



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 10882.721809/2011-13
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° **9101-003.504 – 1ª Turma**
Sessão de 03 de abril de 2018
Matéria PREÇO DE TRANSFERÊNCIA.
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ASTRA ZENECA DO BRASIL LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

CONHECIMENTO.

Não é possível o conhecimento do recurso pelo não estabelecimento de divergência entre acórdãos recorrido e paradigma, diante da ausência de similitude fática e convergência de posicionamentos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Daniele Souto Rodrigues Amadio - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luis Flávio Neto, Flávio Franco Corrêa, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra. Ausente, momentaneamente, a conselheira Adriana Gomes Rêgo.

Relatório

Tratam-se de **autos de infração** (E-fls. 1587 ss.) formalizados para a exigência de IRPJ e CSLL relativamente ao ano calendário de 2006, acrescidos de juros de mora e multa de ofício, decorrente da acusação fiscal de não adição relativa a ajustes de preços de transferência, destacando-se o entendimento de que deveria ser utilizado o PRL 60 no lugar do PLR 20, em função de a embalagem e rotulagem no país de produtos importados acabados representarem agregação de valor para tais fins, conforme relatado pela decisão de primeira instância, a partir do **Termo de Constatação e Encerramento** (E-fls. 1569 ss.):

"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 n° 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 n° 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.

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

Analisandose 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 cingese 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 n° 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, utilize-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 anocalendarário 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 anocalendarário de 2006: (...)"

Insurgindo-se contra o lançamento, a Recorrida apresentou **Impugnação** (E-fls. 1638 ss.), com os argumentos novamente resumidos pela decisão de primeira instância:

"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 inocorrência de qualquer processo de fabricação

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.

Notese 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).

Destaquese, ainda, o fato de existir uma pluralidade de conceitos de industrialização, todos diversos no âmbito da legislação fiscal. Citese, como exemplo, o conceito de industrialização para as contribuições previdenciárias (artigo 22A 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), constatase 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 Ressaltase, 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 10517.210, 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 Sodium Saccharine, Lidocaina Base, Prilocaina e Cloridrato de Propranolol – ilegalidade da IN SRF nº 243/2002

A fórmula adotada pela fiscalização para aferição do preçoparâmetro 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 preçoparâmetro 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 anocalendarário 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 2003.61.00.0061258, 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 anocalendarário 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 autuação, no entanto, foi mantida por decisão da **Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo I** (E-fls. 1741 ss.), sintetizada pela seguinte ementa:

"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"

Em face dessa decisão que manteve o posicionamento fiscal, a contribuinte interpôs **Recurso Voluntário** (E-fls. 1758 ss.), basicamente no mesmo sentido de sua impugnação administrativa.

A turma *a quo* então julgou o recurso voluntário e, por unanimidade de votos, deu-lhe provimento, como restou consignado na ementa do **Acórdão n. 1402-001.238** (E-fls. 1828 ss.):

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano calendário: 2006

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. RECONDICIONAMENTO. 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."

A Fazenda Nacional interpôs, assim, **Recurso Especial** (E-fls. 1845 ss.), sustentando que *"seja em face do valor agregado pelo processo de embalagem e aposição de marca comercial, seja pela evidência de que os bens importados foram submetidos a uma última etapa do processo produtivo dentro do país, é impossível, na hipótese, o cálculo dos ajustes de preços de transferência pelo PRL20"*, posicionamento este representado pelo acórdão n. 1301-000.451, indicado como paradigma da divergência, deduzindo-se ainda as razões abaixo transcritas:

"Tal compreensão pode ser extraída do próprio texto legal, que associa a aplicação à produção à existência de algum valor agregado decorrente (art. 18, II, d, 1., da Lei 9.430/96): quando o bem for aplicado há produção, há que se deduzir, no cálculo do preçoparâmetro, o valor agregado por essa aplicação. Por outro lado, a lei não faz qualquer associação entre aplicação à produção e transformação do bem.

Daí porque se engana a recorrida quando diz que o conceito de produção implica necessariamente na transformação de um bem em outro. Nada há que justifique a redução do ato de "aplicar um bem à produção" a intervenções que acarretem a transformação de sua essência, ou o seu consumo durante o processo produtivo. Um bem também é aplicado à produção quando lhe são acrescentados elementos que o completam sem, contudo, interferir em sua integridade.

Ainda que os bens importados tenham permanecido inalterados, a eles foram adicionados, de forma perene e indissolúvel, elementos essenciais e imprescindíveis, sem os quais não se tornariam próprios à destinação que a eles se pretende conferir, qual seja, a venda ao consumidor final. Os bens importados, portanto, foram, de fato, submetidos a processo produtivo que lhes acrescentou características antes não presentes.

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.

É mister ressaltar, outrossim, que não se pode confundir o processo aqui descrito com o mero acondicionamento ou reacondicionamento, definido no artigo 4º, inciso IV, do RIPI/98.

Isto porque, o procedimento de troca de embalagens com fracionamento do produto e aposição de marca representa etapa do processo produtivo/industrial, já que a embalagem, no caso, tem por objetivo adequar o produto para alcançar o consumidor final, enquanto o acondicionamento/reacondicionamento significa que a embalagem se destina apenas ao transporte da mercadoria e apresentase, em geral, sem o acabamento elaborado ou a rotulagem, que agregam valor ao produto."

O **despacho de admissibilidade** (E-fls. 1881 ss.) deu-lhe seguimento com relação à única matéria recorrida, não oferecendo a contribuinte contrarrazões, conforme **despacho** às E-fls. 1889.

Passa-se, então, à apreciação do recurso da Fazenda Nacional

Voto

Conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio - Relatora

Conhecimento do Recurso Especial

O conhecimento do Recurso Especial condiciona-se ao preenchimento de requisitos enumerados pelo artigo 67 do Regimento Interno deste Conselho, que exigem analiticamente a demonstração, no prazo regulamentar do recurso de 15 dias, de (1) existência de interpretação divergente dada à legislação tributária por diferentes câmaras, turma de câmaras, turma especial ou a própria CSRF; (2) legislação interpretada de forma divergente; (3) prequestionamento da matéria, com indicação precisa das peças processuais; (4) duas decisões divergentes por matéria, sendo considerados apenas os dois primeiros paradigmas no caso de apresentação de um número maior, descartando-se os demais; (5) pontos específicos dos paradigmas que divirjam daqueles presentes no acórdão recorrido; além da (6) juntada de cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas, da publicação em que tenha sido divulgado ou de publicação de até 2 ementas, impressas diretamente do sítio do CARF ou do Diário Oficial da União quando retirados da internet, podendo tais ementas, alternativamente, serem reproduzidas no corpo do recurso, desde que na sua integralidade.

Observa-se que a norma ainda determina a imprestabilidade do acórdão utilizado como paradigma que, na data da admissibilidade do recurso especial, contrarie (1) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal (art. 103-A da Constituição Federal); (2) decisão judicial transitada em julgado (arts. 543-B e 543-C do Código de Processo Civil; e (3) Súmula ou Resolução do Pleno do CARF.

Voltando-se então ao caso sob exame, recorda-se que o acórdão recorrido partiu do pressuposto de que *"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)".* E assim, por compreender que *"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."* e que nisso não se esnquadraria o processo de colocação de selos e certificação de qualidade por norma regulatória na embalagem, isto é, que isso não representaria a agregação de valor que indica a norma que desloca para o PRL 60, seria aplicável ao caso concreto o PRL 20, desconstituindo-se o crédito tributário.

Nesse contexto, entende-se que o recurso não pode ser conhecido, uma vez que o acórdão n. 1301-000.451 não se presta como paradigma suficiente a demonstrar a divergência sustentada pela recorrente, no sentido de que o procedimento realizado pela autuada implicaria agregação de valor, independentemente de configurar efetiva produção, o que levaria à aplicação do método do PLR 20.

Veja-se tudo que há no seu texto com relação ao que interessa ao presente recurso, tanto com relação à definição da matéria autuada no relatório sobre a fiscalização, quanto às razões do relator para fundamentar o seu voto:

"5-DOS PREÇOS-PARÂMETRO

5.1 - Da não utilização do método PRL com margem de 20%

Para efeito de determinação do preço de transferência, é vedada a aplicação do método PRL com margem de 20% (PRL20) às operações que se enquadram no conceito de produção de outro bem, assim entendidas aquelas em que haja alteração de bem importado, que envolva transformação ou agregação de valor, para posterior comercialização no mercado nacional, consoante o disposto no § 9o., do artigo 12, IN SRF n° 243/2002.

O processo de industrialização é definido no artigo 4° do Decreto n° 2.637/98 (RIPI).

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.

Nesse sentido orienta a Coordenação-Geral de Tributação — COSIT da Secretaria da Receita Federal do Brasil, através, por exemplo, da Solução de Consulta n° 5, de 01/09/2006, que dispõe que "A pessoa jurídica, sujeita aos controles de preços de transferência, que importa bens de vinculadas e procede, previamente a sua comercialização no País, à aposição da marca, bem assim ao acondicionamento e rotulagem, voltados ao atendimento de determinações legais brasileiras, deve, acaso opte por calcular o preço parâmetro com base no método Preço de Revenda menos Lucro (PRL), utilizar a metodologia atinente a margem de sessenta por cento, uma vez que as atividades por ela empreendidas representam agregação de valor aos bens".

No caso sob análise, cotejando os dados constantes dos arquivos "7d saídas efetivas PH e CV.xls" e "7d saídas efetivas NCH.xls" com o arquivo das importações de vinculadas, verificou-se que alguns itens importados, de acordo com a codificação informada, não tiveram saída direta.

Ademais, verificou-se que houve agregação de valor aos bens importados, de acordo com as informações sobre o custo de produção constantes da planilha "8 Relação dos Itens PH CV e NCH.xls" (tendo sido alguns dados posteriormente retificados a planilha Intimação Receita Federal TP2003.xls).

A partir dessas informações a fiscalização efetuou a comparação do custo proporcional do item importado, apurado de acordo com a relação quantitativa entre os itens apresentada pela fiscalizada, como custo do produto final, conforme consta do "DEMONSTRATIVO DE ITENS IMPORTADOS COM AGREGAÇÃO DE VALOR — ITENS NÃO REVENDIDOS DIRETAMENTE (em anexo).

Sendo assim, a fiscalização adotou, no cálculo dos preços-parâmetro dos itens constantes daquele demonstrativo, o método PRL com margem de 60% (PRL60), apurado conforme o item seguinte."

(...)

Ressalte-se, que a discussão no presente processo, igualmente da impugnação, encontra-se relacionada a dois tópicos: (I) aplicação do método PRL com margem de 20% ou com margem de 60% e, (II) se as despesas de serviços contratados foram necessárias, usuais e normais.

Afirma a própria recorrente que "a alínea "d" do inciso II do artigo 18 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pela Lei nº 9.959/2000, o método PRL com margem de 60% deverá ser aplicado "na hipótese de bens importados aplicados a produção de outro bem, podendo-se aplicar o mesmo método com margem de 20% "nas demais hipóteses". Ou seja, a aplicação do método PRL com margem de 20% só é vedada na hipótese de bens importados aplicados à produção de outro bem."

Por pertinente transcrevo a legislação citada:

Preços de Transferência. Bens, Serviços e Direitos Adquiridos no Exterior

"Art. 18. (...)

A recorrente alega que aplicou o método PRL20 pois os produtos por ela importados não são aplicados à produção de outros bens, mas permanecem sendo os mesmos bens importados. Cita vasta doutrina a respeito da matéria.

Pois bem, a recorrente contesta o fato de a fiscalização ter desconsiderado com relação a alguns produtos, o método PRL20, por ela adotado, e ter recalculado os correspondentes ajustes segundo o método PRL60.

A autoridade fiscal constata que, "esses produtos não tiveram saída direta, tendo havido agregação de valor aos "itens importados em relação ao produto final comercializado, portanto, não é possível a utilização do método PRL20 (sendo, no entanto, possível a utilização do método PRL60), na interpretação a contrário senso do § 9º, do artigo 12, IN SRF nº 243/2002," in verbis:

Método do Preço de Venda menos Lucro (PRL)

Art. 12. (...)

Aduz mais, a autoridade autuante: "a contribuinte alega, sem trazer aos autos qualquer comprovação, que os produtos por ela importados não são produtos aplicados à produção de outro bem.

No entanto, conforme se observa do "DEMONSTRATIVO DE AGREGAÇÃO DE VALOR AOS ITENS IMPORTADOS — ITENS NÃO REVENDIDOS DIRETAMENTE" (fls. 1291/1297), nenhum dos produtos objeto de autuação foi revendido diretamente; todos integraram produtos finais diferentes, conforme se observa dos códigos relacionados (de itens e de produtos). Inclusive, alguns itens importados fazem parte de inúmeros produtos finais, com diferentes proporções, conforme o citado demonstrativo."

Dessa forma, não procedem as alegações da recorrente contrárias à desconsideração, no caso, do método PRL20 e a adoção do método PRL60, haja vista que à época dos fatos geradores foi aplicada a legislação pertinente, conforme citada acima.

(...)" (sublinhou-se)

Como se pode observar, além de no acórdão paradigma não restar demonstrado suficientemente que a situação subjacente se assemelha àquela objeto da presente autuação, vê que o seu critério de decidir pela aplicação do PRL 60 foi precisamente a não revenda direta dos produtos importados e sua utilização na produção, confirmada pela ausência de comprovação pela contribuinte de que os bens importados não teriam sido utilizados em seu processo produtivo, carecendo, assim, de similitude fáctica.

Isso representa, então, adicionalmente, que os entendimento consignados nos acórdãos comparados são, ao final, convergentes, uma vez que diante de situações em que há emprego do produto no processo produtivo, determina-se a aplicação do PRL 60, impedindo, também por essa razão, o estabelecimento da divergência necessária ao conhecimento do recurso.

Somente restaria a esse colegiado, assim, eventual possibilidade de apreciação do recurso, caso a divergência tivesse sido apresentada no sentido de que diante de duas situações fácticas semelhantes os julgados às tivessem subsumido a mesma legislação de forma distinta, mas também não foi o caso e, ainda assim, teria que se superar a questão de isso não representar tentativa de se rever matéria fáctica.

Afinal, penso que no acórdão paradigma não há a demonstração de que um procedimento tal qual realizado pela autuada no presente caso seria considerado de agregação de valor, para fins de aplicação do PRL 20, porque é sobre essa questão que demarcou a Fazenda Nacional o objeto do seu recurso especial.

Por todas essas razões, **VOTA-SE POR NÃO CONHECER o recurso.**

(assinado digitalmente)

Daniele Souto Rodrigues Amadio

Processo nº 10882.721809/2011-13
Acórdão n.º **9101-003.504**

CSRF-T1
Fl. 15
