



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 16327.002604/2003-07
Recurso nº. : 140.912
Matéria : IRPJ E OUTRO – Ex: 1998
Recorrente : MERCK SHARP & DOHME FARMACÊUTICA LTDA.
Recorrida : 1ª TURMA DRJ – CAMPINAS - SP
Sessão de : 10 de agosto de 2005
Acórdão nº : 101-95.107

IRPJ – DECADÊNCIA – LUCRO REAL ANUAL – O prazo decadencial do direito do fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, para as pessoas jurídicas que optarem pela apuração do lucro real anual é de cinco anos, contados a partir da data da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, ou seja, contar-se-á do final do ano-calendário respectivo, salvo se comprovada a ocorrência de fraude, dolo ou simulação.

IRPJ – PREÇO DE TRANSFERÊNCIA – MÉTODOS – A Lei nº 9.430/96 não criou qualquer restrição para escolha do método de cálculo do preço-parâmetro, sendo possível a utilização daqueles elencados no seu artigo 18.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MERCK SHARP & DOHME FARMACÊUTICA LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de decadência suscitada e, no mérito, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Mário Junqueira Franco Júnior e Manoel Antonio Gadelha Dias que negaram provimento ao recurso.


MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE


PAULO ROBERTO CORTEZ
RELATOR

PROCESSO Nº. : 16327.002604/2003-07
ACÓRDÃO Nº. : 101-95.107

FORMALIZADO EM: 19 SET 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, VALMIR SANDRI, SANDRA MARIA FARONI, CAIO MARCOS CÂNDIDO e ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO

Os

[Handwritten signature]

PROCESSO Nº. : 16327.002604/2003-07

ACÓRDÃO Nº. : 101-95.107

Recurso nº. : 140.912

Recorrente : MERCK SHARP & DOHME FARMACÊUTICA LTDA.

RELATÓRIO

MERCK SHARP & DOHME FARMACÊUTICA LTDA., já qualificada nos presentes autos, interpõe recurso voluntário a este Colegiado (fls. 565/626), contra o Acórdão nº 5.650, de 19/12/2003 (fls. 534/548), proferido pela Egrégia 1ª Turma de Julgamento da DRJ em Campinas - SP, que julgou procedente o crédito tributário constituído nos autos de infração de IRPJ, fls. 400; e CSLL, fls. 404.

Consta do Termo de Fiscalização (fls. 387/397), a seguinte irregularidade fiscal, em resumo:

1.2. Em 25/04/2003 foi lavrado o Termo de Intimação (fls. 11 e 12), solicitando que apresentasse planilhas do método PIC – Preços Independentes Comparados ou CPL – Custo de Produção mais Lucro, tendo em vista o determinado pela Instrução Normativa SRF n. 38/97 artigo 4 § 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, na produção de outro bem, serviço ou direito, somente será efetuada com base nos métodos de que tratam os arts. 6º e 13º.”; tanto para os princípios ativos Maleato de Enalapril como Norfloxacina.

(...)

1.5. Em 26/05/2003, foi apresentada carta fls. 15 à 17 justificando a impossibilidade de elaborar planilhas de PIC ou CPL para os princípios ativos. Alegou que a empresa exportadora estrangeira não disponibilizara a estrutura de custos e que não haveria produtos similares em condições de procedência, qualidade e eficácia para serem comparados com aqueles que importa. Ressaltou, ainda, sua discordância quanto à vedação imposta pelo art. 4º, § 1º, da IN nº 38/97, para a utilização do método PRL nas hipóteses de importação de matéria prima.

(...)

1.9. Em 06/08/2003 foi intimada fls. 58 e 59 a informar as quantidades de matéria-prima (Maleato de Enalapril e Norfloxacin) em medicamentos em estoque em 31/12/1998, tendo apresentado a Tabela constante às fls. 61 em 13/08/2003.

1.10. Em 19/08/2003 foi intimada fls. 73 a apresentar cópia do livro registro de Inventário de 31/12/1997 do CNPJ: 45.987.013/0001-34 e cópia da ata de incorporação em 31/12/1998 da antiga Merck Sharp Dohme Farm. E Vet. Ltda., tendo apresentado em 25/08/2003 explicação quanto a ausência de saldo no estoque do CNPJ: 45.987.013/0001-34, cópia do Balanço Patrimonial do mesmo período e cópia do contrato social referente à incorporação às fls. 75 à 110.

(...)

2.2.1.3. O objetivo do legislador brasileiro, ao conceituar esse método [PRL, da Lei nº 9.430/96, art. 18, II], é que fosse utilizada apenas nos casos em que o bem importado de pessoa vinculada fosse revendido para terceiros independentes. (destaques do original).

(...)

2.2.1.5. Parece absolutamente claro que a atividade de empresa não se enquadra no conceito de revenda, ou seja, ela não torna a vender ao consumidor final as matérias-primas adquiridas anteriormente de pessoas vinculadas. Na realidade, a empresa as utiliza na fabricação de outros produtos (medicamentos), os quais são vendidos ao consumidor final. Deste modo, para o presente caso, a conceituação do método, contida no inc. II, do art. 18, da Lei nº 9.430/96, já restringe a sua utilização. (Cita, a fiscalização, duas soluções de consulta chanceladas pela COSIT, nº 01, de 02/02/1999, e nº13, de 16/07/2002, que afirmam a impertinência, pelo menos até 31/12/1999, do método do PRL, com margem de lucro de 20%, para casos que tais. Somente a partir de 01/01/2000 é que o método do PRL, com margem de lucro de 60%, seria franqueado aos contribuintes incursos na hipótese versada).

(...)

2.2.1.9. Superada a questão quanto a impossibilidade de utilizar-se o método do Preço de Revenda – PRL, passamos, abaixo, a demonstrar os cálculos dos preços de transferência com base no método dos Preços Independentes Comparados – PIC, aplicável aos princípios ativos importados.

(...)

2.3.5 Assim, com base no artigo supracitado [IN nº 38/97, art. 6º], essa fiscalização buscou, para cada bem importado pela MERCK SHARP DOHME FARM. E VET LTDA., de pessoa vinculada, um bem similar ou idêntico, comercializado entre pessoas jurídicas não vinculadas, residentes ou não residentes, objetivando a apuração do preço parâmetro para a comparação com o preço praticado pela empresa. (destaques do original)

(...)

3.3. Os cálculos do preço parâmetro e do preço praticado encontram-se nas tabelas em anexo fls. 382 e 383. A diferença entre o preço parâmetro e o preço praticado, proporcionalizada pela quantidade levada a custo pela empresa no decorrer do ano-calendário de 1998, será objeto de lançamento tributário. Os estoques finais do ano de 1997, relativos aos princípios ativos incorporados nos medicamentos que não foram vendidos até o final daquele ano, assim como a matéria prima não destinada à produção até fim do período, estão sendo ajustado neste momento e fazem parte do demonstrativo anexado.

3.4. A base de cálculo apurada pela fiscalização, referente ao excesso de custo computado pela empresa, atingiu os seguintes valores

Total de ajustes 1998:

PIC	R\$
MALEATO DE ENALAPRIL	18.001.349,35
NORFLOXACIN	<u>3.448.675,01</u>
Total Ajustes 1998	21.450.024,36

3.5. Tendo em vista que a empresa já oferecera, na Declaração de Imposto de renda Pessoa Jurídica, o valor total de R\$ 460.169,00, o montante a ser adicionada "ex officio" na determinação do lucro real e na base cálculo da CSLL no ano base de 1998, perfaz R\$ 20.989.855,36.

O enquadramento legal do lançamento deu-se com base no artigo 18, inciso I, e § 7º, da Lei nº 9.430/96, artigo 4º, § 1º, artigo 5º, inciso I, e artigos 6º ao 11, todos da IN SRF nº 38/97.

Inconformada com a autuação, a contribuinte apresentou, tempestivamente, a impugnação de fls. 413/454.

A turma de julgamento de primeira instância, decidiu pela manutenção do lançamento, conforme aresto acima mencionado, cuja ementa tem a seguinte redação:

Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1998

PROCESSO ADMINISTRATIVO DE CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO. É a atividade onde se examina a conformidade dos atos praticados pelos agentes do fisco frente à legislação



de regência em vigor (i.é, com força vinculante), sem perscrutar da legalidade ou constitucionalidade dos fundamentos daqueles atos (validade da norma jurídica).

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1998

LUCRO REAL ANUAL. ESTIMATIVAS RECOLHIDAS. DECADÊNCIA. A hipótese de incidência o IRPJ materializa-se ao término do ano-base. As estimativas recolhidas ao longo do daquele ano, como o próprio nome diz, constituem, somadas, a prefiguração de algo a acontecer, isto é, o fato gerador do IRPJ. Não há que se falar em fatos geradores autônomos e ocorrentes em cada mês correspondente às estimativas.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODOS. Não é livre de qualquer restrição a escolha do método de cálculo do preço-parâmetro. Se a empresa do contribuinte, posta sob fiscalização, extravasa os lindes da revenda de mercadorias, lhe será vedada a aplicação do Método do Preço de Revenda menos Lucro – PRL.

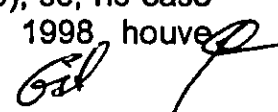
CÁLCULO DO PREÇO-PARÂMETRO. OBRIGAÇÃO DO CONTRIBUINTE. ATIVIDADE SUPLETIVA DO FISCO. Na apuração do preço-parâmetro, cumpre ao contribuinte fazer-se segundo o que dispõe a Lei nº 9.430/96, art. 21, e amparado nos documentos ali elencados. Na sua omissão, trabalhará o Fisco, mas, agora, sob o amparo da IN nº 38/97, art. 39, parágrafo único, de sorte a tudo fazer para, escorado em documentos que amealhar, sem restrição, calcular mencionado preço-parâmetro. Se o contribuinte omitiu-se, assumiu um risco. Agora, o que não é razoável, é se tencionar inverter a carga desse risco; descarregar sobre a fiscalização exigências que não constam da legislação pertinente, quais, por exemplo, pesquisa em multiplicidade de fontes de informação, identidade de produto, equivalência de magnitude entre as operações comparadas.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA: CSLL. Em se tratando de exigência reflexa de tributo e/ou contribuição que tem por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do imposto de renda, a decisão de mérito prolatada no processo principal constitui prejulgado na decisão dos processos decorrentes.

Lançamento Procedente

Cientificada da decisão de primeiro grau em 28/04/2004, conforme AR às fls. 551, a contribuinte protocolou, no dia 28/05/2004, o recurso voluntário, no qual apresenta em síntese, os seguintes argumentos:

- a) que, sendo o IRPJ e a CSLL são tributos sujeitos à sistemática do CTN, art. 150 (lançamento por homologação); se, no caso concreto, ao longo do ano-calendário de 1998 houve



recolhimentos a título de estimativas; se esses recolhimentos encerram a ocorrência de fatos geradores autônomos; então, o auto de infração lavrado e que lhe fora cientificado em 29/08/2003 não poderia albergar fatos geradores anteriores a 29/08/1998;

- b) que, após verificar os livros contábeis da recorrente e os documentos comprobatórios das diversas importações realizadas ao longo de 1998, a fiscalização indicou operações relacionadas com duas substâncias que, no seu entender, apresentavam custos de importação muito elevados: Norfloxacin e Maleato de Enalapril. Tratam-se de princípios ativos de alguns medicamentos vendidos pela recorrente. Como o próprio nome diz, princípios ativos são a parte quimicamente ativa dos medicamentos, responsáveis pelo seu "poder de cura". Tais substâncias são importadas pela recorrente em sua forma estrutural mais simples, e em seguida, adicionadas a água, diluentes e outros excipientes inertes, apenas para adequar sua dosagem e facilitar sua administração aos pacientes;
- c) que o custo de importação desses princípios ativos havia sido verificado pela recorrente com base no método PRL, previsto no artigo 18, inciso II, da Lei nº 9.430/96. Todavia, a fiscalização entendeu que o método PRL não poderia ter sido utilizado no caso em questão. Isso porque o art. 4º, § 1º da IN SRF n. 38/97, veda a utilização do método PRL quando o produto importado pelo contribuinte é utilizado na fabricação de um novo bem. Erroneamente, a fiscalização entendeu que a adição de produtos inertes, excipientes e outros diluentes às substâncias importadas, antes de realizada a revenda, implicava a elaboração de um novo produto, não sendo permitida a utilização do método PRL para determinar o preço parâmetro;
- d) que a fiscalização simplesmente desconsiderou os ajustes realizados pela recorrente com base no método PRL, exigindo a diferença de IRPJ e CSLL supostamente devida. Os citados produtos são comercializados no Brasil e diversas vezes seus princípios ativos são importados de sociedades vinculadas sediadas no exterior, principalmente Europa e Estados Unidos da América, mantendo-se assim os padrões internacionais de qualidade exigidos para a comercialização dos referidos produtos. Por serem princípios ativos de medicamentos, a maior parte dos produtos importados não chega ao Brasil na forma final de revenda aos usuários, porque seu transporte é realizado visando garantir que o produto, ao chegar ao seu destino, mantenha exatamente as mesmas propriedades medicinais apresentadas quando saíram da fábrica;
- e) que, ao serem transportados, os princípios ativos encontram-se em formas de apresentação e dosagens que não seriam comercializáveis. Contudo, após a adição de substâncias

inertes, tais como água e outros produtos, bem como sua embalagem em recipientes próprios e específicos, o princípio ativo passa a ser comercializado sob a denominação de medicamento;

- f) que no ano de 1998, a recorrente e sua antecessora (a sociedade Merck Sharp & Dohme Farmacêutica e Veterinária Ltda., incorporada pela recorrente em 30.01.1998) importaram os seguintes medicamentos sob a forma de princípios ativos: a) Maleato de Enalapril; e b) Norfloxacin. O Professor Doutor José Augusto Rosário Rodrigues, da UNICAMP emitiu laudo técnico (doc. n. 13), analisando os procedimentos acima comentados, qual constatou que os princípios ativos importados pela recorrente não sofrem qualquer alteração em sua estrutura química em virtude dos procedimentos adotados para viabilizar sua comercialização;
- g) que, tendo em vista que a recorrente importava princípios ativos, e que os mesmos não são utilizados na produção de um novo bem, a recorrente optou por realizar os ajustes relativos às regras de preços de transferência com base no método PRL, conforme autorizado pela Lei 9430/96, e também pela IN SRF 38/97, pois, de fato, não existe a produção de um novo bem;
- h) que o texto legal não impôs qualquer restrição à utilização do método PRL para a importação de bens e direitos. A lei autoriza a utilização de três métodos e faculta ao contribuinte a escolha do método que lhe seja mais benéfico, não pode a fiscalização desconsiderar o método PRL, pretendendo aplicar o método de Preços Independentes Comparados – PIC, sob a alegação de que, no presente caso, estaria descaracterizada a revenda dos produtos importados. Apegou-se a fiscalização, à interpretação parcial e estrita do termo “revenda”, considerando este como procedimento através do qual o intermediário apenas e tão somente faz uma transferência do bem a um terceiro sem realizar qualquer aperfeiçoamento do produto originalmente adquirido;
- i) que o conceito de revenda pressupõe apenas que seja vendida coisa comprada anteriormente, com finalidade de lucro. Não há nenhuma exigência ou requisito de que a coisa vendida não passe previamente por processos de aperfeiçoamento ou adaptação para facilitar a venda e consumo. Ainda que haja algum aperfeiçoamento dos produtos importados, sempre que for possível, como no caso em tela, identificar o custo de revenda do respectivo produto, não há justificativa lógica ou legal para se evitar a aplicação do método PRL. Este, aliás, é também o entendimento da Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE;

- j) que o art. 4º da IN 38/97 impôs uma restrição sem base em lei, o que implica a sua ilegalidade e, em consequência, a sua inaplicabilidade, pois as instruções normativas são normas secundárias de Direito Tributário que não se confundem com as leis. A sua função é explicar, esclarecer e complementar as disposições contidas no texto das leis, sem poder, contudo, restringi-las, modifica-las ou de qualquer forma contrariá-las. A citada IN extravasou o campo que lhe é próprio, impondo uma restrição que não estava prevista em lei;
- k) que, caso o § 1º do art. 4º da IN 38/97, não seja considerado ilegal, o mesmo não seria aplicável ao caso da recorrente. Isso porque o referido dispositivo, supostamente, restringiu a utilização do Método de Preço de Revenda menos Lucro em relação a bens adquiridos para o emprego, utilização ou aplicação, pela própria empresa importadora, na produção de outro bem. Ocorre que, como demonstrado à sociedade na descrição dos fatos, os princípios ativos não são utilizados na elaboração de um outro bem. A própria legislação sanitária (Lei n. 6.360/76, e suas posteriores alterações) exige que todo e qualquer medicamento seja vendido também pelo seu nome científico, ou seja, pelo nome do princípio ativo que garante a eficiência terapêutica dos referidos medicamentos;
- l) que fica evidente o fato de que a base do auto de infração em análise é uma mera presunção da autoridade fiscal, para a qual esta não obteve nenhuma comprovação efetiva e técnica, ao contrário da recorrente que, por ter pleno conhecimento de seus procedimentos produtos e do ramo de medicamentos, afirma que não existe a produção de um novo bem quando aos princípios ativos são adicionadas substâncias inativas, tendo sido tal alegação também comprovada no parecer técnico do Professor da UNICAMP. A decisão recorrida reconheceu expressamente, que não há alteração na composição química dos princípios ativos importados pela recorrente durante sua manipulação, e que não há a criação de espécie nova, ou seja, de um outro bem, nos termos do art. 4º da IN SRF 38/97. Todavia, aprovou o procedimento adotado pela fiscalização e manteve o lançamento, baseando seu entendimento de que o texto da IN 38/97, deve ser lido como uma vedação ao uso do PRL sempre que as substâncias importadas passem por processos de industrialização, ainda que não haja a produção de um outro bem;
- m) que a fiscalização não agiu baseada nas disposições do art. 39 da IN 38/97, o qual autoriza apenas as autoridades fiscais a buscarem outros documentos em três hipóteses: a) quando o contribuinte não fizer a indicação do método adotado; b) quando não apresentar as memórias de cálculos e a documentação que serviu de suporte para seu cálculo, ou c) quando tais documentos forem imprestáveis para a

comprovação. Nenhuma dessas hipóteses se afigurou no caso em questão. A recorrente indicou à fiscalização que havia utilizado o PRL, apresentou os documentos e memórias de cálculo que embasavam os ajustes realizados de acordo com o método escolhido, e tais documentos estavam perfeitamente em ordem;

- n) que a taxa SELIC não pode ser utilizada para a cobrança dos juros moratórios, por ser ilegal;
- o) que é excessiva a multa de ofício de 75%, tendo em vista que todos as operações encontram-se devidamente contabilizadas.

Às fls. 827, o despacho da DRF em Campinas - SP, com encaminhamento do recurso voluntário, tendo em vista o atendimento dos pressupostos para a admissibilidade e seguimento do mesmo.

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of a large, stylized initial 'P' followed by a smaller, less legible signature.

VOTO

Conselheiro PAULO ROBERTO CORTEZ, Relator

O recurso é tempestivo, portanto, deve ser conhecido.

A recorrente argüi preliminar de decadência em relação aos tributos exigidos, tendo em vista que foi autuada em 29.08.2003, e o período-base em questão se refere aos meses do ano-calendário de 1998.

Por ocasião da vigência da Lei nº 8.383/91, portanto, a partir de janeiro de 1992, artigo 38 c/c o artigo 44, o Imposto de Renda Pessoa Jurídica, passou a ser tributo sujeito ao lançamento pela modalidade homologação, sistema no qual o sujeito passivo da obrigação tributária antecipa, por sua conta, o valor do tributo devido, estabelecendo, nesse caso, a aplicação do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional para a contagem do prazo decadencial, qual seja, de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador.

Diante disso, sendo estabelecido que a ocorrência do fato gerador vem a ser o marco inicial para a contagem do prazo decadencial, a questão sob exame limita-se a estabelecer o momento da ocorrência do mesmo para as empresas que optam pela tributação com base no lucro real anual, ou seja, optantes pelo regime de tributação com base no lucro real por estimativa, conforme dispõe os artigos 1º e 2º, da Lei nº 9.430/96, *verbis*:

Apuração da Base de Cálculo

Período de Apuração Trimestral

Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei.

(...)

Pagamento por Estimativa



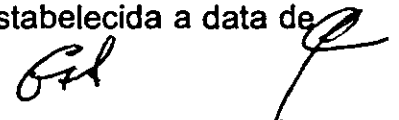
Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

Assim, a partir da vigência da Lei nº 9.430/96 (ano-calendário de 1997), as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, podem oferecer à tributação seus resultados com base no balanço anual levantado em 31 de dezembro ou mediante apuração trimestrais, encerrados ao final de cada trimestre de cada ano-calendário. Visando a simplificação dos sistemas contábeis e maior facilidade nos controles, a norma legal possibilitou à pessoa jurídica tributada com base no lucro real a optar pelo pagamento do imposto em cada mês, estabelecendo que a base de cálculo deve ser estimada, aplicando percentuais variáveis, de acordo com a atividade exercida, sobre a receita bruta mensal.

Nesse sentido, a pessoa jurídica que optar pelo pagamento com base em estimativas mensais, deverá apurar em 31 de dezembro de cada ano-calendário, a partir do balanço patrimonial e do resultado do exercício anual, apurar o lucro real e o imposto de renda efetivamente devido naquele período-base, nos termos do artigo 43 do CTN.

Diante disto, para aquele contribuinte que optou em pagar o tributo mensalmente, por estimativa, a lei elegeu como momento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, a data de 31 de dezembro de cada ano-calendário, época em que todos os fatos juridicamente qualificados (receitas, custos, despesas, etc.), irão determinar o resultado do ano-calendário, ou seja, a renda líquida tributável, ao teor do art. 43 do CTN.

Por se tratar de fato gerador complexo em que as variações patrimoniais ocorrem dentro de um período determinado, foi estabelecida a data de



31 de dezembro de cada ano calendário para que fosse apurada a base de cálculo do tributo (confronto entre as receitas, custos e despesas).

Nesse caso, todos os pagamentos mensais efetuados, cuja base de cálculo se refere à aplicação de determinada alíquota sobre as receitas auferidas, representam uma espécie de adiantamento daquilo que poderá ser o imposto efetivamente devido ao final do ano-calendário respectivo, no caso de apuração de lucro real positivo, como muito bem exposto pelo ilustre Conselheiro Valmir Sandri, no voto condutor do Acórdão nº 101-94.899, de 17/03/2005, “... porquanto, não se pode admitir dois fatos geradores para um mesmo tributo, ou seja, um simples, apurado com base na receita bruta mensal, e outro complexo, apurado com base no balanço patrimonial ao final do ano-calendário”.

Ou seja, no caso de a pessoa jurídica ter optado pelo pagamento do imposto com base no lucro apurado por estimativa, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária dar-se-á unicamente ao final de cada ano-calendário, e somente a partir daí é que se inicia a contagem do prazo decadencial para o fisco constituir o crédito tributário.

No caso em tela, a recorrente optou pelo pagamento do imposto por estimativa no ano-calendário de 1998, e, tendo o auto de infração sido lavrado em 29 de agosto de 2003, devem ser rejeitados os argumentos despendidos no recurso voluntário no sentido de que a exigência apurada no período relativo aos meses de janeiro a agosto de 1998, já havia sido fulminado pelo instituto da decadência.

Assim, rejeito a preliminar de decadência.

MÉRITO

No Termo de Constatação Final (fls. 387/397), o ilustre autuante relata que em atendimento à intimação formalizada, a contribuinte apresentou planilhas de cálculo com a utilização do Método PRL – Preços de Revenda Menos Lucro (fls. 09/10), bem como a relação de empresas vinculadas (fls. 08).

PROCESSO Nº. : 16327.002604/2003-07
ACÓRDÃO Nº. : 101-95.107

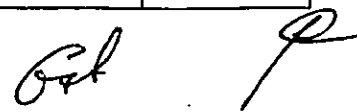
Relata ainda, que lavrou Termo de Intimação (fls. 11 e 12), solicitando à empresa que apresentasse planilhas com base no Método PIC – Preços Independentes Comparados ou CPL – Custo de Produção mais Lucro, a qual, em atendimento, justificou a impossibilidade de elaborar planilhas de PIC ou CPL para os princípios ativos, em razão de que a empresa estrangeira não disponibilizara a estrutura de custos e que não haveria produtos similares em condições de procedência, qualidade e eficácia para serem comparados com os que importa. Ressaltou ainda, sua discordância quanto à vedação imposta pelo artigo 4º, § 1º, da IN SRF nº 38/97, para a utilização do Método PRL nas hipóteses de importação de matéria-prima.

Quanto aos medicamentos importados, sujeitos ao controle dos Preços de Transferência pelo Método PRL – Preços de Revenda Menos Lucro, apresentou “CD Rom” com informações relativas às notas fiscais de vendas realizadas em 1998, cujas informações foram utilizadas pela fiscalização para a elaboração da Planilha Total de Vendas de 1998 (fls. 345).

Em continuidade, e tendo como pressuposto o fato de a IN SRF 38/97 vedar o uso desse método para produtos que integram outros como matéria-prima, teve seguimento a ação fiscal a qual resultou no entendimento de que a empresa não poderia utilizar o PRL, a fiscalização efetuou uma série de procedimentos para apuração do Preço de Transferência pelo Método PIC.

Inicialmente, deve-se fazer o registro em relação à enorme diferença apurada pela fiscalização, entre o preço praticado pela recorrente com sua empresa ligada no exterior e o preço médio obtido mediante aplicação do o Método PIC, conforme abaixo demonstrado:

Produto	Preço Praticado R\$	Preço Parâmetro R\$	Diferença
Maleato de Enalapril	9.078,28	457,95	8.620,33
Norfloxacin	469,40	143,50	325,89



É impressionante a diferença apurada pela fiscalização em relação ao Maleato de Enalapril, cujo preço parâmetro chega a ser quase vinte vezes inferior ao preço praticado pela recorrente, ou seja, a recorrente importou referido produto a um custo superior em 1.882,4%, em comparação com aquele verificado pelo autuante. Tal fato demonstra uma situação muito difícil de ser acolhida como sendo decorrente de controle de qualidade.

A legislação brasileira exige que os contribuintes demonstrem, nas operações de importação ou exportação praticadas com a matriz, uma filial ou subsidiária localizada no exterior, que o preço praticado seja o preço de mercado. Com isso, objetiva-se evitar o subfaturamento ou superfaturamento nessas operações. São adotados métodos de demonstração do preço de transferência, conforme dispuser a legislação de cada país. Cabe ao contribuinte comprovar que o preço por ele efetuado está em conformidade com o preço de mercado, ou o preço praticado com um terceiro não relacionado.

A norma legal que trata dos Preços de Transferência é aplicável nas operações de importação e exportação de bens, serviços e direitos sobre os empréstimos não registrados no Banco Central do Brasil, das pessoas físicas e jurídicas brasileiras com pessoas a elas vinculadas localizadas no exterior e tem o objetivo de evitar que essas pessoas, através dos preços das operações internacionais, determinem qual seria o melhor lugar para abrigar os seus lucros.

Para a transferência, considerando uma empresa brasileira com a sua vinculada localizada no exterior, cujas operações objetivam a realização de maior lucro possível fora do Brasil, o valor da importação seria o maior possível para aumentar o lucro no exterior e reduzir o lucro no Brasil.

O objetivo da legislação brasileira foi o de tributar no Brasil os lucros das empresas internacionais aqui localizadas, os quais poderiam estar sendo transferidos para o exterior através dos preços de transferências das operações de importação ou exportação para empresas vinculadas, localizadas em países com tributação favorecida ou naqueles que foram eleitos para recepcionar esses resultados, causando prejuízos para o erário brasileiro.

Na Exposição de Motivos apresentada pelo Ministro da Fazenda ao Projeto de Lei convertido na Lei nº 9.430 de 27.12.96, em conformidade com as regras adotadas nos países integrantes da OCDE (Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico), são propostas normas que possibilitam o controle do Preço 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 e exportações de bens, serviços ou direitos, em operações com pessoas vinculadas, residentes ou domiciliadas no exterior.

A escolha do método fica a critério do contribuinte, sem necessidade de aprovação do Fisco. Será considerado o maior valor apurado, salvo se o valor declarado pelo contribuinte na importação for inferior. Já em se tratando das operações de exportação, será considerado o menor dos valores apurados, salvo se o valor declarado pelo contribuinte for superior.

No caso dos presentes autos, a recorrente, para efeitos de aplicação das normas legais sobre preços de transferência, utilizou-se do Método do Preço de Revenda menos Lucro – PRL, sendo que a fiscalização considerou inaplicável, tendo aplicado de ofício os preços de comparação com base no Método dos Preços Independentes Comparados – PIC.

O fundamento do auto de infração, que foi acolhido pela decisão de primeira instância, trata-se da diretriz contida no art. 4º, parágrafo 1º, da IN SRF nº 38/97, segundo a qual, na determinação do preço a ser utilizado como parâmetro, quando se tratar de bem importado para ser empregado, utilizado ou aplicado pela própria empresa na produção de outro bem, somente cabem os métodos PIC e o Custo de Produção mais Lucro – CPL, mas não o PRL.

Os argumentos apresentados pela recorrente baseiam-se no fato de que o produto vendido por ela é o mesmo bem importado (princípio ativo), o qual, com a agregação de excipiente inerte, mantém a sua identidade, pois excipiente é uma substância neutra que em alguns casos funciona como aglutinador para que o produto se comercialize sob a forma de comprimidos, sendo que em outros casos os

excipientes agem no sentido de tornar o produto líquido, injetável, ou ainda, em forma de comprimidos. Com a adição do excipiente e a embalagem em dosagem adequada, o produto pode ser comercializado no varejo e consumido como medicamento que sempre foi, ou seja, com as mesmas propriedades que possuía por ocasião da sua importação.

Alega que a aplicação do Método do Preço de Revenda menos o Lucro - PRL, não é vedada pela Lei n. 9.430/96, e que a Instrução Normativa SRF nº 38/97, jamais poderia ter instituído vedação absoluta à utilização do método PRL, introduzindo, desta forma, verdadeira inovação em relação à lei de regência da matéria.

A autoridade autuante promoveu o lançamento sob o entendimento de que se trata de um novo produto obtido em processo de industrialização.

Nesse sentido, a Lei nº 9.430/96, que estabeleceu os métodos para o cálculo do preço de transferência, em seu art. 18, prevê:

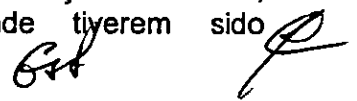
Art. 18. Os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoa vinculada, somente serão dedutíveis na determinação do lucro real até o valor que não exceda ao preço determinado por um dos seguintes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

A seguir, a Administração Tributária editou a Instrução Normativa SRF nº 38/97, que dispõe:

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

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

(...);

Art. 6º A determinação do custo de bens, serviços e direitos, adquiridos no exterior, dedutível na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, 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.

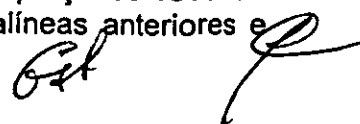
(...);

Art. 13. A determinação do custo de bens, serviços e direitos, adquiridos no exterior, dedutível na determinação do lucro real, poderá, ainda, ser efetuada pelo 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.

Posteriormente, a Lei nº 9.959, de 27.01.2002, em seu artigo 2º, o inciso II, alínea "d", do artigo 18, passou a ter a seguinte redação:

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.

O lançamento tributário ora em apreciação, apesar de possuir como enquadramento legal o artigo 18 da Lei nº 9430/96, na verdade, está consubstanciado no parágrafo 1º do artigo 4º da IN SRF 38/97.

Ao apreciar matéria idêntica, esta Primeira Câmara entendeu pelo provimento do recurso, por aplicável o método PRL na importação de princípios ativos e posterior agregação de excipientes, divisão para dosagens adequadas e posterior acondicionamento do produto, conforme o voto proferido pelo ilustre Conselheiro relator Valmir Sandri, que assim se manifestou:

O fato é que a limitação do Método do Preço de Revenda menos Lucro – PRL para o produto importado pela Recorrente, só veio como a IN-SRF nº 38, de 30/04/1997, que inovou a matéria em relação à legislação de regência, ao determinar um método específico para apuração do preço a ser utilizado como parâmetro, tomando com isso a base de cálculo do tributo mais onerosa, em total desrespeito ao princípio da legalidade (art, 5o., inciso II, e 37 da CF/88 e art, 97, do CTN), segundo o qual, somente a lei pode estabelecer situações que, se e quando ocorridas no mundo fático, são capazes de gerar a obrigação de pagar tributo e de fixar o quantum debeat ou hipótese de infração à lei, tendo em vista que é matéria sujeita à mais absoluta reserva da lei, em sentido formal e material.

Ou seja, em oposição ao estabelecido no ato constitutivo que lhe deu origem, a IN nega ao contribuinte um direito legalmente assegurado, ao limitar o uso de determinado método na apuração de preços de transferência, ignorando que atos normativos stricto sensu nada mais podem fazer do que se conformar com os atos constitutivos, não devendo ditar obrigações ou direitos maiores ou menores do que aqueles que da legislação construtora constarem, pois sua função é tão somente interpretar a lei, traduzindo o pensamento do sujeito ativo sobre como deva constituir-se a relação jurídico-tributária, podendo tal interpretação, evidentemente, conflitar-se com os do sujeito passivo.

Vitório Cassone, ao comentar os efeitos jurídicos das normas complementares assevera que: ... como atos normativos devem-se entender as circulares, as ordens de serviços, as instruções, assim como os chamados pareceres normativos, que são úteis, à medida que orientam o servidor público sobre qual o entendimento fazendário a respeito de determinada



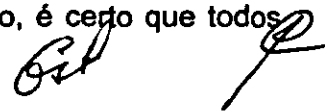
questão – e fazem com que o contribuinte tenha conhecimento do entendimento do Fisco. Quanto à natureza jurídica da Instrução Normativa do art. 100, I, do CTN, o STF-Pleno, na ADIn 311-9-DF, dec. un. de 8-8-90, decidiu que ‘os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas fiscais têm por finalidade interpretar a lei ou o regulamento no âmbito das repartições fiscais’. E, no Ag. Rg em Adin 365-8/600-DF, v.u. de 7-11-90 (in RJ/IOB, 14082) ementou: ‘As Instruções Normativas, editadas por órgão competente da Administração Tributária, constituem espécies jurídicas de caráter secundário, cuja validade e eficácia resultam, imediatamente, de sua estrita observância dos limites impostos pelas leis, tratados, convenções internacionais, ou decretos presidenciais, de que devem constituir normas complementares. Essas instruções nada mais são, em sua configuração jurídico formal, do que provimentos executivos cuja normatividade está diretamente subordinada aos atos de natureza primária, como as leis e as medidas provisórias, a que se vinculam por um claro nexo de acessoriedade e de dependência. Se a instrução normativa, editada com fundamento no art. 100, I, do CTN, vem a positivar em seu texto, em decorrência de má interpretação da lei ou medida provisória, uma exegese que possa romper a hierarquia normativa que deve manter com estes atos primários, viciar-se-á de ilegalidade e não de inconstitucionalidade...’.

O fato é que os diversos parágrafos do art. 18 da Lei 9.430/96, prescreveram normas de complemento ou de exceção ao disposto no “caput”. Por outro lado, não fizeram qualquer ressalva da não aplicabilidade do PRL nesta ou naquela circunstância, embora teve o legislador toda a oportunidade para restringir o PRL, o que não fez, não podendo, portanto, simples ato normativo fazê-lo.

Sobre o assunto, o Professor Ricardo Mariz de Oliveira afirma que *“não preciso dizer qualquer coisa para provar que instrução normativa não pode fazer o papel de lei, substituindo-a onde lei não houver, nem muito menos pode contrariar a lei, onde lei houver, pois sua função é tão-somente interpretar a lei no âmbito das repartições subordinadas ao Secretário da Receita Federal, para que estas apliquem a lei conforme a interpretação única, oficial e normativa por este proferida. Isto é objeto de incontroversa jurisprudência e de uniforme entendimento doutrinário, deriva claramente dos dispositivos da Constituição e do CTN”*.

Nesse mesmo sentido, cabe citar Roberto Ferraz, em “Da Hipótese ao Pressuposto de Incidência – em Busca do Tributo Justo”, destaca que:

sendo a lei o critério que afasta o abuso no uso de força para obtenção de recursos por parte do Estado, é certo que todos



os elementos necessários para a cobrança tenham de ser sempre, integral e claramente estabelecidos em lei, sem deixar qualquer margem de discricionariedade à autoridade estatal. Mas ainda, sem deixar dúvidas ao próprio contribuinte.

Eis a definição de Neumark: 'O princípio de transparência tributária exige que as leis tributárias em sentido lato, quer dizer, com inclusão dos regulamentos, circulares, instruções normativas, etc., se estruturem de maneira que apresentem técnica e juridicamente o máximo possível de inteligibilidade, e suas disposições sejam tão claras e precisas que excluam toda dúvida sobre os direitos e deveres dos contribuintes, tanto nestes como nos funcionários da Administração Tributária, e com ele a arbitrariedade na liquidação e arrecadação dos impostos.

Dos ensinamentos acima conclui-se que a definição do fato gerador da obrigação tributária, bem como a prescrição da sua consequência é matéria sujeita à lei. No caso, não se vislumbra no artigo 18 da Lei n. 9430/96, ao disciplinar os preços de transferência nas importações, aquela limitação contida no parágrafo 1º do artigo 4º da citada instrução normativa.

Entendo que o art. 18 estabeleceu que os custos dos bens importados serão dedutíveis na determinação do lucro real até o valor que não exceda ao preço determinado por um dos três métodos ali previstos, incluindo-se aí o PRL. Não existe qualquer restrição à utilização desse método, nem no caput, tampouco no inciso II.

Além disso, o parágrafo 4º do mesmo artigo prevê que, se a pessoa jurídica utilizar mais de um dos métodos ali descritos, será considerado dedutível o custo de maior valor, ou seja, aquele método que for mais favorável, em qualquer um deles (PRL, PIC ou CPL). A lei não restringiu a utilização de qualquer um dos métodos, tampouco qualquer situação em que um deles poderia ou não ser aplicado.

Com a devida vênia, discordo da decisão recorrida no que se refere a "*preços de revenda de bens ou direitos*" ao afirmar que haveria o limite apenas a bens adquiridos e revendidos no mesmo estado em que foram adquiridos para a utilização do método PRL. Para que houvesse tal limitação, a própria lei

deveria ter determinado a exceção de não utilização do método. Isto não ocorreu, de forma que a descrição abrangente do caput, que prevê a aplicação de qualquer um dos métodos, não foi limitada em qualquer disposição do mesmo artigo, e de nenhum outro da mesma norma legal, tampouco foi, posteriormente, revogado.

Diante disso, inexistindo a norma de exceção na lei, não pode ser adicionada por qualquer outro dispositivo que não no mesmo nível normativo.

Além disso, o termo "revendido", constante na lei, não significa que, depois de sofrer um processo definido pela legislação do IPI como sendo "industrialização", pela adição de excipientes, corantes, embalagem etc., não deixa de ser um bem resultante de revenda.

Aqui cabe citar o saudoso colega Fortunato Bassani Campos, em palestra proferida a convite da Delegacia Regional de Julgamento em São Paulo-SP, que assim se manifestou:

Se eu importar um barril de azeitonas em salmoura e revender essas azeitonas em vidro, depois de devidamente beneficiadas e limpas, ninguém vai negar que as azeitonas importadas em barril com salmoura são as mesmas azeitonas que eu pus no vidrinho e estou revendendo. O que vai ter que ser feito é apenas um ajuste para ver se há adaptação ao preço de revenda, ajuste este que não está na instrução normativa, mas decorre da natureza das coisas e do bom senso.

Outro exemplo: se eu importar um pozinho para alergia na pele, que dependa, para sua fixação na pele, da agregação de outro produto, que não altera em nada a essência do pozinho, destinando-se apenas a torná-lo um creme ou uma pomada, de maneira que o medicamento atinja os seus objetivos?

Eu posso também importar cápsulas, importar o pozinho e depois encapsular e vender. Isso é preço de revenda? E se eu solidificar o pó numa pílula? Também será preço de revenda? Seria outro produto e, para efeito de IPI, até é uma industrialização, mas do ponto de vista estritamente lógico e prático, não é. O medicamento final que eu estou vendendo é o mesmo. O fato de eu encapsular ou transformar o pozinho numa pílula e embalá-la para venda não altera basicamente o medicamento que eu comprei. O remédio, o efeito e o objetivo não sofreram alteração.

E os agregados, os aditivos, enfim os diluentes, o que for necessário para transformar o medicamento que eu importei em medicamento passível de digestão geram um custo mínimo e não aumentam o preço, na maior parte dos casos, mais que

5%; excepcionalmente, podem chegar no máximo a 10%, se for considerada a embalagem. De toda forma, é o mesmo produto, que é importado e revendido.

Assim, mesmo que o bem importado seja submetido a um processo de beneficiamento, não deixará de ser bem objeto de revenda. O fato de o revendedor agregar valor ao produto, deixando-o em condições para o consumo, não se trata de um empecilho ao emprego desse método, principalmente quando o valor agregado é quantificável.

Nesse particular, o voto proferido pelo i. Conselheiro Valmir Sandri, expôs de forma muito clara que os diversos parágrafos do art. 18 da Lei 9.430/96, prescreveram normas de complemento ou de exceção ao disposto no "caput". Por outro lado, não fizeram qualquer ressalva da não aplicabilidade do PRL nesta ou naquela circunstância, embora teve o legislador toda a oportunidade para restringir o PRL, o que não fez. Não é cabível, portanto, um ato normativo fazê-lo. Tanto a intenção do legislador foi de possibilitar a utilização deste método, que alterou através da Lei nº 9.959/2000, a alínea "d" do inciso II do art. 18 da Lei nº 9.430/96, para acrescentar um novo critério de quantificação do preço-parâmetro, que antes não existia, ou seja, corrigiu tão somente a margem de lucro de 20% que constava na legislação pretérita, para os casos em que houver aplicação de bens importados à produção, estes com a nova margem de lucro de sessenta por cento, mantendo, como visto, intocada a disciplina do referido método.

Com efeito, a Lei nº 9.959/00, veio confirmar que os bens passíveis a processo de industrialização encontravam-se e continuam abrangidos pelo inciso II do artigo 18, pois a nova lei manteve todas as disposições da lei anterior, utilizando os mesmos termos, tendo apenas acrescentado um novo critério de quantificação do preço-parâmetro.

Ou seja, não foi a Lei nº 9.959 que passou a permitir a utilização do método PRL para os produtos submetidos à industrialização, pois essa possibilidade já estava prevista na Lei 9.430, sendo que a lei nova veio confirmar essa possibilidade, além de adicionar um novo critério de quantificação. A única inovação trazida pela citada lei foi tão somente a diferenciação do percentual de

lucratividade para a utilização do PRL, no caso de processo de industrialização, no Brasil, de produto importado.

Roberto Quiroga Mosquera e Ana Cláudia Akie Utumi, em estudo publicado pela Editora Dialética (Planejamento Fiscal – Teoria e Prática, 2º vol. págs. 125/143, São Paulo, 1998), apresentam um belo exemplo sobre preço de transferência, no caso de uma empresa localizada no exterior, cujos produtos (industrializados tão somente pela empresa sediada no exterior), ao serem revendidos para o Brasil, antes disso, sofrem processo de beneficiamento em outro país, sendo que todas as empresas envolvidas são ligadas. De acordo com a legislação brasileira (Lei nº 9.430/96), o método PIC, não poderia ser aplicado, pois, no caso, a matriz do exterior vende os produtos tão somente para pessoas vinculadas, não efetuando nenhuma operação com terceiros. Assim, não seria possível a utilização deste método que se fundamente na comparação de preços em operações de compra e venda, em condições de pagamento semelhantes, realizados entre pessoas não vinculadas, o que não ocorre no exemplo dado.

Também não seria possível a utilização do Método do Custo de Produção mais Lucro – CPL, pois o mesmo depende exclusivamente da apresentação e detalhamento da composição do custo de cada bem, incluindo o valor das matérias-primas, dos produtos intermediários etc. Nesse caso, a matriz no exterior deveria fornecer o custo de cada insumo importado pela empresa brasileira, porém, a matriz não estaria informando tais valores, por motivos de estratégia de negócios, isto porque, identificar o custo do bem significaria apresentar a sua própria composição e estrutura, fatores de competitividade no mercado. Por outro lado, nem a empresa brasileira, nem tampouco o Fisco brasileiro teriam condições de, legalmente, exigir da matriz, domiciliada no exterior, a apresentação da abertura de seus custos, por: (i) se tratar de uma outra pessoa jurídica, totalmente independente em relação à empresa brasileira; (ii) estar domiciliada em outro país, fora do campo de abrangência da legislação brasileira; e (iii) ter o motivo justo para recusa. Logo, a empresa brasileira não teria condições, controles e dados suficientes para utilização deste método.



Nesse sentido, a própria contribuinte manifestou-se durante a ação fiscal, em resposta datada de 26/05/2003, ao termo de intimação (vide fls. 15/17):

A referida intimação, em seu item primeiro, solicita a apresentação para os produtos Maleato de Enalapril e Norfloxacin, planilhas de cálculo do Método Preços Independentes Comparados (PIC) ou Custo de Produção mais Lucro (CPL), tendo em vista o determinado pelo artigo 4º, parágrafo 1º, da IN SRF nº 38/97. Todavia, fica impossibilitada a empresa de apresentar tais cálculos. Faltam dados para aplicação do Método CPL, tendo em vista que a estrutura de custos da exportadora estrangeira não nos foi disponibilizada. Com relação ao Método PIC, não há produtos similares em condições de procedência, qualidade e eficácia, o que impossibilita a comparação. Assim sendo, reitera a opção de escolha de método de Preço de Revenda menos Lucro (PRL), como sendo a única legal e passível de consideração.

Assim, em virtude das particularidades operacionais e da impossibilidade de se compararem os preços praticados nas importações, o contribuinte não teria condições materiais de aplicar os métodos propostos pela fiscalização. Nesse caso, seria válido admitir o valor da importação como adequado, cabendo ao Fisco comprovar que o preço praticado não está correto, ou seja, o ônus de provar que houve superfaturamento nas importações da empresa brasileira, seria do Fisco.

A restrição para a utilização do método PRL, encontrada no artigo 4º, § 1º da IN 38/97 – qual seja, que somente é possível utilizar o PRL quando não houver qualquer custo agregado no Brasil – reflete o entendimento da autoridade fiscal, mas não encontra amparo na Lei nº 9.430/96. Ou seja, trata-se de uma interpretação restritiva do Fisco, em relação à utilização do PRL.

No mesmo caminho o Professor Luís Eduardo Schoueri, in Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro, Ed. Dialética, São Paulo, 1999, ensina:

7.6. Tratando das importações, o § 1º do artigo 4º da IN 38/97, veda a aplicação do PRL 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.

7.6.1 Idêntica restrição não se encontra no texto da lei, que se limita a descrever os métodos para a apuração do preço arm's length. Importante que se mencione, outrossim, que sequer a norma administrativa cogitou de estender a restrição aos casos de aplicação do método de revenda para as exportações (PVA e PVV).

7.6.2 Da inexistência de previsão legal da restrição à aplicação do PRL no caso de produção no país, parece lícito concluir-se que esta somente pode ser aceita se compatível com o princípio arm's length. Ora, já se mostrou acima que o princípio arm's length, em foros internacionais, se atinge por qualquer dos três métodos apresentados. Mais ainda, ficou claro que a própria OCDE não restringe a aplicação do método do preço de revenda para os casos em que haja manufatura local. O que importa é o contribuinte ter condições de desdobrar sua contabilidade, demonstrando o quanto o processo produtivo local pode vir a influenciar a margem de revenda e o preço final. A questão é, assim, da maior ou menor dificuldade na aplicação do método, nunca de sua inaplicabilidade. Ao contrário, em casos de processos produtivos locais de menor importância, chega a OCDE a considerar até mesmo mais apropriado o método.

7.6.3 Não encontra guarida em lei, portanto, a proibição imposta pela referida Instrução Normativa. Ao contrário, na medida que se tem o princípio arm's length como condutor da legislação brasileira de preços de transferência, devem ser oferecidos ao contribuinte todos os meios para demonstrar que seus preços atendem àquele princípio, não sendo aceitável uma restrição, por parte das autoridades administrativas, a um método previsto pela lei.

Diante desses fatos, e também, tendo este Colegiado já decidido em outras oportunidades que a Lei nº 9.430/96, não restringe a utilização do Método do Preço de Revenda menos o Lucro – PRL a qualquer empresa. Por conseguinte, a Instrução Normativa SRF nº 38/97, ao vedar a utilização de um método específico para apuração do preço a ser utilizado como parâmetro, inovou a matéria em relação à legislação de regência, em desatenção ao princípio da legalidade (art, 5o., inciso II, e 37 da CF/88 e art, 97, do CTN), segundo o qual, somente a lei pode estabelecer situações que, se e quando ocorridas no mundo fático, são capazes de gerar a obrigação de pagar tributo e de fixar o quantum debeat ou hipótese de infração à lei. Assim, por se tratar de matéria sujeita à mais absoluta reserva da lei, em sentido formal e material, jamais poderia, o ato normativo, ter instituído vedação

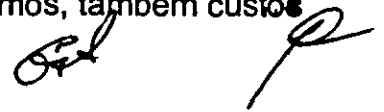
absoluta à utilização do método PRL, introduzindo, desta forma, verdadeira inovação em relação à lei de regência da matéria.

Assim, de acordo com as manifestações anteriores desta Primeira Câmara, o entendimento é no sentido de que a redação do § 4º do artigo 18 da Lei nº 9.430/96, é clara e permite ao contribuinte a definição de qual método deve ser utilizado para definir o preço parâmetro para a realização dos ajustes. Diante desse entendimento, não seria possível à fiscalização, por isso, deixar de analisar a apuração feita pelo contribuinte por qualquer dos métodos, principalmente pelo motivo de que a contribuinte indicou à fiscalização que havia utilizado o Método PRL, tendo apresentado os documentos e memórias de cálculo que, no dizer dela, embasavam os ajustes realizados de acordo com o método escolhido. Porém, a autoridade fiscal não se manifestou sobre eventual imprestabilidade dos mesmos.

Ressalte-se que a utilização desse critério não depende da existência de ato legal estabelecendo a sua aplicação, porque sempre esteve rigorosamente dentro das normas legais e também dentro do que preconiza os mais elementares princípios fundamentais de contabilidade. Basta que a empresa possua contabilidade de custo, ou então, controles paralelos à escrituração contábil, onde mantenha a identificação de todos custos inerentes a cada um dos produtos, em síntese, planilhas de custos, desde que elaboradas de forma a demonstrar todos os custos alocados individualmente em cada produto por ela elaborado, e cujos valores sejam passíveis de demonstração dentro dos registros contábeis, são suficientes e fazem a prova necessária para a utilização do Método PRL.

Como visto no Relatório Fiscal, a contribuinte apresentou à autoridade autuante as planilhas de cálculo relativas ao Método PRL, as quais simplesmente foram desconsideradas por não corresponderem ao método correto no entendimento do fisco.

Lembro que a lei estabelece a aplicação de margem de lucro sobre o preço de revenda do produto importado. Não sendo possível estabelecer o preço de revenda sobre cada um dos elementos integrantes do produto final, tendo em vista que sobre o mesmo incidem, além dos custos dos insumos, também custos



indiretos e demais gastos gerais que devem compor o custo final. Assim, é possível apurar o mesmo a partir dos elementos conhecidos. Nesse sentido, tomo a liberdade de citar o excerto do brilhante voto proferido pela ilustre Conselheira Sandra Maria Faroni, relatora do Acórdão nº 101-94.888, de 17/03/2005:

A meu ver, a única forma possível de determinar o preço de revenda de qualquer insumo é aplicando, sobre o preço de venda do produto final, a mesma proporção que o custo do insumo representa no custo total do produto. A utilização desse critério independe da existência de ato normativo prevendo-o, porque está rigorosamente dentro da lei. A lei determina a aplicação de margem de lucro sobre o preço de revenda do produto importado. Inexistindo preço de revenda determinado sobre cada elemento integrante do produto final, cabe determiná-lo, a partir dos elementos conhecidos. Ora, os elementos conhecidos são os custos individuais dos insumos (inclusive mão de obra) aplicados na produção, o custo do produto final (somatório dos custos dos insumos) e o preço de venda do produto final. É elementar que a única forma de isolar o valor de venda de cada componente é ratear o valor total de venda entre todos os componentes do custo total do produto na mesma proporção em que participam desse custo. Existindo ou não ato normativo nesse sentido, se o contribuinte faz essa segregação, a fiscalização não tem como rejeitar o cálculo pelo PRL. Por outro lado, não feita a segregação, cabe à fiscalização intimar o contribuinte a refazer o cálculo a partir do valor assim segregado.

A Lei nº 9.430/96, ao estabelecer que o valor dedutível não pode exceder ao valor calculado por um dos métodos, possibilitou ao contribuinte a opção por qualquer um dos métodos

Por conseguinte, a fiscalização pode rejeitar os cálculos realizados pela empresa, na utilização de qualquer um dos métodos, porém, não rejeitar a escolha de um determinado método.

Diante disso, está fragilizado o lançamento de ofício em razão de um aspecto elementar, qual seja, a recusa dos cálculos realizados pela recorrente, com a utilização do método PRL, sob o único argumento de que a empresa estaria impossibilitada da utilização do mesmo por se tratar de importação de produtos que não são revendidos na forma como foram adquiridos, mas sim mediante incorporação em outros produtos.

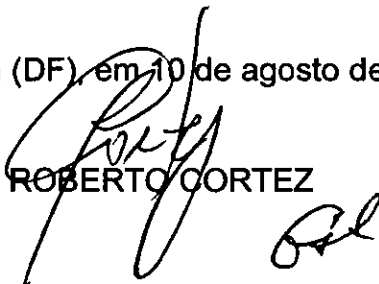
PROCESSO Nº. : 16327.002604/2003-07
ACÓRDÃO Nº. : 101-95.107

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto no sentido de rejeitar a preliminar de decadência e, quanto ao mérito, dar provimento ao recurso voluntário

Brasília (DF), em 10 de agosto de 2005

PAULO ROBERTO CORTEZ

A large, stylized handwritten signature in black ink, appearing to read 'Paulo Cortez', is written over the typed name. To the right of the main signature is a smaller, more compact handwritten mark.