



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10875.002648/93-21
Recurso nº. : 115.526 - EX OFFICIO e VOLUNTÁRIO
Matéria: : IRPJ - EXS: DE 1990 a 1993
Recorrentes : DRJ em CAMPINAS/SPe ACHÉ LABORATÓRIOS FARMACÊUTICOS S/A.
Sessão de : 19 de março de 1998
Acórdão nº. : 101-91.910

IMPOSTO DE RENDA-PESSOA JURÍDICA
IMPOSTO DE RENDA NA FONTE
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO
CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS
CONTRIBUIÇÃO PARA O FINSOCIAL
CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL

CORREÇÃO MONETÁRIA- Por expressa determinação do parágrafo segundo do artigo 30 da Lei número 7.799/89 os valores acrescidos aos bens do Ativo Permanente, no período de fevereiro a junho de 1989 devem ser convertidos em número de BTN mediante a sua divisão pelo BTN vigente no mês do acréscimo.

DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS - Se os fatos narrados na peça vestibular não se amoldam à hipótese prevista em Lei, não há que se falar em Distribuição Disfarçada de Lucros.

ROYALTIES E ASSISTÊNCIA TÉCNICA - Os pagamentos com assistência técnica não necessitam de registro de contrato no INPI para que sejam dedutíveis do lucro sujeito à tributação pelo Imposto de Renda, o mesmo ocorrendo com as despesas feitas a título de "royalties", quando feitos a pessoas domiciliadas no País.

OMISSÃO DE RECEITAS - LEVANTAMENTO DE PRODUÇÃO - A omissão de receitas deve estar estribada em elementos sólidos, não sendo crível que, num processo de fabricação de medicamentos, não ocorra perdas no processo produtivo.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS - Devem ser restabelecidos a parte dos prejuízos fiscais relativos a matérias excluídas de tributação pelo Conselho de Contribuintes.

DECORRÊNCIA - Repousam diversos lançamentos no mesmo suporte fático devem lograr idênticas decisões.


Lads

Processo nº. : 10875.002648/93-21
Acórdão nº. : 101-91.910

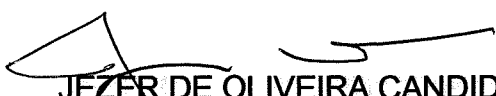
Recurso de ofício negado.

Recurso voluntário parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recursos interpostos pelo DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO em CAMPINAS/SP e por ACHÉ LABORATÓRIOS FARMACÊUTICOS S/A.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício e, DAR provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


JEZER DE OLIVEIRA CANDIDO
RELATOR

FORMALIZADO EM: 20 ABR 1998

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, KAZUKI SHIOBARA, SANDRA MARIA FARONI, RAUL PIMENTEL, CELSO ALVES FEITOSA e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.

Processo nº. : 10875.002648/93-21
Acórdão nº. : 101-91.910

Recurso nº. : 115.526
Recorrentes : DRJ em CAMPINAS/SP e ACHÉ LABORATÓRIOS
FARMACÊUTICOS S/A.

RELATÓRIO

ACHÉ LABORATÓRIOS FARMACÊUTICOS S/A, qualificado nos autos, e o Sr. Delegado de Julgamento da Receita Federal em Campinas/SP recorrem voluntariamente e de ofício de decisão que acolheu parcialmente impugnação apresentada a lançamento fiscal.

A peça vestibular o fisco descreve as seguintes irregularidades:

1. Correção Monetária credor a menor - Conta Investimentos - por ter a empresa utilizado o BTNF diário, ao invés do BTN cheio de 1,2966, nas aquisições efetuadas entre 15 e 30 de junho de 1989, como disposto no art. 30 da Lei 7.799/89.

2. Prejuízo fiscal a compensar, do ano base de 1990, com utilização de índice incorreto, repercutindo no segundo semestre de 1992, pela compensação em valor maior.

3. Distribuição Disfarçada de Lucros, no período de 1989 a 1992, por ter a interessada realizado negócio, em condições de favorecimento com as empresas atacadistas Prodoctor, cujos sócios são os mesmos acionistas da ACHÉ: enquanto que para as demais atacadistas o desconto médio era de 10%, para as empresas Prodoctor os descontos variavam entre 25% e 45%.

4. Despesas com Royalties e Assistência Técnica, sem averbação dos contratos no INPI.

5. Contribuições e Doações, sem que fôsse observado o limite do artigo 243 do RIR/80.

6. Glosa de Despesas com Distribuição de Prêmios por concurso, por caracterizar mera liberalidade da empresa, associada à falta de autorização prévia.

Processo nº. : 10875.002648/93-21
Acórdão nº. : 101-91.910

7. Omissão de Receita apurada em auditoria de produção: em amostragem de 8 matérias-primas importadas, utilizáveis na fabricação de 26 produtos, considerou o fisco que, para duas delas, não houve explicações convincentes que justificassem as diferenças apuradas.

O fisco, partindo de dados relativos ao estoque, compras no período e consumo de matéria-prima por produto final, concluiu pela omissão de receitas, uma vez que o consumo registrado de matéria prima resultou inferior ao consumo apurado na auditoria.

Após a constatação das irregularidades apuradas, o fisco ajustou os resultados da empresa(fls. 20/23), resultando em compensação indevida de prejuízo fiscal.

Foram lavrados autos de infração relativamente ao IRPJ, à CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO, do IRFONTE, do PIS/FATURAMENTO e da COFINS.

Na impugnação apresentada, a empresa argumentou, em síntese, que:

a) as aquisições efetuadas no período de 15 a 30 de junho de 1989 não poderiam sofrer correção monetária integral do mês(23,33%), mas sim a inflação proporcional, sendo certo que a infração de 26 a 30 de junho, pelo BTNF foi de 5,51% e, assim, a conduta fiscal não se coaduna com o princípio da isonomia, já que, nos recolhimentos dos tributos era exigida a correção diária com base no BTNF;

b) não é o fato de as pessoas jurídicas possuírem os mesmos sócios que as caracterizam como empresas ligadas, como sói acontecer no presente processo;

c) a DDL somente ocorre de pessoa jurídica para pessoa física;

d) os negócios não foram realizadas com os acionistas da autuada, mas com empresas Prodoctor;

e) as pessoas físicas titulares das ações da impugnante não se afiguram acionistas controladores, nem as compradoras podem ser consideradas como tal;

f) não há acionistas controladores, visto que são os únicos proprietários das ações da companhia;



Processo nº. : 10875.002648/93-21
Acórdão nº. : 101-91.910

g) as bonificações concedidas são reais, refletindo comutatividade de prestações recíprocas existentes entre ambas;

h) mantém contrato de direito de fabricação e comércio de medicamentos e de uso de marca e registro de produtos com empresa sediada no Brasil, não estando obrigada a atender ao disposto no parágrafo terceiro do artigo 233 do RIR/80, por falta de amparo legal;

i) com o advento da Lei 4.506/65 as restrições ao pagamento de royalties permaneceram somente para o caso de remessas a empresas domiciliadas no exterior;

j) sobre a quantidade de matéria-prima (DTRP-6-LHRH) de 3,75 mg por produto final, conforme licença de fabricação do produto fornecida pelo Ministério da Saúde, se acresce um excesso de 35% para garantir a validade do produto, equivalendo dizer que cada seringa contém 5,06 mg de matéria prima;

l) o fisco não compreendeu que, tratando-se de produto que necessita de cuidados especiais, há um aumento sensível na perda;

m) análise feita no produto final de origem francesa e suíça, informou-se que a relação insumo-produto é de 4,66 mg e 3,75 a 4,31 mg, respectivamente;

n) além do mais, para cada lote de 40(quarenta) unidades de produto final, três são retiradas para análise, o que, por si só já explica uma quebra de 7,5%

o) o valor correto do inventário, em 31/12/90, do Mesilato de Diidriergocristina, é de 100 gramas e não 18,83065 kg como considerou o fisco(divergência entre ficha de estoque e o registro de inventário, sendo que, após a correção, o resultado final é uma diferença de 3,98 % entre a matéria-prima registrada e a consumida, percentual normal e dentro do padrão de perda;

p) deve ser considerada a quantidade constante da ficha kardex como prova da impugnante, posto que o mesmo critério foi utilizado para a outra matéria prima.

A autoridade julgadora de primeira instância rejeitou preliminar suscitada, por entender que o lançamento de ofício contém perfeita identificação das matérias e indicação detalhada das causas determinantes das autuações, esclarecendo que a autuada acatou a correção a maior aplicada sobre o prejuízo

Processo nº. : 10875.002648/93-21
Acórdão nº. : 101-91.910

compensado no segundo semestre de 1992, despesas de doação acima do lucro operacional e despesas com aquisição de cartões de loteria e aduzindo que:

a) embora o raciocínio da autuada esteja correto do ponto de vista econômico, juridicamente não encontra amparo, eis que o sistema legal vigente não lhe dava agasalho, pois somente a partir de julho de 1989 o BTNF diário passou a ser legalmente utilizado na correção monetária do balanço;

b) não ficou tipificada a DDL, como, aliás em caso idêntico decidiu o Conselho de Contribuintes, isto porque *“o conceito jurídico-positivo de pessoa ligada do artigo 434, a caracterização da distribuição disfarçada de lucros, nos negócios mantidos entre pessoas jurídicas, pressupõe que entre os intervenientes haja participação acionária direta; portanto, a situação de empresas interligadas, aquelas com sócios comuns, segundo a definição dada pelo artigo segundo do DL 1950/82, não está contemplada nos dispositivos legais que caracterizam a aludida distribuição”;*

c) *“ a capitulação legal amarrada apenas no artigo 367, inciso I e VII, do Rir/80, sem socorrer-se dos dispositivos legais que tratam dos negócios com acionista controlador, induz ao entendimento de que os autuantes teriam equiparado o conceito legal de empresas ligadas à situação fática concreta de empresas interligadas, o que não tem respaldo legal”;*

d) *“ indiscutivelmente, o artigo 74 da Lei 3.470/58 não foi atingido pela Lei 4.506/64, posto que uma lei especial ou específica, como é o caso do artigo 52 da Lei 4.506/64, não revoga uma lei geral. Registre-se, ademais, que a Lei 4.506/64 não revogou expressamente nenhum dispositivo da Lei 3.470/58. Assim, pelo menos no que tange às **despesas com assistência técnica**, a exigência da averbação previsto no parágrafo terceiro do artigo 233 do RIR/80, indisputavelmente, continua alcançando os contratos com beneficiários domiciliados no país”;*

e) dentre as diversas avenças constantes do contrato firmado entre a autuada e a WARNER LAMBERT CO. *“há uma vinculada à prestação de assistência técnica com transferência de tecnologia, mesmo que ele tivesse sido firmado exclusivamente com beneficiárias domiciliadas no país - o que também não é verdadeiro -, a sua averbação junto ao INPI seria necessária para garantir a dedutibilidade da despesa ligada à referida assistência técnica, por força do disposto*

Processo nº. : 10875.002648/93-21
Acórdão nº. : 101-91.910

no artigo 74 da Lei 3.470/58, que, como visto acima, neste particular não sofreu nenhuma alteração das novas disposições trazidas pela Lei 4.506/64 -vale repetir: o artigo 52 da referida lei tratou de assistência técnica com beneficiário domiciliado no exterior, silenciando-se sobre os contratos com beneficiários domiciliados no país”;

f) “o contrato, além da assistência técnica, também prevê pagamento a títulos de royalties por utilização de marca, patente etc. e tem como a principal contratante, na qualidade de controladora das empresas brasileiras e real detentora da tecnologia transferida, da mercado do produto etc., a WARNER LAMBERT COMPANY - uma empresa norte-americana”;

g) “assim sendo, como o contrato prevê o pagamento de royalties e tem entre as contratantes uma empresa estrangeira, a sua averbação também resulta obrigatória por força do disposto no artigo 71, parágrafo único, alínea f, da Lei 4.506/64”

h) “não tem sentido que apenas os contratos firmados com beneficiários domiciliados no exterior fiquem sujeitos ao controle do INPI, que, como é consabido, é um órgão que trata de questões vinculadas à propriedade industrial e não de problemas relacionados com remessas de divisas”;

i) “tais despesas, independente do domicílio das contratantes, tem um princípio a norteá-las: a necessidade da averbação no INPI”;

j) “o artigo 108 da Lei 4.502/64, matriz legal do artigo 343, do RIPI/82, aprovado pelo Decreto 87.981/82, autoriza o Fisco a reconstituir a produção do estabelecimento a partir dos insumos aplicados no processo industrial, num dado período, partindo da premissa de que se para fabricar tal produto consomem-se tais quantidades de um dado insumo, inversamente, da quantidade que se tenha consumido do mesmo insumo, num dado período de tempo, pode-se inferir o volume da produção do estabelecimento”;

l) o levantamento de produção baseou-se em dados fornecidos pela própria impugnante, procedendo o fisco de forma amostral, encontrando diferenças sem justificativa para duas matérias primas:



Processo nº. : 10875.002648/93-21
Acórdão nº. : 101-91.910

m) no caso do DECAPEPTYL, as alegações da autuada encontram-se totalmente desacompanhadas do necessário elemento de prova, sendo necessário provar que as quebras/perdas existiram e que são razoáveis;

n) no caso do Mesilato Diidroergocristina, tem razão a autuada, pois o fisco considerou válida a informação do controle físico do almoxarifado no caso das outras matérias - primas, sem ter procedido a maiores investigações, não fazendo sentido aceitar a informação do Kardex para um caso e não aceitar para o outro, sem qualquer justificativa razoável;

o) tendo em vista o disposto no ADN 06/96 é de se cancelar a exigência do IRFONTE;

p) tendo em vista decisões do STFe do Conselho de Contribuintes, como, também, da edição do Decreto 1601/95 e da MP 1.110/95, deve se excluir da exigência do FINSOCIAL a importância que exceder à aplicação da alíquota de 0,5%(meio por cento);

q) quanto ao PIS, ao COFINS e a CSSL, tratando-se de tributação reflexa, o julgamento da exigência relativa ao IRPJ faz coisa julgada relativamente às demais.

A autoridade julgadora de primeira instância recorreu de ofício para este Colegiado.

Inconformada com a decisão de primeira instância, a empresa recorreu para este Colegiado, com o recurso de fls. 295 a 319, acompanhado dos documentos de fls. 320 a 399, lido em Plenário.

A Fazenda Nacional apresentou contra-razões às fls. 408/410.

É o Relatório.



Processo nº. : 10875.002648/93-21
Acórdão nº. : 101-91.910

VOTO

Conselheiro JEZER DE OLIVEIRA CANDIDO, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e assente em lei. O recurso de ofício preenche às condições de dedutibilidade. Ambos, portanto, devem ser conhecidos.

No que tange às matérias excluídas de tributação, a decisão de primeira instância não merece qualquer reparo, tendo em vista que:

a) não se amoldando os fatos narrados na peça vestibular à hipótese legal, a Distribuição Disfarçada de Lucros não tem como prosperar, como, aliás, em situação idêntica, decidiu esta Câmara ao apreciar o recurso número 106.083(Acórdão número 101-88.789, de 19 de setembro de 1.995):” *a caracterização da presunção legal na espécie, imprescinde de prova concludente de que o valor da alienação do bem foi notoriamente inferior ao de mercado e de que a adquirente é pessoa ligada, nos exatos termos da definição legal, provas essas a serem feitas pelo Fisco. Quando inexistentes esses elementos básicos da tipificação legal, ou esses forem produzidos sem a observância dos requisitos mínimos exigidos, fica afastada a incidência do comando legal inserto no artigo 367, I, do RIR/80”;*

b) em Direito Tributário, tal como no Direito Penal, deve prevalecer o princípio da tipicidade cerrada: se os fatos não se ajustam perfeitamente à hipótese formulada pelo legislador, não há que se falar em infração;

c) se para uma das matérias primas, o fisco utilizou a ficha Kardex na auditoria de produção procedida, não vejo a menor coerência em não aceitá-la na apuração da outra matéria-prima, mormente quando não há qualquer justificativa para tal;



Processo nº. : 10875.002648/93-21
Acórdão nº. : 101-91.910

d) é reiterada a jurisprudência desta Câmara e deste Conselho, no sentido de que o artigo oitavo do Decreto-lei número 2065/83 foi revogado pelos artigos 35 e 36 da Lei número 7.713/88 que, realidade, deu novo tratamento aos resultados apurados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real;

e) da mesma forma, tanto a jurisprudência administrativa, como a judicial, aliadas à edição do Decreto 1601/95 e da Medida Provisória 1.110/95 (e suas reedições), dão suporte à redução da alíquota do FINSOCIAL para 0,5% (meio por cento).

Em seu recurso voluntário, a recorrente insurge-se, inicialmente, contra a glosa de despesas com "royalties" e assistência técnica. Afirma que os pagamentos questionados foram feitos a pessoa jurídica domiciliada no País.

O Termo de Verificação, Constatação e Esclarecimentos, em seu item 4 - "Despesas a título de Royalties e Assistência Técnica, cujo contrato não foi averbado pelo Instituto Nacional de Propriedade Industrial - INPI" aponta:

"Contrato de Transferência de Tecnologia para fabricação dos remédios da Linha Parke, Davis & Company.

Envolve, também, assistência técnica e uso de marcas.

Valor dos pagamentos efetuados:

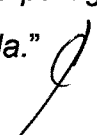
Ab-1989 - Ncz\$ 1.864.421,41

Ab-1990- Cr\$ 57.290.473,57

Ab-1991- Cr\$ 244.790.123,32

Ano calendário- 1992 - 1o. Sem- Cr\$ 675.396.400,85 - 2o. Sem-Cr\$ 2.790.435.787,23, totalizando Cr\$ 3.465.832.188,08.

Tais gastos são indedutíveis, à luz do parágrafo terceiro do artigo 233, do Regulamento do Imposto de Renda."



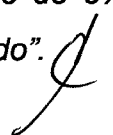
Processo nº. : 10875.002648/93-21
Acórdão nº. : 101-91.910

Na folha de continuação do Auto de Infração, consta apenas *"4- Despesas aa título de Assistência Técnica e Royalties, cujo contrato não foi averbado pelo Instituto Nacional de Propriedade Industrial - INPI."*

A autoridade monocrática, após transcrever trechos do contrato de fls. 62 a 93 que *"se entre as suas diversas avenças há uma vinculada à prestação de assistência técnica com transferência de tecnologia, mesmo que ele tivesse sido firmado exclusivamente com beneficiárias domiciliadas no país - o que também não é verdadeiro - a sua averbação junto ao INPI seria necessária para garantir a dedutibilidade da despesa ligada à referida assistência técnica, por força do disposto no artigo 74 da Lei 3.470/58, que, como visto acima, neste particular não sofreu nenhuma alteração das novas disposições trazidas pela Lei 4.506/64 - vale repetir: o artigo 52 da referida lei tratou de assistência técnica com beneficiário domiciliado no exterior, silenciando sobre os contratos com beneficiários domiciliados no país."*

Entendo que tem razão a recorrente quando afirma que os pagamentos foram feitos a empresa domiciliada no País, quer porque o contrato envolvia diversas pessoas jurídicas aqui domiciliadas, quer em função da celebração de diversos instrumentos particulares firmados com empresas domiciliadas no País(embora, não tenham sido acostados aos autos), quer pelas diversas notas fiscais de serviços e recibos firmados por empresa brasileira, quer porque no Auto de Infração não se cogitou do local dos pagamentos questionados.

O artigo 233 do Regulamento aprovado pelo Decreto 85.450/80, apresenta como matrizes as Leis números 3.470/58 e 4.131/62, artigos 74 e 12, respectivamente, além do Decreto-lei número 1.730/79, em seu artigo sexto, estabelecendo que *"as somas das quantias devidas a título de royalties pela exploração de patentes de invenção ou uso de marcas de indústria ou de comércio, e por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, poderão ser deduzidas como despesas operacionais até o limite máximo de 5%(cinco por cento) da receita líquida das vendas do produto fabricado ou vendido"*.



Processo nº. : 10875.002648/93-21
Acórdão nº. : 101-91.910

Por sua vez, o parágrafo terceiro de referido artigo, que não apresenta qualquer matriz legal, criou restrições à dedutibilidade de *“importâncias pagas ou creditadas pelas pessoas jurídicas, a título de aluguéis ou royalties pela exploração ou cessão de patentes ou pelo uso ou cessão de marcas, bem como o título de remuneração que envolva transferência de tecnologia (assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes, projetos ou serviços técnico especializados) somente será admitida a partir da averbação do respectivo ato ou contrato no Instituto Nacional da Propriedade Industrial, obedecidos o prazo e as condições de averbação, e ainda, as prescrições contidas nos artigos 29, 30, 90 e 126 da Lei número 5.772, de 21 de dezembro de 1991”*.

O artigo 74 da Lei número 3.470/58 impôs condições à dedutibilidade de despesas *“devidas a títulos de **royalties**, pela exploração de marcas de indústria e de comércio e patentes de invenção, por assistência técnica, científica ou semelhantes”*, sendo certo que o seu parágrafo terceiro estabeleceu que *“a **comprovação** das despesas a que se refere este artigo será feita mediante contrato de cessão ou licença de uso da marca ou invento privilegiado regularmente registrado no país, de acordo com as prescrições do Código de Propriedade Industrial (Decreto-lei número 7.903, de 27 de agosto de 1945), ou de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, desde que efetivamente prestados tais serviços”*.

Segundo penso, a obrigatoriedade de contrato devidamente registrado alcançou tão somente às hipóteses de cessão ou licença de uso de marca ou invento privilegiado, não havendo tal imposição para assistência técnica, científica administrativa ou semelhante.

Se atentarmos para o disposto no parágrafo segundo do artigo 12 da Lei 4.131/62, também constatamos que o registro é exigido para os contratos de cessão ou licença de uso de marcas e de patentes de invenção e não para as despesas de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes: *“as deduções de que este artigo trata, serão admitidas **quando comprovadas** as*

Processo nº. : 10875.002648/93-21
Acórdão nº. : 101-91.910

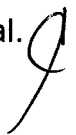
*despesas de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes, desde que efetivamente prestados, bem como mediante o contrato de cessão ou licença de uso de marcas e de patentes de invenção, regularmente **registrado** no País,... ”.*

Por sua vez, o artigo 71 da Lei 4.506/64 admitiu a dedutibilidade de despesas com **royalties** “quando necessárias para que o contribuinte mantenha a posse, uso ou fruição do bem ou direito que produz o rendimento”, sendo certo que em seu parágrafo único arrolou as hipóteses em que tais gastos não eram dedutíveis: não vislumbro ali a hipótese arrolada nos presente autos - o registro de contrato é exigido apenas para pagamentos ou créditos feitos a beneficiários domiciliados no exterior e pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação e uso de marcas de indústria e comércio.

Por outro lado, entendo que regulando inteiramente a dedutibilidade de despesas com “**royalties**”, o artigo 71 da Lei número 4.506/64 revogou o disposto no artigo 74 da Lei número 3.470, de 1958, como, aliás, tem entendido alguns julgados:

*“ROYALTIES POR USO DE MARCAS A EMPRESAS COM SEDE NO PAÍS - O pagamento de **royalties**, por uso de marca, a empresa com sede no país não está sujeita a limite de dedutibilidade nem a registro do contrato respectivo no INPI. Revogação do artigo 74 da Lei 3.470, de 1958, pelo artigo 71 da Lei 4.506/64, Precedentes da Corte(AMS 109.899 - SP, TFR, 5a. Turma, DJU 16/06/88).*

Muito embora sejam louváveis os argumentos desenvolvidos pela ilustre autoridade julgadora de primeira instância, o fato é que o procedimento fiscal buscou apoio no parágrafo terceiro do artigo 233 do RIR/80 que, na verdade, como dito, não apresenta matriz legal.



Processo nº. : 10875.002648/93-21
Acórdão nº. : 101-91.910

É certo que somente a lei pode instituir tributo e definir o fato gerador da obrigação tributária principal, consoante dispõe o artigo 97 do Código Tributário Nacional.

Por outro lado, o artigo 99 do mesmo Código estabelece que *“o conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos da leis em função das quais sejam expedidos”*.

Não tendo a exigência fiscal previsão na lei, não vejo como possa subsistir: não vejo óbice à dedutibilidade das despesas com assistência técnica e entendo que as despesas com pagamento de *royalties* exigem registro de contrato apenas com feitas a domiciliados no exterior.

Neste particular, DOU provimento ao recurso para excluir de tributação as parcelas de Ncz\$ 1.864.421,41, Cr\$ 57.290.473,57, Cr\$ 244.790.123,32, Cr\$ 675.396.400,85 e Cr\$ 2.790.435.787,23, respectivamente, nos períodos base de 1989, 1990, 1991 e primeiro e segundo semestres de 1992, respectivamente.

A segunda questão posta à apreciação deste Colegiado é a seguinte: a recorrente utilizou o BTNF diário para corrigir aquisições feitas no curso de mês de junho de 1989, quando o parágrafo segundo do artigo 30 da Lei número 7.799/89 determinava a utilização do BTN(mensal), o que certamente provocou uma diminuição na receita de correção monetária do balanço.

Argumenta a recorrente que, reconhecendo os índices de desvalorização da moeda, a SRF passou a publicar o valor do BTNF(diário) para possibilitar o recebimento de seus créditos tributários corrigidos diariamente e, expurgando os índices ou camuflando a inflação, não permitiu a correção proporcional ao período pelo BTN diário, mas pelo mensal, gerando maior lucro inflacionário, com aumento indevido de tributos. Aduziu que tal procedimento fere ao princípio da isonomia.



Processo nº. : 10875.002648/93-21
Acórdão nº. : 101-91.910

Na verdade é expressa a determinação da Lei número 7.799/89, que regulando a correção monetária do balanço, nas "Disposições Finais e Transitórias sobre Correção Monetária", dispôs em seu parágrafo segundo que " os valores *acrescidos às contas sujeitas à correção monetária, a partir de primeiro de fevereiro até 30 de junho de 1989, serão convertidos em número de BTN mediante a sua divisão pelo valor do **BTN** vigente no mês do acréscimo*".

Note-se que o tratamento fiscal dispensado no citado parágrafo alcança não só as contas do Ativo Permanente(que geram receitas de correção monetária do balanço), mas, também, as contas do patrimônio líquido(que geram despesas), mostrando-se bastante coerente com a sistemática de correção monetária do balanço.

Na verdade, referida Lei foi publicada no D.O.U. de 11 de julho de 1989, sendo perfeitamente lógico e legal que mantivesse até o mês de junho o BTN mensal como parâmetro de correção.

É oportuno acentuar que, ao contrário do que afirma a recorrente, os débitos para com a Fazenda Nacional foram corrigidos até junho de 1989 pelo BTN mensal.

Não vejo como o disposto em uma lei, alcançando igualmente a todos os contribuintes, quer aqueles que apresentavam adições de valores no curso do mês de junho nas contas de Ativo, quer nas contas de patrimônio líquido, possa ter maculado o princípio constitucional da isonomia.

Não encontro respaldo na lei para a pretensão da recorrente. NEGO provimento ao recurso neste item.



Processo nº. : 10875.002648/93-21
Acórdão nº. : 101-91.910

A terceira questão ora submetida a este Conselho trata de *"Omissão de Receita Operacional, constatada através dos critérios estabelecidos em Auditoria de Produção"*.

O Termo de Constatação dá notícia de que *"numa amostragem de 8 matérias primas importadas, envolvendo 26 produtos, constatamos que, para duas, não houve explicações convincentes que justificassem as diferenças apuradas"*

O fato é que das duas matérias primas questionadas, uma delas foi excluída, acertadamente, de tributação pela decisão monocrática, tendo seu recurso de ofício negado por este Colegiado.

Se é verdade que a legislação do IPI autoriza a reconstituição da produção através dos insumos aplicados ao processo industrial, também, é certo que a legislação do imposto de renda(à época dos fatos) nada diz a respeito.

Entendo que o levantamento de produção não pode ser descartado pela auditoria fiscal. Entretanto, deve estar assentado em elementos e critérios sólidos de tal maneira que estabeleça com clareza seus parâmetros, inclusive, em determinados casos, não pode deixar de considerar perdas e quebras no processo produtivo.

No caso do DECAPEPTYL, o fisco utilizou como coeficiente de produção 3,75 mg, extraíndo-o da Licença para fabricação do Produto do Ministério da Saúde, encontrando uma diferença, não justificada, de 34,4% no consumo da matéria prima.

A recorrente argumenta que é necessário um acréscimo de 35% de matéria prima para garantia da manutenção da qualidade terapêutica do produto, além da ocorrência de perda de 7,5% decorrente da retirada de unidades para amostras.



Processo nº. : 10875.002648/93-21
Acórdão nº. : 101-91.910

É necessário ter em mente que o próprio Regulamento do Imposto de Renda admite que integram os custos os valores *“das quebras e perdas razoáveis, de acordo com a natureza do bem e da atividade, ocorridas na fabricação, no transporte e manuseio”*.

Não vejo como a fabricação de um produto químico possa ocorrer sem que se verifique nenhuma perda ou quebra, mormente no caso presente em que está presente razoável grau de sofisticação, envolvendo reações químicas e manipulação de vidros e seringas.

A omissão de receitas deve estar assentada em elementos sólidos que permitam de maneira insofismável aquilatar sua ocorrência e seu valor, o que, segundo penso, não sói acontecer no presente caso.

Se de um lado, a recorrente não trouxe laudo técnico que desse suporte às suas assertivas, de outro, o fisco também nenhum elemento sólido carregou aos autos, para, dessa forma, dar maior credibilidade ao levantamento procedido, mormente quanto a perdas no processo de fabricação.

Não se diga que a apresentação de laudo é obrigação do sujeito passivo, pois não é o que se depreende da leitura do inciso I, do artigo 184 do RIR/80(laudo exige-se para a hipótese formulada no inciso II, do mesmo artigo).

Assim sendo, entendo que deva ser dado provimento ao recurso neste item, excluindo-se de tributação as importâncias de Cr\$ 76.595.652,09, Cr\$ 549.752.583,63 e Cr\$ 549.752.583,62, nos períodos base de 1991 e primeiro e segundo semestre de 1992.

Tendo em vista, as matérias excluídas neste voto, os prejuízos fiscais devem ser parcialmente restabelecidos, considerando-se, inclusive, desde que não tenham sido compensados, os prejuízos absorvidos por autuação anterior que foi

Processo nº. : 10875.002648/93-21
Acórdão nº. : 101-91.910

julgada improcedente por este Conselho(Acórdão 101-88.789, acostado ao presente processo).

Os procedimentos decorrentes, apresentando o mesmo suporte fático, devem lograr idênticas decisões, excluindo-se deles as matérias excluídas no processo relativo ao IRPJ e que neles foram tributadas.

Por todo o exposto, NEGO provimento ao recurso de ofício e DOU provimento parcial ao recurso voluntário para excluir de tributação as matérias relativas aos itens "Despesas a título de Assistência Técnica e Royalties" e "Omissão de Receita Operacional, constatada através dos critérios estabelecidos em Auditoria de Produção", bem como para restabelecer parte dos prejuízos fiscais da recorrente, não só quanto aos valores excluídos nesta decisão, como, também, em relação ao que foi decidido no Acórdão nr. 101-88.789, desde que não tenham sido compensados.

É o meu voto.

Sala das Sessões - DF, em 19 de março de 1998


JEZER DE OLIVEIRA CÂNDIDO