



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

Processo nº 16327.003649/2003-91
Recurso nº 164.516 Voluntário
Acórdão nº 1101-00.407 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 DE JANEIRO DE 2011
Matéria IRPJ E OUTRO
Recorrente SYNGENTA PROTEÇÃO DE CULTIVOS LTDA
Recorrida 5ª TURMA - DRJ - SÃO PAULO - SP I

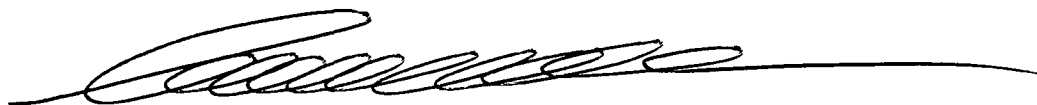
IRPJ - PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA – MÉTODOS DE CONTROLE DE PRODUTOS IMPORTADOS DE EMPRESAS LIGADAS – MÉTODO DO PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO – PRL – De acordo com o artigo 18 da Lei nº 9.430/96, serão dedutíveis na determinação do lucro real, os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoa ligada, até o valor que não exceda ao preço determinado dentre um dos seguintes métodos: Preços Independentes Comparados-PIC, Preço de Revenda menos Lucro-PRL e Custo de Produção mais Lucro-CPL. Desta forma, em não havendo na lei limitação ao uso do método PRL para os bens importados que sofrem alguma manipulação no país antes de serem revendidos, não é possível que a Administração Tributária, por meio de Instrução Normativa, cuja função é de interpretar a norma legal e, portanto, diretamente subordinada à lei, venha alterar a mesma, para vedar a utilização do método PRL.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

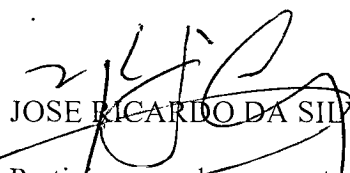
INEXISTÊNCIA DE INDICAÇÃO, NO LANÇAMENTO, DA APLICAÇÃO DE JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. Desnecessária a referência, no lançamento, do cabimento de juros sobre a multa de ofício, se a sua aplicação somente se verifica após vencido o prazo para pagamento da multa de ofício. APRECIÇÃO DA MATÉRIA NO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. ADMISSIBILIDADE. A jurisprudência administrativa já está pacificada no sentido de que devem ser apreciados os questionamentos dirigidos contra a aplicação de juros sobre a multa de ofício. JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa SELIC.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária do PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO, Por unanimidade de votos, I) Relativamente ao principal exigido, por maioria de votos, admitir que o método PRL é aplicável em tese às operações em debate, divergindo os Conselheiros Edeli Pereira Bessa e Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro; por maioria de votos definir que a autoridade fiscal deve procurar aplicar o método mais favorável à contribuinte, divergindo o Conselheiro Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho; por maioria de votos, decidir que, se outro método não foi cogitado pela autoridade fiscal isto é suficiente para cancelar a exigência, divergindo os Conselheiros Edeli Pereira Bessa e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho que entenderam necessária diligência para aferir se outro método seria mais favorável que o PIC; e, assim DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário para excluir as bases tributáveis decorrentes da alteração do método CPL para PIC, mantida a matéria tributável remanescente (R\$ 305.730,77) não questionada em recurso voluntário. Fará declaração de voto, nesta parte, a Conselheira Edeli Pereira Bessa; e II) relativamente aos juros de mora aplicados sobre a multa de ofício, por unanimidade de votos afastar a arguição de nulidade da exigência de juros sobre a multa de ofício; por maioria de votos, admitir a apreciação da matéria, divergindo os Conselheiros Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro e Marcos Vinícius Barros Ottoni; por maioria de votos admitir a aplicação de juros sobre a multa de ofício, vencido o Conselheiro Relator José Ricardo da Silva acompanhado pelo Conselheiro Marcos Vinícius Barros Ottoni; e, assim NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, nesta parte. Designada para redigir o voto vencedor, nesta parte, a Conselheira Edeli Pereira Bessa.



ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO - Vice-Presidente



JOSE RICARDO DA SILVA - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho (Vice-Presidente), Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro, Edeli Pereira Bessa, José Ricardo da Silva, Marcos Vinícius Barros Ottoni (suplente convocado) e Plínio Rodrigues Lima (suplente convocado). Ausente, por afastamento legal, o Conselheiro Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz (Presidente).



Relatório

SYNGENTA PROTEÇÃO DE CULTIVOS LTDA., já qualificada nos presentes autos, interpõe recurso voluntário a este Colegiado (642/683), contra o Acórdão nº 13.835, de 19/06/2007 (fls. 613/632), proferido pela colenda 5ª Turma de Julgamento da DRJ em São Paulo I - SP, que julgou procedente o lançamento consubstanciado nos autos de infração de IRPJ, fls. 399 e CSLL, fls. 404.

Consta do Termo de Verificação Fiscal (fls. 347/395), em síntese, as seguintes irregularidades fiscais:

A presente fiscalização refere-se ao ano-calendário de 1998, sendo que o ano-calendário de 1997 já fora fiscalizado, tendo sido constituído crédito tributário (IRPJ e CSLL) nos autos do processo nº 16327.003607/2002-79, conforme Termo de Verificação Parcial (cópia às fls. 85 a 119).

Em atendimento ao Termo de Início de Fiscalização, a contribuinte informou que utilizou:

Para os ingredientes ativos e outras matérias-primas os métodos PIC – Preços Independentes Comparados (25 mercadorias) e CPL – Custo de Produção mais Lucro (7 mercadorias); e

Para 56 produtos importados prontos para revenda, o método PRL – Preço de Revenda menos Lucro.

A contribuinte declarou na DIPJ/99 (linha 07, da ficha 10) ajuste decorrente da adoção de métodos de preço de transferência no valor de R\$ 6.689.981,85.

DO MÉTODO PIC

Das apurações da empresa

A contribuinte, ao apresentar as planilhas de memórias de cálculos para a apuração dos preços de transferência, informou que fez os cálculos.

Das constatações da fiscalização

A partir das Declarações de Importação (DIs) da contribuinte (obtidas a partir do sistema Siscomex/Aduana), a fiscalização selecionou algumas mercadorias, conforme tabela Mercadorias Selecionadas PIC (fls. 224 a 231).

Foram analisadas todas as faturas apresentadas para a comprovação dos preços-parâmetro e, por mercadoria, foi feito um cotejamento entre os dados de concentração e/ou pureza do ingrediente ativo constantes nessas faturas e os constantes nas descrições das mercadorias registradas no Siscomex (DIs), tendo sido elaborada a tabela Mercadorias Selecionadas PIC – Observações (fls. 232 a 234).

Das providências a serem adotadas



A contribuinte foi intimada (fls. 218 a 234) a analisar as ocorrências elencadas às fls. 232 a 234 e a adotar as providências necessárias ali apontadas, refazendo os cálculos dos preços praticados e dos preços-parâmetro conforme a metodologia prevista na legislação vigente.

Das providências adotadas pela empresa

Em atendimento à intimação, a empresa apresentou novas informações e novos cálculos dos preços de transferência, tendo adotado diversas providências para a regularização da metodologia adotada (fls. 248 a 252), obtendo-se novos ajustes, conforme detalhado à fl. 355.

Das apurações efetuadas pela fiscalização

A fiscalização apurou divergências (relativas ao “valor devido”, de R\$ 3.487.327,91), relacionadas às fls. 357 e 360, nos cálculos dos seguintes produtos: Diquat Ion (Técnico) e Brodifacoum Técnico, apurando novos ajustes (fls. 358, 359, 361 e 362).

DO MÉTODO CPL

Das apurações da empresa

A contribuinte, ao apresentar as planilhas de memórias de cálculos para a apuração dos preços de transferência, informou que refez os cálculos, conforme sintetizado as fls. 365.

Das constatações da fiscalização

A partir das Declarações de Importação (DIs) da contribuinte (obtidas a partir do sistema Siscomex/Aduana), a fiscalização selecionou algumas mercadorias, conforme tabela Mercadorias Selecionadas CPL (fls. 235 a 238).

Ficou constatado que as planilhas apresentadas para comprovação não preencheram os requisitos determinados pela legislação vigente, pois o § 2º do artigo 13 da IN SRF nº 38/97 determina que os custos de produção deverão ser determinados discriminadamente, por componente, com valores e respectivos fornecedores.

Das providências a serem adotadas

A contribuinte foi intimada (fls. 218 a 223, e 235 a 239) a adotar seguintes providências, sintetizadas à fl. 366:

apresentar novas planilhas de apuração dos preços-parâmetro que demonstrem os custos de produção no país de origem. Tais custos devem ser comprovados com documentos hábeis e idôneos, podendo ser os utilizados pelo produtor na comprovação de custos para o Fisco do país de origem;

na apuração dos preços praticados, não devem ser deduzidas as parcelas dos juros decorrentes dos ajustes referentes aos prazos de pagamento.



Das providências adotadas pela empresa

Para os produtos selecionados pela fiscalização, a empresa informou que apresentara planilhas auditadas no exterior, as quais estavam fora do padrão estabelecido pelas autoridades brasileiras (fl. 253).

Acrescentou, ainda, que os produtos não possuíam vendas para terceiros. Para o produto Sulphosate apresentara futuras que justificavam o preço praticado em 1997.

Das apurações efetuadas pela fiscalização

Não tendo sido comprovados os custos de produção das mercadorias selecionadas (TMSC, Stabilizer, PMG e Sulfosate) e considerando, ainda, que a metodologia empregada pela empresa não encontra amparo na legislação vigente (custos auditados no exterior), a fiscalização adotou, para a apuração dos preços-parâmetro, o método PIC, descaracterizando o método CPL.

Os preços dos ingredientes ativos, adquiridos de pessoas vinculadas, foram apurados considerando-se as quantidades e valores correspondentes a todas as operações de compra praticadas durante o ano-calendário de 1998, conforme determinado pelo artigo 11 da IN SRF nº 38/97 (preço médio ponderado praticado).

Como o preço-parâmetro será comparado com aquele registrado em custos, computado pela empresa em conta de resultado (preço médio ponderado praticado), foram consideradas como passíveis de ajuste as quantidades informadas pela contribuinte nas suas apurações (quantidade consumida).

Na apuração dos preços-parâmetro observou-se o seguinte.

Para o ingrediente ativo Sulfotase, conforme informações da própria empresa, no ano-calendário de 1997 foram apresentadas faturas comerciais, de vendas da exportadora a terceiros independentes, que comprovariam o preço praticado. Desse modo, a fiscalização utilizou a mesma documentação, anexada ao processo nº 16327.003607/2002-79, já mencionado.

Quanto aos outros ingredientes ativos, uma das preocupações da fiscalização foi encontrar produtos que pudessem ser comparados aos importados pela contribuinte, principalmente quanto às características técnicas e qualidade, ou, ainda, encontrar os mesmos ingredientes ativos.

A fiscalização apresenta, à fl. 370, tabela resumo dos documentos técnicos e fiscais de vendas da exportadora para terceiros independentes (Sulfotase) e os coletados nas pesquisas efetuadas (PMG). Para os produtos TMSC e Stabilizer, não foram encontradas empresas independentes que importaram mercadoria idêntica ou similar.



A fiscalização, às fls. 370 a 379, esclarece e apura novos ajustes (método PIC), para os produtos Sulfotase (R\$ 4.011,89) e PMG (R\$ 1.263.692,56).

Considerando que para os demais produtos não foram encontrados bens idênticos ou similares, a fiscalização admite os ajustes inicialmente apurados e declarados na DIPJ/99.

DAS MATÉRIAS PRIMAS IMPORTADAS NO ANO-CALENDÁRIO DE 1997 - PIC

As operações de importação de matérias primas efetuadas pela contribuinte no ano-calendário de 1997 já foram objeto de verificação pela fiscalização (processo nº 16327.003607/2002-79), tendo sido verificado excesso de custos relativos aos produtos Glifosato (PMG) e Diquat Ion.

Na apuração do ano-calendário de 1997, das quantidades de cada matéria prima importada naquele ano, foram segregadas as quantidades que ficaram em estoque em 31/12/97.

Adotando esse procedimento, a fiscalização apurou as quantidades exatas que geraram o excesso de custo, computado nos resultados da empresa no ano-calendário de 1997, decorrente da diferença dos preços comparados.

Por outro lado, as quantidades segregadas, daquelas matérias primas cujos preços praticados foram superiores aos preços-parâmetro apurados, geraram, no ano-calendário de 1998, um valor resultante do excesso do custo computado nos resultados da empresa.

Desse modo, a fiscalização apurou os ajustes ao lucro real e à base de cálculo da CSLL a serem efetuados em decorrência do saldo das matérias primas importadas pela contribuinte no ano-calendário de 1997 (fls. 382 a 390), conforme a seguir sintetizado (fl. 390):

Mercadoria	Valor devido (R\$)
Diquat Ion	305.730,77
Glifosato (PMG)	477.416,49
TOTAL	783.147,26

DO MÉTODO PRL

Intimada, a empresa informou que, para 56 mercadorias, utilizou o método PRL.

Foram analisadas todas as apurações, verificando-se que estavam corretas.

DA DIFERENÇA APURADA PELA FISCALIZAÇÃO

A fiscalização apurou a diferença tributável (ajuste ao lucro real e à base de cálculo da CSLL) de R\$ 1.735.360,62.



Irresignada, a contribuinte apresentou tempestiva impugnação de fls. 413/441, cujo teor é sintetizado a seguir:

- na aplicação do método CPL e, diante da impossibilidade de se obter as informações individuais e detalhadas que compõem os custos de produção no país de origem dos bens importados das pessoas vinculadas, a impugnante atendeu à legislação através da apresentação de um laudo de empresa idônea, independente e de atuação internacional, uma das 4 maiores empresas de auditoria independente do mundo, que atestou a adequação dos referidos custos;

- todavia, a autoridade fiscal desqualificou a aplicação do método CPL, em razão de os custos de produção no país de origem, utilizados nos estudos de formação de preços, não apresentarem os detalhes das parcelas que os compõem, conforma a autoridade fiscal entende estar exigido na legislação;

- para justificar a inadequação do preço praticado na importação do produto Glifosato-PMG e identificar a existência de ajuste na base de cálculo do lucro tributável, a autoridade fiscal efetuou pesquisa perante a Anvisa e o Ministério da Agricultura Pecuária e Abastecimento, porém encontrou somente junto ao Siscomex/Aduana algumas poucas operações realizadas com terceiros, pela empresa Agritec Indústria Brasileira de Herbicidas Ltda. (8 importações em 1997 e 2 em 1998).

- mesmo constatando a falta de representatividade das operações identificadas como paradigma, a autoridade fiscal, valendo-se do poder imperativo dos atos administrativos, intimou a Agritec a apresentar os documentos de suas importações e a permitir que fossem utilizados no processo de fiscalização dos preços de transferência da impugnante. Podemos perceber que o ajuste verificado está concentrado na desqualificação do método CPL e na escolha, pela autoridade fiscal, do método PIC, decisão esta unicamente baseada em informações privilegiadas, decorrentes do seu poder de imperatividade, não disponíveis para acesso público;

- a autoridade fiscal, em razão de exercer uma atividade vinculada, também não cogitou a aplicação do método PRL nas circunstâncias, em razão da vedação imposta pela IN SRF nº 38/97, a qual não encontra guarida na Lei nº 9.430/96;

- ademais, a autoridade fiscal efetuou o lançamento relativo às diferenças de preços de transferência das quantidades constantes dos saldos iniciais do ano-calendário de 1998. Para tanto, utilizou informações de 2 operações realizadas pela



Syngenta do Reino Unido com cliente situado na Austrália, para o produto Diquat Técnico (Ion);

- o uso de informações originadas de fonte com acesso restrito, permitido apenas às autoridades fiscais é indevido e inapropriado. Ao admitir-se tal prática, restaria ferido o princípio da segurança jurídica, porque seria impossível aos contribuintes prever métodos eficazes de controle e cumprimento das obrigações fiscais;

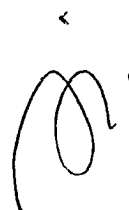
- o Termo de Verificação desqualificou integralmente a aplicação do método CPL para os produtos em que a autoridade fiscal obteve outro método para apuração, sob a alegação de que preencheram os requisitos determinados pela legislação vigente. Entenda-se: não foi aceito o laudo de reputada empresa internacional de auditoria, tendo a fiscalização, então, utilizado o método PIC;

- observe-se a falta de coerência da autoridade fiscal ao desqualificar a aplicação do método CPL. Embora aplicando o método PIC para apenas 2 dos 7 produtos que a impugnante declarou ter calculado, manteve, nas mesmas condições, de forma inapropriada, as demais diferenças de preços que resultaram da aplicação de um método desqualificado, considerado impróprio para formar um preço-parâmetro comparável;

- para a obtenção das informações necessárias para a apuração dos preços-parâmetro através do método PIC, a fiscalização pesquisou produtos similares, localizando apenas informações para o produto N-(Phosphonomethyl) Glycine-PMG-Glifosato, importado pela Agritec, e para o produto Diquat Ion, cujo processo de importação é da Syngenta do Reino Unido para a Austrália;

- para a obtenção de tais importações, a fiscalização utilizou seu poder coercitivo, intimando a Agritec. Desse modo, a autoridade fiscal infringiu a legislação federal, ao lavrar a peça punitiva utilizando informações cujo acesso é restrito aos órgãos do Poder Público. No caso em comento, é evidente a exposição da impugnante perante o mercado, violando-se o artigo 198 do CTN, uma vez que a fiscalização divulgou à Agritec a informação sigilosa de que a impugnante estava sob procedimento fiscal investigatório da Secretaria da Receita Federal. Só por esse motivo, deve ser considerado nulo o Auto de Infração;

- que o artigo 29 da IN SRF nº 38/97 relaciona alguma operações atípicas (não admitidas na apuração do preço-parâmetro), de caráter meramente exemplificativo, sem exauri-las. No caso em tela, temos a utilização por parte da autoridade fiscal, para a obtenção do preço-parâmetro através do método PIC, de operações de importação realizadas em quase a sua totalidade entre uma empresa brasileira, considerada de pequeno porte por todo o ramo químico, com uma chinesa, o que



demonstra a incongruência da autuação fiscal com o disposto na IN SRF nº 38/97;

- os produtos chineses foram predominantes, sendo a maioria dos produtos importados pela Agritec, empresa utilizada como paradigma. Por óbvio, tais importações, tendo em vista sua reputação comercial, não podem ser utilizadas como parâmetro;

- os documentos relativos às importações da impugnante demonstram que ela adquire tais ingredientes de tradicionais produtores globais, enquanto a Agritec adquiriu produtos em sua grande maioria da China;

- a pá de cal definitiva sobre a caracterização das importações paradigmas feitas pela Agritec como operações atípicas pode ser encontrada no Procedimento Administrativo MDIC/SECEX-RJ 52100-008067/2001-57, pelo qual as importações do produto PMG – o mesmo objeto do presente Auto de Infração – vindas da China estão sendo acusadas de sofrerem forte processo de “dumping”, razão pela qual o Governo Brasileiro está investigando a possibilidade de imposição de medidas compensatórias;

- juntam-se cópias das Circulares nºs 21 e 22 (docs. 03 e 04), ambas da Secretaria do Comércio Exterior do Ministério do desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, que comprovam a existência do procedimento administrativo supracitado;

- além disso, as operações realizadas pela Agritec são atípicas, quer dizer, fora dos padrões de mercado, devido ao volume, peso ou quantidade importada, não podendo ser comparadas com o volume importado pela impugnante, que é vinte vezes maior do que o paradigma;

- são também atípicas por consistirem em compra de excedente de produção, em relação às quais são praticados preços notoriamente inferiores aos de mercado. Portanto, as operações utilizadas como paradigma pela fiscalização não podem se prestar a justificar o preço de transferência, por se tratar de operações atípicas (artigo 29 da IN SRF nº 38/97).

Da apuração dos preços de transferência

- consoante o artigo 18 da Lei nº 9.430/96, o contribuinte poderá se valer de qualquer um dos métodos para a apuração dos preços de transferência (PIC, PRL ou CPL), independentemente da natureza do bem, serviço ou direito envolvido na operação. No entanto, a IN SRF nº 38/97 (§ 1º do artigo 4º) limitou a utilização dos métodos previstos na lei, vedando a utilização do método PRL para produtos importados destinados à produção;

- o sistema constitucional brasileiro não admite o chamado regulamento independente ou autônomo, ou seja, toda norma regulamentar está adstrita ao disposto na lei. Dessa forma, a impugnante, ao interpretar a lei de preço de transferência, adota o método PRL na apuração dos produtos em questão, uma vez



que não existe na lei qualquer restrição decorrente da aplicação do termo “revenda” (conforme exposto às fls. 434 e 435) que pudesse limitar sua utilização na determinação dos preços de transferência nas suas operações;

- o legislador ordinário, através da Lei nº 9.959/2000 e de suas antecessoras MPs, reconhece formalmente que o conceito de revenda deve ser aplicado de forma genérica e abrange, inclusive, as operações de revenda dos insumos e todos os demais bens e materiais utilizados na formação do preço de um bem manufaturado. Diante disso, a impugnante poderia optar pela aplicação do método PRL (mesmo que o produto seja utilizado na produção de outro bem), caso não pudesse sustentar a aplicação dos outros 2 métodos previstos na legislação (PIC e CPL);

- sendo assim, a impugnante oferece à tributação o valor apurado para o produto N-(Phosphonomethyl) Glycine-PMG-Glifosato, através do método PRL, conforme cálculos anexos, considerando que a legislação faculta a utilização do método PRL, bem como, não obriga aplicar outro método mais oneroso na base de cálculo dos tributos.

A Colenda Turma de Julgamento de primeira instância decidiu pela manutenção da exigência tributária, conforme acórdão citado, cuja ementa tem a seguinte redação:

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1998

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO CPL. DESQUALIFICAÇÃO.

Não tendo sido comprovados os custos de produção das mercadorias importadas, e considerando, ainda, que a metodologia empregada pela empresa não encontra amparo na legislação vigente, correta a desqualificação, pela fiscalização, do método CPL adotado pela contribuinte na apuração dos preços-parâmetro.

PRODUÇÃO DE OUTRO BEM. MÉTODO PRL. INAPLICABILIDADE.

Para efeito de determinação do preço de transferência, é vedada a aplicação do método PRL com margem de lucro 20% às operações que se enquadram no conceito de produção de outro bem.

MÉTODO PIC. UTILIZAÇÃO SUBSIDIÁRIA.



Não sendo indicado o método de apuração dos preços de transferência, os Auditores Fiscais encarregados da verificação poderão determiná-los com base em outros documentos que dispuserem, aplicando um dos métodos previstos na legislação. Correta a utilização do método PIC pela fiscalização, não se verificando qualquer irregularidade na apuração dos ajustes à base tributável.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 1998

CSLL. DECORRÊNCIA.

Os lançamentos relativos ao IRPJ e à CSLL decorrem dos mesmos fatos e elementos de prova. Desse modo, a decisão relativa ao IRPJ se estende, mutatis mutandis, à CSLL.

Lançamento Procedente

Ciente da decisão de primeira instância em 02/10/2007 (fls. 639), e com ela não se conformando, a contribuinte recorre a este Colegiado por meio do recurso voluntário apresentado em 31/10/2007 (fls. 642), onde reforça os argumentos apresentados na defesa inicial, em resumo:

- a) que, ao contrário do que informa a decisão recorrida, a aplicação do parágrafo único do art. 39 da IN 38/97 (que autoriza a determinação do preço com base em outros documentos, aplicando um dos métodos previstos) somente se fará possível em duas situações (i) omissão do contribuinte na indicação dos métodos ou documentos utilizados; ou (ii) insuficiência ou imprestabilidade destes;
- b) que a recorrente apresentou todos os documentos utilizados, conforme confessado pela própria fiscalização no Termo de Verificação Parcial, cabia a esta apontar de forma expressa e motivada as razões que a levaram concluir pela insuficiência ou imprestabilidade do método utilizado pela recorrente;
- c) que os arts. 21 da Lei 9.430/96 e 27 da IN SRF 38/97, trouxeram como disposição geral (inerente a adoção de qualquer método de preço parâmetro, a apuração de preço parâmetro com base em pesquisas efetuadas por empresa ou instituição de notório conhecimento técnico. Ora, sendo a empresa de auditoria independente contratada pela recorrente sabidamente de notório conhecimento técnico e não tendo a fiscalização exposto as supostas razões da imprestabilidade ou insuficiência das informações produzidas, não se pode olvidar que a recorrente agiu nos estritos termos da lei para apurar o IRPJ e CSLL;

- d) que o art. 18 da Lei n. 9430/96 confere aos contribuintes a prerrogativa de adotar o método de comparação de preços que lhe seja mais favorável;
- e) que a autoridade fiscal está obrigada a adotar o método de apuração de preço parâmetro – previsto em lei – que seja mais benéfico ao contribuinte;
- f) que, se pela aplicação de mais de um método de preço parâmetro previstos em lei se obtêm dois valores de ajuste, certamente aquele que implique menor ajuste refletirá o ajuste mais completo, pois refletirá o preço que poderia ser praticado, de forma justa e idônea, por empresas não vinculadas;
- g) que, mais que uma faculdade do contribuinte, é uma obrigação do Fisco adotar o método de preço parâmetro que implique menor ajuste, sob pena de se tributar o que não é acréscimo patrimonial e incorrer em confisco, além de desvirtuar o instituto do preço de transferência;
- h) que cabe destacar a expressão “Previstos em Lei” porque, segundo a decisão recorrida, a fiscalização não estava obrigada a aplicação do método PRL porque, em se tratando de bens transformados antes da revenda, haveria a vedação na IN SRF 38/97 a utilização de tal método. Ocorre que tal vedação extrapola indevidamente a previsão legal contida na Lei 9.430/96;
- i) que, de acordo com a jurisprudência do Conselho de Contribuintes, a IN 38/97 extrapolou os limites expressos na Lei 9430/96, não devendo ser aplicada, sequer, no âmbito da própria SRF, a qual deve respeito ao princípio da legalidade. São inúmeros julgados sobre o tema;
- j) que, ao desconsiderar indevidamente os métodos CPL e PRL aplicados pela recorrente e impor o método PIC (sem verificar se era o mais benéfico), a fiscalização ainda maculou a atuação com adoção de parâmetros aos quais a recorrente não tinha nenhum acesso;
- k) que as marcas dos produtos da recorrente possuem forte identidade no mercado, tendo sua origem na Suíça e atuação mundial nas mais diversas áreas, dentre elas estudo de genoma agrícola, que investe pesadamente em pesquisa e desenvolvimento de produtos. Por outro lado, tem-se notícias de poucas informações sobre a Agritec que atua apenas no interior de São Paulo;
- l) que, com o máximo respeito, conforme atesta a própria fiscalização, a Agritec importa seus produtos da China, país hoje conhecido por industrializar produtos extremamente semelhantes aos de outros países, mas relevantemente inferiores em qualidade e preço, mormente em vista de políticas fiscais, trabalhistas e de propriedade industrial altamente criticadas em todo mundo;
- m) que, em relação a mercadoria “PMG-Glifosato importada da China, houve a aplicação de medida antidumping, a qual, ainda está vigorando.

Conforme a Circular nº 29, de 14/06/2006, do Ministério do Desenvolvimento Industrial e Comércio Exterior, o direito antidumping aplicado de 35,8%, permaneceu em vigor até 12/02/2008;

- n) que não se pode adotar como preço parâmetro aqueles praticados por empresa desconhecida, em importações oriundas da China, desconsiderando inclusive o direito antidumping aplicado, pois isso gera evidente distorção na apuração do preço parâmetro, já que o produto regularmente importado da China terá em seu custo a norma antidumping;
- o) que não se pode olvidar o fato de ter havido processo administrativo pela prática de dumping exatamente na importação pela Agritec do produto considerado na comparação de preços.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Jose Ricardo da Silva, Relator

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Trata-se de exigência tributária relativa ao ajuste de preço de transferência realizado pela recorrente no ano-calendário de 1997. A contribuinte importou princípios ativos de pessoas jurídicas vinculadas, e realizou o ajuste de preços de transferência pelo Custo de Produção mais Lucro - CPL, previsto no artigo 18, inciso III, da Lei nº 9.430, de 27/12/1996.

Com base no artigo 4º, § 1º, da Instrução Normativa SRF nº 38, de 30.04.1997, a fiscalização lavrou os autos de infração em questão, exigindo o IRPJ e a CSLL. A autoridade autuante entendeu que a recorrente não poderia ter utilizado o método CPL, tendo em vista a não comprovação dos custos de produção dos ingredientes ativos, partindo para a adoção de ofício do método PIC.

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 legislação sobre 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, cujo objetivo fosse realizar o maior lucro possível fora do Brasil, tratando-se de importação da empresa brasileira, de produtos da empresa vinculada localizada no exterior, o valor da importação seria o maior possível para aumentar o lucro no exterior e reduzir o lucro no Brasil.

Na Exposição de Motivos apresentada pelo Ministro da Fazenda ao Projeto de Lei convertido na Lei 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.

No caso dos presentes autos, a recorrente, para efeitos de aplicação das normas legais sobre preços de transferência, utilizou-se do Método do Custo de Produção mais Lucro - CPL, por entender que os custos de produção não foram comprovados e que a metodologia da empresa não encontra amparo na legislação, tendo aplicado de ofício os preços de comparação com base no Método dos Preços Independentes Comparados – PIC.

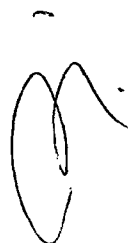
As alegações oferecidas na defesa inicial foram rejeitadas pela turma julgadora de primeiro grau, cujo voto condutor possui os seguintes fundamentos:

Quanto à alegação de que regras administrativas (IN SRF nº 38/97) estariam contradizendo as normas legais referentes à matéria (Lei nº 9.430/96), cabe salientar, inicialmente, que este órgão julgador deve observar o disposto nas citadas regras administrativas. O dever de observância das normas abrange inclusive os atos da Secretaria da Receita Federal – SRF, a teor do que dispõem as Portarias SRF nº 3608, de 06/07/1994, e MF nº 258, artigo 7º, de 24/08/2001, a seguir transcritas:

...

Nesse contexto, a autoridade administrativa, por força de sua vinculação ao texto da norma legal, e ao entendimento que a ele dá o Poder Executivo, deve limitar-se a aplicá-la, sem emitir qualquer juízo de valor acerca da sua legalidade, constitucionalidade ou outros aspectos de sua validade.

Mesmo se assim não fosse, as citadas regras administrativas não estão eivadas de ilegalidade, pois não criaram, como entende a impugnante, restrições não previstas em lei. Nesse sentido (compatibilidade do artigo 4º, §1º, da IN SRF 38/97, com o caput do artigo 18 da Lei nº 9.430/96), deve-se observar os



argumentos expostos nas Decisões de Consulta COSIT n.ºs 01/99 e 21/2000:

...

Não se vislumbra, portanto, qualquer irregularidade na utilização das normas prescritas na IN SRF nº 38/97, sendo inaplicável ao caso em tela (importação de bens destinados à produção) o método PRL.

...

Também é frágil a presunção de que todas as empresas chinesas comercializam seus produtos por meio de atos que configurem a prática de “dumping”.

Em relação ao processo administrativo MDIC/SECEX-RJ 52100-008067/2001-57, cabe frisar que teve início no ano de 2001, conquanto as importações analisadas se referem ao ano-calendário de 1998. Assim sendo, resta impossível assegurar que ambos tratam de idêntico período temporal. Outrossim, a simples existência de procedimento administrativo de investigação de prática de “dumping” não confere certeza aos argumentos da contribuinte, quanto à atipicidade das operações de importações ora analisadas.

Improcedem, portanto, as alegações da contribuinte quanto a eventuais irregularidades na aplicação do método PIC.

Como visto acima, a decisão recorrida manteve a exigência fundamentada com base 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.

Por seu turno, a recorrente 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 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, este Tribunal Administrativo entendeu pelo provimento do recurso voluntário, 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, tornando 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

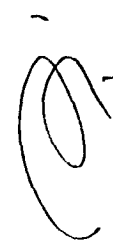


infração à lei, tendo em vista que é matéria sujeita à mais absoluta reserva da lei, em sentido formal e material.

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 estruturam 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.

Posteriormente, foi editada a Lei nº 9.959/2000, a qual 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 acrescido 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.

Assim, em virtude das particularidades operacionais e da impossibilidade de se compararem os preços praticados nas importações com qualquer um dos três métodos fiscais estabelecidos pela legislação, o contribuinte não teria condições materiais de aplicar os métodos propostos e, assim, seria válido admitir o valor da importação como adequado, cabendo, neste caso, 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 não aplicação dos três métodos admitidos pela legislação decorre da impossibilidade de, na situação de fato, utilizá-los e da inexistência de outros métodos ou de outras maneiras de verificação do preço de importação. No entendimento dos autores, a restrição para a utilização do método PRL, encontrada no art. 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 das autoridades fiscalizadoras, 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.



Sendo a instrução normativa uma norma secundária e não uma lei, não tinha força bastante para alterar o dispositivo previsto na Lei 9430/96, e modificar o comando desta, cuja definição deu-se por meio de ato normativo. Faz-se necessário ressaltar que não se pode dizer que o ato normativo teve por fundamento a interpretação daquele comando legal, pois, ao tentar complementar aquele dispositivo legal, criou nova hipótese de incidência para tributar os produtos importados ao não acatar o sistema PRL em determinadas situações não previstas na lei.

O Artigo 150 da Constituição Federal prevê, em seu inciso I, que nenhum tributo poderá ser exigido ou aumentado sem que lei o estabeleça. Tal mandamento delimita uma condição essencial no sentido de que, em matéria tributária, somente a lei pode criar ou mesmo aumentar um tributo. Para que seja criado ou mesmo aumentado um tributo, é imprescindível a sua previsão em lei, e mais, que esta se encontre inserida nos princípios constitucionais tributários.

O Código Tributário Nacional, reproduzindo a garantia constitucional da reserva de lei na instituição de tributos, estabelece a definição do fato gerador e da base de cálculo da obrigação principal entre os aspectos da tributação, os quais somente podem ser constituídos por meio de lei (artigo 97, incisos III e IV). Desse modo, a instrução normativa inovou indevidamente, ao pretender criar um fato gerador não previsto na Lei nº 9.430/96 e também ao modificar parcialmente aquele dispositivo legal.

Se mais não bastasse, a única importação de produto semelhante para estabelecer o preço parâmetro encontrada pela fiscalização originou-se da China, enquanto que o produto que originou o presente auto de infração, cujo preço foi impugnado pela fiscalização foi importado da Suíça.

Sobre o assunto, cabe transcrever os sábios ensinamentos do mestre Luís Eduardo Shoueri expostos em sua obra “Preço de Transferência no Direito Tributário Brasileiro”, Dialética, 2006:

Não basta que dois produtos sejam concorrentes no mercado, se lhes falta identidade física, de qualidade ou de reputação: não se trata de produto idêntico.

...

Entre os fatores a serem considerados para determinar se as mercadorias são similares, incluem-se a sua qualidade, reputação comercial e a existência de uma marca comercial.

...

Essencial na seleção de produtos idênticos ou similares são a marca, qualidade e reputação comercial. Tais requisitos aparecem em ambos os casos...

Também na indústria ética farmacêutica encontra-se fenômeno semelhante, desta vez versando sobre os produtos genéricos...

A aparente identidade logo se desfaz quando se considera que, de regra, o produto original e o “genérico” não oferecem ao



consumidor idêntica prestação: no primeiro, conta o consumidor com serviços oferecidos pelo fabricante, que, dentre outros, inclui informações sobre contra-indicações e efeitos colaterais observados pelo fabricante...

O mais relevante, entretanto, é a própria reputação comercial, que pode ser constatada pelo fato que, de regra, é possível encontrar-se em farmácias produtos originais e "genéricos", lado-a-lado, notando-se que se vendem os primeiros normalmente, apesar de apresentarem-se com os "genéricos", muito mais baratos...

Aliás, como destacado pela recorrente, e atestado pela fiscalização, a comparação se deu com produtos importados da China, país conhecido por industrializar produtos muito semelhantes aos de outros países, mas relevantemente inferiores em qualidade e preço, tendo em vista a prática de política fiscal, trabalhista e, principalmente de propriedade industrial duramente criticada em todo o mundo.

Outra particularidade levantada pela recorrente, que não foi levada em conta pela turma julgadora, mas que considero de grande importância para o deslinde da presente questão, diz respeito a ocorrência de dumping em relação ao produto PMG-Glifosato importado da China. Por meio da Resolução Camex nº 5, de 07/02/2003, a Câmara de Comércio Exterior encerrou a investigação e chegou a conclusão da ocorrência de dumping, tendo determinado a aplicação de direito antidumping sobre as importações oriundas da República Popular da China, conforme consta da Internet no endereço "www.mdic.gov.br/arquivo/legislacao/rescamex/2003/rescamex005.pdf", cuja conclusão encontra-se abaixo transcrita:

"6 – DA CONCLUSÃO FINAL

Considerando-se determinada a existência da prática de dumping nas exportações de glifosato nas

suas diversas formas (ácido, sais e formulado) e graus de concentração, originárias da República Popular da

China, para o Brasil, e de dano causado à indústria doméstica resultante de tal prática, propôs-se a aplicação

de direito antidumping, com base na subcotação corrigida encontrada, de 35,8%, com o fim exclusivo de

neutralizar os efeitos danosos à indústria doméstica, advindos das importações objeto da prática de dumping."

Ainda que a investigação por parte da Câmara de Comércio Exterior tenha ocorrido em ano-calendário diverso do período fiscalizado, constata-se que a prática irregular nas importações do produto efetivamente ocorreu e que os preços constantes naquelas

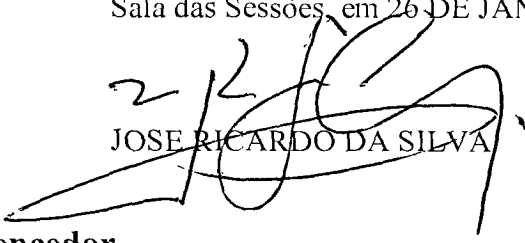
transações não se prestam para servir de parâmetro para a apuração do efetivo preço de transferência.

Nessas condições, não vejo como manter a presente exigência fiscal.

CONCLUSÃO

Pelas razões expostas, voto no sentido de DAR provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 26 DE JANEIRO DE 2011


JOSE RICARDO DA SILVA

Voto Vencedor

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Quanto aos juros de mora incidentes sobre a multa de ofício, inicialmente observo que a nulidade argüida pela contribuinte, em verdade, seria motivo para sequer se apreciar esta matéria no contencioso administrativo fiscal.

Isto porque a inexistência de menção a dispositivo legal que fundamente esta incidência decorre do fato de ela não integrar o lançamento, e ser motivada por eventos posteriores a ele. Logo, não só é desnecessária sua referência em atendimento aos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/72 e do art. 142 do CTN, como também sua aplicação não deveria ser objeto de discussão nesta esfera de julgamento.

Curvo-me, porém, ao entendimento dos colegiados desta casa, que admitem a discussão desta matéria no julgamento administrativo dos autos de infração, e, no mérito, adoto as razões de decidir da I. Conselheira Viviane Vidal Wagner expressas em voto vencedor em julgamento proferido em 11/03/2010 na Câmara Superior de Recursos Fiscais, formalizado no Acórdão nº 9101-00.539:

Com a devida vênia, ousa discordar do ilustre relator no tocante à questão da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

De fato, como bem destacado pelo relator, - o crédito tributário, nos termos do art. 139 do CTN, comporta tanto o tributo quanto a penalidade pecuniária.

Em razão dessa constatação, ao meu ver, outra deve ser a conclusão sobre a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Uma interpretação literal e restritiva do caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96, que regula os acréscimos moratórios sobre débitos decorrentes de tributos e

contribuições, pode levar à equivocada conclusão de que estaria excluída desses débitos a multa de ofício.

Contudo, uma noíma não deve ser interpretada isoladamente, especialmente dentro do sistema tributário nacional.

No dizer do jurista Juarez Freitas (2002, p.70), "interpretar uma norma é interpretar o sistema inteiro: qualquer exegese comete, direta ou obliquamente, uma aplicação da totalidade do direito."

Merece transcrição a continuidade do seu raciocínio:

"Não se deve considerar a interpretação sistemática como simples instrumento de interpretação jurídica. É a interpretação sistemática, quando entendida em profundidade, o processo hermenêutico por excelência, de tal maneira que ou se compreendem os enunciados prescritivos nos plexos dos demais enunciados ou não se alcançará compreendê-los sem perdas substanciais. Nesta medida, mister afirmar, com os devidos temperamentos, que a interpretação jurídica é sistemática ou não é interpretação." (A interpretação sistemática do direito, 3.ed. São Paulo:Malheiros, 2002, p. 74).

Daí, por certo, decorrerá uma conclusão lógica, já que interpretar sistematicamente implica excluir qualquer solução interpretativa que resulte logicamente contraditória com alguma norma do sistema.

O art. 161 do CTN não distingue a natureza do crédito tributário sobre o qual deve incidir os juros de mora, ao dispor que o crédito tributário não pago integralmente no seu - vencimento é acrescido de juros de mora, independentemente dos motivos do inadimplemento.

Nesse sentido, no sistema tributário nacional, a definição de crédito tributário há de ser uniforme.

De acordo com a definição de Hugo de Brito Machado (2009, p.172), o crédito tributário "é o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional)."

Converte-se em crédito tributário a obrigação principal referente à multa de ofício a partir do lançamento, consoante previsão do art. 113, §1º, do CTN:

"Art. 113 A obrigação tributária é principal ou acessória

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito tributário dela decorrente.

A obrigação tributária principal surge, assim, com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, o que inclui a multa de ofício proporcional.

A multa de ofício é prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e é exigida "juntamente com o imposto, quando não houver sido anteriormente pago" (§1º).

Assim, no momento do lançamento, ao tributo agrega-se a multa de ofício, tomando-se ambos obrigação de natureza pecuniária, ou seja, principal.

A penalidade pecuniária, representada no presente caso pela multa de ofício, tem natureza punitiva, incidindo sobre o montante não pago do tributo devido, constatado após ação fiscalizatória do Estado.

Os juros moratórios, por sua vez, não se tratam de penalidade e têm natureza indenizatória, ao compensarem o atraso na entrada dos recursos que seriam de direito da União.

A própria lei em comento traz expressa regra sobre a incidência de juros sobre a multa isolada.

Eventual alegação de incompatibilidade entre os institutos é de ser afastada pela previsão contida na própria Lei nº 9.430/96 quanto à incidência de juros de mora sobre a multa exigida isoladamente. O parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 estabeleceu expressamente que sobre o crédito tributário constituído na forma do caput incidem juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

O art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, ao se referir a débitos decorrentes de - tributos e contribuições, alcança os débitos em geral relacionados com esses tributos e contribuições e não apenas os relativos ao principal, entendimento, dizia então, reforçado pelo fato de o art. 43 da mesma lei prescrever expressamente a incidência de juros sobre a multa exigida isoladamente.

Nesse sentido, o disposto no §3º do art. 950 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99) exclui a equivocada interpretação de que a multa de mora prevista no caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96 poderia ser aplicada concomitantemente com a multa de ofício.

Art. 950. Os débitos não pagos nos prazos previstos na legislação específica serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento por dia de atraso (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61).

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo 13 - previsto para o pagamento do imposto até o dia em que ocorrer o seu pagamento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, § 1º).

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, § 2º).

§ 3º A multa de mora prevista neste artigo não será aplicada quando o valor do imposto já tenha servido de base para a aplicação da multa decorrente de lançamento de ofício.

A partir do trigésimo primeiro dia do lançamento, caso não pago, o montante do crédito tributário constituído pelo tributo mais a multa de ofício passa a ser acrescido dos juros de mora devidos em razão do atraso da entrada dos recursos nos cofres da União.

No mesmo sentido já se manifestou este E. colegiado quando do julgamento do Acórdão nº CSRF/04-00.651, julgado em 18/09/2007, com a seguinte ementa:

JUROS DE MORA — MULTA DE OFÍCIO — OBRIGAÇÃO PRINCIPAL — A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

Nesse sentido, ainda, a Súmula Carf nº 5: "São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral."



Diante da previsão contida no parágrafo único do art. 161 do CTN, busca-se na legislação ordinária a norma complementar que preveja a correção dos débitos para com a União.

Para esse fim, a partir de abril de 1995, tem-se a taxa Selic, instituída pela Lei nº 9.065, de 1995.

A jurisprudência é forte no sentido da aplicação da taxa de juros Selic na cobrança do crédito tributário, como se vê no exemplo abaixo:

REsp 1098052 / SP RECURSO ESPECIAL 2008/0239572-8

Relator(a) Ministro CASTRO MEIRA (1125)

Órgão Julgador T2 - SEGUNDA TURMA

Data do Julgamento 04/12/2008

Data da Publicação/Fonte DJe 19/12/2008

Ementa PROCESSUAL CIVIL. OMISSÃO. NÃO OCORRÊNCIA. LANÇAMENTO. DÉBITO DECLARADO E NÃO PAGO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DESNECESSIDADE. TAXA SELIC. LEGALIDADE.

1. É infundada a alegação de nulidade por maltrato ao art. 535 do Código de Processo Civil, quanto o recorrente busca tão-somente rediscutir as razões do julgado.

2. Em se tratando de tributos lançados por homologação, ocorrendo a declaração do contribuinte e na falta de pagamento da exação no vencimento, a inscrição em dívida ativa independe de procedimento administrativo.

3. É legítima a utilização da taxa SELIC como índice de correção monetária e de juros de mora, na atualização dos créditos tributários (Precedentes: AgRg nos EREsp 579.565/SC, Primeira Seção, Rel. Min. Humberto Martins, DJU de 11.09.06 e AgRg nos EREsp 831.564/RS, Primeira Seção, Rel. Min. Eliana Calmon, DJU de 12.02.07).(g.n)

No âmbito administrativo, a incidência da taxa de juros Selic sobre os débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal foi pacificada com a edição da Súmula CARF nº 4, nos seguintes termos:

Súmula **CARFnº 4**: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Diante do exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso do contribuinte e DAR PROVIMENTO ao recurso da Fazenda Nacional para considerar aplicável a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, devidos à taxa Selic.

Por tais razões, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, relativamente à aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício.



EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Em vistas aos autos, observou que o acolhimento dos argumentos tecidos pela contribuinte em relação ao cálculo dos ajustes de preços de transferência não ensejaria o cancelamento integral do principal exigido.

Isto porque, embora a desconsideração dos ajustes de preços de transferência com base no método CPL tenha sido o aspecto mais determinante para constituição do crédito tributário, ele não foi o único, conforme quadro demonstrativo das diferenças apuradas pela Fiscalização à fl. 393, a seguir reproduzido:

OPERAÇÕES	MÉTODO	AJUSTE NA DIPJ/1999 (SYNGENTA)	CONSOLIDAÇÃO DO VALOR DEVIDO (RECEITA FEDERAL)
<i>Importação em 1998 Ajuste em 1998</i>	<i>PIC</i>	<i>4.140.076,04</i>	<i>3.824.584,95</i>
<i>Importação em 1997 Ajuste em 1998</i>	<i>PIC</i>	<i>-</i>	<i>783.147,26</i>
<i>Importação</i>	<i>CPL</i>	<i>78.091,97</i>	<i>1.345.796,42</i>
<i>Importação</i>	<i>PRL</i>	<i>316.369,71</i>	<i>316.369,71</i>
SUB-TOTAL – IMPORTAÇÃO		4.534.537,72	6.269.898,34
<i>Exportação</i>		<i>2.155.414,13</i>	<i>2.155.414,13</i>
TOTAL		6.689.951,85	8.425.312,47
DIFERENÇA APURADA.....			R\$ 1.735.360,62

Por sua vez, embora em recurso voluntário a contribuinte ataque os critérios adotados pela Fiscalização para cálculo dos ajustes segundo o método PIC, constato que seus argumentos apenas se direcionam aos critérios adotados pela Fiscalização após a desconsideração do método CPL, sem alcançar a motivação específica exposta para reformulação dos ajustes em relação aos 25 ingredientes ativos e matérias primas relativamente aos quais a própria contribuinte já havia adotado, originalmente, o método PIC.

Em verdade, segundo os dados que transcrevi no quadro acima, a revisão dos cálculos promovidos originalmente segundo o método PIC, no ano-calendário 1998, ao final, foi favorável à contribuinte. Observo, porém, que na DIPJ foi, inicialmente, promovido ajuste no valor de R\$ 4.140.076,04, o qual, durante o procedimento fiscal, foi alterado para R\$ 3.509.496,16, após conferências decorrentes de irregularidades apontadas pela autoridade fiscal, ainda sofrendo uma segunda alteração para reduzi-lo a R\$ 3.478.327,91.

Assim, se ao final dos trabalhos, a Fiscalização confirmou o ajuste de R\$ 3.824.584,95, houve um desprestígio às informações prestadas pela contribuinte durante o procedimento fiscal, embora nada especificamente tenha sido aventado em recurso voluntário.

Além disso, a autoridade lançadora demonstrou que, como resultado da revisão dos ajustes promovidos segundo o método PIC no ano-calendário 1997, somente foi promovido o lançamento, naquele período, das diferenças em relação às mercadorias

consumidas até então, restando itens em estoque que ensejaram ajustes, em 1998, em parcela que integra o montante de R\$ 783.147,26 acima demonstrado.

A cópia do Termo de Verificação Fiscal lavrado nos autos do processo administrativo nº 16327.003607/2002-79 (fls. 120/127) deixa claro que as diferenças apuradas nos ajustes de preços de transferências relativas ao produto *Diquat Técnico (Íon)* decorreram da conferência dos cálculos mediante aplicação do método PIC pela própria contribuinte. A motivação específica para a diferença encontrada em cada produto foi ali exposta sob o título *E. Das Apurações Efetuadas pela Fiscalização*, integrante da análise exposta no item 2. *Da Metodologia Empregada pela Fiscalização*, sub-item 2.1 *Do Método dos Preços Independentes Comparados – PIC*, no qual a Fiscalização relata a apuração da empresa que, para 22 (vinte e duas) mercadorias – ingredientes ativos e outras matérias primas – utilizou o *Método dos Preços Independentes Comparados – PIC*, apurando inicialmente ajuste de R\$ 1.174.166,90, reduzido para R\$ 1.106.900,34 em nova análise no curso do procedimento fiscal, e para R\$ 588.589,05 em uma segunda análise da contribuinte (fls. 87/102).

Conferidas as apurações assim apresentadas pela empresa, identificou-se divergências, dentre outros, no ingrediente ativo *Diquat Técnico (Íon)*. Como descrito no referido Termo, desconsiderou-se o ajuste efetuado no *preço praticado* em decorrência de prazo de pagamento, determinando-se a diferença entre preço praticado e preço parâmetro de R\$ 5,54, aplicada sobre a quantidade consumida de 123.707,00, embora a quantidade importada fosse 178.912,000 (fl. 95).

Dáí porque, na seqüência das análises para o ano-calendário 1998, considerou-se o ajuste remanescente sobre a quantidade de 55.205,000, que havia restado em estoque ao final do ano-calendário 1997. A multiplicação desta pela diferença individual de R\$ 5,54 entre o preço praticado e o preço parâmetro resultou no ajuste exigido de R\$ 305.730,77, integrante do montante de R\$ 783.147,26 acima descrito (fls. 383/385 e 390).

Ausente qualquer argumento em favor da desconstituição deste procedimento, entendo que deva ser negado provimento ao recurso voluntário nesta parte.

Em consequência, deve ser mantido, minimamente, o crédito tributário abaixo demonstrado:

	Lançado	Mantido
Diferença de ajuste de preços de transferência	1.735.360,62	305.730,77
IRPJ (15%)	260.304,09	45.859,62
Adicional (Lucro declarado de R\$ 18.448.791,35)	173.536,06	30.573,08
Total do IRPJ sujeito a multa de 75%	433.840,15	76.432,69
CSLL (8%)	138.828,84	24.458,46
Total da CSLL sujeita a multa de 75%	138.828,84	24.458,46

A contribuinte chegou a questionar o procedimento fiscal no recurso voluntário apresentado nos autos do processo administrativo nº 16327.003607/2002-79. Todavia, seus argumentos foram rejeitados pela 5ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes que acolheu, à unanimidade, a conclusão do I. Relator Alexandre Antonio Alkimim Teixeira no sentido de que *identificadas divergências na forma de pagamento, devem as mesmas ser consideradas para fins de identificação do preço parâmetro correto, nos exatos termos do disposto no inciso I do art. 18 da lei nº 9.430/96. Se a empresa deixou de aplicar esta*

divergência, sujeita-se ao poder de ajuste concedido à Autoridade Fiscal, atendidos os requisitos legais definidos no regulamento próprio. Correto, assim, o lançamento que promoveu referidos ajustes.

É certo que no recurso voluntário apresentado nestes autos, a contribuinte questiona os parâmetros adotados pela Fiscalização para aplicação do método PIC. Todavia, vejo que assim o fez subsidiariamente aos argumentos com os quais defendeu a manutenção do método CPL desconsiderado pelo Fisco, ou sua substituição pelo método PRL.

Isto porque os pontos combatidos na aplicação do método PIC são a utilização de informações obtidas no SISCOMEX e de informações concedidas sob intimação por terceiro concorrente, bem como a adoção, como parâmetros, de preços de produtos diversos dos comercializados pela recorrente. Assim, em momento nenhum a recorrente discutiu, nestes autos, os ajustes, em razão de prazo de pagamento, promovidos ao preço praticado para o ingrediente ativo *Diquat Técnico (Íon)* em 1997, ou seus reflexos na apuração do resultado de 1998.

Por tais razões, entendo que a parcela de R\$ 305.730,77, cuja motivação não foi atacada ou desconstituída pelo recurso voluntário, deve ser mantida como base de cálculo das exigências aqui veiculadas.

Quanto ao segundo ajuste que integra as diferenças verificadas no estoque existente ao final de 1997, e compõe o montante autuado de R\$ 783.147,26, trata-se de apuração relativa à mercadoria *Glifosato (PMG)*, que totalizou ajuste de R\$ 477.416,49, resultante da multiplicação da quantidade importada em 1997, mas não consumida naquele ano, de 298.917,600, pela diferença de R\$ 1,60, apurada entre o preço praticado de R\$ 9,03 e o preço parâmetro de R\$ 7,43 (fl. 389). Tais preços, porém, foram determinados na revisão dos ajustes decorrentes do método CPL, aplicado pela contribuinte em 1997, e ali também desconsiderado para adoção do método PIC, motivo pelo qual lhe são aplicáveis os demais argumentos dirigidos contra a mesma desconsideração, praticada em 1998.

Observe porém, que na apreciação desta matéria, relativamente à exigência pertinente ao ano-calendário 1997, a contribuinte não teve sucesso em sua argumentação, decidindo a 5ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário. O acórdão nº 105-17103 trouxe as seguintes ementas pertinentes a esta matéria:

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA - MÉTODO CPL - CUSTOS MÉDIOS - Relatório elaborado por empresa de auditoria independente que meramente valida as planilhas de custos apresentadas pela fiscalizada não se enquadra no conceito de "pesquisas efetuadas por empresa ou instituição de notório conhecimento técnico ou publicações técnicas, em que se especifiquem o setor, o período, as empresas pesquisadas e a margem encontrada, bem como identifiquem, por empresa, os dados coletados e trabalhados" a que se refere o art. 21 da Lei nº 9.430/1996, para fins de determinação dos custos médios a serem utilizados na aplicação do método CPL.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA - ESCOLHA DO MÉTODO MENOS GRAVOSO — DESNECESSIDADE - Rejeitado por motivos legais o método de ajuste escolhido pelo contribuinte, pode o Fisco utilizar qualquer outro método previsto em lei, não havendo a necessidade de garantir que se trata do menos gravoso.

Naquele julgamento, restaram vencidos os Conselheiros Alexandre Antonio Alkmim Teixeira (Relator) e Leonardo Henrique M. de Oliveira que, à semelhança do I. Relator nestes autos, davam provimento parcial ao recurso voluntário para afastar o ajuste em relação ao CPL. Do voto vencedor redigido pelo Conselheiro Waldir Veiga Rocha, extraio:

Em que pese o bem elaborado e fundamentado voto do ilustre Relator, durante as discussões ocorridas por ocasião do julgamento do presente litígio surgiu divergência que levou a conclusão diversa, exclusivamente com relação ao ajuste decorrente de preços de transferência com base no método CPL (Custo de Produção mais Lucro).

O relator se manifestou no sentido de que "segundo o indigitado art. 21 da Lei nº 9.430/96, os custos de produção, para fins de aplicação do CPL, podem ser amparados por dados apresentados por instituição de notório conhecimento técnico, não havendo, a princípio, razão para desconsideração de referidos dados na composição do método". Esses dados consistiriam no relatório de fls. 357/358, elaborado por empresa de auditoria independente —KPMG— validando as planilhas de custos anteriormente apresentadas pela empresa fiscalizada.

A maioria do colegiado divergiu desse posicionamento, por entender que esse relatório elaborado por empresa de auditoria independente não se enquadra na dicção do art. 21 da Lei nº 9.430/1996, a seguir transcrito e, por conseguinte, foram corretamente rejeitados pelo Fisco.

Art.21. Os custos e preços médios a que se referem os arts. 18 e 19 deverão ser apurados com base em:

II- pesquisas efetuadas por empresa ou instituição de notório conhecimento técnico ou publicações técnicas, em que se especifiquem o setor, o período, as empresas pesquisadas e a margem encontrada, bem como identifiquem, por empresa, os dados coletados e trabalhados.

Houve também divergência quanto ao entendimento do relator de que, ao rejeitar o método CPL, deveria o Fisco buscar o método menos gravoso ao contribuinte. A maioria do colegiado concordou que, no caso, foi correta a utilização do método PIC, com as informações de que dispunha a fiscalização, não se impondo, necessariamente, o cotejamento com o método PRL.

Pelo exposto, a decisão do colegiado é por negar provimento integralmente ao recurso voluntário.

E, de fato, os argumentos adotados pela autoridade julgadora de 1ª instância, naqueles autos, parecem-me suficientes para sustentar, também, o presente lançamento:

ASPECTO OBJETIVO DO CPL

Nesta parte da autuação, podemos inferir, quanto ao cálculo em si, que foi desconsiderado o método do Custo de Produção mais Lucro - CPL adotado pela contribuinte, tendo sido utilizado o método dos Preços Independentes Comparados - PIC, previsto no art. 18, inciso III, da Lei nº 9.430/1996, que assim dispõe:

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

[...]

III-Método do Custo de Produção mais Lucro-CPL: definido como o custo médio de produção de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, no país onde tiverem

sido originariamente produzidos, acrescido dos impostos e taxas cobrados pelo referido país na exportação e de margem de lucro de vinte por cento, calculada sobre o custo apurado.

§1º As médias aritméticas dos preços de que tratam os incisos I e II e o custo médio de produção de que trata o inciso III serão calculados considerando os preços praticados e os custos incorridos durante todo o período de apuração da base de cálculo do imposto de renda a que se referirem os custos, despesas ou encargos.

[...]

§6º Integram o custo, para efeito de dedutibilidade, o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador e os tributos incidentes na importação.

§7º A parcela dos custos que exceder ao valor determinado de conformidade com este artigo deverá ser adicionada ao lucro líquido, para determinação do lucro real.

§8º A dedutibilidade dos encargos de depreciação ou amortização dos bens e direitos fica limitada, em cada período de apuração, ao montante calculado com base no preço determinado na forma deste artigo.

§9º O disposto neste artigo não se aplica aos casos de royalties e assistência técnica, científica, administrativa ou assemelhada, os quais permanecem subordinados às condições de dedutibilidade constantes da legislação vigente”.

Em verdade, a desconsideração do método CPL justifica-se pela não comprovação dos custos de produção dos ingredientes ativos Fomesafen, PMG e TMSC. Ademais, a metodologia empregada pela empresa realmente não encontra amparo na legislação pátria vigente, ou seja, custos validados por uma empresa de auditoria independente. Corretamente, a autoridade fiscal adotou para apuração dos preços parâmetros, de acordo com o art. 39, parágrafo único, da Instrução Normativa SRF nº 38/1997, o método dos preços independentes comparados (PIC).

Observa-se que para os demais produtos importados, também objetos de aplicação do método CPL, não foram desqualificados os cálculos da autuada, aceitando-os como correto. Não vejo, nesta situação, prejuízo para a contribuinte. Em verdade, como foi impossível para a fiscalização fustigar o procedimento adotado pela empresa, preferiu, sem cometer ilegalidade, acatar determinados ajustes já efetuados na escrita contábil e fiscal.

A fiscalização resumiu bem seu trabalho. Em primeiro lugar afirma que os preços dos ingredientes ativos, adquiridos pela empresa de pessoa vinculada, foram apurados considerando as quantidades e valores correspondentes a todas as operações de compra praticadas durante todo o ano-calendário de 1997, conforme o determinado pelo art. 11 da Instrução Normativa SRF nº 38/1997 – preço médio ponderado praticado.

Como o preço médio ponderado parâmetro será comparado com aquele registrado em custos, computado pela empresa em conta de resultado (preço médio ponderado praticado), foram consideradas como passíveis de ajuste as quantidades informadas pela contribuinte nas suas operações – quantidade consumida.

São considerados similares dois ou mais bens, em condições de uso na finalidade a que se destinam, quando, simultaneamente, tiverem a mesma natureza e a mesma função; puderem substituir-se mutuamente, na função a que se destinem; e, tiverem especificações equivalentes, conforme a definição constante do art. 26 da Instrução Normativa SRF nº 38/1997.

Uma das preocupações da fiscalização foi encontrar ingredientes ativos que pudessem ser comparados aos importados pela Syngenta, principalmente quanto às características técnicas e qualidade, ou ainda, encontrar os mesmos ingredientes ativos.

De posse dessas informações foi possível fazer a comparação entre os preços parâmetros – apurados segundo a metodologia determinada pela referida Instrução Normativa – e os preços praticados pela empresa.

Foram efetuadas pesquisas no “site” da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – ANVISA, que possui, também, um banco de dados de agrotóxicos registrados no Ministério da Agricultura. O “site” do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento possui um serviço que informa, em detalhes, todas as características técnicas dos agrotóxicos registrados. Utilizando as variáveis CNPJ (dos fabricantes dos agrotóxicos) e NCM (a classificação tarifária do ingrediente ativo objeto da consulta), foram feitas as necessárias pesquisas no sistema SISCOMEX/ADUANA, identificando as importações, dos citados ingredientes ativos, efetuadas por empresas independentes.

A autoridade fiscal assegura em seguida que não conseguiu encontrar empresas independentes que tenham importado mercadoria idêntica ou similar para a comparação de preços para os seguintes produtos: TMSC (Cloreto Trimetil Sulfônico) e Fomesan Técnico.

Faço um parêntese para esclarecer algumas especificidades do procedimento fiscal relativo ao ano-calendário 1998, no qual a autoridade lançadora concluiu pela revisão dos ajustes com base no método CPL relativamente às seguintes mercadorias, e nos seguintes valores:

MERCADORIA	AJUSTE NA DIPJ/1999	APURAÇÃO DO VALOR DEVIDO (SYNGENTA)	APURAÇÃO DO VALOR DEVIDO (RECEITA FEDERAL)
<i>Antídoto</i>	12.824,28	25.326,27	12.824,28
<i>ODOUR MASK</i>	427,60	-	427,60
<i>TF 8035</i>	22.129,23	-	22.129,23
<i>TMSC</i>	-	1.185.683,85	-
PMG (*)	-	-	1.263.692,56
<i>STABILIZER</i>	42.710,86	-	42.710,86
SULPHOSATE (*)	-	-	4.011,89
TOTAL – CPL	78.091,97	1.211.010,12	1.345.796,42

(*): Método Adotado pela Fiscalização = PIC

De fato, do ajuste total de R\$ 6.689.951,85 computado na DIPJ do ano-calendário 1998, R\$ 78.091,97 decorreu da aplicação do método CPL relativamente às 7 (sete) mercadorias citadas (ingredientes ativos e outras matérias primas).

Todavia, já em resposta ao primeiro questionamento fiscal acerca dos cálculos adotados para apuração daquele valor (R\$ 78.091,97), a contribuinte informou que refez os cálculos (fls. 187), apurando novo ajuste em 11/03/2002.

A autoridade lançadora, então, identificou as mercadorias importadas de pessoas vinculadas em montante igual ou superior a R\$ 200.000,00 (fls. 235/238) – aí restringido a análise às mercadorias *Stabilizer*, *Sulfosate Técnico*, *TMSC* e *PMG* – e, apreciando estes dados e as informações fornecidas pela empresa em 11/03/2002, concluiu que as planilhas apresentadas não preenchiam os requisitos para se prestarem como prova, pois não discriminava os custos de produção *por componente, valores e respectivos fornecedores*.

Intimada a regularizar as deficiências constatadas (fl. 218/223), depois de lhe concedida prorrogação de prazo de atendimento em 45 (quarenta e cinco) dias (fls. 245/248) a empresa apenas afirmou, em 30/06/2003, que *foram apresentadas planilhas auditadas no exterior, porém, fora do padrão pré-estabelecido pelas autoridades brasileiras* (fls. 253), acrescentando que *os produtos não possuem vendas para terceiros em 1998 e que o produto Sulphosate apresentava faturas que justificam o preço praticado em 1997*.

Por oportuno destaco que nenhum parecer de auditoria acompanha as referidas planilhas, e somente pode-se cogitar de sua autoria pela expressão *kpmg* contida no canto superior esquerdo do seu Anexo III, denominado *Revisão dos preços de transferência – Operações realizadas em 1998* (fls. 192/198).

Eventualmente o *laudo elaborado por empresa de notório conhecimento técnico* produzido pela *Deloitte Touche Tohmatsu*, referido no recurso voluntário, seria o documento do qual foram extraídas as páginas 199/202 destes autos, que trazem como título *Relatório de Vendas por Produto Agrícola/S.Pública/Biocidas/Resinas – Ano 1998 – 17/05/99*, e como conteúdo relação de produtos associados a *volume, valor de mercadoria, valor de tributos*, para determinar seu preço unitário em reais. Mas as informações nele contidas apresentam correlação com os produtos relativamente aos quais a contribuinte adotou o método PRL, cujos ajustes foram aceitos pelo Fisco.

Não vejo, portanto, como adotar outra conclusão que não aquela expressa pela maioria dos Conselheiros da 5ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes (acórdão nº 105-17103, antes citado), no sentido de que tais documentos não observam as exigências da Lei nº 9.430/96:

Art.21.Os custos e preços médios a que se referem os arts. 18 e 19 deverão ser apurados com base em:

I - publicações ou relatórios oficiais do governo do país do comprador ou vendedor ou declaração da autoridade fiscal desse mesmo país, quando com ele o Brasil mantiver acordo para evitar a bitributação ou para intercâmbio de informações;

II - pesquisas efetuadas por empresa ou instituição de notório conhecimento técnico ou publicações técnicas, em que se especifiquem o setor, o período, as empresas pesquisadas e a margem encontrada, bemcomo identifiquem, por empresa, os dados coletados e trabalhados.

§1º As publicações, as pesquisas e os relatórios oficiais a que se refere este artigo somente serão admitidos como prova se houverem sido realizados com observância de métodos de avaliação internacionalmente adotados e se referirem a período contemporâneo com o de apuração da base de cálculo do imposto de renda da empresa brasileira.

§2º Admitir-se-ão margens de lucro diversas das estabelecidas nos arts. 18 e 19, desde que o contribuinte as comprove, com base em publicações, pesquisas ou relatórios elaborados de conformidade com o disposto neste artigo.

§3º As publicações técnicas, as pesquisas e os relatórios a que se refere este artigo poderão ser desqualificados mediante ato do Secretário da Receita Federal, quando considerados inidôneos ou inconsistentes.

Aliás, parece-me que sequer houve a apresentação de documento que pudesse ser classificado como tal, para assim se cogitar de um procedimento especial, como previsto no § 3º acima transcrito, para sua desqualificação, como aventado na defesa. Em verdade, como

bem destacado na decisão recorrida, a própria contribuinte assim reconheceu, ao declarar à fl. 253, que “*Para os produtos constantes da tabela acima foram apresentadas planilhas auditadas no exterior, porém, fora do padrão pré-estabelecido pelas autoridades brasileiras*” (grifei).

Desta forma, concluindo que não foram comprovados *os custos de produção das mercadorias selecionadas – TMSC, Stabilizer, PMG e Sulfosate* –, e desconsiderada a planilha apresentada pela empresa, a Fiscalização adotou o método PIC para apuração dos preços parâmetros, mas não pôde executá-lo relativamente aos ingredientes ativos TMSC e Stabilizer, razão pela qual admitiu, *os valores inicialmente apurados e declarados pela empresa na Declaração de Imposto de Renda – Pessoa Jurídica do ano-calendário 1998/exercício de 1999*.

Significa dizer que, ao revisar as informações contidas na DIPJ relativamente aos ingredientes ativos *TMSC, Stabilizer, PMG e Sulfosate*, a autoridade lançadora:

a) nada acrescentou relativamente ao ingrediente ativo *TMSC*, que permaneceu sem qualquer ajuste a título de preço de transferência;

b) manteve o ajuste relativo ao ingrediente ativo *Stabilizer*, sem reduzi-lo a zero como proposto na nova apuração lastreada nas planilhas rejeitadas pela Fiscalização;

c) elevou para R\$ 1.263.692,56 o ajuste relativo ao ingrediente ativo *PMG* e para R\$ 4.011,89 o ajuste relativo ao ingrediente ativo *Sulfosate*, em razão do cálculo segundo o método PIC.

Assim, se a contribuinte entende que também deveriam ser alterados os ajustes pertinentes às mercadorias não analisadas pela Fiscalização – *Antídoto, ODOUR MASK, TF 8035* – ou excluído o ajuste relativo ao ingrediente ativo *Stabilizer* como informado na planilha apresentada em 11/03/2002, deveria ter apresentado a documentação pertinente, haja vista que aquela juntada aos autos foi regularmente desconstituída no procedimento fiscal.

Considero importante também destacar que, mesmo se fosse admitida a referida planilha como base para os cálculos do ano-calendário 1998, haveria ajuste a ser aplicado em relação ao princípio ativo *TMSC* no valor de R\$ 1.185.683,85, o que resultaria em uma adição bem próxima daquela que fundamentou a exigência.

De toda sorte, admitindo correta a desqualificação parcial dos ajustes procedida pela Fiscalização, somente vejo a necessidade de ainda acrescentar que relativamente ao ajuste de R\$ 4.011,89 referente ao ingrediente ativo *Sulfosate*, a autoridade fiscal valeu-se das *faturas comerciais, de vendas da exportadora para terceiros independentes*, fazendo os ajustes pertinentes para transportar suas informações do ano-calendário 1997 para o ano-calendário 1998, sem comparar as operações realizadas pela empresa autuada com informações de operações com produtos similares.

Logo, os argumentos pertinentes à utilização de informações obtidas no SISCOMEX e de informações concedidas sob intimação por terceiro concorrente, bem como a adoção, como parâmetros, de preços de produtos diversos dos comercializados pela recorrente somente têm aplicação no ajuste de R\$ 1.263.692,56, relativo ao ingrediente ativo *PMG*. E, relativamente a ele, prossigo na reprodução do que decidido pela autoridade julgadora de 1ª instância, nos autos do processo administrativo nº 16327.003607/2002-79:



Já para o produto PMG foi encontrada a empresa Agritec Indústria Brasileira de Herbicidas Ltda., CNPJ 51.059.9790/0001-01. Desta forma, com base na análise das características dos produtos químicos importados para a produção de herbicidas restou caracterizada a similaridade entre o produto importado pela Sygenta Proteção de Cultivos Ltda. e o produto importado pela Agritec Indústria Brasileira de Herbicidas Ltda., conforme a definição constante do art. 26 da Instrução Normativa SRF nº 38/1997.

Alega a contribuinte que o procedimento fiscal tornou pública parte da situação dos seus negócios, sem qualquer autorização, infringindo assim a norma que protege o sigilo fiscal. Com outras palavras, a autoridade fiscal informou a uma concorrente, que a autuada se encontrava sob fiscalização tributária relativa a importações de produtos comercializados por ambas as empresas, o que, a seu ver, vicia de nulidade o ato praticado pela autoridade fiscal, sendo os documentos, por essa forma obtidos, de nenhum valor legal.

Não merece prosperar a argumentação da autuada. A mera informação da existência de procedimento fiscal por meio de mandado de procedimento fiscal não macula a validade da auditoria fiscal, até porque os praticados estão de acordo com a Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, com o Decreto nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001 e a Portaria SRF nº 3007, de 26 de novembro de 2001. Transcrevemos abaixo o art. 8º da referida portaria, que trata do assunto:

“Art. 8º A diligência para coletar informações e documentos destinados a subsidiar procedimento de fiscalização relativo a outro sujeito passivo será realizada mediante a apresentação de Mandado de Procedimento Fiscal Extensivo (MPF-Ex), do qual será fornecida cópia ao sujeito passivo diligenciado.

§ 1º O MPF-Ex conterá as informações de que tratam os incisos I, II, IV, V, VI e VIII do MPF originário, observado o modelo constante do Anexo IV.

§ 2º A critério da autoridade outorgante, o procedimento de que trata o caput poderá ser realizado mediante a apresentação de MPF-D”.

A contribuinte entende que as informações utilizadas na determinação dos preços parâmetros precisam estar ao alcance, ou disponíveis para uso, de todos os contribuintes a ela vinculadas, a fim de que a justificativa para a adequação, ou não, dos seus preços em relação ao preço padrão, possa ser algo de aferição por ambas as partes envolvidas.

Ademais, assegura que o uso de informações originadas de fonte com acesso restrito, permitida apenas às autoridades fiscais, torna-se ilegal, indevido e inapropriado e, se prosperar, transforma-se em uma completa e insana insegurança jurídica, com graves prejuízos a toda comunidade empresarial, à economia nacional e aos valores básicos do Direito pátrio.

Embora a doutrina brasileira seja majoritariamente favorável à posição defendida pela autuada entendo que não lhe assiste razão. Em primeiro lugar porque era obrigação da contribuinte escolher e aplicar, de acordo com o instituído pela legislação brasileira vigente, um método de preço de transferência para controle das operações com empresas vinculadas, adicionando, quando fosse necessário, ao lucro real e à base de cálculo da CSLL, o excesso de custo apurado. Se assim tivesse procedido, a autoridade fiscal não teria necessidade de efetuar qualquer pesquisa junto a terceiros. Ou seja, é o descumprimento da lei pela contribuinte que força a fiscalização buscar informações fora do âmbito da empresa fiscalizada.

Ademais, é incorreto afirmar que seu direito ao contraditório e à ampla defesa foram atacados. Ressalte-se, por oportuno, que o procedimento fiscal tem natureza inquisitória e que o processo fiscal propriamente dito apenas se inicia com a impugnação ao lançamento, isto é, quando então é instaurada a lide. Nesse sentido,

é irrelevante que apenas após a ciência dos autos de infração é que a autuada teve acesso à documentação comprobatória. O que realmente importa é a concessão de oportunidade para manifestação e defesa a partir do momento em que foi cientificada a autuada dos lançamentos. De fato, a partir da ciência dos autos de infração, a interessada teve livre acesso aos autos e a todas as peças que os compõem, inexistindo qualquer obstáculo à sua ampla defesa e ao contraditório, isto é, pode verificar a adequação das operações comerciais escolhidas para fins de comparação dos preços praticados.

Observe-se que não existe dispositivo legal que vede a aplicação das pesquisas efetuadas no SISCOMEX e, conseqüentemente, os dados oferecidos por terceiro contribuinte. Trata-se de uma interpretação feita por parte da doutrina pátria, que não necessariamente deve ser observada pela Secretaria da Receita Federal.

Ademais, mesmo se admitindo uma certa dificuldade para apuração do preço parâmetro com base no método PIC, este não é de todo impossível. Cumpre observar que o ponto de partida da fiscalização foi a identificação dos importadores de produtos idênticos ou similares, através do "site" da ANVISA (de consulta livre) e não o SISCOMEX conforme afirma a impugnante. Este sistema de uso restrito da SRF foi utilizado apenas para identificar dentre as empresas pesquisadas, quais realizaram importações dos produtos em tela no ano-calendário de 1997.

Por fim, pelos motivos expostos acima, resta cristalino que não existe qualquer ofensa ao direito à segurança jurídica. O procedimento da fiscalização é subsidiário, ou seja, só ocorre porque a contribuinte deixou de observar a legislação vigente. Caso tivesse cumprido as obrigações principais e acessórias decorrentes da legislação tributária não haveria a prática de nenhum ato da administração tributária. A insegurança jurídica é conseqüência da ilegalidade das decisões contábeis e fiscais da autuada.

Considerando que a contribuinte não utilizou qualquer dos métodos de apuração de preços de transferência legalmente previstos, a decisão da Auditora Fiscal de aplicar o método PIC (para os bens aplicados à produção), está em conformidade com o § único, do artigo 39 da IN SRF nº 38/97:

"Art. 39. A empresa submetida a procedimentos de fiscalização deverá fornecer aos Auditores Fiscais do Tesouro Nacional - AFTN, encarregados da verificação:

I - a indicação do método por ela adotado;

II - a documentação por ela utilizada como suporte para determinação do preço praticado e as respectivas memórias de cálculo, observado o disposto nos arts. 33 a 35.

Parágrafo único. Não sendo indicado o método, nem apresentados os documentos a que se refere o inciso II, ou, se apresentados, forem insuficientes ou imprestáveis para formar a convicção quanto ao preço, os AFTN encarregados da verificação poderão determiná-lo com base em outros documentos de que dispuser, aplicando um dos métodos referidos nesta Seção" (grifei).

Alega que a empresa Agritec Indústria Brasileira de Herbicidas Ltda. é de pequeno porte, que importa pequenas quantidades, que não é líder de mercado e que a autuada importa 20 vezes mais.

Estes argumentos não são capazes de demonstrar a improcedência dos autos de infração, visto que parece razoável acreditar que a autuada, por ser uma empresa de maior porte, como afirma em sua defesa, tem maior força para negociar a compra de mercadorias em condições mais favoráveis, já que o faz em escala muito maior. É provável, a nosso ver, que os argumentos apresentados sejam indicadores

de benefícios da empresa, ou seja, o preço unitário pago pela autuada pode ter sido menor que o da empresa Agritec Indústria Brasileira de Herbicidas Ltda. em função de o volume comprado ser muito superior, fato que, em regra, faz reduzir o preço imposto pelo fornecedor.

Aduz ainda que a Agritec Indústria Brasileira de Herbicidas Ltda. não pode ser considerada uma empresa típica do setor de produção de agrotóxicos do qual o produto é importado é um componente, devido ao fato de não ter sido apresentado seu nome na relação das empresas habilitadas a manusear os referidos produtos pelo Ministério da Saúde, o que pode ser evidenciado e constatado nas fls. 6 a 19.

Com o devido respeito, a premissa descrita acima pela contribuinte não conduz obrigatoriamente à conclusão firmada, isto é, o silogismo pretendido é muito duvidoso. O fato da empresa Agritec Indústria Brasileira de Herbicidas Ltda. estar ou não habilitada pelo Ministério da Saúde não nos permite inferir, a favor ou contra seu raciocínio, que os custos de importação do produto são maiores ou menores.

Outro silogismo muito duvidoso é alegar que como todas as importações foram realizadas por meio de empresas chinesas e húngaras, todas as operações da empresa Agritec Indústria Brasileira de Herbicidas Ltda. são atípicas. É uma frágil presunção pensar que todas as empresas chinesas e húngaras comercializam seus produtos por meio de atos que configurem a prática de “dumping”.

Quanto as eventuais particularidades das operações de importações da Agritec Indústria Brasileira de Herbicidas Ltda., cabe destacar que a autoridade fiscal teve o cuidado de questionar, por meio das intimações de fls. 27 a 29, a existência de situações que configurassem as operações de importação como atípicas.

Em verdade, é imensa a quantidade de situações teóricas que podem caracterizar a atipicidade de uma eventual operação de importação escolhida para efeitos de comparação de preços de compra. A contribuinte, por sua vez, não acostou aos autos qualquer documentação que comprovasse seus argumentos, muito menos ofereceu pesquisas, publicações técnicas ou relatórios oficiais que demonstrassem que seus preços de importação estão próximos ao praticado no mercado.

Por fim, em relação ao indigitado processo administrativo MDIC/SECEX-RJ 52100-008067/2001-57, cabe frisar que teve início no ano de 2001, conquanto as importações analisadas se referem ao ano-calendário de 1997. Assim sendo, resta impossível assegurar que ambos tratam de idêntico período temporal. Outrossim, a simples existência de procedimento administrativo de investigação de prática de “dumping” não confere certeza aos argumentos da contribuinte, quanto à atipicidade das operações de importações ora analisadas. Seria igualmente improcedente afirmar que a impugnante, pela simples abertura de procedimento de auditoria fiscal, poderia ser considerada sonegadora, ou responsável pela prática de qualquer ilícito fiscal.

Em resumo, com apenas os argumentos e os documentos apresentados pela contribuinte é impossível comprovar a ilegalidade ou a falta de razoabilidade das autuações.

CONCEITO DE REVENDA E PRL

Requer a contribuinte a substituição do método PIC pelo método PRL. Afirma que o conceito de “revenda” é aplicável tanto nas operações comerciais, que são operações de compra e venda simples, sem qualquer processo, bem como nas operações de um produto manufaturado.

A condicionante da utilização do método PRL deve basear-se em critério objetivo, isto é, saber se o processo de transformação do produto importado, no caso



presente de várias substâncias químicas, resultou em novo produto, ou seja, com características distintas das substâncias químicas originais. O uso, aliás, de um segundo produto adquirido pela empresa no mercado interno reforça a idéia de transformação dos produtos comercializados, ficando patente a agregação de valor, na etapa de industrialização, mediante a intervenção de mão-de-obra ou de máquinas, até a obtenção do produto final. A partir de tal consideração, fica clara a idéia de que a fase de criação da manufatura citada pela autuada resulta na criação de um novo produto, o que afasta a hipótese de simples facilitação de sua aplicação ou comercialização.

Pode-se dizer que ocorre revenda quando o mesmo produto é comprado e, posteriormente, vendido, sem sofrer quaisquer transformações durante o processo – nem antes nem depois da comercialização. Já na produção, compra-se um determinado bem cuja transformação resultará em novo produto com características distintas do produto original utilizado.

O conceito de industrialização está previsto no art. 4º do Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002, que regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI:

“Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, e Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 46, parágrafo único):

.....
II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);

III - a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);

.....”

(grifo nosso)

Ao buscar confirmar a viabilidade da utilização do método PRL, a ora autuada não negou que entre as suas atividades operacionais se incluem operações que não se caracterizam como de mera comercialização. Ademais, na própria defesa, a empresa assevera que os produtos importados foram utilizados na industrialização de outros produtos.

Dessa forma, correta a autuação nesta parte, pois se aplicam somente à operação industrial da contribuinte o método dos Preços Independentes Comparados (PIC) e o do Custo de Produção mais Lucro (CPL).

Na seqüência, a autoridade julgadora afirma sua vinculação às definições da Instrução Normativa SRF nº 38/97, que veda a aplicação do método PRL no caso em julgamento, e também destaca sua incompetência para analisar a constitucionalidade de leis. Todavia, afirma a legalidade da referida Instrução Normativa com os seguintes argumentos, que reputo válidos:

A atitude do fisco de tornar patente a não utilização do método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL) na produção por um ato normativo justifica-se na medida em que se procurou elucidar a aplicação de conceitos que são claros na contabilidade empresarial: a revenda e a produção. A Instrução Normativa SRF nº 38/1997 não veio criar uma restrição inexistente na Lei nº 9.430/1996, mas apenas interpretá-la devidamente, esclarecendo um ponto que estava obscuro.

Cabe mencionar a obra Transfer Pricing Guidelines For Multinational Enterprises And Tax Administrations, publicação da OCDE, de julho de 1995, em cujo texto (página II-5) é ressaltado o uso do método PRL em operações de comércio. Reforça-se, portanto, a idéia de que o método PRL somente se aplica ao processo de revenda.

Com efeito, pelas regras da OCDE, o método PRL começa com um preço pelo qual um produto é adquirido de parte relacionada e revendido para uma parte independente. O preço de revenda é então reduzido por uma margem bruta, compreendendo as suas despesas operacionais e seu lucro. É um método utilizado basicamente para operações de compra e venda, devendo ser ajustado pelo perfil da operação, em vista das obrigações e riscos assumidos pelo vendedor, ou sua ativa participação na criação ou manutenção de intangíveis ligados ao produto revendido.

Para a OCDE os ajustes são feitos até que se possa comparar preço líquido e margens de outras operações tidas como independentes. Ou seja, não há margem fixa definida, e aberto são os ajustes possíveis e as parcelas redutoras para fins de comparação. Decerto, a depender das transformações e as agregações de valor por que passa os produtos importados, resta impossível efetuar qualquer tipo de comparação, a não ser que inúmeros ajustes sejam autorizados, visto que produtos importados e os resultados do processo industrial são completamente distintos.

Acontece que no Brasil o PRL é absolutamente incompatível para os caso em que não há pura revenda, já que nosso sistema é fechado, com o cálculo de preços parâmetros para insumos, valores que estão no início da cadeia de produção, e sobre os quais outros fatores de produção são adicionados até a formação final de um preço de venda. Ao se retirar uma margem bruta do preço de venda líquido não se estará chegando a qualquer parâmetro de preço independente para insumos, mas tão-somente para produtos adquiridos para revenda.

A margem determinada por lei compreende apenas o lucro e outras despesas operacionais. Se fosse o caso de aplicar tal conceito de margem para insumos, seriam necessárias outras considerações, pois parcelas relativas à mão-de-obra aplicada na produção, ao custo dos insumos nacionais, ao custo dos insumos importados de empresas independentes e a outros custos de produção também deveriam ser expurgadas para alcance do preço parâmetro. E a lei destas não tratou.

Em suma, é inaplicável o método PRL, já que os produtos importados não se destinavam à revenda, mas à produção de novos produtos.

Por todo o exposto, também não vejo reparos aos ajustes decorrentes da revisão dos procedimentos da contribuinte vinculados ao método CPL, razão pela qual entendo que o crédito tributário deveria ser mantido na íntegra.

E, relativamente ao pedido alternativo de exclusão da multa e dos juros em razão do disposto no art. 100 do CTN, fundamentado no fato de que a conduta da contribuinte, em suas palavras, *se pautou na observância de normas complementares, adotando parecer de empresa de notória respeitabilidade e conhecimento técnico, nos termos do art. 27 da IN nº 38/97*, entendo que ele também deve ser rejeitado, pois como antes exposto, não restou comprovado tal fato.

Necessário, porém, registrar que durante a sessão de julgamento, ante as conclusões do I. Relator acerca da deficiência do procedimento fiscal, que não cogitou da aplicação do método PRL ao negar validade aos ajustes com base no método CPL, votou-se

inicialmente a possibilidade de o método PRL ser aplicável em tese às operações em debate, decidindo a maioria por admiti-lo, o que desconstituiu os fundamentos do voto que até aqui proferi.

Na seqüência, submetida à votação a obrigatoriedade da autoridade fiscal, ante a existência de mais um método de cálculo para os ajustes de preços de transferência, optar por aquele mais favorável ao contribuinte, expressei o entendimento de que seria necessária tal providência, na medida em que o art. 18 da Lei nº 9.430/96 admite a dedutibilidade de *custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoa vinculada até o valor que não exceda ao preço determinado por um dos métodos previstos*.

Contudo, no caso presente, não sendo possível afirmar que a autoridade lançadora desconsiderou os cálculos com base no PRL em razão do que determinado no parágrafo único do art. 39 da Instrução Normativa SRF nº 38/97 (*Não sendo indicado o método, nem apresentados os documentos a que se refere o inciso II, ou, se apresentados, forem insuficientes ou imprestáveis para formar a convicção quanto ao preço, os AFTN encarregados da verificação poderão determiná-lo com base em outros documentos de que dispuser, aplicando um dos métodos referidos nesta Seção*), na medida em que o método PRL era entendido como inaplicável ao caso, manifestei-me a favor da necessidade de diligência para aferir se o entendimento firmado neste julgamento ensejaria a apuração de ajustes, segundo o método PRL, inferiores aos determinados pelo método PIC.

Em suma, este voto seria pela manutenção integral da exigência, mas, admitindo a Turma, por maioria, a aplicação do método PRL para determinação do ajuste de preços de transferência decorrente dos insumos aos quais foi aplicado o método CPL, voto pela conversão do julgamento em diligência, com vistas à determinação de qual método ensejaria ajuste mais favorável à contribuinte.


EDELI PEREIRA BESSA - Conselheira