



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

Processo n° 10882.721809/2011-13
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1402-001.238 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 7 de novembro de 2012
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO - IRPJ e CSLL
Recorrente ASTRAZENECA DO BRASIL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. REACONDICIONAMENTO. MÉTODO PRL. O método do Preço de Revenda menos Lucro mediante a utilização da margem de lucro de vinte por cento pode ser aplicado nas hipóteses em que haja, no País, simples reacondicionamento em embalagens apropriadas à revenda dos mesmos no Brasil.

Recurso voluntário provido.

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 que passam a integrar o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(assinado digitalmente)

Antônio José Praga de Souza – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio José Praga de Souza, Carlos Pelá, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

ASTRAZENECA DO BRASIL LTDA. recorre a este Conselho contra a decisão de primeira instância administrativa, que julgou procedente a exigência, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF).

Transcrevo e adoto o relatório da decisão recorrida:

DA AUTUAÇÃO

Conforme Termo de Constatação e Encerramento de fls. 1569/1575, em fiscalização empreendida junto à contribuinte acima identificada, relativa à verificação das obrigações tributárias decorrentes das regras de preços de transferência dos produtos importados no ano de 2006, constatou-se o seguinte:

Em atendimento ao Termo de Intimação nº 01/2010, a empresa forneceu as memórias de cálculo, sintéticas e analíticas, demonstrando ter adotado o método PRL - Preço de Revenda menos Lucro, com margens de 20% (PRL20) e 60% (PRL60)

Foi solicitado à empresa (Termo de Intimação nº 02/2010) que esclarecesse se os itens avaliados pelo método PRL com margem de 20% teriam sido submetidos a algum processo de industrialização no Brasil. Em resposta, consignou-se que tais produtos chegam acabados, passando, no entanto, por testes de qualidade, colocação de lacres e bulas, em cumprimento às determinações da ANVISA - Agência Nacional de Vigilância Sanitária.

Questionou-se, ainda, o desconto, em todos os casos, de taxa de juros e *spread*, proporcionais ao prazo de pagamento, requerendo-se a devida comprovação documental da existência do mencionado encargo. A empresa limitou-se a acrescentar, às memórias de cálculo anteriormente apresentadas, a demonstração da fórmula do cálculo dos mencionados valores redutores do custo de importação.

Analisando-se o conjunto das informações prestadas pela empresa, exsurtem alguns pontos principais que, segundo a fiscalização, estão em desacordo com o que estipula a legislação de regência.

Com relação à dedução de juros e *spread*, que abrangeu a totalidade dos produtos importados, não foi comprovado, em documentação hábil e idônea, e nem sequer demonstrado, que o prazo de pagamento teve o condão de diferenciar os preços à vista e a prazo. Provavelmente, a mencionada redução do custo de importação tem como fundamento o artigo 9º da IN 32/2001.

Ocorre que a possibilidade de tal exclusão cinge-se à verificação da efetiva ocorrência de juros nas operações realizadas a prazo. Sobre o tema, a Coordenação-Geral de Tributação expediu a Solução de Consulta de nº 17, em 30/05/2008.

Tendo em vista que, embora intimada a comprovar ter incorrido em tais despesas financeiras, a contribuinte não trouxe nada além da revelação das taxas e da respectiva fórmula de apuração, a fiscalização efetuou os cálculos sem levar em consideração os mencionados valores.

O próximo ponto a se observar é que, na lista contida no anexo da resposta mencionada no item anterior, há 2 tipos distintos de itens importados.

Os primeiros bens relacionados, cujos códigos são compostos por 3 algarismos, são produtos finais, prontos para serem revendidos. Neste caso, utilizou-se corretamente o PRL com margem de 20%.

O segundo grupo de produto, com códigos compostos de 5 dígitos, são submetidos, no país, a processo produtivo, de forma a torná-los aptos a serem colocados no mercado. Nesta situação, a agregação de valor resultante da operação industrial de acondicionamento torna impossível a utilização do método PRL com margem de 20%, dada a vedação expressa contida no § 9º do artigo 12 da IN SRF 243/2002, obrigando o desconto da margem de lucro de 60%, conforme se lê nesta norma.

Outra questão que se nota é quanto à sistemática de cálculo que a contribuinte utilizou na avaliação dos produtos submetidos ao método PRL com margem de 60%. Como se percebe nas memórias de cálculo relativas aos princípios ativos importados, os preços-parâmetro foram alcançados mediante fórmula que se assemelha à estatuída na IN SRF nº 32/2001.

Tendo em vista que na época dos fatos vigiam os procedimentos ditados na IN SRF nº 243/2002, a fiscalização refez os cálculos dos preços de transferência, adequando-os aos ditames desse ato legal.

A fiscalização notou, ainda, que a empresa não considerou os valores relativos à quantidade e ao valor do estoque inicial na apuração do preço praticado, contrariando o disposto no artigo 12, § 3º, da IN SRF nº 243/2002.

Assim, nas planilhas em anexo estão demonstrados os cálculos dos preços de transferência com a utilização do método PRL com margem de 60%. No Anexo I encontram-se os itens importados que foram originalmente avaliados pela empresa pelo PRL com margem de 20%, e no Anexo II estão listados os artigos adquiridos no exterior, arbitrados com a utilização do PRL com margem de 60%, porém avaliados de forma não condizente com a legislação em vigor.

No quadro à fl. 1574, a fiscalização sintetiza-se os ajustes encontrados (total de R\$ 12.519.216,83):

Por fim, destaque-se que a contribuinte levou a ajuste do lucro líquido do ano-calendário o valor de R\$ 94.691,73. Questionada acerca do mencionado ajuste, informou tratar-se de valores levantados em apuração anterior, que não se confirmou em reanálise.

Isto posto, descontando-se a quantia já oferecida à tributação pela empresa, a fiscalização efetuou a adição do montante de R\$ 12.424.525,10 (R\$ 12.519.216,83 - R\$ 94.691,73) à base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Em face do acima exposto, foram efetuados os seguintes lançamentos, relativos ao ano-calendário de 2006:

Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ)		
Fundamento legal	artigo 241 do RIR/99	
Crédito Tributário (em reais)	3.106.131,27	Imposto
	2.329.598,45	Multa proporcional (75%)
	1.417.388,07	Juros de mora (cálculo até 31/05/2011)
	6.853.117,79	TOTAL

Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL)		
Fundamento legal	artigo 2º, e §§, da Lei nº 7.689/88; artigo 1º da Lei nº 9.316/96; artigo 28 da Lei nº 9.430/96; e artigo 37 da Lei nº 10.637/2002	
Crédito Tributário (em reais)	1.118.207,25	Contribuição
	838.655,43	Multa proporcional (75%)
	506.659,70	Juros de mora (cálculo até 31/05/2011)
	2.463.522,38	TOTAL

Crédito Tributário Total (em reais)		
Consolidado até 31/05/2011	6.853.117,79	IRPJ
	2.463.522,38	CSLL
	9.316.640,17	TOTAL

DA IMPUGNAÇÃO

Cientificada dos lançamentos em 21/06/2011 (fls. 1588 e 1593), a contribuinte, por meio de seus advogados, regularmente constituídos (fls. 1708/1712), apresentou, em 21/07/2011, a impugnação de fls. 1638/1677, alegando, em síntese, o seguinte:

DA IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

Atividade de embalagem – ilegitimidade da desqualificação do método PRL20 pela fiscalização

a) Da base da acusação fiscal

A impugnante importa e revende medicamentos de empresas vinculadas. Para essas situações (exceto no caso dos medicamentos Sodium Saccharine, Lidocaina Base, Prilocaina e Cloridrato de Propranolol), opta, conforme dispõe o artigo 18 da Lei nº 9.430/96, pela aplicação do método PRL20, para atender às regras de controle de preços de transferência.

No entanto, de acordo com a interpretação da fiscalização, qualquer agregação de valor, mesmo que não importe em processo de produção (grifo da impugnante), transformação ou alteração do produto, constituiria espécie de industrialização, sendo o contribuinte obrigado a adotar o método PRL60.

O entendimento da fiscalização, entretanto, é descabido, seja pelo equívoco na interpretação dos fatos (uma vez que os produtos são revendidos sem qualquer processo de fabricação), seja pelo equívoco na interpretação da legislação (já que a fiscalização considerou que qualquer agregação de valor seria suficiente para aplicação do método PRL60).

b) Da inoccorrência de qualquer processo de fabricação

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 23/11/2012 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA, Assinado digitalmente em 19/

12/2012 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 23/11/2012 por ANTONIO JOSE PRAGA DE

SOUZA

Impresso em 07/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Os medicamentos importados pela impugnante (exceto os acima referidos) já se encontram prontos e acabados e são revendidos sem qualquer processo de alteração de sua natureza.

No Brasil, esses medicamentos são submetidos a novo processo de embalagem, para se adequarem à legislação brasileira (em especial da Lei nº 6.370/76, que disciplina as matérias de vigilância sanitária, a qual está inserida a comercialização de medicamentos), sendo realizados testes de qualidade e colocados selos de segurança.

A tabela de fl. 1648 resume o processo de embalagem de cada medicamento. Estão anexados aos autos os documentos que comprovam as informações refletidas nessa tabela.

Note-se que a impugnante não efetua qualquer combinação dos elementos que compõem o medicamento em seu estado final ou, ainda, acrescenta qualquer excipiente para a formação do produto; ele é vendido tal como importado.

Como prova de sua alegação, a impugnante traz declaração de sua farmacêutica responsável (documentos anexos).

c) Da impossibilidade de se interpretar que a mera agregação de valor corresponde a uma espécie de industrialização

A fiscalização se pautou no conceito de industrialização apresentado pelo artigo 4º do Regulamento do IPI para definir pela aplicação do método PRL60.

No entanto, o conceito de industrialização previsto na legislação do IPI é aplicável tão somente a esse imposto, não podendo ser utilizado para fins de interpretar qualquer outra legislação, inclusive as regras de controle de preços de transferência, que refletem em tributos distintos (IRPJ e CSLL).

Destaque-se, ainda, o fato de existir uma pluralidade de conceitos de industrialização, todos diversos no âmbito da legislação fiscal. Cite-se, como exemplo, o conceito de industrialização para as contribuições previdenciárias (artigo 22-A da Lei nº 8.212/91 e artigo 240 da IN SRF nº 03/2005).

Independentemente desses conceitos de industrialização, o fato é que essa discussão é irrelevante para fins de aplicação das regras de preços de transferência, explicamos.

Isso porque, da análise da legislação de preços de transferência (artigo 18 da Lei nº 9.430/96, artigo 4º, § 1º, artigo 12, inciso IV e § 9º, da IN SRF nº 243/2002), constata-se que o legislador e a Administração, quando da regulamentação da lei, utilizaram essencialmente a expressão “produção” como termo para aplicação do PRL60.

No caso em exame, os bens importados pela impugnante não são aplicados na produção de outros bens, isto é, não são empregados em qualquer processo que resulte em criação de outro produto, conforme dispõe a supracitada legislação.

Portanto, comprovada está a legitimidade do método PRL20 aplicado pela impugnante para a apuração dos preços de transferência dos citados medicamentos.

d) Da interpretação equivocada do § 9º do artigo 12 da IN SRF nº 243/2002

Nem se argumente, como pretendeu a fiscalização, que a mera agregação no país de valor ao produto importado seria suficiente para determinar a aplicação do método PRL60 e, conseqüentemente, a desconsideração do método PRL20.

Esse entendimento da fiscalização decorre de uma leitura isolada do § 9º do artigo 12 da IN SRF nº 243/2002.

Ocorre que a agregação de valor a que se refere o § 9º do artigo 12 da IN SRF nº 243/2002 deve ser interpretada dentro do termo “produção” previsto no artigo 18 da Lei nº 9.430/96 e no artigo 4º, § 1º, artigo 12, inciso IV e § 9º, da referido instrução normativa.

Ademais, na hipótese de o raciocínio fiscal prosperar, inexistiria hipótese de revenda no Brasil submetida ao método PRL20, uma vez que qualquer agregação de valor desqualificaria a aplicação desse método. Importante esclarecer que toda a atividade exercida sobre um bem importado resulta em agregação de valor, requerendo a aplicação de capital e trabalho.

No caso em tela, há agregação de valor da revenda materializada pelo processo de embalagem, não havendo, porém, qualquer operação de produção, o que legitima a aplicação do método PRL20.

Caso esse entendimento não prevaleça, e se considere que a agregação de valor como fator determinante para a aplicação do método PRL60, então se conclui que a IN SRF nº 243/2002 criou, indevidamente, uma restrição não contida em lei.

e) Do reconhecimento do método PRL20 pela própria Receita Federal

Ressalte-se, ademais, que o procedimento da impugnante de adotar o método PRL20 para o cálculo dos medicamentos importados e revendidos sem qualquer aplicação em processo de produção (apenas embalados) está totalmente amparado no Guia de Perguntas e Respostas da DIPJ/2007 (Capítulo XX, pergunta/resposta nº 41), que esclarece que nos casos de acondicionamento e reacondicionamento (gênero do qual embalagem é espécie), não há produção de outro bem, concluindo pela possibilidade de adoção do método PRL20.

Ainda que tal resposta estivesse em desacordo com a lei que instituiu o tributo, não seriam devidos a multa de ofício e os consectários legais, nos termos do artigo 100 do CTN.

Nem se diga que o entendimento da Administração seria outro, em razão da Solução de Consulta nº 5, de 01/09/2006.

Isso porque, além de vincular tão somente o contribuinte que a formulou, a situação examinada (em que há a aposição de marca) não se coaduna ao caso em tela (em que há somente o processo de embalagem dos produtos).

f) Do posicionamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

É importante destacar que no Acórdão nº 105-17.210, a 5ª Câmara do antigo 1º Conselho de Contribuintes (atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF) entendeu, em caso análogo ao presente, que o fato de haver agregação de valor ao produto importado não resultaria na descaracterização do método PRL20.

Em consonância com o que vem afirmando a contribuinte ao longo desta defesa, os **Conselheiros, quando do supracitado julgamento, afirmaram que o critério utilizado pela Lei nº**

9.430/96 que impossibilita a utilização do método PRL20 refere-se à aplicação do produto importado na produção de outro bem, e não simplesmente na agregação de valor ao produto importado, como nos casos em que a empresa apenas fraciona e embala o produto importado.

Quando inexistir produção de outro bem, independentemente de existir a agregação de valor resultante de procedimento de reembalagem, reacondicionamento, a operação continua sendo uma operação de simples revenda, sujeitando-se, portanto, à aplicação do método PRL20.

Portanto, à luz da jurisprudência do CARF, forçoso concluir pela legitimidade da aplicação do método PRL20 nas situações em que houver acondicionamento da mercadoria importada, exatamente como no caso dos autos.

g) Da conclusão

Assim, seja pelo equívoco na interpretação dos fatos (uma vez que os medicamentos objeto do questionamento fiscal são revendidos sem qualquer processo de transformação), seja pelo equívoco na interpretação da legislação de preço de transferência (já que a fiscalização considerou que qualquer agregação de valor corresponderia a uma industrialização), os lançamentos merecem cancelamento integral.

Ainda que se mantenha a autuação fiscal, é de rigor o reconhecimento da necessidade de cancelamento da multa de ofício e dos consectários legais, em razão da existência de orientação da Receita Federal em sentido diverso, nos termos do inciso III do artigo 100 do CTN.

Apuração do PRL60 de acordo com a fórmula prevista na Lei nº 9.430/96 para o cálculo dos medicamentos importados e revendidos e também para o Sódium Saccharine, Lidocaina Base, Prilocaina e Cloridrato de Propranolol – ilegalidade da IN SRF nº 243/2002

A fórmula adotada pela fiscalização para aferição do preço-parâmetro procura apoio no artigo 12, §11, da IN SRF nº 243/2002, o qual carece de base legal.

Na Lei nº 9.430/96, o legislador estabeleceu que a margem de 60% deveria ser calculada sobre o preço de revenda, “*deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País*”. A Secretaria da Receita Federal editou, então, a IN SRF nº 32/2001, repetindo, como não poderia deixar de ser, o texto da Lei nº 9.430/96.

Ocorre que em 11/11/2002 a Secretaria da Receita Federal editou a IN SRF nº 243/2002, alterando significativamente o cálculo para a apuração do preço-parâmetro segundo o método PRL60.

A diferença da forma de apuração do PRL60 prevista na Lei nº 9.430/96 e na IN SRF nº 32/2001, e a forma prevista na IN SRF nº 243/2002 está fincada essencialmente na margem de cálculo a ser deduzida do preço líquido de revenda.

Enquanto a Lei nº 9.430/96 e a IN SRF nº 32/2001 previam que o percentual de 60% incidiria sobre o valor integral do preço líquido de venda do produto diminuído do valor agregado no País, a IN SRF nº 243/2002 prevê que o percentual de 60% deve incidir sobre parcela do preço líquido de venda do produto, referente à participação dos bens, serviços ou direitos importados.

Ou seja, a IN SRF nº 243/2002 criou obrigação nova, não prevista em lei, violando o princípio constitucional da legalidade.

Diante disso, há que se cancelar do presente Auto de Infração, tendo em vista o fato de a impugnante ter se utilizado da mecânica de cálculo do PRL60 conforme regulado pela Lei nº 9.430/96 e pela IN SRF nº 32/2001.

Reconhecimento da ilegalidade da IN SRF nº 243/2002 pela RFB

Caso analisemos a legislação de preços de transferência com cuidado, chegaremos à conclusão que a própria RFB vem reconhecendo a incompatibilidade entre a sistemática da IN SRF nº 243/2002 e da Lei nº 9.430/96.

Isso porque, de acordo com a RFB, a nova fórmula de cálculo prevista pela IN SRF nº 243/2002 só seria válida a partir do ano-calendário de 2002 (artigo 45 da IN SRF nº 243/2002). Se a RFB entendesse que a fórmula prevista pela IN SRF nº 243/2002 apenas reproduziria os termos da Lei nº 9.430/96, certamente que teria declarado seu caráter interpretativo e a aplicado para fatos pretéritos, o que não ocorreu.

Além disso, em 29/12/2009, foi editada a Medida Provisória nº 478, a qual não foi convertida em lei no prazo estipulado. No entanto, a sua Exposição de Motivos (item 20) torna ainda mais claro o cenário estabelecido entre Fisco e contribuintes, notadamente nos casos em que dispositivos aplicados pela fiscalização (como no presente caso) careciam de base legal. O próprio legislador reconhece que grande parte das disposições em matéria de preços de transferência estão baseadas em Instrução Normativa e careciam de base legal, o que seria supostamente sanado pela MP 478/2009 e com sua posterior conversão em lei.

Resta claro que o legislador procurou modificar a Lei nº 9.430/96, a fim de suportar em termos jurídicos a sistemática de cálculo da IN SRF nº 243/2002. Assim, tendo em vista que a MP 478/2009 não foi convertida em lei, resta forçado concluir que até os dias de hoje a IN SRF nº 243/2002 não possui base legal.

Por tudo exposto, resta forçado concluir que a IN SRF nº 243/2002 é incompatível com a Lei nº 9.430/96 e a IN SRF nº 32/2001, no que tange ao cálculo do PRL60.

Precedentes sobre a incompatibilidade entre a Lei nº 9.430/96 e a IN SRF nº 243/2002

A incompatibilidade entre a IN SRF nº 243/2002 e a Lei nº 9.430/96 já vem sendo discutida também na esfera judicial. O Juízo da 9ª Vara Federal Cível da Justiça Federal de São Paulo decidiu, na sentença relativa ao Processo nº 2003.61.00.006125-8, que ambas as sistemáticas são incompatíveis.

O mesmo entendimento foi apresentado em acórdão emitido pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região, a qual inclui São Paulo.

Taxa Libor

Com relação à dedução de juros e *spread*, não há que se falar em sua desconsideração, uma vez que o impugnante utilizou como base o disposto nos §§ 2º e 3º do artigo 9º da IN SRF nº 243/2002, que dispõe que o valor dos bens importados poderá ser ajustado de modo a excluir as diferenças resultantes do prazo para pagamento.

Essa dedução pode se dar através de uma taxa praticada pela própria empresa ou pela taxa Libor, caso não haja uma taxa aplicada consistentemente pela empresa. Como a impugnante não possuía uma taxa própria aplicada reiteradamente, utilizou a Taxa Libor, nos termos do inciso II do § 3º do artigo 9º da IN SRF 243/2002.

Vale ressaltar que a IN SRF 243/2002 não determina qualquer necessidade de comprovação de que os encargos foram cobrados, mesmo porque esse instrumento é uma ficção criada pela legislação para trazer a valor presente os valores pagos a prazo, de modo a tornar uma operação paga a prazo com uma operação à vista.

Ademais, a sua comprovação se dá através da análise dos fatos da operação, ou seja, se o pagamento ocorreu após determinado período (p.ex. 30 dias), naturalmente existiriam encargos financeiros embutidos na operação com pagamento a prazo.

Assim, com base na estrita interpretação dos §§ 2º e 3º do artigo 9º da IN SRF nº 243/2002, há que se considerar a dedução da taxa Libor nas compras efetuadas a prazo pela impugnante no cálculo dos preços praticados do ano-calendário de 2006.

DO PEDIDO

Em vista de todo o exposto, requer a impugnante que sejam julgados improcedentes os Autos de Infração, cancelando-se, assim, os créditos tributários constituídos.

A decisão recorrida está assim ementada:

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. AGREGAÇÃO DE VALOR. O método do Preço de Revenda menos Lucro mediante a utilização da margem de lucro de 20% (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.

MÉTODO PRL60. CÁLCULOS SEGUNDO INSTRUÇÃO NORMATIVA. ALEGAÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. Não compete à esfera administrativa a análise da legalidade ou inconstitucionalidade de normas jurídicas.

PREÇO PRATICADO. JUROS NAS COMPRAS A PRAZO. Inexistindo na legislação vigente tratamento específico quanto ao ajustamento de preços praticados na importação direta da empresa vinculada em compras a prazo, e não comprovando a contribuinte a cobrança de juros nas operações, indevida a redução do preço praticado.

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

Impugnação Improcedente

Cientificada da aludida decisão, a contribuinte apresentou recurso voluntário, no qual contesta as conclusões do acórdão recorrido, repisa as alegações da peça impugnatória e, ao final, requer o provimento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Jose Praga de Souza, Relator.

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos legais e regimentais para sua admissibilidade, dele conheço.

Conforme relatado, trata-se de exigências em face da acusação fiscal de irregularidades no cumprimento da legislação de preços de transferência.

A Fiscalização restringiu a sua análise aos métodos de preço de transferência utilizados pela Recorrente nas operações de importação, solicitando inicialmente: (i) memórias de cálculos sintéticas e analíticas dos preços de transferência dos bens, serviços e direitos importados no ano de 2006; e (ii) relação de empresas vinculadas nos termos do artigo 23 da Lei 9.430; (iii) planilha de cálculo conforme modelo indicado pela própria Fiscalização de ajustes de preços de transferência de bens importados, relativamente ao período de 2006, devidamente acompanhada de memórias de cálculos de suporte aos métodos adotados; (iv) planilha indicando todas as importações realizadas em 2006 conforme SISCOMEX; (v) planilha consolidando os dados dos livros de inventário da empresa; (vi) planilha indicando as importações devolvidas no ano calendário de 2006; (vii) planilha relacionando todas as saldas efetivas ocorridas durante o ano calendário de 2006; (viii) relação de contratos de mútuo ou empréstimo a pagar e a receber; (ix) plano de contas do mesmo período; (x) documentos societários das empresas, dentre outros (ver Termo de Intimação nº 01).

De acordo a Fiscalização, as operações com os referidos produtos não poderiam se sujeitar à apuração de preço de transferência pelo método PRL 20%, pois importaram "agregação de valor no país".

Essa agregação de valor no país foi resultado de atividades de embalagem de produtos e que, segundo a Fiscalização, constituiriam espécie de industrialização, nos termos do artigo 4º, inciso IV do Decreto 2.637/98 (doravante "Regulamento do IPI").

Vejamos trecho do termo de verificação fiscal que bem resume o pensamento da Fiscalização: "O segundo grupo de produto, com códigos compostos de cinco dígitos, são, no país, submetidos a processo produtivo, de forma a torná-los aptos a serem colocados no mercado. Nesta situação, a agregação de valor resultante da operação industrial de acondicionamento torna impossível a utilização do método de revenda com margem de 20%".

Assim, a Fiscalização houve por bem aplicar o método PRL 60% para apuração do preço de transferência desses produtos, utilizando-se da metodologia prevista na IN 243.

Aduz a recorrente, basicamente, que não realiza operação de industrialização e sim de acondicionamento dos produtos para revenda, por isso é cabível o PRL 20.

A decisão de 1ª instância manteve a exigência sob os seguintes fundamentos:

Analisemos a desqualificação do método PRL20 (e a conseqüente adoção do método PRL60) para os itens importados de códigos 15006, 15018, 15022, 15026,

15031, 15033, 15035, 15036, 15037, 15039, 15040, 15042, 15054, 15055, 15057, 15081, 15085, 15093 e 15095 (Anexo I).

Nenhum dos supracitados itens teve saída direta, tendo havido agregação de valor em relação ao produto final comercializado (conforme cálculos constantes do Anexo I, juntado aos autos pela fiscalização), não sendo, portanto, possível a utilização do método PRL20 (sendo, no entanto, possível a utilização do método PRL60), na interpretação a contrario sensu do § 9º, do artigo 12, IN SRF nº 243/2002, in verbis:

“Art. 12. A determinação do custo de bens, serviços ou direitos, adquiridos no exterior, dedutível da determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, poderá, também, ser efetuada pelo método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL), definido como a média aritmética ponderada dos preços de revenda dos bens, serviços ou direitos, diminuídos:

I - dos descontos incondicionais concedidos;

II - dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

III - das comissões e corretagens pagas;

IV - de margem de lucro de:

a) vinte por cento, na hipótese de revenda de bens, serviços ou direitos;

b) sessenta por cento, na hipótese de bens, serviços ou direitos importados aplicados na produção.

(...)

§ 9º O método do Preço de Revenda menos Lucro mediante a utilização da margem de lucro de vinte por cento somente será aplicado nas hipóteses em que, no País, não haja agregação de valor ao custo dos bens, serviços ou direitos importados, configurando, assim, simples processo de revenda dos mesmos bens, serviços ou direitos importados.

(...)” (grifei).

Nenhum dos produtos objeto de desqualificação do método PRL20 foi revendido diretamente; todos integraram produtos finais diferentes, conforme se observa dos códigos de itens e de produtos relacionados no supracitado Anexo I. Inclusive, alguns itens importados deram origem a mais de um produto final.

Com relação à alegação de que a mera colocação de embalagem nos produtos importados não seria motivo para se desqualificar o método PRL20, há que se destacar que, mesmo nesse caso, há agregação de valor, ainda que eventualmente pequena, sendo que a legislação não discrimina a agregação grande da agregação pequena, ou a agregação proporcionalmente relevante da agregação não relevante.

Com relação ao Guia de Perguntas e Respostas da DIPJ/2007 (Capítulo XX, pergunta/resposta nº 41), citado pela impugnante, que esclarece que nos casos de acondicionamento e reacondicionamento, não há produção de outro bem, sendo possível a adoção do método PRL20, há que se destacar que essa disposição (que poderia ser considerada uma norma administrativa) não respalda o procedimento adotado pela contribuinte, sendo, portanto, inaplicável ao caso o § único do artigo 100 do CTN, que exige a “*observância das normas*”.

Isso porque a ação da contribuinte sobre os citados itens não se restringiu a simples acondicionamento/recondicionamento, que, na definição do artigo 4º, inciso IV, do Regulamento do IPI (RIPI), destina-se apenas ao transporte da mercadoria.

Mesmo quando teria havido apenas a colocação de embalagem, ela não se destinou apenas ao transporte da mercadoria, mas, conforme afirmação da própria contribuinte, para se adequarem à legislação brasileira (em especial da Lei nº 6.370/76, que disciplina as matérias de vigilância sanitária, a qual está inserida a comercialização de medicamentos), sendo realizados testes de qualidade e colocados selos de segurança.

(...)

Pois bem, é incontroverso nos autos que o único processo industrial sofrido pelos produtos no Brasil foi o de acondicionamento para revenda, observada a legislação brasileira pertinente a tais produtos (medicamentos).

A meu ver cabe aqui aplicar os fundamentos do acórdão 1402-001.012, de 10/4/2012, no qual fui designado para redigir o voto vencedor, a saber:

Ementa:

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. REACONDICIONAMENTO. MÉTODO PRL. O método do Preço de Revenda menos Lucro mediante a utilização da margem de lucro de vinte por cento pode ser aplicado nas hipóteses em que haja, no País, simples reacondicionamento em embalagens apropriadas à revenda dos mesmos no Brasil.

(..)

Voto

Nos debates realizados no julgamento deste processo divergi do ilustre relator quanto a vedação do método PRL20% às operações em análise. No seu lugar, o fisco utilizou o método PRL 60%.

Desde a auditoria fiscal, a contribuinte afirma que não existe motivo que justifique a vedação da utilização do método PRL 20% no presente caso. Seja pelo fato de o método PRL 60% ter sido introduzido pela IN nº SRF 32/2001, porquanto não poderia valer para os fatos geradores ocorridos em 31/12/2000, seja por se tratar apenas de reacondicionamento do produto para revende.

Pois bem. Tal qual o conselheiro Frederico Alencar, entendo que o método PRL 60% foi introduzido pela Medida Provisória nº 1.924, de 1999, e reedições, as quais produziram efeitos a partir de 1º de janeiro de 2000, aplicando-se, portanto, ao caso em análise.

Ocorre que o Relator formou entendimento no sentido de que a mudança da embalagem de apresentação do produto para fracionamento ou aumento da quantidade, sem qualquer alteração ou agregação de insumos, ou qualquer outro procedimento industrial, implica na aplicação do PRL 60%. Vejamos seus fundamentos nessa parte:

Com efeito, o método PRL 20% somente deve ser utilizado quando não houver agregação de valor no Brasil ao custo dos bens e serviços importados, ou seja, no caso de simples revenda.

Essa é a jurisprudência atual deste CARF, conforme se vê abaixo:

Acórdão 1301-000.451 da 1ª Turma da 3ª Câmara da 1ª Seção de julgamento do CARF, de 15/12/2010 (...)

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2006, 2007, 2008

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. AGREGAÇÃO DE VALOR. MÉTODO PRL.

O método do Preço de Revenda menos Lucro mediante a utilização da margem de lucro de vinte por cento 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.

Ademais, há que se reforçar que o art. 4º do Decreto nº 2.637/98, in verbis, caracteriza como industrialização qualquer operação que importe em alterar a apresentação do produto, ainda que seja pela colocação da embalagem, em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento).

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

I a III – omissis; IV a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento);

V omissis.

No caso concreto, a empresa autuada efetuou a troca de embalagens com fracionamento do produto, ação que em nada se assemelha à colocação de embalagem destinada apenas ao transporte ou simples revenda do produto, mas sim ao atendimento das condições mercadológicas, como afirmado pela própria interessada.

(...)

Contudo, a meu ver, o reacondicionamento do produto, qualquer que seja a motivação, inclusive para atender a aspectos mercadológicos, não implica no PRL60%.

Em verdade, a contribuinte não importou os bens para serem utilizados na condição de insumo e sim produtos perfeitamente acabados e definidos, que não se confundem com , matéria-prima, material intermediário, ou qualquer insumo destinado à produção de outros produtos. Quanto a esse aspecto a matéria é de fato e não puramente de direito, e ficou muito bem caracterizada, conforme destacado no recurso voluntário (*verbis*):

(...)

A Lei 9.430/1996, em seu art. 18, que trata da matéria em comento, é clara ao estabelecer que o método PRL20 pode ser aplicado sempre que não haja agregação de valor no País ao custo dos bens, serviços ou direitos importados.

Nesse contexto não há que se aplicar as definições da legislação do IPI (Imposto Sobre Produtos Industrializados), uma vez que a norma específica é auto-aplicável.

Destaca-se no recurso voluntário que o entendimento da Receita Federal também é neste sentido. Vejamos:

“(...)

27. Nesse ponto vale ressaltar a orientação emitida pela Secretaria da Receita Federal aos contribuintes, por meio do documento denominado "Perguntas e Respostas" publicado no site www.receita.fazenda.gov.br. Vejamos a redação atual da pergunta 842, que tem prevalescido mesmo depois da edição da Lei 9.959/2000 e da IN 32/2001 e da In 243/2002: .

Pergunta:

842 Segundo previsão do §10 do art. 4o da IN SRF no 243, de 2002, o PRL com margem de lucro de 20% (vinte por cento) não pode ser utilizado quando o produto importado houver sido adquirido para emprego na produção de outro bem. É possível a utilização do PRL nas hipóteses de • acondicionamento ou reacondicionamento de produto importado?

Resposta:

Sim. O acondicionamento ou reacondicionamento não implica a produção de outro bem, serviço ou direito (destaque da transcrição)

28. A orientação normativa acima indicada, cujo número atual é 712 (doc. 4), repita-se, emitida pela SRF, é de cristalina clareza! A colocação de embalagem, assim como qualquer operação de acondicionamento/reacondicionamento, não implica produção de outro bem!
(...)

Corroborando o exposto, verifica-se que essa questão do acondicionamento e/ou reacondicionamento já foi apreciada pela Primeira Câmara. do E. Primento Conselho de Contribuintes, que tem decidido por unanimidade no sentido de que a lei não limita o uso do método PRL 20% para os bens importados que sofrem alguma manipulação no País antes de serem revendidos. E mais ! Que a Instrução Normativa não pode estabelecer de forma diferente da lei, como no presente e caso pretende o D. Auditor Fiscal. Vale transcrever as referidas decisões:

Acórdão 101-4628—Recurso Voluntário — 07/07/2004 - DAR PROVIMENTO POR UNANIMIDADE.

Ementa: IRPJ PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA O MÉTODOS DE CONTROLE DE PRODUTOS IMPORTADOS DE EMPRESAS • LIGADAS — MÉTODO DO PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO — PRL — De acordo com o artigo 18 da Lei n. 9.430/96, serão dedutíveis na determinação do lucro real, os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoa ligada, até o valor que não exceda ao preço

determinado dentre um dos seguintes métodos: Preços Independentes' comparados- PIO, Preço de Revenda menos Lucro-PRL e Custo de Produção mais Lucro-CPL.

Desta forma, em não havendo na lei limitação ao uso do método PRL para os bens importados que 'sofrem alguma manipulação no país antes de serem revendidos, não é possível que a Administração Tributária, por meio de Instrução Normativa, cuja função é de interpretar a norma legal e, portanto, diretamente subordinada à lei, venha alterar a mesma, para vedar a utilização do método PRL."(destaques da transcrição)"

Concluo, pois, que no presente caso, foi correto o procedimento da contribuinte aplicando o método PRL20 para apuração de eventuais ajustes em face da legislação de preços de transferência.

(...)

Cite-se também o acórdão 105-17.210, de 17/09/2008, que à unanimidade de votos, entendeu aplicável o PRL 20 em situação similar à do presente processo. Aludido acórdão recebeu a seguinte ementa:

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA - PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO - PRL 20 E PRL 60 - ACONDICIONAMENTO DO PRODUTO IMPORTADO PARA POSTERIOR REVENDA - FRACIONAMENTO DO PRODUTO IMPORTADO EM QUE NÃO OCORRE A TRANSFORMAÇÃO DO PRODUTO - O mero acondicionamento de produtos em novas embalagens para fins de venda para o mercado interno não exclui a aplicação do método PRL 20, por não configurar hipótese de "bens importados aplicados à produção".

O fato de haver agregação de valores ao produto importado não resulta em afirmar que os mesmos passaram por processo de industrialização ou que foram aplicados na produção de um produto final. O critério utilizado pela lei nº 9.430/96 que impossibilita a utilização do PRL 20 refere-se a aplicação do produto importado na "produção", e isto não foi verificado na hipótese dos autos. Recurso voluntário provido.

Uma vez afastado o ajuste do PRL20 para PRL 60, cujo valor total foi de 12.519.216,83 (fl. 1574), não resta valor a tributar haja vista que a base de calculo total tributada nos autos de infração de foi de R\$ 12.424.525,10 (fl. 1575).

Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido dar provimento ao recurso e cancelar a exigência.

(assinado digitalmente)
Antônio José Praga de Souza