



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

Processo n° 10830.722777/2011-71
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1301-002.416 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de maio de 2017
Matéria PREÇO DE TRANSFERÊNCIA
Recorrente MERIAL SAÚDE ANIMAL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. EXAME NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. IMPOSSIBILIDADE.

É vedado aos órgãos de julgamento administrativo o controle de constitucionalidade de lei ou ato normativo, o que impede que se examinem eventuais violações pela norma legal a princípios constitucionais.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL60. AJUSTE COM BASE NA INSRF Nº 243/2002. LEGALIDADE.

A Instrução Normativa SRF nº 243/2002 não viola o princípio da legalidade, mas define critério de interpretação e aplicação da lei, compatível com o disposto no art. 18 da Lei nº 9.430/1996.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. PRINCÍPIOS ATIVOS. ADIÇÃO DE ELEMENTOS INERTES, DILUENTES E ADITIVOS. AGREGAÇÃO DE VALOR. MÉTODO PRL60.

A adição de elementos inertes, diluentes e aditivos, pela indústria de farmacêutica, aos princípios ativos produz agregação de valor, atraindo a aplicação do método PRL60.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. PRL60. INCLUSÃO DE FRETE, SEGURO E IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO.

Na apuração do preço de transferência pelo método PRL60, devem ser adicionados ao preço praticado os valores de frete, seguro e o do Imposto de Importação, de modo a permitir a comparação do preço praticado com o preço parâmetro, no qual aquelas despesas já se encontram inseridas.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2007

CSLL E IRPJ. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. MESMA DECISÃO.

Quando o lançamento de IRPJ e o de CSLL recaírem sobre a mesma base fática, há de ser dada a mesma decisão, ressalvados os aspectos específicos inerentes à legislação de cada tributo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro e Amélia Wakako Morishita Yamamoto, que votaram pelo provimento integral.

(assinado digitalmente)
Waldir Veiga Rocha - Presidente

(assinado digitalmente)
Roberto Silva Junior - Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Waldir Veiga Rocha, Flávio Franco Correa, José Eduardo Dornelas Souza, Roberto Silva Junior, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Milene de Araújo Macedo e Amélia Wakako Morishita Yamamoto.

Relatório

Trata-se de recurso interposto por MERAL SAÚDE ANIMAL LTDA., pessoa jurídica de direito privado já qualificada nos autos, contra o Acórdão nº 16-42.152 (fls. 683 a 700), da 5ª Turma da DRJ - São Paulo I, que negou provimento à impugnação, mantendo a integralidade do crédito tributário constituído contra a recorrente.

A infração colhida no lançamento foi a falta de ajustes (adições) ao lucro líquido, decorrentes da aplicação das regras de preço de transferência aos custos incorridos nas aquisições, no exterior, de bens e de serviços, de pessoa vinculada.

No Termo de Constatação Fiscal (fls. 419 a 433), a autoridade lançadora afirmou que, nas importações do ano de 2007, sujeitas às regras de preço de transferência, a contribuinte havia adotado o critério da Instrução Normativa SRF nº 32/2001, que, àquela época, já se achava revogada pela Instrução Normativa SRF nº 243/2002, que fixava critério diferente.

No entender da Fiscalização, era a própria lei que determinava que o cálculo da margem bruta de lucro fosse feito a um percentual de 60%, incidente sobre o valor líquido de revenda, assim entendido a parcela do preço de venda correspondente à participação do bem importado no produto posteriormente vendido; e não, como quer a contribuinte, o percentual de 60% aplicável diretamente sobre o valor integral do preço líquido de venda do produto, dele excluído o valor agregado no País.

Do exame das memórias de cálculo exibidas pela contribuinte, constatou a autoridade fiscal que, nos cálculos do ajuste do preço de transferência, fora utilizado o valor FOB (custo do bem, sem frete e sem seguro) para calcular o preço praticado na importação, quando o correto seria o valor CIF (custo do bem, mais de frete e seguro) acrescido do Imposto de Importação, conforme determina o § 6º do art. 18 da Lei nº 9.430/1996.

Não passou despercebido à autoridade fiscal que a contribuinte deduzira, na apuração do lucro, um valor a título de ajuste financeiro, que não correspondia a juros nas operações realizadas a prazo.

A Fiscalização também constatou que alguns itens importados, de acordo com a codificação informada pela própria contribuinte, não tiveram "*saída direta*", mas "*integraram produtos finais diferentes*", acondicionados em embalagens diversas, havendo agregação de valor aos bens importados. Só foi admitida pela autoridade fiscal a metodologia de cálculo PRL20 nos casos de simples revenda do mesmo bem importado.

Os contornos da infração foram bem descritos pela DRJ, cujo relatório é parcialmente reproduzido abaixo:

Do cálculo do preço praticado nas importações

Analisando as planilhas de memórias de cálculo apresentadas pela contribuinte, a fiscalização constatou que ela utilizou o valor FOB para calcular o preço praticado, quando o correto é o valor CIF (valor FOB acrescido de seguro e frete) + II (Imposto de Importação), conforme estabelece o § 6º do artigo 18 da Lei nº 9.430/96.

Notou, também, que, em seus cálculos do preço praticado, a contribuinte deduziu um valor a título de ajuste financeiro.

Ocorre, no entanto, que a possibilidade de tal exclusão cinge-se à verificação da efetiva ocorrência de juros nas operações realizadas a prazo, conforme mencionado na Solução de Consulta de nº 17, expedida pela Coordenação-Geral de Tributação (COSIT) em 30/05/2008.

Intimada a demonstrar que a empresa tinha incorrido efetivamente em pagamento de juros em suas importações, a contribuinte respondeu da seguinte forma:

"Utilizamos uma ferramenta da Deloitte para o cálculo do Transfer Pricing e nela está contemplado que nas compras a prazo se calcule o valor dos juros incorridos conforme determina a Lei.

Na realidade não pagamos estes juros aos nossos fornecedores é somente um cálculo que o sistema faz".

Dessa forma, a contribuinte não comprovou que tinha efetivamente incorrido em tais despesas financeiras.

Assim, o custo total de importação de cada produto foi constituído a partir do valor FOB acrescido dos valores de frete, seguro e Imposto de Importação, com eventuais conversões de unidades de medida.

Para efeito do cálculo da média ponderada dos preços, a fiscalização computou também os valores e as quantidades dos estoques iniciais de cada produto (obtidos nas planilhas enviadas pela contribuinte), conforme determina o § 3º do artigo 12 da IN SRF nº 243/2002, obtendo, assim, o preço praticado para cada item importado.

O cálculo dos preços praticados pode ser visualizado na planilha "Demonstrativo de cálculo dos Preços Praticados".

Do cálculo do preço-parâmetro

Do método PRL20

Nos casos em que há agregação de valor no Brasil ao custo dos bens e serviços importados, a legislação é clara ao vedar o uso da margem de 20% no método PRL (PRL20).

Há também orientação da COSIT nesse sentido, através, por exemplo, da Solução de Consulta nº 5, de 01/09/2006.

No caso sob análise, verificou-se que alguns itens importados, de acordo com a codificação informada, não tiveram saída direta, ou seja, integraram produtos finais diferentes, acondicionados em embalagens diversas, e que, além disso, houve agregação de valor aos bens importados. Comparou-se o custo proporcional do item importado, de determinados itens, com o custo do produto final desses mesmos itens e constatando-se diferenças significativas.

Desta forma, a fiscalização só utilizou a metodologia de cálculo do PRL20 nos casos em que houve simples revenda do mesmo bem importado.

O detalhamento dos cálculos dos preços-parâmetro pelo método PRL20 é mostrado na planilha "Demonstrativo dos cálculos dos preços parâmetro pelo PRL 20".

Do método PRL60

Nos casos em que houve agregação de valor e que o produto final vendido não foi o mesmo produto importado, foi adotado o método PRL60 (PRL com margem de 60%) e o preço-parâmetro foi apurado seguindo a metodologia do § 11 do artigo 12 da IN SRF nº 243/2002.

Nos casos em que determinado insumo importado é aplicado na produção de diversos bens finais, são gerados preços-parâmetro distintos para cada bem final produzido.

Desta forma, foi apurado o preço médio ponderado, dividindo-se a somatória dos preços-parâmetro pela quantidade total de insumo importado utilizada na produção.

O detalhamento dos cálculos dos preços-parâmetro pelo método PRL60 é mostrado na planilha "Demonstrativo dos cálculos dos preços parâmetro pelo PRL 60".

Do método PRL ponderado (PRL20/60)

Adicionalmente, a fiscalização verificou que um dos produtos importados, o MR402, foi revendido diretamente e também utilizado na produção de outro bem, o MR401. Nesse caso, obteve-se o preço-parâmetro pela ponderação, de acordo com as quantidades utilizadas de insumo, entre os preços-parâmetro resultantes da aplicação das metodologias do método PRL com margem de 20% e de 60%.

A planilha "Demonstrativo dos cálculos do preço parâmetro ponderado PRL 60 x PRL 20" mostra, em detalhes, os cálculos do preço-parâmetro ponderado.

Do cálculo dos ajustes

O ajuste unitário para cada item importado é a diferença entre o preço praticado na importação e o preço-parâmetro encontrado pelo método PRL.

O ajuste total calculado é o resultado da multiplicação do ajuste unitário pelo consumo, que é o obtido somando-se a quantidade do estoque inicial com a quantidade importada e, desse resultado, subtraindo-se a quantidade do estoque final.

Cabe observar que um dos produtos importados pela contribuinte, codificado como IS1716, não havia sido computado nos cálculos de ajustes a título de preços de transferência.

Ao analisar as importações efetivadas pela contribuinte em 2007, através do relatório do SISCOMEX, a fiscalização verificou que uma das importações havia sido codificada pela contribuinte com dois códigos diferentes: IS1643/IS1716. Notou também que havia diversas importações de produtos aparentemente idênticos, com a mesma descrição na DI (mesma fórmula, mesmo nome comercial, mesma qualidade, mesma concentração, mesma destinação, mesma apresentação e até mesmo nº de licença no Ministério da Agricultura), mas com códigos distintos. Algumas estavam com o código IS1643 e outras com o código IS1706.

A fiscalização questionou a contribuinte se os três produtos, IS1643, IS1706 e IS1716, eram idênticos, se não havia nenhuma diferença entre eles, e solicitou que enviasse o arquivo de memórias de cálculo do insumo IS1716 já que, de acordo com a resposta da última intimação, haviam sido importados 2.304Kg desse produto através da DI nº 703779715 de 23/03/07. Esse item não constava das memórias de cálculo, sintética e analítica, enviadas inicialmente pela contribuinte.

Em resposta, a contribuinte informou que *"Não existe diferença entre eles, controlamos nos três itens por uma questão de rastreabilidade"*, e enviou três arquivos: um contendo as informações sobre a compra do produto, as quantidades de estoque, inicial e final, e a relação de produção entre o insumo IS1716 e os diversos produtos acabados, outro contendo o razão do estoque e outro com os comparativos de relação de produção dos insumos IS1643, IS1706 e IS1716.

A fiscalização questionou, então, sobre as vendas dos produtos acabados que utilizam o produto IS1716 como insumo. Solicitou que a contribuinte enviasse o arquivo de memórias de cálculo analíticas da Deloitte ou que preenchesse uma tabela com as informações sobre as vendas.

A contribuinte respondeu que:

"Originalmente, o arquivo não foi gerado uma vez que todas as vendas das PAs desta matéria prima se deram para vinculadas, conforme pode ser verificado no arquivo anexo. Por tal motivo não foi possível ser aplicado o PRL 60% para este item. Ademais, por ausência de informações para PIC e CPL, também não foi possível aplicar qualquer outro método para o insumo sob análise".

E enviou um arquivo com as vendas dos produtos acabados que utilizaram o IS1716 como insumo. Só houve exportações para empresas vinculadas.

Desta forma, considerando que não há como considerar essas vendas para o cálculo do preço-parâmetro do item IS1716 e considerando também que não existem diferenças entre os itens IS1643, IS1706 e IS1716, que são usados três códigos diferentes só por uma questão de rastreamento e controle interno, a fiscalização apurou um único preço praticado e um único preço-parâmetro, utilizando a média ponderada, para os três itens importados. Foram consideradas apenas as vendas válidas para o cálculo do preço-parâmetro, ou seja, as vendas efetuadas para empresas não vinculadas, conforme determinado pelo § 3º do artigo 18 da Lei nº 9.430/96.

Os cálculos de ajustes podem ser visualizados na planilha "Demonstrativo dos cálculos de ajustes".

Ressalta a fiscalização que, seguindo o estabelecido no artigo 38 da IN SRF nº 243/2002, que trata da margem de divergência, só foram feitos ajustes nos casos em que a diferença entre o preço praticado e o preço-parâmetro foi superior a 5%.

O quadro de fl. 432 mostra, nos casos em que foi encontrado ajuste, o valor do ajuste e um comparativo dos preços praticados e dos preços-parâmetro, de acordo com os cálculos da contribuinte e de acordo com os cálculos da fiscalização (que apurou ajuste total de R\$ 16.699.842,12). (fls. 685 a 688)

A contribuinte se insurgiu contra o lançamento, apresentando impugnação, à qual a DRJ - SPO negou provimento, em acórdão cuja ementa foi assim redigida:

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL60. PREÇOS-PARÂMETRO. ILEGALIDADE/INCONSTITUCIONALIDADE DA INSTRUÇÃO NORMATIVA.

Não compete à esfera administrativa a análise da ilegalidade ou inconstitucionalidade de normas jurídicas.

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

Na apuração dos preços praticados segundo o método PRL (Preço de Revenda menos Lucro), deve-se incluir o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, e os tributos incidentes na importação.

PRINCÍPIOS ATIVOS. PRODUÇÃO DE OUTRO BEM. AGREGAÇÃO DE VALOR.

Não se aplica o método PRL20 (PRL com margem de 20%) para efeito de determinação do preço de transferência de princípios ativos importados utilizados na produção de medicamentos para consumo final, por configurar produção de um outro bem. O método do PRL20 não pode ser aplicado nas hipóteses em que haja, no País, agregação de valor ao custo dos bens, não configurando, assim, simples processo de revenda dos mesmos.

ALEGAÇÕES ESPECÍFICAS QUANTO A DETERMINADOS PRODUTOS. CÁLCULOS DA CONTRIBUINTE. INCONSISTÊNCIA.

Verificando-se estarem corretos os procedimentos e cálculos da fiscalização, rejeitam-se os argumentos e cálculos da contribuinte, que padecem de vícios insanáveis, por não observarem as normas vigentes.

PEDIDO DE PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

Indefere-se pedido de diligência, por desnecessária.

CSLL. DECORRÊNCIA.

O decidido quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica aplica-se à tributação decorrente dos mesmos fatos e elementos de prova.

Não resignada, a contribuinte interpôs recurso, alegando, em síntese, os seguintes pontos:

a) A ilegalidade do art. 12, § 11, da Instrução Normativa SRF nº 243/2002, por ofensa à regra inserida no art. 97 do CTN; e das disposições contidas no art. 5º, inciso II; art. 37, *caput*; art. 84, inciso IV; art. 150, inciso I, todos da Constituição Federal. A referida instrução normativa, no entender da recorrente, ultrapassa o disposto no art. 18, inciso II, alínea "d", item 1, da Lei nº 9.430/1996.

b) A inconstitucionalidade da Lei nº 9.430, por ofensa aos princípios constitucionais, da razoabilidade, da proporcionalidade, da vedação ao confisco e do livre exercício de atividade econômica (art. 170, parágrafo único e art. 174, todos da Constituição).

c) O direito da recorrente de adotar o método PRL20%, na apuração do preço parâmetro dos *princípios ativos* importados de pessoa jurídica vinculada.

d) O direito a que os valores de frete e seguro, e o do Imposto de Importação não integrem o **preço de aquisição** de bens, no exterior, de pessoa jurídica vinculada, para efeito de dedutibilidade do custo dos referidos bens, em comparação com o **preço-parâmetro**,

apurado no Método PRL, razão pela qual, tais valores não poderiam ter sido incluídos no ajuste tributável apurado pelo Fisco.

e) A improcedência do ajuste tributável relativamente aos produtos importados sob códigos pa491, pa492, pa493, pa494.

A recorrente citou trabalhos doutrinários e julgados do antigo Conselho de Contribuintes, todos apontando a linha da ilegalidade da IN SRF nº 243/2002.

Especificamente nas importações de *princípios ativos*, empregados pela indústria farmacêutica, afirmou que, na hipótese de ser necessário efetuar ajustes de preço de transferência, o método adequado é preço de revenda menos lucro, com a margem de 20% (PRL20), sendo imprópria a utilização da margem de 60% (PRL60). É que, em tais casos específicos envolvendo esse ramo de atividade, a produção de outro bem não implica, necessariamente, transformar ou a modificar a composição original do produto importado.

Insistiu a recorrente em que não há produção de outro bem, dizendo que produzir é dar nascimento, é criar, gerar, fabricar; o que não ocorre com os *princípios ativos*, pois a adição de simples elementos inertes, diluentes ou aditivos aos *princípios ativos* importados não gera produto novo. Os princípios ativos continuam a ser os mesmos, tal como inicialmente importados.

É a própria Lei nº 9.430 que fala, no art. 18, inciso II, alínea "d", item 1, em produção de outro bem. Assim, pequenos processos industriais de beneficiamento, acondicionamento e outras modalidades, que não alteram a natureza do bem, não impedem a utilização do PRL20.

Insurgiu-se também contra a inclusão dos valores de frete e seguro na determinação do *preço praticado*, ao argumento de que os valores de frete e seguro não podem ser incluídos, se pagos a pessoa não vinculada. Também questionou a inclusão no *preço praticado* do valor do Imposto de Importação.

Questionou especificamente os ajustes relativos aos produtos individualizados com os códigos *pa491, pa492, pa493, pa494, IS1643, IS1706 e IS1716*, pedindo que fossem excluídos os ajustes relativos a todos eles ou que, subsidiariamente, os autos fosse remetidos à unidade de origem para diligência.

Nas **contrarrrazões**, a **Procuradoria da Fazenda Nacional - PFN** afirmou que a IN SRF nº 243/2002 simplesmente regulamentou o disposto no art. 18, inciso II, da Lei nº 9.430/1996, em estrita conformidade com a intenção do legislador, que era evitar a transferência indireta de lucros para o exterior nas operações praticadas entre partes vinculadas.

A sistemática delineada pelo art. 18 da Lei nº 9.430 é voltada para a quantificação de um preço-parâmetro para o bem importado, e não para o bem produzido no país, razão pela qual não há coerência em se apurar a margem de lucro de 60% sobre o preço líquido de revenda do produto final. O objetivo da lei é encontrar um preço atribuível ao bem importado, a fim de compará-lo com o preço praticado. Sua sistemática de cálculo deve ser fundamentada no valor de revenda do insumo importado, e não no valor total do bem produzido.

O termo “*preço de revenda*” deve ser compreendido como a fração ideal que o insumo importado representa no preço de revenda do produto final.

Corrigindo a distorção inicialmente implementada com a edição da IN SRF nº 32/2001, a metodologia veiculada no § 11 do art. 12 da IN SRF nº 243/2002, não mais determinou a incidência da margem de lucro de 60% sobre o preço líquido de venda do produto acabado, mas sobre a parcela desse valor que corresponde ao bem importado, isto é, a chamada “*participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido*”, o que viabiliza a apuração do preço-parâmetro do bem importado com maior exatidão, em consonância com o objetivo do método PRL60 e a finalidade do controle dos preços de transferência.

A interpretação meramente gramatical do art. 18 da Lei nº 9.430 pode resultar em diferentes fórmulas de cálculo do PRL60, constatação esta que se agrava pela impropriedade da redação, o que denota que não há uma única fórmula “pronta e acabada” no diploma legal. Assim como em qualquer texto, a interpretação da Lei nº 9.430 é plurívoca, e dá margem a dúvidas que devem ser esclarecidas pela regulamentação administrativa, de acordo com a finalidade da Lei.

Quanto à aplicação do PRL60 aos *princípios ativos*, embora a recorrente alegue que não houve transformação “significativa” dos bens importados, não se pode afirmar que os produtos importados foram objeto de simples revenda. Tais mercadorias foram submetidas a uma última etapa de produção em território nacional, que consiste na agregação de matérias nacionais que as tornam apropriadas ao consumo. Tais elementos, ainda que inertes, aditivos ou diluentes, podem influenciar o nível, a forma e a velocidade de absorção do princípio ativo importado, de acordo com a natureza e concentração de tais elementos.

Qualquer intervenção realizada pelo importador que não caracterize a mera revenda, acarretando agregação de valor, implica na submissão do item à produção local, sendo inafastável a incidência do PRL60 como método de determinação do preço-parâmetro.

A não inclusão do frete, do seguro e do Imposto de Importação no preço praticado implica a comparação entre um “*preço praticado FOB*” e um “*preço parâmetro CIF*”, tendo em vista que aquelas parcelas compõem o custo de aquisição do produto importado e, portanto, estão inseridas no parâmetro calculado a partir do preço de revenda desse produto.

Ao se subtrair a margem de lucro bruto do preço de revenda, atinge-se justamente o custo de aquisição do produto – no qual estarão incluídos os valores do frete, seguro e Imposto de Importação, tratando-se de bem importado.

Percebe-se que as parcelas de frete, seguro e Imposto de Importação sempre integram o preço parâmetro apurado com base no método PRL, na medida em que compõem o custo de aquisição do produto e, por inerência, repercutem no seu preço de revenda. Logo, para viabilizar a comparação com o preço parâmetro influenciado pelos valores do frete, seguro e Imposto de Importação, é imprescindível que tais valores também integrem os custos constantes no documento de importação, ou seja, tais parcelas devem ser incluídas no preço praticado pelas partes associadas, sob pena da comparabilidade restar prejudicada.

Dito por outro modo, o “preço parâmetro CIF” deve necessariamente ser comparado com o “preço praticado CIF”, de forma a assegurar a equivalência entre os termos

da comparação. É mera técnica de neutralização voltada para possibilitar a comparação entre grandezas equivalentes.

Foram feitas alegações específicas quanto aos produtos pa491, pa492, pa493, pa494. Sobre o fato de a embalagem poder ou não configurar aplicação dos bens à produção, se remete às considerações já tecidas quando da análise da integração de elementos inertes, aditivos e diluentes aos princípios ativos. *Mutatis mutandis*, o entendimento a ser aplicado é o mesmo.

Sobre as alegações específicas referentes aos produtos IS1643, IS1706 e IS1716, disse que a recorrente fora questionada pela Fiscalização (intimação nº 09) se os produtos IS1643 (CLORSULON PURO - OUTSOURCED), IS1706 (CLORSULON LYNCHER TCA - UK) e IS1716 (CLORSULON LYNCHER TCA RAYLO - CANADÁ) eram idênticos. Em resposta, afirmou que *"não existe diferença entre eles, controlamos nos três itens por uma questão de rastreabilidade"*.

Como informa a Fiscalização, esses três produtos tinham a mesma descrição na DI (mesma fórmula, mesmo nome comercial, mesma qualidade, mesma concentração, mesma destinação, mesma apresentação e até mesmo número de licença no Ministério da Agricultura), apenas com códigos distintos.

Tratando-se, portanto, dos mesmos produtos (apenas com códigos diferentes, por razões de controle interno da recorrente), deve-se calcular um único preço-parâmetro para esses três produtos, a ser comparado com um único preço praticado na importação desses três produtos, apurando-se um único ajuste unitário, que deve ser multiplicado pela quantidade sujeita a ajuste (considerando as saídas de todos os produtos que utilizam essa matéria prima, seja ela codificada como IS1643, IS1706 ou IS1716), para se apurar o ajuste total. Não há, portanto, que se falar na impossibilidade de se apurar o preço de transferência do produto IS1716.

Com a manifestação da PFN, os autos vieram a julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Roberto Silva Junior - Relator

Admissibilidade

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele se deve conhecer.

Inconstitucionalidade

A recorrente arguiu a inconstitucionalidade da Lei nº 9.430, por ofensa aos princípios da razoabilidade, da proporcionalidade, da vedação ao confisco e do livre exercício de atividade econômica.

Ao CARF não é dado exercer controle de constitucionalidade de lei. Nesse sentido dispõe de forma inequívoca o art. 26-A do Decreto nº 70.235/1972:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

(...)

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal;

II – que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993.

No mesmo sentido, a Súmula CARF nº 2, cujo enunciado afirma que este Colegiado "*não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária*".

Ilegalidade do método PRL60 definido pela IN SRF nº 243/2002

A IN SRF nº 234/2002, no entender da recorrente, seria ilegal, pois, a pretexto de regular a aplicação do método PRL60, previsto no art. 18 da Lei nº 9.430, teria

ultrapassado os limites estabelecidos no próprio dispositivo legal, instituindo um critério em desacordo com a lei.

O art. 18 da Lei nº 9.430, na parte que trata especificamente do PRL60, contém imprecisões de redação (apontadas nas contrarrazões da PFN e em outros julgados do CARF) que acabam fazendo com que o texto comporte mais de uma interpretação igualmente válida. Tratando-se de lei a ser aplicada pela Administração, a esta caberia definir, dentre as várias interpretações possíveis, aquela que haveria de ser observada.

Não deve causar estranheza a existência de lei cujo texto se abra a mais de uma possibilidade interpretativa. *"A interpretação de uma lei não deve necessariamente conduzir a uma única solução como sendo a única correta, mas possivelmente a várias soluções que - na medida em que sejam aferidas pela lei a aplicar - têm igual valor, se bem que apenas uma delas se torne Direito positivo no ato do órgão aplicador do Direito."* (Hans Kelsen. Teoria Pura do Direito)

Não deve igualmente ser causa de perplexidade o fato de a Administração, tendo escolhido uma determinada linha de interpretação ou critério de aplicação da lei, venha depois a adotar uma nova interpretação ou critério jurídico, desde que não o faça com efeito retroativo.

A Lei nº 9.784/1999, que regula o processo administrativo federal, prevê expressamente essa possibilidade.

Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

(...)

XIII - interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige, vedada aplicação retroativa de nova interpretação. (g.n.)

Tendo essas duas premissas como farol, passa-se a examinar o problema posto nos autos. A lei vigente ao tempo do fato gerador determinava, a fim de apurar o preço-parâmetro pelo método PRL60, que do preço de revenda fosse diminuído:

- a) dos descontos incondicionais concedidos;
- b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;
- c) das comissões e corretagens pagas;
- d) da margem de lucro de sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País.

Diante desse texto, a IN SRF 32/2001 determinava uma forma de cálculo do preço-parâmetro pela qual se excluíam os valores correspondentes aos descontos incondicionais, aos tributos incidentes sobre vendas, às comissões e corretagens, e o valor agregado, remanescendo como base de cálculo para se chegar ao preço-parâmetro o valor correspondente ao custo do bem importado e a margem de lucro de todo o produto.

IN SRF 243/2002, modificando o critério de cálculo, fez com que, ao se excluir o valor agregado, fosse com ele excluída a parcela da margem de lucro a ele correspondente. Vale dizer, a base sobre a qual incidiria a percentagem de 60% seria o valor do bem importado acrescido tão-somente da margem de lucro que lhe correspondesse.

Pela IN SRF nº 32, o percentual de 60% era aplicado sobre o valor do bem importado acrescido da margem de lucro de todo o produto, independentemente da maior ou menor relevância daquele insumo em face do produto final. Se o bem industrializado fosse, por hipótese, um automóvel e o produto importado fosse a tampa do acendedor de cigarros, a base sobre a qual se aplicaria a margem de 60% seria a soma daquele bem (tampa do acendedor de cigarros) com a margem de lucro de todo o produto (automóvel), caracterizando enorme distorção.

A IN SRF nº 243 veio eliminar essa distorção, fazendo com que ao excluir o valor agregado, fosse excluída também a parcela da margem de lucro a ele correspondente, de modo que, ao final, remanescesse a margem de lucro proporcional ao bem importado.

Há quem acuse esse critério de ser nocivo à economia do País e de acarretar outros problemas, inibindo a atividade empresarial. Essas considerações, por mais relevantes que sejam, situam-se em campo no qual não cabe ao CARF adentrar. O que compete este órgão julgador verificar é se o critério da IN SRF nº 243 é compatível com o texto legal.

A resposta a essa pergunta tem sido reiteradamente no mesmo sentido.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF já se debruçou sobre essa matéria, decidindo pela legalidade da IN SRF nº 243, como se pode constatar, entre outros, pelo Acórdão nº 9101-002.417, de cujo voto condutor se extraem os fundamentos abaixo reproduzidos:

Em relação ao recurso da Fazenda, entendo que assiste-lhe razão porque não vislumbro a ilegalidade na referida IN. É que sejam as interpretações trazidas pela contribuinte, sejam as previstas em atos normativos editados pela Receita Federal, dentre eles a IN SRF nº 243, de 2002, representam expressões matemáticas resultantes da interpretação feita pelo aplicador da lei, relativamente às disposições do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996.

Assim, a leitura que a contribuinte faz do que dispõe o art. 18, da Lei nº 9.430, de 1996, nada mais é do que a sua interpretação dada ao comando, que representa uma dentre outras tantas possíveis, restando saber se essa sua interpretação traduz, efetivamente, o que desejou a Lei: que o **preço parâmetro**, obtido a partir de estabelecimento de métodos matemáticos, seja **aquele igual ao custo incorrido sem artificialismo**, não majorado por renda indevidamente transferida ao exterior, conforme se pode depreender da própria exposição de motivos da Lei:

(...)

Mas, analisando a leitura que a Contribuinte faz da lei em suas contrarrazões, tem-se que ela defende que:

i) a margem de lucro de 60% deveria ser aplicada sobre o preço líquido de venda total e não sobre o valor da participação do bem importado sobre o preço líquido de venda; e

ii) que o desconto do valor agregado deveria ser da margem de lucro e não do preço líquido de venda.

Afirma, ainda, que "as duas etapas" de cálculo da IN SRF nº 243, de 2002, "obrigam que a lucratividade total do processo industrial seja de 60%", ferindo a intenção do legislador.

Pois bem, no que diz respeito à proporcionalização trazida pela IN, não vislumbro qualquer ofensa ou extrapolação legal; pelo contrário, ela permite "isolar" o efeito do insumo importado, no custo, em relação a outros insumos que não foram importados de pessoas jurídicas vinculadas.

Ora, se o que se quer avaliar é se o insumo importado de pessoa ligada foi ou não majorado, no cômputo do custo, nada mais alinhado à intenção do legislador do que comparar o "efeito" do custo desse insumo sobre o custo total.

Passando-se às fórmulas matemáticas que traduzem a interpretação da aludida IN, é possível verificar que, ao contrário do que aduzido pela contribuinte, sequer houve majoração de base de cálculo. Isso porque:

i) se o limite de dedutibilidade que é o preço parâmetro, ora chamado de PP é igual ao Preço Líquido de Venda (PLV) deduzido da Margem de Lucro de 60%, tem-se:

$PP = PLV - \text{Margem de Lucro de } 60\%$, que pode ser simplificada (abstraindo-se, por enquanto, a discussão do valor agregado), já que a margem de lucro é um percentual sobre o PLV, nos seguintes termos:

$$PP = PLV - 0,6PLV = 0,4 PLV$$

ii) se a IN determina que se proporcionalize os custos dos insumos importados (CI), em relação ao custo total (CT), tem-se

$$PP = (CI/CT) \times 0,4 \times PLV$$

Se todos os insumos forem importados, $CI/CT = 1$, o que significa dizer que nada foi alterado e mais: que atingiu-se exatamente a *mens legis*, ou seja, o preço-parâmetro foi calculado sobre todas as operações com pessoas vinculadas.

Indo-se para o outro extremo, que seria uma quantidade mínima de insumos terem sido importados de pessoas vinculadas, o CI/CT será um valor bem pequeno, o que refletirá em uma redução no valor final do preço parâmetro. Mas entendimento diferente é que estaria equivocado, pois se não houvesse essa proporcionalização, o PP estaria "contaminado" com o custo dos insumos que foram agregados no Brasil, e não é isso, como já dito, que os ajustes de preço de transferência buscam.

Aliás, cumpre verificar que a referida e questionada proporcionalização até prescinde de ato normativo porque se a lei diz o preço parâmetro é determinado pela aplicação de uma margem de lucro sobre o preço de revenda do produto importado

e, se não existe preço de revenda específico sobre esse produto importado, mas sim sobre um outro produto que foi produzido utilizando-se esse produto importado, a única forma possível para se calcular o "preço de revenda do produto importado", é proporcionalizando o preço de revenda total do produto produzido e, para tanto, é preciso usar o critério da relação de custos.

Em relação ao desconto do valor agregado, também não se pode dizer que a interpretação dada pela IN SRF nº 243, de 2002, extrapola ou fere a lei, pois, o entendimento da IN é o de que o valor agregado no Brasil tem que ser excluído do preço parâmetro porque, mais uma vez, o objetivo dos ajustes é neutralizar eventuais majorações de custos e despesas em operações com pessoas vinculadas, no caso, na importação.

E reconhecido que o ato legal padeceu da boa técnica legislativa, tanto que, na Exposição de Motivos da MP nº 478/2009, trazida pela recorrente em seu recurso, porém interpretada por ela, equivocadamente, como um reconhecimento da ilegalidade da IN, o então Advogado-Geral da União, justifica as alterações trazida pela medida provisória como sendo com o intuito de reduzir a litigiosidade que a lei, e não a IN, causava. Assim, a tentativa de colocar em lei o texto da IN, não é um reconhecimento de ilegalidade na IN, mas sim uma forma de deixar a interpretação da lei menos susceptível a discussões judiciais ou mesmo no contencioso administrativo.

Mas é preciso deixar claro que a interpretação da lei buscada pela contribuinte, em que pese não evidenciar problemas de técnica legislativa, resulta em considerar que a lei trouxe um erro gramatical, senão vejamos:

i) o texto da lei, mais uma vez reproduzido, porém com destaques é:

(...)

ii) para deduzir, como quer a Contribuinte, o valor agregado da margem de lucro, ter-se-ia que admitir que a redação da lei seria: "e o valor agregado no País". Porém a redação é "e do valor agregado no País".

Portanto, de qualquer forma, é de se reconhecer que o texto não estava bem escrito. Mas, o fato é que esta interpretação buscada pela Contribuinte representaria mais uma distorção no que se pretende com os ajustes do preço de transferência, conforme se demonstra pela fórmula matemática que representa o que ela entende:

$$PP = PLV - 0,6 (PLV-VA) = PLV - 0,6PLV - 0,6VA = 0,4PLV + 0,6VA$$

Ou seja, o preço parâmetro seria 40% do preço líquido de venda acrescido de 60% do valor agregado. Assim, se o sujeito passivo agregasse muito valor ao produto no Brasil, o preço parâmetro poderia ser influenciado por esses valores, o que não tem a menor lógica, se o que se quer avaliar é justamente a influência dos valores transacionados com o exterior, em operações com pessoas vinculadas. Ora, mais uma vez, é óbvio que a intenção do legislador só pode ser buscada se se excluir o que foi agregado no país do preço parâmetro para que não haja a influência desses valores no limite de dedutibilidade; e isso só ocorre se a fórmula for, tal como preceitua a IN:

$$PP = PLV - 0,6PL - 0,6VA$$

Neste sentido, esta CSRF já decidiu conforme diversos acórdãos que, a título de exemplo, cito o de nº 9101-002.321, de 3 de maio de 2016, da lavra do Cons. André Mendes de Moura, o acórdão 9101-002.175, de 27 de fevereiro de 2016, da

lavra do Cons. Marcos Aurélio Pereira Valadão. No âmbito das turmas ordinárias, faço destaques ao acórdão nº 1302-001.164, de 10 de setembro de 2013, da lavra do ex-conselheiro Eduardo de Andrade, que, de uma forma bastante exaustiva, fazendo uso inclusive de gráficos, demonstra a legalidade da IN ora guerreada.

No âmbito dos tribunais, a Fazenda Nacional colaciona em seu recurso posicionamentos recentes de Tribunais Regionais decidindo, de forma unânime, pela legalidade da mencionada IN, que considero oportuno transcrever:

(...)

TRF 3 - Processo nº 2003.61.00.006125-8/SP:

TRIBUTÁRIO - TRANSAÇÕES INTERNACIONAIS ENTRE PESSOAS VINCULADAS - MÉTODO DO PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO-PRL-60 - APURAÇÃO DAS BASES DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL - EXERCÍCIO DE 2002 - LEIS NºS 9.430/96 E 9.959/00 E INSTRUÇÕES NORMATIVAS/SRF NºS 32/2001 E 243/2002 - PREÇO PARÂMETRO - MARGEM DE LUCRO - VALOR AGREGADO -LEGALIDADE - INOCORRÊNCIA DE OFENSA A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS - DEPÓSITOS JUDICIAIS.

1. Constitui o preço de transferência o controle, pela autoridade fiscal, do preço praticado nas operações comerciais ou financeiras realizadas entre pessoas jurídicas vinculadas, sediadas em diferentes jurisdições tributárias, com vista a afastar a indevida manipulação dos preços praticados pelas empresas com o objetivo de diminuir sua carga tributária.

2. A apuração do lucro real, base de cálculo do IRPJ, e da base de cálculo da CSLL, segundo o Método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL, era disciplinada pelo art. 18, II e suas alíneas, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 9.959/00 e regulamentada pela IN/SRF nº 32/2001, sistemática pretendida pela contribuinte para o ajuste de suas contas, no exercício de 2002, afastando-se os critérios previstos pela IN/SRF nº 243/2002.

3. Contudo, ante à imprecisão metodológica de que padecia a IN/SRF nº 32/2001, ao dispor sobre o art. 18, II, da Lei nº 9.430/96, com a redação que lhe deu a Lei nº 9.959/00, a qual não espelhava com fidelidade a exegese do preceito legal por ela regulamentado, baixou a Secretaria da Receita Federal a IN/SRF nº 243/2002, com a finalidade de refletir a mens legis da regra-matriz, voltada para coibir a evasão fiscal nas transações comerciais com empresas vinculadas sediadas no exterior, envolvendo a aquisição de bens, serviços ou direitos importados aplicados na produção.

4. Destarte, a IN/SRF nº 243/2002, sem romper os contornos da regra-matriz, estabeleceu critérios e mecanismos que mais fielmente vieram traduzir o dizer da lei regulamentada. Deixou de referir-se ao preço líquido de venda, optando por utilizar o preço parâmetro daqueles bens, serviços ou direitos importados da coligada sediada no exterior, na composição do preço do bem aqui produzido. Tal sistemática passou a considerar a participação percentual do bem importado na composição inicial do custo do produto acabado. Quanto à margem de lucro, estabeleceu dever ser apurada com a aplicação do percentual de 60% sobre a participação dos bens importados no preço de venda do bem produzido, a ser utilizada na apuração do preço parâmetro. Assim, enquanto a IN/SRF nº 32/2001 considerava o preço líquido de venda do bem produzido, a IN/SRF nº 243/2002, considera o preço parâmetro, apurado segundo a metodologia prevista no seu art. 12, §§ 10, e 11 e seus incisos, consubstanciado na diferença entre o

valor da participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido, e a margem de lucro de sessenta por cento.

5. O aperfeiçoamento fez-se necessário porque o preço final do produto aqui industrializado não se compõe somente da soma do preço individualizado de cada bem, serviço ou direito importado. A parcela atinente ao lucro empresarial, são acrescidos, entre outros, os custos de produção, da mão de obra empregada no processo produtivo, os tributos, tudo passando a compor o valor agregado, o qual, juntamente com a margem de lucro de sessenta por cento, mandou a lei expungir. Daí, a necessidade da efetiva apuração do custo desses bens, serviços ou direitos importados da empresa vinculada, pena de a distorção, consubstanciada no aumento abusivo dos custos de produção, com a conseqüente redução artificial do lucro real, base de cálculo do IRPJ e da base de cálculo da CSLL a patamares inferiores aos que efetivamente seriam apurados, redundar em evasão fiscal.

6. Assim, contrariamente ao defendido pela contribuinte, a IN/SRF nº 243/2002, cuidou de aperfeiçoar os procedimentos para dar operacionalidade aos comandos emergentes da regra-matriz, com o fito de determinar-se, com maior exatidão, o preço parâmetro, pelo método PRL-60, na hipótese da importação de bens, serviços ou direitos de coligada sediada no exterior, destinados à produção e, a partir daí, comparando-se-o com preços de produtos idênticos ou similares praticados no mercado por empresas independentes (princípio arm's length), apurar-se o lucro real e as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

7. Em que pese a incipiente jurisprudência nos Tribunais pátrios sobre a matéria, ainda relativamente recente em nosso meio, tem-na decidido o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais -CARF, do Ministério da Fazenda, não avistando o Colegido em seus julgados administrativos qualquer eiva na IN/SRF nº 243/2002. Confira-se a respeito o Recurso Voluntário nº 153.600 - processo nº 16327.000590/2004-60, julgado na sessão de 17/10/2007, pela 5ª Turma/DRJ em São Paulo, relator o conselheiro José Clóvis Alves. No mesmo sentido, decidiu a r. Terceira Turma desta Corte Regional, no julgamento da apelação cível nº 0017381-30.2003.4.03.6100/SP, Relator o e. Juiz Federal Convocado RUBENS CALIXTO.

5. Outrossim, impõe-se destacar não ter a IN/SRF nº 243/2002, criado, instituído ou aumentado os tributos, apenas aperfeiçoou a sistemática de apuração do lucro real e das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, pelo Método PRL-60, nas transações comerciais efetuadas entre a contribuinte e sua coligada sediada no exterior, reproduzindo com maior exatidão, o alcance previsto pelo legislador, ao editar a Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 9.959/2000, visando coibir a elisão fiscal. [...]

(Divulgado no Diário Eletrônico da Justiça Federal da 3ª Região, em 1/9/2011. Grifos nossos)

Portanto, tanto a proporcionalização quanto a exclusão do valor agregado para cálculo do preço parâmetro nos termos preceituados pela IN foram necessários para se atingir a finalidade da norma que é "evitar a prática, lesiva aos interesses nacionais, de transferências de recursos para o Exterior, mediante a manipulação de preços pactuados nas importações ou exportações de bens, serviços ou direitos, em operações com pessoas vinculadas", descabendo se falar, inclusive, que a IN obrigou que a lucratividade total do processo fosse de 60%, pois, o que ela fez foi excluir os efeitos dos valores agregados no Brasil, vez que o que estava sob análise eram os preços dos produtos praticados com as pessoas vinculadas no Exterior.

E preciso também deixar claro que não é a IN que fixou a margem de lucro de 60%, mas sim, a lei. Assim, descabido também o argumento de que a IN não funciona como instrumento de controle de preços se o contribuinte, de boa-fé, praticar uma margem de lucro de 60%.

Com esses fundamentos, afasta-se a arguição de ilegalidade da IN SRF nº 243/2002.

Ajustes pelo PRL60 aplicáveis aos *princípios ativos*

Nesse ponto a recorrente questiona a validade da aplicação do PRL60 na apuração do preço parâmetro dos *princípios ativos* importados, ao argumento de que não haveria propriamente processo de industrialização, já que o produto permaneceria com as mesmas características, conservando as mesmas propriedades. O que é revendido, diz a recorrente, é o mesmo bem importado e, por isso, deveria ser aplicado o método PRL20 para o cálculo do preço de transferência.

O requisito para a aplicação do PRL60 não é a existência de um processo de industrialização *stricto sensu*, ou seja, aquele que se enquadra em uma das modalidades de industrialização, tal como previsto no Regulamento do IPI. A condição que torna aplicável o método PRL60 é a existência de agregação de valor, ainda que o processo do qual decorra esse resultado não possa ser reconhecido como um típico processo de industrialização. Os parâmetros não são os mesmos do IPI.

O importante aqui é verificar se houve agregação de valor, ou seja, custo em sentido contábil. Nessa acepção, custo é entendido como o valor despendido com bens e serviços na elaboração de outros produtos. São exemplos de custo: matéria prima, material de embalagem, bens que se consomem no processo de produção, energia elétrica, salários e encargos do pessoal da produção, depreciação de máquinas empregadas no processo industrial. Importante ter em mente que os custos, quando realizados, não são despesas, são ativo e se transferem para o produto. É como se o produto absorvesse o valor dos diversos fatores de produção. Nisso consiste a *agregação de valor*.

Eis aqui o ponto: para a aplicação do método PRL60, no cálculo do preço parâmetro, basta que haja agregação de valor, ainda que de forma incipiente ou rudimentar; para a incidência do IPI, ao contrário, é preciso que a agregação de valor seja suficiente para consumir o processo de industrialização.

Essa é a razão pela qual não se pode adotar, como quer a recorrente, o conceito de industrialização do IPI como critério de aplicação do método PRL60.

No caso em tela, a recorrente admite de forma expressa que, aos *princípios ativos*, são adicionados *elementos inertes*, *diluentes* ou *aditivos*, os quais seguramente não têm custo zero. A adição desses produtos talvez não caracterize, para fins de IPI, um processo de industrialização; mas, implicando transferência de custo, é suficiente para atrair a aplicação do método PRL60 no cálculo dos ajustes de preço de transferência.

Frete, seguro e Imposto de Importação

Insurgiu-se a recorrente contra a inclusão dos valores de frete e seguro na determinação do *preço praticado*, alegando que tais valores não podem ser incluídos, se frete e

seguro foram pagos a pessoas não vinculadas. Também questionou a inclusão no *preço praticado* do valor do Imposto de Importação.

A inclusão desses valores no preço praticado é necessária para permitir a comparação com o preço parâmetro, no qual os referidos dispêndios já se acham inseridos. À lei se apresentavam duas alternativas, a fim de assegurar a congruência na comparação dos dois preços: ou mandava adicionar ao preço praticado os valores de frete, seguro e imposto, ou mandava excluí-los do preço parâmetro. A lei preferiu a primeira hipótese.

Há precedentes da CSRF nesse sentido, dos quais pode ser tomado como exemplo o Acórdão nº 9101-002.524, cuja ementa, na parte que toca ao ponto aqui tratado, foi assim redigida:

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. PREÇO PRATICADO. INCLUSÃO DE FRETE, SEGURO E TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE A IMPORTAÇÃO.

Segundo o disposto no art. 18, § 6º, da Lei nº 9.430/96, o preço praticado é o preço de aquisição da mercadoria (FOB), acrescido dos valores incorridos a título de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação. A inclusão desses valores no cálculo do preço praticado em nada prejudica o direito do sujeito passivo em deduzi-los como despesa no levantamento do lucro líquido do exercício. Por outro lado, a não inclusão daqueles valores no cálculo do preço praticado prejudicaria a sua comparabilidade com o preço-parâmetro levantado segundo o método PRL, uma vez que neste estão necessariamente incluídos os valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação.

Produtos específicos

A recorrente se opôs, de forma específica, aos ajuste referentes aos produtos individualizados com os códigos *pa491*, *pa492*, *pa493*, *pa494*, *IS1643*, *IS1706* e *IS1716*, pedindo que fossem excluídas do lançamento as respectivas adições feitas pela Fiscalização. Subsidiariamente, na eventualidade de ser indeferida a pretensão, pediu que os autos fossem remetidos à unidade de origem para diligência acerca dos cálculos.

A discordância quanto aos ajustes dos produtos classificados sob os códigos *pa491*, *pa492*, *pa493* e *pa494* tem o seguinte fundamento:

É que, "in casu", trata-se efetivamente de simples REEMBALAGEM de PIPETA ("princípio ativo" - "fipronil" - embalado) importada do exterior pela Merial, e que, por isso mesmo, NÃO IMPLICA "NA PRODUÇÃO DE OUTRO BEM" e, portanto, frise-se, trata-se de simples REVENDA dessa "PIPETA" (princípio ativo - "fipronil" embalado) importada agora com o nome comercial "FRONTLINE", e por via de consequência, DECIDIDAMENTE, há, de se aplicar, à essa REVENDA, o MÉTODO PRL-20% e não de PRL-60%. (fl. 824) (grifos da recorrente)

A controvérsia aqui não difere daquela que envolve os *princípios ativos*: discute-se a existência de processo de industrialização. Se a questão é essencialmente a mesma, a ela há de ser aplicada idêntica decisão, com base nos mesmos fundamentos.

Quanto ao produto classificado sob o código *IS1716*, afirma a recorrente que todas as vendas foram feitas a pessoa ligada, razão pela qual não haveria como calcular o preço-parâmetro. Quanto aos outros dois, *IS1643* e *IS1706*, haveria erro nos cálculos.

Acerca dos produtos classificados nesses três códigos, a autoridade fiscal fez a seguinte observação no Termo de Constatação Fiscal:

Na Intimação nº 09 **questionamos**, entre outros pontos, **se os três produtos, IS1643, IS1706 e IS1716, eram idênticos**, se não havia nenhuma diferença entre eles, e solicitamos que o contribuinte enviasse o arquivo de memórias de cálculo do insumo IS1716 já que, de acordo com a resposta da última intimação, haviam sido importados 2.304Kg desse produto através da DI nº 703779715 de 23/03/07. Esse item não constava das memórias de cálculo, sintética e analítica, enviadas inicialmente pelo contribuinte.

Em resposta à intimação nº 09, **o contribuinte informou "Não existe diferença entre eles, controlamos nos três itens por uma questão de rastreabilidade."**, e enviou três arquivos: um contendo as informações sobre a compra do produto, as quantidades de estoque, inicial e final, e a relação de produção entre o insumo IS1716 e os diversos produtos acabados, outro contendo o razão do estoque e outro com os comparativos de relação de produção dos insumos IS1643, IS1706 e IS1716. (fl. 430)

A própria recorrente admitiu que, por questões internas, os três códigos eram utilizados para classificar o mesmo produto. Se é assim, não existe o óbice que impediria a apuração do preço parâmetro para os produtos do código *IS1716*, pois a eles aplicar-se-ia o mesmo preço parâmetro dos produtos sob os códigos *IS1643* e *IS1706*.

Em relação aos produtos classificados nos códigos *IS1643* e *IS1706*, a recorrente sustenta ainda ter havido erro de cálculo. A decisão recorrida se reporta aos supostos erros da seguinte forma:

Com relação aos cálculos efetuados pela contribuinte relativos aos produtos codificados como IS1643 e IS1706 (docs. 09/26 e 27/30, fls. 603/658 e 659/668), estes devem ser desconsiderados, por apresentarem os seguintes vícios:

- No cálculo do preço praticado, foi utilizado o valor FOB, quando o correto seria a utilização do valor CIF acrescido do Imposto de Importação;
- No cálculo do preço-parâmetro pelo método PRL60, não foi utilizada a metodologia prevista no artigo 12 da IN SRF nº 243/2002; (fl. 699)

Esses pontos não se caracterizam como erro de cálculo; são, na verdade, divergências de critério. A Fiscalização entende aplicável a IN SRF nº 243/2002, a recorrente prefere a IN SRF nº 32/2001; a Fiscalização incluiu no preço praticado os valores de frete, seguro e Imposto de Importação; a recorrente quer preço FOB.

O que existe aqui é embate acerca de critérios jurídicos. Aliás, esses são precisamente os pontos em torno dos quais gira toda a controvérsia posta neste processo. O que ocorre com os produtos classificados sob os códigos *IS1643* e *IS1706* não é diferente do que se passa com os demais produtos.

Não há motivo para dar a esses dois produtos tratamento diferente. Portanto, deve ser indeferida a pretensão da recorrente.

Pela mesma razão, também se mostra desnecessária a diligência para a verificar a correção dos cálculos. No mais, em se tratando de alegação de erro nos cálculos, cabe a quem alega apontar de forma específica e clara quais são as incorreções existentes, informando também os valores que seriam corretos, sob pena de a alegação se tornar abstrata, servindo tão somente para abrigar o inconformismo com o ato impugnado.

Frise-se, por último, que o recurso não questiona os ajustes feitos pela Fiscalização no que tange às despesas de juros.

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

Quando os lançamentos de IRPJ e CSLL recaírem sobre a mesma base fática, há de ser dada a mesma decisão, ressalvados os aspectos específicos inerentes à legislação de cada tributo.

Conclusão

Pelo exposto, voto por conhecer do recurso e, no mérito, por negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)
Roberto Silva Junior