



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

**Processo n°** 16327.004286/2002-20  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1302-002.725 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 11 de abril de 2018  
**Matéria** IRPJ e CSLL  
**Recorrente** ELI LILLY DO BRASIL LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 1997

EXCESSO DE CUSTO EFETIVO. ADIÇÃO.

Não obstante o § 7º do art. 18 da Lei 9430/96 fale apenas em custo o que poderia ser tomado como custo de aquisição, o inciso I do art. 5º da IN 38/97 deixa claro que deve ser adicionado às bases tributáveis o excesso de custo computado em resultado.

**CRITÉRIO JURÍDICO.**

A instância julgadora pode determinar que se exclua uma parcela da base tributável e que se recalcule o tributo devido, ou mesmo determinar que se recalcule a base de cálculo considerando uma despesa dedutível ou uma receita como não tributável, mas não pode determinar que se refaça o lançamento a partir de outro critério jurídico que o altere substancialmente, mesmo porque, nessa hipótese, estar-se-ia determinando um novo lançamento.

**TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.**

Tratando-se da mesma situação fática e do mesmo conjunto probatório, a decisão prolatada no lançamento do IRPJ é aplicável, *mutatis mutandis* ao lançamento da CSLL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto do relator.

(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, Lizandro Rodrigues de Sousa (Suplente convocado), 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*

*Conforme Termo de Encerramento Parcial de fls. 5694/5702, em fiscalização empreendida junto à contribuinte acima identificada, relativa às importações em 1997 de empresas vinculadas, constatou-se o seguinte:*

*Pesquisa realizada nos sistemas informatizados da Receita Federal indica que a contribuinte efetuou, na DIPJ relativa a 1997, adição de R\$ 2.362.066,98 (fl. 44), decorrente do preço de transferência*

*A contribuinte informou que (fls. 57/61):*

*adotou, para os produtos importados de vinculadas, salvo as exceções a seguir indicadas, o método PRL (Preço de Revenda menos Lucro), uma vez que tais insumos, para que possam ser colocados no mercado em forma comercial, requerem um tratamento industrial de dosagem e embalagem para facilitar ou possibilitar a sua ingestão / aplicação; esse processo industrial não altera a estrutura molecular do insumo importado, mas apenas aos mesmos são acrescidos excipientes inertes e materiais de embalagem;*

*preferiu, no entanto, o método PIC (Preços Independentes Comparados) no caso das seguintes matérias primas: Ácido 7 aminocefalosporânico 7 ACA, e Cefotaxime estéril, por tratar-se de produtos comuns no mercado internacional;*

*adotou também o PIC para os aparelhos de diagnósticos Kit Advantage e Monitor Advantage, pois a empresa da qual tais aparelhos foram importados, nos anos de*

1996 a 1998, comercializa esses mesmos itens no mercado internacional com preços similares aos praticados para o Brasil.

Posteriormente esclareceu que adotou o método PRL porque a sua atividade não incorre na produção de outro bem e, principalmente, porque nenhuma restrição previa o legislador acerca da escolha de métodos aplicáveis ao ajuste do preço de transferência.

Em 14/06/2002, foi lavrado Termo (fl. 4.468), no qual o Auditor Fiscal informa que o cálculo dos ajustes efetuados pela contribuinte estava 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);

b) 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.

A contribuinte foi então intimada, entre outras coisas, a refazer o cálculo dos ajustes, e a apresentar, para os bens submetidos unicamente a acondicionamento ou recondicionamento, as respectivas bulas ou, quando fosse o caso, os manuais explicativos de seu uso habitualmente fornecidos ao seu comprador no mercado varejista.

A fiscalização buscou identificar, na Internet e nos sistemas informatizados da Receita Federal, produtos similares àqueles importados pela contribuinte de pessoas vinculadas e passíveis de ajuste pelo método PIC. O produto Glico-Fita foi ajustado pelo PIC, uma vez que foi considerado produto diverso do importado, em vista do seu alto custo de industrialização em relação ao custo de importação (60,7%), conforme informação de fl.4.897.

As pesquisas de similares permitiram a apuração de ajustes pelo método PIC (total de R\$ 2.776.348,56) em 4 produtos (Glico-Fita, Estearato de Alumínio, Cloridrato de Fluoxetina e Cefazolina Sádica Liofilizada), conforme discriminado à fl. 5701, e demonstrado nos anexos 1, 2 e 3.

Os ajustes pelo método PRL (total de R\$ 1.992.863,30) estão demonstrados nos anexos 4, 5 e 6, e alcançam outros 7 produtos (Humilin R Carpule, Lactotropin 500mg, Monitor Advantage, Kit Diagnóstico Advantage, Tiras de Teste, Vancocina 500mg e Humatrope 4 UI - fl. 5925).

Os ajustes apurados pela fiscalização totalizam o montante de R\$ 4.769.211,86 (R\$ 2.776.348,56 + R\$ 1.992.863,30). Considerando que a contribuinte já efetuara, na DIPJ relativa a 1997, adição de R\$ 2.362.066,98 (fl. 44), decorrente do preço de transferência, a matéria tributável neste processo é de R\$ 2.407.144,88 (R\$ 4.769.211,86 - R\$ 2.362.066,98).

Em face do exposto, foram efetuados os seguintes lançamentos, relativos ao ano- calendário de 1997:

Imposto de Renda Pessoa Juridica( IRPJ)	
Auto de Infração	Fls.5926/5930

Fundamento Legal	Artigo 18 da Lei nº 9.430/96	
Crédito Tributário ( em reais)	601.786,22 451.339,66 566.401,18	Imposto Multa proporcional (75%) Juros de mora (calculado até 29/11/2002)
	1.619.527,06	

Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL)		
Auto de Infração	Fls.5931/5935	
Fundamento Legal	artigo 2º, e §§, da Lei nº 7.689/88; artigo 19 da Lei nº 9.249/95; artigo 1º da Lei nº 9.316/96; e artigo 28 da Lei nº 9.430/96	
Crédito Tributário ( em reais)	192.571,59 144.428,69 181.248,38	Contribuição Multa proporcional (75%) Juros de mora (cálculo até 29/11/2002)
	518.248,66	TOTAL

### DA IMPUGNAÇÃO

*Cientificada dos lançamentos em 20/12/2002 (fls. 5926 e 5933), a contribuinte, por meio de seu advogado, regularmente constituído (fls. 5944/5945), apresentou, em 21/01/2003, a impugnação de fls. 5959/6005 (relativa ao IRPJ e à CSLL), alegando, em síntese, o seguinte:*

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

- a) no que diz respeito à CSLL, foi lavrado sem que houvesse o necessário Mandado de Procedimento Fiscal (MPF);*
- b) carecem de adequada motivação legal e fática;*
- c) 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.*

*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 98.0014617-2, visando assegurar seu direito de calcular e recolher o IRPJ relativo ao ano calendário de 1997 sem adicionar à sua base de cálculo o valor da CSLL devida, tendo sido concedida a segurança por sentença, 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 DO AUTO DE INFRAÇÃO DE CSLL POR FALTA DE MPF*

*O MPF que deu origem à autuação indica no seu objeto, no campo "Tributos / Contribuições", apenas "IRPJ".*

*Assim, a lavratura do Auto de Infração relativo à CSLL consubstancia violação expressa ao disposto no artigo 70, § 1º, da Portaria MF nº 3007/2001.*

*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 (fls. 57/61).*

*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.*

*Aliás, de modo a evidenciar a absoluta falta de critério, vale destacar os produtos Kit Advantage e Monitor Advantage, que consubstanciam alguns dos poucos produtos relativamente aos quais foi adotado o método PIC, e a fiscalização, sem sequer uma palavra de explicação, calculou o ajuste devido pelo método PRL.*

*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.*

*Muito embora os anexos 1, 2 e 3 (bens submetidos ao método PIC) e 4, 5 e 6 (método PRL) tenham sido entregues à impugnante, não constam dos arquivos as fórmulas utilizadas pela fiscalização para o cálculo de cada coluna, mas apenas os resultados apurados, o que por si só também acarreta cerceamento ao direito de defesa da impugnante.*

*Diligenciando no sentido de verificar os dados objeto daqueles anexos, constatou a impugnante que não existe um critério único aplicado consistentemente a todos os casos, e que mesmos os critérios que aparentemente foram utilizados não foram corretamente aplicados, resultando na apuração de um preço-parâmetro absolutamente desprovido de qualquer validade.*

*Os preços-parâmetro apurados no anexo 2 afiguram-se manifestamente inconsistentes.*

*Conforme análise às fls. 5973/5975, os valores constantes da coluna "FOB/Unid. R\$" não correspondem ao resultado da multiplicação da coluna "VUCV" pela coluna "Taxa Real/Moeda", como era de se esperar. Em alguns casos, o valor da coluna "FOB/Unid. R\$" corresponde à multiplicação da coluna "VUCV" pela coluna "Taxa Real/Dólar e à subsequente divisão do resultado pela coluna "Taxa Real/Moeda" (operação ilógica, já que se estaria apurando um valor em reais e dividindo-o pela cotação do dólar).*

*Como consequência, também o ajuste unitário e o ajuste total calculados no anexo 3 encontram-se viciados, daí resultando a absoluta falta de liquidez e certeza do crédito tributário lançado.*

*Do mesmo modo, também a análise dos anexos 5 e 6 evidencia estar manifestamente viciado o lançamento.*

*Com efeito, no que diz respeito ao produto Humatrope, consta do anexo 6, como preço-parâmetro, o valor de R\$ 12,2239. Contudo, o simples exame do anexo 5 (fl. 5744) evidencia que, para esse produto, a fiscalização apurou 2 preços-parâmetro distintos, valendo-se do preço menor sem qualquer explicação.*

*E o pior é que o preço menor refere-se a vendas efetuadas ao governo (doc. 03). Trata-se, no caso, de operações atípicas, que não poderiam ter sido consideradas para e de apuração do preço-parâmetro, nos termos do artigo 29 da IN SRF nº 38/97.*

*Verifica-se, assim, que os preços-parâmetro apurados pela fiscalização, tanto quando utilizou o método PIC quando utilizou o método 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 nem liquido nem certo.*

#### **PREÇO DE TRANSFERÊNCIA — CONCEITO**

*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 Luis Eduardo Schoueri, a definição de "arm's lenght": "a OCDE define o preço arm's lenght 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 lenght" 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 lenght" 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, no caso específico da impugnante, o método PRL não poderia ser utilizado, em razão do disposto artigo 40, § 1º, da IN SRF nº 38/97.*

*Ocorre, porém, que essa norma regulamentar 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. 5988/5991, 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. Aliás, é curioso notar que a fiscalização, valendo-se desta mesma informação, tenha feito referência, no Termo de Verificação Fiscal, ao grau de industrialização do produto Glico-Fita (67%), mas tenha convenientemente permanecido silente quanto ao 8% do produto que resultou no ajuste de maior valor.*

*Por outro lado, nem se diga, como pretendeu o Auditor Fiscal autuante ao analisar a legislação relativa a preços de transferência, 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, como bem esclarece Schoueri no texto transcrito às fls. 5992/5993.*

*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 mamem 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, até porque o Cloridrato de Fluoxetina, princípio ativo do Prozac (doc. 06), estava à época protegido nos EUA por patente. Tanto que a fiscalização não localizou uma única outra importação daquele produto efetuada nos EUA, e 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. 06), 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.*

*Não bastasse isso, os dados coletados pela fiscalização para utilização como preços comparados, obtidos sem qualquer verificação mais profunda de outros importadores mediante intimação, não são em absoluto admissíveis para efeito do PIC, conforme expressamente determinado pela própria IN SRF nº 38/97 (artigo 21).*

*Finalmente, e como já salientado nas preliminares, não poderia a fiscalização ter simplesmente desconsiderado o preço de transferência apurado pelo método PIC para os produtos Monitor Advantage e Kit Advantage (doc. 07), e apurado um novo preço pelo método PRL, sem qualquer justificativa ou demonstração do ajuste que entende correto pelo mesmo método adotado 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*

*A impugnante impetrou o Mandado de Segurança nº 98.0014617-2 (nº 2001.03.99.006097-6 no TRF), visando assegurar seu direito de calcular e recolher o IRPJ relativo ao ano calendário de 1997 sem adicionar à sua base de cálculo o valor da CSLL devida, tendo sido concedida a segurança por sentença (doc. 08), 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 IMPRESTABILIDADE DA TAXA SELIC COMO INDICE PARA EFEITOS DE CÔMPUTO 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. 6004/6005).*

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

#### *DA CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGENCIA*

*Constatando-se a necessidade de esclarecimentos adicionais, para a devida instrução do presente processo, esta Delegacia de Julgamento (DRJ / SPO I) encaminhou-o à Divisão de Fiscalização — Preços de Transferência da DEAIN/SÃO PAULO, para que o Auditor Fiscal autuante se manifestasse acerca das alegações da contribuinte e, em especial, para (fls. 6170/6172):*

#### *"Da apuração relativa aos produtos Monitor Advantage e Kit Advantage*

*Esclarecer porque desconsiderou o preço de transferência apurado pelo método PIC para os produtos Monitor Advantage e Kit Advantage (doc. 07) e apurou um novo preço pelo método PRL.*

#### *Dos anexos 1 a 6*

*Esclarecer como foram elaborados os anexos 1, 2 e 3 (método PIC) e 4, 5 e 6 (método PRL), informando as fórmulas utilizadas para o cálculo de cada coluna (em especial os preços-parâmetro e os preços praticados);*

*Manifestar-se acerca da análise das inconsistências do anexo 2, efetuada pela contribuinte às fls. 5973 a 5975;*

*Esclarecer porque adotou, para o produto Humatrope, como preço-parâmetro, o valor de R\$ 12,2239 (II. 5744), em vez de R\$ 14,886 (fl. 5744), manifestando-se, ainda, sobre a alegação da impugnante de que o preço menor refere-se a vendas efetuadas ao governo (doc. 03), operações atípicas, que não poderiam ter sido consideradas para efeito de apuração do preço-parâmetro;*

*Especificamente quanto ao anexo 6, esclarecer:*

*o porquê da subdivisão em 2 tabelas (com diferentes métodos de cálculo), e quais as características dos produtos utilizadas para essa subdivisão;*

*a origem (indicar as fls.) dos valores de preço-parâmetro e preço praticado de cada um dos produtos (observa-se inconsistências com relação aos anexos 4 e 5)".*

*Solicitou-se, ainda, que a fiscalização elaborasse Relatório Conclusivo e, se fosse o caso, refizesse o cálculo dos ajustes.*

#### *DO RELATÓRIO DA AUTORIDADE FISCAL*

*A Auditora Fiscal diligenciante, após análise do Auto de Infração e dos arquivos magnéticos utilizados na época da fiscalização (recuperados junto a um dos Auditores Fiscais autuantes), respondeu às questões formuladas pela DRJ / SPO I (Relatório Final de Diligência de fls. 6175/6182), fazendo, em síntese, as seguintes considerações:*

##### *Da apuração relativa aos produtos Monitor Advantage e Kit Advantage*

*Esclarecer porque desconsiderou o preço de transferência apurado pelo método PIC para os produtos Monitor Advantage e Kit Advantage (doc. 07) e apurou um novo preço pelo método PRL.*

*O documento apresentado pela contribuinte (doc. 7 fls. 6102) é uma lista de preços, que não se presta à apuração do preço-parâmetro segundo o método PIC (apurção feita a partir de operações de compra e venda, segundo o artigo 18, inciso I, da Lei nº 9.430/96). Isso porque uma lista de preços, ainda que fosse original e legalizada no consulado brasileiro, o que não é o caso do referido documento, não comprova que foram praticadas operações com os preços ali listados.*

##### *Dos anexos 1 a 6*

*Esclarecer como foram elaborados os anexos 1, 2 e 3 (método PIC) e 4, 5 e 6 (método PRL), informando as fórmulas utilizadas para o cálculo de cada coluna (em especial os preços-parâmetro e os preços praticados*

*A Auditora Fiscal diligenciante apresenta às fls. 6175/6179 verso as informações solicitadas.*

##### *Dos anexos 1 a 6*

*Manifestar-se acerca da análise das inconsistências do anexo 2, efetuada pela contribuinte às fls. 5973 a 5975.*

Conforme fls. 6179verso/6180, a coluna "VUCV" (Valor Unitário na Condição de Venda) é um campo extraído diretamente do Siscomex onde consta o valor unitário do item importado na moeda negociada e na condição de venda (Incoterm CIF ou FOB).

No Siscomex não consta o valor FOB para cada detalhe de mercadoria. Assim sendo, o Fisco realiza primeiramente o cálculo do "Fator de Rateio", onde é calculada a participação de cada detalhe de mercadoria nos valores totais da adição. Esse "Fator de Rateio" é então aplicado aos valores totais da adição para encontrar os valores FOB e frete, por exemplo, proporcionais a um determinado detalhe de mercadoria.

Assim, a coluna "VUCV" só corresponde ao valor FOB no caso do Incoterm ser FOB. Quando o Incoterm é CIF, há que se expurgar o valor do frete e do seguro do item correspondente (utilizando-se o "Fator de Rateio").

Por fim, a Auditora Fiscal diligenciante destaca que na versão do anexo 2 entregue à contribuinte em meio magnético ao fim desta diligência consta a coluna "Incoterm", que não constava da versão impressa que acompanhou o Auto de Infração.

#### Dos anexos 1 a 6

Esclarecer porque adotou, para o produto Humatrope, como preço-parâmetro, o valor de R\$ 12,2239 (fl. 5744), em vez de R\$ 14,886 (fl. 5744), manifestando-se, ainda, sobre a alegação da impugnante de que o preço menor refere-se a vendas efetuadas ao governo (doc. 03), operações atípicas, que não poderiam ter sido consideradas para efeito de apuração do preço-parâmetro.

A Auditora Fiscal diligenciante esclarece, à fl. 6180, porque foram apurados preços-parâmetro diferentes (basicamente, porque o referido produto foi revendido com 2 códigos diferentes) e propõe que seja adotado o preço-parâmetro de R\$ 14,8862 para o produto Humatrope, tendo, então, elaborado novo anexo 6.

Dessa forma, revela-se inócua a alegação da impugnante de que o preço menor refere-se a vendas efetuadas ao governo (operações atípicas).

#### Especificamente quanto ao anexo 6, esclarecer:

o porquê da subdivisão em 2 tabelas (com diferentes métodos de cálculo), e quais as características dos produtos utilizadas para essa subdivisão.

A fiscalização, no curso do procedimento fiscal, entendeu que os itens AM0657 (Vancocina 500mg) e VL7346 (Humatrope 4 UI), embora revendidos com outros códigos, não resultavam em produto diverso do item importado, de acordo com a legislação vigente à época.

Assim, a parte superior do anexo 6 contém os produtos ajustados pelo PRL revendidos com o mesmo código do produto importado e a parte inferior contém os produtos ajustados pelo PRL revendidos com código diverso do produto importado.

#### Especificamente quanto ao anexo 6, esclarecer:

a origem (indicar as fls.) dos valores de preço-parâmetro e preço praticado de cada um dos produtos (observa-se inconsistências com relação aos anexos 4 e 5).

A Auditora Fiscal diligenciante apresenta, à fl. 6181, tabela comparativa entre os valores constantes dos anexos 4 (preços praticados), 5 (preços-parâmetro), e 6 (cálculo dos ajustes), com a indicação das respectivas folhas do processo, na qual se observam, a princípio, as inconsistências relativas aos preços praticados e preços-parâmetro dos itens constantes da parte superior do anexo 6 e relativas aos preços praticados dos itens constantes da parte inferior do anexo 6.

Os preços praticados da parte superior do anexo 6, apesar de não coincidirem com o anexo 4, estão corretos. O anexo 4 não apura o preço praticado para fins de ajuste, mas somente o preço médio CIF+II. O preço praticado para fins de ajuste, a ser comparado com o preço-parâmetro, corresponde ao preço médio CIF+II ponderado com os estoques iniciais (artigo 12, §3º, da IN SRF nº38/97), e foi calculado corretamente no anexo 6.

Os valores de preços-parâmetro constantes da parte superior do anexo 6 estão incorretos, sendo que os valores corretos são aqueles constantes do anexo 5. Os valores corretos constam do novo anexo 6.

Os preços praticados da parte inferior do anexo 6 estavam incorretos. Assim, a Auditora Fiscal diligenciante refez os cálculos dos preços praticados considerando o preço médio CIF+II ponderado com os estoques iniciais, obtendo os preços praticados de R\$ 6,0229 (item AM0657 - Vancocina 500mg) e R\$ 17,296 (item VL7346 - Humatrope 4 UI). Os valores corretos constam do novo anexo 6.

### Conclusão

Após as correções realizadas no curso da diligência (CD-ROM juntado aos autos à fl. 6183, com cópia entregue à impugnante conforme fl. 6182), o valor tributável foi reduzido de R\$ 4.769.211,86 para R\$ 4.326.893,42, conforme a seguir demonstrado (valores em reais):

	Auto de infração	Após diligência
Ajuste PIC (anexo 3)	2.776.348,56	2.774.500,72
Ajuste PRL (anexo 6)	1.992.863,30	1.552.392,70
Total	4.769.211,86	4.326.893,42

Obs: além das alterações do anexo 6 (supra explicitadas) houve alteração do anexo 3 (estoque inicial de produtos em elaboração e quantidade consumida na venda), com relação ao produto Cefazolina Sádica Liofilizada.

### DA MANIFESTAÇÃO DA CONTRIBUINTE

Intimada a se manifestar sobre o resultado da diligência, a contribuinte o fez às fls. 6184/6258, alegando, em síntese, o seguinte:

**PRELIMINARMENTE — IMPOSSIBILIDADE DE CONVALIDAÇÃO DOS VÍCIOS QUE MACULAM O LANÇAMENTO FISCAL — DECADÊNCIA**

*A Auditora Fiscal diligenciante indicou no seu relatório conclusivo as fórmulas utilizadas pela fiscalização para o cálculo dos preços-parâmetro e dos preços praticados para fins de apuração do ajuste relativo à legislação de preço de transferência, esclarecendo as inconsistências apontadas e corrigindo alguns equívocos indicados pela impugnante na defesa apresentada.*

*Ocorre que tais elementos passaram a constar dos autos apenas a partir dessa manifestação, evidenciando que o crédito tributário lançado não era nem líquido nem certo, cerceando o direito de defesa da impugnante, o que torna o lançamento nulo, nos termos do artigo 59 do Decreto nº 70.232/72.*

*Outrossim, as correções efetuadas no lançamento pela Auditora Fiscal diligenciante, embora tenham resultado num valor tributável menor que o originalmente lançado, resultaram também na apuração de preços-parâmetro totalmente diverso daqueles indicados no Auto de Infração original em relação ao método PRL (vide anexo 6). O mesmo ocorreu com o método PIC (anexo 3).*

*A apuração de preço-parâmetro totalmente diverso, a partir de novos elementos, consubstancia verdadeiro refazimento do lançamento anterior, correspondendo a um novo lançamento.*

*Corroborar esse entendimento o fato de que, embora a Delegacia da Receita Federal de Julgamento tenha consignado que "encerrada a instrução processual deverá ser intimada a empresa interessada para manifestar-se no prazo de dez dias, de acordo com o artigo 44 da Lei nº 9.784/99, antes da devolução do processo para julgamento", a Auditora Fiscal concedeu o prazo de 30 dias para tal manifestação, exatamente o prazo estabelecido para a impugnação ao lançamento fiscal.*

*Contudo, esse "aperfeiçoamento" do lançamento, seja pela inserção de sua adequada motivação, seja para as correções, somente poderia ocorrer enquanto não ultrapassado o prazo decadencial (de 5 anos, a partir da data do fato gerador, nos termos do artigo 150 § 4º do CTN).*

*Mas não é só. Apenas para argumentar, cumpre ainda demonstrar as razões pelas quais não podem prosperar os lançamentos fiscais, que continuam padecendo de vícios de nulidade, mesmo após os ajustes realizados pela diligências.*

#### **CONCEITO DE PREÇO DE TRANSFERÊNCIA**

*Neste item, a contribuinte traz aos autos as mesmas considerações feitas na impugnação.*

#### **NULIDADE DOS AUTOS DE INFRAÇÃO POR FALTA DE MOTIVAÇÃO**

*Neste item, a contribuinte traz aos autos as mesmas considerações feitas na / impugnação.*

#### **NULIDADE EM FACE DE LEVANTAMENTO MAL ELABORADO**

*O relatório conclusivo da diligência confirma as nulidades apontadas na impugnação.*

*Ao procurar esclarecer porque desconsiderou o preço de transferência apurado pelo método PIC para os produtos Monitor Advantage e Kit Advantage e apurou um novo preço pelo método PRL, a fiscalização, embora tenha (somente agora) justificado porque não aceitou o preço-parâmetro indicado pela impugnante, nada falou quanto ao motivo pelo qual alterou o método expressamente indicado pela impugnante (PIC).*

*Por outro lado, as explicações (e indicação das fórmulas utilizadas) da Auditora Fiscal diligenciante acerca de como foram elaborados os anexos ao Auto de Infração, vieram apenas evidenciar ainda mais a nulidade do lançamento.*

*Com relação ao anexo 2 (apuração do preço-parâmetro PIC), não haveria porque constar a coluna "Taxa Real/Dólar", uma vez que a coluna "Taxa Real/Moeda" já permite a conversão imediata dos valores expressos em qualquer moeda diretamente em reais. O relatório da diligência foi absolutamente silente sobre tal questão.*

*Em alguns casos, o valor da coluna "FOB/Unid. R\$" corresponde à multiplicação da coluna "VUCV" pela coluna "Taxa Real/Dólar" e à subsequente divisão do resultado pela coluna "Taxa Real/Moeda" (operação ilógica, já que se estaria apurando um valor em reais e dividindo-o pela cotação do dólar).*

*Com relação ao anexo 1 (apuração do preço praticado PIC), como a coluna VUCV não contém somente valores FOB, a coluna "Valor Total FOB em Dólares" também não contém somente valores FOB. O mesmo ocorre com as colunas "FOB total praticado R\$" e "Custo FOB de importação unitário praticado R\$".*

*Esse vício também se verifica com relação aos demais anexos.*

*Com relação ao anexo 6, a impugnante verificou que na apuração do preço praticado a fiscalização incluiu na média ponderada calculada a quantidade e o valor do estoque inicial. Ocorre que, considerando que o preço praticado é comparado com o preço-parâmetro de 1997 para apuração do ajuste unitário, é evidente que não pode constar em \_ estoque inicial alquer importação de 1996.*

*A impugnante constatou, ainda, os seguintes erros:*

*No anexo 3, há erro na apuração do produto MS0073 ( Glico – Fita ) , pois a quantidade ajustada ( #16.44,313) multiplicada pelo ajuste unitário ( R\$ 0,167) correspondente.*

*No anexo 6, há erro no tocante à quantidade ajustada, que indica para o 1º, o 2º e o 4º produtos os valores de 271, 286.225 e 9.391, respectivamente, quando o correto seria 200, 281.800 e 9.104, respectivamente.*

#### **DESCONSIDERAÇÃO DO CUSTO EFETIVAMENTE DEDUZIDO**

*São 2 as operações que devem ser feitas pelo contribuinte para realizar os ajustes determinados pelo artigo 18 da Lei nº 9.430/96.*

*1) Primeiramente, deve comparar o preço pago pelos bens adquiridos de pessoa vinculada constante dos documentos de aquisição com o preço-parâmetro apurado segundo um dos critérios legais;*

2) Num segundo momento, e sempre que o valor pago superar o preço-parâmetro e a margem de divergência de 5%, deverá adicionar ao lucro líquido a parcela dos custos que exceder aquele limite máximo.

*Embora a verificação da margem de divergência de 5%, prevista no artigo 36 da IN SRF n.º 38/97, seja aferida comparando-se o preço-parâmetro apurado com o preço constante dos documentos de importação ou exportações, a adição ao lucro real só pode se dar relativamente à parcela do custo efetivamente deduzida que exceda o preço-parâmetro, conforme disposto no artigo 10 da IN SRF n.º 38/97.*

*No caso concreto, a fiscalização em momento algum examinou qual o valor do custo registrado pela impugnante em conta de resultado relativamente aos produtos para os quais entendeu terem sido efetuadas adições a menor.*

*Não se tratando de insumos perfeitamente identificáveis no produto final, é evidente que a dedutibilidade do custo é feita sempre pelo custo médio ponderado do estoque no momento da baixa, e não pelo custo de aquisição de cada unidade importada.*

*O raciocínio empregado pela fiscalização resultaria em um valor coincidente com o custo computado em resultado apenas se a impugnante não possuísse estoque inicial (em 01/01/97) dos produtos em questão, nem tampouco estoque final (em 31/12/97), o que não é o caso.*

*Considerando que o custo médio do estoque no início do ano está afetado pelo valor do estoque inicial existente, é evidente que o custo computado em conta de resultado relativamente às vendas efetuadas ao longo do ano não guarda relação direta com o valor pago pelas importações ocorridas no mesmo ano.*

*Por outro lado, no que diz respeito ao estoque final existente em 31/12/97, este foi simplesmente ignorado pela fiscalização.*

*Ora, se a impugnante possui estoque final não vendido de um determinado produto em 31/12/97, é evidente que foram feitas importações no ano de 1997 que não deram origem a vendas. Dessa forma, não se poderia jamais apurar o ajuste unitário com base na média ponderada que considera o preço de todas as importações ocorridas no ano, como fez a fiscalização, sob pena de se inflar artificialmente o custo de todas as vendas com o valor das últimas importações, quando na realidade apenas as vendas realizadas após tais importações acarretariam o lançamento em conta de resultados de custo média já estaria por elas afetado.*

*Assim, os valores apurados pela fiscalização a título de ajuste não guardam relação com o valor efetivamente registrado pela impugnante como custo em conta de resultado, como determina tanto o artigo 18, § 7º, da Lei n.º 9.430/96, quanto o artigo 10 da IN SRF n.º 38/97.*

#### **DO AGRAVAMENTO DA EXIGÊNCIA PELO RESULTADO DA DILIGÊNCIA**

*Da análise do anexo 6 refeito na diligência fiscal observa-se, com relação aos produtos constantes da sua parte superior, uma majoração do total de ajuste (de R\$ 511.147,24 para R\$ 578.420,32).*

*Como consequência, se fosse possível essa revisão quando já decorrido o prazo decadencial, no que diz respeito aos supracitados produtos, ocorreu um descabido agravamento da exigência.*

#### *VIOLAÇÃO A ACORDOS DE BI-TRIBUTAÇÃO*

*Como se verifica das planilhas anexas aos Autos de Infração, estes se referem a importações realizadas pela impugnante de pessoas consideradas vinculadas domiciliadas nos diversos países lá indicados.*

*Ocorre, porém, que dentre esses países, o Brasil firmou acordos para evitar a bi-tributação com a Alemanha, a França, a Espanha, a Itália e outros, todos eles objeto dos competentes Decretos Legislativos.*

*Referidos acordos, por sua vez, tratam todos, em seu artigo 9º, especificamente dos preços de transferência, contendo disposição praticamente idêntica ao artigo 9º da Convenção Modelo da OCDE.*

*Segundo o Tratado, somente são cabíveis ajustes nas operações realizadas entre empresas ligadas quando uma delas deixar de auferir lucro em razão de condições que sejam distintas daquelas que seriam normalmente pactuadas entre empresas independentes. Vale dizer, faz-se necessária não só a demonstração do nexa causal entre o vínculo existente e o lucro auferido a menor por uma das empresas ligadas, mas também a quantificação exata do lucro que deixou de ser auferido por conta desse vínculo.*

*Já a Lei brasileira nº 9.430/96, com base na qual foram lavrados os Autos de Infração, disciplinou de forma totalmente distinta a matéria atinente aos preços de transferência. Segundo a referida lei, a diferença entre o custo computado pela empresa nacional, relativamente a importação de empresa ligada, e o preço-parâmetro apurado por um dos métodos é indedutível, independentemente de essa diferença decorrer ou não do vínculo existente entre as empresas e corresponder ou não ao efeito desse vínculo.*

*A impugnante transcreve, às fls. 6218/6219, decisão do Tribunal Regional Federal da 33 Região, indeferindo pedido da União Federal suspensão da liminar concedida para afastar a aplicação da Lei nº 9.430/96 tendo em vista o Tratado Brasil-Alemanha.*

*Assim, ao menos quanto às importações realizadas de países com os quais o Brasil celebrou acordos para evitar a bi-tributação, não podem prevalecer aos Autos de Infração lavrados.*

#### *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 e comparou diretamente o preço-parâmetro assim apurado com o preço praticado que apurou. Tal procedimento vicia de nulidade os Autos de Infração.*

*No caso dos produtos Monitor Advantage e Kit Advantage, a nulidade do Auto de Infração é ainda mais grave, posto que a fiscalização não só deixou de calcular o preço-parâmetro pelos 3 métodos, como ainda o fez por um único método (PRL), diverso daquele expressamente indicado pela impugnante.*

**MÉTODO PIC - ILEGALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 4º DA IN SRF nº 38/97, QUE IMPOSSIBILITA A APLICAÇÃO DO MÉTODO PRL NO CASO DE INSUMO IMPORTADO**

*Neste item, a contribuinte traz aos autos, basicamente, as mesmas considerações feitas na impugnação (no item "III.3.A - INTERPRETAÇÃO DO ART. 18 DA LEI Nº9.430/96")*

**MÉTODO PIC - LANÇAMENTO COM BASE EM DADOS DE ACESSO RESTRITO AO FISCO**

*Conforme se infere do Termo de Verificação Fiscal e do Resultado da Diligência Fiscal, os dados coletados pela fiscalização para utilização como preços comparados, foram obtidos de outros importadores a partir de suas respectivas Declarações de Rendimentos e aparentemente também do sistema SISCOMEX, que não são em absoluto admissíveis para efeito de apuração do PIC, conforme expressamente determinado pela Lei nº 9.430/96.*

*Nem se alegue que o procedimento adotado pela fiscalização estaria amparado pelo artigo 39 da IN SRF nº 38/97, posto que, estabelecendo expressamente a lei quais os documentos que podem ser utilizados para apuração do preço-parâmetro, é evidente que não poderia jamais a própria SRF, por mera instrução normativa, atribuir a seus agentes a possibilidade de apuração do preço-parâmetro com base em outros documentos, principalmente em se tratando de documentos que os contribuintes não têm acesso.*

*Destaque-se as 5a, 7a e 10ª Turmas da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo, bem como pelas 1ª e 8ª Câmaras de Contribuintes em processos idênticos ao presente já reconheceram a nulidade dos Autos de Infração lavrados (doc. 01).*

**MÉTODO PIC — INVALIDADE DOS PREÇOS-PARÂMETRO APURADOS FISCALIZAÇÃO**

*Neste item, a contribuinte traz aos autos as mesmas considerações feitas na impugnação.*

**MÉTODO PRL - LANÇAMENTO EM DESACORDO COM O ARTIGO 18, § 6º, DA LEI Nº 9.430/96**

*Da análise das fórmulas constantes do relatório conclusivo da diligência fiscal relativas aos ajustes apurados pelo método PRL, verifica-se também 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.*

#### **MÉTODO PRL — ERRO NA APURAÇÃO — EXCLUSÃO DE VALOR A MAIOR A TÍTULO DE ICMS**

*Do exame do anexo 5, verifica-se que, ao apurar os preços-parâmetro pelo método PRL, a fiscalização calculou o valor do ICMS a ser excluído do preço de revenda aplicando a alíquota do imposto diretamente sobre o valor líquido de venda (valor após desconto).*

*Ocorre, porém, que, sendo o ICMS calculado "por dentro", ao efetuar o cálculo "por fora", a fiscalização acabou excluindo um valor superior ao imposto efetivamente devido, reduzindo indevidamente os preços-parâmetro apurados.*

#### **DO MANDADO DE SEGURANÇA**

*Neste item, a contribuinte traz aos autos as mesmas considerações feitas na impugnação.*

#### **DA IMPOSSIBILIDADE DE COBRANÇA DE MULTA E JUROS**

*Neste item, a contribuinte traz aos autos as mesmas considerações feitas na impugnação.*

#### **DA EXIGÊNCIA DE JUROS SOBRE MULTA**

*Ao conferir os cálculos apresentados pela SRF com o valor exigido nos presentes autos, a impugnante constatou que, além dos juros de mora aplicados sobre o valor do tributo, está o Fisco a aplicar a taxa SELIC sobre o valor da multa (doc. 03, fls.6408/6410).*

*Tal matéria só não foi objeto da impugnação original porque tais juros não foram lançados no Auto de Infração, tendo a impugnante tomado conhecimento da exigência somente quando da intimação do resultado da diligência fiscal.*

*Ocorre que a exigência de juros sobre a multa não tem suporte legal.*

*Pelo que se infere da legislação que rege a matéria, esta somente autoriza a incidência de multa e juros sobre o valor atualizado do tributo ou contribuição. Não autoriza o cálculo dos juros sobre o valor da multa.*

#### **DA IMPRESTABILIDADE DA TAXA SELIC COMO INDICE PARA EFEITOS DE CÔMPUTO DOS JUROS DE MORA**

*Neste item, a contribuinte traz aos autos as mesmas considerações feitas na 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 16-24.027, litteris:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ*

*Ano-calendário: 1997*

*AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.*

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

*PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. TRATADOS INTERNACIONAIS.*

*Os acordos internacionais para evitar a bi-tributação baseados no artigo 9º do Modelo de Convenção Modelo da OCDE permitem a tributação do ajuste decorrente de operações efetuadas entre pessoas ligadas que não atendam as condições de mercado.*

*MÉTODO PIC. DESCONSIDERAÇÃO.*

*Lista de preços não se prestam à apuração do preço- parâmetro segundo o método PIC (Preço Independentes Comparados), pois não comprovam que ocorreram efetivas operações de compra e venda com os preços ali listados*

*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.*

*PREÇO PRATICADO. CUSTO INCORRIDO.*

*Para fins de preço de transferência o custo incorrido do bem ou produto é o constante do documento de importação.*

*MÉTODO PRL. PREÇOS PRATICADOS. FRETE, SEGURO E TRIBUTOS.*

*Na apuração dos preços praticados segundo o método PRL, deve-se incluir o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do ônus tenha sido do importador, e os tributos incidentes na importação.*

*AJUSTES SEGUNDO OS MÉTODOS PIC E PRL. EXONERAÇÃO PARCIAL.*

*Constatados erros de fato na apuração dos ajustes segundo os métodos PIC e PRL, exonera-se parcialmente a exigência.*

*MULTA DE OFICIO E JUROS DE MORA Á 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.*

*CSSL. DECORRÊNCIA.*

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

*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:

*"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 MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL*

*Alega a impugnante que no que diz respeito à CSLL, o Auto de Infração foi lavrado sem que jamais tenha sido expedido o necessário Mandado de Procedimento Fiscal (MPF).*

*Quanto aos tributos objetos de fiscalização (originalmente apenas IRPJ), a extensão do procedimento fiscal à CSLL é possível face ao disposto no artigo 9º da Portaria SRF nº 1.265/99 ("Na hipótese em que infrações apuradas, em relação a tributo ou contribuição contido no MPF-F ou no MPF-E, também configurarem, com base nos mesmos elementos de prova, infrações a normas de outros tributos ou contribuições, estes serão considerados incluídos no procedimento de fiscalização, independentemente de menção expressa."), pois ambos os tributos fiscalizados dependem dos mesmos elementos de prova.*

*Portanto, não procede a alegação de nulidade do Auto de Infração relativo à CSLL por falta de Mandado de Procedimento Fiscal.*

#### *DO PRINCÍPIO "ARM'S LENGTH" E DOS ACORDOS INTERNACIONAIS*

*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 90 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 9.*

*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 registros 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 90 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 Rendidas 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 Tórres 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 redituais, 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 determiná-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 38/97.*

*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 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 PIO 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, conforme já mencionado, que, diante da desqualificação dos cálculos efetuados pela contribuinte, pode a fiscalização escolher um outro método, não sendo obrigatória a escolha do mais favorável ao contribuinte.*

---

*DO CUSTO CONSIDERADO PARA EFEITO DE COMPARAÇÃO*

*A impugnante defende a tese de que o preço-parâmetro apurado deveria ser comparado com o custo médio ponderado do estoque (custo efetivamente deduzido) e não pelo custo de aquisição de cada unidade importada.*

*Sobre a apuração dos preços o artigo 18 da Lei nº 9.430/96, assim dispõe:*

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

*I - Método dos Preços Independentes Comparados - PIC: (..)*

*II - Método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL: (..)*

*III - Método do Custo de Produção mais Lucro - CPL: (..)*

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

*§ 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.*

*§ 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 ."(grifei).*

*E os artigos 4º e 5º da IN SRF nº 38/97, trazem a seguinte redação:*

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

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

*(..)*

*Art. 5º Após apurados por um dos métodos referidos nesta Seção, os preços a serem utilizados como parâmetro, nos casos de importação de empresas vinculadas, serão comparados com os constantes dos documentos de aquisição, observando-se que:*

*I - se o preço praticado na aquisição pela empresa vinculada, domiciliada no Brasil, for superior àquele utilizado como parâmetro, serão adicionados ao lucro real e à base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido - CSLL o valor resultante do excesso de custo, computado nos resultados da empresa, decorrente da diferença entre os preços comparados;*

*II - se inferior, nenhum ajuste com efeito tributário, poderá ser efetuado. ”*

*As normas acima reproduzidas não deixam dúvidas quanto à necessidade de comparação do preço-parâmetro apurado segundo um dos métodos previstos, com o valor constante do documento de aquisição. Assim, não se faz necessária a verificação do custo segundo o método do custo médio ponderado móvel, visto que, para fins de preço de transferência o custo incorrido é o constante dos documentos de importação do bem ou produto.*

#### *DAS ALEGAÇÕES RELATIVAS À COLUNA "VUCV" (VALOR UNITÁRIO NA CONDIÇÃO DE VENDA) CONSTANTES DAS PLANILHAS*

*Com relação à alegação de que no anexo 2 (apuração do preço-parâmetro PIC) não haveria porque constar a coluna "Taxa Real/Dólar", uma vez que a coluna "Taxa Real/Moeda" já permite a conversão imediata dos valores expressos em qualquer moeda diretamente em reais, assiste razão à impugnante.*

*No entanto, esse fato é irrelevante, posto que para a conversão dos valores para reais foram utilizados apenas os valores da coluna "Taxa Real/Moeda".*

*Quanto à alegação de que em alguns casos, o valor da coluna "FOB/Unid. R\$" corresponde à multiplicação da coluna "VUCV" pela coluna "Taxa Real/Dólar" e à subsequente divisão do resultado pela coluna "Taxa Real/Moeda" (operação ilógica, já que se estaria apurando um valor em reais e dividindo-o pela cotação do dólar), não assiste razão à impugnante.*

*Quando valor da coluna "VUCV" é FOB, a coluna "FOB/Unid. R\$" corresponde simplesmente à multiplicação dessa coluna "VUCV" pela coluna "Taxa Real/Dólar" (obtendo - se valor FOB em reais); e quando valor da coluna "VUCV" é CIF, a coluna "FOB/Unid. R\$" corresponde à multiplicação dessa coluna "VUCV" pela coluna "Taxa Real/Dólar (obtendo-se o que seria o valor CIF em reais) e pelo "Fator de Rateio" (obtendo-se, então, o valor FOB em reais), conforme esclarecido em diligência (fls. 6179 versos/6180).*

*Esse procedimento é adotado, mutatis mutandis, a todos os anexos.*

*Dessa forma, também improcede a alegação da impugnante de que, com relação ao anexo 1 (apuração do preço praticado PIC), as colunas "Valor Total FOB em Dólares", "FOB total praticado R\$" e "Custo FOB de importação unitário praticado R\$" não contêm somente valores FOB.*

#### *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 a seguir relacionados:*

Método PIC
Glico- Fita
Estearato de Alumínio
Cloridrato de Fluoxetina
Cefazolina Sódica Liofilizada

*Do preço-parâmetro - informações utilizadas pela fiscalização*

*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 considerados 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 aos dados ocorreu com a disponibilização à autuada dos dados colhidos pela fiscalização, para que a mesma exercitasse seu direito de defesa.*

*Quanto aos citados acórdãos (inclusive desta 5ª Turma de Julgamento) que reconheceram a nulidade dos Autos de Infração lavrados, há que se observar que trata-se de casos completamente diversos do presente, nos quais a contribuinte não teve, em nenhum*

*momento do procedimento fiscal, qualquer acesso aos dados utilizados pela fiscalização na apuração dos preços-parâmetro (o que, repita-se, não é o caso presente).*

*Do ajuste do produto MS0073 (Glico-Fita)*

*Alega a impugnante que, no anexo 3, há erro na apuração do produto MS0073 (Glico-Fita), pois a quantidade ajustada (316.444,313) multiplicada pelo ajuste unitário (R\$ 0,167) corresponde a R\$ 52.845,53, e não a R\$ 52.941,57.*

*Ocorre que os valores citados pela impugnante são os impressos. Na realidade, a quantidade ajustada corresponde a 316.440,313386679, e o ajuste unitário a R\$ 0,167303518431596, estando correto o valor apurado de R\$ 52.941,578, conforme planilha constata do arquivo "Anexo 3- após diligência, constante do CD- ROM juntado aos autos à fl. 6183 (com cópia entregue à impugnante, conforme fl. 6182).*

*Do ajuste do produto QA423D (Cefazolina Sádica Liofilizada)*

*A Auditora Fiscal diligenciante constatou erro na apuração do ajuste relativo ao produto Cefazolina Sádica Liofilizada, tendo elaborado novo anexo 3.*

*Da conclusão*

*Considerando improcedentes a alegações da impugnante e o equívoco relativo ao produto Cefazolina Sádica Liofilizada, há que se considerar como ajuste total relativo ao método PIC (produtos Glico-Fita, Estearato de Alumínio, Cloridrato de Fluoxetina E Cefazolina Sádica Liofilizada) o montante de R\$ 2.774.500,72, conforme planilha constante do arquivo "Anexo 3 - após diligência", constante do CD-ROM juntado aos autos à fl. 6183 (com cópia entregue à impugnante, conforme fl. 6182).*

**DOS AJUSTES SEGUNDO O MÉTODO PRL**

*Passemos, então, à análise dos cálculos dos ajustes segundo o método PRL, efetuados pela fiscalização com relação aos produtos a seguir relacionados:*

Método PRL
Humilin R Carpule
Lactotropin 500mg
Moniotor Advantage
Kit Diagnostico Advantage
Tiras de Teste
Vancocina 500mg
Humatrope 4 UI

*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 9.430/98)

"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 óbvio, 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 40, § 40, 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 praticado - inclusão do estoque inicial de 1997 (importações de 1996)*

*Assiste razão à impugnante ao alegar que a fiscalização incluiu, indevidamente, no cálculo do preço praticado (anexo 6), o estoque inicial de 1997, pois, evidentemente, trata - se de importações realizadas em período anterior à vigência da Lei nº 9.430/96 (a partir de 01/01/97, nos termos do seu artigo 87).*

*Com relação aos produtos na parte superior do anexo 6, esse equívoco, no entanto, apenas beneficiou a impugnante, pois a fiscalização considerou preços praticados menores que os que seriam os corretos (constantes do anexo 4, fls. 5737, 5739, 5740 e 5742). Assim, há que se manter os valores adotados pela fiscalização no anexo 6, conforme a seguir demonstrado:*

Produto	Anexo 4(R\$)	Anexo 6 ( R\$)
Humilin R Carpule	9,237	8,9606
Lactotropin 500mg	4,555	4,4865
Moniotor Advantage	62,426	58,7063
Kit Diagnostico Advantage	82,531	82,3824
Tiras de Teste	1,162	1,1576

*Com relação aos produtos na parte inferior do anexo 6, há que se c. ider seguintes preços praticados, conforme "custo médio de importação" (que não considera o estoque inicial) do anexo 6 após a diligência:*

Produto	Preço praticado ( R\$)
Vancocina 500mg	5,918
Humatrope 4 UI	17,721

#### Do preço-parâmetro — cálculo do ICMS a ser deduzido

*Alega a impugnante que a fiscalização, ao apurar os preços-parâmetro pelo método PRL (anexo 5), equivocou-se ao efetuar o cálculo do valor do ICMS a ser excluído do preço de revenda "por fora" (aplicando a alíquota do imposto diretamente sobre o valor líquido de venda), quando o correto seria efetuar o cálculo "por dentro".*

*Assiste razão à impugnante.*

*Foi aplicada a fórmula "ICMS = Valor após desconto \* alíquota", quando o correto seria "ICMS = Valor após desconto \* alíquota / (1 — alíquota)".*

*Esse equívoco será considerado no item "Da conclusão".*

#### Do preço-parâmetro — produto Humatrope

*Com relação ao produto Humatrope, para o qual a apuração de 2 preços - parâmetro, a Auditora Fiscal diligenciante esclarece porque foram apurados preços - parâmetro diferentes, devendo ser adotado o de maior valor (mais favorável à contribuinte), que seria R\$ 14,886 (fl. 5744), relativo às operações de venda do referido produto com código 31 (fls. 5744/5748).*

*Esse valor, no entanto, há que ser recalculado, no item "Da conclusão", em face do equívoco no cálculo do ICMS a ser deduzido (anexo 5).*

*Das quantidades ajustadas dos produtos Humilin R Carpule, Lactotropin 500mq e Kit Diagnóstico Advantage*

*Alega a impugnante erro no anexo 6 corrigido após a diligência com relação às quantidades ajustadas dos produtos Humilin R Carpule, Lactotropin 500mg e Kit Diagnóstico Advantage, alegando que o correto seria os valores de 200, 281.800 e 9.104, respectivamente (e não 271, 286.225 e 9.391, respectivamente).*

*Não assiste razão à impugnante.*

*Em primeiro lugar, a impugnante não esclarece como chegou aos valores que considera corretos.*

*Em segundo lugar, os valores das quantidades ajustadas constantes do anexo 6 (tanto antes quanto após, a diligência) estão corretamente calculados, como sendo a quantidade vendida diminuída da quantidade do estoque inicial, limitada à quantidade importada (conforme esclarecido pela Auditoria Fiscal diligenciante à fl. 6179), conforme a seguir demonstrado.*

Produto	Vendas	Est. Inicial	Importações	Qtde ajustada
Humilin R Carpule	2.736	2.465	4.060	271
Lactotropin 500mg	355.800	69.575	330.200	286.225
Kit Diagnóstico Advantage	11.217	1.826	13.903	9.391

*Do anexo 6 após a diligência*

*Conforme bem observado pela impugnante, no anexo 6 refeito na diligência fiscal, com relação aos produtos constantes da sua parte superior, há uma indevida majoração do total de ajuste, devido à correção dos preços-parâmetro.*

*Esse equívoco será considerado no item "Da conclusão".*

*Da conclusão*

*Por todo o exposto, há que se recalcular o ajuste dos preços de transferência segundo o método PRL (refazendo-se o anexo 6), considerando-se os novos preços praticados e os novos preços-parâmetro (as quantidades estão corretas).*

*Quanto aos preços praticados, em face do erro devido à inclusão do estoque inicial, anterior à vigência da Lei nº 9.430/96, há que se considerar como preço praticado os valores de R\$ 5,918, para o produto Vancocina 500mg, e R\$ 17,721, para o produto Humatrope 4 Ul. Para os demais produtos, o equívoco apenas beneficiou a contribuinte, devendo-se manter os apurados na autuação."*

Inconformada com a referida decisão, a recorrente interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 6550/6623) para apreciação da lide por este Conselho, reiterando as razões

apresentadas em primeira instância em sede de impugnação e manifestação sobre o termo de diligência, 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.

Cabe esclarecer inicialmente que deixo de apreciar as demais matérias suscitadas pela recorrente em sede recursal, em virtude do acatamento da questão preliminar por ela suscitada. Vejamos:

### **Da Nulidade Da Autuação Por Conta Da Desconsideração Do Custo Efetivamente Deduzido**

Alega a recorrente que o art. 18 da Lei nº 9.430/96 ao prescrever a dedutibilidade dos custos, despesas e encargos de bens, serviços e direitos importados de pessoas vinculadas está limitada ao chamado preço parâmetro, determinado por um dos métodos previstos nos incisos I a III do “caput” do referido dispositivo legal, devendo a parcela dos custos que exceder o preço parâmetro ser adicionada às bases de cálculo do IRPJ e CSL (§ 7º).

Segue a recorrente, *litteris*:

*Nesse contexto, para que se possa determinar o montante dos custos relativos a bens adquiridos de pessoas vinculadas situadas no exterior, é preciso primeiramente determinar o preço parâmetro (dado “A”), tomando por base um dos métodos previstos nos incisos I a III do art. 18 da Lei nº 9.430/96, e compará-lo ao preço dos referidos bens (dado “B”).*

*Na hipótese de o preço pago (dado “B”) superar o preço parâmetro (dado “A”) em mais de 5% (cinco por cento), a parcela dos custos correspondentes (dado “C”) que exceder o limite máximo de dedutibilidade (dado “A”) deverá ser adicionada às bases de cálculo do IRPJ e CSL.*

*Realmente, embora o “teste” quanto à observância do limite máximo do custo dedutível seja feito comparando-se o preço parâmetro apurado (dado “A”) com o preço constante dos documentos de aquisição (dado “B”), à toda evidência a adição ao lucro real só pode se dar relativamente à parcela do custo efetivamente deduzida (dado “C”) que exceda àquele preço parâmetro (dado “A”).*

*Ou seja, para efeitos dos ajustes previstos na legislação tributária atinente aos preços de transferência, pouco importa o preço constante dos documentos de importação (dado “b”), mas sim o custo efetivamente deduzido pela pessoa jurídica (dado “C”) relacionados aos bens importados junto a pessoas vinculadas.*

*Considere-se, apenas para fins exemplificativos, que (i) o preço de importação de determinado bem (dado “B”), constante no respectivo documento de aquisição, corresponde a R\$ 100,00; e (ii) o valor efetivamente deduzido como custo (dado “C”) e que, portanto, afetou negativamente o resultado tributável da pessoa jurídica, corresponde a apenas R\$ 60,00. Neste exemplo, se o preço parâmetro apurado (dado “A”) for igual ou maior do que o custo deduzido, por hipótese R\$ 70,00, não haverá qualquer sentido lógico-jurídico exigir da pessoa jurídica a adição da diferença de R\$ 30,00, verificada entre o preço de importação (dado “B”) e o preço parâmetro (dado “A”). E, justamente, essa é a situação do caso concreto.*

*Neste exato sentido, aliás, estabelece o art. 5º, inciso I, da IN SRF nº 38/97, “verbis”:*

*“Art. 5º Após apurados por um dos métodos referidos nesta Seção, os preços a serem utilizados como parâmetro, nos casos de importação de empresas vinculadas, serão comparados com os constantes dos documentos de aquisição, observando-se que:*

*I - se o preço praticado na aquisição pela empresa vinculada, domiciliada no Brasil, for superior àquele utilizado como parâmetro, serão adicionados ao lucro real e à base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido - CSLL o valor resultante do excesso de custo, computado nos resultados da empresa, decorrente da diferença entre os preços comparados;*

*II - se inferior, nenhum ajuste, com efeito tributário, poderá ser efetuado.”*

*(...)*

*Não obstante assim seja, porém, no caso concreto o ilustre fiscal em momento algum examinou qual o valor do custo registrado pela Recorrente em conta de resultado relativamente aos produtos para os quais entendeu terem sido efetuadas adições a menor, conforme se infere do resultado de diligência fiscal, que indica o procedimento adotado pela fiscalização para apuração da matéria tributável.*

O procedimento adotado pela fiscalização foi confirmado pela r. decisão recorrida, tendo assim concluído a 5ª Turma da DRJ/SP:

*“As normas acima reproduzidas não deixam dúvidas quanto à necessidade de comparação do preço-parâmetro apurado segundo um dos métodos previstos, com o valor constante do documento de aquisição. Assim, não se*

*faz necessária a verificação do custo segundo o método do custo médio ponderado móvel, visto que, para fins de preço de transferência o custo incorrido é o constante dos documentos de importação do bem ou produto.”*

Entendo que assiste razão ao contribuinte.

A Câmara Superior em recente julgado, acórdão 9101-003.309, de relatoria da Conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio, ao apreciar a mesma matéria enfrentada nos presentes autos, assim se manifestou, *litteris*:

*"Adentrando-se no recurso especial da contribuinte, a primeira divergência que se aventa refere-se aos vícios relativos aos ajustes determinados pelo artigo 18 da Lei n. 9.430/96. Sustenta a recorrente, resumidamente, que*

*"Prescreve o art. 18 da Lei nº 9.430/96 que a dedutibilidade dos custos, despesas e encargos de bens, serviços e direitos importados de pessoas vinculadas está limitada ao chamado preço parâmetro, determinado por um dos métodos previstos nos incisos I a III do “caput” do referido dispositivo legal, devendo a parcela dos custos que exceder o preço parâmetro ser adicionada às bases de cálculo do IRPJ e CSL (§ 7º).*

*Nesse contexto, para que se possa determinar o montante dos custos relativos a bens adquiridos de pessoas vinculadas situadas no exterior, é preciso primeiramente determinar o preço parâmetro (dado “A”), tomando por base um dos métodos previstos nos incisos I a III do art. 18 da Lei nº 9.430/96, e compará-lo ao preço dos referidos bens (dado “B”).*

*Na hipótese de o preço pago (dado “B”) superar o preço parâmetro (dado “A”) em mais de 5% (cinco por cento), a parcela dos custos correspondentes (dado “C”) que exceder o limite máximo de dedutibilidade (dado “A”) deverá ser adicionada às bases de cálculo do IRPJ e CSL.*

*Realmente, embora o “teste” quanto à observância do limite máximo do custo dedutível seja feito comparando-se o preço parâmetro apurado (dado “A”) com o preço constante dos documentos de aquisição (dado “B”), à toda evidência a adição ao lucro real só pode se dar relativamente à parcela do custo efetivamente deduzida (dado “C”) que exceda àquele preço parâmetro (dado “A”).*

*Ou seja, para efeitos dos ajustes previstos na legislação tributária atinente aos preços de transferência, pouco importa o preço constante dos documentos de importação (dado “b”), mas sim o custo efetivamente deduzido pela pessoa jurídica (dado “C”) relacionados aos bens importados junto a pessoas vinculadas.*

*Considere-se, apenas para fins exemplificativos, que (i) o preço de importação de determinado bem (dado “B”), constante no respectivo documento de aquisição, corresponde a R\$ 100,00; e (ii) o valor efetivamente deduzido como custo (dado “C”) e que, portanto, afetou negativamente o resultado tributável da pessoa jurídica, corresponde a apenas R\$ 60,00. Neste exemplo, se o preço parâmetro apurado (dado “A”) for igual ou maior do que o custo deduzido, por hipótese R\$ 70,00, não haverá qualquer sentido lógico-jurídico exigir da*

***pessoa jurídica a adição da diferença de R\$ 30,00, verificada entre o preço de importação (dado “B”) e o preço parâmetro (dado “A”). E, justamente, essa é a situação do caso concreto.***

*Diferentemente do que pretender levar a crer a Fazenda Nacional nas fls. 8 e 9 de suas contrarrazões, alegando que “não há evidência de que o procedimento adotado é prejudicial ao contribuinte ora recorrente”, a Contribuinte não se limitou a alegar uma mera possibilidade teórica de que estivesse incorreto o lançamento, mas sim demonstrou concretamente que isto ocorreu no caso deste processo administrativo (vide fls. 13 e 14 do Recurso Voluntário).*

*Isso porque, ao invés de verificar os custos efetivamente reconhecidos pela Contribuinte em conta de resulta o, a fiscalização presumiu, sem qualquer base legal para tanto, que os custos unitários dos produtos importados que afetaram o seu resultado corresponderiam exatamente ao valor FOB constante das respectivas DI's, convertido em Reais pela taxa de câmbio da data da importação."*

*Isso porque o acórdão recorrido negou provimento ao recurso voluntário sob o fundamento de que seria improcedente “a alegação da contribuinte no sentido de que devem ser considerados os preços efetivamente deduzidos”, na medida em que compreendeu que “a legislação determina, expressamente, que o custo (constantes dos documentos de importação ou de aquisição) que exceder o preço parâmetro deverá compor o lucro líquido, não se confundindo com a parcela a ser deduzida na apuração do lucro real, esta sim equivalente, no máximo, ao preço parâmetro apurado em consonância com o art. 18 da Lei nº 9.430/96”, de modo que “o fato da contribuinte deduzir como custo valor inferior ao preço parâmetro não exime o sujeito passivo da obrigação de adicionar ao lucro líquido as despesas que excedem o limite apurado pelo PRL”.*

*No entender da contribuinte, o acórdão recorrido teria sido omissivo quanto à alegação de que a fiscalização “simplesmente ignorou o estoque final dos produtos vendidos” e que “não se poderia jamais apurar o ajuste unitário com base em média ponderada que considera o preço de todas as importações ocorridas naquele ano, como o fez a fiscalização, sob pena de se inflar artificialmente o custo de todas as vendas com o valor das últimas importações, quando em realidade apenas as vendas realizadas após tais importações acarretariam o lançamento em conta de resultado de custo cuja média já estaria por elas afetado”.*

*Sobre o tema, como autorizado pelas regaras do processo administrativo fiscal, adoto as razões de decidir do voto do Conselheiro Albereto Silva Pinto Júnior, acompanhado por unanimidade no acórdão n. 1302-001-110, proferido em caso que julgou a mesma situação fática, da mesma empresa, mas com relação a outro período de apuração. Leia-se:*

***“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ***

***Ano-calendário: 1999***

***(...)***

***EXCESSO DE CUSTO EFETIVO. ADIÇÃO.***

***Não obstante o § 7º do art. 18 da Lei 9430/96 fale apenas em custo o que poderia ser tomado como custo de aquisição, o inciso I do art. 5º da IN 38/97***

deixa claro que deve ser adicionado às bases tributáveis o excesso de custo computado em resultado.

**CRITÉRIO JURÍDICO.**

A instância julgadora pode determinar que se exclua uma parcela da base tributável e que se recalcule o tributo devido, ou mesmo determinar que se recalcule a base de cálculo considerando uma despesa dedutível ou uma receita como não tributável, mas não pode determinar que se refaça o lançamento a partir de outro critério jurídico que o altere substancialmente, mesmo porque, nessa hipótese, estar-se-ia determinando um novo lançamento.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL**

Ano-calendário: 1999

**TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.**

Tratando-se da mesma situação fática e do mesmo conjunto probatório, a decisão prolatada no lançamento do IRPJ é aplicável, mutatis mutandis ao lançamento da CSLL.

(...)

Voto

Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior

(...)

**Da Falta de Exame do Custo Registrado**

**Alega a recorrente que afirma que:**

**a) o ilustre fiscal em momento algum examinou qual o valor do custo registrado pela Recorrente em conta de resultado relativamente aos produtos para os quais entendeu terem sido efetuadas adições a menor;**

**b) o lançamento foi levantado a partir dos preços pagos nas importações dos insumos e não dos custos efetivamente deduzidos;**

**c) que não se tratando de produtos passíveis de distinção física no estoque, é evidente que a dedutibilidade do custo é feita sempre pelo custo médio ponderado do estoque no momento da baixa, e não pelo custo de aquisição de cada unidade importada;**

**d) a baixa de um determinado insumo para produção não dá origem ao lançamento do custo respectivo em conta de resultado, o que só ocorrerá após o término do processo de industrialização e quando da baixa do estoque do produto final acabado por força de sua venda;**

**e) o custo médio do estoque no início do ano está afetado pelo valor do estoque inicial existente, é evidente que o custo computado em conta de resultado relativamente as vendas efetuadas ao longo do ano não guarda relação direta com o valor pago pelas importações ocorridas no mesmo ano, uma vez que afetado por aquele valor inicial;**

**f) o raciocínio empregado pelo ilustre fiscal e corroborado pela r. decisão recorrida somente resultaria em um valor coincidente com o custo computado em resultado se a Recorrente além de não possuir estoque inicial dos produtos em questão em 01/01/99 tampouco possuísse estoque final em 31/12/99;**

**g) que informou nos autos a existência, quantidade e valor tanto de estoques iniciais como de estoques finais dos produtos acabados (fls. 180/181 e doc. 06 da defesa), possuindo também estoques iniciais e finais das substâncias importadas e mesmo de substâncias em produção (Lexotan – Bromazepan) (fls. 180/181 e doc. 06 da defesa).**

**São procedentes os argumentos da recorrente, pois, embora o § 7º do art. 18 da Lei 9430/96 fale apenas em custo o que poderia ser tomado como custo de aquisição, o inciso I do art. 5º da IN 38/97 deixa claro que deve ser adicionado**

às bases tributáveis o excesso de custo computado em resultado, se não vejamos:

‘Art. 5º Após apurados por um dos métodos referidos nesta Seção, os preços a serem utilizados como parâmetro, nos casos de importação de empresas vinculadas, serão comparados com os constantes dos documentos de aquisição, observando-se que:

I se o preço praticado na aquisição pela empresa vinculada, domiciliada no Brasil, for superior àquele utilizado como parâmetro, serão adicionados ao lucro real e à base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido CSLL o valor resultante do excesso de custo, computado nos resultados da empresa, decorrente da diferença entre os preços comparados;

[...].’

Ora, o excesso de custo computado em resultado, quando aplicado o critério do custo médio para avaliação de estoque e existente estoques iniciais, não será igual a diferença entre os preços praticado e parâmetro multiplicado pela baixas do estoque no período, como sustentou o autuante, se não vejamos o seguinte excerto do TVF (doc. a fls. 735), in verbis:

‘C – apuração da base de cálculo do imposto:

a. verificou-se o percentual da diferença entre o preço praticado e o preço parâmetro, de acordo com a fórmula  $\% = ( (\text{preço praticado} - \text{preço parâmetro}) / \text{preço parâmetro} ) \times 100$ ;

b. para os produtos com percentual positivo superior a 5 apurou-se a diferença absoluta entre os mesmos, que se constitui no valor unitário do ajuste a ser efetuado;

c. para os produtos sujeitos ao método do PIC, os cálculos para conversão do ajuste de US\$ para R\$ estão demonstrados nas próprias planilhas de importação, consistindo no produto do ajuste unitário em US\$ pela taxa de câmbio na data da importação e da quantidade importada. Os totais assim obtidos, para cada uma das importações efetuadas durante o ano, foram somados e divididos pela quantidade total importada, obtendo-se, destarte, o valor do ajuste unitário em R\$;

d. para a obtenção da base de cálculo do imposto, multiplicou-se o valor do ajuste unitário pelo total das vendas e outras movimentações, a qualquer título, informadas pelo contribuinte, menos o estoque inicial. As vendas e outras movimentações de estoque consideradas foram as informadas pelo contribuinte, tendo sido consideradas por esta fiscalização como fidedignas, e são as constantes das planilhas de movimentação de estoque, em anexo;’

Assim, entendo que o critério adotado pelo autuante está em desalinho com o figurino legal, pois deveria ter recalculado o custo médio para cada saída no período de apuração, a partir do lançamento do preço parâmetro (em substituição ao preço de aquisição) nas entradas durante o período de apuração, para, então, poder calcular o excesso de custo lançado em resultado (decorrentes das diferenças entre o custos médios contabilizado e recalculado). Decerto que a IN 38/97 não é um primor de norma jurídica, mas a clareza do disposto no I do art. 5º deixa claro que a adição às bases tributáveis deve ser do excesso de custo lançado em resultado, valor diferente daquele apurado no auto de infração.

Diante de tal constatação, concluo que o lançamento deva ser cancelado, pois não cabe a esta instância julgadora determinar às autoridades lançadoras o critério jurídico que devam adotar no lançamento. Já que o TVF é parte integrante do lançamento tributário fica claro que foi adotado um critério jurídico, o qual, se alterado para atender às conclusões deste julgado,

**significaria um possível novo lançamento e não apenas uma correção de base de cálculo. A instância julgadora pode determinar que se exclua uma parcela da base tributável e que se recalcule o tributo devido, ou mesmo determinar que se recalcule a base de cálculo considerando uma despesa dedutível ou uma receita como não tributável, mas não pode determinar que se refaça o lançamento a partir de outro critério jurídico que o altere substancialmente, mesmo porque, nessa hipótese, estaríamos determinando um novo lançamento. Por essas razões, entendo que não é o caso de se baixar o processo em diligência, mas de cancelamento do lançamento tributário. Por último, ressalto que as conclusões acima levam também ao cancelamento do lançamento referente às bases decorrente da aplicação do ajuste (apurado no lançamento do ano de 1998, objeto do PAF 16327.003187/2003-10) sobre os estoques iniciais em 1999 (item C, subitem g, do TVF a fls. 735/736), pois, conforme o relatório do Acórdão DRJ/SPO1 7.876/05 (doc. a fls. 2.032 destes autos), foi utilizado o mesmo critério jurídico para cálculo do ajuste naquele ano.**

*Em face do exposto, voto por negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento ao recurso voluntário do contribuinte, para o cancelamento integral do lançamento.”*

**(grifei)**

No caso sob análise, o raciocínio empregado pela fiscalização e retratado no relatório conclusivo da diligência realizada somente resultaria em um valor coincidente com o custo computado em resultado se a Recorrente além de não possuir estoque inicial dos produtos em questão em 01/01/97 tampouco possuísse estoque final em 31/12/97.

Somente nesta hipótese, em que todas as saídas ocorridas teriam por base importações realizadas no próprio ano de 1997, absorvendo a totalidade destas importações, o custo total computado em conta de resultado coincidiria com a média ponderada em dólar do preço das importações. Mas não foi isso o que ocorreu no caso concreto, tendo sido ignorado pela fiscalização, além do estoque inicial, também o estoque final dos produtos destinados à venda.

A Recorrente foi intimada e informou nos autos a existência, quantidade e valor tanto de estoques iniciais como também de estoques finais dos produtos acabados, possuindo também estoques iniciais e finais das substâncias importadas (registro de inventário constante do arquivo magnético).

Nessas condições, e considerando que o custo médio do estoque no início do ano está afetado pelo valor do estoque inicial existente, é evidente que o custo computado em conta de resultado relativamente às vendas efetuadas ao longo do ano não guarda relação direta com o valor pago pelas importações ocorridas no mesmo ano, uma vez que afetado por aquele valor inicial.

Por outro lado, no que diz respeito ao estoque final existente em 31/12/97, foi simplesmente ignorado pela fiscalização, como se verifica do mero exame das tabelas anexas aos autos de infração.

Ora, se a Recorrente possuía estoque final não vendido de um determinado produto em 31/12/1997, é evidente que não foram todas as importações daquele produto realizadas naquele ano que deram origem a vendas. Se assim é, não se poderia jamais apurar o ajuste unitário com base em média ponderada que considera o preço de todas as importações ocorridas naquele ano, como o fez a fiscalização, sob pena de se inflar artificialmente o custo de todas as vendas com o valor das últimas importações, quando em realidade apenas as vendas

Processo nº 16327.004286/2002-20  
Acórdão n.º **1302-002.725**

**S1-C3T2**  
Fl. 6.678

---

realizadas após tais importações acarretariam o lançamento em conta de resultado de custo cuja média já estaria por elas afetado.

Verifica-se assim, “data maxima venia”, que os valores apurados pelo ilustre fiscal a título de ajuste encontram-se absolutamente eivados de nulidade, posto que não guardam qualquer relação com o valor efetivamente registrado pela Recorrente como custo em conta de resultado, como determina tanto o art. 18, § 7º da Lei nº 9.430/96 como os artigos 5º e 10 da IN 38/97.

### **Conclusão**

Diante do exposto, voto no sentido de DAR provimento ao recurso voluntário.

Por fim, deixo de apreciar as demais matérias suscitadas pela recorrente em sede recursal, em virtude do acatamento da questão preliminar por ela suscitada.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa