ou CPL. A fiscalização adotou o método CPL concluindo que os preços praticados na aquisição das matérias primas 128.74, 107.81, 76.717 e 76.391 foram superiores àqueles utilizados como parâmetro (não houve lançamento em relação às matérias primas 73.714 e 76.460).

Na impugnação, o interessado alega que possui documentação comprobatória da correção de suas operações, que a legislação referente às regras de preço de transferência institui presunções inconstitucionais e ilegais, que o OCA-9, equivalente ao material 128.74, tem preço aproximado, sendo a diferença de 3,3%, estando justificada a margem de lucro do material e que os materiais equivalentes 107.81 e MSW-4 têm preços aproximados, que o produto 76.717 nunca foi empregado em qualquer processo de produção industrial e o produto



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10735.000486/2001-34
Acórdão nº : 103-22.125

76.391 foi utilizado com duas finalidades distintas, sendo 45% utilizado na revenda, optando por recolher a diferença relativa à importação do produto 76.391 que foi consumido no processo produtivo e que, tendo realizado uma revisão dos valores calculados com base no PRL envolvendo os produtos 76.717 e 76.391, recolheu a diferença, requerendo a realização de perícia.

No laudo pericial da fiscalização (fls. 824/827), foi declarado que, por se tratarem de produtos químicos, a equivalência entre os produtos 128.74 e OCA-9 e 107.81 e MSW-4 só poderia ser atestada com exame laboratorial; no que se refere aos produtos 76.717 e 76.391, foram registrados os consumos apresentados à fl. 827.

Nos laudos periciais do interessado (fls. 844/846 e fls. 925/926), foi apresentado que os produtos 128.74 e OCA-9 são equivalentes, ambos têm a mesma função química e os mesmos teores de ativos. Da mesma forma, os intermediários 107.81 e MSW-4 são equivalentes, ambos têm a mesma função química. Não houve utilização do material 76.717 nos processos industriais e apenas parte do 76.391 foi utilizada como intermediário no processo industrial.

Assim dispõe o artigo 18 da Lei 9.430/1996:

“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 exceda ao preço determinado por um dos seguintes métodos:

I - Método dos Preços Independentes Comparados - PIC: definido como 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 pagamento semelhantes;

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

a) dos descontos incondicionais concedidos;

b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

c) das comissões e corretagens pagas;

d) de margem de lucro de vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda;
(Alterado pela Lei nº 9.959, de 27.1.2000)

III - Método do Custo de Produção mais Lucro - CPL: definido como o custo médio de produção de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, no país onde tiverem sido originariamente 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.

§ 1º As médias aritméticas dos preços de que tratam os incisos I e II e o custo médio de produção de que trata o inciso III serão calculados considerando os preços praticados e os custos incorridos durante todo o período de apuração da base de cálculo do imposto de renda a que se referirem os custos, despesas ou encargos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10735.000486/2001-34
Acórdão nº : 103-22.125

§ 2º Para efeito do disposto no inciso I, somente serão consideradas as operações de compra e venda praticadas entre compradores e vendedores não vinculados.

§ 3º Para efeito do disposto no inciso II, somente serão considerados os preços praticados pela empresa com compradores não vinculados.

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

§ 5º Se os valores apurados segundo os métodos mencionados neste artigo forem superiores ao de aquisição, constante dos respectivos documentos, a dedutibilidade fica limitada ao montante deste último.

§ 6º Integram o custo, para efeito de dedutibilidade, o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador e os tributos incidentes na importação.

§ 7º A parcela dos custos que exceder ao valor determinado de conformidade com este artigo deverá ser adicionada ao lucro líquido, para determinação do lucro real.

§ 8º A dedutibilidade dos encargos de depreciação ou amortização dos bens e direitos fica limitada, em cada período de apuração, ao montante calculado com base no preço determinado na forma deste artigo.

§ 9º O disposto neste artigo não se aplica aos casos de royalties e assistência técnica, científica, administrativa ou assemelhada, os quais permanecem subordinados às condições de dedutibilidade constantes da legislação vigente”.

A fiscalização, quanto às matérias primas 128.74 e 107.81, efetuou o lançamento por não ter o interessado apresentado elementos que comprovassem os preços que paga quando compra o produto equivalente de vendedores não vinculados, não reconhecendo, então, o método por ele utilizado (PIC). Na impugnação, o interessado alega que o OCA-9 é equivalente ao material 128.74, tendo preços aproximados, e que os materiais equivalentes 107.81 e MSW-4 também têm preços aproximados. Dada a especificidade da matéria envolvida, foi deferida a realização de perícia, instrumento ímpar para a elucidação dos fatos e que auxilia na formação do livre convencimento do julgador. Foi questionado se havia prova da alegação de ser o material 128.74 equivalente ao produto OCA-9, com preços compatíveis, o mesmo ocorrendo com o material 107.81, equivalente ao MSW-4.

O perito nomeado pela União declarou que, por se tratarem de produtos químicos, a equivalência entre os produtos 128.74 e OCA-9 e 107.81 e MSW-4 só poderia ser atestada com exame laboratorial. Porém, não providenciou tais exames. Se o pronunciamento do perito da União nada acrescentou, o interessado trouxe à colação o laudo pericial de fls. 925/926, elaborado por engenheiro químico, que respondeu ao quesito com informações técnicas conclusivas. Desta forma, levando-se em consideração os elementos constantes dos autos, acolho o laudo do interessado na formação da minha convicção.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10735.000486/2001-34
Acórdão nº : 103-22.125

Considerando-se, então, equivalentes os produtos 128.74 - OCA-9 e 107.81 - MSW-4, deve ser aceito o método utilizado pelo interessado, devendo ser cancelado o lançamento referente a esta parcela.

Quanto às matérias primas 76.391 e 76.717, o lançamento ocorreu uma vez que, de acordo com a IN SRF 38/1997, estaria proibida a utilização do método usado pela empresa (PRL), já que o preço de comparação, no caso de matérias primas adquiridas para emprego, utilização ou aplicação, pela própria empresa, na produção do outro bem, somente poderá ser determinado pelos métodos PIC ou CPL (art. 4º, § 1º, da IN 38/1997).

Preliminarmente devo observar que não cabe à Autoridade Administrativa o julgamento das questões levantadas quanto à legislação referente às regras de preço de transferência instituir presunções inconstitucionais e ilegais, uma vez que esta tem seu poder limitado no sentido de examinar se os atos praticados pelos agentes da Administração Federal estão de acordo com a lei e os atos administrativos emanados de autoridades hierarquicamente superiores.

No laudo pericial, a fiscalização informa que, no que se refere aos produtos 76.717 e 76.391, foram registrados os consumos apresentados à fl. 827. O interessado, na impugnação, no aditamento e nos laudos periciais de fls. 844/846 e fls. 925/926 alega que não houve utilização do material 76.717 nos processos industriais e apenas parte do 76.391 foi utilizada como intermediário no processo industrial. Porém, não traz aos autos elementos que comprovem o alegado. O registro de consumo nos Livros Registro e Controle da Produção e Estoque conflita com a alegação de não ter havido utilização em processo industrial.

Desta forma, diante do disposto no art. 4º, § 1º, da IN 38/1997, não tendo sido provada a não utilização em processo industrial, deve ser mantido o lançamento.

JUROS DE MORA

Relativamente aos juros moratórios aplicados, há que se mencionar o disposto no art. 161 do CTN:

“Art. 161 - O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1 - Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês.”

Está claro no texto reproduzido que os juros serão de 1% caso a lei não disponha de modo diverso, como o fez pelo artigo 13 da Lei 9.065/1995 e pelo artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, abaixo transcrito:

“Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria de Receita Federal cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10735.000486/2001-34
Acórdão nº : 103-22.125

legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

...
§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento."

Assim dispõe o § 3º do art. 5º da Lei 9.430/1996:

"§ 3º As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento."

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal vem entendendo que não há nenhuma ilegalidade ou inconstitucionalidade na utilização da taxa SELIC.

A título de exemplo, transcreve-se ementa de decisão unânime da 1ª Turma do Supremo Tribunal Federal, no RE n.º 178.263-3/RS, de lavra do relator Ministro Celso de Mello, que esclarece:

"TAXA DE JUROS REAIS - LIMITE FIXADO EM 12% A.A. (CF, ART. 192, §3º) - NORMA CONSTITUCIONAL DE EFICÁCIA LIMITADA - IMPOSSIBILIDADE DE SUA APLICAÇÃO IMEDIATA - NECESSIDADE DA EDIÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR EXIGIDA PELO TEXTO CONSTITUCIONAL - APLICABILIDADE DA LEGISLAÇÃO ANTERIOR À CF/88 - RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO.

A regra inscrita no art. 192, § 3º, da Carta Política - norma constitucional de eficácia limitada - constitui preceito de integração que reclama, em caráter necessário, para efeito de sua plena incidência, a medida legislativa concretizadora do comando nela positivado.

Ausente a lei complementar reclamada pela Constituição, não se revela possível a aplicação imediata de taxa de juros reais de 12% a.a. prevista no artigo 192, § 3º, do texto constitucional."

Ademais não compete à Delegacia da Receita Federal de Julgamento o exame da constitucionalidade/legalidade da legislação tributária, pois essa competência foi atribuída em caráter privativo ao Poder Judiciário pela Constituição, art. 102.

Assim, os juros de mora estão de acordo com a legislação vigente, devendo ser mantidos.

PIS, COFINS e CSLL. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Aplica-se à exigência reflexa o mesmo tratamento dispensado ao lançamento matriz, em razão de sua íntima relação de causa e efeito, quando não há matéria específica, de fato ou de direito, a ser apreciada.

Como o lançamento do IRPJ foi considerado procedente em parte, os lançamentos reflexos são, igualmente, procedentes em parte."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10735.000486/2001-34
Acórdão nº : 103-22.125

RESUMO DOS VALORES MANTIDOS:

Primeira ocorrência.

Valor lançado: R\$ 10.539.640,63

Valor mantido: zero

Segunda ocorrência.

Valor lançado: R\$ 1.456.361,67

Valor mantido: zero

Terceira ocorrência.

Valor lançado: R\$ 563.983,32

Valor mantido: zero

Quarta ocorrência.

Matéria Prima	Valor lançado (R\$) – fls. 132 a 135	Valor Mantido – R\$
128.74	599.303,34	0,00
107.81	307.642,80	0,00
76.717	385.639,79	385.639,79
76.391	62.527,48	62.527,48
Total	1.355.113,41	448.167,27

IRPJ

R\$ 448.167,27 x 15% = R\$ 67.225,09

Adicional: R\$ 208.167,27 x 10% = R\$ 20.816,72

Total: R\$ 88.041,81

PIS e COFINS – zero (A base de cálculo destas contribuições é constituída apenas pelas duas primeiras ocorrências, que foram canceladas).

CSLL

R\$448.167,27 x 8% = R\$35.853,38.”

O RECURSO DE OFÍCIO

A Terceira Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento do Rio de Janeiro-I/RJ recorre de ofício ao Primeiro Conselho de Contribuintes, da parte do julgamento de primeiro grau consubstanciado no Acórdão DRJ/RJOI nº 3.726, de 11/04/2003, fls. 929/946, que, conforme demonstrativos de fls. 944/946, exonerou a empresa LUBRIZOL DO BRASIL ADITIVOS LTDA., das seguintes exigências: a) IRPJ e CSLL – exonerados integralmente os itens “001”, “002” e “003” do Auto de Infração, respectivamente, nos valores de R\$ 10.539.640,63, R\$ 1.456.361,67 e R\$ 563.983,32 e, parcialmente, o item “004” do Auto de Infração, no valor de R\$ 906.946,14,

15



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10735.000486/2001-34
Acórdão nº : 103-22.125

remanescendo IRPJ de R\$ 88.041,81 e CSLL de R\$ 35.853,38; b) PIS e COFINS – exoneradas integralmente as exigências destas contribuições, uma vez que a base de cálculo das mesmas é constituída pelos valores dos itens “001” e “002” do Auto de Infração do lançamento principal de IRPJ, as quais foram exoneradas integralmente, conforme explanado na letra anterior (a).

O recurso de ofício teve como fundamento o disposto no artigo 34, inciso I, do Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pelo artigo 67 da Lei nº 9.532/97. Os valores exonerados superaram o limite de alçada estabelecido pela Lei nº 9.532/97 e Portaria nº 333/97 do Sr. Ministro da Fazenda.

O RECURSO VOLUNTÁRIO

A contribuinte foi regularmente cientificada do julgamento de primeira instância, em 02/05/2003, conforme Aviso de Recebimento – A.R. de fls. 950. Insatisfeita com o referido julgado, que manteve todas as exigências, interpôs, em 03/06/2003, com fundamento no artigo 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, recurso voluntário a este Colegiado, conforme petição e documentos de fls. 951/980. Através da petição de fls. 989, em atendimento à Intimação SECAT/DRF/NIU nº 723/2003, fls. 987, junta os DARF de fls. 990/991, relativos ao recolhimento de 30% da exigência fiscal em discussão, para fins de prosseguimento do Recurso, de acordo com o artigo 32 da Lei nº 10.522, de 2002 e da Instrução Normativa SRF nº 264, de 2002. A seguir, a Delegacia da Receita Federal da jurisdição da autuada, Nova Iguaçu-RJ, encaminhou o presente processo a este Primeiro Conselho de Contribuintes, para julgamento.

A autuada, no recurso voluntário, reproduz grande parte das alegações apresentadas na Impugnação, e acrescenta, em síntese:

Cabe destacar que a autuação não abrange os produtos “73.714” e “76.460”, tendo em vista que o fiscal autuante considerou normais os valores das respectivas importações, em comparação com os valores que seriam praticados pelo método de “Custo de Produção mais Lucro – CPL”. Quanto aos produtos “76.717” e “76.391”, considerados no auto de infração em virtude da adoção do método “PRL”, a recorrente irá demonstrar que a autuação é improcedente.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10735.000486/2001-34
Acórdão nº : 103-22.125

Corroborando o posicionamento defendido pela recorrente quanto à ilegalidade da IN SRF nº 38/97, que veda a aplicação do método "PRL" na importação de matéria prima, cita lição de Luís Eduardo Schoueri. A revogação da IN SRF nº 38/97 pela IN SRF nº 32/2001 (posteriormente revogada pela IN SRF nº 243/2002) só vem a confirmar tudo quanto exposto pela recorrente sobre a ilegalidade da IN SRF nº 38/97. Isto porque a IN SRF nº 32/2001, assim como a IN SRF nº 243/2002, atualmente em vigor, passou a aceitar a adoção do método "PRL" nas hipóteses de emprego do produto na produção local, dispondo no mesmo sentido da Lei nº 9.430/96, e, conseqüentemente, pondo fim à ilegal restrição imposta pela IN SRF nº 38/97. Ora, o fato de tal restrição ter sido revogada pela SRF só vem a comprovar que a mesma era absolutamente ilegal. Cita, ainda, esclarecimento de Luís Eduardo Schoueri, de que a IN SRF 38/97 não empregou o termo "industrialização", mas sim "produção".

O fato de que o produto "76.717" e parte do produto "76.391" não foram utilizados pela recorrente em qualquer processo industrial foi devidamente comprovado nos laudos periciais elaborados pelos seus assistentes técnicos, o que deveria ter sido considerado pela decisão de primeira instância, principalmente porque o perito designado pelas autoridades fiscais não esclareceu as questões técnicas relevantes relacionadas à questão. Nesse sentido, cumpre ressaltar que, após examinar toda a documentação pertinente, tanto o Sr. Flávio Luiz da Cunha (contador) como o Sr. Gilberto de Souza Alves (engenheiro químico), chegaram à conclusão de que o produto "76.717" e parte do produto "76.391" (45%) não passaram por qualquer processo de produção industrial no País, o que evidentemente comprova que a adoção do método "PRL" com relação a esses produtos foi correta, citando trechos desses laudos periciais. Por outro lado, o perito designado pelas autoridades fiscais simplesmente se furtou a responder se os referidos produtos sofreram algum tipo de processo industrial, limitando-se a apresentar, em seu laudo, um quadro demonstrativo que absolutamente não respondeu ao quesito pertinente à questão. Assim, considerando que, no tocante às demais ocorrências do auto de infração, a decisão de primeira instância se baseou nos laudos dos assistentes técnicos da recorrente, uma vez que o laudo pericial da fiscalização não era satisfatório, o mesmo deveria ter ocorrido com relação à ocorrência referente aos produtos "76.717" e "76.391", visto que tais elementos são mais do que suficientes para comprovar o alegado pela recorrente.

E, no final, solicita o cancelamento do auto de infração.

É o relatório.

17



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10735.000486/2001-34
Acórdão nº : 103-22.125

VOTO VENCIDO

Conselheiro MAURÍCIO PRADO DE ALMEIDA - Relator

Consoante relatado, em procedimento fiscal contra a empresa LUBRIZOL DO BRASIL ADITIVOS LTDA., foram lavrados autos de infração referentes a Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS.

O lançamento correspondente ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ originou-se, conforme Relatório de Auditoria Fiscal de fls. 49/56, da constatação das seguintes infrações e valores tributáveis:

1 – Omissão de Receitas: Levantamento por espécie.

Após o levantamento por espécie previsto no parágrafo 1º do artigo 41 da Lei nº 9.430, de 1996, a autoridade fiscal constatou que o consumo da matéria-prima “óleo extensor neutro leve”, foi maior que o consumo na produção registrada, evidenciando que no período fiscalizado a empresa produziu mais do que efetivamente declarou. Conseqüentemente, deu saída do seu estabelecimento de produtos desacompanhados da competente nota fiscal, caracterizando, assim, omissão de receita operacional, no valor de R\$ 10.539.640,63;

2 – Omissão de Receitas: Saída sem emissão de Nota Fiscal.

No Livro Registro de Inventário nº 07, no qual encontram-se relacionados os estoques em 31/12/1996, a autoridade fiscal constatou a existência de 154.943 kg da matéria-prima importada “78.011” (folha 258 do referido Livro), no valor total de R\$ 1.456.361,67.

Ressalta que as importâncias dos estoques em 31/12/1996 e 31/12/1997, quando validadas através do somatório das quantias escrituradas nos respectivos livros de inventário, confirmam o valor dos Custos das Atividades em Geral, Ficha 04, item 43, da DIPJ/98, anual calendário de 1997.

No Livro Registro de Inventário nº 08, no qual estão arrolados os estoques em 31/12/1997, não consta a existência da referida matéria-prima. Da mesma forma, não foi localizada pela autoridade fiscal nenhuma nota fiscal relativa à saída da citada matéria-prima. Tal fato autoriza a presunção da ocorrência de saída de produto sem emissão da



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10735.000486/2001-34
Acórdão nº : 103-22.125

correspondente nota fiscal, configurando, destarte, omissão de receita operacional;

3 – Subavaliação de Estoques

A autoridade fiscal constatou que a fiscalizada não poderia ter utilizado na avaliação dos estoques de produtos acabados e em fabricação o método do custo médio ponderado, considerando que não se caracteriza como integrado e coordenado com o restante da escrituração, de acordo com o artigo 294 e parágrafos do RIR/99, o sistema de contabilidade de custos que, embora efetuado com base nos dados da contabilidade geral, aloca custos segundo critérios de rateio mensal, apoiado em mapas com valores apurados extra-contabilmente. Em função da irregularidade apontada ficou caracterizada a ocorrência de subavaliação dos estoques de produtos acabados e em elaboração, resultando na postergação de imposto no montante de R\$ 563.983,32;

4 – Glosa de Custos: Preço de Transferência.

A empresa não cumpriu o disposto nos artigos 18 a 24 e 28 da Lei nº 9.430, de 1996. Com base nos esclarecimentos prestados pela contribuinte e tendo em vista a determinação exarada no parágrafo único do art. 39 da IN SRF nº 38, de 1997, adotando o método do Custo de Produção mais Lucro – CPL (margem de lucro de 20%, permitida pela legislação), concluiu a autoridade fiscal que os preços praticados na aquisição das matérias-primas **128.74**, **107.81**, **76.717** e **76.391**, foram superiores àqueles utilizados como parâmetro, devendo, portanto, ser adicionado ao lucro real e à base de cálculo da CSLL, do ano-calendário de 1997, o valor resultante do excesso de custos, de R\$ 1.355.113,41.

Os lançamentos de ofício relativos às Contribuições PIS, CSLL e COFINS foram realizados em decorrência da fiscalização do Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, na qual as referidas infrações ocasionaram insuficiência na determinação da base de cálculo destas contribuições.

Conforme informa o relatório do julgado de primeira instância, “o julgamento foi convertido em diligência, em deferimento ao pedido de perícia. Foram apresentados os laudos periciais de fls. 824/827, fls. 844/846 e fls. 925/926 e o aditamento à impugnação de fls. 830/843.”



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10735.000486/2001-34
Acórdão nº : 103-22.125

PRELIMINAR – DILIGÊNCIA

Analisando os autos do presente processo, entendo que, tendo em conta as divergências assinaladas no julgamento de primeira instância, em relação ao disposto no Relatório de Auditoria Fiscal de fls. 49/54, nos laudos periciais de fls. 824/827, 844/846 e 925/926, e nas alegações apresentadas pela autuada na impugnação e no recurso, considero imprescindível a realização de diligência para perfeito conhecimento dos fatos, em respeito ao princípio da verdade material, orientador do processo administrativo tributário, de tal forma a instruí-lo adequadamente para o julgamento.

Destarte, oriento o meu voto no sentido de converter o julgamento em diligência.

RECURSO EX OFFICIO

Vencido no pedido de diligência supra, por mim suscitado, passo a analisar o recurso *Ex Officio*.

Os créditos tributários exonerados referem-se às exigências: a) IRPJ e CSLL – exonerados integralmente os itens “001”, “002” e “003” do Auto de Infração, respectivamente, nos valores de R\$ 10.539.640,63, R\$ 1.456.361,67 e R\$ 563.983,32 e, parcialmente, o item “004” do Auto de Infração, no valor de R\$ 906.946,14, remanescendo IRPJ de R\$ 88.041,81 e CSLL de R\$ 35.853,38; b) PIS e COFINS – exoneradas integralmente as exigências destas contribuições, uma vez que a base de cálculo das mesmas é constituída pelos valores dos itens “001” e “002” do Auto de Infração do lançamento principal de IRPJ, as quais foram exoneradas integralmente, conforme explanado na letra anterior (a). O valor total da exoneração desses créditos tributários supera o limite de alçada fixado pela Portaria MF nº 333/97, devendo, portanto, o julgamento de primeira instância, ser submetido à revisão necessária, nos termos do artigo 34, inciso I, do Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pelo artigo 67 da Lei nº 9.532/97. Conheço, portanto, do recurso.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10735.000486/2001-34
Acórdão nº : 103-22.125

1 – Omissão de Receitas: Levantamento por espécie.

Na apreciação das alegações apresentadas pela autuada em relação à primeira ocorrência do citado Relatório de Auditoria Fiscal de fls. 49/56, item 001 do Auto de Infração, dispõe o voto condutor do julgado de primeira instância que, “na impugnação, o interessado volta a afirmar que não existe a diferença apontada pela fiscalização em relação à quantidade de óleo extensor neutro leve consumida, diferença que só ocorreu porque a fiscalização desconsiderou que os produtos 116.25, 116.26 e LZ2832S foram produzidos com base em fórmulas alternativas, requerendo a realização de perícia. No laudo pericial da fiscalização (fls. 824/827), tem-se que “não se pode afirmar que fórmulas foram utilizadas pelo interessado, daí não ser possível obter-se com certeza o consumo da matéria prima óleo extensor neutro leve, no período”. Nos laudos periciais do interessado (fls. 844/846 e fls. 925/926), foi apresentado que, através dos documentos que dão suporte aos registros no mapa auxiliar de produção e ao livro de controle de produção e estoque relativo ao ano de 1997, pode ser verificado que foram utilizadas as fórmulas enviadas na carta de 05/01/2001 e não as anteriormente entregues em dezembro de 2000, ficando a diferença (0,54%) dentro da margem de perda normal da produção. A presunção de omissão de receitas deve repousar em dados concretos, objetivos e sólidos em sua estruturação. O demonstrativo elaborado pela fiscalização não permite que se conclua pela omissão de receitas, uma vez que a própria fiscalização admite não ser possível obter-se com certeza o consumo da matéria prima óleo extensor neutro leve. Assim, não ficando configurada a omissão de receitas, o lançamento não pode prevalecer.”

Analisando os autos, **não** concordo com o entendimento do julgado de primeira instância acima citado.

Conforme assinala, em síntese, o Relatório de Auditoria Fiscal de fls. 49/56, “a empresa foi intimada em 20/11/2000 a apresentar os coeficientes de produção (relação insumo/produto). Após certa relutância, alegando que as fórmulas são informações extremamente confidenciais, e depois de consultar a controladora Lubrizol

21



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10735.000486/2001-34
Acórdão nº : 103-22.125

Corporation, a empresa apresentou as informações. Quando alertada pela fiscalização a respeito da diferença apurada no consumo da matéria prima óleo extensor neutro leve, a contribuinte na tentativa de justificar tal diferença, apresentou uma correspondência datada de 05/01/2001, informando da existência de fórmulas alternativas. Analisando o demonstrativo apresentado pela empresa junto com a citada correspondência de 05/01/2001 e as novas informações sobre fórmulas, observa-se que a empresa mostra a existência de três situações: na primeira utiliza os coeficientes de produção inicialmente apresentados à fiscalização, cuja utilização resultou na diferença apontada, os quais a empresa chamou de "utilização padrão". Posteriormente, usou coeficientes de produção dos mais variados, que basicamente quase não se repetem mês a mês, o que denota a inconsistência dessa informação, já que teríamos que considerar a possibilidade da existência de uma fórmula de produção para cada mês. Esta a empresa denominou de "utilização real". Finalmente, a empresa cria a figura do "consumo alternativo", visto que a "utilização real" resultou na suposta existência de vários coeficientes de produção, quase que um diferente a cada mês, e como o contribuinte necessitava apresentar à fiscalização uma única fórmula de produção, para cada um dos produtos em questão, criou os coeficientes, através de média, e denominou de consumo alternativo. Essa situação nos leva a executar o trabalho fiscal com as fórmulas apresentadas inicialmente, fórmulas estas cujas patentes são registradas nos EUA e pertencem à Lubrizol Corporation, conforme observação da própria empresa, colocada no rodapé do Quadro I-Coefficiente de Produção. Para corroborar nosso entendimento, quanto ao acerto na utilização dos coeficientes inicialmente apresentados, e que estão em consonância com as fórmulas patenteadas pela Lubrizol Corporation, é a existência de Contrato de Licença de Tecnologia firmado entre a fiscalizada e sua controladora Lubrizol Corporation, através do qual a empresa brasileira pode utilizar a tecnologia desenvolvida pela empresa americana, em contraprestação ao pagamento de royalties (taxa de licenciamento)."

À vista das informações e constatações acima citadas, entendo que as alegações da autuada não procedem, devendo ser restabelecida a exigência.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10735.000486/2001-34
Acórdão nº : 103-22.125

2 – Omissão de Receitas: Saída sem emissão de Nota Fiscal.

Quanto à segunda ocorrência do Relatório de Auditoria Fiscal de fls. 49/56, item 002 do Auto de Infração, segundo o voto condutor do julgado de primeira instância, “na impugnação, o interessado alega que a fiscalização formou sua convicção apenas com base num equívoco no preenchimento do Livro Registro de Inventário e que a DIPJ/97 atesta que não houve registro relativo ao estoque da matéria prima 78.011 em 31.12.1996, que foi toda consumida no processo de produção industrial antes de 31.12.1996, requerendo a realização de perícia. No laudo pericial da fiscalização (fls. 824/827), tem-se que “no processo não se encontra presente elemento para conferir as movimentações e apurações dos estoques em 1996” e que “nos livros Registro e Controle da Produção e Estoque nº 05 e 06, consta a movimentação do produto 78.011, durante o ano de 1996, com saldo final zero”. Aponta que, no entanto, no Livro Registro de Inventário 07, consta saldo de 154.943 kg, quantidade esta que requer enorme espaço para armazenagem. Acrescenta que os lançamentos não foram retificados. No laudo pericial do interessado (fls. 844/846), foi apresentado que a última importação desta matéria prima foi realizada em 26/08/1996 (fl. 917), sendo totalmente utilizada, existindo registro de perda em novembro de 1996, que tornou o saldo zero em 30/11/1996, não existindo o saldo lançado no Livro Registro de Inventário 07. A fiscalização efetuou lançamento de omissão de receita levando em conta apenas o saldo registrado no Livro Registro de Inventário 07 da matéria prima importada 78.011. Embora o interessado não tenha efetuado lançamento retificando este saldo, a própria fiscalização, na diligência solicitada por esta autoridade julgadora, admite que, nos livros Registro e Controle da Produção e Estoque nº 05 e 06, consta a movimentação do produto 78.011, durante o ano de 1996, com saldo final zero. Ainda na diligência, a fiscalização reconhece expressamente que nos autos não se encontram presentes elementos para conferir as movimentações e apurações dos estoques em 1996, embora negue a possibilidade de erro com base unicamente na quantidade em questão. Como não foi provada a existência do saldo registrado no Livro Registro de Inventário 07 da matéria prima importada 78.011, a inexistência de saldo no Livro Registro de Inventário 08, estoque em 31/12/1997, não pode levar a presunção da ocorrência de saída de

23



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10735.000486/2001-34
Acórdão nº : 103-22.125

produto sem emissão de nota fiscal. Deste modo, é improcedente a presunção de omissão de receitas, devendo ser cancelado o lançamento.”

Analisando os autos, **não** concordo com o entendimento do julgado de primeira instância, acima citado.

Segundo dispõe, em síntese, o Relatório de Auditoria Fiscal de fls. 49/56, “foi constatada a existência no Livro Registro de Inventário nº 07, de estoque em 31/12/1996 da matéria prima “78.011”, no valor total de R\$ 1.456.361,67. Os valores constantes desse Livro Registro de Inventário nº 07 coincidem com os valores da DIPJ/98, ano-calendário de 1997. No Livro Registro de Inventário nº 08 não consta a existência de estoque em 31/12/1997 do produto em questão. Não foi localizada nenhuma nota fiscal relativa a saída desse produto. Tal fato autoriza a presunção da ocorrência de saída de produto sem emissão da correspondente nota fiscal.”

E, conforme informa o Laudo Pericial de fls. 824/827, “a contribuinte não apresentou retificação para a DIRPJ 1997, corrigindo o alegado erro de estoque para a matéria prima 78.011.”

À vista das informações e constatações acima citadas, entendo que as alegações da autuada não procedem, devendo ser restabelecida a exigência.

3 – Subavaliação de Estoques

No tocante à terceira ocorrência do Relatório de Auditoria Fiscal de fls. 49/56, item 003 do Auto de Infração, segundo o voto condutor do julgado de primeira instância, “na impugnação, o interessado alega que possui um sistema de contabilidade de custos integrado e coordenado com o restante da escrituração, o que permite a utilização do método do custo médio ponderado para a avaliação dos estoques, requerendo a realização de perícia. No laudo pericial da fiscalização (fls. 824/827), foi apresentado que o interessado dispõe dos elementos previstos no artigo 236 do RIR/94,

24



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10735.000486/2001-34
Acórdão nº : 103-22.125

porém não possui sistema de contabilidade de custos integrado e coordenado com o restante da escrituração, em face das divergências existentes em seus livros, como o saldo no Livro Registro de Inventário divergente do apresentado no Livro Registro e Controle da Produção e Estoque. No laudo pericial do interessado (fls. 844/846), foi apresentado que, analisando-se todos os documentos da empresa, que envolvem desde a aquisição de matérias primas, bem como os documentos utilizados no processo de fabricação, nos quais constam todas as quantidades consumidas de matérias primas e produtos intermediários, bem como a apropriação dos gastos gerais, que após um rateio efetuado com base no grau de dificuldade de fabricação de cada produto, são lançados no Livro Registro de Inventário e no Livro Registro e Controle da Produção e Estoque, conclui-se que o interessado possui sistema de contabilidade de custos integrado e coordenado com o restante da escrituração. O § 2º do art. 236 do RIR/94 define o que deve ser considerado sistema de contabilidade de custos integrado e coordenado com o restante da escrituração. A fiscalização admite que o interessado dispõe dos elementos previstos neste artigo. Desta forma, a mera existência de erros na escrituração, não faz com que o sistema de contabilidade de custos deixe de ser integrado e coordenado com o restante da escrituração. Possuindo o interessado sistema de contabilidade de custos integrado e coordenado com o restante da escrituração, descabe o lançamento.

Analisando os autos, **não** concordo com o entendimento do julgado de primeira instância, acima citado.

Conforme informa, em síntese, o Laudo Pericial de fls. 824/827, "a interessada dispõe dos elementos previstos no artigo 232 do RIR/94. Porém, não possui sistema de custos integrado e coordenado com o restante da escrituração. O sistema praticado pela interessada para apurar seus custos e estoques, não obedece à rigidez da integração e coordenação com a contabilidade comercial, por possuir bases diversas. As divergências existentes são tão evidentes que, até mesmo a empresa admite tais fatos na impugnação, quando assume erro no inventário, para tentar justificar valores divergentes em seus próprios livros, especificamente no Balanço Patrimonial. Como exemplo de registros não coincidentes temos o fato que o saldo apresentado no Livro de

25



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10735.000486/2001-34
Acórdão nº : 103-22.125

Registro de Inventário diverge do saldo apurado no Livro de Controle da Produção e do Estoque em diversas matérias primas e ou produtos acabados (cita exemplo do ano de 1996 – três registros de valores diferentes para um mesmo evento). Temos também nos Livros de Registro de Inventário (nºs 7 e 8), a existência de erro na soma (demonstra). Importante o fato que, além de erro na soma, o valor informado na DIRPJ/98 (fls. 31) é totalmente diferente dos valores escriturados/apurados pela soma correta. A interessada não apresentou qualquer DIRPJ retificadora, não realizou os lançamentos técnicos contábeis necessários a corrigir os “enganos” que alega ter cometido.”

À vista das informações e constatações acima citadas, entendo que as alegações da autuada não procedem, devendo ser restabelecida a exigência.

4 – Glosa de Custos: Preço de Transferência (Matérias Primas “128.74” e “107.81”).

No tocante à quarta ocorrência do Relatório de Auditoria Fiscal de fls. 49/56, item 004 do Auto de Infração, referindo-se às matérias primas “128.74” e “107.81”, dispõe o voto condutor do julgado de primeira instância que, “a fiscalização, quanto às matérias primas 128.74 e 107.81, efetuou o lançamento por não ter o interessado apresentado elementos que comprovassem os preços que paga quando compra o produto equivalente de vendedores não vinculados, não reconhecendo, então, o método por ele utilizado (PIC). Na impugnação, o interessado alega que o OCA-9 é equivalente ao material 128.74, tendo preços aproximados, e que os materiais equivalentes 107.81 e MSW-4 também têm preços aproximados. Dada a especificidade da matéria envolvida, foi deferida a realização de perícia, instrumento ímpar para a elucidação dos fatos e que auxilia na formação do livre convencimento do julgador. Foi questionado se havia prova da alegação de ser o material 128.74 equivalente ao produto OCA-9, com preços compatíveis, o mesmo ocorrendo com o material 107.81, equivalente ao MSW-4. O perito nomeado pela União declarou que, por se tratarem de produtos químicos, a equivalência entre os produtos 128.74 e OCA-9 e 107.81 e MSW-4 só poderia ser atestada com exame laboratorial. Porém, não providenciou tais exames. Se o



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10735.000486/2001-34
Acórdão nº : 103-22.125

pronunciamento do perito da União nada acrescentou, o interessado trouxe à colação o laudo pericial de fls. 925/926, elaborado por engenheiro químico, que respondeu ao quesito com informações técnicas conclusivas. Desta forma, levando-se em consideração os elementos constantes dos autos, acolho o laudo do interessado na formação da minha convicção. Considerando-se, então, equivalentes os produtos 128.74 - OCA-9 e 107.81 - MSW-4, deve ser aceito o método utilizado pelo interessado, devendo ser cancelado o lançamento referente a esta parcela.”

Analisando os autos, **não** concordo com o entendimento do julgado de primeira instância, acima citado.

Segundo dispõe, em síntese, o Relatório de Auditoria Fiscal de fls. 49/56, “quanto às matérias primas 128.74 e 107.81, produtos que apresentam margens de lucro altíssimas para a exportadora, no caso a Lubrizol Corporation, que variam de 185% a 206%, a empresa americana alega na referida correspondência que estes produtos não são determinados/baseados no preço que a Lubrizol Corporation paga quando compra o produto equivalente de vendedores não relacionados (vinculados). Na tentativa de justificar as altas margens de lucro obtidas nas vendas das matérias primas 128.74 e 107.81, a sua controlada, a empresa americana apresentou, apenas, meras alegações, sem apresentar elementos de comprovação concretos e necessários ao embasamento das mesmas.”

E, conforme informa, em síntese, o Laudo Pericial de fls. 824/827, “não existe no processo, prova de que o material 128.74 é equivalente ao produto OCA-9. Do exame de livro e documentos contábeis, também não é possível chegar a tal informação. E, que, por se tratarem de produtos químicos, a equivalência entre ambos, somente poderia ser atestada, com exame laboratorial.”

À vista das informações e constatações acima citadas, entendo que as alegações da autuada não procedem, devendo ser restabelecida a exigência.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10735.000486/2001-34
Acórdão nº : 103-22.125

RECURSO DE OFÍCIO – DECORRÊNCIAS: PIS, CSLL e COFINS.

Os lançamentos relativos às Contribuições PIS, CSLL e COFINS foram realizados em decorrência da fiscalização do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, na qual as referidas infrações ocasionaram insuficiência na determinação da base de cálculo destas contribuições.

Na apreciação supra do recurso de ofício, em relação à exigência do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, o meu voto foi no sentido de dar provimento ao mesmo. Entendo que, tendo sido dado provimento ao recurso de ofício em relação ao lançamento principal, igual sorte colhem os lançamentos decorrentes, objeto também de recurso de ofício, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Ante o exposto, oriento o meu voto no sentido de dar provimento ao recurso *Ex Officio*, restabelecendo as referidas exigências do IRPJ, PIS, CSLL e COFINS.

RECURSO VOLUNTÁRIO

Vencido na votação do recurso *Ex Officio*, passo a analisar o recurso Voluntário.

O recurso voluntário preenche os pressupostos de admissibilidade. A recorrente efetuou depósito de 30% do valor da exigência fiscal definida no julgamento de primeira instância, à vista do que consta dos autos, fls. 987/991. Conheço, portanto, do recurso.

A exigência correspondente às ocorrências primeira, segunda e terceira do referido Relatório de Auditoria Fiscal de fls. 49/56, itens 001 a 003 do Auto de Infração, foi integralmente exonerada no julgamento de primeira instância, sendo objeto do recurso *Ex Officio* acima analisado. A quarta e última ocorrência do mesmo Relatório

28



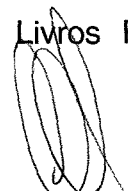
MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10735.000486/2001-34
Acórdão nº : 103-22.125

de Auditoria Fiscal de fls. 49/56, item 004 do Auto de Infração, refere-se à glosa de custos - Preço de Transferência, abrangendo as seguintes matérias primas: "128.74", "107.81", "76.717" e "76.391". No julgamento de primeira instância, foi exonerada a exigência relativa às duas primeiras matérias primas, "128.74" e "107.81", sendo objeto também do recurso *Ex Officio* acima analisado. Remanesce, portanto, para apreciação no Recurso Voluntário as alegações apresentadas pela recorrente em relação às matérias primas "76.717" e "76.391".

Glosa de Custos: Preço de Transferência (Matérias Primas "76.717" e "76.391").

Quanto à parte remanescente da quarta ocorrência do Relatório de Auditoria Fiscal de fls. 49/56, item 004 do Auto de Infração, conforme acima explanado, ou sejam, as matérias primas "76.717" e "76.391", dispõe o voto condutor do julgado de primeira instância, que "quanto às matérias primas 76.391 e 76.717, o lançamento ocorreu uma vez que, de acordo com a IN SRF 38/1997, estaria proibida a utilização do método usado pela empresa (PRL), já que o preço de comparação, no caso de matérias primas adquiridas para emprego, utilização ou aplicação, pela própria empresa, na produção do outro bem, somente poderá ser determinado pelos métodos PIC ou CPL (art. 4º, § 1º, da IN 38/1997). Preliminarmente devo observar que não cabe à Autoridade Administrativa o julgamento das questões levantadas quanto à legislação referente às regras de preço de transferência instituir presunções inconstitucionais e ilegais, uma vez que esta tem seu poder limitado no sentido de examinar se os atos praticados pelos agentes da Administração Federal estão de acordo com a lei e os atos administrativos emanados de autoridades hierarquicamente superiores. No laudo pericial, a fiscalização informa que, no que se refere aos produtos 76.717 e 76.391, foram registrados os consumos apresentados à fl. 827. O interessado, na impugnação, no aditamento e nos laudos periciais de fls. 844/846 e fls. 925/926 alega que não houve utilização do material 76.717 nos processos industriais e apenas parte do 76.391 foi utilizada como intermediário no processo industrial. Porém, não traz aos autos elementos que comprovem o alegado. O registro de consumo nos Livros Registro e Controle da

 29



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10735.000486/2001-34

Acórdão nº : 103-22.125

Produção e Estoque conflita com a alegação de não ter havido utilização em processo industrial. Desta forma, diante do disposto no art. 4º, § 1º, da IN 38/1997, não tendo sido provada a não utilização em processo industrial, deve ser mantido o lançamento.”

Analisando os autos, ratifico o disposto no voto condutor do julgamento de primeira instância, acima mencionado.

Quanto às alegações da recorrente de ilegalidade da IN SRF nº 38, de 1997, entendo que as mesmas são improcedentes.

Sou favorável ao entendimento de que a aludida Instrução Normativa SRF nº 38, de 1997, é norma complementar nos termos do inciso I do art. 100 do Código Tributário Nacional, e a sua edição teve por fundamento de validade o disposto nos artigos 18 a 24 da Lei nº 9.430, de 1996, na Portaria MF nº 95, de 1997, e no artigo 237 da Constituição Federal de 1988.

Entendo, também, que a vedação de aplicação do método PRL quando o bem houver sido adquirido para utilização ou aplicação na produção de outro bem, de que trata o § 1º do art. 4º da referida IN SRF nº 38, de 1997, objetiva explicitar a impossibilidade de se comparar bens diferentes ou bens com identidades diversas.

JUROS DE MORA

Quanto às alegações da recorrente de ilegalidade da adoção da Taxa SELIC para cálculo dos juros de mora, note-se que os mesmos foram aplicados em decorrência do lançamento de ofício de que trata o presente processo e de acordo com a legislação mencionada no Demonstrativo de Multa e Juros de Mora do Auto de Infração, fls. 140.

Destarte, não cabe à autoridade julgadora declarar indevida a exigência de juros de mora, quando configurados os pressupostos legais para sua imposição.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10735.000486/2001-34

Acórdão nº : 103-22.125

Acrescente-se que sou favorável ao entendimento de que não compete aos órgãos julgadores da administração fazendária decidir sobre arguições de inconstitucionalidade das leis, por se tratar de matéria de competência privativa do Poder Judiciário, nos termos do artigo 97 e 102 da Constituição Federal. E, também, de que a aplicação da lei será afastada pela autoridade julgadora somente na hipótese de sua declaração de inconstitucionalidade, por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal. Confirmam este entendimento, dentre outros, os Acórdãos deste 1º Conselho de Contribuintes nºs 101-94.266, 103-21.568, 105-14.586, 107-06.478 e 108-06.035, respectivamente, da 1ª, 3ª, 5ª, 7ª e 8ª Câmara, deste Egrégio 1º Conselho de Contribuintes.

Ademais disso, cumpre observar que a jurisprudência firmada pela Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais relativa à validade e aplicabilidade dos juros de mora com base na taxa referencial do SELIC está pacificada, a exemplo do que dispõe o Acórdão nº 02-01.658, cuja ementa transcrevo abaixo:

Acórdão CSRF/02-01.658

“JUROS DE MORA - TAXA SELIC - A cobrança de débitos para com a Fazenda Nacional, após o vencimento, acrescidos de juros moratórios calculados com base na Taxa Referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, além de amparar-se em legislação ordinária, não contraria as normas balizadoras contidas no Código Tributário Nacional.”

RECURSO VOLUNTÁRIO – DECORRÊNCIAS: PIS, CSLL E COFINS.

Os lançamentos relativos às Contribuições PIS, CSLL e COFINS foram realizados em decorrência da fiscalização do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, na qual as referidas infrações ocasionaram insuficiência na determinação da base de cálculo destas contribuições.

Na apreciação supra do recurso voluntário interposto pela autuada em relação à exigência do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, o meu voto foi no sentido de negar provimento ao mesmo. Entendo, que, tendo sido negado provimento ao recurso



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10735.000486/2001-34
Acórdão nº : 103-22.125

voluntário em relação ao lançamento principal, igual sorte colhem os lançamentos decorrentes, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Ante todo o exposto, oriento o meu voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões - DF, 19 de outubro de 2005.

 MAURÍCIO PRADO DE ALMEIDA 



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10735.000486/2001-34
Acórdão nº : 103-22.125

VOTO VENCEDOR

Conselheiro FLÁVIO FRANCO CORRÊA - Relator Designado

Coube-me o voto vencedor no julgamento do recurso *ex officio*.

De início, não há necessidade de novas diligências para a solução das controvérsias em exame, diante da fartura de informações existentes no processo, colhidas em outras diligências da autoridade fiscal, afora as provas periciais e conclusivas que foram produzidas em primeira instância, visando ao esclarecimento das dúvidas. Sou da opinião de que o presente, instruído como está, já pode ser julgado, a esta altura, pronto para o pleno debate em torno das questões correlatas à parte acolhida pelo julgador *a quo*.

Em primeiro plano, a apreciação da omissão de receitas, que teria sido caracterizada, segundo a autoridade fiscal, a partir da movimentação da matéria prima "óleo extensor neutro leve", com a conclusão do agente fiscal de que o consumo efetivo foi maior que o registrado na produção, o que ensejaria a tese de que, em consequência, o estabelecimento promovera a saída de produtos desacompanhados da nota fiscal.

Diante da alegação da então impugnante de que a Fiscalização desconsiderara as fórmulas alternativas para os produtos 116.25, 116.26 e LZ832S, distintas daquelas inicialmente apresentadas ao agente fiscal, a Turma vislumbrou a conveniência da realização de perícia. Também partilho da idéia de que o ponto em lume depende, substancialmente, da espécie de prova em referência, pois a composição química dos referidos produtos é estranha ao conhecimento deste Conselheiro, o que releva a necessidade do pronunciamento de técnicos especializados no assunto, para o devido deslinde da causa, em consonância com a manifestação já delineada em diversos julgados nesta instância recursal, como se depreende do entendimento a *contrario sensu*, expresso na seguinte ementa:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10735.000486/2001-34
Acórdão nº : 103-22.125

“PERÍCIA. DESNECESSIDADE. Deve ser indeferido o pedido de perícia, quando o exame de um técnico é desnecessário à solução da controvérsia, que só depende de matéria contábil e argumentos jurídicos ordinariamente compreendidos na esfera do saber do julgador.” (Acórdão nº 103-22.084, Relator Conselheiro Flávio Franco Corrêa)

Nesses termos, vejo a incerteza da perícia do órgão fiscal, bem realçada pela Delegacia de Julgamento, na parte em que o respectivo laudo assinala a impossibilidade de afirmar as fórmulas utilizadas pela autuada, encerrando-se com a assertiva de que não havia como asserir o consumo de “óleo extensor leve”, no período. Por outro lado, a perícia providenciada pela interessada, aproveitando documentos que dão suporte aos dados do mapa auxiliar de produção e do livro de controle de produção e estoque de 1997, retrata a observância às fórmulas enviadas na carta de 05/01/12001, com uma perda insignificante de 0,54%, em conformidade ao destacado pela autoridade de primeiro grau.

Assim, acompanho a decisão recorrida, já que as presunções devem lastrear-se na certeza da ocorrência do fato indiciário, sobre o qual se constrói o raciocínio dedutivo que conduz o julgador à realização do fato probando. A incerteza que recai sobre o primeiro desmonta tal dedução, por mera lógica. É dizer, quanto ao item aludido: nego provimento ao recurso *ex officio*, considerando que o Fisco vacilou na sustentação de que o fato índice efetivamente aconteceu, requisito indispensável à preservação do feito.

A segunda questão a ser debatida é a suposta saída de produto sem emissão de nota fiscal. O autuante baseara-se nos Livros Registro de Inventário nº 7 e 8, o primeiro referente aos estoques existentes em 31.12.1996, e o segundo, referente aos estoques apurados em 31.12.1997. Ao ressaltar a existência de 154.943 quilogramas da matéria-prima importada “78.011”, conforme as anotações do Livro nº 7, o autuante advertiu que valor algum consta no Livro nº 8, a respeito do mesmo insumo, o que lhe bastou para presumir a omissão contábil de vendas, uma vez que a autuada não apresentou qualquer nota fiscal indicativa da saída do precitado bem, ao longo de 1997.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10735.000486/2001-34
Acórdão nº : 103-22.125

Na peça impugnatória, a interessada defende-se com a alegação de erro na transcrição do Livro nº 7, informando que a última importação da matéria-prima em referência data de agosto de 1996, quase totalmente utilizada, já que pequena parte fora perdida no mês de novembro desse ano, nada restando de saldo para ser lançado no dia 31.12.1996. Para confirmar os fatos ora relatados, a autuada também requereu a produção de prova técnica à autoridade julgadora, que percebeu a conveniência de seu deferimento. No ponto, o perito da fiscalizada confirma os argumentos invocados na contestação. Ao seu turno, o laudo pericial da Fiscalização observa que, malgrado se verifique a menção ao estoque de 154.943 quilogramas no Livro de Inventário nº 7, os Livros de Registro e Controle de Produção nº 5 e 6 apontam a movimentação, no decorrer de 1996, da matéria-prima "78.011", com saldo final igual a zero. Vale acrescentar que o Fisco reconhece expressamente que os autos carecem de elementos para conferir as movimentações e apurações relativas ao ano de 1996.

De qualquer sorte, não há como prosperar a autuação. Se o estoque de 31.12.1996 é exatamente o que consta no Livro de Inventário nº 7, não se pode fugir à visão de que, lançando-se como receita omitida a importância equivalente ao valor total dos bens estocados, supostamente alienados no ano seguinte, o resultado obtido em tais negócios será igual a zero, porquanto o custo dos bens vendidos deve ser imputado à receita que lhe é correlata, nos termos do artigo 187, § 1º, b, da Lei nº 6.404, de 1976.

A linha de raciocínio do parágrafo precedente, partindo da premissa de que o saldo final do estoque de 1996, escriturado no Livro nº 7, não merece reprovação, jamais se desconecta de uma inevitável consequência jurídica: a inexistência de imposto de renda e da contribuição sobre o lucro, após o confronto entre a receita e o custo respectivo.

De outro modo, se o estoque final em 1996 estiver majorado indevidamente, considerando que a fiscalizada escriturou o montante de R\$ 1.456.361,67, em vez de zero, o custo do ano teria sido subavaliado e o lucro, por



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10735.000486/2001-34
Acórdão nº : 103-22.125

consequente, calculado a maior, o que basta ao entendimento de que, em tese, há parcela de IRPJ e da CSSL, apurados na declaração do ano-calendário de 1996, incidentes sobre a diferença entre o resultado anual acrescido em decorrência do erro anotado e o resultado anual correto, configurando antecipação dos tributos em alusão referentes ao período de 1997, cujo lucro teria sido incorretamente reduzido, com a superavaliação dos custos correspondentes, em razão dos supostos aumentos irrealistas dos estoques de abertura.

Além dos fundamentos supracitados, escoro-me na dúvida da autoridade fiscal. Pedindo vênias ao Relator, o Ilustre Conselheiro Dr. Maurício Prado de Almeida, a verdade material não se coaduna com as divergências existentes entre o transcrito no Livro de Inventário nº 7 e o saldo "zero" que consta nos Livros de Registro de Controle de Produção e Estoque nº 5 e 6, para o dia 31.12.1996. E, repare-se: o laudo pericial da Fiscalização fracassou na fixação da verdade, não obstante a cristalina opção do Relator pelos dados do Livro de Inventário nº 7, baseando-se na omissão da pessoa jurídica, que não corrigiu o erro por ela alegado na DIRPJ/98. Nada o impedia, ao revés, de adotar as informações dos Livros de Registro e Controle de Produção e Estoque, o que favoreceria à autuada.

O respeito pela verdade material coincide com o dever de precisar o fato real, para o juízo de adequação típica. Aurélio Pitanga, ao tratar do assunto (in Princípios Fundamentais do Direito Administrativo Tributário, Ed. Forense, 2ª edição, pág. 46) declara que a *"ação da autoridade fiscal, impulsionada pelo dever de ofício, tem de apurar o valor do tributo de acordo com os **verdadeiros fatos** praticados pelo contribuinte"*. O autor, como outros, defende que tais poderes, no exercício de deveres legais, configuram **deveres-poderes** colocados à disposição do Fisco pelo legislador. Alberto Xavier (in Do Lançamento – Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário, Ed. Forense, 1998, pág. 121/122), por sua vez, preleciona que *"o material probatório se encontra **subtraído à disponibilidade das partes**, visto que a Administração fiscal não só não está limitada aos meios de prova facultados pelo contribuinte, como **não pode prescindir das diligências probatórias previstas pela lei**"*



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10735.000486/2001-34
Acórdão nº : 103-22.125

como necessárias ao pleno conhecimento do objeto do procedimento, salvo quando a lei excepcionalmente o autorize". Em posição doutrinária semelhante, Paulo Celso Bergstrom Bonilha (in Da Prova no Processo Administrativo Tributário, Ed. LTR, 1993, pág. 76) assinala que **"no processo administrativo a decisão deve estar conformada com a verdade material dos fatos, sob pena de inquirir-se vício insanável. Por essa razão, rege o princípio da verdade material, também conhecido como o da liberdade da prova"**. (os grifos não estão no original).

A doutrina, portanto, nos remete a um dever de investigação para a coleta de evidências sobre o fato tributável, uma vez que a Administração não possui interesse subjetivo na solução da controvérsia, pois o único fim por ela visado é a legalidade. Tal conclusão é de extrema nitidez na obra de Alberto Xavier (in ob. cit. pág. 156/157), ao proclamar que **"as diligências instrutórias promovidas pela Administração fiscal não tem como fim exclusivo a prova dos fatos constitutivos da obrigação tributária ou dos fatos que se traduzem numa ampliação do seu quantitativo, antes – nobile officium – se dirigem indistintamente a estes e aos que tenham caráter impeditivo daquela obrigação ou determinem uma diminuição do seu quantitativo ou respeito à preclusão do exercício do direito ao lançamento"**. Por essa trilha, vislumbro a percepção do Mestre português, seguindo a corrente de inúmeros autores europeus (in ob. cit. pág. 121), na advertência de que a verdade material é um corolário do princípio da legalidade, vale dizer, uma expressão da ideologia constitucional.

O órgão legislativo competente densificou em regra jurídica a verdade material, segundo o disposto no art. 911 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999, Decreto nº 3.000, de 1999, cuja matriz é o art. 7º da Lei nº 2.354, de 1954:

"Art. 911. Os Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional procederão ao exame dos livros e documentos de contabilidade dos contribuintes e realizarão as diligências e investigações necessárias para apurar a exatidão das declarações, balanços e documentos apresentados, e das informações prestadas e verificar o cumprimento das obrigações". (os grifos não estão no original)



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10735.000486/2001-34
Acórdão nº : 103-22.125

Do que se observa na norma ora realçada, em razão do dever de descobrir o fato real, o ordenamento jurídico conferiu amplos poderes de investigação ao Fisco para a formação de sua livre convicção. Não o fez e nem poderia, sob contradição, concedendo mera faculdade aos agentes fiscais e, sim, ordenando o exame de livros, documentos da contabilidade, declarações e balanços, além da realização das demais diligências necessárias ao esgotamento da atividade probatória, tendo em vista os interesses indisponíveis que a lei quer tutelar.

De tudo o que destaquei, estou convicto de que o Fisco não prosseguiu na comprovação do fato jurídico-tributário. Entre as duas versões, uma transcrita no Livro Registro de Inventário nº 7, e a outra, nos Livros de Registro de Controle de Produção e Estoque nº 5 e 6, não se pode simplesmente escolher essa ou aquela, sem justificativas que se assentam em evidências. No entanto, é princípio do Direito de que a dúvida beneficia o acusado. Assim, estou com a decisão recorrida, impossibilitado de afirmar a omissão de receitas, tal a incerteza do fato sobre o qual se erigiu sua presunção.

O ponto seguinte reside na subvaliação de estoque final de produtos acabados e em fabricação, rejeitada pelo órgão *a quo*. Aqui, creio que um detalhe é digno de nota: a Fiscalização esclareceu, em seu laudo, que a autuada dispõe dos elementos previstos no artigo 236 do RIR/94, embora consigne o registro de que não há contabilidade de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração, em face das divergências existentes nos livros examinados, como a diferença entre os saldos dos Livros Registro de Inventário e Registro de Controle da Produção e Estoque. A jurisprudência deste Colegiado já se sedimentou no sentido de que só é imprestável a escrituração que esteja maculada com deficiências que afetam todo o conjunto. Dúvidas pontuais não bastam para viciar sua eficácia, mormente quando a autoridade fiscal reconhece a existência dos elementos que configuram o que se designa por sistema de contabilidade integrado e coordenado com o restante da escrituração. Com efeito, erros na escrituração não afastam a contabilidade do conceito inscrito no parágrafo 2º do



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10735.000486/2001-34

Acórdão nº : 103-22.125

artigo 236 do RIR/94, como bem definiu a autoridade julgadora de primeira instância, motivo por que nego provimento quanto à questão discutida.

Por fim, também dirijo do Relator quanto à glosa de custos, no que toca aos produtos "128.74" e "107.81". Creio que a autoridade de primeira instância foi bastante lúcida na determinação de prova técnica, levando-se em conta que a fiscalizada alegou que há base comparativa para ambos, já que, em relação ao primeiro, poderia o Fisco valer-se de outro produto como parâmetro, o "OCA-09", ao passo que haveria a referência do "MSW-4" para o segundo.

Há que se relevar, entretanto, o laudo pericial da autuada, firme no esclarecimento de que há equivalência entre os produtos "128.74" e "OCA-09", conclusão semelhante à que se apresentou quando da comparação entre o "107.81" e o "MSW-4", com a explicação de que os produtos que compõem os pares aludidos exercem a mesma função química e possuem os mesmos teores de ativo. Já o perito designado pela União restringiu sua atuação à menção de que a equivalência questionada só poderia ser atestada em exame laboratorial, sem providenciá-la, contudo, nada mais acrescentando. É nítido que a solução desta questão, também aqui, requer conhecimentos específicos que não estão no âmbito do saber dos membros desta Câmara, razão pela qual não se pode desperdiçar a prova pericial que a defesa produziu. Diante disso, acompanho os fundamentos da decisão recorrida, aceitando o demonstrado pela autuada.

Resumindo o exposto, NEGÓ provimento ao recurso de ofício.

É como voto.

Sala das Sessões, DF, 25 de maio de 2006.


FLÁVIO FRANCO CORRÊA



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10735.000486/2001-34
Acórdão nº : 103-22.125

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA

Em que pese o respeitável entendimento adotado pelo relator, Conselheiro Maurício Prado Almeida, tenho por oportuno manifestar divergência quanto à vedação da utilização do método PRL. Para tal, peço permissão para reproduzir voto que proferi, na condição de relator, no julgamento do Recurso Voluntário nº 130729, resultando no Acórdão nº 103-21.859, assim redigido:

“As normas sobre preços de transferência têm por alvo identificar possíveis repasses de lucros nas transações comerciais internacionais entre pessoas vinculadas, pela via da manipulação de preços possibilitada por força dessa vinculação. O exame ocorre por meio da comparação entre os preços praticados por partes vinculadas e os preços-parâmetro. Se forem identificadas transferências de lucros, ajusta-se a base de cálculo do tributo.

Na fundamentação do recurso, há diversas referências às diretrizes (*guidelines*) emanadas da OCDE quanto à necessidade de identificação dos preços-parâmetro conforme o princípio *arm's length* e ao Acordo firmado entre o Brasil e a Alemanha para evitar dupla tributação.

A expressão da língua inglesa *at arm's length*, que poderia ser traduzida literalmente como “à extensão (ou distância) de um braço”, tem o sentido figurado de “manter-se à distância de alguém, sem intimidades”. No seu sentido técnico, como empregado na metodologia de identificação dos preços-parâmetro, designa o preço praticado em condições de mercado livre, sem o favoritismo (ou manipulação) proporcionado pela força das relações entre pessoas vinculadas. Em suma, entende-se por preço *arm's length* aquele praticado por pessoas não vinculadas em condições idênticas ou similares às da transação examinada.

Por sua vez, os tratados (ou acordos) internacionais são especialmente relevantes no sistema tributário brasileiro. Segundo o art. 98 do CTN – Código Tributário Nacional (Lei 5.172/66), esses atos “revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.”

Nesta análise, utilizarei o termo “acordo internacional”, ou simplesmente “acordo” para aludir, de forma genérica e abrangente, qualquer tratado, acordo, convênio, convenção ou ato formal celebrado entre estados nacionais (sujeitos de Direito Internacional Público).

Conforme a lição de Mary Elbe Queiroz¹, ex-conselheira desta Câmara, especialista nos temas relativos ao imposto de renda, “os tratados e acordos internacionais não têm

¹ “Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza”, São Paulo, Editora Manole, 1ª edição, 2004, pág.190.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10735.000486/2001-34
Acórdão nº : 103-22.125

o poder de instituir ou aumentar tributos, dar isenções ou benefícios fiscais. Tal competência é restrita à lei emanada do ente federativo que detém a respectiva competência.” No entanto, após regularmente recepcionados pela ordem jurídica interna, com os seus respectivos conteúdos aprovados por meio de decretos legislativos, gozam do status jurídico de lei ordinária.

O Presidente da República detém a competência privativa e indelegável para celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional, a quem compete, também privativamente, resolver definitivamente sobre aqueles que venham a acarretar encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional (artigos 84, VIII e parágrafo único e 49, I, da Constituição de 1988). A Constituição de 1967, vigente à época em que foi firmado o acordo aqui mencionado, disciplinava essa matéria de modo semelhante (artigos 83, VIII e 49, VI).

As normas integrantes de acordos internacionais só são dotadas de eficácia no ordenamento interno depois de aprovadas por decreto legislativo do Congresso. Mais precisamente, e segundo Alexandre de Moraes, “a edição do decreto legislativo, aprovando o tratado, não contém, todavia, uma ordem de execução do tratado no Território Nacional, uma vez que somente ao Presidente da República cabe decidir sobre sua ratificação. Com a promulgação do tratado através do decreto do Chefe do Executivo recebe esse ato normativo a ordem de execução, passando, assim, a ser aplicado de forma geral e obrigatória.”²

Portanto, são três as fases para incorporação de um acordo internacional à ordem jurídica interna:

1ª fase: Celebração pelo Presidente da República (CF, art. 84, VIII);

2ª fase: Aprovação do Congresso Nacional por meio de decreto legislativo (CF, art. 49, I) promulgado pelo Presidente do Senado Federal;

3ª fase: Promulgação pelo Presidente da República, via decreto (CF, art. 84, IV)

O referendo do Congresso Nacional consiste numa autorização ao Presidente da República para a respectiva ratificação do acordo. Justifica-se tal aprovação pelo fundamento de que o povo é quem detém a soberania e que, portanto, o Estado só pode se comprometer perante outras nações com o seu consentimento, expressado por intermédio da sua representação.³

Uma vez promulgado, o acordo internacional ingressa no ordenamento pátrio como ato normativo infraconstitucional, adquire executoriedade interna e está sujeito ao controle de constitucionalidade.

A Constituição Brasileira (art. 5º, § 2º) dispõe que os direitos e garantias nela expressos não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte. Essa regra resulta na incorporação imediata à ordem jurídica interna desses acordos sem o requisito da aprovação pelo Legislativo e com o status de norma constitucional.

Entretanto, a cláusula de recepção plena do § 2º do art. 5º, concedida exclusivamente aos acordos internacionais que versem sobre direitos e garantias individuais, não

² “Direito Constitucional”, São Paulo, Atlas, 10ª edição, 2001, pág. 559.

³ Heleno Torres, “Pluriritributação Internacional sobre as Rendas das Empresas”, São Paulo, Revista dos Tribunais, 2ª edição, 2001, pág. 563 e 565.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10735.000486/2001-34
Acórdão nº : 103-22.125

pode ser estendida aos acordos em geral. Afinal, apesar de os acordos em matéria tributária conterem normas criadoras de direitos dos contribuintes, seria insensato classificar esses direitos entre os fundamentais do homem. Por essa razão, para os acordos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional, inclusive os que versem sobre isenções tributárias, a Constituição exige a sistemática de incorporação legislativa.

Betina Grupenmacher⁴ resumiu com clareza e objetividade os dois procedimentos distintos:

“Optou, o constituinte, pelo sistema monista, quanto à matéria atinente aos direitos e garantias individuais (art. 5º, § 2º da Constituição Federal). Preferiu, por outro turno, o sistema dualista moderado para os tratados que acarretem encargos ou compromissos gravosos para o patrimônio nacional, quando estabeleceu, nos arts. 84, VIII, e 49, I, a necessidade de prévia aprovação pelo Congresso Nacional das disposições de tais tratados internacionais.”

O Acordo Brasil-Alemanha foi regularmente incorporado ao nosso ordenamento jurídico por intermédio do Decreto Legislativo nº 97/75 e pelo Decreto Presidencial nº 76.988/76.

No art. 9º, 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. Segue o texto do Acordo:

“Artigo 9º

Empresas Associadas

Quando:

a) uma empresa de um Estado Contratante participar direta ou indiretamente da direção, controle ou capital de uma empresa do outro Estado Contratante, ou

b) 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.”

Constata-se que o Acordo, muito embora tenha sido firmado com a finalidade de evitar a dupla tributação, abriu a possibilidade de tributação dos lucros obtidos em condições de favorecimento proporcionadas pela ligação entre empresas, conforme a terminologia utilizada na sua redação. Como era de se esperar, o Acordo não definiu as regras para identificação dessas condições, coube à lei interna fazê-lo, posteriormente.

Sabe-se que o art. 9º do Acordo Brasil-Alemanha tem origem em modelo sugerido pela OCDE. No entanto, suas diretrizes, para o Brasil, que não é membro desse

⁴ “Tratados Internacionais em Matéria tributária e Ordem Interna”, São Paulo, Dialética, 1999, pág. 72.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10735.000486/2001-34
Acórdão nº : 103-22.125

organismo internacional, não são dotadas de eficácia normativa. Como diretrizes, ocupam relevante posição na determinação das condutas do País no seu relacionamento com o mercado internacional e, conseqüentemente, devem orientar a elaboração legislativa brasileira acerca desse tema.

A especificação da disciplina legal dos preços de transferência no Brasil surgiu com o advento da Lei nº 9.430/96. As diretrizes emanadas da OCDE foram observadas na elaboração da lei. Assim se encontra declarado no texto da sua Exposição de Motivos, de nº 470/96:

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

A despeito da afirmação, na exposição de motivos, quanto à adoção das orientações da OCDE, existem contestações substanciais a esse respeito, em especial sobre a disciplina de determinação de preços-parâmetro pelo princípio *arm's length*. Sobre o tema, escreve Paulo Ayres Barreto⁵:

“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 aqueles apurados mediante aplicação dos métodos positivados, obtém-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, infirmo 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.”

⁵ Imposto sobre a Renda e Preços de Transferência, São Paulo, Dialética, 2001, pág. 153/154.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10735.000486/2001-34
Acórdão nº : 103-22.125

Na mesma linha da opinião transcrita acima, também entendo que a Lei 9.430/96 criou sistemática própria de apuração de preços de transferência, diversa da proclamada pela OCDE. Contudo, reconheço apenas parcialmente tal diferença, uma vez que a disciplina regulada pela Lei 9.430/96 não negou o padrão proposto internacionalmente. Pode-se afirmar que o legislador brasileiro o adaptou. Resta saber se a disciplina positivada desrespeita o Acordo. Parece-me que não.

Como anteriormente anunciado, as diretrizes emanadas da OCDE não são dotadas de eficácia normativa, ao menos no caso brasileiro, e o art. 9º do Acordo não definiu métodos de determinação dos preços-parâmetro. Portanto, a lei interna prescreveu toda a sistemática normativa dos preços de transferência, atuando em campo livre de regulação, inexistindo, dessa forma, conflito normativo, ainda que se deva reconhecer que o legislador brasileiro não acolheu integralmente o padrão *arm's length* nos termos definidos pela OCDE. Assim, conclui-se que disciplina legal dessa matéria, para o ano-calendário 1997, deve ser pesquisada no texto da Lei 9.430/96.

O art. 18 da supracitada lei estabeleceu três métodos para determinação dos preços-parâmetro nas importações: PIC – preços independentes comparados, PRL – preço de revenda menos lucro e CPL – custo de produção mais lucro.

A fiscalização rejeitou o método adotado pela recorrente, o PRL, e calculou os ajustes com base nas regras do método PIC, em cumprimento à orientação do art. 4º, §1º, da IN SRF nº 38/97. Eis o texto do dispositivo:

“Art. 4º - Para efeito de apuração do preço a ser utilizado como parâmetro, nas importações de empresa vinculada, não residente, de bens, serviços ou direitos, a pessoa jurídica importadora poderá optar por qualquer dos métodos referidos nesta Seção exceto na hipótese do § 1º, independentemente de prévia comunicação à Secretaria da Receita Federal.

§ 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.

(...)”

Os artigos 6º e 13, acima mencionados, tratam dos métodos PIC e CPL, respectivamente. Portanto, a SRF expressou o entendimento, por intermédio da IN citada, de que o PRL não se aplica aos casos de importação para produção de bem, serviço ou direito.

O art. 18, II, da Lei 9.430/96 definiu o método PRL nos seguintes termos:

“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 exceda ao preço determinado por um dos seguintes métodos:

(...)



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10735.000486/2001-34
Acórdão nº : 103-22.125

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

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

(...)"

Atualmente, o item "d" tem a redação abaixo apresentada, dada pela Lei 9.959, de 27/01/2000 (originária da MP 2.005-3, de 14/12/99):

"d) da margem de lucro de:

1. sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção;

2. vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda, nas demais hipóteses."

Sob enfoque econômico e contábil, considerando-se a fórmula de cálculo definida pela redação original do art. 18, II, da Lei 9.430/96, pode-se assegurar que o PRL pressupõe operação de pura e simples revenda, sem processo produtivo modificador do bem, em qualquer aspecto. Seria o método com "vocação" para tal atividade, haja vista a conformidade entre a facilidade do seu cálculo e a simplicidade da operação, se comparada com a de produção industrial.

A margem de lucro admitida na primeira redação do dispositivo legal, de 20%, confirma tal conclusão ao reservar ao custo, por consequência, de forma implícita e generalizada, o percentual estimado de 80%, concentrado praticamente num único insumo. Em tese, no custo total da revenda de mercadoria, o valor de aquisição do bem vendido é relativamente mais representativo do que os valores de aquisição de cada um dos insumos, isoladamente considerados, o são no custo do produto industrializado. O custo industrial se encontra diluído entre diversos insumos não contemplados nas operações de pura e simples revenda.

A omissão quanto à exclusão do valor agregado no Brasil, na redação original, constitui o segundo e definitivo reforço sobre a "vocação" do PRL para a revenda.

A simplicidade da primeira fórmula de cálculo do PRL não abrangeu as especificidades do processo de produção de bens, serviços e direitos. Só com o advento da MP 2.005-3/99, convertida na Lei 9.959/2000, foram elas contempladas.

Desse modo, a aplicação do PRL, no caso de bem adquirido para produção de outro bem, gera distorção na apuração do preço-parâmetro, aumentando-o pela via da supervalorização do custo implicitamente estimado. Em suma, deve-se reconhecer que o método PRL, da maneira como foi definido na redação original do art. 18, II, da Lei 9.430/96, é inadequado para a identificação dos preços-parâmetro na verificação das importações destinadas à produção de outros bens.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10735.000486/2001-34

Acórdão nº : 103-22.125

No entanto, a lei facultou ao contribuinte a livre opção por qualquer um dos três métodos previstos, sem restrições. Observe-se a redação do *caput* do art. 18:

“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 exceda ao preço determinado por um dos seguintes métodos:

(...)”

O §4º do mesmo artigo ratifica a livre escolha, ao dispor que será considerado dedutível o maior valor apurado, na hipótese de utilização de mais de um método.

Nesse fundamental aspecto é que se encontra o cerne da questão: como a lei não estabeleceu restrições à utilização do método PRL, a IN SRF nº 38/97, no seu art. 4º, §1º, ao fazê-lo, extrapolou os limites da lei que visou a interpretar, no caso, a Lei 9.430/96, resultando em desobediência ao princípio da estrita legalidade da atividade tributária, inserto no art. 150, I, da Constituição da República.

É possível que o legislador tenha almejado reservar o método PRL exclusivamente às operações de revenda. Considero essa percepção reforçada pelo advento da alteração introduzida pela Lei 9.959/2000 no art. 18 da Lei 9.430/96, que fixou percentual maior de margem de lucro, de 60%, e determinou a dedução do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção, adaptando-o a esta atividade. A meu ver, a alteração veio retificar equívoco na redação do dispositivo legal original, que encerrara uma norma diversa daquela intentada pelo legislador.

Portanto, apesar da aplicação do método PRL à produção de bens, serviços ou direitos resultar em distorção na apuração do preço-parâmetro, gerando valores superestimados, em favor dos contribuintes, a lei não estabeleceu restrições a tal utilização. Desse modo, o recurso deve ser provido quanto a esse item.”

É a contribuição que considere relevante acrescentar.

Sala das Sessões - DF, em 19 de outubro de 2005


ALOYSIO JOSÉ PERCININO DA SILVA