



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº	16327.001319/2001-07
Recurso nº	155.121 Voluntário
Matéria	IRPJ e CSLL-- ano-calendário: 1997
Acórdão nº	101-96.665
Sessão de	17 de abril de 2008
Recorrente	Shering do Brasil Química e Farmacêutica Ltda.
Recorrida	7ª Turma de Julgamento da DRJ em São Paulo- SPOI

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA- Na determinação do preço de transferência mediante o método PRL, devem ser observados os procedimentos previstos na legislação pertinente ao tema.

ACORDO INTERNACIONAL E LEGISLAÇÃO INTERNA- Ainda que a opção da lei brasileira por métodos específicos fechados possibilite, em alguns casos, não alcançar, rigorosamente, o "preço de concorrência", não há conflito entre o artigo 9º do acordo para evitar dupla tributação celebrado com a Alemanha e a legislação interna

PRL- APURAÇÃO DO PREÇO MÉDIO-A lei é peremptória ao estabelecer que, para fins de apuração do preço de referência com base no PRL, só podem ser consideradas as operações com pessoas não vinculadas. O ajuste apurado com base em operações com pessoas vinculadas está em desacordo com a lei, não podendo prosperar

MULTA-RELEVAÇÃO- Não havendo lei específica dispensando a multa, conforme exige o § 6º do art. 150 da Constituição, não há como relevá-la.


Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por Shering do Brasil Química e Farmacêutica Ltda.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para excluir

o ajuste referente aos produtos Clarograf e Magnograf, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



ANTÔNIO PRAGA
PRESIDENTE



SANDRA MARIA FARONI
RELATORA

FORMALIZADO EM: 04 JUN 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros VALMIR SANDRI, JOÃO CARLOS DE LIMA JÚNIOR, CAIO MARCOS CÂNDIDO JOSÉ RICARDO DA SILVA, ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA e ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO.



Relatório

Cuida-se de recurso voluntário interposto por Shering do Brasil Química e Farmacêutica Ltda. em face da decisão da 7ª Turma de Julgamento da DRJ em São Paulo, que julgou procedentes os autos de infração lavrados para formalizar exigências de IRPJ e da CSLL do ano-calendário de 1997.

Conforme consta do Termo de Verificação de fls. 3199 a 3206, a irregularidade constatada se relaciona com a aplicação do método do preço de revenda menos lucro (PRL) nas operações comerciais de importação de medicamentos que, considerados isoladamente, estão prontos para consumo humano, sem que para isto tenham de ser submetidos a qualquer tipo de processo de industrialização, exceto embalagem. O resultado da aplicação do método PRL nas referidas operações de importação foi adicionado ao lucro líquido do exercício e, conseqüentemente, às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, gerando os créditos tributários de que trata este processo.

Em impugnação tempestiva, a interessada alegou, inicialmente, que o método PRL não pode ser validamente adotado na hipótese de transações com o comprador vinculado, pois, como determina a lei, somente serão considerados os preços praticados pela empresa com compradores não vinculados.

Asseverou que a empresa Darrow Imagem S/A pode ser caracterizada como “compradora vinculada”, por pertencer ao grupo empresarial da Justesa Imagem do Brasil S/A que, assim como a atuada, é controlada pela empresa Schering AG. Concluiu que os cálculos operados pela autoridade administrativa, em relação aos produtos Clarograf (300x10x50 ml e 370x10x50 ml) e Magnograf (100x10 ml e 80x15 ml), devem ser desconsiderados, por ofensa ao art. 18, § 3º, inciso III, da Lei nº 9.430/1996, visto que o método PRL era inaplicável à situação descrita.

Afirmou, ainda, que os autos de infração incorreram em erros, por terem desconsiderado estoques iniciais de mercadorias em 1997, estoques finais de mercadorias em 1997 e a margem de divergência de 5%. A esse respeito desses erros, teceu as seguintes considerações:

a) A Lei nº 9.430/1996 somente teve vigência a partir de 1997, o que exclui as mercadorias constantes no estoque inicial da atuada dos cálculos operados de acordo com as normas de preços de transferência. Menciona ainda, como fundamento desse entendimento, o art. 42, inciso I, da Instrução Normativa SRF nº 38/1997;

b) Quanto à desconsideração da existência de estoque final, assevera que o controle dos preços de transferência, no caso das importações, tem o objetivo de determinar o limite de dedutibilidade dos custos dos bens, serviços e direitos adquiridos de pessoa vinculada domiciliada no exterior, representando uma adição ao lucro líquido para efeito de determinação do lucro real (art. 6º do Decreto-lei 1.598/77). Por isso, a adequação do seu custo só pode ser examinada no ano em que as referidas mercadorias forem vendidas.

c) Afastando-se os efeitos relativos à consideração dos estoques inicial e final, o preço do medicamento Iopamiron diverge menos que 5% daqueles praticados na importação, encontrando-se esta divergência dentro da margem prevista no artigo 36 da IN 38/97.



Contestou o procedimento adotado pelas autoridades administrativas, por terem considerado os produtos negociados individualmente. Procurou demonstrar que alguns produtos de alta rotatividade alavancam as vendas de produtos de alta lucratividade e, assim sendo, a apuração da margem legal de lucro deveria levar este fato em consideração (nas suas palavras, a "lucratividade do pacote").

Informou que alguns países aceitam a consideração desta técnica denominada "basket approach" em função do princípio do "arm's length" e das contingências especiais das situações concretas. Asseverou que seus interesses comerciais e os de seus clientes fazem com que se reduza a margem de lucro em alguns produtos abaixo do estabelecido em lei, em específico, o Magnevisitan, compensando-se a perda com o lucro advindo da venda em conjunto com outros produtos, sendo um verdadeiro pacote, no caso o Iopamiron e a Urografina.

Afirmou que a Lei nº 9.430/1996 não determina expressamente a viabilidade ou não da análise individualizada dos produtos, e que a Instrução Normativa nº 38/1997, ao vedar o *basket approach*, afrontou o princípio da legalidade e o próprio conceito de renda, eis que não permite a real apuração do lucro na transação.

Invocou, também o descumprimento ao acordo de bi-tributação entre o Brasil e a Alemanha.

Alegou que o método PRL é aplicado ao lucro, e que a presunção de lucro de 20% é relativa.

Insurgiu-se contra a multa de ofício, alegando-a desproporcional à natureza do alegado ilícito. Afirmou não ter havido má-fé na prática dos atos apontados pela autoridade fiscal, não tendo havido sonegação, dano ao Erário e/ou intenção de fraudar.

Refutou, também, a utilização da taxa Selic para fins e juros de mora. requereu a improcedência do auto de infração, além da juntada posterior de documentos, bem como a realização de perícia técnica.

A Turma de Julgamento manteve integralmente a exigência.

Ciente da decisão em 22 de agosto de 2006, a interessada ingressou com recurso em 21 de setembro.

Na peça recursal, analisa cada um dos itens da decisão de primeira instância e desenvolve um longo arrazoado objetivando demonstrar, em síntese, que:

O método PRL é inaplicável nas operações que tenham como consequência a venda de mercadorias para a empresa Darrow, por ser uma empresa vinculada, devendo ser desconsiderados os cálculos da autoridade fiscal referentes aos produtos Clarograf e Magnograf;

Os ajustes procedidos foram indevidamente majorados por três erros cometidos pela autoridade fiscal: (a) ignorou a existência de estoques iniciais de mercadorias em 1997; (b) não levou em conta que nem todos os custos foram lançados em 1997, uma vez que existiu estoque final; (c) desconsiderou a margem de divergência de 5%";

Para atender-se ao princípio “arm’s length, que é a base de qualquer legislação de preços de transferência que tenha por objetivo tributar a renda da pessoa jurídica que transacione com pessoa vinculada como se transacionasse com terceiros independentes, a avaliação da margem de lucro deve ser feita em conjunto, e não por produtos individualmente, pois na venda “em pacotes” de produtos da mesma linha, uma venda favorece a outra.

A Lei 9.430/96 não obriga a apuração dos preços de transferência em relação a cada produto individualmente, e a IN, ao fazê-lo, afronta o princípio da legalidade;

A IN, ao vedar a avaliação conjunta de produtos (basket approach) é inaplicável, no caso, porque viola o Acordo firmado pelo Brasil com a Alemanha.

A margem de lucro de 20%, que constitui presunção relativa, é inadequada, e para a Recorrente há total impossibilidade de comprovar a margem de lucro diversa, através das provas previstas em lei.

A boa fé da recorrente faz necessária a relevação da multa.

É o Relatório.



Voto

Conselheira SANDRA MARIA FARONI, Relatora

Recurso tempestivo . Dele conheço.

O sistema de controle de preços de transferência adotado no Brasil, não obstante voltado para o alcance do preço de transação independente (*arm's length*), tem suas particularidades, a mais significativa das quais é a adoção de métodos específicos fechados, com margens pré-definidas.

Esse fato configura uma diferença fundamental em relação ao sistema de controle de preços de transferência no âmbito da OCDE¹.

O Relatório da OCDE² que contém a síntese dos princípios aplicáveis em matéria de preços de transferência expõe, nos seus Capítulos II e III, os métodos para perseguir o princípio de plena concorrência (*arm's length*). E o item 1.68 do referido Relatório esclarece:

"1.68. Os métodos expostos nos Capítulos II e III permitem determinar se as condições que regem as relações comerciais ou financeiras entre empresas associadas são consistentes com o princípio de plena concorrência. Do mesmo modo que não existe um método único utilizável em todas as circunstâncias, também não é necessário rejeitar este ou aquele método. Os responsáveis da Administração Fiscal devem hesitar em proceder a ajustamentos irrelevantes ou marginais. Aliás, os grupos multinacionais são inteiramente livres de recorrer a outros métodos além dos descritos no presente Relatório, desde que os preços fixados satisfaçam o princípio de plena concorrência, em conformidade com os princípios directores aqui enunciados. O contribuinte deve manter, no entanto, documentação relativa ao modo como os preços de transferência foram fixados e estar apto a disponibilizá-la."

Como se vê, as normas de apuração de preço de transferência proclamadas no âmbito da OCDE são abertas e flexíveis, enquanto a legislação brasileira optou pela rigidez de métodos específicos e fechados. Por isso, a persecução do princípio de plena concorrência (*arm's length*) no nosso País, embora almejada, sofre a limitação imposta pela legislação.

Escrevendo sobre o tema "preços de transferência", Paulo Ayres Barreto anota existir contradição entre a exposição de motivos do veículo introdutor de normas (a Lei 9.430/96) e o conteúdo dos enunciados prescritivos dele constantes, e que é abissal a distância entre a disciplina dos preços de transferência no Brasil e o regime adotado pelos países-membros da OCDE.

¹ Não obstante na elaboração da lei brasileira tenham sido observadas as diretrizes emanadas da OCDE,

² Síntese- Princípios Aplicáveis em Matéria de Preços de Transferências Destinados a Empresas Multinacionais. é uma tradução dos excertos de: *Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* © 2001, OECD. Disponível no website www.oecd.org

Ponto relevante a ser considerado é que o Brasil não faz parte da OCDE, participando tão-somente de algumas discussões, porém na qualidade de convidado. Assim, as diretrizes (*guidelines*) editadas pela organização não se constituem em determinações vinculantes nem criam pré-requisitos para a eficácia e aplicação da legislação interna. Trazem, apenas, indicações de interpretação.

O tema da incompatibilidade entre o Acordo Internacional e a legislação interna já foi longamente discutido por esta Câmara em ocasião precedente, tendo pontificado, nos debates, as lúcidas considerações do brilhante Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior em torno do § 2º do artigo 9º da Convenção Modelo.

O Acordo para evitar a dupla tributação, firmado entre o Brasil e a Alemanha, não obstante plasmado no modelo da OCDE, cujo artigo 9º trata da tributação dos lucros das empresas associadas, não incorporou o parágrafo 2º do art. 9º, mas apenas seu parágrafo 1º.

O parágrafo 2º da Convenção Modelo, que não foi adotado no Acordo, trata, exatamente, de solução para os casos em que a aplicação da legislação nacional resultar em ajustes de lucros em desacordo com os princípios do artigo, causando um duplo efeito econômico. Referido parágrafo permite ajustes correlatos, a fim de se evitar este duplo efeito econômico e tem a seguinte dicção:

“ Quando um Estado Contratante incluir no lucro de uma empresa desse Estado, tributando-o, lucros sobre os quais uma empresa do outro Estado Contratante tiver sido tributada, e os lucros incluídos são lucros tais que seriam devidos ao primeiro Estado Contratante se as condições de negociação fossem as de independência, então o outro Estado Contratante deve fazer um ajuste apropriado no montante de tributo cobrado sobre tais lucros. Na determinação de tais ajustes, a devida consideração deve ser dada às demais cláusulas desta Convenção e as autoridades competentes de cada Estado Contratante devem, se necessário, consultar uma a outra.”³

Consta dos comentários, publicados pela OCDE, ao artigo 9º da Convenção Modelo:

“Questão é suscitada se procedimentos especiais que alguns países têm adotado para tratar transações entre partes vinculadas são consistentes com a convenção. Por exemplo, pode ser questionado se a inversão do ônus da prova ou presunções de todo tipo que são encontradas em legislações domésticas são consistentes com o princípio arm’s length. Certo número de países interpreta o artigo como a jamais obstaculizar o ajuste de lucros de acordo com a legislação nacional que difiram daquelas do artigo e que o mesmo tem a função (apenas) de incorporar o princípio em nível de tratado. Adicionalmente, quase a totalidade dos países membros considera que

³ (“Where a Contracting State includes in the profit of an enterprise of that State – and taxes accordingly – profits on which an enterprise of the other Contracting State has been charged to tax in that other State and the profits so included are profits which would have accrued to the enterprise of the first-mentioned State if the conditions made between the two enterprises had been those which would have been made between independent enterprises, then that other State shall make an appropriate adjustment to the amount of the tax charged therein on those profits. In determining such adjustment, due regard shall be had to the other provisions of this Convention and the competent authorities of the Contracting States shall if necessary consult each other.”³)

requisição de informações adicionais e até mesmo a reversão do ónus da prova não constituiriam discriminação a que alude o artigo 24 da convenção (tratamento diferenciado entre nacional e estrangeiro). Entretanto, em alguns casos a aplicação da legislação nacional de alguns países pode resultar em ajustes de lucros em desacordo com os princípios do artigo. O artigo permite aos Estados contratantes tratar tais situações com ajustes correspondentes ou procedimentos conjunto de acordo.”⁴

O fato de o Brasil jamais ter adotado o parágrafo 2º do art. 9º, tendo inclusive, quando das reuniões da OCDE com países não membros, reservado o direito de sua não inclusão em seus tratados, confirma a reserva de aplicação da legislação nacional ao tema de preços de transferência.

Por tudo isso, entendo não haver conflito entre o artigo 9º do acordo para evitar dupla tributação, celebrado com a Alemanha, e a legislação interna, ainda que, em alguns casos, não permita alcançar, rigorosamente, o “preço de concorrência”, com alega a recorrente.

Passo a analisar as contestações objetivas da Recorrente, quanto ao cálculo do ajuste feito pela autoridade fiscal.

Postulou a empresa a inaplicabilidade do método PRL nas operações com a Darrow, comprador vinculado, uma vez que o § 3º do art. 18 da Lei 9.430/96 determina que, para apuração do PRL, somente serão considerados os preços praticados pelas empresas com compradores não vinculados.

A decisão de primeira instância rejeitou a postulação aos argumentos de que o contribuinte não comprovou a vinculação citada, e que, ademais, deixou de demonstrar qual teria sido seu prejuízo com a atitude da autoridade fiscal, caso realmente ficasse comprovada a vinculação entre as empresas, não tendo precisado em que teria aumentado sua carga fiscal, ou qual princípio de justiça teria sido atingido.

Com o recurso o contribuinte trouxe a prova da vinculação, superando o primeiro óbice indicado na decisão para acolher a pretensão do contribuinte.

O segundo óbice apontado pela decisão não tem fundamento legal. A lei é peremptória ao estabelecer que, para fins de apuração do preço de referência com base no PRL, só podem ser consideradas as operações com pessoas não vinculadas. Essa é mais uma limitação imposta pelo sistema fechado, introduzido pela Lei nº 9.430/96. Se não existem operações relativas àquelas mercadorias com pessoas não vinculadas, não há como aplicar o

⁴ (4. The question arises as to whether special procedural rules which some countries have adopted for dealing with transactions between related parties are consistent with the Convention. For instance, it may be asked whether the reversal of burden of proof or presumptions of any kind which are sometimes found in domestic laws are consistent with the arm's length principle. A number of countries interpret the Article in such a way that it by no means bars the adjustment of profits under the national law under conditions that differ from those of the Article and that it has the function of raising the arm's length principle at treaty level. Also, almost all Member countries consider that normal requirements, or even a reversal of the burden of proof, would not constitute discrimination within the meaning of Article 24. However, in some cases the application of the national law of some countries may result in adjustments to profits at variance with the principles of the Article. Contracting States are enabled by the Article to deal with such situations by means of corresponding adjustments (see below) and under mutual agreement procedures).⁴

PRL para estabelecer seu preço de referência. O ajuste apurado pela fiscalização, quanto a essas mercadorias, resultou em desacordo com a lei, não podendo prosperar.

Na seqüência, alega a interessada que, ao desconsiderar a existência de estoques iniciais e finais em 1997, a fiscalização majorou os ajustes. E acrescenta que, expurgados os erros relacionados com a desconsideração dos estoques, o preço parâmetro do Iopamiron diverge em menos de 5% dos preços praticados na importação.

A recorrente refuta a afirmativa da decisão recorrida, de que, quanto aos estoques iniciais, foram observados os termos da IN 38/97, contrapondo que suas disposições são aplicáveis a produtos adquiridos a partir de 1997. Sobre os estoques finais, contesta a afirmativa da decisão recorrida, de que teria sido desconsiderado o valor do estoque final, e reedita as razões da impugnação.

A pretensão da empresa relacionada com os estoques restou obscura

Em sua impugnação, afirma a empresa que “às mercadorias constantes do estoque inicial em 1997 não se aplicam as normas de preços de transferência, uma vez que foram adquiridas em ano anterior”. Diz ainda que “não podem eles ser computados quando da apuração do ‘custo médio’, como fez a D. Autoridade Fiscal.” Acrescenta que “se os valores que representam o estoque final não afetaram o resultado do período autuado, não há o que se falar em ajustes desses ‘custos’, motivo pelo qual, devem ser excluídos os saldos do estoque final para efeito de apuração do ajuste referente ao controle do preço de transferência”. E finaliza suas oposições relacionadas aos estoques afirmando que “As incorreções anteriormente descritas estão devidamente demonstradas e expurgadas nas tabelas constantes do anexo 1 (doc. n.º 3) junto à presente impugnação”.

Ocorre que o demonstrativo (anexo 1, doc. 3, fls. 3354) que a interessada trouxe com a impugnação, afirmando que nele as incorreções estão devidamente demonstradas e expurgadas, contém uma apuração de preço parâmetro igual ao apurado pela fiscalização, exceto quanto ao arredondamento das casas decimais.

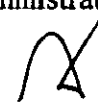
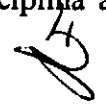
Quanto à divergência entre o preço parâmetro do Iopamiron e os preços praticados na importação, tem-se:

Preço praticado	preço parâmetro apurado			
	p/ contribuinte	% diverg.	P/ fiscalização	%diverg
29,57 ou 29,57191	27,63 (fl. 3354)	6,6%	27,62792 (fl. 3229)	6,4%

Quanto à avaliação conjunta dos produtos, concordo com a decisão recorrida quanto afirma que essa não foi a opção da legislação brasileira.

A alegação de que a avaliação individualizada impede o atendimento ao princípio “arms length” não tem o condão de afastar a legislação interna, como já analisado neste voto.

Por outro lado, a IN, ao determinar a análise produto a produto, não desrespeita a lei nem fere o princípio da legalidade. Se a lei se limita a definir o PRL como sendo a média aritmética do preço de revenda dos bens e direitos, a norma administrativa que disciplina a

forma de apurar esse preço médio não resvala do seu campo de atribuição , que é estabelecer as regras para concretizar o comando da lei.

As considerações sobre a inadequação da margem de 20%, sobre a impossibilidade do contribuinte de prová-lo nas formas previstas na lei, e sobre a ofensa ao art. 43 do CTN não têm relevância no julgamento administrativo. Trata-se de disposições definidas em lei, cuja aplicação não pode ser negada por qualquer órgão integrante do Poder Executivo.

Finalmente, as ponderações em torno da boa fé do contribuinte, que demandaria a necessidade de relevação da multa, não podem ser acolhidas..

A aplicação da multa de 75% nos casos de lançamento de ofício é imposta pela lei (art. 44, inciso I, da Lei 9.430/96), que não é afastada pela boa fé do contribuinte. Sendo a atividade de lançamento vinculada e obrigatória, não poderá a autoridade fiscal deixar de aplicar a penalidade.

Para a relevação da multa, não há previsão legal. Note-se que, conquanto o Decreto nº 70.235/72, em sua redação primitiva, previsse a proposta, por parte do Conselho, de relevação de penalidade, de acordo com o § 6º do art. 150 da Constituição de 1988, remissão ou anistia tributária só pode ser concedida mediante lei específica.

Pelas razões expostas, dou provimento parcial ao recurso para excluir o ajuste referente aos produtos Clarograf e Magnograf.

Sala das Sessões (DF), em 17 de abril de 2008


SANDRA MARIA FARONI

