



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002138/00-00 ✓  
Recurso nº : 130.729 ✓  
Matéria : IRPJ E OUTROS - Ex(s): 1997 e 1998  
Recorrente : SCHERING DO BRASIL QUÍMICA E FARMACÊUTICA LTDA.  
Recorrida : DRJ-SÃO PAULO/SP  
Sessão de : 24 de fevereiro de 2005  
Acórdão nº : 103-21.859 ✓

PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. NULIDADES. São nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Outras irregularidades, incorreções ou omissões não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo.

PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. ÔNUS DA PROVA. Compete ao Fisco, como regra geral, a prova da ocorrência do fato gerador tributário.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA NAS IMPORTAÇÕES. ANO-CALENDÁRIO 1997. A Lei 9.430/96 facultou à pessoa jurídica a utilização de qualquer um dos três métodos legalmente previstos - PIC, PRL e CPL – para determinação dos preços-parâmetro nas operações de importação de bens, serviços e direitos de pessoa vinculada. O art. 4º, § 1º, da IN SRF nº 38/97, ao vedar a aplicação do método PRL nos casos de produção de bens, serviços ou direitos, extrapolou os limites do ato legal que visou a interpretar, no caso, a Lei 9.430/96.

PRODUÇÃO DE BENS. PERDA RAZOÁVEL. Na produção de bens, são admitidas as perdas compatíveis com a natureza do bem e da atividade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SCHERING DO BRASIL QUÍMICA E FARMACÊUTICA LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares suscitadas pela contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Maurício Prado de Almeida, Nilton Pêss e Cândido Rodrigues Neuber que negaram provimento quanto ao item glosa de valores pertinentes ao cálculo do “preço de transferência”, sendo que o Conselheiro Márcio Machado Caldeira, neste item, acompanhou o relator pelas conclusões, e o Conselheiro Maurício Prado de Almeida que negou provimento quanto ao item “auditoria de produção”, nos termos do relatório e

130.729\*MSR\*14/06/05



MINISTÉRIO DA FAZENDA,  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002138/00-00  
Acórdão nº : 103-21.859

voto que passam a integrar o presente julgado. O Conselheiro Victor Luis de Salles Freire, apresentará declaração de voto.

  
CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER  
PRESIDENTE

  
ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 06 JUL 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE e PAULO JACINTO DO NASCIMENTO.





MINISTÉRIO DA FAZENDA,  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002138/00-00  
Acórdão nº : 103-21.859

Recurso nº : 130.729  
Recorrente : SCHERING DO BRASIL QUÍMICA E FARMACÊUTICA LTDA.

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por Schering do Brasil Química e Farmacêutica Ltda., devidamente qualificada nos autos, contra o Acórdão DRJ/SPOI nº 658 (fls. 2898), da 10ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo/I-SP.

A matéria tributável, relativa a fatos geradores de 31/12/96 e 31/12/97, encontra-se detalhada nos termos de verificação nº 01/02 (fls. 2070) e nº 02/02 (fls. 2164).

Segundo descrito pela autoridade fiscal no termo de verificação nº 01/02, no exame da regularidade da aplicação da legislação sobre preços de transferência, foram identificados valores, decorrentes dos ajustes previstos para as operações de exportação e importação entre pessoas vinculadas, que deveriam ter sido adicionados ao lucro líquido, pela atuada, para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL do ano-calendário 1997.

Na apuração dos preços de transferência das exportações, a atuada utilizou o método CAP – custo de aquisição ou de produção mais tributos e lucro, acatado pela fiscalização.

Na análise das importações, a autoridade fiscal rejeitou o método empregado pela empresa, o PRL – preço de revenda menos lucro, e calculou os ajustes com base no PIC – preços independentes comparados, haja vista a orientação do art. 4º, §1º, da IN SRF nº 38/97, que rejeita a aplicação do método PRL na determinação do preço-parâmetro quando o bem, serviço ou direito houver sido adquirido para emprego, utilização ou aplicação, pela própria importadora, na produção de outro bem, serviço ou



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002138/00-00  
Acórdão nº : 103-21.859

direito. Das três irregularidades na importação relacionadas no termo de verificação nº 01/02, às fls. 2095, apenas os ajustes decorrentes da verificação dos princípios ativos e excipientes importados foram abrangidos pela autuação.

O termo de verificação nº 02/02 contém descrição do procedimento de auditoria de produção por meio do qual a autoridade fiscal constatou infrações relativas a quebras ou perdas não razoáveis, fato gerador 31/12/96, e a omissão de receitas, fato gerador 31/12/97.

A exigência tributária abrange autos de infração de IRPJ (fls. 2178), CSLL (fls. 2195), PIS (fls. 2184) e Cofins (fls. 2190), todos com imposição da multa de lançamento *ex officio* de 75% prevista no art. 44, I, da Lei 9.430/96. As autuações concernentes a PIS e Cofins abrangem apenas a omissão de receitas. As declarações de rendimentos dos exercícios 1997 (fls. 1803) e 1998 (fls. 1848) indicam opção de apuração do IRPJ e da CSLL pelo lucro real anual.

Cientificada dos autos de infração em 07/12/2000, a interessada apresentou impugnação em 05/01/2001 (fls. 2210). Ao iniciar a contestação, informa:

“Nenhum dos itens deste auto de infração, contudo, merece prosperar, tendo em vista a evidente improcedência que marca por completo toda esta exigência. Não obstante, a Impugnante procedeu ao recolhimento parcial do IRPJ (doc. nº 3) e CSL (doc. nº 4) devidos em função dos ajustes relativos aos preços de transferência nas operações de exportação realizadas pela Impugnante, tendo em vista única e exclusivamente seu reduzido valor.”

Os aludidos documentos de pagamento (DARF) foram juntados aos autos às fls. 2351 e 2353.

A turma julgadora de primeira instância, por unanimidade de votos dos seus integrantes, considerou o lançamento procedente. Eis a ementa do acórdão:



MINISTÉRIO DA FAZENDA,  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002138/00-00  
Acórdão nº : 103-21.859

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1996, 1997

Ementa: PRINCÍPIO ARM'S LENGTH. INTERPRETAÇÃO. INCONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA. Não cabe à autoridade administrativa apreciar matéria atinente à inconstitucionalidade de ato legal, ficando esta adstrita ao seu cumprimento. O foro próprio para discutir sobre esta matéria é o Poder Judiciário.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. DETERMINAÇÃO. Não se aplica, no período autuado, o Método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL para efeito de determinação do preço de transferência na produção de medicamentos para consumo final com utilização de princípios ativos importados e excipientes, por configurar produção de um outro bem.

Correta a aplicação do Método Preços Independentes Comparados - PIC, pela fiscalização, em estrito cumprimento à legislação vigente.

Por existir expressa previsão sobre o conceito de similaridade na legislação específica sobre preços de transferência, não se pode acatar, por analogia entre os temas preços de transferência e valoração aduaneira, a evocação do art. 15, 2, do Acordo de Valoração Aduaneira, para o fim de consideração dos fatores qualidade, reputação comercial, marca comercial e país de origem, na determinação da similaridade de mercadorias.

TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL. TRANSCRIÇÃO PARCIAL DE SOLUÇÃO DE CONSULTA. CERCEAMENTO DE DEFESA.

Não há que se confundir o direito de defesa contra as imputações do auto de infração com a inconformidade do contribuinte quanto ao resultado da consulta. Essa última não encontra amparo no sistema legal tributário pátrio. Não se pode permitir a obtenção por via indireta daquilo que a Lei proíbe de forma expressa.

PERDAS NA PRODUÇÃO. INFORMAÇÃO DO PRÓPRIO CONTRIBUINTE. RAZOABILIDADE.

Tendo sido o percentual de perdas na produção informado pelo próprio contribuinte, em razão de intimação específica, resta atendido o critério de razoabilidade inserto no inciso I do art. 233 do RIR/94.

PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

Indefere-se pedido de perícia cujos quesitos se revelem desnecessários à análise da similaridade de produtos para fins de determinação de preço de transferência. Existindo previsão legal acerca do conceito de similaridade, não merece acolhida a tentativa de consideração de



MINISTÉRIO DA FAZENDA,  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002138/00-00  
Acórdão nº : 103-21.859

parâmetros distintos, não abrangidos pela norma, na definição do mesmo conceito.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA – Programa de Integração Social - PIS.  
Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS.  
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL.

Aplica-se às exigências ditas reflexas o que foi decidido quanto à exigência matriz, devido à íntima relação de causa e efeito entre elas."

Ciente do acórdão em 23/04/2002, conforme comprovante às fls. 2957, a autuada apresentou recurso em 22/05/2002 (fls. 2960). Seguem as suas alegações, em breve síntese:

Destaca "quatro principais vícios que reclamam a anulação do Auto de Infração 1 - a indicação errônea do *site* utilizado pela D. Autoridade Fiscal; 2 - o não colhimento de amostra dos produtos considerados na formação do preço parâmetro utilizado; 3 - a não juntada aos autos dos instrumentos contratuais pactuados pelos terceiros independentes nas transações utilizadas como parâmetro, que comprovem a inexistência de condições especiais pactuadas (justificadoras de ajustes), como prazos dilatados de pagamento, funções exercidas pelas partes, riscos assumidos e direitos concedidos às partes; e 4 – Reprodução parcial da Decisão COSIT nº 21/2000, cujo completo teor foi colocado à disposição em momento tardio."

Quanto à aplicação do método PIC aos princípios ativos e excipientes importados, argumenta;

a) O art. 18 da Lei 9.430/96 permite a utilização dos três métodos (PIC, PRL e CPL) desenvolvidos pela prática internacional para a determinação dos preços de transferência nos casos de importações de produtos prontos e de matérias-primas. A Lei 9.959/2000, originária da MP 2.005-3, de 14/12/99, não introduziu a possibilidade de aplicação do PRL à revenda de bens, ela já existia na própria Lei 9.430/96. A finalidade foi alterar a margem de lucro de 20% para 60%. A OCDE considera aplicável o PRL



MINISTÉRIO DA FAZENDA,  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002138/00-00  
Acórdão nº : 103-21.859

mesmo quando há transformação completa do produto importado. Quando há produção local, deve-se excluir o valor ali agregado.

b) Muito embora a IN SRF 38/97, no seu art. 4º, §1º, tenha extrapolado os limites da Lei 9.430/96, ao vedar a utilização do método PRL quando o bem houver sido adquirido para emprego, utilização ou aplicação na produção de outro bem, tal restrição não lhe atinge, uma vez que não produz outros bens com os princípios ativos que importa, apenas adiciona excipientes que possibilitam a utilização dos seus medicamentos em dosagens adequadas.

c) Certos produtos são comercializados na forma de "pacotes" e que dessa forma deveriam ser considerados para fins da apuração da margem de lucro, em respeito ao Acordo Brasil-Alemanha, por meio do *basket approach*, como forma de identificação do preço conforme o princípio *arm's length*, incorporado ao ordenamento interno brasileiro por meio da Lei 9.430/96.

d) Os preços-parâmetro identificados pela fiscalização não podem ser utilizados para comparação em virtude de incorreções na sua apuração, a exemplo da falta de representatividade das amostras das transações coletadas, dos medicamentos genéricos, de importações de países com tributação favorecida, da ausência da rota de síntese e tecnologia de fabricação, etc. Além disso, a ausência de amostras dos produtos e dos contratos relativos às transações tomadas como parâmetro de comparação na aplicação do método PIC impedem o exercício do seu direito de defesa.

Ainda acerca da aplicação do método PIC aos princípios ativos e excipientes importados, reitera o pedido de perícia, formulado quando da impugnação, como meio para comprovar inúmeras diferenças (propriedades químicas, físicas e farmacológicas) entre os princípios ativos por ela importados e aqueles utilizados na formação do preço-parâmetro, capazes de revelar a impossibilidade de serem tomados como similares para fins de controle de preços de transferência.

Em relação à auditoria de produção da qual trata o termo de verificação nº 02/02, afirma que para obter a certidão juntada às fls. 2869, o seu índice de perdas de 4,84% foi analisado e acatado pela Secretaria de Vigilância Sanitária e que



MINISTÉRIO DA FAZENDA,  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002138/00-00  
Acórdão nº : 103-21.859

diferenças negativas são fato irrelevante em matéria tributária. Assegura que “o valor percentual de perda informado por ela à D. autoridade fiscal era de um valor aproximado e médio de 4%. Não obstante, a D. autoridade fiscal, desconsiderando que o percentual informado era médio e aproximado, aplicou-o isoladamente a cada medicamento e considerando eventuais diferenças como omissão de receitas.”

Requer realização de diligência para comprovação da perda no seu processo produtivo.

Por fim, na hipótese de subsistência da exigência tributária, requer a dispensa da multa *ex officio*, com base na equidade, em função da sua marcante boa-fé.

Arrolamento controlado no processo nº 10880.000928/2003-31, segundo despacho do órgão preparador às fls. 3255.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002138/00-00  
Acórdão nº : 103-21.859

VOTO

Conselheiro ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA, Relator

O recurso é tempestivo e reúne os demais pressupostos de admissibilidade.

O equívoco na indicação do *site* do Centro de Vigilância Sanitária da Secretaria de Estado da Saúde de São Paulo, <http://www.cvs.saude.sp.gov.br>, utilizado pela autoridade fiscal para pesquisa dos produtos equivalentes, consistiu na supressão das letras "sp", restando a indicação como <http://www.cvs.saude.gov.br>. O órgão ao qual pertence o referido *site* foi corretamente especificado.

Com a difusão do conhecimento e do uso da internet nos nossos dias, a identificação de um *site* é tarefa das mais simples, em especial no caso ora em questão, que contemplou a especificação do nome do seu órgão detentor. Acrescente-se a isso o fato da recorrente ser empresa do ramo industrial farmacêutico instalada no Estado de São Paulo, o que autoriza concluir que deva conhecer referido *site*. Ademais, a interessada demonstrou total conhecimento dos fatos, exercendo integralmente o seu direito de defesa.

Quanto ao alegado conhecimento tardio da Decisão Cosit nº 21/2000, menos de uma semana do final do prazo para impugnação, segundo afirmou, a interessada demonstrou pleno conhecimento do seu teor, exercendo perfeitamente o seu direito de defesa também nesse aspecto.

A nulidade diz respeito a vícios que alcançam a constituição do ato, que atingem a sua validade. Para José Cretella Júnior<sup>1</sup>:

<sup>1</sup> Direito Administrativo Brasileiro, Rio de Janeiro, Forense, 2ª edição, 2000, pág.321.



MINISTÉRIO DA FAZENDA,  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002138/00-00  
Acórdão nº : 103-21.859

“Diz-se *nulo* o ato jurídico, que por vício essencial, não produz o efeito de direito correspondente. Deve-se manter, no direito administrativo brasileiro, a dicotomia dos atos viciados em *nulos* e *anuláveis*. A *nulidade* é imediata. Se faltar ao ato requisito necessário à sua existência, se há ofensa a princípios básicos da ordem jurídica, o ato é nulo. Efeitos indiretos, como a responsabilidade, a prova de certos fatos que neles se contêm, não são tolhidos pela nulidade”. (Destques em *itálico* constam do original).

Nenhuma das irregularidades apontadas representou vício que pudesse atingir a validade do lançamento. Nenhuma delas poderia ser enquadrada entre as duas hipóteses que ensejariam declaração de nulidade, assim como prevista no artigo 59 do Decreto 70.235/72, que regula o processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários da União:

“Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.”

As outras duas preliminares, relativas à inexistência de amostras e contratos, dizem respeito diretamente à caracterização das infrações e, conseqüentemente, serão analisadas quando do exame das questões de mérito, se necessário, a depender da aprovação do colegiado quanto ao meu entendimento, que passarei a explanar mais adiante.

Pelo exposto, considero descabidas as preliminares suscitadas pela recorrente.

A primeira questão de mérito diz respeito aos ajustes fiscais (extra-contábeis) nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL em virtude da legislação acerca dos preços de transferência, ressaltando-se que continua em discussão apenas a parcela dos ajustes relativa à importação de bens, haja vista a ausência de contestação daquela decorrente das exportações, cujo crédito tributário foi pago, segundo declarado pela recorrente, conforme relatado.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002138/00-00  
Acórdão nº : 103-21.859

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

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

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

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA,  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002138/00-00  
Acórdão nº : 103-21.859

Conforme a lição de Mary Elbe Queiroz<sup>2</sup>, ex-conselheira desta Câmara, especialista nos temas relativos ao imposto de renda, "os tratados e acordos internacionais não têm o poder de instituir ou aumentar tributos, dar isenções ou benefícios fiscais. Tal competência é restrita à lei emanada do ente federativo que detém a respectiva competência." No entanto, após regularmente recepcionados pela ordem jurídica interna, com os seus respectivos conteúdos aprovados por meio de decretos legislativos, gozam do status jurídico de lei ordinária.

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

As normas integrantes de acordos internacionais só são dotadas de eficácia no ordenamento interno depois de aprovadas por decreto legislativo do Congresso. Mais precisamente, e segundo Alexandre de Moraes, "a edição do decreto legislativo, aprovando o tratado, não contém, todavia, uma ordem de execução do tratado no Território Nacional, uma vez que somente ao Presidente da República cabe decidir sobre sua ratificação. Com a promulgação do tratado através do decreto do Chefe do Executivo recebe esse ato normativo a ordem de execução, passando, assim, a ser aplicado de forma geral e obrigatória."<sup>3</sup>

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

<sup>2</sup> "Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza", São Paulo, Editora Manole, 1ª edição, 2004, pág. 190.

<sup>3</sup> "Direito Constitucional", São Paulo, Atlas, 10ª edição, 2001, pág. 559.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002138/00-00  
Acórdão nº : 103-21.859

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

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

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

O referendo do Congresso Nacional consiste numa autorização ao Presidente da República para a respectiva ratificação do acordo. Justifica-se tal aprovação pelo fundamento de que o povo é quem detém a soberania e que, portanto, o Estado só pode se comprometer perante outras nações com o seu consentimento, expressado por intermédio da sua representação.<sup>4</sup>

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

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

Entretanto, a cláusula de recepção plena do § 2º do art. 5º, concedida exclusivamente aos acordos internacionais que versem sobre direitos e garantias individuais, não pode ser estendida aos acordos em geral. Afinal, apesar de os acordos em matéria tributária conterem normas criadoras de direitos dos contribuintes, seria insensato classificar esses direitos entre os fundamentais do homem. Por essa razão, para os acordos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao

<sup>4</sup> Heleno Torres, "Pluritributação Internacional sobre as Rendas das Empresas", São Paulo, Revista dos Tribunais, 2ª edição, 2001, pág. 563 e 565.



MINISTÉRIO DA FAZENDA,  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002138/00-00  
Acórdão nº : 103-21.859

patrimônio nacional, inclusive os que versem sobre isenções tributárias, a Constituição exige a sistemática de incorporação legislativa.

Betina Grupenmacher<sup>5</sup> resumiu com clareza e objetividade os dois procedimentos distintos:

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

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

No art. 9º, o Acordo autoriza a tributação dos lucros transferidos para o exterior quando originados de transações entre partes vinculadas, em condições diversas das praticadas por empresas independentes. Segue o texto do Acordo:

“Artigo 9º  
Empresas Associadas  
Quando:

- a) uma empresa de um Estado Contratante participar direta ou indiretamente da direção, controle ou capital de uma empresa do outro Estado Contratante, ou
- b) as mesmas pessoas participarem direta ou indiretamente da direção, controle ou capital de uma empresa de um Estado Contratante e de uma empresa do outro Estado Contratante, e em ambos os casos, as duas empresas estiverem ligadas, nas suas relações comerciais ou financeiras, por condições aceitas ou impostas que difiram das que seriam estabelecidas entre empresas independentes, os lucros que, sem essas condições, teriam sido obtidos por uma das empresas, mas não foram por causa dessas condições, podem ser incluídos nos lucros dessa empresa e tributados como tal.”

<sup>5</sup> “Tratados Internacionais em Matéria tributária e Ordem Interna”, São Paulo, Dialética, 1999, pág. 72.



MINISTÉRIO DA FAZENDA,  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002138/00-00  
Acórdão nº : 103-21.859

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

Sabe-se que o art. 9º do Acordo Brasil-Alemanha tem origem em modelo sugerido pela OCDE. No entanto, suas diretrizes, para o Brasil, que não é membro desse organismo internacional, não são dotadas de eficácia normativa. Como diretrizes, ocupam relevante posição na determinação das condutas do País no seu relacionamento com o mercado internacional e, conseqüentemente, devem orientar a elaboração legislativa brasileira acerca desse tema.

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

"As normas contidas nos art. 18 a 24 representam significativo avanço da legislação nacional face ao ingente processo de globalização, experimentado pelas economias contemporâneas. No caso específico, em conformidade com regras adotadas nos países integrantes da OCDE, são propostas normas que possibilitam o controle dos denominados "Preços de Transferência", de forma a evitar a prática, lesiva aos interesses nacionais, de transferências de resultados para o exterior, mediante a manipulação dos preços pactuados nas importações ou exportações de bens serviços ou direitos, em operações com pessoas vinculadas, residentes ou domiciliadas no exterior."

A despeito da afirmação, na exposição de motivos, quanto à adoção das orientações da OCDE, existem contestações substanciais a esse respeito, em especial



MINISTÉRIO DA FAZENDA,  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002138/00-00  
Acórdão nº : 103-21.859

sobre a disciplina de determinação de preços-parâmetro pelo princípio *arm's length*.  
Sobre o tema, escreve Paulo Ayres Barreto<sup>6</sup>:

"Contradição há entre a exposição de motivos do referido veículo introdutor de normas e o conteúdo dos enunciados prescritivos dele constantes. É abissal a distância entre a disciplina dos preços de transferência no Brasil e o regime adotado pelos países-membros da OCDE.

(...)

Nos termos em que plasmadas estão as normas que regulam os preços de transferência, da comparação entre os preços pactuados e aqueles apurados mediante aplicação dos métodos positivados, obtém-se não o preço que teria sido acordado entre partes não relacionadas, mas um outro preço influenciado pelos critérios definidos na própria lei, os quais, longe de identificar um preço sem interferência, levam a um outro valor, que pode ser significativamente superior ou inferior ao de mercado, dando ensejo a ajustes que distorcem a base calculada do imposto sobre a renda, infirmando a materialidade do fato jurídico previsto no antecedente da norma geral e abstrata.

(...)

Da aplicação das normas em sentido lato, que disciplinam a matéria, decorre o ajuste. Logo, conclui-se que não houve a positivação, em nosso ordenamento jurídico, do padrão *arm's length* com o conteúdo a ele atribuído no Direito Comparado."

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

Como anteriormente anunciado, as diretrizes emanadas da OCDE não são dotadas de eficácia normativa, ao menos no caso brasileiro, e o art. 9º do Acordo não definiu métodos de determinação dos preços-parâmetro. Portanto, a lei interna prescreveu toda a sistemática normativa dos preços de transferência, atuando em

<sup>6</sup> Imposto sobre a Renda e Preços de Transferência, São Paulo, Dialética, 2001, pág. 153/154



MINISTÉRIO DA FAZENDA,  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002138/00-00  
Acórdão nº : 103-21.859

campo livre de regulação, inexistindo, dessa forma, conflito normativo, ainda que se deva reconhecer que o legislador brasileiro não acolheu integralmente o padrão *arm's length* nos termos definidos pela OCDE. Assim, conclui-se que disciplina legal dessa matéria, para o ano-calendário 1997, deve ser pesquisada no texto da Lei 9.430/96.

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

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

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

§ 1º - A determinação do preço a ser utilizado como parâmetro, para comparação com o constante dos documentos de importação, quando o bem, serviço ou direito houver sido adquirido para emprego, utilização ou aplicação, pela própria empresa importadora, na produção de outro bem, serviço ou direito, somente será efetuada com base nos métodos de que tratam os arts. 6º e 13.

(...).”

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA,  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002138/00-00  
Acórdão nº : 103-21.859

"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:

(...)

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

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

(...)"

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

"d) da margem de lucro de:

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

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

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

A margem de lucro admitida na primeira redação do dispositivo legal, de 20%, confirma tal conclusão ao reservar ao custo, por consequência, de forma implícita e generalizada, o percentual estimado de 80%, concentrado praticamente num único insumo. Em tese, no custo total da revenda de mercadoria, o valor de aquisição do bem



MINISTÉRIO DA FAZENDA,  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002138/00-00  
Acórdão nº : 103-21.859

vendido é relativamente mais representativo do que os valores de aquisição de cada um dos insumos, isoladamente considerados, o são no custo do produto industrializado. O custo industrial se encontra diluído entre diversos insumos não contemplados nas operações de pura e simples revenda.

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

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

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

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

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002138/00-00  
Acórdão nº : 103-21.859

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

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

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

A análise das outras questões relativas ao mesmo item de autuação, suscitadas pela recorrente, fica prejudicada haja vista a conclusão aqui demonstrada.

Passo ao exame da infração indicada no termo de verificação nº 02/02, caracterizada por meio de auditoria de produção.

A forma de cálculo adotada pela autoridade fiscal está descrita às fls. 2172:

\*Para o cálculo do valor das respectivas omissões de receita, tomou-se como critério a transformação das quantidades positivas da matéria prima LEVORNOGESTREL no produto MICROVLAR, que é o



MINISTÉRIO DA FAZENDA.  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002138/00-00  
Acórdão nº : 103-21.859

produto de maior consumo dessa matéria-prima, mediante a aplicação do consumo unitário indicado no Q.D. IV, sendo que a quantidade de produto acabado assim calculado foi multiplicado pelo seu valor médio unitário, resultando no valor da receita omitida durante o respectivo mês.

Nos casos em que se apurou a entrada de matéria sem registros fiscais, ou seja, nos casos de apuração negativa, o valor da receita omitida foi calculado multiplicando-se o preço médio unitário da respectiva matéria prima pela quantidade negativa apurada, entendendo esta Fiscalização que, na hipótese, as receitas calculadas pelas saídas sem registro justificam as entradas, por serem estas de menor valor, ou seja, quando os valores apurados pela entrada sem registro de matérias primas forem inferiores aos valores apurados por saídas de produtos sem registro nos meses imediatamente anteriores, esta Fiscalização entendeu que os valores das matérias primas assim entradas na empresa já estariam cobertos pelos valores dos produtos saídos sem registro, em meses anteriores, conforme os cálculos feitos.

É importante deixar registrado que as matérias primas tomadas como indicadores dos valores a serem tributados não foram as únicas diferenças quantitativas encontradas por esta Auditoria de Produção, visto que outras diferenças quantitativas encontradas nas embalagens: caixas, cartuchos, e bulas, também são indicadores de saídas de produtos ou entradas sem registro, optando esta fiscalização no entanto em adotar as matérias-primas Levornogestrel elemento indicador da produção sem registro, por ser matéria-prima básica, essencial para o produto e também por ser de fabricação da própria empresa na Alemanha, que é o único fornecedor.

O valor tributável calculado para o ano calendário de 1996 é de R\$ 120.839,59 (cento e vinte mil, oitocentos e trinta e nove Reais e cinquenta e nove centavos), consolidado às fls. 209 do Anexo IV.

O valor tributável calculado para o ano calendário de 1997 é de R\$ 1.461.384,00 (hum milhão, quatrocentos e sessenta e um mil, trezentos e oitenta e quatro reais) consolidado às fls. 201 do Anexo VIII."

Por sua vez, a turma julgadora recorrida assim entendeu (fls. 2947):

**"PERCENTUAL MÉDIO DE PERDA.**

202. Intimação de fl. 1.899-v instruiu a inclusão das perdas normais no processo industrial na coluna consumo do demonstrativo da fórmula dos produtos industrializados (quadro IV). A instrução de preenchimento do demonstrativo da movimentação mensal de matérias-primas (quadro VIII, fl. 1905-v), item 4.1, nos revela que as perdas



MINISTÉRIO DA FAZENDA,  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002138/00-00  
Acórdão nº : 103-21.859

usuais não entram neste quadro porque já estão incluídas na fórmula de produção. Já a coluna "consumo" do demonstrativo da fórmula dos produtos industrializados (quadro IV, fl. 1900) deve, segundo as instruções de preenchimento (fl. 1900-v), indicar a quantidade total da matéria-prima usada para a fabricação de 100 litros/quilos de cada produto, incluídas, nesta quantidade, as perdas usuais no processo industrial, tais como evaporação, manuseio, quebras e vazamentos.

203. Ocorre que, em 13/08/98, a impugnante entregou à fiscalização um expediente informando o que segue com respeito ao preenchimento do quadro IV:

"Conforme foi acordado com V. Sa., na composição deste Quadro Demonstrativo foi relacionado o consumo de cada material que efetivamente consta do produto final, não tendo sido incluídas, portanto, as perdas normais do processo industrial de aproximadamente 4%. Tal decisão foi tomada, devido a que nas bulas dos respectivos produtos, consta exatamente a informação que ora é dada neste quadro demonstrativo."

204. Com o intuito de demonstrar que a utilização do percentual médio de perdas de 4% causa variações indevidas entre o consumo real ajustado e o consumo calculado, a impugnante apresenta documentos, anteriormente apresentados à vigilância sanitária (fls. 2.407 a 2.661), que indicam as perdas normais ocorridas por cada lote de produto nos anos de 1996 e 1997.

205. Em consonância com o disposto no art. 15 e no §4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, os referidos documentos devem ser apreciados, posto que apresentados na impugnação.

(...)

206. Quanto ao mérito, os documentos apresentados pela impugnante (Doc. 08 às fls. 2.408 a 2.416/ Relação de Documentos Produtos – Levonorgestrel 1997, 1996; Doc. 09 às fls. 2.419 a 2.867/Fichas de produção; Doc. 10 à fl.2.869/ Certidão da Secretaria de Vigilância Sanitária; Doc. 11 às fls. 2.871 a 2.881/relatório de Inspeção; Doc. 12 á fl. 2.883/Certificado de Boas práticas) não lograram descaracterizar o percentual médio de perda anteriormente informado (4%), eis que:

206.1 - não restou comprovado que as fichas de produção apresentadas foram auditadas e aprovadas, de forma individualizada, pela Vigilância Sanitária. Note-se que não consta das referidas fichas qualquer selo ou sinal de controle que indique a ocorrência do referido controle. Ainda, a certidão expedida pela Secretaria de Vigilância



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002138/00-00  
Acórdão nº : 103-21.859

Sanitária(fl. 2.869), datada de 25/11/1996, apenas prova que a impugnante possui autorização de funcionamento e que foi inspecionada, tendo atendido os pontos imprescindíveis do Roteiro de Inspeção/Portaria nº 16/95;

206.2 - o relatório de inspeção (fls. 2.871 a 2.881) apresentado para dar suporte às fichas de produção (as quais teriam sido verificadas durante a referida inspeção) também não se presta a comprovar a suficiência e correção dos dados constantes das fichas de produção. É que, a uma, o período "inspecionado" - de 16/10/2000 a 20/10/2000 - não coincide com o período que se quer provar através das fichas. A duas, dentre os itens verificados não consta inspeção de qualquer dos lotes constantes das fichas de produção apresentadas (apenas existe menção à verificação de dossiê do Produto Microvilar Drágea, lote 508, que, no entanto, não se encontra entre os lotes listados pelas já mencionadas fichas de produção);

206.3 - sequer as quantidades constantes do quadro utilizado pela impugnante para demonstrar o percentual de perda exato de 4,84% para o Levonorgestrel (ano de 1997) foram totalmente explicadas pelas referidas fichas de produção. As tabelas às fls. 2.889/2.897 correspondem a criteriosa transcrição das fichas de produção para os anos de 1996 e 1997. Nelas, percebe-se que a quantidade total de drágeas comprovada pelas fichas de produção apresentadas é muito inferior à quantidade total relacionada pela impugnante em seu quadro à fl. 2.321. Assim, além de não comprovadas, as referidas fichas não abrangeram todos os lotes de produção. Inviabilizada, assim, a prova pretendida.

207. Portanto, por ser informação fornecida, mediante intimação fiscal específica, pelo próprio impugnante e por não ter logrado o mesmo descaracterizá-la em sede de impugnação, entende-se que o percentual de 4% utilizado no cálculo de perdas na produção atende ao critério de razoabilidade inserto no inciso I do art. 233 do RIR/94. Deve o mesmo ser mantido."

Segundo os demonstrativos fiscais, anexo VIII, fls. 175, na média, as perdas registradas de Levornogestrel no ano de 1997 foram de 4,84%, ou seja, na maioria dos meses, a fiscalização apurou diferenças positivas, revelando um consumo maior do insumo do que o considerado normal.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002138/00-00  
Acórdão nº : 103-21.859

No ano de 1996, essa perda a maior foi objeto de glosa de custos, juntamente com os outros insumos verificados, à luz dos art. 232 e 233 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/94. Para o ano de 1997, a autoridade fiscal apurou omissão de receitas com base na quantidade de Microvlar que teria sido produzida com a perda a maior de Levornogestrel, nos termos do art. 41 da Lei 9.430/96. Portanto, em essência a irregularidade é a mesma para os dois anos, mudando apenas a forma de tributação em virtude do advento da Lei 9.430/96.

A matéria envolve essencialmente questões de prova.

A premissa básica da fiscalização é que a empresa sofre uma perda de 4% do Levonorgestrel e de outras matérias-primas consumidas no processo produtivo. Essa perda foi considerada constante. Partindo daí, a autoridade fiscal elaborou os demonstrativos para apurar diferenças mensais.

A recorrente assegura que as perdas não ocorrem em percentuais constantes e que, no total, atingiram efetivamente 4,7% no período, conforme fichas de produção apresentadas durante os trabalhos fiscais, bem assim quando da impugnação, fls. 2419 a 2867. Informa que as perdas no processo produtivo foram verificadas pela vigilância sanitária.

Pela análise dessas fichas, consolidadas às fls. 2408-2416, e também dos demonstrativos fiscais, fls. 175 do Anexo VIII, por exemplo, verifica-se que não é possível estabelecer qualquer padrão de percentual de perdas, que apresenta variações superiores a 10 pontos percentuais entre os diversos lotes examinados.

A autoridade fiscal conferiu a composição dos medicamentos produzidos para mensurar o consumo de matérias-primas, inclusive determinando a realização de exames laboratoriais, convencendo-se dessa exatidão. Todavia, em relação às perdas, desprezou o fato de a empresa ter asseverado que se tratava de um percentual aproximado e elaborou os demonstrativos tomando-o como se fixo fosse.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002138/00-00  
Acórdão nº : 103-21.859

Outro aspecto relevante a ser considerado é que a autoridade fiscal não mencionou ter apurado sequer uma importação de insumo não registrada pela recorrente. De igual forma, a fiscalização não apontou uma única saída de produtos, ou venda, sem o correspondente registro.

Socorrem a recorrente, por um lado, o eficaz controle das importações exercido pela própria SRF e, por outro lado, o rigoroso acompanhamento da sua produção feito pelo órgão de vigilância sanitária.

Enfim: a recorrente não produz o Levornogestrel, todavia, não foram identificadas quaisquer aquisições do insumo ou vendas de produtos à margem da contabilidade.

A presunção legal de omissão de receitas estabelecida pelo art. 41 da Lei 9.430/1996 não condiciona à coleta de provas diretas das omissões de registros de compras ou de vendas. Mas a constatação dessas irregularidades, ainda que em pequena amostragem, robusteceria a caracterização da infração com base em auditoria de produção.

O fato de não ser possível determinar um percentual padrão de perdas, aliado à constatação de que a contribuinte possui registro de todas as perdas que considera efetivas de Levornogestrel, ocorridas no processo produtivo, são questões que também reduzem a confiabilidade da estimativa do percentual de 4% fixo para as perdas.

No que tange ao consumo de embalagens e bulas, que poderia revelar uma produção efetiva do Microvlar maior do que a registrada pela empresa em 1997, verifica-se pelos demonstrativos fiscais que também foram consideradas perdas lineares de 4% ao mês, fls. 177 a 200 do anexo VIII. Isso se deu em função do que foi informado pela empresa às fls. 1912/1913. O que se observa nos demonstrativos finais do fisco,



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002138/00-00  
Acórdão nº : 103-21.859

fls. 177 a 180 do anexo VIII, são diferenças negativas nos materiais de embalagem do Microvlar (-1,29%, - 1,78%, -2,42%, -1,86%), já descontado o percentual de perdas admitido, que foi de 4%. Na matéria-prima básica, Levornogestrel, a diferença foi positiva de 0,84% (fl. 175 do Anexo VIII).

O excesso na perda da matéria-prima (diferença positiva), em tese, deveria ser acompanhada pela perda de embalagens. No mês de maio de 1997, por exemplo, a fiscalização presumiu a produção não registrada de 6.493 caixas de Microvlar (fl. 201 do anexo VIII), mas considerando-se o percentual de perdas, as bulas, caixas e cartuchos seriam insuficientes até para fazer frente à produção registrada, considerando-se a perda de 4% (fls. 177 a 180 do anexo VIII).

Diante dos elementos dos autos, pode-se considerar razoável a perda indicada pela empresa, conforme prescrito pelo art. 46, V, da Lei 4.506/64<sup>7</sup>. Eis o dispositivo legal:

"Art. 46. São custos as despesas e os encargos relativos à aquisição, produção e venda dos bens e serviços objeto das transações de conta própria, tais como:

(...)

V - As quebras e perdas razoáveis, de acordo com a natureza do bem e da atividade, ocorridas na fabricação, no transporte e manuseio;

(...)"

Tratando-se do art. 41 da Lei 9.430/96, o fato a ser provado, diferença de matéria prima consumida, que autorizaria a utilização da presunção legal de omissão de receitas, não restou suficientemente evidenciado. Devo ressaltar que não afirmo inexistir tal omissão, mas sim, como verdade processual, que a infração não foi devidamente caracterizada pela autoridade fiscal.

<sup>7</sup> Matriz legal do art. 233, V, do RIR/94.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002138/00-00  
Acórdão nº : 103-21.859

Como regra geral, incumbe ao fisco o ônus de provar a existência do fato gerador tributário. Atente-se para o que determina Art. 9º do Decreto-lei 1.598/77<sup>8</sup>, em especial o § 2º, que reproduzo seguir:

“Art 9º - A determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita a verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos da sua escrituração, na escrituração de outros contribuintes, em informação ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova.

§ 1º - A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

§ 2º - Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no § 1º.

§ 3º - O disposto no § 2º não se aplica aos casos em que a lei, por disposição especial, atribua ao contribuinte o ônus da prova de fatos registrados na sua escrituração.”

Semelhante comando é encontrado no art. 79 do Decreto-lei 5.844/43<sup>9</sup>.

Prescreve o dispositivo:

“Art. 79. Far-se-á o lançamento *ex officio*:

(...)

§1º Os esclarecimentos prestados só poderão ser impugnados pelos lançadores, com elemento seguro de prova, ou indício veemente de sua falsidade ou inexatidão.

(...)”

Compete ao fisco descrever corretamente a infração e reunir todos os elementos comprobatórios. Nessa linha, é a lição de Paulo Celso Bonilha<sup>10</sup>:

“Como bem salientou o saudoso e ilustre professor<sup>11</sup>, que se destacou de forma proeminente na literatura processual e tributária, a presunção de legitimidade do ato administrativo confere à Administração uma “*relevatio ab onere agendi*” e não uma “*relevatio ab onere*”

<sup>8</sup> Correspondente aos art. 174 do RIR/80; art. 223 do RIR/94 e art. 276, 923, 924 e 925 do RIR/99.

<sup>9</sup> Correspondente aos art. 678, §2º, do RIR/80; art. 894, §1º, do RIR/94 e art. 845, §1º, do RIR/99.

<sup>10</sup> “Da Prova no processo Administrativo Tributário”, São Paulo, Dialética, 1997, 2ª edição, pag. 75.

<sup>11</sup> O “saudoso e ilustre professor” a quem se refere Bonilha é Gian Antonio Micheli.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002138/00-00  
Acórdão nº : 103-21.859

*probandi*", isto é, a presumida legitimidade do ato permite à Administração aparelhar e exercitar, diretamente, sua pretensão e de forma executória, mas esse atributo não a exime de provar o fundamento e a legitimidade de sua pretensão."

Não é diferente o entendimento pacífico deste Conselho, como bem ilustram as ementas que abaixo transcrevo.

"IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - ÔNUS DA PROVA - Nos casos de lançamento por omissão de receitas, excetuando-se as presunções legais, incumbe a Fazenda provar os pressupostos do fato gerador da obrigação e da constituição do crédito."(Acórdão 108-07.124/2002).

"ÔNUS DA PROVA - Na relação jurídico-tributária o *onus probandi incumbit ei qui dicit*. Compete ao Fisco, *ab initio*, investigar, diligenciar, demonstrar e provar a ocorrência, ou não, do fato jurídico tributário ou da prática de infração praticada no sentido de realizar a legalidade, o devido processo legal, a verdade material, o contraditório e a ampla defesa. O sujeito passivo somente poderá ser compelido a produzir provas em contrário quando puder ter pleno conhecimento da infração com vista a elidir a respectiva imputação." (Acórdão 103-20.594).

"PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. ÔNUS DA PROVA. Compete ao Fisco, como regra geral, a prova da ocorrência do fato gerador tributário." (Acórdão 103-21.466).

Assim, esse item do auto de infração deve ser excluído haja vista a insuficiência na caracterização da infração.

Considerando o conjunto da análise acima, dou provimento ao recurso, ressaltando-se a manutenção da exigência quanto à parte expressamente acatada pela recorrente quando da impugnação, relativa às irregularidades na apuração dos ajustes na exportação e correspondente ao item 003 do auto de infração de IRPJ e ao item 002 do auto de infração de CSLL. O órgão encarregado da execução do acórdão deverá verificar a regularidade dos pagamentos realizados por meio dos DARF às fls. 2351 e 2353.

Sala das Sessões - DF, em 24 de fevereiro de 2005

ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002138/00-00  
Acórdão nº : 103-21.859

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro VICTOR LUIS DE SALLES FREIRE

As sábias considerações formuladas pelo Conselheiro Relator na rejeição do lançamento, pouco, ou talvez nada, justificariam a prolação de uma declaração de voto.

Uma questão, todavia, assomou à minha mente, dentro de um cenário maior do tema e não simplesmente dentro do chamado "preço de transferência": refiro-me, no particular, à glosa de custos, dados como excessivos, e daí gerando a estruturação do lançamento dentro dessas bases quando, ao reverso, estes custos, aqui glosados, em oportunidade anterior foram admitidos até para se impor duas outras exações a nível federal, como sejam, o Imposto de Importação e o Imposto sobre Produtos Industrializados.

Sabidamente, quando do desembaraço aduaneiro, regras rígidas têm sido estabelecidas para ali se verificar hipóteses de manipulação de preços com prejuízo para o recolhimento daqueles impostos aos cofres federais. Ora, se as bases de cálculo ofertadas foram ali dadas como corretas, como se pode a seguir argüir majoração indevida de custo? No fundo a base de cálculo, a nível federal, ou é boa, ou é ruim e a regra vale para o desembaraço e para a computação dos custos frente à legislação do imposto de renda.

Da maneira como o lançamento veio aqui estruturado, de um lado o sujeito passivo sofre prejuízos, porque em face do preço declarado sofre sanções na área do imposto de renda. E de outro lado, o preço declarado é prestigiado para arrecadação de outros tributos federais. Portanto, duplo prejuízo em face da consideração de dois pesos e duas medidas. Se a base de cálculo não é boa, por indicar superfaturamento, sem sombra de dúvida o Fisco arrecadou indevidamente e a



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002138/00-00

Acórdão nº : 103-21.859

maior, ora o I.I., ora o I.P.I. E como fica este enriquecimento ilícito na medida em que no vertente lançamento se olvida tal circunstância?

Este é o tema que resolvi por à consideração na presente declaração de voto, que, como disse, em nada agride as sábias considerações do voto vencedor que acompanhei, mas que, talvez, "de lege ferenda", deva ser examinado.

Sala das Sessões - DF, em 24 de fevereiro de 2005

VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE