



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.004012/2002-31
Recurso nº. : 137.928
Matéria: : IRPJ- CSLL- anos-calendário: 1997, 1998
Recorrente : ASTRAZENECA DO BRASIL LTDA.
Recorrida : 1ª Turma/DRJ em Campinas - SP.
Sessão de : 17 de março de 2005
Acórdão nº. : 101-94.888

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODOS. A Lei 9.430/96 não cria qualquer restrição para escolha do método de cálculo do preço-parâmetro.

PROVA DO PREÇO MÉDIO - A fiscalização não está adstrita a provar o preço médio na forma prevista no artigo 21. Mas tem o ônus de provar que o preço por ela levantado não está distorcido.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ASTRAZENECA DO BRASIL LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Os Conselheiros Mário Junqueira Franco Júnior e Manoel Antonio Gadelha Dias acompanharam a Conselheira Relatora pelas suas conclusões, no que se refere ao princípio ativo lisinopril.

MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

SANDRA MARIA FARONI
RELATORA

FORMALIZADO EM: 25 MAI 2005

Processo nº 16327.004012/2002-31
Acórdão nº 101-94.888

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, VALMIR SANDRI, PAULO ROBERTO CORTEZ, CAIO MARCOS CÂNDIDO, ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR.



Recurso nº : 137.928
Recorrente : ASTRAZENECA DO BRASIL LTDA.

RELATÓRIO

Contra Astrazeneca do Brasil Ltda. foram lavrados, em 22/11/2002, autos de infração para exigência de créditos tributários relativos ao Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) dos anos-calendário de 1997 e 1998, compreendendo, além dos tributos, multa por lançamento de ofício e juros de mora.

A irregularidade apontada nos autos de infração foi a não adição ao lucro contábil da parcela 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”* (Lei nº 9.430/96, art. 18), que teria ultrapassado o preço-parâmetro assim estimado segundo o *“Método dos Preços Independentes Comparados – PIC”* (Lei nº 9.430/96, art. 18, inciso I) – fls. 683/693.

Tendo sido constatado que o contribuinte, nos anos de 1997 e 1998, importou, em negociação com pessoas vinculadas, substâncias servíveis como matérias-primas, foi lavrado Termo de Início de Fiscalização (03/09/2001), com solicitação para que o contribuinte refaça seus cálculos atinentes ao preço-parâmetro, segundo o PIC ou o CPL.

As substâncias importadas e sob atenção da fiscalização eram o atenolol e o lisinopril (também chamado de lisonopril ou dihidrato de lisinopril), na qualidade de princípios-ativos, ou seja, matérias-primas.

Em resposta ao que inquirido, o contribuinte informa (01/11/2001) seu entendimento sobre a correção do Método do Preço de Revenda menos Lucro – PRL para efeito de cálculo do preço-parâmetro

Segue-se nova intimação (29/05/2002) sobre a posição e movimentação dos estoques das substâncias atenolol e lisinopril para os anos de 1997 e 1998 (fls. 192/193). Em sua resposta (22/06/2002), o contribuinte faz evidenciar que, para a substância atenolol, utilizara, para efeito do cálculo do preço-parâmetro nos anos em destaque, o Método do Custo de Produção mais Lucro – CPL (fl. 195). Essa metodologia levava-o a promover adições no lucro

contábil de 1997 e de 1998 nos montantes de R\$ 182.369,70 e R\$ 3.479.417,00, respectivamente.

Em intimação subsequente (07/08/2002) é solicitada informação acerca do método utilizado no ano de 1997 que resultou num ajuste de R\$ 182.369,70 e juntada, para ambos os períodos, das memórias de cálculo utilizadas para apuração dos ajustes praticados. Foi ainda pedido que, no caso do Método do Custo de Produção mais Lucro – CPL, fossem apresentados os documentos comprovantes de custos do fabricante conforme apresentados ao Fisco do país de fabricação para a correta apuração dos custos de fabricação nos termos do artigo 18 inciso III da Lei nº 9.430/96 e art. 13 da Instrução Normativa SRF nº 38/97. (fls. 267/268).

O contribuinte, em face do que foi solicitado: (1) em 28/08/2002, requisitou dilação de prazo, porque *“sofreu recentemente uma reestruturação de seus arquivos, que fisicamente encontram-se alocados na cidade de Barueri em uma empresa especializada em guarda de arquivos, [...]”* (fl. 269); (2) em 16/10/2002, reiterou novo pedido de dilação de prazo, porquanto os documentos que comprovariam os custos do fabricante, conforme apresentados ao Fisco do País de fabricação (Argentina), para efeito de sua validade em território nacional demandariam *“consularização, bem como a sua tradução juramentada, o que demanda um lapso temporal dilatado, [...]”* (fl. 277); (3) em 18/11/2002, confirmou que o método utilizado na apuração do preço-parâmetro para a substância atenolol, no ano de 1997, foi o do Custo de Produção mais Lucro – CPL (o mesmo para idêntica substância no ano seguinte). No que tange aos documentos comprovantes de custos de fabricante conforme apresentados ao Fisco do país de fabricação, informou estar incapacitado de apresentá-los, uma vez que tais documentos inexistem, haja vista que a declaração feita ao Fisco local assemelha-se à brasileira, ou seja, despesas consideradas como custos são apresentadas de forma global, logo, inexistente documento oficial que comprove separadamente o custo de um produto específico. (fls. 278/279).

À vista disso, a fiscalização, porque as substâncias atenolol e lisinopril seriam matéria-prima, o que, por si, exclui a possibilidade do Método do Preço de Revenda menos Lucro – PRL, e também porque, para a substância atenolol, o contribuinte não apresentou documentação bastante para a opção pelo Método do Custo de Produção mais Lucro – CPL, buscou apurar o preço parâmetro para

utilizar o método Método dos Preços Independentes Comparados (PIC). Para tanto, amparada em Mandado de Procedimento Fiscal – Extensivo, deflagrou uma série de consultas (fls. 282/586) junto a importadores nacionais das indigitadas substâncias (atenolol e lisinopril), para levantar o preço incorrido nas operações de compra e venda, no mesmo período de apuração sob fiscalização (1997 e 1998), praticado entre compradores e vendedores não vinculados que tivessem por objeto as substâncias atenolol e lisinopril.

Para a substância atenolol, ano de 1997, dados de importadores residentes ou domiciliados no Brasil (Cazi Química Farmacêutica Indústria e Comércio Ltda., Deg Importação de Produtos Químicos Ltda., Galena Química e Farmacêutica Ltda., Henrifarma Produtos Químicos e Farmacêuticos Ltda. e Purifarma Distribuidora Química e Farmacêutica Ltda.), apontaram para um preço-parâmetro médio de R\$ 76,39 por quilo da substância. Para o ano de 1998 (Cazi Química Farmacêutica Indústria e Comércio Ltda., Galena Química e Farmacêutica Ltda. e Purifarma Distribuidora Química e Farmacêutica Ltda.), R\$ 74,74 por quilo da substância, enquanto as importações da empresa fiscalizada, de empresas vinculadas, tiveram um preço médio de U\$900.00/kg em 1997 e U\$ 892.72/kg em 1998.

Para a substância lisinopril, a outro tanto, a fiscalização não logrou sucesso na busca de dados de importadores, residentes ou domiciliados no Brasil, que houvessem adquirido, no curso dos anos de 1997 e 1998, mencionada substância de fornecedor independente. Não obstante, apurou a fiscalização que a pessoa jurídica União Química Farmacêutica Nacional S.A., nos anos de 2000 e 2001, adquirira lisinopril de fornecedor independente. Com base nas informações prestadas por essa empresa (fls. 282/324), consideradas variações na taxa de câmbio da moeda de referência (dólar americano), foram apurados os preços-parâmetro de R\$1.307,59 e de R\$ 1.414,07, por quilo da substância, para os anos de 1997 e 1998, respectivamente. Para esses mesmos períodos, as importações da fiscalizada de empresas vinculadas resultaram em preço médio de US\$ 10,000.00/kg nos dois períodos. Ressaltou a fiscalização que, ainda que o contribuinte sob fiscalização alegue que seu produto final leva a marca Zeneca e a outra empregue o princípio ativo na produção de um medicamento genérico, a fórmula do produto é a mesma e não há diferença de qualidade que justifique um preço dez vezes maior. (fls. 697/698).

5

Gal

Com base nos levantamentos, a fiscalização apurou pelo método PIC os valores adicionados a menor, e fez o lançamento de ofício.

Irresignado, o contribuinte, em 23/12/2002, apresenta impugnação, alegando em síntese que:

- A Lei nº 9.430/96, art. 18, faculta a utilização de qualquer dos métodos para efeito de cálculo do preço-parâmetro. Com base nisso, utilizou tanto do método CPL quanto do método PRL para o cálculo do preço do atenolol importado, não tendo utilizado o terceiro método previsto na legislação, o PIC, porque não havia recursos disponíveis aos contribuintes para verificar informações referentes à importações de terceiros. (fl. 743).
- De acordo com o art. 142 do CTN, o lançamento deve estar bem precisado nos seus limites (aspectos material, temporal, espacial, pessoal e quantitativo). Para tal desiderato, minimamente, deveria o contribuinte concorrer para a construção de indigitados limites, pena de violação ao exercício do direito de defesa. No caso em interesse, (1) porque o contribuinte em atenção não poderia ter acesso, por força própria, a informações, quantitativas e qualitativas, sobre a mercancia travada entre outros contribuintes, (2) porque a fiscalização teria desrespeitado o que preceituado na Lei nº 9.430/96, art. 21, reunindo, por si, dados sem que o contribuinte deles e sobre eles pudesse pontuar qualquer senão, por tudo enfim, teria o agente público formalizado crédito tributário unilateralmente e, por isso, inconsistente.
- Quanto à substância lisinopril, o preço-parâmetro anotado no auto de infração, porque decorrente de informações advindas de um único paradigma (União Química Farmacêutica Nacional S.A.), não mereceria crédito, até porque mencionadas informações ferem períodos (2000 e 2001) além daqueles de interesse nos autos (1997 e 1998). Igual sorte caberia ao preço-parâmetro levantado para a substância atenolol, pois, ainda que apurado em consulta a cinco pessoas jurídicas (Cazi Química Farmacêutica Indústria e Comércio Ltda., Deg Importação de Produtos Químicos Ltda., Galena Química e Farmacêutica Ltda., Henrifarma Produtos Químicos e Farmacêuticos Ltda. e Purifarma Distribuidora Química e Farmacêutica Ltda.), apenas uma delas (Cazi Química Farmacêutica Indústria e Comércio Ltda.) teria o competente registro, junto à Agência Nacional de Vigilância

Est *W*

Sanitária – Anvisa, para uso da substância. Sob outra linha, a quantidade importada pelas pessoas jurídicas consultadas seria insignificante frente à magnitude das importações promovidas pela impugnante. Mais, questiona-se o porquê de a União Química Farmacêutica Nacional S.A. não ter sido consultada sobre o princípio-ativo atenolol, já que era detentora de registro junto à Anvisa para uso de referida substância. Tudo, enfim, para fundamentar o seguinte: qual seria a representatividade da amostra colhida pela fiscalização?

- Entre as substâncias importadas pela impugnante e aquelas também importadas pelas pessoas jurídicas que serviram de paradigma, não haveria similaridade e muito menos identidade. Único critério da fiscalização, duvidoso a toda prova, o nome da substância, de per si, não bastaria para estabelecer qualquer relação de similaridade. Haveria, pois, desrespeito ao que estátuído na Lei nº 9.430/96, art. 18, inciso I, e, também, da IN SRF 38/97, art. 26, incisos II e III. No que respeita ao grau de pureza dos princípios ativos, e com base em estudo promovido por engenheiro de seus quadros, diz haver diferenças significativas, sendo flagrantemente superior a qualidade das substâncias atenolol e lisinopril por ela importadas.
- A substância lisinopril, nos anos de 1997 e 1997, seria salvaguardada por patente conferida a outro laboratório, e que no ano de 2000 e 2001 sua fórmula já seria de domínio público, o que faria seu preço, face à diversidade de fornecedores, experimentar queda significativa. Assim, o preço parâmetro levantado a partir de importações promovidas pela União Química Farmacêutica Nacional S.A. nos anos de 2000 e 2001, ainda que se considere o ajuste concernente à taxa de câmbio, não refletiria as alterações do mercado, de uma situação de monopólio para uma de livre concorrência. Além disso, a Lei 9.430/96, art. 21, determina que a comparação de preços se dê em períodos contemporâneos para que se tenha um mínimo de rigor na consideração de mercados equivalentes. A permissão em sentido diverso, contida na IN nº 38/97, não tem amparo legal. Quanto ao atenolol, ainda que o paradigma tenha sido tomado com base em cinco pessoas jurídicas e com coincidências de períodos comparados, invocando o *site* da Anvisa, que informa serem 51 as pessoas jurídicas que transacionavam com a substância, diz que a amostra colhida pela fiscalização é extremamente reduzida em face

do mercado real, o que não garante um mínimo de equivalência entre os mercados que se supõe comparáveis.

- É inviável a comparação entre laboratórios químicos, caso da interessada, e as produtoras de medicamentos, caso das pessoas jurídicas cujas operações foram tomadas como paradigma. Com apoio nas entidades internacionais de análise de ambos os modelos operacionais, pode-se afirmar não haver identidade mercadológica entre agentes que se caracterizam como laboratórios de pesquisa e desenvolvimento de medicamentos e as indústrias de manufatura de produtos em larga escala. Os primeiros têm como fim precípua a pesquisa e o desenvolvimento de novos medicamentos, e as segundas são voltadas unicamente à manufatura de medicamentos em larga escala, cuja patente já caiu em domínio público.
- Grande parte da substância atenolol importada pelas pessoas jurídicas usadas como paradigma teria sido importada da Índia, país que não teria um controle de qualidade sério aos seus processos produtivos. Quanto ao lisinopril, a União Química Farmacêutica Nacional S.A. teve contra si lançadas duas Resoluções da Anvisa, que decretara a apreensão e/ou inutilização de lotes por ela comercializados. Assim, porque seria duvidosa a qualidade das substâncias que serviram de base para a comparação, inviável o cotejo para efeito de preço parâmetro.
- Finalmente, alega inconstitucionalidade do cálculo dos juros de mora à taxa SELIC.

O litígio foi submetido à apreciação da Primeira Turma de Julgamento da DRJ em Campinas. O Relator enfrentou os questionamentos quanto à escolha do método (PIC, PRL, PCL), à restrição ao exercício de defesa, às informações colhidas de outros contribuintes, ao procedimento da fiscalização em face da Lei nº 9.430/96, art. 21, à desconsideração do preceito, à falta de representatividade da amostra colhida pela fiscalização, à falta de similaridade entre as substâncias importadas pela impugnante e outras igualmente importadas pelas pessoas jurídicas que se prestaram a paradigma, à falta de equivalência entre os mercados comparados, à ilegalidade da IN nº 38/97, ao desacerto da comparação entre laboratório químico e produtora de medicamento em larga escala, à qualidade da substância importada, à inconstitucionalidade da taxa SELIC. Observou, ainda, a ocorrência de erro material na autuação.

Ao final, a Turma Julgadora, acolhendo o voto do Relator, julgou procedente em parte as exigências, excluindo R\$ 85.787,91, pertinente ao IRPJ, e R\$ 27.452,13, respeitante à CSLL, exclusões essas resultantes do erro material apontado.

É a seguinte a ementa do Acórdão:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1997, 1998

Ementa: DEVIDO PROCESSO LEGAL (CONTRADITÓRIO, AMPLA DEFESA). DESPRESTÍGIO. Não há que se falar em ofensa ao princípio constitucional aludido enquanto não instaurado o litígio, que, na espécie, inaugura-se com a impugnação. Antes desta, não há processo, há procedimento e este regido pelo princípio da inquisitorialidade.

PROCESSO ADMINISTRATIVO DE CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO. É a atividade onde se examina a conformidade dos atos praticados pelos agentes do fisco frente à legislação de regência em vigor (i.é, com força vinculante), sem perscrutar da legalidade ou constitucionalidade dos fundamentos daqueles atos (validade da norma jurídica).

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1997, 1998

Ementa: PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODOS. Não é livre de qualquer restrição a escolha do método de cálculo do preço-parâmetro. Se a empresa do contribuinte, posta sob fiscalização, extravasa os lindes da revenda de mercadorias, lhe será vedada a aplicação do Método do Preço de Revenda menos Lucro – PRL. CÁLCULO DO PREÇO-PARÂMETRO. OBRIGAÇÃO DO CONTRIBUINTE. ATIVIDADE SUPLETIVA DO FISCO. Na apuração do preço-parâmetro, cumpre ao contribuinte fazê-lo segundo o que dispõe a Lei nº 9.430/96, art. 21, e amparado nos documentos ali elencados. Na sua omissão, trabalhará o Fisco, mas, agora, sob o amparo da IN nº 38/97, art. 39, parágrafo único, de sorte a tudo fazer para, escorado em documentos que amealhar, sem restrição, calcular mencionado preço-parâmetro. Se o contribuinte omitiu-se, assumiu um risco. Agora, o que não é razoável, é se tencionar inverter a carga desse risco; descarregar sobre a fiscalização exigências que não constam da legislação pertinente, quais, por exemplo, pesquisa em multiplicidade de fontes de informação, identidade de produto, equivalência de magnitude entre as operações comparadas.

AUTUAÇÃO. ERRO MATERIAL. Se é o caso e há prejuízo para o contribuinte, de rigor é o reparo.

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

Lançamento Procedente em Parte.



Irresignada, a empresa interpôs recurso a este Conselho, efetuando o depósito de montante correspondente a 30% do valor consolidado do débito.

Na petição recursal a Recorrente, em longo arrazoado, desenvolve suas razões de direito sob os seguintes sub-títulos:

- 1) Da finalidade da introdução das regras de preços de transferência no País.
- 2) Da arbitrariedade cometida pela fiscalização e pela r. decisão recorrida.
- 3) Das irregularidades da aplicação do método PIC no caso presente.
- 4) Da adequação dos métodos utilizados pela Recorrente.
- 5) Do excesso de cálculo para constituição do crédito tributário.¹

Esse arrazoado, desenvolvido em 56 laudas, é afinal sintetizado pela Recorrente na seguinte Conclusão :

1. A ação fiscal desenvolveu-se de forma contrária ao disposto no artigo 142 do Código Tributário Nacional, tendo se pautado pela arbitrariedade na sua condução.
2. A decisão de primeira instância, que a confirmou em todos os seus termos, a um só tempo (i) deixou de examinar e apreciar os documentos juntados pela Recorrente na Impugnação, inclusive declarações técnicas; (ii) rejeitou os fundamentos de defesa ao simples argumento de que qualquer suposta omissão do contribuinte o coloca sob o risco do arbítrio fiscal; e (iii) confunde, definitivamente, arbitramento com arbitrariedade.
3. O método PIC não pode ser utilizado de forma irresponsável e sem rigor técnico, sendo absolutamente imprestável a sua utilização no caso presente, para aferição do preço dos produtos importados pela Recorrente passível de dedução do lucro tributável, haja vista que:
 - 3.1. Não houve a menor preocupação em identificar que a Recorrente pertence a um mercado específico – laboratórios químicos – que, por sua característica peculiar de desenvolvedor de produtos, não é comparável ao mercado de manufactureiras de produtos cuja patente caiu em domínio público e portanto não suportam custos equiparáveis aos suportáveis pelo mercado ao qual se insere a Recorrente;



¹ Esse item refere-se à utilização da taxa SELIC para os juros de mora.



- 3.2. houve ilegalidade no procedimento adotado pela fiscalização, ao (i) suportar os ajustes de preços médios em dados documentais que não sejam aqueles disciplinados e exigidos por lei; (II) bem como pela clara ausência de demonstração de similaridade dos produtos, em desatendimento ao artigo 26 da IN 38/97;
- 3.3. houve arbitrariedade no procedimento adotado pela Fiscalização que, em razão do acesso ilimitado e amplo dos dados fiscais e comerciais que dispõe de outros contribuintes, trouxe aos autos apenas aquelas operações que entende ser objeto passível de comparação. Não tem a Recorrente, em clara restrição ao seu direito de defesa, acesso a dados referentes a operações de importação realizadas por terceiros para demonstrar que a operação realizada está dentro dos parâmetros praticados no comércio nacional ou internacional. Há indícios de clara manipulação de dados e informações pela fiscalização, na medida em que a mostra trazida nos autos não é representativa e que outras empresas praticam operações com o atenolol e o lisinopril importados pela Recorrente, com preços muito diversos daqueles trazidos nos autos;
- 3.4. a análise feita pela Fiscalização para proceder à comparação entre os produtos das empresas intimadas para prestarem esclarecimentos e os da Recorrente foi baseada exclusivamente no nome do produto. Esse dado é absolutamente insuficiente para se concluir que esses produtos são idênticos ou similares, requisito este essencial para aplicação do PIC, nos termos da Lei 9.430/96. Nos termos da Declaração elaborada pelo Sr. Engenheiro da Recorrente, sequer apreciada na decisão, há diferenças gritantes entre os produtos importados pela Recorrente e aqueles importados por terceiros escolhidos pela Fiscalização, como, por exemplo, em relação ao grau de concentração de pureza e à existência de procedimentos laboratoriais e químicos exaurientes, que garantem a qualidade e a homogeneidade do princípio ativo no qual consiste o produto da Recorrente. Em razão dessas diferenças, não se pode jamais afirmar que esses produtos sejam idênticos ou similares;
- 3.5. mostra-se imprópria a aplicação do método PIC em relação ao lisinopril, uma vez que a Fiscalização deveria ter procedido à análise do preço praticado por um mercado e não somente por uma única empresa (União Química S/A)

e, também, a comparação dos preços deveria ter sido realizada com operações praticadas no mesmo período, ou seja, em 1997 e 1998, o que não ocorreu no caso, haja vista que as operações da empresa objeto de comparação ocorreram no período de 2000 e 2001;

- 3.6. mostra-se imprópria a aplicação do método PIC em relação ao atenolol, uma vez que a Fiscalização deveria ter procedido à análise do preço praticado por um mercado, o que não ocorreu no caso, e, razão da apuração pela Fiscalização do preço praticado pelo produto por menos de 1% das empresas que detêm o registro do referido produto. Não fosse isso, não se mostra apropriada a equiparação entre empresas com diferentes finalidades e objetivos sociais, como a Recorrente, um laboratório químico que tem a sua maior preocupação na realização de investimentos e pesquisas para a descoberta de novos medicamentos, e as demais empresas intimadas pela fiscalização para prestarem esclarecimentos, empresas essas que, em sua maioria, são apenas distribuidoras de princípios ativos e, ainda, uma empresa fabricante de genérico, que, como sabido, não tem a preocupação na realização de investimentos em pesquisas e estudos científicos, mas tão somente na produção e comercialização de medicamentos em larga escala cujos princípios ativos já caíram em domínio público. Finalmente, constata-se, ainda, a existência de outro fator que afasta a comparação realizada pela Fiscalização, mais precisamente a qualidade do produto importado pela Recorrente e daquele importado pelas empresas escolhidas pela Fiscalização, fato este verificado por meio da origem dos produtos destas empresas, especificamente produtos oriundos, em sua maioria absoluta, da Índia, que, como sabido, não tem regras de patentes e, muito menos, regras de controle de qualidade dos produtos fabricados.
4. No mérito, não merece melhor sorte o lançamento realizado contra a Recorrente, haja vista as impropriedades das razões levantadas pela D. Fiscalização para desconsiderar os métodos PRL e CPL escolhidos pela Recorrente para aferição do preço do produto importado passível de dedução do lucro tributável, haja vista que:
- 4.1. Não existia qualquer vedação na Lei 9.430/96 quanto à utilização do PRL pelos contribuintes, sendo, assim, legítima a aplicação deste método pela Recorrente. A IN 38/97, por sua vez, sem o devido amparo legal,

indevidamente restringiu a utilização do PRL, vedando a sua aplicação nas hipóteses de importação de bem, serviço ou direito empregado pela própria empresa importadora na produção de outro bem, serviço ou direito. A instituição desta exceção, em hipótese alguma, poderia ter sido feita pelo Poder Executivo, em respeito ao princípio constitucional da legalidade em matéria tributária.

- 4.2. Ainda que fosse ultrapassado o vício constitucional da ilegalidade, presente na IN 38/97, mesmo assim a restrição então prevista, referente à impossibilidade de utilização do PRL nos casos de importação de produto a ser empregado na “produção de outro bem”, não seria aplicável nas importações de princípios ativos, como, também, indevidamente entendeu a Decisão COSIT 01/99. Isso porque a utilização de princípios ativos importados na produção de medicamentos não constitui produção de outros bens. Princípio ativo é definido como a substância existente na formulação do medicamento que é responsável direto pelo efeito terapêutico, isto é, responsável pela ação preventiva ou curativa do organismo doente. Assim, na qualidade de substância que possui o condão de eliminar ou amenizar a doença do organismo humano, caracteriza-se o princípio ativo, não como matéria prima de medicamento, mas sim como verdadeiro produto final, ou seja, o próprio medicamento.
- 4.3. Demonstrou a Recorrente em toda a ação fiscal que não haveria qualquer reajuste a ser realizado no caso de adoção do PRL nos anos de 1997 e 1998 para o cálculo do custo da impositação do atenolol e do lisinopril. Como prova do alegado, anexou a Recorrente planilhas de cálculo que demonstram a inexistência de qualquer ajuste a ser realizado no caso de adoção do PRL.
- 4.4. O outro método utilizado pela Recorrente para aferição do preço do produto importado passível de dedução do lucro tributável, o CPL (Método do custo mais Lucro), também, mostrou-se adequado às luzes das normas de preço de transferência previstas na Lei 9.430/96. O CPL é o método de maior complexidade na determinação do Preço de Transferência, uma vez que as empresas não costumam expor informações contábeis ao mercado. A fabricação na Argentina consistiu na transformação do atenolol acetato em atenolol puro, o que envolve processo industrial de purificação. Além da matéria prima no processo produtivo, há os custos fixos do processo

industrial, tais como mão de obra, depreciação, serviços de terceiros, etc., integralmente refletidas nas memórias de cálculo da Recorrente. A Recorrente aproveita a oportunidade para anexar documentação que lhe foi enviada pela empresa Syngenta, que reforça o conteúdo de suas alegações.

5. Finalmente, há excesso no cálculo da Fiscalização para a constituição do crédito tributário ora impugnado, haja vista que seria inaplicável a taxa Selic para cômputo dos juros moratórios, em razão da norma de instituição da referida taxa contrariar diversos preceitos legais e constitucionais.

Incluído na pauta de julgamento de agosto, o processo foi retirado a pedido da Procuradoria da Fazenda Nacional.

Reincluído na pauta de setembro, foi novamente retirado, desta vez a pedido da Relatora, para apreciar peça apresentada pela Procuradoria a título de "contra-razões". Nos meses de outubro, novembro, dezembro de 2004 e janeiro e fevereiro de 2004 a matéria não foi votada, por sucessivos pedidos de vista.

É o relatório.

Two handwritten signatures in black ink, one appearing to be 'R' and the other 'G'.

VOTO

Conselheira SANDRA MARIA FARONI, Relatora

O recurso é tempestivo e houve depósito para garantir seu seguimento. Dele conheço.

Em sua manifestação apresentada a título de “contra-razões”, a Douta Procuradoria da Fazenda Nacional consignou que, “em que pese ter requerido adiamento na sessão passada desta Colenda Câmara, **a União não teve vista dos autos**, tendo em vista encontrarem-se os mesmos com o Senhor Relator”. A esse respeito registro que os autos foram restituídos à Secretaria da Câmara antes da sessão de agosto e se encontravam em mesa naquela ocasião. Retirado o processo de pauta a pedido da Procuradoria da Fazenda Nacional, não mais retornaram os autos à posse desta Relatora, tendo permanecido na Secretaria da Câmara até a sessão seguinte.

A apresentação de contra-razões pela Procuradoria da Fazenda Nacional foi instituída pela Portarias MF n.º 189, de 11 de agosto de 1997, que teve sua redação alterada pela Portaria MF 260, de 24 de outubro de 1995.

De acordo com os atos ministeriais, interposto recurso voluntário contra decisão do Delegado das Delegacias da Receita Federal de Julgamento, o processo fiscal seria encaminhado pelo órgão preparador do domicílio fiscal do sujeito passivo à Procuradoria Estadual ou Seccional da Fazenda Nacional da respectiva jurisdição para oferecimento de contra-razões no prazo de trinta dias, e, a seguir, encaminhado à Delegacia da Receita Federal de Julgamento em que foi proferida a decisão de primeira instância, para remessa ao Conselho de Contribuintes competente.

Disponha seu parágrafo 4º que, sem prejuízo da apuração das responsabilidades administrativas concorrentes, a ausência de encaminhamento do processo fiscal à Procuradoria, Estadual ou Seccional, da Fazenda Nacional não importa em nulidade ou em necessidade de repetir o ato.

Essas portarias foram expressamente revogadas pela Portaria MF 314, de 25 de agosto de 1999, que determinou, também, que os processos fiscais que naquela data se encontrassem encaminhados à Procuradoria Estadual ou Seccional

da Fazenda Nacional deveriam ser imediatamente restituídos ao órgão preparador, independentemente de qualquer manifestação, para encaminhamento à respectiva Delegacia da Receita Federal de Julgamento e, em seqüência, ao Conselho de Contribuintes.

Portanto, a partir da Portaria MF 314/99, não mais existe a previsão para apresentação de contra-razões pela PFN, restando inaplicável o § 13 do art. 21 do Regimento. Assim, a peça apresentada pela PFN deve ser recebida como memorial, e não como contra-razões.

O presente litígio versa sobre ajuste de preços de transferência, efetuado pela Fiscalização, pelo Método dos Preços Independentes Comparados (PIC).

No presente caso, antes do início da fiscalização ocorreu um procedimento de diligência em função da CPI dos Medicamentos, tendo a empresa sido intimada a apresentar uma série de elementos, e a comprovar, de fato e de direito, indicando o(s) método(s) adotado(s), por bem, serviço ou direito, de forma a demonstrar a razão de ter, ou não, efetuado ajustes de preços de transferências para fins de dedutibilidade....(fl.13)

À fl. 75, relatório final da diligência em que o auditor relata que, analisando os documentos e planilhas apresentados, verificou que foi utilizado o método PRL. Acrescenta ter efetuado pesquisas nos sistema CNPJ, formalizado o encerramento da diligência e encaminhado o dossiê pré-fiscalização.

A fl. 82 consta o termo de Início da Fiscalização, no qual o auditor declara ter tomado ciência de que o método adotado foi o PRL. Que, todavia, parte dos produtos importados, pela sua natureza, não foi objeto de revenda na forma como foi importado, tendo sido utilizado como matéria-prima na produção de produto final de consumo. Assim, tendo em vista que o método deveria ter sido o PIC ou o CPL, pede para refazer os cálculos, num prazo de 30 dias.

Em 01/11/2001 a empresa informa ter apresentado planilhas com os cálculos preparados de acordo com o art. 18, II, da Lei 9.430/96. Esses cálculos estão às fls. 104 a 191 e acusam ajuste **zero**.

A partir daí, e tendo como pressuposto o fato de a IN SRF 38/97 vedar o uso desse método para produtos que integram outros como matéria prima, seguiu-se o procedimento fiscalizatório, com intimação à empresa sobre a posição e movimentação dos estoques das substâncias atenolol e lisinopril para os anos de

1997 e 1998 (fls. 192/193). Em sua resposta (22/06/2002), o contribuinte faz evidenciar que, para a substância atenolol, utilizara, para efeito do cálculo do preço-parâmetro nos anos em destaque, o Método do Custo de Produção mais Lucro – CPL (fl. 195). Essa metodologia levava-o a promover adições no lucro contábil de 1997 e de 1998 nos montantes de R\$ 182.369,70 e R\$ 3.479.417,00, respectivamente.

Em intimação subsequente (07/08/2002), foi solicitada ao contribuinte a anexação de memórias de cálculo e apresentação dos documentos comprovantes de custos do fabricante conforme apresentados ao Fisco do país de fabricação. Em resposta, e no que tange aos documentos, informou a empresa estar impossibilitada de apresentá-los, *uma vez que tais documentos inexistem, haja vista que a declaração feita ao Fisco local assemelha-se à brasileira, ou seja, despesas consideradas como custos são apresentadas de forma global, logo, inexistente documento oficial que comprove separadamente o custo de um produto específico.* (fls. 278/279).

Em vista disso, e por entender que a empresa não poderia utilizar o PRL e não apresentou documentação bastante para utilização do método CPL, a fiscalização efetuou uma série de procedimentos para apuração do preço de transferência pelo método PIC.

Inicialmente, registro que a disparidade, apurada pela fiscalização, entre o preço praticado pela Recorrente com sua coligada e o preço médio obtido mediante aplicação do método PIC, impressiona (o primeiro é mais que o décuplo do segundo) sendo difícil acreditar que possa ser atribuída a diferenças relativas a controle de qualidade, a diversidade de objetos sociais das empresas adquirentes, ou mesmo a reserva de patente (que, aliás, não foi alegada em relação ao atenolol, para o qual a mesma proporção – superior a dez vezes - é mantida).

Contudo, outras questões trazidas pela Recorrente quanto à forma como foi aplicado o PIC são ponderáveis. Não obstante, antes de apreciar questões relacionadas à aplicação do PIC e às razões declinadas pela decisão de primeira instância ao enfrentá-las, é preciso ultrapassar a questão da escolha do método aplicado...

O artigo 18 da Lei 9.430/96 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:

I - Método dos Preços Independentes Comparados - PIC: definido como a média aritmética dos preços de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, apurados no mercado brasileiro ou de outros países, em operações de compra e venda, em condições de pagamento semelhantes;

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

a) dos descontos incondicionais concedidos,
b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

c) das comissões e corretagens pagas,
d) de margem de lucro de vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda;

III - Método do Custo de Produção mais Lucro - CPL: definido como o custo médio de produção de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, no país onde tiverem sido originariamente produzidos, acrescido dos impostos e taxas cobrados pelo referido país na exportação e de margem de lucro de vinte por cento, calculada sobre o custo apurado.

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

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

§ 3º Para efeito do disposto no inciso II, somente serão considerados os preços praticados pela empresa com compradores não vinculados.

§ 4º Na hipótese de utilização de mais de um método, será considerado dedutível o maior valor apurado, observado o disposto no parágrafo subsequente.

§ 5º Se os valores apurados segundo os métodos mencionados neste artigo forem superiores ao de aquisição, constante dos respectivos documentos, a dedutibilidade fica limitada ao montante deste último.

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

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

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

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

Este Colegiado já decidiu que a Lei nº 9.430/96 não restringe a utilização do Método do Preço de Revenda menos o Lucro – PRL a qualquer empresa. Por conseguinte, a Instrução Normativa SRF nº 38, de 30/04/1997, ao vedar a utilização de um método específico para apuração do preço a ser utilizado

como parâmetro, inovou a matéria em relação à legislação de regência, em 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 debeatur* ou hipótese de infração à lei. Assim, por se tratar de matéria sujeita à mais absoluta reserva da lei, em sentido formal e material, jamais poderia, o ato normativo, ter instituído vedação absoluta à utilização do método PRL, introduzindo, desta forma, verdadeira inovação em relação à lei de regência da matéria.

Nos julgamentos anteriores, acompanhei o voto dos ilustres relatores por entender que o art. 18 da Lei nº 9.430/96 estabelece que o preço parâmetro para efeito de dedutibilidade deve ser calculado por **um dos métodos** (ou seja, qualquer um), e seu § 4º admite que o contribuinte utilize todos e escolha o que lhe for mais favorável. Não seria possível à fiscalização, por isso, deixar de analisar a apuração feita pelo contribuinte por qualquer dos métodos. Naqueles julgamentos não foi examinado se o contribuinte aplicou corretamente o método por ele escolhido (o PRL), mas apenas se decidiu que a administração não poderia rejeitá-lo sem verificar se foi ele aplicado corretamente.

Antes da edição da Lei nº 9.959/2000, a questão da legalidade ou ilegalidade da Instrução Normativa 38/97, ao vedar a escolha do PRL em casos de produtos destinados a serem aplicados na produção de outros produtos, poderia gerar dúvida. Era lógico entender que o PRL não poderia ser utilizado nos casos de produtos submetidos à industrialização, pois o termo "revenda" significa vender o mesmo produto que fora objeto de anterior operação de compra e venda.(re-venda). Se a empresa não revende o produto importado, não teria como aplicar o PRL por uma inadequação conceitual, e a IN não estaria inovando.

Todavia, a Lei nº 9.959/2000, ao alterar a redação do inciso II do art. 18 da Lei nº 9.430/96, utiliza o termo revenda também no caso de se comprar um produto, submetê-lo à industrialização e vender o produto no qual o produto comprado tenha sido incorporado. Assim a partir da alteração promovida pela nova lei, não resta dúvida de que o termo revenda, para os efeitos de preço de transferência, não tem aquele significado exclusivo. Ou seja, a nova lei veio confirmar a possibilidade de utilização do PRL para os casos de que se trata,

apenas criando, para tanto, uma forma específica de calcular a margem de lucro. A nova lei limitou-se a criar, para o caso, nova margem de lucro.

É bem possível que o legislador, originalmente, não tenha pretendido facultar a adoção do PRL para os casos que não fossem de simples revenda. Até porque não é adequado fixar uma mesma margem (*que inclui lucro e despesas operacionais*) para operações de simples comercialização e de industrialização. Muito provavelmente a margem de 20%, pensada para o comércio, é insuficiente para abrigar as despesas operacionais de uma indústria. Assim, utilizado ao argumento "*mens legislatoris*" da interpretação racional, poder-se-ia entender que a Lei 9.430/96, em sua redação original, não facultava a utilização do PRL em casos de industrialização, eis que a regra nela prevista, por uma questão de impossibilidade técnica ou de impropriedade conceitual, tornava o método inaplicável àqueles casos. Por outro lado, utilizado o argumento da "*mens legis*", tem-se que, independentemente das intenções do legislador, expressou ele que o contribuinte poderia utilizar **um dos** métodos, e adotar o que lhe fosse mais favorável. As interpretações opostas a que levam os dois argumentos lógicos acima exigem, ainda no campo da interpretação lógica, a utilização de um novo argumento, o argumento "*a contrario sensu*", segundo o qual a lei sempre faculta a conclusão pela exclusão, uma vez que exceções devem vir sempre expressas. Conforme ensina Reis Friede² (em *Ciência do Direito, Norma, Interpretação e Hermenêutica Jurídica*), por esse argumento é possível admitir direitos ou aferir proibições pelo que está ou não, respectivamente, proibido ou permitido. Dispondo a lei que o cálculo deve ser feito por **um dos** métodos e não havendo qualquer disposição expressa limitativa para o uso de qualquer deles, há que se entender que o contribuinte tem o direito de utilizar qualquer dos métodos previstos, e se o legislador pretendia restringir a escolha, deveria tê-lo dito na lei.

Em resumo, a partir da edição da Lei nº 9.959/2000, não há como negar que a legislação que trata de preço de transferência utiliza o termo "revenda", com um significado mais abrangente, não restringindo a aplicação do método. E que apenas a partir dessa nova lei o legislador teve o cuidado de fixar margens adequadas às diferentes operações.

² *Ciência do Direito, Norma, Interpretação e Hermenêutica Jurídica*, 4ª edição, p. 157, Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2001

Na peça apresentada a título de contra-razões e recebida como memorial, o ilustre Procurador da Fazenda Nacional tece considerações relevantíssimas em torno dos precedentes da Câmara, que passo a abordar.

Inicialmente, faz referência a exemplo numérico adotado por ilustres Auditores Fiscais da Receita Federal em estudo intitulado “ *Nota preços de transferência. Posicionamento do Conselho de Contribuintes*”, em que, a importação do insumo limpador de pára-brisa, cujo preço no mercado atacadista seja da ordem de R\$10,00, aplicado na produção de automóvel Honda Civic, com preço por volta de R\$ 40.000,00, redundaria na admissibilidade de preço-parâmetro de R\$32.000,00 para produto que vale R\$10,00.

Observo, de pronto, que o exemplo não é apropriado para evidenciar qualquer desvio em relação aos casos concretos analisados pela Câmara, que tratam de importação de princípios ativos para a indústria farmacêutica, em que o valor agregado ao insumo importado é relativamente insignificante.

Por outro lado, a distorção apontada não decorre da interpretação, adotada pelo Conselho, de que a lei não veda a aplicação de qualquer dos métodos, mas sim, da determinação da base de cálculo para a aplicação do PRL. Nos casos em que o produto é revendido sem ser na forma em que foi adquirido, seu preço de revenda é aquele líquido dos valores agregados. Melhor dizendo, se o que está sendo revendido é um produto em que se encontram incorporados vários insumos, no preço de venda do produto estão compreendidos os preços de revenda dos vários insumos que o integram. A lei fala em preço de revenda, e, no exemplo erigido pelo Auditor e mencionado pelo Procurador, não se pode dizer que o limpador de pára-brisa importado esteja sendo revendido por R\$ 40.000,00. O que está sendo vendido por esse preço é o automóvel.

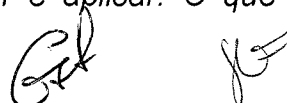
Um ato normativo que estabelecesse a forma de apurar o preço de revenda, nos casos de o produto ser revendido com agregação de outros insumos, estaria cumprindo seu papel de regulamentar a lei, não padecendo de qualquer ilegalidade, pois não estaria limitando onde a lei não limitou. Na falta de ato normativo nesse sentido, caberia ao contribuinte demonstrar, segundo um critério razoável, a ser analisado pela fiscalização, que o preço de revenda por ele adotado para aplicação do método PRL corresponde ao do insumo importado aplicado no produto industrializado.



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

Menciona o ilustre representante da Fazenda Nacional que : (a) a prática internacional não deixa a critério dos contribuintes o uso do método que lhe parecer mais conveniente; (b) a maioria dos países estabelece como método preferencial o Método dos Preços Independentes Comparados (PIC), por ser o que mais se aproxima do padrão de um mercado em regime de concorrência absoluta, deixando a aplicação de outros métodos ao exclusivo critério dos órgãos administrativos; (c) ao estabelecer os critérios aplicáveis, nossa lei se mostra mais favorável aos contribuintes, sob o aspecto da segurança jurídica, estabelecendo "safe harbours" que não se encontram no direito comparado.

É indiscutível que " *a regulamentação dos preços de transferência no Brasil encontra-se, em regra, alinhada aos 'Princípios' da OCDE, ainda que o nosso país não seja membro da mesma*", como anota o Sr. Procurador. Não obstante, releva notar que é o próprio representante da Fazenda Nacional que traz à luz doutrina de José Artur Lima Gonçalves, ressaltando: " *O direito comparado serve à tarefa de enfatizar as peculiaridades do sistema nacional, em face do qual o estudioso deve prontamente abandonar as informações alienígenas, submetendo-se às exigências do sistema local que visa a compreender e aplicar. O que não é*



possível – e infelizmente é o que costuma ocorrer – é afastar exigência peculiar do sistema local, para aplicação de prescrição alienígena". Ora, se nossa lei estabelece os métodos, sem eleger critérios de priorização entre eles, é essa uma peculiaridade do sistema nacional, não devendo ser levadas em conta informações alienígenas que dão conta de que o método preferencial é o PIC, e que a aplicação de outros métodos fica a critério exclusivo dos órgãos administrativos. Aliás, é o ilustre Procurador da Fazenda Nacional que registra que nossa lei é mais favorável aos contribuintes, sob o ponto de vista da segurança jurídica, e isso é um fato, pois dispõe claramente sobre os métodos que o contribuinte pode utilizar e permite que, na hipótese de aplicação de mais de um método, seja utilizado o que lhe é mais benéfico. A segurança jurídica, no caso, advém de que o contribuinte terá a certeza de que, uma vez calculado o preço de transferência por um dos métodos previstos na lei, não poderá a administração preteri-lo, **a menos que apure irregularidades no cálculo.**

Registra ainda o Sr. Procurador da Fazenda Nacional que os "Princípios da OCDE também não deixam a escolha do método ao talante do contribuinte, pois, ao apreciar a utilização dos diversos métodos: (a) reconhecem que não existe um método utilizável em todas as circunstâncias, ainda que sustentem não ser necessário rejeitar esse ou aquele, e (b) admitem a liberdade de escolha *desde que* os preços satisfaçam o princípio de plena concorrência. E lembra que, confrontando os princípios com o nosso direito positivo, se não existe um método único aplicável a todos os casos, o legislador pode estabelecer condições para o contribuinte que quiser exercer a faculdade de se utilizar de um dos métodos.

Sobre a escolha do método, o Relatório da OCDE que trata dos princípios aplicáveis em matéria de preços de transferência prevê que, "*do mesmo modo que não existe um método único utilizável em todas as circunstâncias, também não é necessário rejeitar este ou aquele método*". E que "*os grupos multinacionais são inteiramente livres de recorrer a outros métodos além dos descritos no presente Relatório, desde que os preços fixados satisfaçam o princípio de plena concorrência, em conformidade com os princípios diretores aqui enunciados. O contribuinte deve manter, no entanto, documentação relativa ao modo como os preços de transferência foram fixados e estar apto a disponibilizá-la.*"³

³ Síntese- Princípios Aplicáveis em Matéria de Preços de Transferências Destinados a Empresas Multinacionais. Disponível no website www.oecd.org

Assim, o Relatório da OCDE acerca dos princípios faculta, sim, a escolha de qualquer dos métodos nele previstos⁴ (não rejeita a utilização de nenhum deles), permitindo, outrossim, a adoção de outros métodos nele não previstos, porém, nesses casos, condiciona a adoção a que o método satisfaça o princípio da plena concorrência e à manutenção de documentação que demonstre o modo de fixação do preço de transferência. Presume-se que os métodos previstos no Relatório (entre os quais se encontra o PRL) atendem o princípio da livre concorrência, e a adoção de outros não previstos pressupõe a demonstração de que também atendem àquele princípio.

Inteiramente procedente a assertiva de que, se não existe um método único aplicável a todos os casos, o legislador (ou seja, a lei, não o ato normativo) pode estabelecer condições para o contribuinte exercer a faculdade de se utilizar de um dos métodos.

O memorial sob análise considera que, ao dispor, no § 3º do art. 18 da Lei 9.430/96, que 'somente serão considerados os preços praticados pelas empresas com compradores não vinculados', o legislador pressupôs a exclusão do Método PRL na impossibilidade de existirem "compradores não vinculados". Correta a observação que, todavia, não permite concluir pela exclusão do método aos casos em que não identificada aquela circunstância (inexistência de compradores não vinculados).

É indiscutível, como assentou o Sr. Procurador, que a aplicação da disciplina dos preços de transferência é complexa, excedendo aos limites da lei ordinária e dependendo, para sua aplicação, da edição de atos normativos. Porém, como bem afirmou o Sr. Procurador, a lei facultou ao contribuinte optar por determinado método, dentro dos limites por ela estabelecidos. E não consta, na lei, a vedação do uso de qualquer dos métodos em função da destinação do produto importado (compor produto industrializado), bem como nada na lei leva a concluir

⁴ Muito embora o *guidelines* para a OCDE registre a dificuldade na aplicação do PRL para os casos em que não se trate de simples revenda, uma vez que a identificação de uma margem (no âmbito da OCDE a margem de lucro não é previamente fixada) é mais facilmente determinável quando o revendedor não agrega valor substancial ao produto, sendo ao contrário difícil quando os produtos importados são adicionalmente processados ou agregados em produtos mais complexos, gerando novos produtos ou transformando os originais, tais como na reunião de componentes em produtos acabados ou semi-acabados.



que a opção por um dos métodos requer a comunicação prévia à Receita Federal. Essa comunicação prévia poderia, sim, vir prevista em ato normativo (isso não contrariaria a lei). Poderia, mesmo, o ato que estabelecesse a comunicação prévia, dispensá-la conforme o método escolhido fosse x ou y. O que não cabia à Instrução Normativa fazer era vedar o uso de um dos métodos, se a limitação não existe na lei. Tendo em vista o princípio da legalidade, os atos normativos devem apenas regulamentar, e não ir além da lei.

Não vejo nenhuma contradição entre os §§ 3º e 4º do artigo 18 da Lei 9.430/96, sendo irreprochável a afirmativa de que as duas normas não têm o mesmo âmbito de validade, e que o estabelecimento de parâmetros para apuração do preço de transferência (§ 3º) antecede, no tempo, à apuração do valor considerado dedutível (§ 4º). De fato, se a pessoa jurídica revender o produto exclusivamente para pessoas vinculadas, fica impossibilitada a apuração pelo PRL, por não haver preço de revenda para pessoas não vinculadas para compor a média. Superado esse óbice (ou seja, se a revenda não ocorrer exclusivamente para pessoas vinculadas), o contribuinte pode apurar o preço de transferência utilizando o PRL com base na média dos preços de revenda para as pessoas não vinculadas e, também, com base nos outros métodos (PCL ou PIC) e adotar como parâmetro para dedutibilidade o resultado que lhe for mais favorável.

Em conclusão, ao dispor, no *caput*, que o valor dedutível não pode exceder ao valor calculado por **um dos** métodos, a lei facultou ao contribuinte a escolha do método. Mais que isso, no § 4º, admitiu a utilização de todos os métodos e escolha do resultado mais favorável. Pode, a fiscalização, impugnar o cálculo feito pelo contribuinte segundo qualquer dos métodos, não podendo, todavia, impugnar a escolha do método.

Assim, padece, o procedimento fiscalizatório, de um vício de base, qual seja, a rejeição do cálculo pelo método PRL ao único fundamento de que a Recorrente estaria impedida de utilizá-lo por se tratar de importação de produtos que não são revendidos na forma como foram adquiridos, mas sim mediante incorporação em outros produtos. E assim o fez com base na diretriz contida no art. 4º, parágrafo 1º, da IN SRF nº 38/97, segundo a qual, na determinação do preço a ser utilizado como parâmetro, quando se tratar de bem importado para ser empregado, utilizado ou aplicado pela própria empresa na produção de outro bem,

somente cabem os métodos dos Preços Independentes Comparados - PIC e do Custo de Produção mais Lucro – CPL, mas não o PRL.

Uma vez que não era vedada a utilização do PRL, não poderia ser rejeitado liminarmente o cálculo feito segundo esse método, em relação ao lisinopril.

Passo a analisar a exigência, no que se refere ao produto atenolol.

De acordo com o caput do art. 18 da Lei nº 9.430/96, nas operações efetuadas com pessoa vinculada, para efeito de apurar o valor, dedutível na apuração do lucro real, dos custos, despesas e encargos, a pessoa jurídica deverá empregar um dos três métodos estabelecidos na lei. Segundo o disposto nos parágrafos 4º e 7º do mesmo artigo, se a pessoa jurídica utilizar mais de um método, deverá considerar dedutível o maior dos valores obtidos, e adicionar ao lucro líquido a parcela que exceder esse valor. .

Para o atenolol., a Recorrente utilizou o método CPL. Todavia, no curso da fiscalização, ao ser intimada a comprovar os custos de produção no país onde foi originalmente produzido, alegou impossibilidade de fazê-lo. Assim, não restou ao Fisco outra alternativa senão apurar o preço de transferência com os meios de que dispunha. Não há que se argumentar que, tendo o contribuinte o direito de optar pelo método que lhe seja mais favorável, cabe ao Fisco, também, fazê-lo. Até porque, no caso do CPL, trata-se de método inacessível ao Fisco por iniciativa própria, eis que não tem ele como conseguir os custos de produção no País de origem do bem importado.

Da mesma forma que a lei faculta ao contribuinte a adoção de qualquer dos métodos e, na hipótese de utilização de mais de um deles, a opção por adicionar ao lucro líquido o menor dos valores obtidos, a lei não prioriza qual o método a ser adotado pelo fisco na apuração de ofício do preço de transferência, nem obriga o fisco a determinar qual o método é mais favorável ao contribuinte. Dessa forma, não padece de vício, no caso, a escolha, pelo Fisco, do método PIC.

Assentado que o procedimento fiscal não padece do vício de origem, porque o fisco não rejeitou liminarmente, como inaplicável, o preço de transferência apurado pelo sujeito passivo, mas ao contrário, o contribuinte é que não logrou demonstrar sua exatidão, o foco da análise se dirige à apuração feita segundo o PIC.



O contribuinte alega ilegalidade da apuração feita pelo Fisco segundo o método PIC, dizendo não ter sido observado o disposto no artigo 21 da Lei 9.430/96, que determina que a apuração seja feita com base em publicações, pesquisas ou relatórios oficiais.

Neste ponto, equivoca-se a Recorrente. Da leitura atenta do artigo 18, especialmente observando seus parágrafos 4º e 7º, verifica-se que o dispositivo estabelece regra para que o contribuinte, nas transações externas com pessoas vinculadas, apure, segundo pelo menos um dos métodos estabelecidos na lei, qual o valor dedutível para fins tributários, e adicione ao lucro líquido, para fins de apuração do lucro real, o que o exceder (ou exceder ao maior dos valores obtidos, se apurado por mais de um método). O contribuinte deve estar em condições de comprovar que o valor por ele considerado dedutível está de acordo com as regras estabelecidas na lei, e o art. 21 determina como ele poderá fazer a prova. Ou seja, o artigo 21 estabelece como o contribuinte pode efetuar a prova dos preços por ele considerados.

O Fisco tem amplo poder investigatório, não estando limitado à utilização dos meios previstos no art. 21. Isso não significa, contudo, que não tenha ele o ônus de provar a adequação do valor arbitrado, nos termos do art. 148 do CTN.

Um levantamento feito por amostragem requer, especialmente, que a amostra seja significativa e criteriosa .

No caso, a Recorrente levanta suspeitas (inclusive de manipulação) quanto à amostra levantada. Alguns aspectos por ela trazidos são relevantes.

Assim, se existem mais de 50 empresas com registro na Anvisa para utilização do atenolol, não se justifica uma amostra tão restrita (cinco empresas). Pelo menos, deveria a fiscalização solicitar informações a todas elas e utilizar todos os dados obtidos, o que demonstraria absoluta neutralidade na apuração.

A distorção que pode ser provocada pela alteração da amostra é aspecto relevante. No caso sob análise, para obtenção do preço médio relativo ao ano de 1997 foram considerados os preços praticados por cinco empresas, nos seguintes valores (em US\$):

Empresa a – 164,44

101

Ed

Empresa **b** – 50,40

Empresa **c** – 44,00

Empresa **d** – 50,50

Empresa **e** – 39,56

A média aritmética desses preços é 69,78 (348,90 : 5). Alterada a amostra, excluindo a empresa **a**, por exemplo, a média fica reduzida em 33%, passando a ser 46,11(184.46 : 4). Como se vê, é relevante a análise da amostra, e a exclusão de um elemento pode provocar alterações muito significativas. Se existem 50 empresas registradas na Anvisa, como saber se não há outras importações com valores superiores que alterariam mais ainda o resultado?. Note-se que a Recorrente trouxe aos autos (fl. 844) relatório de consulta no Sistema Alice, que dá conta de importações no período de 08/95 a 08/96, pela Empresa Laboratório Biosintética, ao preço médio de US\$ 758,50, preço esse muito mais próximo do praticado pela Astrazeneca que aqueles trazidos pela Fiscalização. Por que não foi consultada a Biosintética ?

A fiscalização não está adstrita a provar o preço médio na forma prevista no artigo 21. Mas tem o ônus de provar que o preço por ela levantado não está distorcido.

A aplicação da legislação sobre preço de transferência é complexa, e muito se ganharia com o estabelecimento de um contraditório ainda no procedimento de fiscalização, antes da formalização do lançamento. Embora a fase de fiscalização seja regida pelo princípio inquisitório, não há impedimento para que a legislação estabeleça, em alguns casos, um contraditório nessa fase, Veja-se, por exemplo, o procedimento referente à aplicação da norma anti-elisiva criado pelos artigos 13 a 19 da MP 66/2002 (que perderam a eficácia por sua não conversão em lei).

No presente caso, se a empresa tivesse podido se manifestar sobre a amostra colhida pela fiscalização para aplicação do PIC, muito provavelmente se chegaria a um preço parâmetro para fins de preço de transferência com muito mais segurança.



Processo nº 16327.004012/2002-31
Acórdão nº 101-94.888

Na forma como foi aplicado, entendo carecer de certeza o
lançamento.

Pelas razões declinadas, dou provimento ao recurso.

Sala das Sessões, DF, em 17 de março de 2005.


SANDRA MARIA FARONI

