



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº	16327.000590/2004-60
Recurso nº	153.600 Voluntário
Matéria	IRPJ e OUTRO - EX.: 2000
Acórdão nº	105-16.711
Sessão de	17 de outubro de 2007
Recorrente	HOKKO DO BRASIL INDÚSTRIA QUÍMICA E AGROPECUÁRIA LTDA.
Recorrida	5ª TURMA/DRJ em SÃO PAULO/SP I

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ - EXERCÍCIO: 2000

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA - MÉTODOS DE AJUSTE - Se o contribuinte, regularmente intimado, não apresenta as memórias de cálculo do preço parâmetro apurado, a autoridade fiscal tem o direito de, com os elementos que dispuser, determinar o referido preço, não ficando obrigada, nesse caso, a verificar, dentre os métodos legalmente previstos, àquele que mais favorece o sujeito passivo.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA - MÉTODO DO PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO (PRL) - FRETES, SEGUROS E TRIBUTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO - Por força do disposto no parágrafo 6º do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, 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. A não consideração dos referidos dispêndios na determinação do preço parâmetro pelo método PRL impõe a comprovação, por meio de documentação hábil e idônea, que tais valores não foram computados no preço de revenda praticado.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA - MÉTODO DOS PREÇOS INDEPENDENTES COMPARADOS (PIC) - COMPARAÇÃO COM PREÇO FUTURO - 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 (PIC – PRL E CPL) 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. Improcedente o lançamento que utiliza preço parâmetro futuro para ajustar o preço de transferência de período pretérito. (Lei 9.430/96 art. 18 § 1º).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por HOKKO DO BRASIL INDÚSTRIA QUÍMICA E AGROPECUÁRIA LTDA.

ACORDAM os Membros da QUINTA CÂMARA do PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, DAR provimento PARCIAL ao recurso, nos seguintes termos: 1) pelo voto de qualidade, NEGAR provimento em relação a tributação dos produtos, Cletodin e Kasumin, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Eduardo da Rocha Schmidt, Roberto Bekierman (Suplente Convocado), Marcos Vinícius Barros Ottoni (Suplente Convocado) e Irineu Bianchi que davam provimento: 2) por maioria de votos, DAR provimento em relação ao produto Flumizin. Vencido o Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães (Relator). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro José Clovis Alves.



JOSE CLOVIS ALVES

Presidente e Redator Designado

Formalizado em: 07 DEZ 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: MARCOS RODRIGUES DE MELLO e WALDIR VEIGA ROCHA. Ausente, justificadamente o Conselheiro JOSÉ CARLOS PASSUELLO.

Relatório

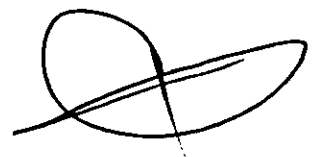
HOKKO DO BRASIL - INDÚSTRIA QUÍMICA E AGROPECUÁRIA LTDA., devidamente qualificada nestes autos, inconformada com a Decisão nº 6.317, de 21 de dezembro de 2004, da 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo (I), São Paulo, que manteve integralmente o lançamento de IRPJ e CSLL, interpõe recurso a este colegiado administrativo objetivando a reforma da decisão em referência.

Trata o processo das exigências de Imposto de Renda – Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, relativas ao exercício de 2000, formalizadas a partir da constatação, conforme Termo de Verificação Fiscal de fls. 202/214, de ausência de ajuste ao lucro líquido decorrente da aplicação de métodos de preços de transferência.

Intimada a apresentar as memórias de cálculo que davam suporte aos valores consignados na Declaração de Informações (DIPJ), a contribuinte apresentou planilhas que, para a autoridade fiscal, além de não trazerem os cálculos que pudessem dar sustentação ao PREÇO PARÂMETRO apontado, limitavam-se a informar o método adotado (PRL) e a indicar os respectivos valores, valores esses divergentes dos que constavam da DIPJ.

Intimada a justificar a divergência em referência e a apresentar a memória dos cálculos, a contribuinte, reconhecendo a inconsistência detectada, alegou não possuir a memória de cálculos requisitada.

Diante de tais fatos, a autoridade fiscal, amparada nas disposições do art. 39 da IN SRF nº 38, de 1997, promoveu a realização dos cálculos. Para tanto, selecionou amostra, tendo encontrado, em três dos itens selecionados (CLETHODIN TÉCNICO E KASUMIN TÉCNICO, pelo método PRL, e FLUMYZIN 500, pelo método PIC), ajuste a ser efetuado, razão pela qual efetivou os lançamentos tributários.



Inconformada, a autuada apresentou impugnação aos feitos fiscais, fls. 227/293, através da qual alegou:

- nulidade do lançamento em razão de um suposta ausência de análise, por parte da autoridade fiscal, das memórias de cálculo da empresa;
- que a autoridade fiscal, na aplicação do método PIC, teria se apoiado em dados de operações praticadas entre terceiros, os quais seriam indisponíveis para a empresa;
- que não teria havido produção de prova da exatidão dos esclarecimentos prestados por terceiros;
- que feriria regra de hermenêutica a análise isolada de dispositivo normativo sem a harmonização com o sistema jurídico;
- que desprezou-se que os preços são estabelecidos pelo mercado;
- que a exigência de multa e juros da empresa, tendo esta seguido o que estabelece ato normativo da própria Secretaria da Receita Federal, representaria um equívoco;
- que teria havido violação ao "Princípio de Operações Atípicas", visto terem sido consideradas vendas para um único cliente que representaram tão somente 35% do total importado no ano calendário de 1999 do produto CLETHODIM TÉCNICO e apenas 2% do total importado no mesmo ano relativamente ao produto KASUMIN TÉCNICO;
- que teria havido, ainda, equívocos nos cálculos efetuados pela autoridade fiscal em razão de: ter sido calculado o ajuste fiscal relativo às operações do ano-calendário de 1999, considerando quantidade superior àquelas adquiridas neste ano, por incluir o estoque final de 31 de dezembro de 1998; ter sido calculado o preço parâmetro pelo método PIC, considerando apenas duas importações praticadas entre terceiros; ter sido efetuado o ajuste fiscal pelo método PIC em dólares



americanos, desprezando-se a variação cambial existente entre as datas em que ocorreram as operações comparadas; ter sido calculado o ajuste fiscal relativo às operações do ano-calendário de 1999 com base no método PIC considerando que as quantidades adquiridas neste ano e o saldo do estoque final de 31 de dezembro de 1998 foram computados integralmente no resultado do ano-calendário de 1999; ter sido utilizado produtos similares para aplicação do método PIC sem que se tivesse desprezado, no mínimo, ajustes em função das diferenças de naturezas físicas e de conteúdo entre os produtos comparados.

- que a ausência de dolo ou má-fé não poderia dar margem à imposição de multa excessivamente rigorosa;

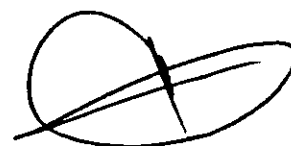
- que houve afronta ao sistema jurídico pátrio em razão da cobrança de juros de mora com base na Taxa SELIC.

Diante das alegações da empresa de que a autoridade fiscal não teria analisado as memórias de cálculo apresentadas e de que não tinham sido consideradas todas as vendas efetuadas no ano-calendário de 1999, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento deliberou no sentido de que os autos retornassem à autoridade fiscal para que fossem esclarecidos os seguintes pontos:

- se na formação do Preço Parâmetro dos produtos Clethodin Técnico e Kasumin Técnico teriam sido consideradas todas as operações de revenda efetuadas pela interessada no ano-calendário de 1999;

- que fossem relacionadas todas as operações de revenda, acompanhadas das informações necessárias à formação do PREÇO PARÂMETRO, caso a resposta ao primeiro item fosse negativa;

- que fosse verificado se existia alguma operação de revenda do produto Flumyzin 500. Em caso afirmativo, que fossem relacionadas todas as operações de revenda, acompanhadas das informações necessárias à formação do Preço Parâmetro;



- que fosse informado se o Demonstrativo de fls. 428 teria sido apresentado à fiscalização.

Respondendo ao solicitado, a autoridade fiscal apresentou o Relatório de fls. 482/485, através do qual afirmou que na formação do Preço Parâmetro dos produtos Clethodin Técnico e o Kasumin Técnico teriam sido consideradas todas as operações de revenda; de que não existia nenhuma operação de revenda do produto Flumyzin 500 e que o demonstrativo de fls. 428 não teria sido apresentado à fiscalização.

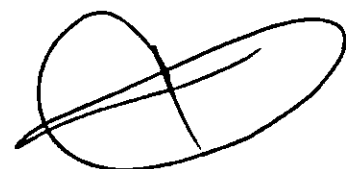
Notificada do resultado da diligência, a empresa apresentou a manifestação de fls. 486/491, da qual extraem-se, em apertada síntese, as seguintes alegações:

- que a autoridade fiscal teria desconsiderado o fato de que grande parte dos produtos importados é manipulada no Brasil;

- que, diante dessa realidade, a empresa em seus cálculos (anexados na IMPUGNAÇÃO e apresentados à Fiscalização) aplicou sobre a receita bruta com a venda de produtos o percentual resultante da divisão do valor da matéria prima importada pelo custo total do produto vendido (fls. 492), resultando no valor apresentado na coluna C9 da Planilha anexada ao TERMO DE INTIMAÇÃO e denominada "Receita Bruta Produto Final Ajustada";

- que a sistemática de cálculo utilizada pela empresa estaria justificada na medida em que quase a totalidade dos produtos importada sofreu manipulação no Brasil, bem como pelo fato de a empresa ter a possibilidade de utilizar o método PRL para os bens importados que sofreram manipulação no Brasil antes de serem vendidos;

- que no cálculo da autoridade fiscal para apurar o preço parâmetro, deveria ser reiterado que teria sido utilizado apenas 35% e 2% do total importado dos produtos Clethodin Técnico e Kasumin Técnico;



- que, no que dizia respeito ao produto Flumyzin 500, não teria sido agregado valor ao produto importado; que a empresa utilizou em seus cálculos o PRL 20%, sem proporcionalizar o valor da matéria prima dividido pelo custo total, já que esse fator proporcional resultaria em um percentual de 100% (cem por cento), fato que possibilitaria a aplicação do método PRL 20%;

- que as memórias de cálculo apresentadas na impugnação não deveriam trazer nenhum dado novo ao processo, uma vez que a empresa utilizou o PRL 20% para os produtos importados e revendidos diretamente no País, bem como também aplicou o PRL para os bens importados que sofreram manipulação no Brasil;

- que a autoridade fiscal não teria compreendido os cálculos elaborados pela empresa, uma vez que não seriam raras as passagens em que ela afirmara que os cálculos elaborados pela empresa eram inconsistentes; que seria possível que tais afirmações tenham sido promovidas em razão da incompreensão da utilização do método PRL para os bens que tinham sofrido manipulação no país; que, caso fosse essa a situação, poder-se-ia informar que as planilhas em referência teriam trazido dados novos ao processo.

A 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo, São Paulo, analisando os feitos fiscais e a peça de defesa, decidiu, através do Acórdão nº 6.317, de 21 de dezembro de 2004, fls. 498/513, pela procedência dos lançamentos, conforme ementa que ora transcrevemos.

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Tendo sido o lançamento efetuado com observância dos pressupostos legais, incabível cogitar-se de nulidade do Auto de Infração.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL.

Para o período autuado, a aplicação do método PRL está limitada aos produtos revendidos sem qualquer alteração de suas características originais.

O valor do frete e do seguro suportados pelo importador e os impostos não recuperáveis integram o custo do bem para fins de determinação do custo não dedutível com base no método PRL.



OPERAÇÃO ATÍPICA.

Para fins de determinação do preço de transferência o conceito de operação atípica está vinculado às condições da venda e não à sua natureza.

MÉTODO PIC. PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. DETERMINAÇÃO.

A determinação do custo de bens, serviços e direitos, adquiridos no exterior, dedutível na determinação do lucro real, poderá ser efetuada pelo 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. Não foi previsto um número mínimo de amostras para sua determinação.

MULTA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

O percentual da multa aplicada sobre os impostos e as contribuições apurados em lançamento de ofício é de 75% do valor do tributo.

JUROS DE MORA. SELIC.

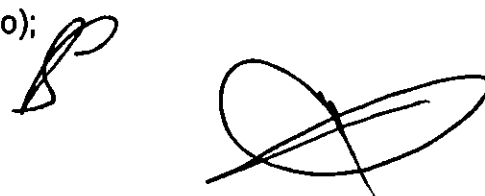
A falta de pagamento do tributo na data do vencimento implica a exigência de juros moratórios, calculados até a data do efetivo pagamento, tendo previsão legal sua cobrança com base na taxa SELIC, sendo que à esfera administrativa não compete a análise da constitucionalidade de normas jurídicas.

DECORRÊNCIA.

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

Inconformada, ARYSTA LIFESCIENCE DO BRASIL INDÚSTRIA QUÍMICA E AGROPECUÁRIA LTDA, denominação atual de HOKKO DO BRASIL INDÚSTRIA QUÍMICA E AGROPECUÁRIA LTDA, apresentou o recurso de folhas 545/621, através do qual oferece, em apertada síntese, os seguintes argumentos:

- que, ao realizar novos cálculos em razão da rejeição dos promovidos pela empresa, a autoridade fiscal, relativamente os produtos CLETHODIN TÉCNICO e KASUMIN TÉCNICO, incorreu em dois equívocos, quais sejam: considerou os valores CIF (*Cost, insurance & Freight*) e considerou nos cálculos, apenas, parte das saídas realizadas pela empresa (somente as relativas a revenda sem qualquer agregação de valor na produção);



- que, no que tange ao produto FLUMYZIN 500, a autoridade fiscal, ao aplicar o método dos Preços Independentes Comparados (PIC), rejeitando o utilizado pela empresa (PRL), incorreu em inúmeras ilegalidades, dentre essas: inexistência de vedação legal para a utilização do PRL; ausência de comprovação que o Método aplicado seria o mais favorável ao contribuinte, consoante determinação que, segundo alega, constaria da Lei nº 9.430, de 1996; considerou um número ínfimo de importações (apenas duas) na formação do preço parâmetro, e ainda assim realizadas em período diverso (2001) daquele em que praticadas as importações pela empresa (1999); utilizou informações sigilosas (provenientes do SISCOMEX e de terceiros) e inacessíveis à empresa à época do fato gerador; não foram colhidas amostras dos produtos importados considerados na formação do preço-parâmetro utilizado e o preço-parâmetro utilizado foi formado a partir de meras declarações de outras empresas importadoras, desprovidas de qualquer formalidade legal (cópia do contrato social ou estatuto social e prova de habilitação legal do subscritor para representar a empresa – procuração);

- que o julgado carece de coerência, uma vez que despreza a aplicação do princípio *arm's lenght*;

- que, ainda que se entendesse que a sistemática brasileira de controle de preços de transferência não fosse incompatível com o princípio *at arm's lenght*, ter-se-ia de admitir que, no presente caso, a incidência não estaria embaixo de um dos buracos da máscara do Acordo entre o Brasil e o Japão, mas certamente coberta pela vedação constante do tratado (aqui, a recorrente, alegando que a documentação acostada aos autos demonstra que a maior parte das importações objeto de discussão são provenientes do Japão, faz referência a uma figura de linguagem trazida por um tributarista alemão, segundo a qual os acordos de bitributação funcionam como uma máscara, colocada sobre o direito interno, só sendo aplicáveis, nesse caso, os dispositivos que continuassem visíveis);

- que a Turma de Julgamento não apreciou com imparcialidade os argumentos trazidos pela empresa, na medida em que: afastou-se da apreciação do princípio *arm's lenght*, não obstante esteja ele presente tanto no direito interno como



no Acordo de Bitributação Brasil – Japão; silenciou diante da evidência trazida pela empresa de que a Lei nº 9.430, de 1996, oferece ao contribuinte a escolha do método que melhor lhe aprouver, sem restrições, e que a vedação à aplicação do método PRL carece de base legal; não se investigou o conceito de “revenda”, aplicado pelo legislador, não obstante tenha a empresa mostrado que na própria legislação de preços de transferência o referido termo venha recentemente sendo empregado para hipóteses de industrialização no País e não considerou que os dados necessários para a aplicação do método PIC não estavam ao alcance da empresa à época do fato gerador.

Adiante, explicitando, item a item, o objeto de lançamento, a recorrente aduz os seguintes argumentos:

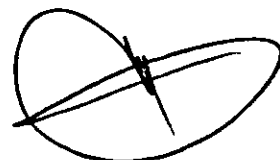
PRODUTOS CLETHODIN TÉCNICO E KASUMIN TÉCNICO

- que entende que a melhor interpretação do artigo 18, parágrafo 6º da Lei nº 9.430, de 1996, conduz à conclusão de que a aplicação do método PRL, utilizado no caso, impõe que os cálculos se façam excluindo os valores do frete, seguro e tributos incidentes na importação;

- que o legislador não distinguiu a qual método a inclusão do frete, seguro e tributos incidentes na importação se aplica, isto é, se o frete, seguro e tributos incidentes na importação integrarem o custo para efeito de determinação dos preços de transferência, então tal raciocínio se estenderá aos três métodos previstos pela lei;

- que se deve considerar que a inclusão dos valores de frete, seguro e tributos faz com que o preço parâmetro, apurado pelos métodos PIC, CPL ou PRL, passe a ser comparado com uma grandeza que incluiria, além do valor pago à parte vinculada (transação controlada), outros valores (frete e seguro) pagos a terceiros independentes, além do valor pago à própria autoridade aduaneira brasileira (tributos);

A recorrente, partindo do pressuposto de que a interpretação do parágrafo 6º do art. 18 da Lei nº 9.430 poderia ser feita de duas formas (a inclusão do frete, seguro e tributos incidentes na importação seria feita na determinação do preço-



parâmetro através de qualquer dos três métodos ou que tais valores não integrariam o valor do cálculo do preço de transferência, mas, apenas, o custo para efeito de dedutibilidade de despesa quando do cálculo do lucro real), assim se manifesta:

Primeiramente, temos de considerar que a inclusão dos valores de frete, seguro e tributos faz com que o preço parâmetro, apurado pelos métodos PIC, CPL ou PRL, passe a ser comparado com uma grandeza que incluiria, além do valor pago à parte vinculada (transação controlada), outros valores (frete e seguro) pagos a terceiros independentes, além do valor pago à própria autoridade brasileira (tributos).

Apenas esta constatação já serve para indicar que não parece ser esta a melhor interpretação. Afinal, por que controlar valores pagos a terceiros?

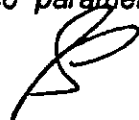
Mas sigamos adiante. A pergunta é a seguinte: o preço parâmetro (i. e.) o preço praticado por terceiros independentes é uma grandeza que inclui frete, seguro e os tributos incidentes na importação? Esta pergunta é mandatória, já que o preço parâmetro e o preço controlado devem ser comparados e, portanto, devem contemplar grandezas equivalentes.

Já que o parágrafo 6º é geral, aplicável a todos os métodos, o absurdo resultante da interpretação de que esses valores se incluem para um método veda a sua aplicação a todos os outros. Ao se concluir que, pelo menos para um método, tal inclusão seria desastrosa (o que se fará a seguir), haver-se-á de optar pela segunda interpretação acima proposta, i.e., a de que § 6º não manda incluir o frete, o seguro e os tributos incidentes na importação no cálculo dos preços de transferência, mas apenas assegura que o frete, o seguro e os tributos incidentes na importação componham o custo para efeito de dedutibilidade.

Explicita-se, aqui, o raciocínio da Recorrente. Já se viu que há duas interpretações possíveis para o citado § 6º. A Recorrente mostrará que a primeira leva a resultados absurdos. Com isso, a Recorrente sustentará ser mais adequada a segunda interpretação.

Pois bem: a primeira prova do raciocínio que ora se propõe depende que enfrente a seguinte questão: qual a consequência da inclusão do frete, do seguro e dos tributos incidentes na importação no cálculo dos preços de transferência, na sistemática CPL (é bom lembrar que o referido § 6º estende-se a qualquer método)?

O preço parâmetro, apurado pelo método CPL, deveria, nesse caso, ser comparado com o custo do importador, incluídos o frete, o seguro e os tributos incidentes na importação. Como o método CPL apura o preço parâmetro a partir do custo do



exportador, acrescido de uma margem de 20%, dir-se-á que o custo do exportador, acrescido da margem de 20% deve ser equivalente ao preço pago pelo importador, acrescido do frete, do seguro e dos tributos incidentes na importação. Ora, como o custo do exportador não inclui o frete, o seguro e os tributos incidentes na importação, significa dizer que na margem máxima de 20%, exigida do exportador, já deveriam estar incluídos o frete, o seguro e os tributos incidentes na importação.

Ou seja: a legislação brasileira exigiria que a margem bruta do exportador (lembre-se que a margem de lucro, no CPL é bruta), limitada ao máximo de 20%, incluiria, além de todas as despesas do exportador, no exterior (não incluídas no custo) e seu lucro líquido, também o frete, o seguro e os tributos incidentes na importação..

É de surpreender: até mesmo os tributos pagos no Brasil, pelo exportador brasileiro, estariam compreendidos na margem bruta máxima do exportador no exterior.

Além disso, esse raciocínio poderia levar, facilmente, a situações onde fosse exigido que a exportadora vendesse com prejuízo.

[...]

Fica claro, assim, que, por conta do método CPL, a interpretação segundo a qual o frete, o seguro e os tributos incidentes na importação seriam computados no cálculo dos preços de transferência levaria ao absurdo. Ora, se é verdade que o § 6º não distingue qualquer método e se ficou comprovado que no caso do CPL, chega-se a uma solução absurda com a inclusão, esta deve ser desconsiderada. Esta é mais uma razão para concluir que o intérprete, ao escolher pela inclusão ou não dos valores de frete, seguro e tributos incidentes na importação, para efeito de dedutibilidade, deve ficar com a segunda opção.

Adiante, a recorrente aduz:

- que a Administração Tributária, por meio da Instrução Normativa nº 38, de 1997, resolveu ser ainda mais benéfica ao contribuinte, visto que, diante de interpretações igualmente válidas, permitiu a ele que escolhesse qual das duas aplicar (transcreve o *caput* do art. 4º e o seu parágrafo 4º, do normativo referenciado);

- que, como se pode observar do dispositivo acima referenciado, concedeu-se aos contribuintes a faculdade de incluir ou não o frete, seguro e tributos na composição dos custos dos bens, serviços ou direitos importados (transcreve fragmento de doutrina acerca da matéria);



- que, se o frete e o seguro foram contratados de forma independente, de pessoa sem qualquer grau de vinculação à pessoa jurídica brasileira, tiveram obviamente seu “preço” fixado segundo as condições de mercado (*arm's lenght*), e que, se isso é verdade para frete e seguro, com muito mais razão o é para os tributos, pagos à própria autoridade brasileira (transcreve fragmento de doutrinas);

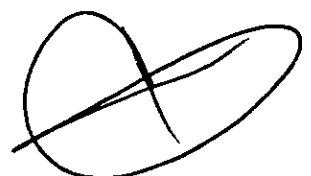
- que, se for considerado que os valores relativos ao frete, seguro e impostos incidentes na importação são considerados tanto no preço praticado, quanto no preço-parâmetro, chega-se a um resultado exatamente idêntico àquele proposto por ela, isto é, à consideração do preço FOB para o controle dos preços de transferência no caso presente;

- que vale registrar que se forem incluídos fretes e seguro, até mesmo a doação teria reajuste;

- que o seu entendimento também evita o absurdo de se considerar uma compra a preço zero como transferência indevida de lucro (apresenta exemplificação);

- que, também em relação ao método PIC seria irrazoável considerar-se os valores de frete, seguro e imposto de importação somente em relação aos preços praticados, haja vista que estar-se-ia comparando grandezas em condições distintas, o que inevitavelmente acarretaria distorções;

- que, o que a IN 38/97 trouxe de benefício ao contribuinte, a IN 243/02 tentou modificar, a partir de 2002, em seu prejuízo, visto que, enquanto a primeira trazia a previsão de uma possibilidade, a critério do contribuinte, de incluir ao valores de frete, seguro e tributos incidentes no cálculo do preço praticado, a IN modificou a situação para omitir o objetivo do texto legal, pois, enquanto este trazia disposto que “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”, a IN omitiu a expressão “para efeito de dedutibilidade”;



- que é gritante a alteração do texto da lei, visto que, não só foi excluída a expressão legal que soluciona o impasse sobre a inclusão ou não dos valores de frete e seguro, como ainda é incluído o mecanismo de cálculo do preço parâmetro, que em nada se assemelha ao objetivo da lei, que é exatamente oposto;

- que, além disso, a IN 243/02 ainda procede a uma mudança mais sutil, mas igualmente proposital e nociva, ao substituir a expressão “custo” por “preço praticado”;

- que, se a lei previu custo e não preço, é justamente porque se referiu a um conceito contábil, completamente coerente com a ressalva “para fins de dedutibilidade”, e não a um conceito de transação controlada de preço de transferência;

- que, enquanto a IN 38/97, coerentemente com a Lei nº 9.430/96, trazia o mesmo tratamento em relação a valores de frete, seguro e tributos incidentes na importação para os três métodos, a IN 243/02 extrapolou os limites colocados pelo legislador, trazendo um tratamento diferenciado para o PRL em relação aos outros dois métodos;

- que, de qualquer forma, a IN 243/02 não era aplicável à época dos fatos, mas sim a IN 38/97, mais favorável ao contribuinte;

- que, ainda que se entenda que os valores do frete, seguro e impostos incidentes na importação, devam integrar a composição dos preços de transferência, é imperioso que se afaste quaisquer penalidades e cobrança de juros de mora, nos termos do artigo 100, § único do Código Tributário Nacional (transcreve o dispositivo, fragmentos de doutrina e manifestações do Conselho de Contribuintes);

- que eventual divergência entre os valores constantes das memórias de cálculo do Método PRL apresentadas em resposta ao início da fiscalização e os indicados na DIPJ não implica, necessariamente, a incorreção ou inconsistência do cálculo apresentado ao Fisco;



- que a suposta divergência poderia significar justamente a correção de algum lapso encontrado nos cálculos considerados no momento do preenchimento da DIPJ;

- que, em seus cálculos, a autoridade fiscal formou o preço parâmetro a partir de apenas parte das saídas realizadas pela empresa (somente aquelas relativas a revenda de produtos acabados), desconsiderando as demais (saídas com agregação de valor);

- que, desta forma, deve ser afastado o cálculo realizado pela autoridade fiscal e aceito o apresentado pela empresa no início da fiscalização, relativamente aos três produtos objeto de autuação.

PRODUTO FLUMYZIN 500

- que em relação ao produto FLUMYZIN 500 o cálculo é apresentado em razão do pedido, feito por ocasião da fiscalização, de aplicação do PRL também para este produto;

- que, nem mesmo a exigência do artigo 39 da IN 38/97, de que o contribuinte indique o método adotado, pode levar a autoridade a desconsiderar outro método que seja mais benéfico ao contribuinte, tendo em vista ser o lançamento ato administrativo vinculado;

- que, de acordo com a Lei nº 9.430, de 1996, o contribuinte não somente tem a opção de escolher qual método aplicará, mas também o benefício de, no caso de eventual erro que o leve a indicar um método menos favorável, que este seja substituído, de ofício, pelo outro método menos gravoso;

- que a única hipótese em que o contribuinte não poderia escolher um método específico ocorreria quando o método não fosse aplicável a sua situação particular;



- que o PRL é o método mais apropriado, mesmo para medir situações em que há produção local, principalmente se os ativos empregados pela coligada local não forem muito representativos no valor total do produto final ou não forem raros, por serem tangíveis e comuns;

- que, se o objetivo do aplicador da lei é concretizar o princípio *arm's lenght*, por força de lei nacional e do acordo de bitributação, não pode ele deixar de lado o método mais adequado para sua concretização;

- que, negar a aplicação do método PRL implica: a) contrariar permissivo da Lei nº 9.430, de 1996; e b) descumprir regra estabelecida no acordo de bitributação entre o Brasil e Japão;

- que a OCDE admite (conquanto reconheça ser necessário um cuidado particular) a aplicação do método PRL mesmo nos casos em que sua adoção torna a conferência do princípio *arm's lenght* uma operação difícil e complexa;

- que o Acordo de Bitributação Brasil – Japão impõe a verificação do cumprimento do princípio *arm's lenght* por meio de parâmetros fornecidos pelas regras de direito internacional público;

- que, seguindo o modelo proposto pela OCDE, o legislador brasileiro acertou em não estabelecer qualquer limitação ao uso do PRL no cálculo dos preços de transferência no Brasil, não sendo possível encontrar qualquer dispositivo nesse sentido na Lei 9.430/96;

- que a Instrução Normativa 38/97, de forma totalmente arbitrária e desconsiderando o princípio da legalidade e mesmo de hierarquia das leis, tentou estabelecer vedação ao emprego do PRL, quando no bem importado houvesse agregação local de valor;

- que a Instrução Normativa (a 38/97) é o único ato normativo citado como fundamento para a inaplicabilidade do Método PRL ao presente caso



(transcreve manifestações do Poder Judiciário e do Conselho de Contribuintes acerca dos limites impostos às Instruções Normativas);

- que, no presente caso, nem mesmo a IN 38/97 obsta a aplicação pelo método PRL, visto que, ao utilizar a expressão "produção de outro bem" (parágrafo primeiro do seu artigo 4º), dá maior flexibilidade à interpretação, pois, produção de outro bem significa a operação a que o revendedor submete o bem importado, modificando sua natureza, criando uma espécie nova, um bem diverso do primeiro;

- que, no seu caso, a atividade da empresa limita-se a permitir que os princípios ativos importados tenham uma apresentação própria para o consumo;

- que, ainda que se entendessem válidas as restrições contidas na IN 38/97, o fato é que essas restrições não são aplicáveis ao presente caso, uma vez que a empresa não produz outros bens com os princípios ativos que importa, mas apenas adiciona excipientes que possibilitam a sua utilização, em dosagem adequada, pelos consumidores de seus produtos;

- que, após alguns anos de vigência da Lei nº 9.430, de 1996, houve por bem o legislador, por meio da Lei nº 9.959, de 2000, desdobrar o método PRL, adotando percentuais de lucro diversos (20% e 60%), conforme houvesse, ou não, agregação de valor local;

- que tal desdobramento desmente qualquer preconceito no sentido da incompatibilidade da "revenda" com a agregação de valor local;

- que o legislador não criou um quarto método (o método da "não-revenda), apenas desdobrou um único método, que o próprio legislador denominou revenda, conquanto expressamente contemplada a agregação de valor;

- que é por essa razão que se confirma que o termo "revenda" inclui os bens que passam por processo de industrialização no País;



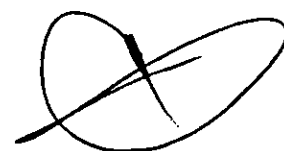
- que vincular apenas à fase de criação do produto a agregação de valor é negar o fato de que na comercialização se agrega trabalho e, conseqüentemente, valor ao produto oferecido ao consumidor final;

- que, por outro lado, tampouco a ligação da fase produtiva à utilização de equipamentos, pressupondo infra-estrutura adequada para tal, resiste ao fato de que, na economia moderna, todas as fases de circulação de bem exigem vultosos investimentos de capital;

- que em nada se confundem os objetivos dos artigos 232 do RIR/94 e 18 da Lei 9.430/96, sendo certo que se apresentam aspectos diversos. Aduz que, quando há a produção local, para a aplicação adequada do PRL, é necessário excluir-se o valor agregado localmente, que compreende os custos locais e o respectivo lucro, e com essa finalidade é que será útil o conceito de custo de produção previsto no citado artigo 232 do RIR/94;

- que, na linha da argumentação baseada no RIR, a decisão Cosit nº 1/99 (para a recorrente, única fundamentação da decisão de primeiro grau) falhou ao raciocinar que, se o PRL previsto na Lei nº 9.430/96 não cita a dedução dos custos de produção, isso seria prova de que esse método não seria admitido no caso de produção do país, pois tal raciocínio:

a) ignora que a margem prevista é a bruta e os itens a serem deduzidos do preço, fora a margem, são os ajustes do próprio preço (descontos, tributos e comissões), sendo certo que mesmo um "revendedor" local pode exercer funções que vão desde a mera distribuição (sem riscos, na modalidade de venda em consignação), até o desenvolvimento do mercado, arcando com custos concernentes a propaganda, logística, etc., e que estes custos correspondem a margens brutas diversas, sem que para essa conclusão se exija previsão legal de dedução. Adita que é na margem de revenda que se incluem os custos locais, inclusive os das operações locais;



b) ignora que essa forma é a utilizada por outras legislações, sendo certo que o PRL, nos foros internacionais, tem apenas duas variáveis: o preço líquido de venda e a margem bruta de revenda, e que isso não é, nem nunca foi, razão para que qualquer legislação excluísse o PRL de seus métodos de apuração; e

c) retorna à tentativa de se referir à revenda de um mesmo bem como incompatível com qualquer processo industrial;

- que, em relação ao fato do PRL não aparecer como primeira opção para determinação dos preços de transferência no âmbito internacional, observa-se que, mesmo no Brasil, tal método não é a primeira opção, mas opção dada ao contribuinte, assegurando-se o benefício de aplicar o método que lhe for mais proveitoso. Aduz que tal declaração confirma a aceitação do método em outras legislações e nas diretrizes acolhidas internacionalmente;

- que a alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 2.005-3 (Lei nº 9.959/2000), longe de ter “autorizado” a utilização do PRL para os casos de produção local, tão somente reconheceu a compatibilidade entre este método e a importação de bens destinados à produção (transcreve manifestações do Primeiro Conselho de Contribuintes acerca da aplicabilidade do método PRL à produção local);

- que, no que tange à aplicação do método PIC, o primeiro equívoco praticado pela autoridade fiscal foi a não demonstração de que o método aplicado é o mais favorável ao contribuinte, consoante determina, a seu ver, a legislação brasileira (transcreve excertos doutrinários e manifestações do Primeiro Conselho de Contribuintes acerca da matéria);

- que o argumento da Turma Julgadora no sentido de que a IN 38/97 não determina número mínimo de amostras a serem consideradas não se coaduna com o princípio *arm's lenght*;



- que é dever do aplicador da legislação dos preços de transferência buscar um número representativo de transações não controladas que tenham por objeto o mesmo bem;

- que tomar-se como preço de mercado aquele praticado em apenas duas operações isoladas implica gravíssima distorção do preço parâmetro, sendo prática inadmissível no controle dos preços de transferência;

- que as operações de importação do princípio ativo Flumyzin 500 realizadas pela recorrente em 1999 perfizeram o montante de 21.480 Kg (fls. 177) e foram comparadas com apenas duas importações realizadas pela empresa Du Pont do Brasil S/A que somadas tiveram por objeto tão-somente 10 Kg do referido princípio ativo (fls. 176);

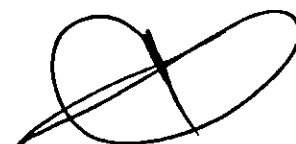
- que, mesmo não tendo a IN 38/97 previsto um número mínimo de amostras, estas devem ser colhidas em número razoável de itens para bem refletir o universo pesquisado, o que não ocorreu no presente Auto de Infração;

- que, para que o Fisco possa entender estar o contribuinte obrigado a preços de mercado na época em que efetuou suas transações, deve ele se utilizar de dados que também eram acessíveis ao contribuinte à época;

- que não é permitido o uso de informações privilegiadas do Fisco e pelo Fisco, de uso interno, como elemento probatório (Siscomex, por exemplo), particularmente quanto ao PIC e ao PVEx;

- que, no presente caso, a empresa nunca teve acesso a dados que lhe permitissem aferir, por meio do SISCOMEX, ou qualquer outra base de dados oficial, o preço pago por outras empresas na importação;

- que, por duas vezes, a Autoridade Fiscal se valeu de informações não abertas à empresa: 1) no emprego do SISCOMEX; e 2) na intimação a contribuinte de forma individualizada;



- que, ainda que se considerassem as informações acessíveis à empresa após a ciência do Auto de Infração, elas seriam irrelevantes, tendo em vista que seus preços de transferência teriam que ter sido fixados muito antes da fiscalização, à época da ocorrência do fato gerador;

- que o método PIC somente tem aplicabilidade em setores nos quais os preços praticados são acessíveis publicamente, assim, não tendo a empresa acesso aos preços praticados por seus concorrentes no momento do fato gerador, não pode aplicar o método em referência;

- que a lei é expressa sobre a forma de apuração dos preços médios;

- que somente publicações ou relatórios oficiais do governo do país do comprador ou vendedor ou declaração da autoridade fiscal desse mesmo país, ou pesquisas efetuadas por empresa ou instituição de notório conhecimento técnico ou publicações técnicas, são válidos para a apuração dos preços médios (transcreve o artigo 21 da Lei 9.430/96);

- que houve cerceamento do direito de defesa na aplicação do método PIC, vez que: a) não foram colhidas amostras para análise dos produtos importados por terceiros independentes considerados na formação do preço parâmetro utilizado (transcreve manifestações do Conselho de Contribuintes); e b) não foram juntados aos autos os instrumentos contratuais pactuados pelos terceiros independentes nas transações utilizadas como parâmetro, que comprovem a inexistência de condições especiais pactuadas, justificadoras de ajustes como prazos de pagamento, funções exercidas pelas partes, riscos assumidos e direitos concedidos às partes;

- que não existe certeza de que as operações realizadas pelos terceiros independentes foram verdadeira e precisamente declaradas ao Fisco, porque a experiência tributária mostra que as informações declaradas pelo importador à Autoridade Fiscal nem sempre correspondem exatamente à realidade. Aduz que, muitas vezes o importador declara tratar-se de um produto de valor mais reduzido



quando na realidade a importação tem por objeto outro, de maior valor, com o objetivo de reduzir o recolhimento dos impostos aduaneiros, e, em outros casos, informações corretas são registradas por engano;

- que a declaração prestada pela empresa DU PONT DO BRASIL S/A está desacompanhada do respectivo estatuto social e do documento de identidade e instrumento de procuração do subscritor. Assim, mesmo que fosse aceitável a utilização de meras declarações de terceiros pela Autoridade Fiscal, estas não poderiam prevalecer no presente caso concreto em razão da ausência dos referidos documentos;

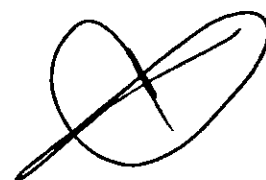
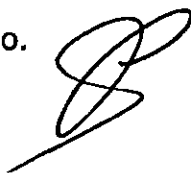
- que, para que o ato do lançamento seja perfeito, é imprescindível que o instrumento de formalização contenha minuciosa e correta descrição dos fatos e a disposição legal infringida (transcreve manifestação do Primeiro Conselho de Contribuintes acerca de nulidade do lançamento em razão de cerceamento de direito de defesa e excertos doutrinários a respeito da motivação dos atos administrativos).

Ao final, amparada por manifestação do Superior Tribunal de Justiça, a recorrente protesta pela ilegalidade da utilização da taxa Selic como juros de mora em matéria tributária.

Recurso lido na íntegra em plenário.

Como garantia arrolou bens.

É o Relatório.



Voto Vencido

Conselheiro WILSON FERNANDES GUIMARAES, Relator

Atendidos os requisitos de admissibilidade, conheço do apelo.

Trata o processo das exigências de Imposto de Renda – Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, relativas ao exercício de 2000, formalizadas a partir da constatação de ausência de ajuste ao lucro líquido decorrente da aplicação de métodos de preços de transferência em três produtos (CLETHODIN TÉCNICO E KASUMIN TÉCNICO, pelo método PRL, e FLUMYZIN 500, pelo método PIC).

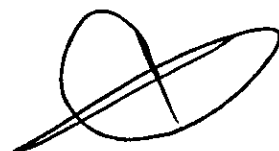
Inconformada com a decisão prolatada em primeira instância, que manteve, na íntegra, os lançamentos efetivados, a contribuinte traz, em sede de recurso voluntário, razões, as quais passaremos a apreciar.

PRODUTOS CLETHODIN TÉCNICO E KASUMIN TÉCNICO

A argumentação da recorrente encontra-se sustentada, basicamente, nas seguintes alegações:

- APLICAÇÃO DO MÉTODO PRL – OS CÁLCULOS DEVEM SER FEITOS EXCLUINDO-SE OS VALORES DO FRETE, SEGURO E TRIBUTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO;

- IMPOSSIBILIDADE, CASO SE ENTENDA QUE OS VALORES DO FRETE, SEGUROS E IMPOSTO DEVAM INTEGRAR A COMPOSIÇÃO DOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA, DE COBRANÇA DE PENALIDADES E JUROS DE MORA, POR FORÇA DAS DISPOSIÇÕES DO ART. 100, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN);



- FORMAÇÃO DO PREÇO PARÂMETRO, POR PARTE DA AUTORIDADE FISCAL, A PARTIR, APENAS, DE PARCELA DAS SAÍDAS REALIZADAS PELA EMPRESA, TENDO SIDO DESCONSIDERADAS AS SAÍDAS COM AGREGAÇÃO DE VALOR.

Relativamente aos valores do frete, seguro e tributos incidentes na importação, releva, de início, reproduzir as disposições da Lei nº 9.430, de 1996, acerca da matéria. Com efeito, temos (*verbis*):

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:

[...]

§ 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.

Alega a recorrente que a melhor interpretação desse dispositivo conduz à conclusão de que a aplicação do método PRL, utilizado no caso, impõe que os cálculos se façam excluindo os valores do frete, seguro e tributos incidentes na importação. Para ela, as interpretações cabíveis seriam:

a) a inclusão do frete, seguro e tributos incidentes na importação seria feita na determinação do preço-parâmetro através de qualquer dos três métodos; ou

b) tais valores não integrariam o valor do cálculo do preço de transferência, mas apenas o custo para efeito de dedutibilidade de despesa quando do cálculo do lucro real.

Torna-se importante notar, antes de adentrarmos à questão propriamente dita, que a disposição contida no diploma legal em referência (Lei nº 9.430, de 1996) há muito disciplina a apropriação de custos na determinação da base



de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas submetidas ao lucro real. Nessa linha, assim dispõe o artigo 13 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977.

Art 13 - O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação.

§ 1º - O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente:

a) o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto neste artigo;

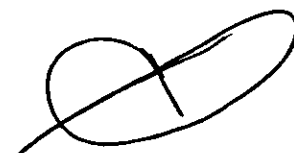
[...]

O referido dispositivo constitui, inclusive, matriz legal dos artigos 231 e 232 do Regulamento do Imposto de Renda de 1994, e dos artigos 289 e 290 do de 1999.

Nesse diapasão, concordando, em parte, com o alegado pela recorrente, a disposição contida na Lei nº 9.430, de 1996, efetivamente diz respeito ao custo contábil. Nesse sentido, acreditamos que não exista, em relação a isso, maiores dúvidas. Da mesma forma que a recorrente, entendemos, também, que a disposição ora em discussão tem aplicação genérica, isto é, não diz respeito a um determinado método de determinação de preço parâmetro, mas, sim, à determinação do custo em qualquer dos métodos preconizados no artigo em que se encontra inserida.

Perscrutando-se os autos, não identificamos, no que diz respeito à determinação do preço parâmetro com base no método PRL, distanciamento da autoridade fiscal em relação ao que aqui se preconiza. Com efeito, esclarecendo os métodos utilizados para determinação do preço parâmetro, a autoridade fiscal, transcrevendo o parágrafo 6º, do art. 18, da Lei nº 9.430, de 1996, e o parágrafo 4º, do art. 4º, da Instrução Normativa nº 38, de 1997, assim se pronunciou (Termo de Verificação e Constatação Fiscal, fls. 202/214):

A utilização do termo "poderão" na Instrução Normativa SRF nº 38, de 30/04/97, não se opõe ao termo "integram" contida na Lei nº 9.430, de 27/12/96, ao interpretarmos a legislação, não



somente sob o prisma gramatical, mas interpretando a legislação sistematicamente e logicamente, buscando a finalidade para a qual foi elaborada:

a. O artigo 4º da IN SRF nº 38/97 está inserido nas "Normas Comuns aos Custos na Importação", que trata da parte geral aplicável aos três métodos relacionados nos artigos seguintes: Preço Independente Comparado – PIC (art. 6º ao art. 11), Preço de Revenda menos Lucro – PRL (art. 12) e Custo de Produção mais Lucro – CPL (art. 13).

b. A inclusão ou não dos valores do frete, seguro e dos impostos não recuperáveis dependerá do método utilizado: PIC, PRL ou CPL.

c. Os valores do frete, seguro e dos impostos não recuperáveis alteram de acordo com a variação do preço, das distâncias a serem percorridas, do tipo de transporte a ser utilizado, do peso transportado, entre outras variáveis. Desta maneira, nos casos de comparação direta entre os preços praticados na operação de importação de bens entre pessoas vinculadas e não vinculadas, como no método PIC, a inclusão dos valores mencionados alteraria a comparabilidade entre os preços praticados.

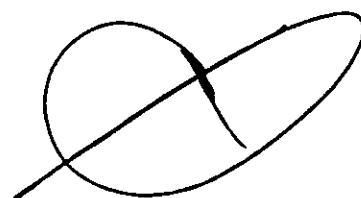
d. Neste mesmo sentido, teríamos a opção de não computar os referidos valores, quando da utilização do método CPL.

e. Não é o caso do PRL inscrito na legislação brasileira. Este método parte de um preço pelo qual o produto adquirido de uma pessoa vinculada é revendido a uma pessoa não vinculada. A partir deste preço de revenda são efetuados os ajustes deduzindo os valores legalmente especificados. Após o ajuste é deduzida uma margem legalmente estabelecida de 20%. O empresário agrega ao Preço de Revenda os custos correspondentes ao frete, seguro e os impostos não recuperáveis. Desta maneira, se desconsiderarmos no Custo da Importação os valores relativos ao frete, seguro e dos impostos não recuperáveis a comparabilidade para fins de preço de transferência estaria prejudicada.

f. Neste mesmo sentido seguem as legislações posteriores que, para melhor compreensão, separa de acordo com o método utilizado. Vide os parágrafos 4º e 5º, do art. 4º, da IN SRF nº 243, de 11 de novembro de 2002, que....

[...]

Desta maneira, devemos incluir os valores de frete, seguro e dos impostos não recuperáveis ao Custo de Importação – Preço Praticado na Importação, como informa o parágrafo 6º, do art. 18, da Lei nº 9.430/96, quando o método utilizado for o PRL.



Como (a nosso ver, acertadamente) ressaltou a autoridade fiscal, quando se trata de aplicação de métodos de preços de transferência, o cuidado que se deve ter (na consideração ou não do frete, seguros e tributos incidentes na importação na determinação do custo de importação) diz respeito a possibilidade de se distorcer os termos da comparação que se pretende empreender. Foi exatamente nesse sentido que a Instrução Normativa nº 243, de 2002, tratando do que denominou de normas comuns aos custos na importação, esclareceu que, *verbis*:

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 de que tratam os arts. 8º a 13, exceto na hipótese do § 1º, independentemente de prévia comunicação à Secretaria da Receita Federal.

[...]

§ 4º Para efeito de apuração do preço a ser utilizado como parâmetro, calculado com base no método de que trata o art. 12, serão integrados ao preço praticado na importação os valores de transporte e seguro, cujo ônus tenha sido da empresa importadora, e os de tributos não recuperáveis, devidos na importação.

§ 5º Nos preços apurados com base nos métodos dos arts. 8º e 13, os valores referidos no § 4º poderão ser adicionados ao custo dos bens adquiridos no exterior desde que sejam, da mesma forma, considerados no preço praticado, para efeito de comparação.

Os artigos 12, 8º e 13, acima referenciados, tratam do PRL, PIC e CPL, respectivamente.

Observe-se, assim, que a regra é a inclusão, na determinação do custo da importação, do frete, seguro e dos tributos devidos na importação. Tratando-se, entretanto, do método PIC e do CPL, para que não haja distorção na comparação, tais valores devem ser considerados tanto na determinação dos preços parâmetro, como nos preços praticados.

As alegações da recorrente de que a Instrução Normativa nº 243, de 2002, extrapolou os limites colocados pelo legislador, e de que não seria aplicável à



época dos fatos, a nosso ver, não devem ser recepcionadas. Com efeito, não vislumbramos, nesta seara, qualquer violação à legalidade por parte do referido ato normativo. Na verdade, atuou a Administração Tributária, com propriedade, no campo que lhe é reservado, qual seja, o de, com amparo nas disposições do artigo 100 do Código Tributário Nacional, explicitar o preceito legal. Obviamente que, no caso, tratando-se de disposição de natureza meramente interpretativa, seus efeitos operam de forma retroativa, não havendo que se falar em sua inaplicabilidade à época da ocorrência dos fatos que ora se examina.

Releva esclarecer, neste ponto, que não são raras as ocasiões em que a Administração Tributária, impropriamente, edita Instruções Normativas que acabam por produzir inovações no ordenamento jurídico. Não obstante, não nos parece que, no caso sob exame, tenha havido tal extrapolação, eis que o que o ato proporcionou foi tão-somente a clarificação acerca da forma de determinação dos valores para fins de comparação (custo da importação e preço parâmetro), sob pena de, por omissão, ter que corroborar cálculos distorcidos.

Nessa linha de raciocínio, teríamos como procedente a argumentação da recorrente de que, por força do parágrafo único do artigo 100 do Código Tributário Nacional, dela não se pode exigir multa e juros. Contudo, em que pese a alegação, não se identificam nos autos elementos capazes de criar a convicção de que a empresa observou, por inteiro, as disposições da Instrução Normativa nº 38, de 1997. Tal ilação é corroborada pelos seguintes fatos:

a) às fls. 114, constata-se Termo de Constatação e Intimação, datado de 26 de fevereiro de 2004, através do qual a fiscalização presta a seguinte informação:

"A empresa apresentou tabela onde constam os Preços Praticados e os Preços Parâmetro dos itens importados em 99. Entretanto não demonstrou como chegou aos valores de Preço Parâmetro, nem em que operações se baseou. Ademais, os Preços apontados na tabela estavam divergentes dos informados na DIPJ 00.

O contribuinte deverá apresentar as memórias de cálculo efetivas dos Preços Parâmetro informados e justificar o motivo da divergência em relação à DIPJ."



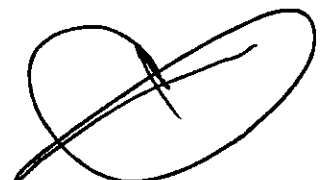
b) em resposta datada de 31 de março de 2004 (fls. 118/119), a empresa declara (relativamente à constatação descrita no item anterior):

Que os preços apontados na tabela estão divergentes em relação aos informados na DIPJ 2000, e a empresa não possui os papéis de trabalho da época (memória de cálculo).

Como se vê, diante de uma declaração da própria empresa de que os valores apresentados à fiscalização não coincidem com os declarados ao órgão fiscal, e da não apresentação, no curso do procedimento fiscalizatório, das memórias de cálculo correspondentes, não se pode afirmar que a apuração empreendida por ela atendeu, *ipsis litteris*, as normas estabelecidas pela Administração Fiscal.

Alega também a recorrente que a IN 38/97 permitiu ao contribuinte escolher entre incluir ou não o frete, seguro e tributos na composição dos custos dos bem. *Permissa venia*, não nos parece que essa seja a melhor exegese que se pode extrair da leitura do caput do artigo 4º e do parágrafo 4º do citado ato normativo, pois, como já dissemos, a inclusão ou não de tais valores associa-se às condições de comparabilidade. Provasse a recorrente que na determinação dos seus preços de revenda não fez repercutir os dispêndios em comento, acreditamos que ganharia plausibilidade tal argumentação, porém, na inexistência de tal comprovação, a suposição decorre do que é tecnicamente correto, qual seja, a de que nos preços de revenda praticados encontram-se embutidos os gastos incorridos na importação do produto.

Ainda com relação ao frete, seguro e tributos incidentes na importação do produto, argumenta a recorrente que, se for considerado que tais valores são refletidos tanto no preço praticado, quanto no preço parâmetro, chegar-se-ia a um resultado exatamente idêntico àquele proposto por ela, isto é, à consideração do preço FOB para o controle dos preços de transferência no caso presente. Em contexto teórico, não merece reparo tal alegação, eis que precisamente corrobora o que aqui se afirmou quanto à manutenção dos termos de comparação. Contudo, considerados os elementos fáticos e a documentação reunida nos autos, não se identifica nenhum elemento capaz de confirmar tal efeito.



Procurando demonstrar supostas distorções nos casos em que se considera, na determinação do ajuste, o frete, o seguro e os tributos incidentes na importação, argumenta a recorrente que até mesmo a doação, ou uma compra a preço zero, teriam reajustes. Quanto a tais alegações, cabe considerar, tão somente, que elas se situam absolutamente fora do contexto dos autos, eis que aqui estamos tratando de CUSTOS de importação, isto é, de gastos, de dispêndios, incorridos na aquisição de bens de provenientes do estrangeiro, do exterior.

Alega a recorrente, também, que a autoridade fiscal determinou o preço parâmetro a partir, apenas, de parcela das saídas realizadas pela empresa, deixando de considerar as saídas com agregação de valor.

A compreensão do que aqui se alega pode ser feita com base na descrição dos procedimentos adotados pela autoridade fiscal, conforme Termo de Verificação e Constatação Fiscal de fls. 202/214. Ali ficou registrado que:

[...]

Todas as planilhas com dados da fiscalizada, que serviram de suporte para esse trabalho, foram submetidas à anuência do contribuinte, estando as mesmas rubricadas e assinadas pelo Representante Legal da Empresa, atestando a veracidade das informações ali prestadas (fls. 98, 100 a 113, 120 a 123 e 127);

[...]

Conforme informado na DIPJ 00 – Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – Exercício 2000 (fls. 09), através do método PRL – Preço de Revenda menos Lucro, não haveria qualquer ajuste relativo a Preço de Transferência a ser efetuado no ano-calendário de 99. O contribuinte foi intimado a apresentar as memórias de cálculo que dessem suporte aos valores apresentados na Declaração (fls. 19 a 36).

[...]

...as planilhas apresentadas não traziam os cálculos que dessem suporte aos Preços Parâmetro apontados, limitando-se a informar o método adotado (PRL) e os valores dos mesmos, que eram, por sua vez, divergentes dos constantes na DIPJ 00.

Intimado a justificar tal divergência e, mais uma vez, a apresentar as memórias de cálculo que dessem sustentação aos Preços informados, o contribuinte, conforme consta à fls. 118,



reconheceu a inconsistência observada e alegou não possuir os cálculos. (GRIFO DO ORIGINAL)

Em razão da não apresentação de suficientes elementos de sustentação dos Preços apontados, a Fiscalização optou pelo cálculo dos mesmos, baseada na documentação apresentada pelo contribuinte, e amparada pelo disposto no art. 39, da IN/SRF nº 38/97...

[...]

Dos itens importados selecionados por amostragem, houve ajuste em três. Para o Clethodim Técnico e o Kasumin Técnico (Cloridrato de Kasugamicina) adotou-se o Método PRL; enquanto para o Flumyzin 500 adotou-se o método PIC – Preços Independentes Comparados.

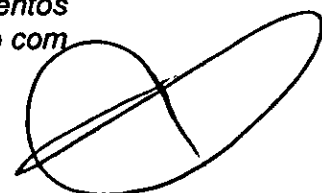
[...]

Utilizou-se, por conseguinte, o Método PRL, método este também utilizado pelo contribuinte para esses produtos. Apesar de os dois produtos selecionados serem majoritariamente utilizados como insumo na fabricação de produtos acabados, houve vendas diretas dos mesmos no ano-calendário 99, o que possibilitou o cálculo do Preço Parâmetro. Reitera-se aqui que o contribuinte também calculou os Preços Parâmetro valendo-se do PRL, entretanto, chegou a valores diversos, os quais não tiveram seus cálculos comprovados, mesmo depois de seguidas intimações do Fisco. (GRIFO DO ORIGINAL)

Baseado no disposto no parágrafo 2º, do art. 4º, da IN/SRF nº 38/97... depreende-se claramente a intenção do legislador de se utilizar um único Método por bem ao longo do ano. Repare que o contribuinte pode escolher, dentre os três Métodos de Ajuste legalmente previstos para as Importações, o que lhe for mais favorável. No entanto, a partir do momento que esse Método é escolhido, ele deve ser utilizado consistentemente para aquele produto ao longo de todo o período de apuração. Sendo cristalino esse entendimento dentro da própria Secretaria da Receita Federal, conforme aborda o Manual de Perguntas e Respostas – Pessoa Jurídica (PIR 2000), nos questionamentos nº 655, 656 e 657. Sendo ainda mais explicitado no Manual de Perguntas e Respostas – Pessoa Jurídica (PIR 2004), no questionamento nº 850.

*Por consequência, para o **CLETHODIM TÉCNICO** e do **KASUMIN TÉCNICO** foi utilizado somente o PRL para toda a quantidade de estoque disponível, visto que todas as importações desses itens foram de vinculadas e o Estoque Final de ambos em 31/12/99 era zero. (GRIFO DO ORIGINAL)*

*Muito embora a maior parte do **CLETHODIM TÉCNICO** e do **KASUMIN TÉCNICO** seja usada como insumo na fabricação de produtos acabados, a legislação impede que haja tratamentos diferentes para o mesmo bem. Apura-se o Preço Parâmetro com*



base nas vendas diretas, ainda que em pequena quantidade, e aplica-se o Ajuste Unitário para todas as unidades daquele bem baixadas do Estoque.

O que fez então a Fiscalização? O que se observa é que, primeiro, foi aplicado exatamente o método que a recorrente alegou ter utilizado (apesar de não explicar as divergências detectadas entre os valores consignados nas planilhas apresentadas e na Declaração de Informações, e não apresentar as memórias de cálculo). Segundo, a aplicação do PRL, por óbvio, levou em consideração as vendas dos produtos.

Rebela-se a contribuinte pelo fato da autoridade fiscal determinar o preço parâmetro com base em um número pequeno de vendas, deixando de considerar operações em que houve agregação de valor ao bem importado no processo produtivo.

Depreende-se, contudo, que o procedimento adotado pela autoridade fiscal consubstanciou-se nos seguintes fatos:

- na medida em que foram identificadas operações de venda com os produtos submetidos ao ajuste, optou-se por utilizar o método PRL (repise-se, mesmo método que a recorrente alega ter utilizado);
- a opção por um determinado método impõe que, em relação a um determinado bem, ele seja consistentemente utilizado durante todo o período de apuração;
- o preço parâmetro foi determinado pelo método PRL para toda a quantidade de estoque disponível, uma vez que todas as importações dos itens em referência foram efetuadas de pessoas vinculadas e o estoque final deles, em 31 de dezembro de 1999, era zero.

Com relação a tal argumentação, cabe considerar, ainda, que o preço parâmetro é determinado, em observância ao comando legal, para que se possa comparar com o custo apropriado no resultado do exercício. Nesse sentido, não nos



parece que possa surgir, ao menos no caso vertente, qualquer distorção decorrente da utilização de um número menor de revendas, eis que o parâmetro (preço de revenda), no âmbito de uma economia tida como estabilizada, não deverá sofrer variações significativas.

Não obstante, caso a situação fática fosse distinta, isto é, de elevada instabilidade de preços, caberia à recorrente trazer aos autos elementos capazes de criar a convicção de que o número de revendas utilizado não era representativo, vez que o preço parâmetro dali decorrente não encontrava qualquer similitude com os praticados naquele mercado específico.

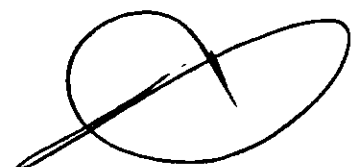
Ademais, como adiante sustentaremos, não seria possível, a nosso ver, a determinação de preço parâmetro, considerado o método utilizado (PRL), a partir de operações que não fossem a revenda do bem objeto de aferição.

PRODUTO FLUMYZIN 500

Quanto ao produto Flumyzin 500, em relação ao qual foi aplicado, por parte da fiscalização, o método dos Preços Independentes Comparados (PIC), a recorrente fundamenta sua defesa, em apertada síntese, nos seguintes argumentos:

- POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DO MÉTODO PRL NAS OPERAÇÕES REALIZADAS COM O PRODUTO

- VÍCIOS SUPOSTAMENTE COMETIDOS PELA AUTORIDADE FISCAL NA APLICAÇÃO DO MÉTODO PIC (AUSÊNCIA DE APLICAÇÃO DO MÉTODO MAIS FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE; INSUFICIÊNCIA DAS IMPORTAÇÕES TOMADAS PARA COMPARAÇÃO; UTILIZAÇÃO, NA APLICAÇÃO DO MÉTODO, DE INFORMAÇÕES INDISPONÍVEIS PARA A EMPRESA; CERCEAMENTO DE DEFESA (INEXISTÊNCIA DE AMOSTRAS PARA ANÁLISE E AUSÊNCIA DE ANEXAÇÃO DOS INSTRUMENTOS CONTRATUAIS);

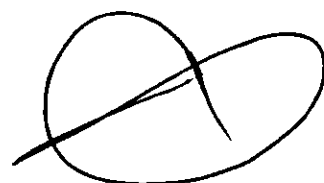


- CONSIDERAÇÃO DE UM NÚMERO ÍNFINITO DE IMPORTAÇÕES (APENAS DUAS) NA FORMAÇÃO DO PREÇO PARÂMETRO, E AINDA ASSIM REALIZADAS EM PERÍODO DIVERSO (2001) DAQUELE EM QUE PRATICADAS AS IMPORTAÇÕES PELA EMPRESA (1999).

Em contexto preambular, a recorrente alega que, de acordo com a Lei nº 9.430, de 1996, o contribuinte não somente tem a opção de escolher qual método aplicará, mas também o benefício de, no caso de eventual erro que o leve a indicar um método menos favorável, que este seja substituído, de ofício, pelo outro método menos gravoso.

Não nos parece que se possa dar guarida a tal argumentação. Com efeito, releva notar, em primeiro lugar, que correções de erros, de inexatidões, promovidas de ofício, implica, além do lançamento do tributo decorrente de tais fatos, aplicação de penalidade nos termos da legislação vigente. À evidência, ressalvados o instituto da Consulta e eventuais contatos informais com a Administração Tributária, a expectativa da recorrente não encontra amparo em nosso ordenamento jurídico, em especial, no diploma legal referenciado (Lei nº 9.430, de 1996). Não se quer dizer com isso que a pessoa jurídica submetida às regras de preços de transferência não possa, observados os requisitos legais, adotar o método de determinação de preço parâmetro que mais lhe favoreça. Por outro lado, na ausência de determinação do referido preço, bem como no caso de a sua determinação ter sido feita de forma incorreta, imprópria ou inexata, não impõe ao Fisco o dever de, em procedimento de ofício, aplicar todos os métodos possíveis para, a partir daí, promover o lançamento do tributo com base naquele que mais favorece o contribuinte.

Alega a recorrente que a única hipótese em que o contribuinte não poderia escolher um método específico ocorreria quando o método não fosse aplicável a sua situação particular. Tal ilação revela, por si só, que a própria recorrente admite que, em razão da sua situação particular, poderia ocorrer hipótese em que ela não poderia aplicar um determinado método específico. Concordando com tal conclusão, retomaremos, a seguir, a essa questão.



Argumenta a recorrente que o PRL é o método mais apropriado, mesmo para medir situações em que há produção local, principalmente se os ativos empregados pela coligada local não forem muito representativos no valor total do produto final ou não forem raros, por serem tangíveis e comuns.

Como bem sustentou a recorrente, em determinada situação particular, não é possível aplicar um certo método. Tal situação, no que aqui importa considerar, deve levar em conta a época em que os fatos ocorreram. No caso vertente, estamos tratando de fatos ocorridos no ano de 1999, em que, no que diz respeito às regras de preços de transferência, vigia as disposições da Lei nº 9.430, na forma abaixo descrita (*verbis*).

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;*

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.

§ 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.

Percebe-se, assim, que, se no caso particular da recorrente, foram identificadas importações de produto de pessoas vinculadas, produtos esses que não foram objeto de revenda, eis que aplicados no processo produtivo, o método de Preço de Revenda menos Lucro (PRL) não é, nessa específica situação, aplicável.

Um método que leva em conta, na determinação do preço de comparação, preços de revenda, a nosso ver, ressalvada a hipótese de expressa autorização legal, não pode considerar preços que não sejam de revenda. Isso nos parece cristalino.



Por despiciendo, rejeita-se, aqui, maiores investigações acerca da acepção da palavra REVENDA. O que releva apontar é que, se o produto importado, ao invés de ser revendido, é incorporado, ainda que com a alegada pouca representatividade, ao produto final, obviamente torna-se inaplicável o método que exige, para a sua utilização, os preços de revenda desse mesmo produto.

Em que pese o respeito que se deva dar aos excertos alienígenas trazidos pela recorrente, o certo é que, no âmbito da legislação pátria, até o advento da Medida Provisória 1.924, de 1999, cujos efeitos só se deram a partir de 1º de janeiro de 2000, conforme o seu artigo 10, tratando-se de bens aplicados à produção, o denominado método PRL era inaplicável.

A alegação da recorrente de que a referida alteração legislativa, longe de ter “autorizado” a utilização do PRL para os casos de produção local, tão-somente reconheceu a compatibilidade entre este método e a importação de bens destinados à produção, indubitavelmente não deve ser recepcionada. Com efeito, na linha do desenho jurisprudencial desta Corte Administrativa, se a lei nova tratou de disciplinar determinada situação, a dedução lógica é de que ela, a situação, não se encontrava, antes, devidamente normatizada.

No caso vertente, se a lei nova estabeleceu mecanismo de cálculo para determinação do preço parâmetro pelo método PRL para os casos de produtos aplicados à produção, a conclusão inafastável é de que, antes, tal possibilidade inexistia.

Ainda que se possa identificar impropriedade terminológica, a nosso ver, isso não tem o condão de, simplesmente em razão da inadequada denominação, revelar o surgimento de direito inexistente na norma anterior.

Nessa linha, não nos parece que mereçam guarida os argumentos da recorrente de que a Instrução Normativa 38/97 violou o princípio da legalidade e o da hierarquia das leis, ao estabelecer vedação ao emprego do PRL para os bens importados aplicados à produção.



A rigor, temos que isso sequer seria necessário, eis que, como já dissemos, nos termos em que foi definida, pela lei, a metodologia de determinação do preço parâmetro (média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos dos descontos incondicionais, dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas, das comissões e corretagens pagas e de margem de lucro de vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda), não seria razoável pretender-se, a partir de adaptações não contempladas pela norma legal, alargar a sua aplicação.

Nesse sentido, a Instrução Normativa nº 38/97, ao vedar, em sua redação original, a determinação do preço parâmetro com base no PRL para produtos importados aplicados na produção de outro bem, tratou, tão-somente, de esclarecer aquilo que, a nosso ver, sequer estava obscuro. Nesse contexto, não há que se falar em extrapolação de limites, visto que, ao menos no que diz respeito à matéria que ora se aprecia, a Instrução Normativa 38/97 se amolda, por inteiro, às disposições do artigo 100 do Código Tributário Nacional, explicitando, esclarecendo, clarificando enfim, preceito de lei.

Noutra linha, argumenta a recorrente que nem mesmo a IN 38/97 obsta a aplicação pelo método PRL, visto que, ao utilizar a expressão "produção de outro bem" (parágrafo primeiro do seu artigo 4º), dá maior flexibilidade à interpretação, pois, produção de outro bem significa a operação a que o revendedor submete o bem importado, modificando sua natureza, criando uma espécie nova, um bem diverso do primeiro. Adita que, no seu caso, a atividade da empresa limita-se a permitir que os princípios ativos importados tenham uma apresentação própria para o consumo. Adiante, afirma que, ainda que se entendessem válidas as restrições contidas na IN 38/97, o fato é que essas restrições não são aplicáveis ao presente caso, uma vez que a empresa não produz outros bens com os princípios ativos que importa, mas apenas adiciona excipientes que possibilitam a sua utilização, em dosagem adequada, pelos consumidores de seus produtos.

Aqui, tomamos por empréstimo os fundamentos da decisão de primeiro grau, eis que, a nosso ver, não merecem reparos.



Com efeito, a Turma Julgadora, apreciando as arguições trazidas pela contribuinte, sustentou sua decisão em pronunciamento da Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) da Secretaria da Receita Federal, que, através da Decisão nº 01, de 1999 (processo nº 10880.018189/98-97), analisou questão que se assemelha, em tudo, com a que ora se aprecia, qual seja, formulação, para consumo final, através da adição de excipientes (elementos inertes, diluentes ou aditivos) aos princípios ativos importados. Ali, ficou consignado (em apertada síntese):

1. que as formulações e preparações a que são submetidos os princípios ativos provocam transformações nessas matérias-primas, que representam custos e importam em agregação de valor, resultando, ao final, alterações das suas funções originais;

2. que as formulações/preparações coincidem com as fases de transformação do produto, ficando patente a agregação de valor em cada etapa através de intervenção de mão-de-obra e de máquinas sofisticadas até a obtenção do produto final;

3. que o termo facilitar designa a ação de tornar ou fazer fácil, removendo obstáculos e/ou dificuldades, conceito absolutamente divergente de possibilitar, que induz à idéia de viabilizar, ou seja, "tornar possível: O oxigênio possibilita a vida aos seres humanos" (Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa);

4. que, se os princípios ativos não sofressem formulações/preparações, sua utilização resultaria impossível;

5. que ajudam a elucidar a questão, igualmente, os conceitos de intermediário e especialidade contidos no Anuário das Indústrias de Química Fina do Brasil (2ª Edição/1995): intermediário: moléculas puras com a finalidade de uso numa etapa de industrialização subsequente, quer como matéria-prima de uma nova reação química (intermediário de síntese), quer como constituinte de uma mistura (intermediário de uso); especialidade: são os produtos de química fina em que sua natureza, composição, etc., tem pouca ou nenhuma importância para o usuário. Seu valor está intrinsecamente ligado à função que desempenham, ao serviço que possam prestar;



6. que a fronteira entre o princípio ativo importado (intermediário) e a formulação com a adição de excipientes (especialidade) é claramente delimitada nessa bibliografia técnica, inexistindo, por conseguinte, respaldo à alegação de que os produtos obtidos dos princípios ativos com eles se confundem;

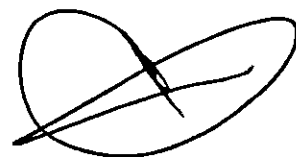
7. que o art. 12 da IN SRF nº 38/1997, bem assim o parágrafo único do art. 4º desse ato, foram fiéis ao disposto no art.18, *caput*, seu inciso II, §§ 1º e 3º, da Lei nº 9.430/1996, prevendo o método de que se fala (PRL) como aplicável tão somente na situação de aquisição e posterior revenda do mesmo bem, decorrendo daí o fato do sobredito artigo 12 permitir, na espécie, a dedução, do preço de revenda, unicamente dos descontos incondicionais, dos impostos e contribuições, das comissões e corretagens e da margem de lucro (despesas sabidamente ligadas à simples comercialização do produto), não havendo menção a custos de produção.

Nesse diapasão, concluindo na mesma linha do voto condutor da decisão de primeiro grau, entendemos que, até o ano calendário de 1999, a aplicação do método PRL está limitada aos produtos revendidos sem qualquer alteração de suas características originais, não sendo admitida, sequer, a sua diluição.

Argumenta a recorrente de que o pronunciamento antes referido (decisão Cosit nº 1/99) falhou ao raciocinar que, se o PRL previsto na Lei nº 9.430/96 não cita a dedução dos custos de produção, isso seria prova de que esse método não seria admitido no caso de produção do país, pois, para ela, é na margem de revenda que se incluem os custos locais, inclusive os das operações locais.

A nosso ver, tal ilação não encontra ressonância nas disposições da Lei 9.430/96, eis que, considerada a operação em si (REVENDA), não há que se falar em apropriação de custos de produção na margem de lucro que, repise-se, diz respeito, única e exclusivamente, à comercialização do produto.

Tratando especificamente da aplicação do método PIC, alega a recorrente que o primeiro equívoco praticado pela autoridade fiscal foi a não



demonstração de que o método aplicado é o mais favorável ao contribuinte, consoante determina, a seu ver, a legislação brasileira.

Quanto a tal consideração, releva notar, como já tivemos a oportunidade de comentar, que não se identifica no conjunto de normas que disciplina a matéria mandamento que possa convergir para o requerido pela recorrente, isto é, repise-se, uma vez não tendo o contribuinte observado as normas que lhe obriga a determinar o preço de comparação e, se for o caso, a efetuar os ajustes decorrentes, incumbe à Fiscalização, com os meios postos à sua disposição, determinar o preço parâmetro, inexistindo, como dissemos, qualquer norma que a obrigue a aplicar todos os métodos previstos para, a partir daí, aplicar aquele que mais favorece o contribuinte.

Sustenta a recorrente que o argumento da Turma Julgadora no sentido de que a IN 38/97 não determina número mínimo de amostras a serem consideradas não se coaduna com o princípio *arm's lenght*. Aduz que é dever do aplicador da legislação dos preços de transferência buscar um número representativo de transações não controladas que tenham por objeto o mesmo bem, pois, para ela, tomar-se como preço de mercado aquele praticado em apenas duas operações isoladas implica gravíssima distorção do preço parâmetro, sendo prática inadmissível no controle dos preços de transferência. Nessa mesma linha, alega ainda: que as operações de importação do princípio ativo Flumyzin 500 realizadas pela recorrente em 1999 perfizeram o montante de 21.480 Kg (fls. 177) e foram comparadas com apenas duas importações realizadas pela empresa Du Pont do Brasil S/A que somadas tiveram por objeto tão-somente 10 Kg do referido princípio ativo (fls. 176); que, mesmo não tendo a IN 38/97 previsto um número mínimo de amostras, estas devem ser colhidas em número razoável de itens para bem refletir o universo pesquisado, o que não ocorreu no presente Auto de Infração; que, para que o Fisco possa entender estar o contribuinte obrigado a preços de mercado na época em que efetuou suas transações, deve ele se utilizar de dados que também eram acessíveis ao contribuinte à época; que não é permitido o uso de informações privilegiadas do Fisco e pelo Fisco, de uso interno, como elemento probatório (Siscomex, por exemplo), particularmente quanto ao PIC e ao PVEx; que, no presente caso, a empresa nunca teve acesso a dados que lhe permitissem aferir, por meio do



SISCOMEX, ou qualquer outra base de dados oficial, o preço pago por outras empresas na importação; que, por duas vezes, a Autoridade Fiscal se valeu de informações não abertas à empresa: 1) no emprego do SISCOMEX; e 2) na intimação a contribuinte de forma individualizada; que, ainda que se considerassem as informações acessíveis à empresa após a ciência do Auto de Infração, elas seriam irrelevantes, tendo em vista que seus preços de transferência teriam que ter sido fixados muito antes da fiscalização, à época da ocorrência do fato gerador; que o método PIC somente tem aplicabilidade em setores nos quais os preços praticados são acessíveis publicamente, assim, não tendo a empresa acesso aos preços praticados por seus concorrentes no momento do fato gerador, não pode aplicar o método em referência; que a lei é expressa sobre a forma de apuração dos preços médios; que somente publicações ou relatórios oficiais do governo do país do comprador ou vendedor ou declaração da autoridade fiscal desse mesmo país, ou pesquisas efetuadas por empresa ou instituição de notório conhecimento técnico ou publicações técnicas, são válidos para a apuração dos preços médios; que houve cerceamento do direito de defesa na aplicação do método PIC, vez que: a) não foram colhidas amostras para análise dos produtos importados por terceiros independentes considerados na formação do preço parâmetro utilizado; e b) não foram juntados aos autos os instrumentos contratuais pactuados pelos terceiros independentes nas transações utilizadas como parâmetro, que comprovem a inexistência de condições especiais pactuadas, justificadoras de ajustes como prazos de pagamento, funções exercidas pelas partes, riscos assumidos e direitos concedidos às partes; que não existe certeza de que as operações realizadas pelos terceiros independentes foram verdadeira e precisamente declaradas ao Fisco, porque a experiência tributária mostra que as informações declaradas pelo importador à Autoridade Fiscal nem sempre correspondem exatamente à realidade. Aduz que, muitas vezes o importador declara tratar-se de um produto de valor mais reduzido quando na realidade a importação tem por objeto outro, de maior valor, com o objetivo de reduzir o recolhimento dos impostos aduaneiros, e, em outros casos, informações corretas são registradas por engano; que a declaração prestada pela empresa DU PONT DO BRASIL S/A está desacompanhada do respectivo estatuto social e do documento de identidade e instrumento de procuração do subscritor, assim, mesmo que fosse aceitável a utilização de meras declarações de terceiros pela Autoridade Fiscal, estas



não poderiam prevalecer no presente caso concreto em razão da ausência dos referidos documentos; que, para que o ato do lançamento seja perfeito, é imprescindível que o instrumento de formalização contenha minuciosa e correta descrição dos fatos e a disposição legal infringida; e que a formação do preço parâmetro levou em consideração operações realizadas em período diverso (2001) daquele em que praticadas as importações pela empresa.

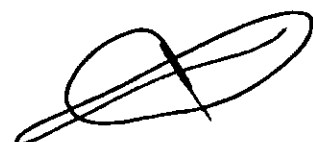
No que tange a esse conjunto de argumentos, nos alinhando com o decidido pela autoridade de primeiro grau, ressaltamos, em primeiro lugar, que, em conformidade com o art. 6º da IN SRF nº 38/1997, a determinação do custo dos bens adquiridos deve ser feita com base na média aritmética dos preços de bens similares, inexistindo qualquer norma que obrigue que se determine um número mínimo ou máximo de amostras. Ademais, como já ressaltamos, se o contribuinte não cumpre aquilo que a lei lhe obriga, nasce para a Fiscalização o direito de, com os recursos que dispuser, apurar o preço parâmetro.

Releva esclarecer, contudo, que as alegações da recorrente relacionadas com o fato de os dados colhidos pela Fiscalização não serem acessíveis a ela, e mesmo as associadas ao número mínimo de amostras, devem, em contexto teórico, ser levadas em consideração. No caso vertente, entretanto, torna-se importante transcrever fragmentos do TERMO DE VERIFICAÇÃO E CONSTATAÇÃO FISCAL. Nesse sentido, ali foi dito que:

O Flumioxazin é o ingrediente ativo dos produtos Flumyzin 500, importado de vinculada pela Hokko do Brasil, bem como do Sumisoya, importado pela Du Pont do Brasil junto a uma empresa não vinculada.

Em ambos os casos o Flumioxazin é produzido pela Sumitomo Chemical Company, Limited. Todavia, quem exporta para a Hokko do Brasil é a Tomen, enquanto a Dupont do Brasil importa diretamente da Sumitomo Chemical, empresa não vinculada. A diferenciação reside no fato de o Nome Comercial do Flumioxazin da Hokko do Brasil ser Flumyzin 500, enquanto o da Du Pont do Brasil é comercializado como Sumisoya.

Esse fato, além da ampla documentação anexa às fls. 89 e 91, 126 a 141 e 147 a 176, incluindo, dentre outros elementos, Certificado de Análise do Produto Importado e Certificado de



Registro de Agrotóxicos, corroborou com o pleno atendimento, por parte da Fiscalização, à exigência esculpida no art. 26, da IN/SRF nº 38/97, no que tange à similaridade, ...

[...]

Da análise do material, conclui-se pela similaridade do Flumyzin 500 e do Sumisoya, em especial no que tange à:

- *Classe/Função/Natureza: Herbicida;*
- *Ingrediente Ativo: Flumioxazin;*
- *Grau de Pureza do Ingrediente Ativo: 50%*
- *Concentração do Ingrediente Ativo: 500g/KG;*
- *Classificação Toxicológica: III;*
- *Especificação/Nome Químico/Nomenclatura (IUPAC do Ingrediente Ativo: N-(7-fluoro-3,4-dihydro-3-oxo-4-prop-2-ynyl-2H-1,4-benzoxazin-6-yl)cyclohex-1-ene-1,2-dicarboxamide.*

Observa-se, assim, que (conforme adequadamente relatado pela autoridade de primeiro grau) :

- para a determinação do preço parâmetro do Flumyzin 500, tomou-se por base importações efetuadas pela Du Pont do Brasil de produto similar (Sumisoya) que assim como o Flumyzin 500 possui como ingrediente ativo o Flumioxazin;

- conforme documentos de fls. 89, 128 e 152, os produtos comparados possuem 500g/kg de concentração do ingrediente ativo e grau de pureza de 51%, ou seja, tem o mesmo conteúdo;

- às fls. 152 consta a informação de que o Sumisoya se apresenta na forma de pó molhável, inexistindo nos autos descrição acerca da forma com o que o Flumyzin 500 é apresentado. Contudo, conforme pesquisa efetuada no sítio da Agência Nacional de Vigilância Sanitária/SAI – Sistema de Informações sobre Agrotóxicos (fl. 496), verifica-se que este também se apresenta na forma de pó molhável, ou seja, tem a mesma natureza física;

- as informações pertinentes à importação do Sumisoya permaneceram à disposição da empresa durante todo o prazo para a apresentação



de suas contestações, não tendo ela, em momento algum, apresentado elementos que pudessem justificar a desconsideração do preço parâmetro apurado pela autoridade fiscal;

- conforme Termo de Intimação Fiscal de fls. 143/144 (DU PONT DO BRASIL S/A), para fins de determinação do preço parâmetro, a Fiscalização requisitou:

a) ficha técnica ou certificado de análise do produto importado, informando grau de pureza, concentração e finalidade de sua utilização;

b) informação acerca do produto acabado em que insumo era utilizado, bem como a concentração e finalidade dele;

c) informação se o preço praticado foi aumentado ou reduzido em razão da quantidade importada ou da cobrança de juros, como consequência da forma de pagamento;

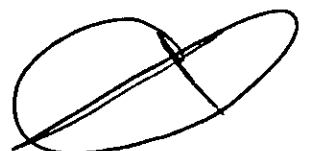
d) confronto de demonstrativo do preço praticado com os documentos de importação para que, na hipótese de correções, fosse juntada cópia da declaração de importação e da fatura comercial ("commercial invoice") ;

Quanto as alegadas divergências de anos utilizados para determinação do preço parâmetro, nos alinhamos, também, ao decidido em primeiro grau. Ali ficou consignado, *verbis*:

[...]

Engana-se a impugnante, os cálculos efetuados pela autoridade fiscal harmonizam-se perfeitamente com as disposições contidas no artigo 9º da IN SRF nº 38/1997, in litteris:

"Art. 9º Não sendo possível identificar operações de compra e venda no mesmo período a que se referirem os preços sob investigação, a comparação poderá ser feita com preços praticados em operações efetuadas em períodos anteriores ou posteriores, desde que ajustados por eventuais variações nas taxas de câmbio das moedas de referência, ocorridas entre a data de uma e de outra operação."



48. *Conforme pode se verificar nos demonstrativos de fls. 176 a 178 a metodologia utilizada pelo autuante (cálculo em dólares), visa facilitar o cálculo e a visualização da diferença. A importância apurada seria praticamente a mesma se o valor em reais da importação utilizada como parâmetro fosse ajustada pela variação cambial existente entre a importação realizada pela impugnante e a importação parâmetro.*

[...]

Assim, em que pese a densidade teórica da argumentação trazida pela recorrente, ela não é suficiente para desautorizar a fixação do preço parâmetro realizada pela fiscalização, em especial pelo fato de não terem sido carreadas aos autos provas inequívocas da realização de operações capazes de demonstrar a insustentabilidade dos cálculos que serviram de suporte para o lançamento tributário.

JUROS DE MORA

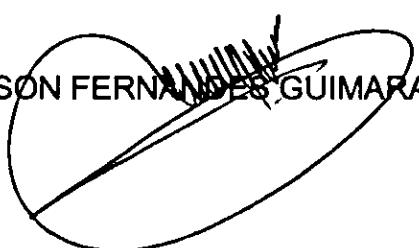
Alega a recorrente que a TAXA DE JUROS SELIC não pode ser utilizada em matéria tributária, vez que o Superior Tribunal de Justiça já reconheceu a sua ilegalidade nesse sentido.

Relativamente a tal consideração, releva esclarecer que o assunto em questão (Juros) já foi objeto de súmula por este Primeiro Conselho de Contribuintes, consagrando-se o entendimento de que, *verbis*:

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais (Súmula nº 04).

Diante de todo o exposto, conduzo meu voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário interposto.

WILSON FERNANDES GUIMARAES



Voto Vencido

Conselheiro JOSÉ CLÓVIS ALVES, Redator Designado

A maioria da Câmara acompanhou o relator exceto quanto ao princípio ativo Flumyzin 500, assim o presente voto vencedor se restringe ao entendimento da Câmara para afastar a tributação em relação ao produto citado.

Antes de adentrarmos ao tema é bom frisar que a interação fisco contribuinte com a intimação e resposta registrada no voto vencido que agora reproduzo é que levou a maioria da Câmara a não aceitar o método PRL, verbis:

“a) às fls. 114, constata-se Termo de Constatação e Intimação, datado de 26 de fevereiro de 2004, através do qual a fiscalização presta a seguinte informação:

“A empresa apresentou tabela onde constam os Preços Praticados e os Preços Parâmetro dos itens importados em 99. Entretanto não demonstrou como chegou aos valores de Preço Parâmetro, nem em que operações se baseou. Ademais, os Preços apontados na tabela estavam divergentes dos Informados na DIPJ 00.

O contribuinte deverá apresentar as memórias de cálculo efetivas dos Preços Parâmetro informados e justificar o motivo da divergência em relação à DIPJ.”

b) em resposta datada de 31 de março de 2004 (fls. 118/119), a empresa declara (relativamente à constatação descrita no item anterior):

Que os preços apontados na tabela estão divergentes em relação aos informados na DIPJ 2000, e a empresa não possui os papéis de trabalho da época (memória de cálculo).

Como se vê, diante de uma declaração da própria empresa de que os valores apresentados à fiscalização não coincidem com os declarados



ao órgão fiscal, e da não apresentação, no curso do procedimento fiscalizatório, das memórias de cálculo correspondentes, não se pode afirmar que a apuração empreendida por ela atendeu, ipso facto, as normas estabelecidas pela Administração Fiscal."

MÉRITO QUANTO AO PRODUTO.

A maioria da câmara afastou a tributação em relação ao produto Flumyzin 500 em virtude do ajuste de preço relativos às importações realizadas em 1.999 terem sido comparadas com importações feitas em 2.001, por contrariar a lei especialmente o artigo 18 § 1º da Lei nº 9.430/96, verbis:

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 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) 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.

{Alínea "d" com redação dada pela Lei nº 9.959, de 27 de janeiro de 2000.}

{*0021134702* Duplo clique aqui para ver as antigas redações.}

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.

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

A legislação determina o ajuste de preços praticados nas importações com empresas vinculadas, ele é feito obviamente quando a empresa adota o lucro real, trimestral ou anual. A lei determina que a média aritmética do preço comparado deve ser feito durante todo o período de apuração da base de cálculo do imposto de renda a que se referirem os custos, despesas ou encargos, o que elimina a



possibilidade de ajuste feito com base em preços futuros como fez a fiscalização no presente caso.

Ora a auditoria contábil fiscal visa a conferência de todos os dados da empresa com a escrita fiscal, documentação que dera origem aos lançamentos, frente ao que determina a legislação tributária em determinado período. O contribuinte deve apurar os seus resultados com os dados contábeis e com a legislação aplicada ao período base.

Caso o contribuinte contrarie a legislação tributária, em qualquer hipótese que redunde em recolhimento a menor de tributo sua postergação indevida, deve ele ser autuado. Porém não pode ser tida como infração a utilização de determinado valor de importação em um ano tomando-se como base um preço futuro. Primeiro porque não pode ser infração aquilo que o contribuinte não conheça no momento da apuração do resultado um preço futuro, naquele momento em 1.999, nem a empresa e muito menos a fiscalização se tivesse por exemplo comparecido em janeiro de 2.000, saberia que outra empresa iria importar o produto por valor menor em 2.001.

O artigo 9º da IN SRF 38/97 em relação ao ajuste com preço futuro é um verdadeiro absurdo, primeiro por impossibilidade do contribuinte cumprir a determinação eis que no momento da apuração do resultado jamais terá um valor futuro para comparar, trata-se de impossibilidade de fato, logo se é impossível de cumprimento por parte do contribuinte não pode ser tratado como infração e também não pode ser utilizado pela fiscalização.

Ainda que entenda que o ajuste poderia retroagir o preço, sabemos que os preços internacionais variam muito pelas mais diversas razões, escassez de produto como no caso do petróleo ou abundância como em determinadas épocas mormente em relação a produtos agrícolas.

Além da impossibilidade do contribuinte conhecer em 1.999 preço de 2.001, a pergunta que não pode deixar de ser feita é a seguinte: O mercado internacional em relação ao princípio ativo Flumyzin, em 2.001, era exatamente igual ao de 1.999? Preços condições de pagamento, fretes até o Brasil, etc, eram iguais? A oferta e procura de tal produto era igual nos anos comparados?

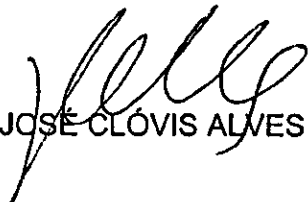


Não temos a resposta mas com grande grau de certeza não eram, pois as condições de mercado variam muito por várias razões entre elas aquelas que citamos.

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

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

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



JOSE CLÓVIS ALVES