



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

Processo n° 16327.000032/2005-85
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1302-001.110 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de junho de 2013
Matéria IRPJ e CSLL.
Recorrente Produtos Roche Químicos e Farmacêuticos S/A
Recorrida Fazenda Nacional

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1999

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIAS. PRL. IN SRF n° 38/97.

O § 1° do art. 4° da IN 38/97 desbordou dos limites legais da norma regulamentada (art. 18 da Lei n° 9.430/96), ao vedar a aplicação do método PRL aos insumos importados, em verdadeira afronta ao princípio da legalidade.

EXCESSO DE CUSTO EFETIVO. ADIÇÃO.

Não obstante o § 7° do art. 18 da Lei 9430/96 fale apenas em custo - o que poderia ser tomado como custo de aquisição, o inciso I do art. 5° da IN 38/97 deixa claro que deve ser adicionado às bases tributáveis o excesso de custo computado em resultado.

CRITÉRIO JURÍDICO.

A instância julgadora pode determinar que se exclua uma parcela da base tributável e que se recalcule o tributo devido, ou mesmo determinar que se recalcule a base de cálculo considerando uma despesa dedutível ou uma receita como não tributável, mas não pode determinar que se refaça o lançamento a partir de outro critério jurídico que o altere substancialmente, mesmo porque, nessa hipótese, estar-se-ia determinando um novo lançamento.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 1999

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Tratando-se da mesma situação fática e do mesmo conjunto probatório, a decisão prolatada no lançamento do IRPJ é aplicável, *mutatis mutandis*, ao lançamento da CSLL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

EDUARDO DE ANDRADE - Presidente.

ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: EDUARDO DE ANDRADE (Presidente), MARCIO RODRIGO FRIZZO, CRISTIANE SILVA COSTA, LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO, ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR E GUILHERME POLLASTRI GOMES DA SILVA.

Relatório

Versa o presente processo sobre recursos de ofício e voluntário interpostos em face do Acórdão n° 08-17.296 da 4ª Turma da DRJ/FOR, cuja ementa assim dispõe:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
Ano-calendário: 1999

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO MAIS BENÉFICO.

A apuração dos preços de transferência é ônus do contribuinte, que pode adotar o método legal mais benéfico, dentre os possíveis. Ao Fisco não é exigível que encontre o preço para cada um dos métodos e escolha o mais benéfico.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. CUSTO EFETIVO.

É possível encontrar o ajuste necessário sobre o custo efetivo a partir dos preços de aquisição das mercadorias e das quantidades vendidas, sem usar diretamente o valor efetivamente lançado na conta de resultado.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PIC. DADOS DO SISCOMEX.
POSSIBILIDADE.

Os dados contidos no Siscornex podem ser utilizados pelo Fisco para a definição do preço de transferência pelo método PIC. Nesse caso, a impossibilidade de realização dos ajustes previstos na norma de regência é suprida pela exclusão daquelas transações que se diferenciam nos elementos passíveis de ajuste.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PIC. SIGILO FISCAL.

Fere o sigilo fiscal a divulgação detalhada das transações comerciais dos contribuintes utilizadas como paradigma. O direito de defesa do autuado é suprido pela possibilidade de apresentação, a qualquer tempo, de cálculo alternativo, conforme os dados por ele colhidos.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. DESPESAS COM FRETE, SEGURO E TRIBUTOS NÃO RECUPERÁVEIS.

Na apuração dos preços praticados, assim como dos preços parâmetros, deve-se incluir o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, e dos tributos não recuperáveis incidentes na importação.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. CASOS DE IMPOSSIBILIDADE LEGAL.

Não se pode falar em comutatividade plena dos métodos de cálculo quando a lei exclui a aplicação de um deles. O artigo 18 da Lei nº 9.430, de 1996, exclui a aplicação do método PRL para serviços e para bens que não são submetidos à revenda ou quando seu preço de revenda seja indeterminável.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 1999

CSLL. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Tratando-se da mesma matéria fática, e não havendo aspectos específicos a serem apreciados, aos lançamentos decorrentes aplica-se a mesma decisão do principal.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 1999

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. INCOMPETÊNCIA PARA APRECIÇÃO.

A Administração Tributária não pode afastar a aplicação de lei pelo mero argumento de inconstitucionalidade.

ILEGALIDADE DE NORMA INFRALEGAL. INCOMPETÊNCIA PARA APRECIÇÃO.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento não pode afastar a aplicação de ato normativo infralegal pelo argumento de ilegalidade.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. NATUREZA INSTRUMENTAL.

O Mandado de Procedimento Fiscal é mero instrumento de planejamento, não contaminando a ação fiscal se emitido com eventuais falhas.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. APLICABILIDADE.

Já foi pacificado, na esfera administrativa, que, a partir de 10 de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA.

A multa de ofício é débito decorrente de um tributo ou contribuição, sujeitando-se à incidência de juros moratórios calculados pela taxa SELIC.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1999

NULIDADE. FALTA DE MOTIVAÇÃO. AUSÊNCIA DE EFETIVO PREJUÍZO.

Não há nulidade por falta ou insuficiência de motivação se o contribuinte demonstra conhecer o motivo da exação e exerce efetivamente seu direito de defesa.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte”

A autoridade julgadora de primeira instância reduziu as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL em R\$ 3.056.326,45, resultante do acolhimento de algumas teses de defesa, o que levou a autoridade de primeira instância a recorrer de ofício da decisão.

A contribuinte foi cientificada da decisão recorrida em 26/10/2010, conforme AR a fls. 2307, e interpôs recurso voluntário em 25/11/2010, no qual alega as seguintes razões de defesa:

a) que o auto de infração da CSLL é nulo, pois o MPF e suas renovações nunca tiveram como objeto a CSLL;

b) que a despeito de o ilustre fiscal ter absoluto conhecimento de que a Recorrente adotou o método PRL para CEFTRIXONA SAL DISSODICO ESTERIL, BROMAZEPAM IMP. e TENOXICAM IMPORTADO, e o método PIC para o produto ROVIMIX E 50 ADSORBATO, simplesmente desconsiderou tal informação como se sequer existisse, e autuou a Recorrente adotando o método PIC no lugar do PRL e o método PRL no lugar do PIC, sem base legal para tanto e sem qualquer explicação quanto ao motivo pelo qual o fez, o que torna o lançamento inquestionavelmente nulo, por absoluta falta de motivação e cerceamento do direito de defesa;

c) que decisão recorrida rejeita a preliminar de nulidade ao argumento de que por ocasião das diligências “o contribuinte tomou ciência do motivo pelo qual foram rejeitados os métodos de cálculo supracitados, embora não constassem explicitamente do auto de infração”;

d) que foi somente por ocasião das diligências que a Recorrente tomou conhecimento dos motivos pelos quais foram rejeitados os métodos de cálculo por ele adotados, conforme reconhece a r. decisão recorrida, apenas confirma o vício de nulidade apontado na defesa, logo não resta dúvida de que o direito de defesa da Recorrente foi cerceado, posto que estava impedida de exercer de forma plena seu direito de defesa em relação aos autos de infração lançados, sendo nulo os lançamentos por absoluta falta de motivação;

e) que o ilustre fiscal em momento algum examinou qual o valor do custo registrado pela Recorrente em conta de resultado relativamente aos produtos para os quais entendeu terem sido efetuadas adições a menor;

f) que a decisão recorrida sustenta que: “*Em resumo, o contribuinte afirma que o lançamento é ilegal, na medida em que foi levantado a partir dos preços pagos nas importações dos insumos e não dos custos efetivamente deduzidos. Todavia, o impugnante não apresenta os valores desses custos, para que pudessem ser verificados. Resta apenas a análise do método adotado pela fiscalização para se chegar ao valor lançado, conforme as manifestações e os documentos encontrados, nos autos, já mencionados*”;

g) que tal argumento não é por si só suficiente para convalidar o procedimento adotado pela fiscalização, posto que nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, compete à fiscalização, e não ao contribuinte, proceder à verificação dos fatos para apurar a correta base tributável;

h) que não se tratando de produtos passíveis de distinção física no estoque, é evidente que a dedutibilidade do custo é feita sempre pelo custo médio ponderado do estoque no momento da baixa, e não pelo custo de aquisição de cada unidade importada;

i) que a baixa de um determinado insumo para produção não dá origem ao lançamento do custo respectivo em conta de resultado, o que só ocorrerá após o término do processo de industrialização e quando da baixa do estoque do produto final acabado por força de sua venda;

j) que a Recorrente foi intimada e informou nos autos a existência, quantidade e valor tanto de estoques iniciais como de estoques finais dos produtos acabados (fls. 180/181 e doc. 06 da defesa), possuindo também estoques iniciais e finais das substâncias importadas e mesmo de substâncias em produção (Lexotan — Bromazepan) (fls. 180/181 e doc. 06 da defesa), logo, considerando que o custo médio do estoque no início do ano está afetado pelo valor do estoque inicial existente, é evidente que o custo computado em conta de resultado relativamente as vendas efetuadas ao longo do ano não guarda relação direta com o valor pago pelas importações ocorridas no mesmo ano, uma vez que afetado por aquele valor inicial;

l) que o raciocínio empregado pelo ilustre fiscal e corroborado pela r. decisão recorrida somente resultaria em um valor coincidente com o custo computado em resultado se a Recorrente além de não possuir estoque inicial dos produtos em questão em 01/01/99 tampouco possuísse estoque final em 31/12/99;

m) que a distorção decorrente da desconsideração dos estoques inicial e final é particularmente grave em períodos de grande desvalorização cambial, que é exatamente o que ocorreu no ano de 1999;

n) que é justamente porque no final do ano os preços são mais elevados que existindo importações que ainda não deram origem a vendas, não se pode admitir que 100% dessas importações sejam consideradas para o fim de apurar o ajuste unitário com base na média ponderada, pois só as vendas realizadas após tais importações sofreram o impacto do maior custo médio decorrente de tais importações;

o) que o procedimento adotado no caso concreto pela fiscalização não guarda qualquer relação com os princípios básicos da contabilidade, traz distorções nos resultados, além de ir de encontro ao que determina a legislação (art. 18, § 7º da Lei nº 9.430/96 como do art. 10 da IN 38/97);

p) que o art. 18 da Lei nº 9.430/96 admite a dedução como despesa dos custos, despesas e encargos nas operações de importação com pessoa vinculada somente até o valor que não exceda ao preço determinado "por um dos" métodos indicados, consignando expressamente em seu § 4º que "*Na hipótese de utilização de mais de um método, será considerado dedutível o maior valor apurado*", logo, para que possa a fiscalização glosar determinada despesa deverá necessariamente demonstrar que a mesma é superior ao preço apurado segundo os três métodos previstos no art. 18, até porque a glosa estará restrita à parcela excedente ao maior preço apurado segundo aqueles métodos;

q) que em momento algum demonstrou o ilustre fiscal que o custo registrado pela Recorrente é de fato superior ao maior preço parâmetro que seria apurado segundo os métodos previstos na Lei nº 9.430/96, mas, pelo contrário, simplesmente elegeu o método que bem entendeu para cada produto e comparou diretamente o preço parâmetro assim apurado com o preço constante dos documentos de importação da Recorrente;

r) que tendo sido reconhecida a relação de prejudicialidade entre o presente processo administrativo e o processo administrativo nº 16327.003187/2003-10, pela decisão recorrida, e tendo ocorrido naqueles autos a exoneração parcial da matéria tributável também em relação ao produto Hivid 0,75mg 100 claq, dúvida não resta que a mesma redução decidida naquele processo quanto ao ajuste unitário para o produto Hivid deve ser igualmente aplicada no presente feito;

s) que o artigo 18 da Lei nº 9.430/96 possibilita ao contribuinte a adoção de qualquer um dos métodos previstos em seus incisos I a III, sem qualquer restrição, razão pela qual afigura-se manifestamente ilegal o parágrafo 1º do artigo 4º da Instrução Normativa nº 38/97 que viola frontalmente o dispositivo legal, sendo que assim já se manifestou a CSRF (cita acórdãos);

t) que tanto é verdade que a "interpretação" da IN 38/97 não tem qualquer amparo legal que, posteriormente, o próprio art. 18 Lei nº 9.430/96 teve sua redação alterada pela Lei nº 9.959/00 para prever uma margem de lucro distinta para os casos de bens importados aplicados na produção, reconhecendo portanto expressamente que o método em questão não é incompatível com a industrialização do produto importado antes de sua revenda;

u) que sequer foi informado à Recorrente o nome do importador, que está disponível apenas para consulta da Receita Federal, ou anexados aos autos documentos relativos às supostas importações realizadas por terceiros, o que impede que a Recorrente possa avaliar se de fato se trata de produtos similares, e mesmo se no sistema SISCOMEX não foram informados pelos importadores dados incorretos quanto à existência ou não de vínculo com o exportador;

v) que, de plano se verifica que nenhum dos produtos listados foram importados de fabricante de notória reputação comercial, como é o caso da Recorrente, sendo importante ressaltar que os medicamentos da recorrente são considerados pelo próprio Ministério da Saúde como "referência" para sua categoria, o que demonstra serem diferenciados com relação aos concorrentes (doc. 12 da inicial);

x) que o custo de qualquer produto médico importado dos EUA, dadas suas rígidas normas de vigilância sanitária e fiscalização do FDA, são muito maiores que os de outros países;

z) que a qualidade e a reputação comercial das empresas comparadas para fins de similaridade estão implícitas em toda e qualquer interpretação que se faça da matéria, ainda mais em se tratando no caso concreto, como se disse, de produtos nos quais a qualidade e a reputação dos laboratórios são determinantes na escolha da maior parte dos consumidores;

aa) que, tendo em vista os dados relativos às importações de terceiros estarem ocultos não se sabe se foram consideradas importações efetuadas ao longo de todo o período base;

ab) que, para que tais operações de importações possam ser tidas como representativas de um preço de mercado, passível de ser comparado com o preço praticado pela Recorrente nas diversas operações realizadas, é necessário que também aquele único importador efetue importações em volume expressivo e durante todo o ano, e não como ocorreu no caso duas únicas operações de volume reduzido;

ac) que os dados coletados pela fiscalização para utilização como preços comparados, obtidos de outros importadores a partir de suas respectivas Declarações de Rendimentos e aparentemente também do sistema SISCOMEX, não são em absoluto admissíveis para efeito de apuração do PIC, conforme expressamente determinado pela própria IN n° 38/97;

ad) que não tendo a Recorrente acesso aos "sistemas informatizados" utilizados pela Receita Federal, fica totalmente impedida de verificar, por exemplo, se de fato foram consideradas todas as importações de terceiros realizadas no ano-base (o que não ocorreu, como se verá) e as quantidades corretas, se os produtos comparados são similares, se possuem as mesmas características técnicas e qualidade, ou mesmo se a fiscalização não "elegeu" para comparação com os preços praticados pela Recorrente apenas aquelas operações que mais lhe favoreciam, o que inviabiliza a Recorrente de realizar a contraprova;

ae) que a comparação a ser efetuada pela fiscalização devia se dar entre o preço parâmetro apurado pelo método PRL e aquele pago pelo importador à empresa ligada, uma vez que os valores relativos ao frete, seguro e ao imposto de importação são custos efetivos, que não são afetados pelo vínculo existente entre importador e exportador, e portanto devem ser necessariamente deduzidos integralmente, como expressamente prevê a lei;

af) que a Recorrente apresentou cópias de 2 faturas/invoice e respectivas Declarações de Importação das quais se verifica claramente que o valor do frete já foi pré-pago às transportadoras Lufthansa Cargo AG e Swissair, as quais obviamente não têm vínculo algum com a Recorrente, não havendo qualquer sentido em se pretender incluir a despesa efetiva do frete no limite de dedutibilidade do preço parâmetro;

ah) que, no que diz respeito aos ajustes apurados pelo método PRL, as diferenças apuradas pela fiscalização decorrem exclusivamente das nulidades gerais acima apontadas e principalmente dos erros apontados no item IV.1 relativos as nulidades específicas incorridas pela fiscalização ao apurar a suposta adição tributável por este método, tendo em vista a inclusão das despesas com frete, seguro e imposto de importação no preço praticado, para efeito de comparação com o preço parâmetro, quando estas são sempre dedutíveis, nos termos expressos do parágrafo 6º do art. 18 da Lei nº 9.430/96 e do art. 4º, § 4º da IN nº 38/97;

ai) que, acaso não reconhecida a nulidade do auto de infração deverá então ser o mesmo cancelado pelo mérito, tendo em vista inexistir qualquer outra adição passível de tributação além daquelas já feitas pela Recorrente;

aj) que o lançamento deveria ter sido feito com a suspensão da exigibilidade do crédito tributário correspondente à dedução da CSLL lançada da base de cálculo do IRPJ e sem qualquer acréscimo a título de multa ou juros, em razão da decisão *in liminis litis* que lhe foi concedida no Mandado Segurança nº 2001.61.00.032246-0 visando assegurar seu direito de calcular e recolher o imposto de renda devido relativo ao ano-base de 1999 sem adicionar a sua base de cálculo o valor da CSL devida;

al) que seja por um enfoque literal, teleológico ou sistemático, a única interpretação possível do artigo 61 da Lei nº 9.430/96 é aquela que autoriza a incidência de juros somente sobre o valor dos tributos e contribuições, e não sobre o valor da multa de ofício lançada, até porque referido artigo está a disciplinar os acréscimos moratórios incidentes sobre os débitos em atraso que ainda não foram objeto de lançamento;

am) que a taxa SELIC não pode ser tomada como base para o cômputo dos juros moratórios.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões (doc. a fls. 2408 e segs.), nas quais alega, em apertada síntese, o seguinte:

a) que não há qualquer nulidade do MPF que previu como tributo apenas o IRPJ, quando a análise dos mesmos fatos revelou a ofensa à legislação tributária própria de outras espécies tributárias;

b) que a autuação supriu satisfatoriamente os requisitos aptos a permitir a ampla defesa da Contribuinte Recorrente;

c) que a Fiscalização considerou as vendas liquidas conforme a movimentação do estoque, assim, o cálculo levou em conta a repercussão do estoque inicial no custo médio de todo o estoque, ao mesmo tempo em que quantifica o custo somente daqueles produtos finais acabados, após a venda dos mesmos;

d) que a CSRF já decidiu que o Fisco não precisa demonstrar que o método utilizado no cálculo dos Preços de Transferência seria o menos gravoso ao Contribuinte;

e) que o método PRL, à época, era deveras incompatível com a importação de produtos e submissão dos mesmos à industrialização;

f) que não há vício no lançamento pelo fato de alguns dados de Contribuintes (nome e CNPJ), utilizados como parâmetro de comparação, relativamente importação de produtos similares entre partes não vinculadas, não terem sido divulgados ao Contribuinte;

g) que não há qualquer respaldo legal ou jurisprudencial à pretensão da Contribuinte Recorrente que visa a afastar a inclusão das despesas com frete, seguro e tributos incidentes na importação no cálculo do PRL;

h) que é de prevalecer a interpretação que considera a incidência de juros moratórios sobre os tributos e quantias decorrentes, a exemplo da multa de ofício, mesmo porque a Súmula no 4 do CARF corrobora nossos argumentos, na medida em que fala genericamente em débitos tributários.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior.

O recurso de ofício atende o disposto no art. 34, I, do Decreto nº 70.235/72 c/c a Portaria MF nº 03/2008, razão pela qual dele conheço. No mérito, nego-lhe seguimento, pois correto o entendimento da autoridade julgadora de primeira instância ao reconhecer que:

a) a decisão definitiva no PAF nº 16.327.003187/2003-10, que afastou o ajuste com base no método PIC do “bromazepam”, “fluoro uracil substância”; “5’fosfato sódico de vitamina E” e “ceftriaxona”, resultou no restabelecimento do valor adotado pelo contribuinte para o estoque final em 1998 desses itens e, em consequência, tais valores deveriam ser considerados, nos presentes autos, como estoque inicial em 1999, o que resultou em uma redução das bases tributáveis de R\$ 3.002.020,83, decorrentes da soma dos seguintes valores:

- Bromazepam.....R\$ 2.426.102,38,
- Fluoro Uracil Substância.....R\$ 47.129,70,
- Ceftriaxona.....R\$ 460.749,40,
- 5’Fosfato Sódico de vitaminas B2.....R\$ 68.039,35;

b) o contribuinte já tinha feito a adição à base tributável decorrente do ajuste de preços de transferência do produto “miditrom-m apar. System” e o próprio autuante, ao responder a diligência, reconheceu que assistia razão ao contribuinte à redução da base imponible lançada em R\$ 41.819,38;

c) havia que ser retificado o preço parâmetro da ceftriaxona, pois foram consideradas importações entre empresas vinculadas no cálculo do preço parâmetro pelo método PIC, o que contraria o §2º do artigo 18 da Lei nº 9.430/96, logo, ao se retificar a planilha de fls. 698/699, para excluir do cálculo as declarações de importação nº 9812329030, 9812329277 e 9812329285, chegou-se a um preço parâmetro no valor de R\$ 673,74 e uma redução da base imponible em R\$ 10.846,66;

d) a retificação do preço parâmetro da tenoxicam, pois o recorrente utilizou a modalidade de pagamento 21 (pagamento à vista) e os paradigmas utilizaram as modalidades 21 (pagamento à vista), 31 (financiamento do fornecedor) e 10 (pagamento antecipado), logo deveria ser excluída a importação com pagamento antecipado, por ser prejudicial à contribuinte e, assim sendo, a planilha de fl. 701 foi retificada, para excluir do cálculo a declaração de importação nº 9907080667, o que levou a preço parâmetro no valor de R\$ 961,43 e uma redução das bases imponíveis em R\$ 1.639,58.

O recurso voluntário é tempestivo e foi subscrito por advogados com poderes para tal (conforme docs. a fls. 822 e 2184), razão pela qual dele conheço.

Preliminarmente, deve ser afastada a alegação de nulidade do auto de infração da CSLL, por entender a recorrente de que tal contribuição não fazia parte da fiscalização por não constar do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) e de suas renovações. Ocorre que o artigo 8º da Portaria RFB nº 3.014/11, que disciplina a emissão de MPF, dispensa a menção expressa de todos os tributos, desde que os lançamentos tenham por base os mesmos fatos. No caso em tela, é irrefragável que a exigência da CSLL decorreu dos mesmos elementos de prova utilizados para o lançamento do IRPJ, mesmo porque se referem às mesmas circunstâncias fáticas.

Vale a transcrição do art. 8º da Portaria RFB nº 3.014/11, *in verbis*:

“Art. 8º Na hipótese em que infrações apuradas, em relação a tributo contido no MPFF ou no MPFE, também configurarem, com base nos mesmos elementos de prova, infrações a normas de outros tributos, estes serão considerados incluídos no procedimento de fiscalização, independentemente de menção expressa no MPF.”.

Do Art. 4º, § 1º, da IN SRF 38/97 – Imposição do Método PIC

A recorrente sustenta também a nulidade da autuação, por absoluta falta de motivação e cerceamento do direito de defesa, em razão de a autoridade lançadora ter desconsiderado a sua opção pelo método PRL para os CEFTRIAXONA SAL DISSODICO ESTERIL, BROMAZEPAM IMP. e TENOXICAM IMPORTADO e adotado o método PIC, sem base legal para tanto e sem qualquer explicação quanto ao motivo pelo qual o fez.

Não entendo que tenha havido cerceamento do direito de defesa, pois o posicionamento da Administração Tributária Federal sobre a matéria era público e notório, já que veiculado na Instrução Normativa SRF nº 38, de 1997, a qual foi publicada no DOU de 05/05/1997. Assim, a questão passa pela análise da legalidade do § 1º do art. 4º da IN 38/97.

Por outro lado, a questão reside em saber se o § 1º do art. 4º da IN 38/97 encontra amparo na Lei nº 9.430/96, para tanto vejamos como dispõe a referida instrução:

“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, pelo 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.

.....”

Como se verifica, o § 1º do art. 4º da IN 38/97 vedou a adoção do método PRL quando o produto importado fosse utilizado na produção de outro bem, serviço ou direito, pois, nesse caso, a referida instrução obrigava a adoção do método PIC ou CPL. Cabe, então,

saber se tal limitação encontra amparo na norma de regência da matéria - art. 18 da Lei nº 9.430/96.

De certa forma, tal questão, senão já pacificada por este Colegiado, está em vias de sê-lo, pois a ilegalidade do § 1º do art. 4º da IN 38/97 é verificável *ictu oculi* do simples cotejo com o teor do art. 18 da Lei nº 9.430/96, se não vejamos como dispõe:

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

I - Método dos Preços Independentes Comparados - PIC:....;

.....
II - Método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL:

.....
III - Método do Custo de Produção mais Lucro - CPL"

O art. 18 da Lei nº 9.430/96, acima transcrito na sua redação original, faculta ao contribuinte que não esteja em procedimento de fiscalização a adoção de qualquer um dos métodos ali previsto, para realizar os ajustes de preços de transferência. Da mesma forma, caso o contribuinte não realize espontaneamente os ajustes de preços de transferência, a autoridade fiscal poderá, em procedimento de fiscalização, adotar qualquer um dos métodos do art. 18.

Destarte, o § 1º do art. 4º da IN 38/97 desbordou dos limites legais da norma regulamentada, ao criar a limitação para a adoção do método PRL, em verdadeira afronta ao princípio da legalidade. Ademais, alegações de que haveria a impossibilidade de uso do PRL, por ele não isolar o custo do bem importado, resta baldada, quando verificamos que isso seria apenas uma questão de calibragem de percentual, questão que viria a ser solucionada posteriormente com a introdução do PRL 60. Todavia, não havia a impossibilidade de aplicação do PRL para insumos importados, sendo que a eventual falta de calibragem do percentual legal não poderia justificar a vedação de tal método, pois que em total desalinho com o que dispunha expressamente o texto legal então vigente.

É bem verdade que alguns defendiam a inaplicabilidade do PRL à época no caso de aquisição de insumos, pelo fato do método se referir à revenda, operação em que a mercadoria não sofre qualquer tipo de transformação, simples compra e venda mercantil. Tal argumento, contudo, caiu por terra quando introduziram um método especificamente para o caso de aquisição de insumos e denominaram também de "preço de revenda menos lucro" (PRL60).

Por essas razões, voto por excluir das bases tributáveis lançadas o valor de **R\$ 22.120.586,24**, decorrentes da soma dos seguintes valores:

- a) **R\$ 12.602.610,16**, relativos ao valor adicionado às bases tributáveis em decorrência do ajuste do preço da CEFTRIXONA SAL DISSÓDICO ESTERIL (valor remanescente após a exclusão da DRJ/FOR);
- b) **R\$ 8.220.839,05**, relativos ao valor adicionado às bases tributáveis em decorrência do ajuste do preço do BROMAZEPAM IMP (valor remanescente após a exclusão da DRJ/FOR);

- c) **R\$ 1.297.137,03**, relativos ao valor adicionado às bases tributáveis em decorrência do ajuste do preço do TENOXICAM IMPORTADO (valor remanescente após a exclusão da DRJ/FOR).

Da adoção do Método PRL

A recorrente sustenta também a nulidade da autuação, por absoluta falta de motivação e cerceamento do direito de defesa, em razão de a autoridade lançadora ter desconsiderado a sua opção pelo método PIC para o ROVIMIX E 50 ADSORBATO e adotado o método PRL, sem base legal para tanto e sem qualquer explicação quanto ao motivo pelo qual o fez.

Inicialmente, ressalte-se que, pelo Termo de Intimação a fls. 48, a recorrente foi intimada a “*apresentar as memórias de cálculo e a documentação de suporte ao método utilizado, conforme disposto no inciso II do art. 39 da IN nº 38/97*”.

O Termo de Verificação Fiscal a fls. 686 e segs. nada fala sobre a questão, mas, no relatório de diligência a fls. 1908, a autoridade lançadora assim se pronuncia:

“Quanto à suposta utilização do PIC para o Rovimix, por parte do impugnante, bem como pelo fato dos argutos julgadores entenderem que tal fato estava cabalmente demonstrado e suportado pela legislação de preços de transferência, esta fiscalização encontra-se estupefata, quanto mais pelo fato desta fiscalização, ao apresentar as planilhas com as importações paradigmáticas para a apuração do PIC com todas minudentemente descritas e identificadas pelas DIs, ter seus cálculos questionados, enquanto o contribuinte apresenta dois valores — um identificado como “CACEX” — e a DRJ dá tudo como perfeito.

Mais eis que o impugnante não apresenta — como não apresentou a esta fiscalização — quais as fontes consideradas, quais os produtos efetivamente importados, se tais importações foram efetivamente praticadas por partes independentes, etc., e a DRJ quer que aceitemos tais “planilhas”?”

Assim, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa da recorrente, pois foi dada ciência à recorrente deste relatório de diligência e do outro que viria a ser elaborado e, nos dois momentos, foi-lhe oportunizado o direito de falar nos autos. Ou seja, não há nulidade sem prejuízo.

Por sua vez, é óbvio que a autoridade lançadora não poderia aceitar o uso do método PIC pela recorrente se ela não informa *quais as fontes consideradas, quais os produtos efetivamente importados, se tais importações foram efetivamente praticadas por partes independentes*. Aliado a isso, frise-se que não houve ajuste feito espontaneamente pelo recorrente, ou seja, o suposto uso do método PIC pela recorrente não gerou qualquer adição à base de cálculo.

Em sua impugnação (doc. a fls. 775), a recorrente se limitou a dizer o seguinte:

“Contudo, da simples leitura do Termo de Verificação Fiscal e dos autos de infração lavrados verifica-se que o ilustre fiscal autuante simplesmente apurou o preço de transferência daqueles três primeiros produtos pelo método PIC, e deste último pelo método PRL, sem sequer apreciar os cálculos

efetuados pela Impugnante e sem tampouco consignar qualquer explicação quanto ao motivo pelo qual foram desconsiderados aqueles cálculos.

Vale dizer, não se dignou o ilustre fiscal autuante sequer a indicar o motivo pelo qual teria simplesmente desconsiderado os cálculos efetuados pela Impugnante e o critério por ela expressamente indicado (PRL no caso daqueles três primeiros produtos e PIC no caso do ROVIMIX E 50 ADSORBATO).

Em consequência, o lançamento efetuado é nulo por absoluta ausência de motivação e consequente cerceamento ao direito de defesa da Impugnante.”.

Após cientificada do primeiro relatório de diligência, a recorrente se manifesta da seguinte forma quanto à questão (a fls. 1.949):

“Quanto ao ROVIMIX E 50 ADSORBATO, o ilustre fiscal autuante informa que a Impugnante não apresentou a memória de cálculo, o que, contudo, não afasta todos os vícios apontados na impugnação quanto a apuração do ajuste pelo método PRL.”.

Após cientificada do segundo relatório de diligência (doc. a fls. 2.174), a recorrente se manifestou por meio do doc. a fls. 2.175 e segs., mas não se pronuncia sobre a questão, ou seja, novamente, não refuta a alegação da fiscalização de que não apresentou a memória de cálculo.

No recurso voluntário interposto (doc. a fls. 2.377), a recorrente muda sua linha de defesa e assim se manifesta sobre a questão:

“Por outro lado, e como já acima salientado, a Recorrente como informado às fls. 160 e 162 deixou de fazer qualquer adição relativamente ao produto ROVIMIX E 50 ADSORBATO porque efetuando os cálculos pelo método PIC não apurou ajuste a ser feito.

De se salientar que a apuração do preço parâmetro pelo método PIC quanto a este produto só foi possível porque as vitaminas na atualidade têm a natureza de verdadeiras "commodities", estando disponível para os importadores no chamado "Sistema Alice" uma relação de todas as importações efetuadas por mercadorias e países, elaborada pela SECEX/DECEX/SERPRO (doc. 13 da defesa), o que aliás só vem corroborar o fato de que quando lhe é possível a Recorrente elabora os cálculos do preço de preferência também por este método.

Nessas condições, se antes não for declarada a nulidade do auto de infração também quanto ao ajuste apurado pelo método PRL quanto a este produto, inclusive em razão da absoluta falta de motivação quanto às razões pelas quais foram desconsiderados os cálculos apresentados pela Recorrente, quando menos deverá então ser cancelada a exigência pelo mérito, uma vez que inexistente no caso qualquer adição a ser feita.”.

Ao se analisar a resposta apresentada pela recorrente a fls. 203/206, fica evidente que ela, ao se valer de dados colhidos do Sistema Alice para calcular o preço parâmetro, fê-lo inapropriadamente, pois não sabia sequer identificar se tais importações tinham sido feitas por partes independentes. Aliás, todas as críticas feitas pelo recorrente ao uso do método PIC pela fiscalização são aplicáveis a sua própria adoção deste mesmo método.

Por essas razões, entendo que era legítima a adoção, pela Fiscalização, do método PRL no cálculo do ajuste de preços de transferência do produto ROVIMIX E 50 ADSORBATO.

Da Falta de Exame do Custo Registrado

Alega a recorrente que afirma que:

a) o ilustre fiscal em momento algum examinou qual o valor do custo registrado pela Recorrente em conta de resultado relativamente aos produtos para os quais entendeu terem sido efetuadas adições a menor;

b) o lançamento foi levantado a partir dos preços pagos nas importações dos insumos e não dos custos efetivamente deduzidos;

c) que não se tratando de produtos passíveis de distinção física no estoque, é evidente que a dedutibilidade do custo é feita sempre pelo custo médio ponderado do estoque no momento da baixa, e não pelo custo de aquisição de cada unidade importada;

d) a baixa de um determinado insumo para produção não da origem ao lançamento do custo respectivo em conta de resultado, o que só ocorrerá após o término do processo de industrialização e quando da baixa do estoque do produto final acabado por força de sua venda;

e) o custo médio do estoque no início do ano está afetado pelo valor do estoque inicial existente, é evidente que o custo computado em conta de resultado relativamente as vendas efetuadas ao longo do ano não guarda relação direta com o valor pago pelas importações ocorridas no mesmo ano, uma vez que afetado por aquele valor inicial;

f) o raciocínio empregado pelo ilustre fiscal e corroborado pela r. decisão recorrida somente resultaria em um valor coincidente com o custo computado em resultado se a Recorrente além de não possuir estoque inicial dos produtos em questão em 01/01/99 tampouco possuísse estoque final em 31/12/99;

g) que informou nos autos a existência, quantidade e valor tanto de estoques iniciais como de estoques finais dos produtos acabados (fls. 180/181 e doc. 06 da defesa), possuindo também estoques iniciais e finais das substâncias importadas e mesmo de substâncias em produção (Lexotan — Bromazepan) (fls. 180/181 e doc. 06 da defesa).

São procedentes os argumentos da recorrente, pois, embora o § 7º do art. 18 da Lei 9430/96 fale apenas em custo - o que poderia ser tomado como custo de aquisição, o inciso I do art. 5º da IN 38/97 deixa claro que deve ser adicionado às bases tributáveis o excesso de custo computado em resultado, se não vejamos:

“Art. 5º Após apurados por um dos métodos referidos nesta Seção, os preços a serem utilizados como parâmetro, nos casos de importação de empresas vinculadas, serão comparados com os constantes dos documentos de aquisição, observando-se que:

I - se o preço praticado na aquisição pela empresa vinculada, domiciliada no Brasil, for superior àquele utilizado como parâmetro, serão adicionados ao lucro real e à base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido - CSLL o valor resultante do excesso de custo, computado nos resultados da empresa, decorrente da diferença entre os preços comparados;

[...]” [grifo nosso]

Ora, o excesso de custo computado em resultado, quando aplicado o critério do custo médio para avaliação de estoque e existente estoques iniciais, não será igual a

diferença entre os preços praticado e parâmetro multiplicado pela baixas do estoque no período, como sustentou o autuante, se não vejamos o seguinte excerto do TVF (doc. a fls. 735), *in verbis*:

“C - apuração da base de cálculo do imposto:

a. verificou-se o percentual da **diferença entre o preço praticado e o preço parâmetro**, de acordo com a fórmula $\% = ((\text{preço praticado} - \text{preço parâmetro}) / \text{preço parâmetro}) \times 100$;

b. para os produtos com percentual positivo superior a 5 **apurou-se a diferença absoluta entre os mesmos, que se constitui no valor unitário do ajuste a ser efetuado**;

c. para os produtos sujeitos ao método do PIC, os cálculos para conversão do ajuste de US\$ para R\$ estão demonstrados nas próprias planilhas de importação, consistindo no produto do ajuste unitário em US\$ pela taxa de câmbio na data da importação e da quantidade importada. Os totais assim obtidos, para cada uma das importações efetuadas durante o ano, foram somados e divididos pela quantidade total importada, obtendo-se, destarte, o valor do ajuste unitário em R\$;

d. **para a obtenção da base de cálculo do imposto, multiplicou-se o valor do ajuste unitário pelo total das vendas e outras movimentações, a qualquer título, informadas pelo contribuinte, menos o estoque inicial.** As vendas e outras movimentações de estoque consideradas foram as informadas pelo contribuinte, tendo sido consideradas por esta fiscalização como fidedignas, e são as constantes das planilhas de movimentação de estoque, em anexo;”

Assim, entendo que o critério adotado pelo autuante está em desalinho com o figurino legal, pois deveria ter recalculado o custo médio para cada saída no período de apuração, a partir do lançamento do preço parâmetro (em substituição ao preço de aquisição) nas entradas durante o período de apuração, para, então, poder calcular o excesso de custo lançado em resultado (decorrentes das diferenças entre o custos médios contabilizado e recalculado). Decerto que a IN 38/97 não é um primor de norma jurídica, mas a clareza do disposto no I do art. 5º deixa claro que a adição às bases tributáveis deve ser do excesso de custo lançado em resultado, valor diferente daquele apurado no auto de infração.

Diante de tal constatação, concluo que o lançamento deva ser cancelado, pois não cabe a esta instância julgadora determinar às autoridades lançadoras o critério jurídico que devam adotar no lançamento. Já que o TVF é parte integrante do lançamento tributário fica claro que foi adotado um critério jurídico, o qual, se alterado para atender às conclusões deste julgado, significaria um possível novo lançamento e não apenas uma correção de base de cálculo. A instância julgadora pode determinar que se exclua uma parcela da base tributável e que se recalcule o tributo devido, ou mesmo determinar que se recalcule a base de cálculo considerando uma despesa dedutível ou uma receita como não tributável, mas não pode determinar que se refaça o lançamento a partir de outro critério jurídico que o altere substancialmente, mesmo porque, nessa hipótese, estaríamos determinando um novo lançamento. Por essas razões, entendo que não é o caso de se baixar o processo em diligência, mas de cancelamento do lançamento tributário.

Por último, resalto que as conclusões acima levam também ao cancelamento do lançamento referente às bases decorrente da aplicação do ajuste (apurado no lançamento do ano de 1998, objeto do PAF 16327.003187/2003-10) sobre os estoques iniciais em 1999 (item C, subitem g, do TVF a fls. 735/736), pois, conforme o relatório do Acórdão DRJ/SPO1 7.876/05 (doc. a fls. 2.032 destes autos), foi utilizado o mesmo critério jurídico para cálculo do ajuste naquele ano.

Processo nº 16327.000032/2005-85
Acórdão n.º **1302-001.110**

S1-C3T2
Fl. 2.459

Em face do exposto, voto por negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento ao recurso voluntário do contribuinte, para o cancelamento integral do lançamento.

Alberto Pinto Souza Junior - Relator

CÓPIA