



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

Processo nº 16327.004065/2003-32
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **1302-000.623 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Data 14 de junho de 2018
Assunto Irapj e Csll
Recorrente ELI LILLY DO BRASIL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, CONVERTER o julgamento em diligência, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Cesar Candal Moreira Filho, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa (Relator), Paulo Henrique Silva Figueiredo, Rogério Aparecido Gil, Maria Lucia Miceli, Gustavo Guimarães da Fonseca, Flavio Machado Vilhena Dias, e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente).

Relatório

Por bem sintetizar o processo, adoto o relatório da DRJ/SP1, à seguir reproduzido (e-fls. 6504/6544):

DA AUTUAÇÃO

O Termo de Constatação Fiscal de fls. 762 a 766 relata as verificações relativas aos preços de transferência no que toca às importações efetuadas em 1998, em continuação a idêntico trabalho realizado em relação a 1997.

Em 14/06/2002, foi lavrado Termo (cópia às fls. 742 a 746), em que a fiscalização aponta que o cálculo dos ajustes efetuado pela contribuinte, demonstrado nas planilhas "Memória de Cálculo de Suporte — Preço Parâmetro" está em desacordo com a IN SRF nº 38/97, porque: a) dele não deveriam constar os princípios ativos e excipientes importados de vinculadas (§ 1º do artigo 4º da IN SRF nº 38/97); e b) deve-se observar o artigo 12, §§ 1º, 2º, 5º e 6º, do mesmo diploma legal, que, em nenhum momento menciona um "fator de correção", pela simples razão de que o método PRL (Preço de Revenda menos Lucro) só é aplicável a bens que já se apresentem prontos e acabados para consumo final, no momento em que dão entrada no Brasil. Por essas razões, estaria prejudicado o trabalho, abrangendo os anos-calendário de 1997 e 1998, denominado "Memória de Cálculo Para Apuração Preço de Revenda".

O desacordo entre o método utilizado pela contribuinte para calcular o ajuste por ela efetuado em 1997 e o método PRL previsto na IN SRF nº 38/97 fica ainda mais evidente na resposta entregue em 12/07/2002.

Nela a contribuinte relaciona (fl. 748) diversos produtos que sequer foram importados em 1997, e que, portanto, não deveriam ser objeto de ajuste. Esse fato somente pode ser explicado pelo entendimento esposado pela empresa de que o medicamento pronto para uso não constitui bem diverso dos insumos que importa. Assim, declarou ter efetuado ajustes, por exemplo, na Cefalexina Compactada, quando o bem importado foi o ácido 7ADCA; no Tylan injeção, e não na Tilosona intermediária; no Coban, e não na Monensina sádica.

Seja como for, em razão dos cálculos acima indicados, a contribuinte efetuou adição de R\$ 1.319.511,76 ao lucro líquido e à base de cálculo da CSLL.

A exatidão de tal ajuste, relativo a 1998, começou a ser verificada pelo Termo de Intimação de 20/12/2002 (fls. 108 a 111), mediante o qual se chamou a contribuinte a retificar ou ratificar dados relativos às importações efetuadas em 1998, conforme declarados no Siscomex. Em 27/02/2003 foram entregues, em meio magnético, as planilhas solicitadas no referido Termo (fls. 115e 116).

Os demais Termos de Intimação tiveram por objetivo eliminar, por processamento de dados, inconsistências nas informações obtidas.

Em atendimento ao Termo de Intimação de 18/09/2003 (fl. 152), a contribuinte apresentou, em 30/09/2003, em papel e em meio magnético, as planilhas relacionadas à fl. 763 (fls. 245 a 673).

Entregou apenas em meio magnético a planilha 8.6 - Vendas (TIF 01-2003) xls", que arrola as saídas ocorridas por venda. Devido ao grande volume de papel gerado, somente foram juntados a este Termo um resumo das vendas efetuadas (fls. 785 a 787).

Apresentou cópia das notas fiscais (fls. 674 a 704) solicitadas no Termo de Intimação datado de 18/09/2003 (fl 152-v). Uma vez constatado erro na numeração dessas notas fiscais, o referido Termo foi retificado por e-mail (fl. 705), tendo sido recebidas, em consequência, as notas fiscais juntadas às fls. 706 a 741).

Esse mesmo Termo pediu explicações sobre as diferenças apontadas na última coluna, primeiras 32 linhas, da planilha de fls. 153. As justificativas constam às fls. 231 a 235, complementadas pela planilha de fls. 237 a 242.

A resposta da contribuinte evidenciou que não estavam sendo consideradas "outras saídas", tais como "baixa de componentes para produtos veterinários", ou "outras entradas", como "redesignação de número do item", a exemplo do que aconteceu em relação ao produto identificado pelo código QA166H, conforme demonstrativo de fl. 764, extraído da planilha "Movimentação Anual de Estoques-Retificado" (TIF 04-2003).xls".

Em consequência, a fiscalização refez os cálculos, considerando como entradas todas as transações cujas quantidades aparecem como positivas, e, como saída, as quantidades negativas, considerando os ajustes explicados às fls. 764 e 765 (itens 6, 8 e 9).

A partir desse ponto, os dados apresentados pela contribuinte foram considerados como definitivos.

Com base nesses dados, passou-se à fase conclusiva dos trabalhos, mediante cálculos demonstrados, por código identificador do bem, nas planilhas relacionadas às fls. 764 e 765 (fls. 767 a 842).

A constatação da existência ou não de valores a serem adicionados às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL depende da determinação, por produto: 1) de um método aplicável; 2) do preço-parâmetro; 3) do preço praticado; e 4) das quantidades sujeitas a ajuste.

A escolha do bem utilizou, como ponto de partida, o arquivo "Vendas": se o código identificador do bem foi encontrado nesse arquivo, adotou-se o método PRL; caso contrário, o cálculo foi feito pelo método PIC (Preços Independentes Comparados).

O cálculo do preço-parâmetro pelo método PRL está demonstrado na planilha "5 - Total vendas" (fls. 785 a 787). Pelo método PIC, o preço-parâmetro pode ser estabelecido de 2 maneiras: por importações efetuadas pela própria empresa de não vinculadas ("9 — PIC na empresa); ou por compras efetuadas no exterior por outros importadores, desde que de pessoas não vinculadas ou não domiciliadas em países de tributação favorecida ("9 - PIC outras empresas, que é apenas o resultado das informações levantadas pela auditoria fiscal, juntadas às fls. 155 a 230).

O preço praticado é o preço médio pago pela fiscalizada nas importações efetuadas de vinculadas ou de pessoas domiciliadas em países de tributação favorecida. No método PRL, este preço é o resultado da média ponderada (pela quantidade) dos valores CIF adicionados do imposto de importação, considerando-se, ainda, o estoque inicial de cada item. No método PIC, o preço unitário médio é encontrado dividindo-se o valor FOB total de cada item pela respectiva quantidade importada. Os 2 preços estão demonstrados na planilha "5 - Importações de vinculadas selecionadas" (fl. 767).

O ponto de partida para a determinação das quantidades sujeitas a ajuste é a cadeia produtiva informada na planilha "8.3 - Insumo- Produto - Retificado (TIF 03-20030.xls" (fls.407ª 492).

Uma sequência de 4 planilhas ("8-disponibilidade-i", "8-distribuição-i", "8-remanescente-i" e "8-nível-i", nesta ordem) é gerada em cada nível da estrutura de produto, sendo que "i" representa o nível em que o cálculo de quantidades para ajuste está sendo feito.

Como resultado dos cálculos, chegou-se às seguintes planilhas

- *"Diferenças de Estoques Apuradas em 1998" (fl. 924), que registra diferenças que, por força do disposto no artigo 41 da Lei nº 9.430/96, constituem omissão de receitas relativas a saídas e entradas, no total de R\$ 956.049,63;*
- *"11-Valores ajustados (3-insumos)" (fl. 925), que demonstra o ajuste pelos métodos PRL (R\$ 216.537,79) e PIC (R\$ 2.637.411,86 = R\$ 114.841,89 +*

R\$ 2.522.569, 97); e

- "Ajuste do saldo de importações efetuadas em 1997" (fl. 926), na qual foi feita a autuação dos estoques finais das importações efetuadas em 1997, mas vendidas em 1998, e que foram objeto de autuação em decorrência da fiscalização de preços de transferência encerrada parcialmente em 2002, no montante de R\$ 385.675,72.

Em face do exposto, foram efetuados os seguintes lançamentos, relativos ao ano-calendário de 1998:

<i>Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ)</i>		
<i>Auto de Infração</i>	<i>Fls.927 a 932</i>	
<i>Fundamento Legal</i>	<i>Artigos 195, inciso II 197, e § único, 207, 220, 226 e 231 do RIR/94; artigo 24 da Lei nº 9.249/95; e artigos 18 e 41 da Lei nº 9.430/96</i>	
<i>Crédito Tributário (em reais)</i>	<i>695.040,80</i> <i>521.280,60</i> <i>629.428,95</i>	<i>Imposto</i> <i>Multa proporcional (75%)</i> <i>Juros de mora (cálculo até 28/11/2003)</i>
	<i>1.845.750,35</i>	<i>TOTAL</i>

<i>Contribuição para o PIS</i>		
<i>Auto de Infração</i>	<i>Fls. 933 a 937</i>	
<i>Fundamento Legal</i>	<i>artigos 1º e 3º da Lei Complementar nº 07/70; artigo 24, § 2º, da Lei nº 9.249/95; e artigos 2º, inciso I, 3º, 8º, inciso I, e 9º da Lei nº 9.715/98</i>	
<i>Crédito Tributário (em reais)</i>	<i>6.214,32</i> <i>4.660,74</i> <i>5.627,68</i>	<i>Contribuição</i> <i>Multa proporcional (75%)</i> <i>Juros de mora (cálculo até 28/11/2002)</i>
	<i>16.502,74</i>	<i>TOTAL</i>

<i>Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS)</i>		
<i>Auto de Infração</i>	<i>Fls. 938 a 941</i>	
<i>Fundamento Legal</i>	<i>artigos 1º e 3º da Lei Complementar nº 70/91 artigo 24, § 2º, da Lei nº 9.249/95</i>	
<i>Crédito Tributário (em reais)</i>	<i>19.120,99</i> <i>14.340,74</i> <i>17.315,96</i>	<i>Contribuição</i> <i>Multa proporcional</i> <i>(75%)</i> <i>Juros de mora (cálculo até 28/11/2003)</i>
	<i>50.777,69</i>	<i>TOTAL</i>

<i>Contribuição Social sobre Lucro (CSLL)</i>		
<i>Auto de Infração</i>	<i>Fls. 942 a 946</i>	
<i>Fundamento Legal</i>	<i>Artigo 2º, e §§, da Lei nº 7.689/88; artigos 19 e 24 da Lei nº 9.249/95; artigo 1º da Lei nº 9.316/96; e artigo 28 da Lei nº 9.430/96</i>	
<i>Crédito Tributário (em reais)</i>	230.093,05 172.569,78 208.372,26	<i>Contribuição Multa proporcional (75%) Juros de mora (cálculo até 28/11/2003)</i>
	611.035,09	TOTAL

<i>Crédito Tributário Total (em reais)</i>		
<i>Consolidado até 28/11/2003</i>	1.845.750,35 16.502,74 50.777,69 611.035,09	<i>IRPJ PIS COFINS CSLL</i>
	2.524.065,87	TOTAL

DA IMPUGNAÇÃO

Cientificada dos lançamentos em 19/12/2003 (fls. 927,933,938 e 942), a contribuinte, por meio de seu advogado, regularmente constituído (fls. 5944/5945), apresentou, em 20/01/2004, a impugnação de fls. 951 a 1008, alegando, em síntese, o seguinte:

Os Autos de Infração são absolutamente nulos, na medida que:

- a) carecem de adequada motivação legal e fática;*
- b) decorrem de levantamento absolutamente mal elaborado, que resultou na apuração de preços-parâmetro completamente distorcidos e, conseqüentemente, na apuração de crédito tributário que não é líquido nem certo.*

Ainda que os Autos de Infração não fossem nulos, fato é que a Lei nº 9.430/96 não veda em momento algum a utilização do método PRL para as operações em questão. Tampouco o faz (e nem poderia) a IN SRF nº 38/97, diversamente do que entendeu a fiscalização. Ademais, os produtos utilizados pela fiscalização como parâmetro não são similares àqueles importados pela impugnante.

Além disso, a exigência não pode prosperar porque:

- a) jamais poderiam ser exigidos multa de 75% e juros de mora, na medida em que a impugnante não pode ser penalizada por não ter apurado o preço de transferência pelo método PIC, uma vez que não era possível ter acesso aos dados necessários para tanto, o que é evidenciado pelo fato de que a fiscalização só pôde apurar o preço-parâmetro por esse método (PIC) em razão de informações obtidas de sua base de dados junto ao SISCOMEX e intimações enviadas a outros importadores;*

- b) a impugnante impetrou o Mandado de Segurança nº 2000.61.00.000841-3, visando assegurar seu direito de calcular e recolher o IRPJ relativo ao ano calendário de 1998 sem adicionar à sua base de cálculo o valor da CSLL devida, tendo sido diferenciada a liminar inicialmente pleiteada em primeira instância e posteriormente também em medida cautelar ajuizada no TRF tendo em vista a sentença desfavorável, de modo que o lançamento deveria ter sido feito com a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, relativamente ao valor do IRPJ correspondente à dedução da CSLL lançada, e sem qualquer acréscimo a título de multa ou juros;
- c) em qualquer hipótese, os juros de mora não poderiam ter sido calculados com base na SELIC, que é índice inadequado para tanto.

NULIDADE DOS AUTOS DE AUTOS DE INFRAÇÃO POR FALTA DE MOTIVAÇÃO

Tendo sido intimada a esclarecer que critério utilizou para apurar o valor da despesa dedutível em razão das importações de empresas vinculadas a contribuinte prestou os esclarecimentos pertinentes, sumarizados no Termo de Verificação Fiscal (fls.762).

Qual não foi sua surpresa quando constatou que relativamente a diversos produtos os Autos de Infração simplesmente desconsideraram os ajustes efetuados com base no método PRL, e recalcularam o preço de transferência com base no método PIC, sem qualquer embasamento legal para tanto.

Muito embora o artigo 18 da Lei nº 9.430/96 seja expresso no sentido de que o contribuinte pode optar por qualquer um dos 3 métodos contemplados (PRL, PIC, CPL), o Auditor Fiscal autuante, com base em uma interpretação equivocada do artigo 4º da IN SRF nº nº 38/97, e sem indicar um só dispositivo legal que autorize o seu procedimento, simplesmente ignorou a opção feita pela contribuinte e apurou o preço de transferência pelo método que julgou mais adequado.

Em consequência, o lançamento efetuado é nulo, nos termos do artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, por absoluta ausência de motivação e consequente cerceamento ao direito de defesa da impugnante.

LEVANTAMENTO MAL ELABORADO

Os Autos de Infração também são nulos porque decorrem de levantamento fiscal mal elaborado, dando origem a um lançamento que não é líquido nem certo.

Lançamento em desacordo com o artigo 18, "caput" e 4º da Lei nº 9.430/96

Nos termos do artigo 18 da Lei nº 9.430/96, para que possa a fiscalização glosar determinada despesa deverá necessariamente demonstrar que a mesma é superior ao preço apurado segundo os 3 métodos previstos no artigo 18 da Lei nº 9.430/96, até porque a glosa estará restrita à parcela excedente ao maior preço apurado segundo aqueles métodos.

No caso concreto, contudo, em momento algum a fiscalização demonstrou que o custo registrado pela impugnante é de fato superior ao maior preço-parâmetro que seria apurado segundo os métodos previstos na Lei nº 9.430/96. Pelo contrário, elegeu o método que bem entendeu para cada produto (ora o PIC, ora o PRL) e comparou diretamente o preço-parâmetro assim apurado com o preço constante dos documentos de importação da impugnante. Tal procedimento vicia de nulidade os Autos de Infração.

A fiscalização também incorreu em vícios específicos quanto aos métodos que elegeru para apuração dos preços-parâmetro.

Lançamento com base em dados de acesso restrito ao Fisco (método PIC)

A fiscalização apurou os preços-parâmetro pelo método PIC, utilizados para comparação com os preços praticados pela impugnante, a partir das respostas obtidas de terceiros a Termos de Intimação.

Os dados coletados pela fiscalização, obtidos de outros importadores a partir de informações obtidas do sistema Siscomex, não são admissíveis para efeito de apuração do preço-parâmetro pelo método PIC, conforme se observa do disposto no artigo 21 da Lei nº 9.430/96.

Não bastasse isso, não tendo a impugnante acesso aos sistemas informatizados utilizados pela Receita Federal, a utilização de tais informações conduz à nulidade dos Autos de Infração, por cerceamento ao direito de defesa da impugnante, que fica totalmente impedida de verificar se de fato foram consideradas todas as importações de terceiros realizadas no ano base e as quantidades corretas, ou se a fiscalização não "elegeru" para comparação com os preços praticados pela impugnante apenas aquelas operações que mais lhe favoreciam.

Apuração do preço-parâmetro com base em operação atípica (método PRL)

No que diz respeito ao ajuste determinado pelo método PRL (item MS8059 — Advantage Tiras Teste 25), verifica-se que o mesmo foi apurado a partir de uma única operação de venda, realizada em 06/11/98 à empresa Produtos Roche Químicos e Farmacêuticos S.A.

Tal operação de venda, contudo, jamais poderia ter sido utilizada para apuração do preço-parâmetro, na medida em que se trata de operação absolutamente atípica, tendo por objetivo a liquidação do estoque e o encerramento das atividades da impugnante relativamente àquele produto específico.

O motivo pelo qual a fiscalização apurou uma única venda do item MS8059 deve - se ao fato de que esse código refere -se ao produto 8059 quando ainda não inteiramente processado para venda, e que por esse motivo jamais foi comercializado pela impugnante nesse estágio. Pelo contrário, no ano de 1998 e até o mês de outubro a impugnante realizou diversas vendas do produto 8059, conforme planilha demonstrativa e notas fiscais anexas, todas por valor bem superior à venda efetuada à Roche, e com base nas quais a impugnante apurou o ajuste realizado pelo método PRL (doc. 02).

No mês de novembro de 1998, contudo, decidiu a impugnante zerar seu estoque e encerrar suas atividades relativas a esse produto, daí a operação absolutamente atípica de venda do saldo de seu estoque a uma concorrente do mesmo setor (Roche).

Trata-se de operação atípica, que não poderia ter sido considerada para efeito de apuração do preço-parâmetro, nos termos expressos do artigo 29 da IN SRF nº 38/97.

De se salientar que, ainda que a fiscalização entenda não poder ser efetuado o ajuste relativo a esse item comparando-o com o item 8059, como fez a impugnante já que trata -se na essência do mesmo produto, como se demonstrará, de qualquer modo seria nulo o lançamento, posto que a operação utilizada para apuração do preço-parâmetro não poderia ter sido considerada para tanto.

Mas não foi esse o único vício cometido quanto ao método PRL.

Lançamento em desacordo com o artigo 18, § 6ª, da Lei nº 9.430/96

Da análise das planilhas relativas ao ajuste apurado pelo método PRL, verifica-se que a fiscalização incluiu as despesas com frete, seguro e imposto de importação

no preço praticado, para efeito de comparação com o preço-parâmetro.

Contudo, tais despesas são sempre dedutíveis, nos termos do § 6º do artigo 18, da Lei nº 9.430/96 e do artigo 4º, § 4º, da IN SRF nº 38/97.

Os valores relativos ao frete, ao seguro e ao imposto de importação são custos efetivos, que não são afetados pelo vínculo existente entre o importador e o exportador, e, portanto, devem ser necessariamente, deduzidos integralmente, como expressamente prevê a lei.

Assim, os preços-parâmetro apurados pela fiscalização, tanto pelo método PIC quanto PRL, estão manifestamente viciados, eivando de nulidade o lançamento como um todo, na medida em que está sendo exigido da impugnante um crédito tributário que não é líquido nem certo.

Mas ainda não é tudo.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA - CONCEITO E LIMITAÇÕES

A disciplina jurídica dos preços de transferência no Brasil decorre da Lei nº 9.430/96 (artigo 18, com a redação que lhe foi dada pelo artigo 2º da Lei nº 9.959/2000, artigos 19 a 24, e artigo 28), bem como das INs SRF nos 38/97, 164/99, 113/2000 e 32/2001, e da Portaria MF nº 95/77. Nenhum desses diplomas legais ou infra legais, contudo, traz um conceito de "preço de transferência".

Verifica-se a circunstância de estar consubstanciado o preço de transferência quando duas empresas, valendo-se de seu vínculo especial, realizam operações em condições diversas daquelas que obteriam, se não fosse a existência desse vínculo, de modo a transferir indiretamente os lucros daquela operação para o local que melhor lhe aprouver.

O Estado, ao editar leis para resguardar suas receitas tributárias, porém, está subordinado às limitações constitucionais e à natureza das coisas.

Como limitações constitucionais, a contribuinte cita a competência tributária, o princípio da capacidade contributiva, o conceito de renda e lucro, a liberdade de contratar, a liberdade de iniciativa, a livre concorrência, e a vedação ao confisco.

A impugnante traz, então, nas palavras de Luís Eduardo Schoueri, a definição de "arm's length": "a OCDE define o preço arm's length como aquele que teria sido acordado entre as partes não relacionadas, envolvidas nas mesmas transações ou em transações similares, nas mesmas condições ou em condições semelhantes, no mercado aberto".

A relevância da compreensão de tal princípio se deve a 2 motivos:

a) primeiramente, porque a própria exposição de motivos que encaminhou o projeto de lei que deu origem à Lei nº 9.430/96 indicava que estavam sendo propostas normas para controle dos preços de transferência "em conformidade com regras adotadas nos países integrantes da OCDE"; e

b) em segundo lugar, porque o conceito da OCDE de preço "arm's length" corresponde precisamente àquele preço que seria praticado em condições normais de mercado entre pessoas não vinculadas, de modo que, se praticado pelo contribuinte, não poderá jamais ser questionado, face às limitações constitucionais acima referidas.

Em suma, o princípio "arm's length" consubstancia de fato limitação à disciplina dos preços de transferência, a ser respeitada pelo legislador pátrio, uma vez que nada mais representa do que a aplicação das limitações decorrentes das normas

constitucionais pertinentes.

INTERPRETAÇÃO DO ARTIGO 18 DA LEI Nº 9.430/96

A Lei nº 9.430/96 faculta a utilização, pelo contribuinte, de qualquer um dos métodos previstos nos incisos I a III do seu artigo 18 (PIC, PRL e PCL), sem qualquer restrição.

Não obstante, entendeu a fiscalização que as planilhas "Memória de Cálculo de Suporte - Preço Parâmetro", elaboradas pela contribuinte, estariam em desacordo com a IN SRF nº 38/97, porque: a) delas não deveriam constar os princípios ativos e excipientes importados de vinculadas (§ 1º do artigo 4º da IN SRF nº 38/97); e b) o artigo 12, §§ 1º, 2º, 5º e 6º, do mesmo diploma legal, em nenhum momento menciona um "fator de correção".

Ocorre, porém, que o § 1º do artigo 4º da IN SRF nº 38/97 não tem (e nem poderia ter, sob pena de ilegalidade), o sentido aparentemente pretendido pelo Auditor Fiscal autuante.

De modo a harmonizar a vedação do artigo 4º, § 1º, da IN SRF nº 38/97 com a Lei nº 9.430/96, a restrição para utilização do método PRL deve necessariamente ser entendida como aplicável apenas naquelas hipóteses extremas em que é na prática muito difícil, e até mesmo impossível, apurar o preço de referência por esse método, como quando os bens, antes da revenda, sofrem processos de industrialização complexos, dando origem a novos produtos absolutamente diversos, implicando a perda da identidade e das características técnicas do produto original.

Afirma a impugnante que a doutrina é praticamente pacífica a ser esta a correta interpretação do artigo 4º, § 10, da IN SRF nº 38/97. Transcreve, às fls. 981 a 984, manifestações doutrinárias.

A quase totalidade do ajuste apurado pela fiscalização segundo o método PIC refere-se ao produto Cloridrato de Fluoxetina. Ocorre, porém, que tal produto é importado de forma granulada e simplesmente encapsulado no Brasil, sendo em seguida revendido. Vale dizer, não há como se cogitar no caso na produção de outro produto, tanto que o custo de industrialização no Brasil representa apenas 8% do custo do produto importado, conforme foi informado à fiscalização (doc. 05), e poderá ser comprovado por perícia, que desde já se requer.

Por outro lado, nem se diga, como pretendeu o Auditor Fiscal autuante, de que "em nenhum momento, fala-se em 'fator de conversão', pela simples razão de que o método PRL só é aplicável a bens que já se apresentem prontos e acabados para consumo final, no momento mesmo em que dão entrada no Brasil".

É que a apuração do preço de revenda mediante o expurgo do valor da industrialização realizada no Brasil consubstancia mero ajuste, que não é em absoluto contrário ao método em questão, ainda que não expressamente previsto na IN SRF nº 38/97. A impugnante transcreve, às fls. 985 e 986, doutrina nesse sentido.

Tanto é verdade que o método em questão não é incompatível com a industrialização do produto importado antes de sua revenda, que, posteriormente, o próprio artigo 18 da Lei nº 9.430/96 teve sua redação alterada pela Lei nº 9.959/2000, para prever uma margem de lucro distinta para esses casos.

É importante ressaltar que a possibilidade de apuração do preço de transferência nesses casos pelo método PRL é um imperativo que decorre não só da simples leitura do artigo 18 da Lei nº 9.430/96, mas também da pura e simples impossibilidade de apuração do preço de transferência por outro método.

É evidente que as indústrias farmacêuticas não vão abrir os custos de produção de seus medicamentos, até mesmo dada a dificuldade de sua apuração, tendo em vista os recursos despendidos em pesquisas e testes. Por outro lado, a impugnante não tinha como obter preços de produtos semelhantes no mercado, e tanto é assim que a fiscalização só obteve os outros dados de que se valeu em razão de ofícios que expediu a outros importadores, a partir de dados que obteve em seus sistemas.

Resta, assim, demonstrada a improcedência do Auto de Infração quando desconsiderou os ajustes efetuados pela impugnante com base no método PRL e recalculou o preço de transferência pelo método PIC.

INVALIDADE DOS PREÇOS-PARÂMETRO APURADOS PELA FISCALIZAÇÃO

Por outro lado, os preços apurados pela fiscalização para comparação com os preços praticados pela impugnante padecem de inúmeros outros vícios.

De plano é de se salientar que nenhum dos produtos listados foram importados de fabricante de notória reputação comercial, como é o caso da impugnante.

É evidente que o preço do princípio ativo do produto Prozac, mundialmente famoso e que estava protegido por patente à época das importações em causa (doc. 04), importado diretamente de seu fabricante, não pode ser o mesmo que aquele de uma cópia importada de outros fabricantes, que não desenvolveram o produto em questão, não dispensaram os mesmos recursos com pesquisas, e não têm a mesma preocupação com sua reputação comercial.

Por outro lado, é igualmente notório que o custo de qualquer produto médico importado dos EUA, dadas as suas rígidas normas de vigilância sanitária e fiscalização do FDA, são muito maiores que os de outros países.

Em suma, verifica-se no caso concreto que os produtos com base nos quais foi apurado o preço-parâmetro pelo método PIC não são em absoluto similares aos importados pela impugnante.

Assim, não resta dúvidas quanto à improcedência do Auto de Infração também pelo mérito.

A IMPOSSIBILIDADE DE COBRANÇA DE MULTA E JUROS

Jamais poderiam ser exigidos multa de 75% e juros de mora, na medida em que a impugnante não pode ser penalizada por não ter apurado o preço de transferência pelo método PIC, uma vez que não tinha como ter acesso aos dados necessários para tanto, o que é evidenciado pelo fato de que a fiscalização só pôde apurar o preço-parâmetro por esse método (PIC) em razão de informações obtidas de sua base de dados junto ao SISCOMEX e intimações a outros importadores, dados esses que, como visto, sequer poderiam ser utilizados para a finalidade pretendida.

DO MANDADO DE SEGURANÇA N ° 2000.61.00.000841-3

A impugnante impetrou o Mandado de Segurança nº 2000.61.00.000841-3, visando assegurar seu direito de calcular e recolher o IRPJ relativo ao ano calendário de 1998 sem adicionar à sua base de cálculo o valor da CSLL devida, tendo sido deferida a liminar inicialmente pleiteada e posteriormente mantida após a denegação da segurança por liminar concedida nos autos de medida cautelar ajuizada no TRF (doc. 05), de modo que o lançamento deveria ter sido feito com a suspensão da exigibilidade do crédito tributário

correspondente à dedução da CSLL lançada da base de cálculo do IRPJ, e sem qualquer acréscimo a título de multa (artigo 63 da Lei nº 9.430/96) ou juros.

Quanto aos juros moratórios, estes jamais poderiam ser exigidos da impugnante na vigência de medida suspensiva da exigibilidade do crédito tributário. Isso porque não há que se falar em mora do contribuinte que deixa de efetuar o respectivo recolhimento amparado por decisão judicial.

DA IMPROCEDÊNCIA DO AJUSTE RELATIVO A IMPORTAÇÕES DE 1997

Com relação à autuação dos estoques finais das importações efetuadas em 1997, mas vendidas em 1998, deve-se salientar que a única referência no Termo de Verificação Fiscal foi feita no seu item 10.6 (fl 766). Já na planilha "Ajuste do saldo de importações efetuadas em 1997" (fl. 926), não há indicação alguma de onde foram extraídos os dados utilizados.

Tal circunstância uma vez mais vicia o Auto de Infração, por falta de motivação, uma vez que não tem a impugnante sequer como verificar se estão corretos os valores apontados como "saldo não ajustado em 1997".

Por outro lado, relativamente aos itens MS8059 e VL7178, diversamente do que constou da referida planilha, sequer foram objeto do Auto de Infração relativo ao ano calendário de 1997 (doc. 07), de modo que deveria necessariamente a fiscalização ter indicado qual o método adotado para apurar o valor do ajuste unitário e os cálculos respectivos, daí decorrendo nova nulidade.

DA INEXISTÊNCIA DE OMISSÃO DE RECEITA

A autuação relativa a omissão de receita não pode prevalecer, na medida em que

- a) a suposta omissão de receita apontada pela fiscalização jamais existiu, tendo decorrido, uma vez mais, de um levantamento mal elaborado, como se verá, o que evidencia, não só a improcedência, mas também a nulidade das autuações; e*
- b) ainda que houvesse ocorrido omissão de receita, de qualquer modo seria nulo o lançamento, face aos vícios de procedimento e também quanto à apuração do "quantum" devido.*

Senão, vejamos.

Da inexistência, no caso, das diferenças apontadas pela fiscalização

Como é notório, e se verifica do balanço da impugnante (doc. 08), o estoque é composto de vários itens, dentre eles os produtos em processo de produção.

Quando a impugnante informou à fiscalização os saldos inicial e final do estoque do ano de 1998, o fez por seu valor total, sem detalhar a composição daquele estoque e, portanto, os itens que se encontravam em 31/12/97 e 31/12/98.

A fiscalização, contudo, em vez de aceitar tais números como verdadeiros, preferiu apurar o "estoque final calculado".

Ao assim fazer, porém, a fiscalização não considerou as parcelas correspondentes aos produtos em processo de produção, sendo certo que as diferenças apontadas decorriam exclusivamente da circunstância acima apontada.

Aliás, é de se estranhar que, tendo apurado tais diferenças, a fiscalização não tenha jamais intimado a impugnante a esclarece-las que seria de fácil demonstração,

diante das circunstâncias que envolvem o caso concreto.

Como se demonstra pela planilha anexa (doc. 09) as diferenças adotadas pela fiscalização são todas referentes aos produtos que se encontravam em processo de produção em 31/12/97 ou em 31/12/98.

A impugnante exemplifica, às fls. 996 e 997, o ocorrido com os itens TA4229 (erro ao informar o estoque final) e MS8058 (245 unidades, constates de DI, deveriam ser desconsideradas como tendo sido importadas, pois seriam referentes a crédito de unidades faturadas anteriormente).

A jurisprudência administrativa, em especial o Conselho de Contribuintes (acórdãos às fls. 997 e 998), é categórica e unânime em não admitir exigências tributárias e imposição de penalidades quando o levantamento fiscal é viciado, a ponto de não oferecer certeza e liquidez aos valores exigidos.

Dúvida não resta, portanto, quanto à improcedência dos Autos de Infração, não havendo que se falar em supostas diferenças de estoque e, por conseguinte, em omissão de receita, como se comprovará por perícia, caso se entenda necessária, padecendo, ademais, de vício de nulidade por se exigir créditos tributários ilíquidos e incertos.

Nulidade do Auto de Infração, que não considerou a dedutibilidade dos valores exigidos a título de CSLL PIS e COFINS na apuração das bases de cálculo

Não bastasse isso, determina o artigo 153, inciso II, da CF/88, que a União tem competência para instituir imposto sobre a renda. Esse conceito, explicitado no artigo 43 do CTN, por força do artigo 146, inciso III, “ a ”, da CF/88, pressupõe a existência de um ganho efetivo do contribuinte, a ser captado pela lei impositiva.

Por sua vez, nos termos do artigo 195, inciso I, da CF/88, a CSLL incide sobre o lucro das empresas. A Lei nº 7.689/89, ao instituir essa contribuição social, em consonância com o texto constitucional, também define a base de cálculo como sendo o lucro das pessoas jurídicas.

Destaque-se que diversos fatos devem ser considerados para fim de reconhecimento do lucro, e, conseqüentemente, de apuração do imposto / contribuição a pagar.

Tanto a legislação comercial (artigo 187, inciso III, da Lei nº 6.404/76) como a tributária (artigo 299 do RIR/99, artigo 16 do Decreto-lei nº 1.598/77 e artigo 41 da Lei nº 8.981/95) são claras em definir os tributos, sem exceção, como despesas operacionais.

Assim, constituindo os valores relativos à CSLL, ao PIS e à COFINS despesas operacionais, impõem-se que sejam abatidos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

São várias as decisões proferidas pelo Primeiro Conselho de Contribuintes (fls. 1000 e 1001) determinando a exclusão, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, dos valores das contribuições apurados em lançamento de ofício.

Nem se argumente, relativamente à CSLL, com o disposto no artigo 1º da Lei nº 9.316/96, porque tal dispositivo legal é flagrantemente inconstitucional, por alterar a definição da base de cálculo da exação em questão, distorcendo o conceito de lucro.

A jurisprudência de nossos Tribunais (fls. 1001 a 1003) tem sido no sentido de acolher os argumentos acima.

DA IMPRESTABILIDADE DA TAXA SELIC COMO ÍNDICE PARA EFEITOS DE COMPUTO DOS JUROS DE MORA

Ainda que se entenda devidos os juros moratórios, jamais o seriam na dimensão pretendida pela autoridade autuante, porque estão sendo calculados com base em

percentual equivalente à taxa SELIC acumulada mensalmente, a qual, além de ser figura híbrida, composta de correção monetária, juros e valores correspondentes à remuneração de serviços de instituições financeiras, é fixada unilateralmente por órgão do Poder Executivo, e, ainda, extrapola em muito o percentual de 1% previsto no artigo 161 do CTN.

DA CONCLUSÃO

A impugnante pede que seja acolhida sua impugnação e julgado insubsistente o Auto de Infração lavrado.

Admitindo-se que os dados já anexados aos autos não sejam suficientes para demonstrar a improcedência do Auto de Infração, a impugnante protesta provar o alegado por meio de prova pericial, formulando quesitos e indicando assistentes (fls.1006 a 1008).

Requer, ainda, que as intimações sejam dirigidas ao advogado indicado no impresso no qual foi apresentada a impugnação.

Após análise da impugnação, a 5ª Turma de Julgamento DRJ/SP1, por unanimidade de votos, considerou a impugnação parcialmente procedente, acatando as alterações promovidas pela fiscalização no lançamento após a diligência determinada pela DRJ. Segue transcrição da ementa do Acórdão n.º 16-24.028, *litteris*:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 1998

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Tendo sido o lançamento efetuado com observância dos pressupostos legais, incabível falar em nulidade do Auto de Infração.

MÉTODO PRL. DESCONSIDERAÇÃO. PRODUÇÃO DE OUTRO BEM.

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

ADOÇÃO DE OUTRO MÉTODO PELA FISCALIZAÇÃO.

Sendo os documentos apresentados pela contribuinte insuficientes ou imprestáveis para formar a convicção quanto ao preço de transferência, a fiscalização poderá determiná-lo com base em outros documentos de que dispuser, aplicando um dos métodos previstos na legislação.

MÉTODO PIC. APURAÇÃO CORRETA.

Não se constatando erros na apuração dos ajustes segundo o método PIC (Preços Independentes Comparados), mantém-se a exigência correspondente.

MÉTODO PRL. OPERAÇÃO ATÍPICA. IMPROCEDÊNCIA.

Em nenhuma hipótese será admitido o uso, como parâmetro, de preços de bens praticados em operações de compra e venda atípicas. Exonera - se a exigência correspondente.

AJUSTE DO SALDO DE IMPORTAÇÕES EFETUADAS EM 1997. FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO.

Não restando fundamentada a apuração dos ajustes relativos às importações efetuadas em 1997 que teriam sido vendidas em 1998 (em especial, não restando comprovado que o saldo que permaneceu no estoque da contribuinte em 31/12/97 foi consumido - e, conseqüentemente, deduzido como custo - em 1998), exonera-se a exigência.

OMISSÃO DE RECEITAS. DIFERENÇA DE ESTOQUE.

Não logrando a contribuinte justificar as diferenças de estoque apuradas pela fiscalização, correta a presunção legal de omissão de receita. No entanto, há que se exonerar a tributação por omissão de compras na órbita do Imposto de Renda apurado pelo lucro real, pois deflui da própria compra de mercadoria omitida, equivalente omissão de custo correspondente.

TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa. INDEDUTIBILIDADE.

Suspensa a exigibilidade dos tributos exigidos no Auto de Infração impugnado, descabe a sua dedução na apuração da base de cálculo do Imposto de Renda.

MULTA DE OFICIO E JUROS DE MORA À TAXA SELIC.

A aplicação da multa de ofício e o cálculo dos juros de mora com base na taxa SELIC têm previsão legal, não competindo à esfera administrativa a análise da legalidade ou inconstitucionalidade de normas jurídicas.

CSLL DECORRÊNCIA.

O decidido quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica aplica-se à tributação dele decorrente.

PIS E COFINS. OMISSÃO DE RECEITAS. DIFERENÇA DE ESTOQUE.

Não logrando a contribuinte justificar as diferenças de estoque apuradas pela fiscalização, correta a presunção legal de omissão de receita.

Impugnação Procedente em Parte.

Crédito Tributário Mantido em Parte.

Os motivos suscitados pela decisão recorrida para a manutenção em parte da autuação foram os seguintes:

Tempestiva a impugnação ao Auto de Infração, dela tomo conhecimento. Passemos, então, à análise do caso em tela, destacando que, pela íntima relação de causa e efeito entre a autuação do IRPJ e dos demais tributos (PIS, COFINS e CSLL), e por dependerem dos mesmos elementos de prova, a presente decisão se estende, mutatis mutandis, a todos os tributos.

DA NULIDADE DOS AUTOS DE INFRAÇÃO E DO SANEAMENTO DE EVENTUAIS IRREGULARIDADES

Com relação às nulidades suscitadas pela contribuinte, há que se observar o disposto nos artigos 59 e 60 do Decreto nº 70.235/72, in verbis:

"Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio".

O exame dos dispositivos supra mostra que, no tocante ao lançamento, só pode haver nulidade se o ato for praticado por agente incompetente (o que não é o caso), posto que a hipótese do inciso II, relativa ao cerceamento do direito de defesa, alcança apenas os despachos e decisões.

Descabe, assim, a alegação de nulidade dos Autos de Infração.

Cabe, no entanto, a análise de mérito da autuação, a ser efetuada a seguir, quando poderão ser sanadas eventuais irregularidades, nos termos do artigo 60 do Decreto nº 70.235/72.

Nesse sentido, cumpre observar que a diligência executada a pedido desta Delegacia de Julgamento se prestou apenas a esclarecer dívidas, evitando o cerceamento do direito de defesa da contribuinte, e à verificação de erros materiais, que podem ser perfeitamente corrigidos no presente julgamento. Não houve, ao contrário do que entende a impugnante, novo lançamento (o fato de a fiscalização haver concedido prazo de 30 dias para a manifestação da impugnante é insuficiente para caracterizar a existência de outro lançamento, pois inexistem os elementos elencados no artigo 10 do Decreto nº 70.232/72), nem a utilização de novos elementos ou a mudança de critério jurídico.

DO PRINCÍPIO "ARM'S LENGTH"

A respeito do princípio "arm's length" e dos tratados internacionais, vale transcrever as conclusões proferidas pela Superintendência da Receita Federal em São Paulo em solução de consulta sobre o tema em tela.

(...)

8. Preliminarmente, convém observar que não há incompatibilidade entre a Lei nº 9.430/1996 e o artigo 9º da convenção-modelo da OCDE conforme se pretendeu demonstrar. A aplicação das regras de Preços de Transferência está disposta nos artigos 18 e 19 da Lei nº 9.430/1996, ambos com previsão de ajustes ao lucro sempre que forem observadas circunstâncias que indiquem "favorecimento de alguma ou ambas as partes (somente quando desrespeitado o princípio "arm's length price")", conforme previsão do mencionado artigo 9º.

9. Em recente trabalho sobre a matéria, Comentários Relativos aos Artigos da Convenção Modelo da OCDE publicado pelo Centro de Estudos Fiscais, do Ministério das Finanças de Portugal - Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, Lisboa 1995 - afirma-se que o artigo 9º da convenção – modelo trata de empresas associadas e o seu parágrafo 1 “**estipula que as autoridades fiscais de um Estado contratante podem para o cálculo das importâncias tributáveis, retificar a contabilidade das empresas se, por força das relações especiais existentes entre estas, os seus registos não revelarem os lucros reais tributáveis por elas auferidos neste Estado**” [grifei]. São considerados "lucros reais", pela OCDE, os lucros provenientes de "transações processadas nas condições comerciais normais do mercado livre (de plena concorrência ou com absoluta independência)."

10. Para fins de ilustração, seria interessante abordar duas questões levantadas pela obra citada e que coincidem com o objeto da presente análise:

a) saber se determinadas regras de procedimentos especiais sobre transações entre empresas associadas, adotadas por certos países, estão de acordo com os princípios da convenção-modelo;

b) identificar se as disposições de lei interna de determinado país podem levar ao ajuste de preços, em oposição ao princípio "arm's length".

11. Como resposta, menciona-se que a própria OCDE reconhece que o artigo 9º não impede eventuais ajustes de lucros previstos por legislação interna, ainda que tal legislação contrarie o princípio "arm's length" por ele definido. Admitem-se tais ajustes como procedimentos de controle de preços que visam a verificar se as transações efetuadas entre empresas vinculadas estão de acordo com aquelas praticadas em condições normais do chamado "mercado livre". Registra-se, assim, a preocupação de manter o sentido de equidade com relação às transações efetuadas entre empresas independentes, de modo a não permitir que empresas vinculadas obtenham vantagens fiscais, quando das transações efetuadas entre si.

12. Nesse contexto, vale observar como exemplos dessa prioridade na legislação de Preços de Transferência, a adoção de métodos para ajuste dos preços praticados, tais como o "Método dos Preços Independentes Comparados" (PIC) e o "Método do Preço de Revenda menos Lucro" (PRL), que têm como preço-parâmetro os preços praticados em transações entre empresas independentes.

13. No Brasil, a Lei nº 9.430/1996 determina o controle de preços com base no mesmo princípio "arm's length", o que pode ser observado no artigo 18:

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

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 pagamentos 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 custo médio de produção de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, no país onde tiverem

sido originalmente produzidos, 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 (...)

§ 2º Para efeito no disposto no inciso I, somente serão considerados 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 seguinte.

§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 (..)

§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.

13.1 O artigo 19 da Lei nº 9.430/1996, por sua vez, determina:

"Art.19. As receitas auferidas nas operações efetuadas com pessoa vinculada ficam sujeitas a arbitramento quando o preço médio de venda dos bens, serviços ou direitos, nas exportações efetuadas durante o respectivo período de apuração da base de cálculo do imposto de renda, for inferior a noventa por cento do preço médio praticado na venda dos mesmos bens, serviços ou direitos, no mercado brasileiro, durante o mesmo período, em condições de pagamento semelhantes.

(...)

§3º Verificado que o preço de venda nas exportações é inferior ao limite de que trata este artigo, as receitas das vendas nas exportações serão determinadas tomando-se por base o valor apurado segundo um dos seguintes métodos:

Método do Preço de Venda nas Exportações - PVEx: definido como a média aritmética dos preços de venda nas exportações efetuadas pela própria empresa, para outros clientes, por outra exportadora nacional de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, durante o mesmo período de apuração da base de cálculo do imposto de renda e em condições de pagamentos semelhantes.

Método do Preço de Venda por Atacado no País de Destino, Diminuído do Lucro - PVA: definido como a média aritmética dos preços de venda de bens, idênticos ou similares, praticados no mercado atacadista do país de destino, em condições de pagamento semelhantes, diminuídos dos tributos incluídos no preço cobrados no referido país, e de margem de lucro de quinze por cento sobre o preço de venda no atacado.

Método do Preço de Venda a Varejo no País de Destino - PVV: definido como a média aritmética dos preços de venda de bens, idênticos ou similares, praticados no mercado varejista do país de destino, em condições de pagamento semelhantes, diminuídos dos tributos incluídos no preço cobrados no referido país, e de margem de lucro de trinta por cento sobre o preço de venda no varejo

Método do Custo de Aquisição ou de Produção mais Tributos e Lucros – CAP: definido como a média aritmética dos custos de aquisição ou de produção dos bens, serviços ou direitos, expostos, acrescidos dos impostos e contribuições no Brasil e de margem de quinze por cento sobre a soma dos cust impostos e contribuições.

§6º Se o valor apurado segundo os métodos mencionados no §3º for inferior aos preços de venda constantes dos documentos de exportação, prevalecerá o montante da receita reconhecida conforme os referidos documentos.

§7º A parcela das receitas, apurada segundo o disposto neste artigo, que excede ao valor já apropriado na escrituração da empresa deverá ser adicionada ao lucro líquido, para determinação do lucro real, bem como ser computada na determinação do lucro presumido e do lucro arbitrado.

§8º Para efeito do disposto no §30, somente serão consideradas as operações de compra e venda praticadas entre compradores e vendedores não vinculados." [grifei]

14 . Uma análise mais criteriosa dos artigos 18 e 19 permite concluir que tais dispositivos em nada contrariam o artigo 9º da convenção- modelo da OCDE, devendo-se sublinhar que os ajustes ali previstos, na realidade, preservam o "arm's length principie", proibindo-se operações mais vantajosas do que as que prevalecem no mercado ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros, conforme se pode inferir dos §§ 2º, 3º, 5º e 7º do artigo 18, bem como os §§ 6º, 7º e 8º do artigo 19.

15. É de se observar, da mesma forma, que " nos termos do referido artigo 9º (Convenção Modelo da OCDE), desde que as empresas associadas mantenham em suas relações condições especiais que empresas interdependentes não manteriam, podem os Estados contratantes proceder aos ajustes ao lucro de seus contribuintes." Salienta-se, ainda, que o preço arm's length seria "aquele acordado entre as partes não relacionadas, envolvidas nas mesmas transações ou em transações similares, nas mesmas condições ou em condições semelhantes, no mercado aberto." As observações são de Luís Eduardo Schoueri, em Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro, obra na qual se reconhece que " a legislação brasileira segue o parâmetro arm's length ", quando é abordada a adoção de tal princípio pela Lei nº 9.430/1996.

16. Na consulta formulada (...), tentou-se demonstrar que os tratados internacionais celebrados pelo Brasil, de acordo com o modelo da OCDE, estabelecem regras gerais relativas a Preços de Transferência, mas não prevêem ajustes por partes das autoridades fiscais, o que comprovaria haver contraste entre os acordos firmados e a Lei nº 9.430/1996. Como evidência de que não há contradição entre a legislação brasileira e os acordos internacionais firmados pelo Brasil, pode-se mencionar o Decreto nº 76.988, de 06 de janeiro de 1976, que promulga o "Acordo para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda e o capital, Brasil — República Federal da Alemanha", cujo artigo 9 prevê:

"ARTIGO 9

Empresas associadas

Quando:

a) Uma empresa de um Estado Contratante participar direta ou indiretamente da direção, controle ou capital de uma empresa do outro Estado Contratante, ou

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

17. A OCDE admite situações em que os Estados contratantes possam efetuar ajustamentos correlativos com base no parágrafo 2, do artigo 9º, por meio de procedimento amigável. Tais casos seriam decorrentes de aplicação da legislação interna de

determinado país - que resultaria em ajustes de lucros -, em oposição aos princípios do Artigo 90. Convém lembrar, no entanto, que assim como diversos países da OCDE - Bélgica, Finlândia, Noruega, Portugal e Suíça são notórios exemplos -, o Brasil optou por não incluir o parágrafo 2 em sua legislação.

18. *Em termos doutrinários, a OCDE observa que a retificação da contabilidade relativa às transações entre empresas associadas na situação prevista no parágrafo 1, pode dar origem ao que aquela organização classifica de "dupla tributação econômica", que é definida como tributação de pessoas distintas a título do mesmo rendimento, por mais de um Estado. Difere da "dupla tributação jurídica", que ocorre quando a mesma pessoa é tributada a título do mesmo rendimento ou patrimônio por mais de um Estado. Nos comentários dos artigos 23-A e 23-8, no entanto, a OCDE adverte que a convenção-modelo não pretende resolver o problema relativo a "dupla tributação econômica". Países que se defrontarem com problema de "dupla tributação econômica", devem resolvê-los mediante negociações bilaterais, independentes da referida convenção.*

19. *Da mesma forma, Heleno Taveira Tôrres, em Pluritributação Internacional sobre as Rendas das Empresas, nega a possibilidade de o conceito de "dupla tributação econômica internacional" ser classificado na conceituação clássica da "pluritributação internacional", que pode ser definida como "o concurso impositivo entre duas ou mais legislações fiscais soberanas contemporaneamente incidentes sobre um mesmo suporte fático (fato gerador)."*

20. *Na dupla tributação por transferência internacional, "não se estabelece qualquer concurso de normas, pois a hipótese de incidência das normas dos Estados tributantes, apresenta critérios materiais, temporais, espaciais, subjetivos e quantitativos completamente diferentes". Do mesmo modo, não há identidade de fatos geradores "pois em uma norma, o critério material da hipótese de incidência prevê a tributação do lucro oriundo da operação realizada (Estado de residência da empresa transferente), e na outra, a retificação de preços pelo valor normal, realizada pelo Estado de residência da empresa destinatária".*

21. *Diante das argumentações apresentadas acima é clara a comprovação de inexistência de contradição entre a Lei nº 9.430, de 1996, e os Acordos para Eliminar a Dupla Tributação da Renda assinados pelo Brasil. Heleno Tôrres resume de forma clara a inexistência de contradição, na obra citada, do seguinte modo:*

"A disciplina do transfer pricing, prevista nos acordos internacionais para evitar a bitributação, é de eficácia contida, digamos assim, exatamente porque as suas regras não pressupõem qualquer concurso de pretensões impositivas e, por consequência, por não haver pluralidade de normas em concurso, não há possibilidade para "repartição de competências", porque a retificação de preços de transferência realizada por um país sobre uma pessoa jurídica residente, nada tem a ver com a tributação do IRPJ realizada no outro Estado, sobre a respectiva empresa ali residente, conexa com aquela primeira, que sofre a ação de controle contábil.

E de fato, quando um dos dois Estados não possua disposição ad hoc no direito interno, para efeito de retificação, a Convenção não poderá instituir um "critério de valoração" (no lugar daquele da repartição) não previsto pelas regras unilaterais. E o motivo é óbvio: não existindo uma bitributação internacional sobre os preços de transferências, não poder-se-ia tratar os mesmos, como se faz com as demais categorias reeditais, sem implicar uma abusiva interferência no campo de soberania de um dos Estados, porque a tributação ocorre exclusivamente no interior do Estado que procede à retificação."

Como se vê, a legislação brasileira sobre preços de transferência atende plenamente o princípio "arm's length".

Com efeito, para se verificar se preços praticados entre empresas ligadas atendem ao citado princípio se faz necessário a aplicação de algum método de aferição. É exatamente o que fazem os artigos 18 a 24 da Lei nº 9.430/96, que inserem os preços de transferência na legislação fiscal brasileira.

Outrossim, cumpre observar que a legislação brasileira sobre preços de transferência não é rígida quanto à determinação do preço-parâmetro, permite que o contribuinte faça a opção por um dos métodos previstos, admitindo, ainda, em face da situação específica de uma determinada empresa a possibilidade de revisão dos percentuais previstos para os métodos PRL, CPL, PVA, PVV e CAP (artigo 20 e § 2º do artigo 21). Dito de outra maneira, a própria legislação tributária dá oportunidade ao contribuinte de comprovar o preço "arm's length" adequado à sua realidade.

Outro ponto abordado pela solução de consulta diz respeito aos acordos internacionais para evitar a bi-tributação. Conforme pode ser verificado não há contradição entre o artigo 9º do Modelo de Convenção Modelo da OCDE e a legislação fiscal brasileira, eis que, ao contrário do que afirma a defendente, o citado artigo permite a tributação do ajuste decorrente de operações efetuadas entre pessoas ligadas que não atendam as condições de mercado (empresas independentes), sem impor a adoção de qualquer método específico.

DA DESCONSIDERAÇÃO DO MÉTODO PIC

A impugnante contesta a desconsideração do método PIC, por ela adotado, com relação aos produtos Monitor Advantage e Kit Advantage e o fato de a fiscalização, sem averiguar qual o método mais favorável à contribuinte, haver adotado o método PRL.

Quanto à desconsideração do método PIC com relação aos produtos Monitor Advantage e Kit Advantage, ela se mostra correta. Esclarece a fiscalização que o documento apresentado pela contribuinte (doc. 7, fl. 6102) é uma lista de preços, que não se presta à apuração do preço-parâmetro segundo o método PIC (apuração feita a partir de operações de compra e venda, segundo o artigo 18, inciso I, da Lei nº 9.430/96), pois não comprova que foram praticadas operações com os preços ali listados.

Quanto à adoção do método PRL, há que se observar o artigo 39, § único, da IN SRF nº 38/97, in verbis:

"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 determina-lo com base em outros documentos de que dispuser, aplicando um dos métodos referidos nesta Seção" (grife)

Diante da desqualificação dos cálculos efetuados pela contribuinte, correta a opção da fiscalização em escolher um método e apurar os ajustes correspondentes (no caso, a opção foi pelo método PRL).

Possui o Auditor Fiscal autuante o direito e o dever de apurar os preços de transferências, aplicando um dos métodos previsto na legislação de regência, nos termos do artigo 39, § único, da IN SRF nº 38/397.

Destaque-se que a citada norma não impõe à fiscalização a apuração dos preços de transferência por mais de um método (e a escolha do mais favorável ao contribuinte). Essa é uma prerrogativa do contribuinte (artigo 4º, § 2º da IN SRF nº 38/97), mas não uma imposição à fiscalização.

Dessa forma, correta a desconsideração do método PIC e a adoção do método PRL pela fiscalização.

DA DESCONSIDERAÇÃO DO MÉTODO PRL

A fiscalização calculou os ajustes de preços de transferência relativos aos produtos Glico-Fita, Estearato de Alumínio, Cloridrato de Fluoxetina e Cefazolina Sódica Liofilizada (utilizados na produção de outros bens) pois o método PRL só é aplicável a bens que já se apresentem prontos e acabados para consumo final, no mesmo momento em que dão entrada no Brasil (artigo 4º, § 10, da IN SRF nº 38/97).

Alega a impugnante que a Lei nº 9.430/96 faculta a utilização, pelo contribuinte, de qualquer um dos métodos previstos nos incisos I a III do seu artigo 18 (PIC, PRL e PCL), sem qualquer restrição, devendo a norma regulamentar (artigo 4º, § 1º, da IN SRF nº 38/97) ser interpretada no mesmo sentido, para não contradizer a norma legal.

De fato, a referida instrução normativa não contradiz a norma legal, mas a interpretação dada pela impugnante não é a mais correta.

Há sim a vedação de utilização do método PRL (com margem de lucro de 20% - PRL20%, a única existente à época do fato gerador) quando o bem houver sido adquirido para emprego, utilização ou aplicação, pela própria empresa importadora, na produção de outro bem, determinada pelo artigo 4º, § 1º, da IN SRF nº 38/97, em consonância com o artigo 18 da Lei nº 9.430/96.

Nesse sentido, deve-se observar os argumentos expostos nas Decisões de Consulta COSIT nos 01/99 e 21/2000:

(Lei nº 9.430/96)

"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 o sim] apurados no mercado brasileiro ou de outros países, em operações de compra a 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; (Alterado pela Lei nº 9.959, de 27.1.2000)

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.

(...)"

(IN SRF nº 38/97)

"Art. 40 - 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.

(...)" (grifei).

Obs: os artigos 6º e 13 tratam, respectivamente, dos métodos PIC e CPL (Decisão COSIT nº 01, de 02/02/99) "(..)

16. Saliente-se, do até aqui exposto, que o art. 12 da IN SRF nº 38/1997, bem assim o parágrafo único do art. 4º desse ato, foram fiéis ao disposto no art. 18, caput, seu inciso II, §§ 1º e 3º, da Lei nº 9.430/1996, prevendo o método de que se fala – PRL - como aplicável tão somente na situação de aquisição e posterior revenda do mesmo bem. Daí porque, voltamos a destacar, o sobredito artigo 12 permitir, na espécie, a dedução, do preço de revenda, unicamente dos gastos referidos no item 13 e da margem de lucro, não havendo menção a custos de produção, típicos, conforme visto, nas atividades desenvolvidas pelas empresas representadas pela consulente.

(...)" (grifei).

(Decisão COSIT nº21, de 31/10/2000)

“ (...)

23. Apesar de diversos questionamentos levantados por contribuintes quanto à legalidade do art. 4º, §1º, da IN nº 38/97- na tentativa de reivindicar a utilização do PRL na produção de novos bens -, a Coordenação-Geral do Sistema de Tributação (Cosit) manteve o entendimento previsto naquele dispositivo, por intermédio da Decisão Cosit nº 1, de 02/02/1999, cuja ementa determina:

"Não se aplica o Método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL - para efeito de determinação do preço de transferência na produção de medicamentos para consumo final com utilização de princípios ativos importados por configurar produção de um outro bem."

24. A atitude do fisco de tornar patente a proibição da aplicação do 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. Ocorre revenda quando o mesmo produto é comprado e, posteriormente, vendido, sem sofrer quaisquer transformações durante o processo. Na produção, compra-se um determinado bem cuja transformação resultará em novo produto com características distintas do insumo ou produto original utilizado. Cabe mencionar a obra Transfer Pricing Guidelines For Multinational Enterprises And Tax Administrations, uma publicação da OCDE, de julho de 1995, em cujo texto (página 11-5) é ressaltado o uso de tal método (PRL) em operações de comércio. Reforça-se, portanto, a idéia de que o método Preço de Revenda menos Lucro — PRL somente se aplica ao processo de revenda.

25. Frise-se, no entanto, que, com a edição da Lei nº 9.959, de 27/01/2000, com base na Medida Provisória 2.005-3, de 14/12/1999 - produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 2000 -, permitiu-se a aplicação do PRL na produção, da seguinte maneira:

"Art. 2º A alínea "d" do inciso lido art. 18 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com 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;'

(...)"(grifei).

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 PRL20%.

Quanto ao pedido de perícia no sentido de se verificar que o produto Cloridrato de Fluoxetina é importado de forma granulada e simplesmente encapsulado no Brasil, sendo em seguida revendido, e que o custo de industrialização no Brasil representa apenas 8% do custo do produto importado, esta se faz desnecessária (sendo, portanto, indeferida), pois essa informação prestada pela impugnante é suficiente, no caso em tela. Independentemente do grau de industrialização houve a produção de outro bem, sendo, portanto, vedada a utilização do método PRL20%.

Quanto à adoção do método PIC, há que se observar o artigo 39, § único, da IN SRF nº 38/97, in verbis:

"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 apresentado& 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).

Diante da desqualificação dos cálculos efetuados pela contribuinte, correta a opção da fiscalização em escolher um método e apurar os ajustes correspondentes (no caso, a opção foi pelo método PIC).

Possui o Auditor Fiscal autuante o direito e o dever de apurar os preços de transferência, aplicando um dos métodos previsto na legislação de regência, nos termos do artigo 39, § único, da IN SRF nº 38/97.

Destaque-se que a citada norma não impõe à fiscalização a apuração dos preços de transferência por mais de um método (e a escolha do mais favorável ao contribuinte). Essa é uma prerrogativa do contribuinte (artigo 4º, §2º, da IN SRF nº 38/97), mas não uma imposição à fiscalização.

Dessa forma, correta a desconsideração do método PRL e a adoção do método-PIC pela fiscalização.

DOS AJUSTES SEGUNDO O MÉTODO PIC

Passemos, então, à análise dos cálculos dos ajustes segundo o método PIC, efetuados pela fiscalização com relação aos produtos MS8060 (Tiras de Teste 50) e QA332X (Cloridrato de Fluoxetina).

Alega a impugnante que os produtos utilizados pela fiscalização para formação do preço-parâmetro pelo método PIC não são em absoluto similares àqueles por ela importados, eis que não possuem a mesma qualidade e reputação comercial.

Sobre o conceito de similaridade o artigo 26 da IN SRF 38/97, dispõe que:

"Art. 26. Para efeito desta Instrução Normativa, dois ou mais bens, em condições de uso na finalidade a que se destinam, serão considerados similares quando, simultaneamente:

- I - tiverem a mesma natureza e a mesma função; e
- II - puderem substituir-se mutuamente, na função a que se destinem;
- III - tiverem especificações equivalentes."

Como se vê, os fatores qualidade e reputação comercial não são consideradas para fins de preço de transferência. Destarte não inviabilizam o lançamento.

Alega, ainda, que foram utilizados dados de acesso restrito ao Fisco.

Ao contrário do que defende a impugnante, o procedimento adotado pela fiscalização está amparado pelo artigo 39 da IN SRF nº 38/97, que autoriza a utilização de quaisquer "outros documentos de que dispuser". Assim, desde que as informações coletadas sejam disponibilizadas ao autuado, não há nada que impeça a utilização de arquivos internos da SRF e de dados obtidos junto a outras empresas mediante procedimento fiscal.

Ademais, dispunha a impugnante, em momento prévio à autuação, das opções elencadas nos incisos I a III do artigo 6º da IN SRF 38/97. Ênfase no inciso I do referido diploma, onde se permite a comparação com preços de bens vendidos pela mesma empresa exportadora, a pessoas jurídicas não vinculadas. No caso, note-se, a empresa exportadora é vinculada à impugnante e, em consequência, poderia fornecer-lhe os dados.

Além disso, em momento posterior à lavratura do Auto de Infração, a acessibilidade ao dados ocorreu com a disponibilização à autuada dos dados colhidos pela fiscalização, para que a mesmo exercitasse seu direito de defesa.

Dessa forma, há que se manter os ajustes segundo o método PIC apurados pela fiscalização, conforme a seguir demonstrado:

PRODUTO	AJUSTE
MS8060 (Tiras de Teste 50)	114.841,89
QA332X	2.522.569,97
Total PIC	2.637.411,86

DOS AJUSTES SEGUNDO O MÉTODO PRL

Passemos, então, à análise do cálculo do ajuste segundo o método PRL, efetuado pela fiscalização com relação ao produto MS8059 (Tiras de Teste 25).

Do preço praticado - inclusão das despesas de frete, seguro e imposto de importação

A contribuinte contesta a inclusão, no método PRL, das despesas com frete, seguro e imposto de importação no preço praticado.

Sobre o assunto, há que se considerar o disposto no artigo 18, § 6º, da Lei nº 9.430/96, e no artigo 4º, § 4º, da IN SRF nº 38/97 in verbis:

(Lei nº 9.430/96)

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

(..)

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

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

§ 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.

(...)"

(IN SRF nº 38/97)

"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.

(...)

§ 4º Na determinação do custo de bens adquiridos no exterior, poderão, também, ser computados os valores do transporte e seguro, cujo ônus tenha sido da empresa importadora, e dos tributos não recuperáveis, devidos na importação".

Primeiramente, cumpre observar que o supra transcrito artigo 18, § 6º, da Lei nº 9.430/96, é claro ao determinar que o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador e os tributos incidentes na importação integram o custo.

Tal procedimento é obvio, na apuração do preço de transferência pelo método PRL. Esse método parte do preço de revenda praticado pelo contribuinte (média aritmética), e, daí, são excluídos alguns valores (descontos incondicionais concedidos, impostos e contribuições incidentes sobre as vendas, comissões e corretagens pagas, e margem de lucro, nos termos do artigo 18, item II, da Lei nº 9.430/96 e do artigo 12 da IN SRF nº 38/97), para se chegar ao preço-parâmetro, que será comparado ao preço considerado pela contribuinte como custo.

Como, evidentemente, a contribuinte considerou, na formação do preço de revenda, todos os seus custos, inclusive os de frete e seguro, por ela assumidos, e os tributos incidentes na importação, o preço-parâmetro, formado a partir do preço de revenda, também tem nele embutido os citados custos, ou seja, trata-se de preço CIF, e não FOB, como quer fazer crer a impugnante.

Assim, para que não ocorram distorções na comparação do preço-parâmetro com o preço praticado pela contribuinte, também o preço praticado deverá ter, em sua composição, tais custos. Comparar nada mais é do que subtrair um do outro, de modo que o efeito de tais custos na apuração de eventual ajuste a ser feito no Lucro Real e na base de cálculo da CSLL será nulo.

É justamente dessa forma que se elimina a influência das parcelas do custo de aquisição que não têm qualquer relação de vinculação entre as empresas importadora e exportadora.

Com relação ao disposto no artigo 4º, § 4º, da IN SRF nº 38/97, para se buscar o seu real significado, há que se interpretá-lo lógica e sistematicamente.

Dentro da interpretação sistemática, há que se observar que a IN SRF nº 38/97 nada mais faz do que regulamentar os aspectos relativos a preço de transferência na Lei

nº 9.430/96, não podendo dispor de modo diverso. Assim, se o artigo 18, § 6º da Lei nº 9.430/96, determina, expressamente, que o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador e os tributos incidentes na importação integram o custo, o artigo 4º, § 4º, da IN SRF nº 38/97 também deve ser interpretado dessa maneira.

Dentro da interpretação lógica, que reforça o entendimento acima, há que se observar, novamente, que no preço de revenda e, conseqüentemente, no preço-parâmetro, estão sendo considerados os custos de frete, seguros e tributos incidentes na importação, de modo que o preço praticado pela contribuinte também deve ter os citados custos nele embutidos, para se evitar uma distorção na comparação.

Ainda dentro da interpretação lógica, o artigo 4º, § 4º, da IN SRF nº 38/97, ao dispor que na determinação do custo de bens adquiridos no exterior, "poderão", também, ser computados os supracitados dispêndios, deve ser entendido no sentido de que:

a) se os citados dispêndios forem considerados na formação do custo do bem, compara-se, normalmente, o preço-parâmetro, obtido na forma do artigo 18, item II, da Lei nº 9.430/96, e do artigo 12 da IN SRF nº 38/97, com o preço praticado;

b) caso contrário, o preço-parâmetro a ser utilizado na comparação com o preço praticado será o obtido na forma do artigo 18, item II, da Lei nº 9.430/96, e do artigo 12 da IN SRF nº 38/97, diminuído, ainda, dos citados dispêndios, para se evitar distorções na comparação.

Dessa forma, o eventual ajuste no preço de transferência será o mesmo, seja através da opção "a" ou da "b", acima explicitadas.

Improcede, assim, a alegação da impugnante contrária à inclusão dos valores relativos ao frete, ao seguro e aos tributos no cálculo do preço praticado.

Do preço-parâmetro — utilização de operação atípica

Alega a impugnante que:

- o preço-parâmetro do item MS8059 (Tiras de Teste 25) foi apurado a partir de uma única operação de venda, atípica, realizada em 06/11/98 à empresa Produtos Roche Químicos e Farmacêuticos S.A. (fls. 787 e 1048);
- trata-se o referido item MS8059 de produto ainda não inteiramente processado para venda (o produto final seria o de código 8059);
- no ano de 1998, até o mês de outubro, a impugnante realizou diversas vendas do produto 8059 (fls. 1049/1061).

Os documentos de fls. 1047/1061 comprovam as vendas supracitadas.

No caso, há que se observar que:

- não há como apurar o preço-parâmetro do item MS8059 pelo método PRL considerando-se também as vendas do produto 8059 porque são produtos diferentes (conforme declaração da própria impugnante). Mesmo se pudesse, não foi o procedimento adotado pela fiscalização;
- o fato de haver apenas uma venda do referido item, na circunstância descrita pela impugnante, caracteriza a operação com atípica, e não poderia ter sido considerada, nos termos do artigo 29 da IN SRF nº 38/97 ("Em nenhuma hipótese será admitido o uso, como parâmetro, de preços de bens, serviços e direitos praticados em operações de compra e venda atípicas, tais

como nas liquidações de estoque, nos encerramentos de atividades ou nas vendas com subsídios governamentais");

- considerando que em 1998 foram consumidas 39.573 unidades do item MS8059 (fl. 925) e que a venda realizada em 06/11/98 à empresa Produtos Roche Químicos e Farmacêuticos S.A. envolveu apenas 4.612 unidades (fl. 1048), as demais unidades devem ter integrado o processo produtivo, como insumo, do produto (desse modo, a fiscalização deveria ter apurado o ajuste do MS8059 segundo o método PIC — como foi efetuado com o item MS8060 — considerando-se todas as operações ocorridas no ano-calendário de 1998 envolvendo o referido insumo — tanto a revenda do insumo MS8059, quando as vendas do produto 8059).

Dessa forma, há que se considerar procede a alegação da impugnante.

Da conclusão

Por todo o exposto, há que se exonerar o ajuste segundo o método PRL apurado pela fiscalização com relação ao produto MS8059 (Tiras de Teste 25), no montante de R\$ 216.537,79.

DO AJUSTE DO SALDO DE IMPORTAÇÕES EFETUADAS EM 1997

A fiscalização procedeu, ainda, a ajustes relativos às importações efetuadas em 1997 que teriam sido vendidas em 1998, relativa aos seguintes produtos (fl. 926):

PRODUTO	Qtde ajustada em 1997	Valor ajustado em 1997	Qtde não ajustada em 1997	Ajuste em 1998(R\$)
MS8059 (Tiras de Teste 25)	666.420	6607.570,21	223.429	
VL7178(Cisplatina 50mg)	4466	66.321,70	55.534	
225 (Humilin R Carpule)	2271	1174,43	3.789	
297 (Lactotropin 500mg)	2286.225	990.881,78	4473.975	
8058 – Kit Diagnostico Advantage	99.391	1166.270,05	44.512	
TOTAL				385.675,72

- Obs: O ajuste em 1998 foi apurado proporcionalmente, através da fórmula ("Qtde não ajustada em 1997" / "Qtde ajustada em 1997") * "Valor ajustado em 1997".

Com relação aos produtos MS8059 (Tiras de Teste 25) e VL7178 (Cisplatina 50mg), assiste razão à impugnante ao afirmar que sequer foram objeto do Auto de Infração relativo ao ano – calendário de 1997, além de não ser possível identificar de onde foram extraídos os dados utilizados.

Desse modo, resta não fundamentada a apuração dos ajustes relativos a esses produtos, impondo-se a exoneração da autuação correspondente.

Com relação aos demais produtos, os valores das colunas "Qtde ajustada em 1997" e "Valor ajustado em 1997" foram extraídos do anexo 6 do processo nº 16327.004286/2002-20 (autuação relativa ao ano-calendário 1997), da própria contribuinte, e a coluna "Qtde não ajustada em 1997" corresponde à diferença entre as quantidades importadas (valores também extraídos do anexo 6 do processo nº 16327.004286/2002-20) e as quantidades ajustadas em 1997, conforme a seguir demonstrados:

<i>Produto</i>	<i>Qtde importada em 1997</i>	<i>Qtde ajustada em 1997</i>	<i>Qtde não ajustada em 1997</i>
225 (Humilin R Carpule)	4.060	271	3.789
297 (Lactotropin 500mg)	330.200	286.255	43.975
8058 – Kit Diagnostico Advange	13.903	9.391	4.512

Ocorre, porém, que mesmo com relação a esses produtos (para os quais não foram apurados ajustes relativos às importações efetuadas em 1998), a fiscalização não comprovou que a quantidade não ajustada em 1997 (que permaneceu no estoque da contribuinte em 31/12/97) foi totalmente consumida (e, conseqüentemente, deduzida como custo) em 1998. A fiscalização simplesmente presumiu (sem base legal), sem juntar aos autos qualquer documentação comprobatória.

Desse modo, também resta não fundamentada a apuração dos ajustes relativos a esses produtos, impondo-se a exoneração da autuação correspondente.

OMISSÃO DE RECEITAS

A contribuinte foi autuada (IRPJ, PIS, COFINS e CSLL) por presunção de omissão de receitas decorrente de diferenças entre o estoque físico, constante do livro Registro de Inventário (sintetizado às fls. 773/784), e o estoque calculado pela fiscalização (considerando o estoque inicial, as entradas e as saídas), nos termos do artigo 41 da Lei nº 9.430/96, in verbis:

"Art. 41. A omissão de receita poderá, também, ser determinada a partir de levantamento por espécie das quantidades de matérias-primas e produtos intermediários utilizados no processo produtivo da pessoa jurídica.

§ 1º Para os fins deste artigo, apurar-se-á a diferença, positiva ou negativa, entre a soma das quantidades de produtos em estoque no início do período com a quantidade de produtos fabricados com as matérias-primas e produtos intermediários utilizados e a soma das quantidades de produtos cuja venda houver sido registrada na escrituração contábil da empresa com as quantidades em estoque, no final do período de apuração, constantes do livro de inventário.

§ 2º Considera-se receita omitida, nesse caso, o valor resultante da multiplicação das diferenças de quantidades de produtos ou de matérias-primas e produtos intermediários pelos respectivos preços médios de venda ou de compra conforme o caso, em cada período de apuração abrangido pelo levantamento.

3º Os critérios de apuração de receita omitida de que trata este artigo aplicam-se, também, às empresas comerciais, relativamente às mercadorias adquiridas para revenda. "

Passemos, então, há análise da autuação e dos argumentos de defesa da impugnante.

Da apuração da omissão de receitas

Conforme demonstrativo de fl. 924, foram apuradas diferenças negativas (estoque físico menor que o estoque calculado, caracterizando omissão nas saídas/vendas) e positivas (estoque físico maior que o estoque calculado, caracterizando omissão nas entradas/compras).

Em sua defesa, a impugnante alega que as diferenças são todas referentes aos produtos que se encontravam em processo de produção.

É improcedente tal alegação, pois a fiscalização considerou o estoque inicial registrado no livro Registro de Inventário e, na apuração dos estoques finais, considerou as saídas dos insumos para a produção, conforme se observa da coluna "I" do demonstrativo de fl. 924, extraída da planilha de fls. 771/772.

Destaque-se que no referido demonstrativo foram considerados:

- os estoques inicial e final (colunas "b", "c", "p" e "q"), extraídos do livro Registro de Inventário (fls. 773/784);*
- as entradas e saídas informadas pela contribuinte (colunas "d", "i" e "m"), extraídas da planilha de fls. 788/806;*
- as entradas por fabricação (coluna "e"), extraídas da planilha de fls. 768/770;*
- as importações (coluna "f"), extraídas da planilha de fl. 767;*
- as vendas (colunas "j" e "k"), extraídas da planilha de fls. 785/787; e*
- repita-se, as saídas para a produção (coluna "I"), extraídas da planilha de fls. 771/772.*

Quanto à documentação juntada aos autos pela impugnante (docs. 9 a 12), eles não se prestam a elidir a autuação, posto que:

- os docs. 9, 10 e 12 são demonstrativos e relatórios da própria contribuinte, desacompanhados, no entanto, de documentação comprobatória (em especial não resta comprovado o alegado erro na informação do estoque final do item TA4229);*
- o doc. 11, comprova a importação de 245 unidades do item MS8058 (DI de fl. 1312) que, ao contrário do que entende a impugnante, devem ser consideradas na coluna "f" do demonstrativo de fl. 924, mesmo tendo sido faturadas anteriormente.*

Quanto à juntada de novos documentos, há que se observar que, nos termos do §40 do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pela Lei nº 8.748/93, a prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; b) refira-se a fato ou a direito superveniente; ou c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, o que não é o caso.

Do efeito da omissão nas entradas/compras na apuração do IRPJ e da CPLL

Especificamente no caso em tela, no qual a contribuinte é tributada com base no lucro real, quanto à tributação a título de IRPJ e CSLL da omissão de receitas presumida com base na apuração de diferença de estoques decorrentes de omissão no registro de compras (inventário físico maior que o calculado), há que se observar o seguinte.

A falta de registro de compras pode, por um lado, revelar a ocorrência de omissão de receita (artigo 41 da Lei nº 9.430/96), mas, por outro, diminui o custo das mercadorias vendidas, em face das compras não registradas ($CMV = E_i + \text{compras} - E_f$).

Dessa forma, a omissão de receita não afeta a apuração do lucro líquido do período - e, conseqüentemente, a apuração do IRPJ e da CSLL - em face da ausência do registro do correspondente custo, em igual montante.

Nesse sentido, observem-se, entre outros, os seguintes Acórdãos do Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

"OMISSÃO DE COMPRAS - IRPJ E CSLL - CONCORRÊNCIA DE PRESUNÇÕES LEGAIS - ELEIÇÃO DA MENOS ONEROSA - OMISSÃO DE COMPRAS - Estabelecendo-se a concorrência de presunções legais possíveis, é de se preferir a menos onerosa ao contribuinte. Não pode prevalecer a tributação por omissão de compras na órbita do Imposto de Renda e da Contribuição Social, pois deflui da própria compra de mercadoria omitida, equivalente omissão de custo correspondente. Além disso o mero somatório das compras não registradas não traduz a verdadeira base de cálculo em casos de compras sucessivas de mercadorias ou matérias primas" (Acórdão 108-08357, de 15/06/2005).

"OMISSÃO DE COMPRAS — IRPJ E CSLL — CONCORRÊNCIA DE PRESUNÇÕES LEGAIS — ELEIÇÃO DA MENOS ONEROSA — OMISSÃO DE COMPRAS: Estabelecendo-se a concorrência de presunções legais possível, é de se preferir a menos onerosa ao contribuinte. Não pode prevalecer a tributação por omissão de compras na órbita do Imposto de Renda e da Contribuição Social, pois deflui de própria compra de mercadoria omitida, equivalente omissão de custo correspondente. Além disso o mero somatório das compras não registradas não traduz a verdadeira base de cálculo em casos de compras sucessivas de mercadorias ou matérias primas" (Acórdão CSRF/01-04.597, de 11/08/2003).

Dessa forma, há que se excluir da tributação do IRPJ e da CSLL a omissão de receitas decorrente da omissão nas entradas/compras.

DA DEDUÇÃO DA CSLL, DO PIS E DA COFINS DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL.

Alega a impugnante que constituindo - se os valores relativos à CSLL, ao PIS e à COFINS despesas operacionais, eles deveriam ser deduzidos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Alega, ainda, possuir decisão judicial em Mandado de Segurança, no sentido de assegurar seu direito de calcular e recolher o IRPJ relativo ao ano calendário de 1998 sem adicionar à sua base de cálculo o valor da CSLL devida, de modo que o lançamento deveria ter sido feito com a suspensão da exigibilidade do crédito tributário correspondente à dedução da CSLL lançada da base de cálculo do IRPJ, e sem qualquer acréscimo a título de multa (artigo 63 da Lei n 9.430/96) ou juros.

Improcedem tais alegações.

A dedução da CSLL de sua base de cálculo não foi objeto do supracitado Mandado de Segurança (conforme fl. 1112, o pedido foi restrito ao IRPJ) e está expressamente vedada pelo artigo 1º da Lei nº 9.316/96, in verbis:

"Art. 1.º O valor da contribuição social sobre o lucro líquido não poderá ser deduzido para efeito de determinação do lucro real, nem de sua própria base de cálculo.

Parágrafo único. Os valores da contribuição social a que se refere este artigo, registrados como custo ou despesa, deverão ser adicionados ao lucro líquido do respectivo período de apuração para efeito de determinação do lucro real e de sua própria base de cálculo".

Quanto à dedução da CSLL da base de cálculo do IRPJ, cumpre observar o seguinte.

A contribuinte, alegando, no referido Mandado de Segurança, a inconstitucionalidade do artigo 1º da Lei nº 9.316/96, requer que lhe seja "assegurado o direito de não ser penalizada por ter calculado o valor devido a título de imposto de renda relativamente ao ano-base de 1998, sem efetuar a adição do valor da contribuição social sobre o lucro na base de cálculo respectiva..." (fl. 1112, com grifos meus).

Observa-se que o pedido refere -se a valores apurados pela própria contribuinte, nada havendo sido solicitado ao Poder Judiciário quanto a futuros lançamentos de ofício sobre nova matéria. Considerando os limites da lide e o princípio da segurança jurídica, inexistente, corno pretende a impugnante, pedido implícito, por mais lógico que este possa lhe parecer.

Ademais, o débito relativo ao Auto de Infração da CSLL, não estando definitivamente constituído (por estar pendente de julgamento), não é líquido nem certo, sendo, portanto, indedutível na determinação do lucro real (base de cálculo do IRPJ).

Ainda que se afastasse, eventualmente, a aplicação do artigo 1º da Lei nº 9.316/96, há que se aplicar ao caso o disposto no artigo 41, §1º, da Lei nº 8.981/95 (não contestado na ação judicial), in verbis:

"Art. 41. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência.

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, haja ou não depósito judicial.

(..)"

Segundo o § 1º do artigo 41 da Lei nº 8.981/95, acima transcrito, são indedutíveis segundo o regime de competência, os tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do artigo 151 da Lei nº 5.172/66 (CTN). O referido dispositivo do CTN preceitua que:

Art. 151 - Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - moratória;

II - o depósito do seu montante integral;

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV- a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes. "

Um dos efeitos da impugnação interposta contra a exação fiscal lançada de ofício (inciso III acima), como ocorre no presente processo, é a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, até a solução da lide instaurada na esfera administrativa. Por força do § 10

do artigo 401 da Lei nº 8.981/95, combinado com o inciso III, do artigo 151 do CTN, a regra geral de dedutibilidade segundo o regime de competência não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa em face de impugnação interposta em instância administrativa.

Assim, por estar suspensa a exigibilidade do crédito tributário (artigo 151, inciso III, CTN), não poderá ser concedida por esta autoridade administrativa de julgamento a requerida dedução da CSLL, exigida no Auto de Infração ora impugnado, na apuração da base de cálculo do IRPJ, em observância ao artigo 41, §1º, da Lei 8.981/95.

Descabe, também, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário correspondente à dedução da CSLL lançada da base de cálculo do IRPJ, e a exoneração dos correspondentes acréscimos legais (multa de ofício e juros de mora).

Também em face do disposto no artigo 41, §1º, da Lei nº 8.981/95 não é possível a dedução do PIS e da COFINS decorrentes da autuação da base de cálculo do IRPJ.

Com relação à dedução do PIS e da COFINS decorrentes da autuação da base de cálculo da CSLL (e também do IRPJ), há que se observar o disposto no artigo 13 da Lei nº 9.249/95, in verbis:

“ Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

I - de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo-terceiro salário, a de que trata o art. 43 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei n.º 9.065, de 20 de junho de 1995, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável;

(...) ”

Os tributos e contribuições com exigibilidade suspensa têm nitidamente a natureza de provisões, visto que não configuram obrigações efetivamente constituídas, que traduzam uma exigibilidade do passivo da mesma natureza de um tributo a recolher. Trata-se de exigências tributárias que estão sendo discutidas no âmbito judicial ou administrativo (como no caso em tela), podendo a decisão final decidir pela procedência ou pela improcedência das exações.

A contribuinte, ao contestar a exigência tributária, têm a convicção sobre o seu descabimento. Logo, caso seja aceita a tese que desenvolve, a obrigação tributária não se concretizará, sendo, portanto, descabido o reconhecimento de despesa relativa aos tributos sub judice.

Nesse sentido, observem-se os seguintes acórdãos:

"CSLL — PROVISÕES NÃO DEDUTIVEIS — TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa — Por configurar uma situação de solução indefinida, que poderá resultar em efeitos futuros favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica, os tributos ou contribuições cuja exigibilidade estiver suspensa MS termos do art. 151 do Código Tributário Nacional, são indedutíveis para efeito de determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, por traduzir-se em nítido caráter de provisão". (Acórdão 101-94491, de 29/01/2004).

"CSLL - BASE DE CÁLCULO - DEDUTIBILIDADE DE TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES COM EXIGIBILIDADE SUSPensa - Os tributos e contribuições que estejam com exigibilidade suspensa, nos termos do art.

151, inciso II do CTN, constituem provisões e não despesas incorridas, estando vedada sua dedução para apuração da base de cálculo da CSLL, conforme regra do art 13, inciso I, da Lei 9.249/95". (Acórdão 108-08126, de 02/12/2004).

Assim, não poderá ser concedida por esta autoridade administrativa de julgamento a requerida dedução do PIS e da COFINS, exigidos no Auto de Infração ora impugnado, na apuração da base de cálculo da CSLL (e também do IRPJ), em observância ao artigo 13 da Lei nº 9.249/95.

Quanto à legalidade ou inconstitucionalidade das supracitadas normas, à esfera administrativa não cabe apreciar questões dessa natureza, competência exclusiva do Poder Judiciário.

DAS INTIMAÇÕES AO ADVOGADO

Por fim, no tocante à postulação de que futuras intimações sejam feitas em nome do advogado da contribuinte, ressalta-se que tal pretensão envolve providências da alçada da autoridade preparadora, de modo que, sobre esse assunto, não se manifesta a autoridade julgadora.

DA MULTA DE OFICIO E DOS JUROS MORATÓRIOS

A aplicação da multa de ofício de 75% tem previsão legal (artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96); do mesmo modo, o cálculo dos juros de mora com base na taxa SELIC (artigo 6º, § 2º, da mesma lei).

Quanto à legalidade ou inconstitucionalidade das supracitadas normas, à esfera administrativa não cabe apreciar questões dessa natureza, competência exclusiva do Poder Judiciário, conforme já mencionado.

DO CÁLCULO DOS TRIBUTOS MANTIDOS

Considerando a alteração da matéria tributável, há que se refazer o cálculo tributos a serem exigidos, conforme a seguir demonstrado:

Matéria tributável — IRPJ e CSLL (R\$)

	<i>Auto de Infração</i>	<i>Decisão</i>
<i>Ajustes PIC</i>	2.637.411,86	2.637.411,86
<i>(+) Ajustes PRL</i>	216.537,79	0,00
<i>(+) Ajustes Ef</i> <i>1997 vendidi em 1998</i>	385.675,72	0,00
<i>= Ajuste total</i>	3.239.625,37	2.637.411,86
<i>(-) Ajuste DIPJ</i>	-	-
	1.319.511,76	1.319.510,76
<i>= Ajuste de</i> <i>ofício</i>	1.920.113,61	1.317.901,10
<i>(+) omissão de</i> <i>receitas na saída</i>	832.727,70	832.727,70
<i>(+) omissão de</i> <i>receitas na entrada</i>	123.321,93	0,00

= <i>Matéria tributável</i>	2.876.163,24	2.150.628,80
-----------------------------	--------------	--------------

Matéria tributável – PIS e COFINS (R\$)

	<i>Auto de Infração</i>	<i>Decisão</i>
<i>Omissão de receitas na saída</i>	832.727,70	832.727,70
<i>(+) omissão de receitas na entrada</i>	123.321,93	123.321,93
= <i>Matéria tributável</i>	956.049,63	956.049,63

IRPJ (R\$)

<i>Matéria tributável</i>	2.150.628,80
<i>IRPJ (15%)</i>	322.594,32
<i>Base de cálculo do adicional</i>	2.150.628,80
<i>Adicional (10%)</i>	215.062,88
<i>IRPJ total</i>	537.657,20
<i>Multa de ofício (75%)</i>	403.242,90

CSLL (R\$)

<i>Matéria tributável</i>	2.150.628,80
<i>CSLL (8%)</i>	172.050,30
<i>Multa de ofício (75%)</i>	129.037,73

PIS E COFINS

Como não houve, nesta decisão, alteração da matéria tributável relativa ao PIS e à COFINS há que se manter a tributação correspondente.

DA CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto no sentido de que se considerar **PROCEDENTE EM PARTE A IMPUGNAÇÃO**. Crédito tributário mantido em parte, conforme a seguir demonstrado (valores em reais).

	<i>Exigido (a)</i>	<i>Exonerado (a)</i>	<i>Mantido (a)</i>
<i>IRPJ</i>	695.040,80	157.383,60	537.657,20
<i>Multa IRPJ</i>	521.280,60	118.037,70	403.242,90
<i>CSLL</i>	230.093,05	58.042,75	172.050,30
<i>Multa CSLL</i>	172.569,78	43.532,05	129.037,73

<i>Exigido (a) e mantido (à)</i>	
<i>PIS</i>	6.214,32
<i>Multa PIS</i>	4.660,74
<i>COFINS</i>	19.120,99

<i>Multa COFINS</i>	<i>14.340,74</i>
---------------------	------------------

Inconformada com a referida decisão, a recorrente interpôs Recurso Voluntário (e-fls.1.538/1599) para apreciação da lide por este Conselho, reiterando as razões apresentadas em primeira instância em sede de impugnação, além de contrapor cada um dos argumentos suscitados pelo acórdão do recorrido.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa – Relator.

Presentes os pressupostos de admissibilidade recursal, tomo conhecimento do presente Recurso Voluntário.

Antes de adentrarmos nas demais matérias ventiladas pela recorrente em sede de recurso voluntário, trataremos inicialmente da matéria pertinente a omissão de receitas, pois, no entendimento deste julgador, merecem maiores esclarecimentos por parte da DRF para melhor elucidar este ponto. Vejamos:

Da Omissão de Receitas

Sustenta a fiscalização que restou configurada no caso concreto omissão de receita face às supostas diferenças de estoque apontadas no Demonstrativo "Diferenças de Estoque Apuradas em 1998" anexo ao Auto de Infração, sendo exigidos recolhimentos de IRPJ, e por reflexo de CSL, PIS e COFINS, acrescidos de multa à base de 75% e juros de mora, assim descrita a suposta infração, *litteris*:

*"Levantamento quantitativo efetuado pela Receita Federal, por espécie de mercadorias, com base em dados fornecidos pela própria Empresa, constatou a existência de diferenças de estoque conforme Termo de Constatação e respectivos anexos, especialmente o anexo denominado "Eli Lilly do Brasil Ltda.: Diferenças de Estoque Apuradas em 1998", que são parte integrante deste auto de infração. As diferenças constatadas configuram omissão de receitas, nos termos do art. 41 da Lei nº 9.430/96. Foram geradas autuações reflexas do **PIS, COFINS e contribuição sobre o lucro líquido (CSLL)**.*

Demonstrativo

1) omissão de receitas nas saídasR\$ 832.727,70
2) omissão de receitas nas entradasR\$ 123.321,93
(=) valor do ajusteR\$ 956.049,63

Fator Gerador Valor Tributável ou Imposto Multa (%)
31/12/1998 R\$ 956.049,63 75"

Em sede de impugnação a recorrente, sustento que os Autos de Infração lavrados não podem prevalecer, na medida em que:

a) a suposta omissão de receita apontada pela fiscalização em realidade jamais existiu, tendo decorrido unicamente uma vez mais de um levantamento absolutamente mal elaborado, o que evidencia não só a improcedência, mas também a nulidade das autuações; e

b) ainda que houvesse de fato ocorrido omissão de receita, o que se admite para argumentar, de qualquer modo seria nulo o lançamento no particular face aos vícios de procedimento também quanto à apuração do "quantum" devido.

A DRJ ao julgar a matéria confirmou parcialmente o entendimento fiscal (excluiu da tributação do IRPJ e da CSLL a omissão de receitas decorrente da omissão nas entradas/compras) lastreada nos seguintes argumentos:

Conforme demonstrativo de fl. 924, foram apuradas diferenças negativas (estoque físico menor que o estoque calculado, caracterizando omissão nas saídas/vendas) e positivas (estoque físico maior que o estoque calculado, caracterizando omissão nas entradas/compras).

Em sua defesa, a impugnante alega que as diferenças são todas referentes aos produtos que se encontravam em processo de produção.

É improcedente tal alegação, pois a fiscalização considerou o estoque inicial registrado no livro Registro de Inventário e, na apuração dos estoques finais, considerou as saídas dos insumos para a produção, conforme se observa da coluna "I" do demonstrativo de fl. 924, extraída da planilha de fls. 771/772.

Destaque-se que no referido demonstrativo foram considerados:

- os estoques inicial e final (colunas "b", "c", "p" e "q"), extraídos do livro Registro de Inventário (fls. 773/784);*
- as entradas e saídas informadas pela contribuinte (colunas "d", "i" e "m"), extraídas da planilha de fls. 788/806;*
- as entradas por fabricação (coluna "e"), extraídas da planilha de fls. 768/770;*
- as importações (coluna "f"), extraídas da planilha de fl. 767;*
- as vendas (colunas "j" e "k"), extraídas da planilha de fls. 785/787; e*
- repita-se, as saídas para a produção (coluna "I"), extraídas da planilha de fls. 771/772.*

Quanto à documentação juntada aos autos pela impugnante (docs. 9 a 12), eles não se prestam a elidir a autuação, posto que:

- os docs. 9, 10 e 12 são demonstrativos e relatórios da própria contribuinte, desacompanhados, no entanto, de documentação comprobatória (em especial não resta comprovado o alegado erro na informação do estoque final do item TA4229);*
- o doc. 11, comprova a importação de 245 unidades do item MS8058 (DI de fl. 1312) que, ao contrário do que entende a impugnante, devem ser consideradas na coluna "f" do demonstrativo de fl. 924, mesmo tendo sido faturadas anteriormente.*

No seu recurso voluntário, a recorrente rebate os argumentos da DRJ lastreando-se nas seguintes alegações:

Como é notório e se verifica do balanço da Recorrente (doc. 08 da defesa), o estoque é composto de vários itens, dentre eles os produtos em processo de produção.

Dessa forma, quando a Recorrente informou à fiscalização os saldos inicial e final do estoque do ano de 1998, o fez por seu valor total, sem detalhar a composição daquele estoque e, portanto, os itens que se encontravam em 31/12/1997 e em 31/12/1998.

A fiscalização, contudo, em lugar de aceitar tais números como verdadeiros preferiu apurar o "estoque final calculado".

Ao assim fazer, porém, não considerou a fiscalização as parcelas correspondentes aos produtos em processo de produção, sendo certo que as diferenças apontadas decorriam exclusivamente da circunstância acima apontada.

Aliás, "data máxima venha", é de se estranhar que tendo apurado tais diferenças, a fiscalização não tenha jamais intimado a Recorrente a esclarecê-las, o que seria de fácil demonstração diante das circunstâncias que envolvem o caso concreto.

De fato, como se demonstra pela planilha anexa (doc. 09 da defesa), as diferenças apontadas pela fiscalização são todas referentes aos produtos que se encontravam em processo de produção em 31/12/1997 ou em 31/12/1998.

Apenas a título exemplificativo, relativamente ao item TA4229, apontado na última linha do Demonstrativo "Diferenças de Estoque Apuradas em 1998" de fls. 924, a fiscalização considerou como diferença de estoque 139.950,00 unidades do produto indicado.

Contudo, muito embora a Recorrente devesse realmente informar como "estoque final" 139.950,00 unidades já que correspondia ao item que ainda se encontrava em processo de produção, não poderia a fiscalização ter considerado tais unidades como diferença para o fim de apurar eventual omissão de receita (doc. 10 da defesa, fis. 1304/1310). E caso a fiscalização assim houvesse considerado teria evidentemente constatado a inexistência de qualquer diferença relativamente ao item indicado.

Aliás, a planilha anexada à impugnação evidencia não só o acima exposto como também que relativamente ao item MS8058 inexistente a diferença apontada pela fiscalização, no montante de 245 unidades. Isto porque, em que pese tal quantidade tenha sido informada em DI, verifica-se pela fatura comercial que a indicação de tal montante decorreu apenas de crédito referente a 245 unidades faturadas anteriormente, mas que não haviam sido embarcadas com a fatura nº 737372, em 30/07/97 (doc. 11 da defesa), inexistindo igualmente a diferença apontada relativamente ao item MS8058SC, sobre o qual aliás a fiscalização sequer solicitou a respectiva movimentação (doc. 12 da defesa).

Todos os elementos acima expostos evidenciam a inexistência das supostas diferenças de estoque apontadas pela fiscalização e viciam de nulidade os Autos de Infração, tendo em vista que foram elaborados em desconformidade com os princípios que regem a tributação, em especial o da busca da verdade material, o que levou à apuração de um crédito tributário que não é nem certo nem líquido.

Como se observa dos argumentos trazidos pela DRJ e pela Recorrente em sede de recurso voluntário, é possível verificar que restam pontos que merecem maiores esclarecimentos para o desfecho satisfatório da presente lide.

Portanto, como neste julgamento não se entende adequado tomar decisões que invistam contra o direito de liberdade e direito de propriedade dos contribuintes à partir de premissas que se apresentam obscuras, mas que podem ser esclarecidas, o presente voto é no sentido de, CONVERTER o julgamento em diligência para que a autoridade fiscal competente, através da análise de todos os documentos acostados a estes autos, bem como da determinação da produção de quaisquer outras provas que julgar oportunas, apure a regularidade dos valores contabilizados, notadamente no abaixo referido:

1) Identificar a parcela do estoque em processo de produção relativamente a cada um dos itens indicados pela fiscalização do Demonstrativo "Diferenças de Estoque Apuradas em 1998", em 31/12/97 e 31/12/98;

2) Verificar se o valor apurado no item acima corresponde ao montante apontado pela fiscalização no item (r) do Demonstrativo "Diferenças de Estoque Apuradas em 1998";

3) Esclarecer à luz das respostas anteriores se efetivamente ocorreu a omissão de receita apontada pela fiscalização.

Ao final dos trabalhos a autoridade fiscal deve produzir relatório circunstanciado, descrevendo suas análises e conclusões daí resultantes, dele cientificando a interessada, com reabertura de prazo de 30 (trinta) dias para complementação de suas razões de defesa.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa