



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 16327.000796/2002-28
Recurso nº. : 134.780
Matéria : IRPJ E OUTRO – Exs: 1997
Recorrente : BRISTOL MYERS SQUIBB BRASIL S/A
Recorrida : 10ª TURMA DRJ em SÃO PAULO – SP I
Sessão de : 07 de julho de 2004
Acórdão nº. : 101-94.628

IRPJ - PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA – 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 nº 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-PIC, 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por BRISTOL MYERS SQUIBB BRASIL S/A.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE


PAULO ROBERTO CORTEZ
RELATOR

FORMALIZADO EM: 17 AGO 2004

PROCESSO Nº. : 16327.000796/2002-28
ACÓRDÃO Nº. : 101-94.628

2

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, VALMIR SANDRI, SANDRA MARIA FARONI, CAIO MARCOS CÂNDIDO, ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR.



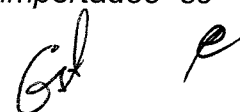
RECURSO Nº. : 133.544
RECORRENTE : BRISTOL MYERS SQUIBB BRASIL S/A

RELATÓRIO

BRISTOL MYERS SQUIBB BRASIL S/A, já qualificada nestes autos, recorre a este Colegiado, através da petição de fls. 1976/2011, do Acórdão nº 2.000, de 26/11/2002, prolatado pela 10ª Turma de Julgamento da DRJ em São Paulo - SP, fls. 1892/1935, que julgou procedente o crédito tributário constituído nos autos de infração de IRPJ, fls 1841, e CSLL, fls 1846.

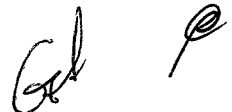
No Termo de Verificação Fiscal, fls. 1618/1631, a autoridade autuante presta as seguintes informações:

- a fiscalização verificou se a dedutibilidade do custo dos bens importados pela contribuinte, em operações com pessoas jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior, consideradas vinculadas, estava em conformidade com os artigos 18 e 23 da Lei nº 9.430/96, combinados com os dispositivos da IN SRF nº 38/97;
- a empresa utilizou, para todas as mercadorias importadas de pessoas vinculadas o método PRL (Preço de Revenda menos Lucro), vedado quando se tratar de importação de matérias-primas (IN SRF nº 38/97);
- no Termo de Início da Ação Fiscal (fls. 225 a 228) foi constatado que:
- havia irregularidades na Relação das Companhias Vinculadas, em relação às informações sobre os contratantes das importações declaradas na DIRPJ/99;
- havia inconsistências na relação de importações apresentada;
- a empresa utilizou para a apuração do preço a ser utilizado como parâmetro, em todas as importações de empresa vinculada, o método PRL (Preço de Revenda menos Lucro, artigo 12 da IN SRF nº 38/97), sendo que alguns bens importados foram adquiridos com a finalidade de produção de outros bens (segundo o §1º do artigo 4º da IN SRF nº 38/97, deveriam ser utilizados os métodos de que tratam os artigos 6º e 13);
- a COSIT, em decisão de consulta formulada pela ABIFARMA, entendeu que *"a produção de medicamentos para consumo final com a utilização de princípios ativos importados se*





enquadra no conceito de 'produção de outro bem', conforme menciona o parágrafo 1º do artigo 4º da IN nº 38/97, impossibilitando a aplicação do Método do Preço de Revenda menos Lucro – PRL – para efeito de determinação do preço de transferência do insumo importado" (Decisão COSIT nº 01, de 02/02/99, processo nº 10880.018189/98-97);

- a empresa foi, então, intimada a:
- verificar todas as inconsistências apontadas pela fiscalização;
- para as matérias-primas (princípios ativos) e insumos (excipientes e substâncias), utilizar outro método para a apuração do preço a ser utilizado como parâmetro (PIC ou CPL, segundo artigos 6º ou 13 da IN SRF nº 38/97, respectivamente);
- indicar o método adotado e apresentar a documentação utilizada como suporte para determinação do preço praticado e as respectivas memórias de cálculo (artigo 39, incisos I e II, da IN SRF nº 38/97);
- em 28/06/2000, a empresa apresentou explicações e retificações (fls. 628 a 655). A empresa informou que entendia como correta a aplicação do método PRL, conforme consulta protocolizada em 05/08/99, sob nº 10880.022672/99-10 (fls. 656 a 663);
- com os dados de importações e as informações apresentadas pela empresa, a fiscalização elaborou uma relação de todas as matérias primas e insumos importados de pessoas vinculadas, nos anos-calendário de 1997 e 1998;
- analisando a cópia da consulta apresentada pela empresa para amparar sua utilização do método PRL, a fiscalização concluiu que a consulta, formulada pela Interfarma (Associação da Indústria Farmacêutica de Pesquisas) versava sobre a extensão e real alcance da Decisão nº 1 da COSIT (sobre o artigo 18 da Lei nº 9.430/96), e questionava se a restrição ao uso do PRL se aplicava a toda e qualquer produção de medicamento. No caso de consulta formulada por entidade representativa de categoria econômica ou profissional, seus efeitos só alcançam seus associados ou filiados depois de cientificado da decisão o consulente (artigo 51 do Decreto nº 70.235/72), conforme consta, inclusive, do documento de fl. 662;
- em 03/08/2000, a contribuinte foi intimada a apresentar, para cada uma das matérias primas e insumos importados em 1997 e 1998 de pessoas vinculadas, informações técnicas, e se foram comercializados na forma com que foram importados ou sofreram algum beneficiamento (fls. 664 a 671). Em 13/09/2000, a contribuinte apresentou informações e documentos (fls. 672 a 761);

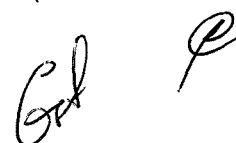


- utilizando o sistema SISCOMEX / ADUANA, a fiscalização recuperou todas as DI's (Declarações de Importação) registradas pela empresa em 1997, cujas mercadorias foram desembaraçadas nesse mesmo período. A contribuinte, após analisar, por amostragem a relação, confirmou as informações contidas nas planilhas;
- analisando as informações técnicas sobre os medicamentos importados prontos, apresentadas pela contribuinte em 13/09/2000, a fiscalização constatou que a empresa não havia feito uma correta identificação dos produtos, e que inúmeros medicamentos não tinham sido mencionados. A empresa foi, então, intimada, em 10/04/2001, a informar se tais produtos foram comercializados exatamente da mesma forma como foram importados, e, se não, detalhar as modificações que sofreram (fls. 1059 a 1079). A contribuinte atendeu à intimação em 02/05/2001 (fls. 1080 a 1220);
- a fiscalização selecionou, então, os princípios ativos que seriam, a partir desse momento, fiscalizados para a apuração de seus preços de transferência. No subitem B1 – Da Seleção dos Princípios Ativos e Excipientes para a Apuração dos Preços Parâmetros (fls. 1792 e 1793), a fiscalização explica a metodologia utilizada na seleção;
- em 12/05/2001 a empresa foi intimada a apresentar as fichas de controle de estoque de material produtivo de todas as aquisições no mercado externo (e no interno, se houver), e a informar, para cada substância relacionada, o saldo final, em 31/12/97 e 31/12/98, de produtos em elaboração e de produtos finais (fls. 1221 a 1222). A contribuinte respondeu em 22/05/2001 (fls. 1223 a 1501);
- todos os medicamentos e produtos importados prontos não sofreram qualquer processo na Bristol que os tenha modificado a ponto de serem considerados como outros medicamentos ou produtos, sendo aceitável a utilização do método PRL na apuração dos preços de transferência;
- analisando as memórias de cálculo de apuração do preço de transferência desses produtos, a fiscalização verificou que não foi obedecido o artigo 12 da IN SRF nº 38/97, e que a empresa não tinha apresentado qualquer cálculo para a apuração do preço de transferência dos produtos prontos;
- em 22/05/2001 a empresa foi intimada a apresentar, para os medicamentos e produtos prontos, novas planilhas de cálculo, utilizando o método PRL, segundo o determinado pelo artigo 12 da IN SRF nº 38/97 (fls. 1502 a 1517);
- em 11/06/2001 a empresa respondeu que, em relação ao preço praticado, a fiscalização já possuía todos os dados, extraídos do SISCOMEX / ADUANA, e apresentou os Relatórios Estatísticos de Venda nº 0309, julgando que serviriam para a apuração necessária. (fls. 1518 e 1519). A

fiscalização, em 29/06/2001, fez constar (fls. 1520 a 1530) que, conforme artigo 39, inciso II, da IN SRF nº 38/97, era dever da empresa fornecer para a fiscalização as memórias de cálculo para a determinação do preço praticado, e que os relatórios apresentados não serviram para a apuração dos preços parâmetros;

- a contribuinte foi então intimada, em 29/06/2001, a apresentar, para os medicamentos ou produtos prontos relacionados, planilhas contendo os dados sobre as vendas efetuadas, e os valores e quantidades existentes em 01/01/1997 e 01/01/1998 (fls. 1520 a 1530). Foi também intimada a apresentar, por princípio ativo relacionado, a quantidade dos mesmos que está na composição dos produtos em elaboração e na composição dos produtos prontos, e a esclarecer o significado do item "matéria-prima" relacionado no elenco que compõe o "estoque em elaboração" dos princípios ativos relacionados (fls. 1531 a 1534). A empresa apresentou um CD-ROM e os documentos de fls. 1537 a 1565;
- para a apuração dos ajustes referentes aos preços de transferência, com a adoção do método PIC, faz-se necessário o levantamento das quantidades dos princípios ativos utilizadas na produção dos medicamentos, das quantidades que ficaram como saldos finais do período de apuração, e das quantidades que ficaram em produção, em produtos intermediários e em produtos acabados em estoque;
- analisando as fichas de estoque, a fiscalização verificou inconsistências nas quantidades escrituradas como entradas, em comparação com as constantes no SISCOMEX / ADUANA, das seguintes mercadorias: nistatina, pravastatina, cloridrato de sotalol, captopril e acebrofilina. A empresa foi intimada a verificar as inconsistências, e, ainda, quanto à nistatina, a apresentar cópia dos "Certificados de Análises" e uma tabela de conversão da unidade BOU para a unidade quilograma (fls. 1571 a 1590);
- a fiscalização constatou ainda, analisando os arquivos de saída de mercadorias – venda, que para os medicamentos Platiran Sol. Inj. 50 mg FA, Taxol Inj. 100 mg / 17 ml, e Taxol Inj. 30 mg – 1 FA, há diferença entre os preços de importação e os parâmetros, faltando para a apuração dos preços praticados, segundo a IN SRF nº 38/97, os valores e quantidades relativos aos estoques iniciais existentes no início dos períodos;
- a empresa foi intimada a apresentar os valores e as quantidades relativos aos estoques existentes em 01/01/1997 e 01/01/1998 para as mercadorias supracitadas (fls. 1592 e 1593), atendendo às intimações em 18/03/2002 (fls. 1594 a 1615);



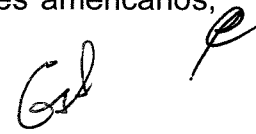
- a fiscalização passa a expor os motivos pelos quais concluiu que a empresa não cumpriu as normas determinadas pela legislação vigente para a apuração dos preços de transferência nas operações de importação de pessoas vinculadas, para os anos-calendário de 1997 e 1998.

DOS MEDICAMENTOS IMPORTADOS PRONTOS PARA REVENDA

- Como mencionado, foi constatado que os cálculos para a apuração dos preços de transferência dos medicamentos prontos, com a adoção do método PRL, não seguiram a metodologia determinada pelo artigo 12 da IN SRF nº 38/97;
- tais cálculos não foram efetuados com base nos preços praticados e parâmetros de produtos finais, mas sim nos custos de importação com a utilização de fatores pré-determinados para cada mercadoria (fls. 242 a 303, e fls. 425 a 491);
- intimada a apresentar à fiscalização a documentação prevista no artigo 39, inciso II, da IN SRF nº 38/97, a contribuinte não logrou fazê-lo satisfatoriamente. Assim, com base no § único do citado artigo, a fiscalização aplicou para os medicamentos ou produtos importados prontos para revenda o método PRL, segundo artigo 12 da IN SRF nº 38/97.

DO MÉTODO PRL PARA OS MEDICAMENTOS PRONTOS IMPORTADOS (ANOS-CALENDÁRIO DE 1997 E 1998)

- a contribuinte foi então intimada a apresentar, para os medicamentos ou produtos prontos relacionados, planilhas contendo os dados sobre as vendas efetuadas, e as devoluções e/ou vendas canceladas, tendo entregue as planilhas em meio magnético;
- com base nesses arquivos, foram excluídas as devoluções e/ou vendas canceladas. Para cada produto foram elaboradas planilhas nas quais foram extraídos totais das quantidades das mercadorias revendidas, dos valores dessas mercadorias constantes nas Notas Fiscais, dos descontos incondicionais concedidos, do ICMS, do PIS e da COFINS. Seguindo a metodologia determinada pelo artigo 12 da IN SRF nº 38/97, foi obtido o preço parâmetro de cada produto, conforme descrito às fls. 1629 e 1630;
- foram elaboradas, para cada produto, planilhas que relacionam o número da DI e sua data de registro, a quantidade importada e a respectiva unidade comercial, e o valor total da mercadoria em reais e em dólares americanos,



tendo por base as tabelas das importações efetuadas (fls. 765 a 906, e fls. 910 a 1052). Foi então apurado o preço médio ponderado, por produto, computando os valores e as quantidades relativos ao estoque inicial em 01/01/97 e 01/01/98 (artigo 12, § 3º, da IN SRF nº 38/97);

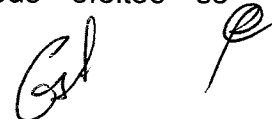
- comparando os preços praticados e os preços parâmetro, a fiscalização verificou que os seguintes medicamentos apresentaram preços praticados superiores aos preços parâmetro: ano-calendário de 1997 (Platiran Sol. Inj. 50 mg FA – código 359); ano-calendário de 1998 (Platiran Sol. Inj. 50 mg FA – código 359; Taxol Inj. 30 mg – 1 FA – código 333; Taxol Inj. 100 mg/17 ml – código 334);
- às fls. 1632 a 1780, a fiscalização apresenta as planilhas dos medicamentos retro citados. Tais planilhas demonstram a apuração dos preços parâmetro, dos preços praticados e dos ajustes a serem efetuados ao lucro real e à base de cálculo da CSLL, nos anos-calendário de 1997 e 1998.

DO MÉTODO PRL PARA OS MEDICAMENTOS PRONTOS IMPORTADOS (ANO CALENDÁRIO DE 1997 COM AJUSTE NO ANO-CALENDÁRIO DE 1998)

- na apuração do ano-calendário de 1997, da quantidade importada do Platiran Sol. Inj. 50 mg FA – código 359, restaram 169 frascos em estoque em 31/21/97, que gerou no ano-calendário de 1998 um excesso de custo nos resultados da empresa;
- com base nas planilhas juntadas às fls. 1783 e 1784, a fiscalização apurou os ajustes a serem feitos ao lucro real e à base de cálculo da CSLL, nos termos do artigo 5º, inciso I, da IN SRF nº 38/97;

DOS PRINCÍPIOS ATIVOS E EXCIPIENTES IMPORTADOS

- a contribuinte utilizou, para os princípios ativos e excipientes importados, o método PRL, vedado pelo artigo 4º, § 1º, da IN SRF nº 38/97. A empresa entendeu como correta a aplicação do método PRL, conforme consulta protocolizada em 05/08/99, sob nº 10880.022672/99-10 (fls. 656 a 663);
- essa consulta, formulada pela Interfarma (Associação da Indústria Farmacêutica de Pesquisas) versava sobre a extensão e real alcance da Decisão nº 1 da COSIT (sobre o artigo 18 da Lei nº 9.430/96). Destaca a fiscalização que no caso de consulta formulada por entidade representativa de categoria econômica ou profissional, seus efeitos só



alcançam seus associados ou filiados depois de cientificado da decisão o consulente (artigo 51 do Decreto nº 70.235/72);

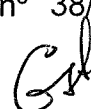

- considerando a Decisão COSIT nº 1, de 02/02/99, ficou, segundo a fiscalização, caracterizada a impossibilidade de aplicação do método PRL para a determinação do preço de transferência dos insumos importados;
- diante da negativa da empresa em adotar outro método de apuração, com base no artigo 39, § único, da IN SRF nº 38/97, a fiscalização aplicou para os princípios ativos o método PIC (Preços Independentes Comparados), segundo o artigo 11 da IN SRF nº 38/97;

DO MÉTODO PIC PARA OS PRINCÍPIOS ATIVOS IMPORTADOS (ANOS-CALENDÁRIO DE 1997 E 1998)

- os métodos estabelecidos na legislação brasileira sobre preços de transferência buscam apurar um preço parâmetro, que será comparado com os constantes dos documentos de importação, de modo que possibilitem que seja verificada se a vinculação entre as partes interferiu, ou não, no preço praticado, devendo o preço parâmetro estar o mais próximo possível do preço de livre concorrência (ou preço de mercado);
- o método PIC foi definido pelo artigo 18, inciso I, da Lei nº 9.430/96 (artigo 241 do RIR/99), e artigo 6º da IN SRF nº 38/97;
- com base no artigo 6º da IN SRF nº 38/97, a fiscalização buscou, para cada bem importado de pessoa vinculada, um bem similar ou idêntico, objetivando a apuração do preço parâmetro para compará-lo com o preço praticado pela empresa;
- os preços dos princípios ativos foram apurados considerando-se as quantidades e valores correspondentes a todas as operações de compra praticadas durante os anos-CALENDÁRIO de 1997 e 1998, conforme o artigo 11, da IN SRF nº 38/97 (preço médio ponderado praticado);
- como o preço médio ponderado parâmetro deve ser comparado com o registrado em custos, computado pela empresa em conta de resultado (preço médio ponderado praticado), fez-se necessário um levantamento das quantidades importadas, que seriam passíveis de ajuste. Com base nas fichas de estoque (fls. 1223 a 1501), foram efetuados os levantamentos necessários, visando a segregar das quantidades utilizadas na produção, cujos valores foram registrados em custos, o saldo inicial;

Gal *e*

- na apuração dos preços parâmetro há que se considerar a definição de bens similares, constante do artigo 26 da IN SRF nº 38/97;
- a fiscalização preocupou-se em encontrar princípios ativos que pudessem ser comparados aos importados pela contribuinte, principalmente quanto às características técnicas e qualidade, ou, ainda, encontrar os mesmos princípios ativos;
- as informações foram obtidas nos *sites* da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – ANVISA – do Ministério da Saúde (www.anvisa.gov.br) e do Centro de Vigilância Sanitária da Secretaria de Estado da Saúde de São Paulo (www.cvs.sp.gov.br);
- a partir de um princípio ativo determinado, foram obtidos os medicamentos equivalentes, ou similares, que têm em sua composição aquela determinada substância, identificando-se seus fabricantes. Muitas vezes é necessária uma análise para separar os medicamentos comercializados e os desenvolvidos no Brasil (os não desenvolvidos no Brasil são, via de regra, importados prontos para revenda). Se o medicamento é fabricado no Brasil e comercializado, a empresa fabricante tem, necessariamente, que adquirir o princípio ou o excipiente;
- utilizando o CNPJ e a NCM (classificação tarifária do princípio ativo objeto da consulta), foram feitas pesquisas no sistema SISCOMEX / ADUANA, identificando-se as importações desses princípios ativos efetuadas por outras empresas. Essas empresas foram então intimadas a apresentar informações e a documentação de suas importações nos anos-calendário de 1997 e 1998, que serviram de base para a apuração do preço parâmetro de cada princípio ativo sob investigação;
- no subitem B3 – Dos Aspectos Técnicos e Fiscais dos Produtos Selecionados a fiscalização analisa cada princípio ativo ou excipiente sob fiscalização. As informações obtidas nos *sites* da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – ANVISA – do Ministério da Saúde e do Centro de Vigilância Sanitária da Secretaria de Estado da Saúde de São Paulo estão no Anexo I. A documentação entregue pelas empresas intimadas está nos Anexos II, III e IV;
- a Auditora Fiscal autuante faz, à fl. 1791, alguns comentários, com o intuito de demonstrar que a fiscalização fora efetuada em total acordo com o determinado pela IN SRF nº 38/97.
- os preços parâmetro, para comparação com os praticados, foram apurados, para cada empresa independente, pela média ponderada (preço médio ponderado por empresa). O preço médio parâmetro foi obtido pela média aritmética dos preços médios ponderados de cada empresa independente, conforme determinado pelo artigo 10 da IN SRF nº 38/97. Conforme permitido pelo artigo 9º da IN SRF nº 38/97, foram

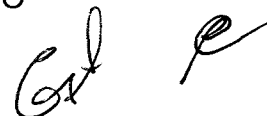
utilizadas, para efeito de comparação entre os preços, algumas operações de importação que não se referem aos períodos sob fiscalização. Assim, conforme determinado no referido artigo, foi feito o ajuste decorrente da variação cambial;

- a fiscalização relata às fls. 1792 e 1793 o modo pelo qual foi feita a seleção dos princípios ativos, utilizando-se, basicamente, o princípio da essencialidade. Foram selecionados, para 1997, 11 itens (sulfato de amicacina; anfotericina B; captopril; cefprozil; nadolol; fosinopril; nistatina; cefadroxil; cloridrato de sotalol; pravastatina sódica; e valerato de hidrocortisona), e, para 1998, 13 itens (sulfato de amicacina; anfotericina B; captopril; cefprozil; nadolol; fosinopril; nistatina; cefadroxil; cloridrato de sotalol; pravastatina sódica; valerato de hidrocortisona; leite em pó parcialmente desnatado; e acebrofilina). Apresenta, ainda, às fls. 1793 e 1794, uma tabela resumo dos documentos técnicos e fiscais coletados durante a fiscalização para cada princípio ativo selecionado;
- consta, às fls. 1794 a 1821, as informações acerca dos princípios ativos selecionados, das empresas com produtos idênticos ou similares, e dos ajustes a serem efetuados no lucro real e na base de cálculo da CSLL;
- as citadas planilhas de apuração dos preços parâmetro e dos ajustes ao lucro real e à base de cálculo da CSLL, foram consolidadas, obedecendo os ajustes ao lucro real e à base de cálculo da CSLL o disposto no artigo 5º, inciso I, da IN SRF nº 38/97.

DO MÉTODO PIC PARA OS PRINCÍPIOS ATIVOS IMPORTADOS (ANO CALENDÁRIO DE 1997 COM AJUSTE NO ANO-CALENDÁRIO DE 1998)

- nesse item a fiscalização apurou os ajustes ao lucro real e à base de cálculo da CSLL que devem ser feitos em decorrência dos ajustes das quantidades dos saldos dos princípios ativos importados de pessoas vinculadas no ano-calendário de 1997, os quais geraram um custo no ano-calendário de 1998;
- com base nas planilhas juntadas às fls. 1824 a 1833, a fiscalização apurou os ajustes a serem feitos ao lucro real e à base de cálculo da CSLL, nos termos do artigo 5º, inciso I, da IN SRF nº 38/97.

DO VALOR TOTAL DO AJUSTE A SER EFETUADO



- às fl. 1835, consta os ajustes a serem efetuados na apuração do IRPJ e da CSLL;
- a base legal do lançamento de seu nos artigos 18, incisos I e II, e § 7º, e 23, ambos da Lei nº 9.430/96, e artigos 2º, 3º, 4º, § 1º, 5º ao 12, e 39, § único, todos da IN SRF nº 38/97. E, finalizando o Termo de Verificação, relaciona, às fls. 1836 e 1837, o conteúdo dos volumes e anexos do processo;
- em face do exposto, foram lavrados os autos de infração de IRPJ e CSLL, relativos aos anos-calendário de 1997 e 1998.

Tempestivamente a contribuinte insurgiu-se contra a exigência, nos termos da impugnação de fls. 1861/1885.

A 10ª Turma da DRJ/São Paulo, decidiu pela manutenção integral do lançamento, conforme acórdão acima mencionado, cuja ementa tem a seguinte redação:

"Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1997, 1998

NORMAS JURÍDICAS. ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

À esfera administrativa não compete a análise da constitucionalidade de normas jurídicas.

NORMAS ADMINISTRATIVAS. VALIDADE.

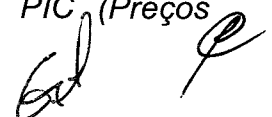
A autoridade administrativa, por força de sua vinculação ao texto da norma legal, e ao entendimento que a ele dá o Poder Executivo, deve limitar-se a aplicá-la, sem emitir qualquer juízo de valor acerca da sua legalidade, constitucionalidade ou outros aspectos de sua validade.

MEDICAMENTOS IMPORTADOS PRONTOS PARA REVENDA. PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. DETERMINAÇÃO.

Na determinação do preço de transferência de medicamentos importados prontos para revenda é possível a utilização do método PRL (Preço de Revenda menos Lucro), sendo necessária, no entanto, a utilização dos procedimentos previstos na legislação pertinente ao tema.

PRINCÍPIOS ATIVOS IMPORTADOS. PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. DETERMINAÇÃO.

Não se aplica, no período autuado, o método PRL (Preço de Revenda menos Lucro) 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. Correta a aplicação, pela fiscalização, do método PIC (Preços



Independentes Comparados), em estrito cumprimento à legislação vigente.

MÉTODO PIC. PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. DETERMINAÇÃO.

A determinação do custo de bens, serviços e direitos, adquiridos no exterior, dedutível na determinação do lucro real, poderá ser efetuada pelo método dos Preços Independentes Comparados - PIC, definido como a média aritmética dos preços de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, apurados no mercado brasileiro ou de outros países, em operações de compra e venda, em condições de pagamento semelhantes.

JUROS DE MORA. SELIC.

A falta de pagamento do tributo na data do vencimento implica a exigência de juros moratórios, calculados até a data do efetivo pagamento, tendo previsão legal sua cobrança com base na taxa SELIC, sendo que à esfera administrativa não compete a análise da constitucionalidade de normas jurídicas.

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 1997, 1998

Ementa: DECORRÊNCIA.

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

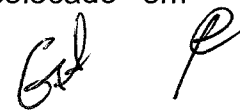
Lançamento Procedente”

Ciente da decisão de primeira instância em 07/01/2003 (fls. 1937), a contribuinte interpôs tempestivo recurso voluntário em 04/02/2003 (protocolo às fls. 1945), onde apresenta, em síntese, os seguintes argumentos:

- a) que a legislação vigente sobre preços de transferência não encontra fundamento de validade em nosso ordenamento jurídico, face ao princípio da estrita legalidade insculpido no art. 150, I, da CF;
- b) que a vedação imposta pelo art. 4º, § 1º da IN 38/97, é incompatível com os preceitos do art. 18 da Lei 9430/96. Os comandos permitem que o contribuinte utilize qualquer um dos três métodos neles fixados, independentemente de o produto importado ser manuseado ou não pela pessoa jurídica importadora de tal produto. A lei permite a utilização de qualquer um dos três métodos que menciona, sem fazer nenhuma restrição ao uso deles, sem distinguir a forma como o importador procede com o produto, sem referir-se à sua destinação etc.;
- c) que não caberia à Administração, por meio do art. 4º, § 1º, da IN 38/97, obstar o direito de a recorrente utilizar o método PRL

na determinação do preço parâmetro para as importações de princípios ativos realizadas nos anos de 1997 e 1998, porquanto a lei nada sinalizou nesse sentido. Não pode mera IN inovar no mundo jurídico. Em nosso ordenamento a lei, e somente ela, é instituidora de direitos e deveres, mormente em matéria de Direito Tributário. No caso, a realidade que não pode ser ignorada é que a lei apenas descreve os métodos para a determinação do preço parâmetro (PIC, PRL e CPL), sem qualquer condicionamento. Em momento algum ela restringiu a utilização do método PRL quando a pessoa jurídica manipula no País o bem importado;

- d) que o OCDE citado pela decisão de primeira instância, além de não reservar o método PRL apenas às operações de comércio, vai mais adianta, pois permite a utilização desse método até nas hipóteses em que o revendedor altera a natureza do bem importado e o incorpora em um outro bem. Se a OCDE admite a utilização do método PRL à situação em que o revendedor altera a natureza do bem, maior razão assiste à opção por esse método, àquele outro que apenas agrega excipientes (substância neutra) e embalagem no produto importado, que em nada alteram a sua essência, a sua natureza, como é o caso da recorrente;
- e) que, considerando que a Lei 9430/96 não estabelece qualquer restrição à liberdade de escolha de qualquer um dos três métodos pelo contribuinte independentemente da destinação dada ao bem importado, e que ela deve estar em consonância com os princípios *arm's lenght*, tem-se que no método PRL, o termo "revenda", como consignado na lei, deve ser entendido em seu sentido lato, ampliado e, portanto, nele compreendido até mesmo, e este não é o caso da recorrente, a venda de produto que o importador tenha por industrialização alterado a natureza do bem originariamente importado;
- f) que, seja na hipótese de aquisição e revenda do bem no mesmo estado físico, seja naquele em que há transformação ou qualquer manipulação do produto, como inicialmente estabelecida pela Lei 9430/96, o percentual de lucratividade exigido para a determinação do preço parâmetro era de 20%. Esta igualdade percentual perdurou até o ano de 1999, ano em que a Lei 9.959/00, terminou por diferenciar o percentual aplicável, aumentando-o para as importações de insumos (bens aplicados na produção de outros bens);
- g) que, se a lei permitia a utilização de qualquer um dos métodos, fácil é constatar que no caso em exame a vedação do método PRL pela IN 38/97, não tem sustentação legal, ao contrário, tal proibição agride a lei de regência;
- h) que, além disso, a recorrente não emprega os materiais importados e aqui questionados na produção de outros bens. Ao princípio ativo são apenas agregados o excipiente compatível, isto é, uma substância neutra, colocado em



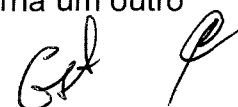
embalagens próprias e em dosagens adequadas ao uso. Tome-se como exemplo, o sal básico denominado captopril, comercializado pela recorrente com o nome comercial de capoten, medicamento utilizado no tratamento da hipertensão arterial. O princípio ativo é importado e a ele agregado o excipiente, acondicionado e comercializado no País. A agregação feita em nada altera, transforma ou potencializa o princípio ativo. É o próprio captopril que está sendo vendido. Assim, não se está diante de um novo produto, motivo pelo qual não se aplica a restrição do art. 4º da IN 38/97;

- i) que para a legislação do preço de transferência, a utilização do conceito de industrialização tem finalidade diversa daquela prevista na legislação do IPI, ou seja, se prestam a objetivos diferentes, por isso não se confundem nem são análogas, razão pela qual não pode prevalecer o quanto consta da r. decisão de primeira instância;
- j) que, para se comparar dois produtos, é preciso que se considere a qualidade, a procedência etc., sob pena de poder se estar comparando produtos diferentes. Por se tratar de um bem diferenciado, ao se tentar determinar um preço parâmetro segundo o método PIC, não pode ser dispensado ao fármaco o mesmo tratamento aplicável aos demais produtos. Ele possui toda uma particularidade, como a qualidade do princípio ativo utilizado na sua fabricação, índices de pureza e impureza, curva de absorção e forma pela qual é expelida pelo organismo, identificação dos efeitos colaterais, toxicidade etc. Esses fatores dependem dentre outras variáveis, principalmente da qualidade do princípio ativo utilizado no processamento produtivo;
- k) que não afirma que os produtos utilizados pela fiscalização na comparação não possuíam qualidade. Aliás, a qualidade é um requisito de todo o medicamento. O produto para ser registrado na ANVISA deve demonstrar sua eficácia, segurança e qualidade. Porém, contesta a ausência nos autos de informações dos critérios e dos testes realizados que demonstrem a similaridade. A rigor, para efeitos de preço de transferência, só se poderia aceitar uma similaridade mais específica se aferida mediante os testes de bioequivalência e biodisponibilidade, o que demonstraria que os fármacos comparados são verdadeiramente intercambiáveis. Como é que se pode afirmar que se tratou da comparação de fármacos que dispensavam ajustes? qual a base para essa afirmação? Os produtos cotejados com os da recorrente se submeteram aos testes?
- l) que contesta as comparações realizadas pela fiscalização em importações realizadas pela recorrente com transações isoladas realizadas por outros laboratórios. Analise-se o caso do princípio ativo Pravastatina. O trabalho fiscal tomou como referência o laboratório Galena e desprezou as importações

Gsl P

do laboratório Sankyo Pharma Brasil Ltda. No período, fabricante mundial do referido princípio ativo, no Japão. A r. decisão concluiu pela procedência do trabalho fiscal, ao entender que *“o art. 6º da IN SRF 38/97, apenas exige se efetue, para determinação do custo dos bens adquiridos, a média aritmética dos preços de bens similares, sem, contudo, determinar um número mínimo ou máximo de amostras”*. O art. 18, I, da Lei 9430/96, dispõe, no método PIC que o *“preço parâmetro deve ser determinado pela média aritmética dos preços de bens, idênticos ou similares, apurados no mercado brasileiro ou de outros países...”*. O trabalho fiscal cometeu duas impropriedades. A primeira, ao não comprovar que os produtos comparados possuem os mesmos padrões de qualidade e eficácia. A segunda se reflete no universo de operações identificadas e utilizadas pela fiscalização em sua comparação com as importações realizadas pela recorrente;

- m) que tanto a lei quando a IN determinam que o preço parâmetro deve ser definido com base na média dos preços vigentes no mercado. Assim, transações isoladas não servem de parâmetro para a definição de preços de mercado. A negociação havida pelo laboratório Galena, única identificada e apontada pelo trabalho fiscal, constitui-se em transação isolada e, portanto, não pode servir de parâmetro para a aferição de preços, haja vista que não atende o conceito de mercado. Além disso, tenha-se presente que a diminuta importação feita pelo laboratório Galena nos anos 2000 e 2001, contra importações feitas pela recorrente nos anos de 1997 e 1998, teve apenas ajuste cambial, olvidando-se que os produtos têm seus valores regulados pelo mercado, em função da produtividade, eficiência, procura, redução de custos etc.;
- n) que têm-se ainda os princípios ativos Cefadroxil e Acebrofilina. Para o primeiro, a fiscalização apenas identificou o laboratório Eurofarma. Para o segundo, que possui o nome científico Teofilinato de Ambroxol, como o trabalho fiscal não identificou qualquer importação específica desse princípio ativo, terminou por comparar uma única importação feita pelo laboratório Bergamo, de um outro princípio ativo denominado Cloridrato de Ambroxol. Para estes princípios ativos também se aplicam as considerações relativas à Pravastatina no que toca ao conceito de preço de mercado. No tocante ao Teofilinato de Ambroxol, se não bastasse a ausência de uma quantidade de negociações necessárias para caracterizar o preço de mercado e conseqüente formação de um preço justo, o trabalho fiscal considerou que o Cloridrato de Ambroxol era um produto similar ao Teofilinato de Ambroxol. Contudo, não se trata de produtos que, conforme afirmado, podem se substituir mutuamente na função a que se destinam. Isso porque, além de não possuírem a mesma estrutura molecular (um é cloridrato e o outro teofilinato), o que já o torna um outro



produto químico, o Brismucol, como consta na própria bula apontada pela Sra. Auditora Fiscal, possui ainda função broncodilatadora, o que demonstra que é um produto distinto do Ambroxolvan, de fabricação do laboratório Bergamo;

- o) que os juros moratórios calculados à taxa Selic são incompatíveis com o nosso ordenamento jurídico, sendo certo que a previsão contida no art. 161 do CTN, diz respeito ao teto e não ao piso dos juros moratórios possíveis de serem cobrados.

Conclui com o pedido de cancelamento da exigência fiscal, e faz a juntada de parecer do ilustre tributarista Dr. Ricardo Mariz de Oliveira.

Às fls. 2015, o despacho da DRF em São Paulo - SP, com encaminhamento do recurso voluntário, tendo em vista o atendimento dos pressupostos para a admissibilidade e seguimento do mesmo.

É o Relatório.



VOTO

Conselheiro PAULO ROBERTO CORTEZ , Relator

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Trata-se de auto de infração relativo aos ajustes de preços de transferência realizados pela recorrente nos anos-calendário de 1997 e 1998. A contribuinte importou princípios ativos de pessoas jurídicas vinculadas, e realizou o ajuste de preços de transferência pelo Método de Revenda menos Lucro (PRL), previsto no artigo 18, inciso II, da Lei nº 9.430, de 27/12/1996.

Com base no artigo 4º, § 1º, da Instrução Normativa SRF nº 38, de 30.04.1997, a fiscalização lavrou os autos de infração em questão, exigindo o IRPJ e a CSLL. A autoridade autuante entendeu que a recorrente não poderia ter utilizado o método PRL, tendo em vista que aos referidos princípios ativos são adicionados alguns excipientes antes de serem vendidos ao consumidor. A Decisão de primeira instancia manteve os lançamentos.

A legislação brasileira exige que os contribuintes demonstrem, nas operações de importação ou exportação praticadas com a matriz, uma filial ou subsidiária localizada no exterior, que o preço praticado seja o preço de mercado. Com isso, objetiva-se evitar o subfaturamento ou superfaturamento nessas operações. São adotados métodos de demonstração do preço de transferência, conforme dispuser a legislação de cada país. Cabe ao contribuinte comprovar que o preço por ele efetuado está em conformidade com o preço de mercado, ou o preço praticado com um terceiro não relacionado.

A legislação sobre Preços de Transferência é aplicável nas operações de importação e exportação de bens, serviços e direitos sobre os empréstimos não registrados no Banco Central do Brasil, das pessoas físicas e jurídicas brasileiras com pessoas a elas vinculadas localizadas no exterior e tem o



objetivo de evitar que essas pessoas, através dos preços das operações internacionais, determinem qual seria o melhor lugar para abrigar os seus lucros.

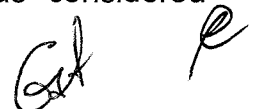
Para a transferência, considerando uma empresa brasileira com a sua vinculada localizada no exterior, cujo objetivo fosse realizar o maior lucro possível fora do Brasil, tratando-se de importação da empresa brasileira, de produtos da empresa vinculada localizada no exterior, o valor da importação seria o maior possível para aumentar o lucro no exterior e reduzir o lucro no Brasil.

O objetivo da legislação brasileira foi o de tributar no Brasil os lucros das empresas internacionais aqui localizadas, os quais poderiam estar sendo transferidos para o exterior através dos preços de transferências das operações de importação ou exportação para empresas vinculadas, localizadas em países com tributação favorecida ou naqueles que foram eleitos para receber esses resultados, causando prejuízos para o erário brasileiro.

Na Exposição de Motivos apresentada pelo Ministro da Fazenda ao Projeto de Lei convertido na Lei 9.430 de 27.12.96, em conformidade com as regras adotadas nos países integrantes da OCDE (Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico), são propostas normas que possibilitam o controle do Preço de Transferência, de forma a evitar a prática lesiva aos interesses nacionais, de transferências de resultados para o exterior, mediante a manipulação dos preços pactuados nas importações e exportações de bens, serviços ou direitos, em operações com pessoas vinculadas, residentes ou domiciliadas no exterior.

A escolha do método fica a critério do contribuinte, sem necessidade de aprovação do Fisco. Será considerado o maior valor apurado, salvo se o valor declarado pelo contribuinte na importação for inferior. Já em se tratando das operações de exportação, será considerado o menor dos valores apurados, salvo se o valor declarado pelo contribuinte for superior.

No caso dos presentes autos, a recorrente, para efeitos de aplicação das normas legais sobre preços de transferência, utilizou-se do Método do Preço de Revenda menos Lucro – PRL, sendo que a fiscalização considerou

Two handwritten signatures in black ink, one on the left and one on the right, appearing to be initials or names.

inaplicável, tendo aplicado de ofício os preços de comparação com base no Método dos Preços Independentes Comparados – PIC.

O fundamento do auto de infração, que foi acolhido pela decisão de primeira instância, trata-se da diretriz contida no art. 4º, parágrafo 1º, da IN SRF nº 38/97, segundo a qual, na determinação do preço a ser utilizado como parâmetro, quando se tratar de bem importado para ser empregado, utilizado ou aplicado pela própria empresa na produção de outro bem, somente cabem os métodos PIC e o Custo de Produção mais Lucro – CPL, mas não o PRL.

Os argumentos apresentados pela recorrente baseiam-se no fato de que o produto vendido por ela é o mesmo bem importado (princípio ativo), o qual, com a agregação do excipiente, mantém a sua identidade, pois excipiente é uma substância neutra que em alguns casos funciona como aglutinador para que o produto se comercialize sob a forma de comprimidos, sendo que em outros casos os excipientes agem como simples compactantes, desintegrantes ou lubrificantes mecânicos no processo. Com a adição do excipiente e a embalagem em dosagem adequada, o produto pode ser comercializado no varejo e consumido como medicamento que sempre foi, ou seja, com as mesmas propriedades que possuía por ocasião da sua importação.

Alega que a aplicação do Método do Preço de Revenda menos o Lucro - PRL, não é vedada pela Lei n. 9.430/96, e que a Instrução Normativa SRF nº 38/97, jamais poderia ter instituído vedação absoluta à utilização do método PRL, introduzindo, desta forma, verdadeira inovação em relação à lei de regência da matéria.

A autoridade atuante promoveu o lançamento sob o entendimento de que se trata de um novo produto obtido em processo de industrialização.

A Lei nº 9.430/96, que estabeleceu os métodos para o cálculo do preço de transferência, em seu art. 18, prevê:

Two handwritten signatures in black ink, one on the left and one on the right, appearing to be initials or names.

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

I - Método dos Preços Independentes Comparados - PIC: definido como a média aritmética dos preços de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, apurados no mercado brasileiro ou de outros países, em operações de compra e venda, em condições de pagamento semelhantes;

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

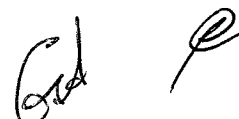
- a) dos descontos incondicionais concedidos;*
- b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;*
- c) das comissões e corretagens pagas;*
- d) de margem de lucro de vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda;*

III - Método do Custo de Produção mais Lucro - CPL: definido como o custo médio de produção de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, no país onde tiverem sido originariamente produzidos, acrescido dos impostos e taxas cobrados pelo referido país na exportação e de margem de lucro de vinte por cento, calculada sobre o custo apurado."

A seguir, a Administração Tributária editou a Instrução Normativa SRF nº 38/97, que dispõe:

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

§ 1º A determinação do preço a ser utilizado como parâmetro, para comparação com o constante dos documentos de importação, quando o bem, serviço ou direito houver sido adquirido para emprego, utilização ou aplicação, pelo própria empresa importadora, na produção de outro bem, serviço ou direito, somente será



efetuada com base nos métodos de que tratam os arts. 6º e 13.

(...);

Art. 6º A determinação do custo de bens, serviços e direitos, adquiridos no exterior, dedutível na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, poderá ser efetuada pelo método dos Preços Independentes Comparados - PIC, definido como a média aritmética dos preços de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, apurados no mercado brasileiro ou de outros países, em operações de compra e venda, em condições de pagamento semelhantes.

(...);

Art. 13. A determinação do custo de bens, serviços e direitos, adquiridos no exterior, dedutível na determinação do lucro real, poderá, ainda, ser efetuada pelo método do Custo de Produção mais Lucro - CPL, definido como o custo médio de produção de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, no país onde tiverem sido originariamente produzidos, acrescido dos impostos e taxas cobrados pelo referido país, na exportação, e de margem de lucro de vinte por cento, calculada sobre o custo apurado.

Posteriormente, a Lei nº 9.959, de 27.01.2002, em seu artigo 2º, o inciso II, alínea "d", do artigo 18, passou a ter a seguinte redação:

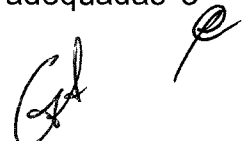
"d) da margem de lucro de:

1. sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção;

2. vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda, nas demais hipóteses."

O lançamento tributário ora em apreciação, apesar de possuir como enquadramento legal o artigo 18 da Lei nº 9430/96, na verdade, está consubstanciado no parágrafo 1º do artigo 4º da IN SRF 38/97.

Ao apreciar matéria idêntica, esta Primeira Câmara entendeu pelo provimento do recurso, por aplicável o método PRL na importação de princípios ativos e posterior agregação de excipientes, divisão para dosagens adequadas e

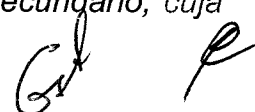


posterior acondicionamento do produto, conforme o voto proferido pelo ilustre Conselheiro relator Valmir Sandri, que assim se manifestou:

“O fato é que a limitação do Método do Preço de Revenda menos Lucro – PRL para o produto importado pela Recorrente, só veio como a IN-SRF nº 38, de 30/04/1997, que inovou a matéria em relação à legislação de regência, ao determinar um método específico para apuração do preço a ser utilizado como parâmetro, tornando com isso a base de cálculo do tributo mais onerosa, em total desrespeito ao princípio da legalidade (art, 5º., inciso II, e 37 da CF/88 e art, 97, do CTN), segundo o qual, somente a lei pode estabelecer situações que, se e quando ocorridas no mundo fático, são capazes de gerar a obrigação de pagar tributo e de fixar o quantum debeatur ou hipótese de infração à lei, tendo em vista que é matéria sujeita à mais absoluta reserva da lei, em sentido formal e material.

Ou seja, em oposição ao estabelecido no ato constitutivo que lhe deu origem, a IN nega ao contribuinte um direito legalmente assegurado, ao limitar o uso de determinado método na apuração de preços de transferência, ignorando que atos normativos stricto sensu nada mais podem fazer do que se conformar com os atos constitutivos, não devendo ditar obrigações ou direitos maiores ou menores do que aqueles que da legislação construtora constarem, pois sua função é tão somente interpretar a lei, traduzindo o pensamento do sujeito ativo sobre como deva constituir-se a relação jurídico-tributária, podendo tal interpretação, evidentemente, conflitar-se com os do sujeito passivo.

Vitório Cassone, ao comentar os efeitos jurídicos das normas complementares assevera que: ... como atos normativos devem-se entender as circulares, as ordens de serviços, as instruções, assim como os chamados pareceres normativos, que são úteis, à medida que orientam o servidor público sobre qual o entendimento fazendário a respeito de determinada questão – e fazem com que o contribuinte tenha conhecimento do entendimento do Fisco. Quanto à natureza jurídica da Instrução Normativa do art. 100, I, do CTN, o STF-Pleno, na ADIn 311-9-DF, dec. un. de 8-8-90, decidiu que ‘os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas fiscais têm por finalidade interpretar a lei ou o regulamento no âmbito das repartições fiscais’. E, no Ag. Rg em Adin 365-8/600-DF, v.u. de 7-11-90 (in RJ/IOB, 14082) ementou: ‘As Instruções Normativas, editadas por órgão competente da Administração Tributária, constituem espécies jurídicas de caráter secundário, cuja



validade e eficácia resultam, imediatamente, de sua estrita observância dos limites impostos pelas leis, tratados, convenções internacionais, ou decretos presidenciais, de que devem constituir normas complementares. Essas instruções nada mais são, em sua configuração jurídico formal, do que provimentos executivos cuja normatividade está diretamente subordinada aos atos de natureza primária, como as leis e as medidas provisórias, a que se vinculam por um claro nexo de acessoriedade e de dependência. Se a instrução normativa, editada com fundamento no art. 100, I, do CTN, vem a positivar em seu texto, em decorrência de má interpretação da lei ou medida provisória, uma exegese que possa romper a hierarquia normativa que deve manter com estes atos primários, viciar-se-á de ilegalidade e não de inconstitucionalidade...”

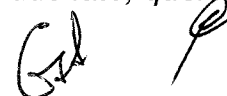
O fato é que os diversos parágrafos do art. 18 da Lei 9.430/96, prescreveram normas de complemento ou de exceção ao disposto no “caput”. Por outro lado, não fizeram qualquer ressalva da não aplicabilidade do PRL nesta ou naquela circunstância, embora teve o legislador toda a oportunidade para restringir o PRL, o que não fez, não podendo, portanto, simples ato normativo fazê-lo.”

Sobre o assunto, o Professor Ricardo Mariz de Oliveira afirma que *“não preciso dizer qualquer coisa para provar que instrução normativa não pode fazer o papel de lei, substituindo-a onde lei não houver, nem muito menos pode contrariar a lei, onde lei houver, pois sua função é tão-somente interpretar a lei no âmbito das repartições subordinadas ao Secretário da Receita Federal, para que estas apliquem a lei conforme a interpretação única, oficial e normativa por este proferida. Isto é objeto de incontroversa jurisprudência e de uniforme entendimento doutrinário, deriva claramente dos dispositivos da Constituição e do CTN”*.

Nesse mesmo sentido, cabe citar Roberto Ferraz, em “Da Hipótese ao Pressuposto de Incidência – em Busca do Tributo Justo”, destaca que:

“sendo a lei o critério que afasta o abuso no uso de força para obtenção de recursos por parte do Estado, é certo que todos os elementos necessários para a cobrança tenham de ser sempre, integral e claramente estabelecidos em lei, sem deixar qualquer margem de discricionariedade à autoridade estatal. Mas ainda, sem deixar dúvidas ao próprio contribuinte.

Eis a definição de Neumark: ‘O princípio de transparência tributária exige que as leis tributárias em sentido lato, quer



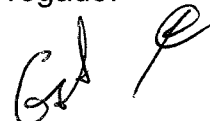
dizer, com inclusão dos regulamentos, circulares, instruções normativas, etc., se estruturarem de maneira que apresentem técnica e juridicamente o máximo possível de inteligibilidade, e suas disposições sejam tão claras e precisas que excluam toda dúvida sobre os direitos e deveres dos contribuintes, tanto nestes como nos funcionários da Administração Tributária, e com ele a arbitrariedade na liquidação e arrecadação dos impostos.”

Dos ensinamentos acima conclui-se que a definição do fato gerador da obrigação tributária, bem como a prescrição da sua consequência é matéria sujeita à lei. No caso, não se vislumbra no artigo 18 da Lei n. 9430/96, ao disciplinar os preços de transferência nas importações, aquela limitação contida no parágrafo 1º do artigo 4º da citada instrução normativa.

Entendo que o art. 18 estabeleceu que os custos dos bens importados serão dedutíveis na determinação do lucro real até o valor que não exceda ao preço determinado por um dos três métodos ali previstos, incluindo-se aí o PRL. Não existe qualquer restrição à utilização desse método, nem no caput, tampouco no inciso II.

Além disso, o parágrafo 4º do mesmo artigo prevê que, se a pessoa jurídica utilizar mais de um dos métodos ali descritos, será considerado dedutível o custo de maior valor, ou seja, aquele método que for mais favorável, em qualquer um deles (PRL, PIC ou CPL). A lei não restringiu a utilização de qualquer um dos métodos, tampouco qualquer situação em que um deles poderia ou não ser aplicado.

Com a devida vênia, discordo da decisão recorrida no que se refere a “preços de revenda de bens ou direitos” ao afirmar que haveria o limite apenas a bens adquiridos e revendidos no mesmo estado em que foram adquiridos para a utilização do método PRL. Para que houvesse tal limitação, a própria lei deveria ter determinado a exceção de não utilização do método. Isto não ocorreu, de forma que a descrição abrangente do caput, que prevê a aplicação de qualquer um dos métodos, não foi limitada em qualquer disposição do mesmo artigo, e de nenhum outro da mesma norma legal, tampouco foi, posteriormente, revogado.



Diante disso, inexistindo a norma de exceção na lei, não pode ser adicionada por qualquer outro dispositivo que não no mesmo nível normativo.

Além disso, o termo "revendido", constante na lei, não significa que, depois de sofrer um processo definido pela legislação do IPI como sendo "industrialização", pela adição de excipientes, corantes, embalagem etc., não deixa de ser um bem resultante de revenda.

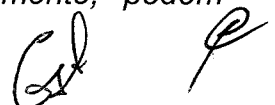
Aqui cabe citar o saudoso colega Fortunato Bassani Campos, em palestra proferida a convite da Delegacia Regional de Julgamento em São Paulo-SP, que assim se manifestou:

"Se eu importar um barril de azeitonas em salmoura e revender essas azeitonas em vidro, depois de devidamente beneficiadas e limpas, ninguém vai negar que as azeitonas importadas em barril com salmoura são as mesmas azeitonas que eu pus no vidrinho e estou revendendo. O que vai ter que ser feito é apenas um ajuste para ver se há adaptação ao preço de revenda, ajuste este que não está na instrução normativa, mas decorre da natureza das coisas e do bom senso.

Outro exemplo: se eu importar um pozinho para alergia na pele, que dependa, para sua fixação na pele, da agregação de outro produto, que não altera em nada a essência do pozinho, destinando-se apenas a torná-lo um creme ou uma pomada, de maneira que o medicamento atinja os seus objetivos?

Eu posso também importar cápsulas, importar o pozinho e depois encapsular e vender. Isso é preço de revenda? E se eu solidificar o pó numa pílula? Também será preço de revenda? Seria outro produto e, para efeito de IPI, até é uma industrialização, mas do ponto de vista estritamente lógico e prático, não é. O medicamento final que eu estou vendendo é o mesmo. O fato de eu encapsular ou transformar o pozinho numa pílula e embalá-la para venda não altera basicamente o medicamento que eu comprei. O remédio, o efeito e o objetivo não sofreram alteração.

E os agregados, os aditivos, enfim os diluentes, o que for necessário para transformar o medicamento que eu importei em medicamento passível de digestão geram um custo mínimo e não aumentam o preço, na maior parte dos casos, mais que 5%; excepcionalmente, podem



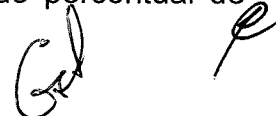
chegar no máximo a 10%, se for considerada a embalagem. De toda forma, é o mesmo produto, que é importado e revendido”.

Assim, mesmo que o bem importado seja submetido a um processo de beneficiamento, não deixará de ser bem objeto de revenda. O fato de o revendedor agregar valor ao produto, deixando-o em condições para o consumo, não se trata de um empecilho ao emprego desse método, principalmente quando o valor agregado é quantificável.

Nesse particular, o voto proferido pelo i. Conselheiro Valmir Sandri, expôs de forma muito clara que os diversos parágrafos do art. 18 da Lei 9.430/96, prescreveram normas de complemento ou de exceção ao disposto no “caput”. Por outro lado, não fizeram qualquer ressalva da não aplicabilidade do PRL nesta ou naquela circunstância, embora teve o legislador toda a oportunidade para restringir o PRL, o que não fez. Não é cabível, portanto, um ato normativo fazê-lo. Tanto a intenção do legislador foi de possibilitar a utilização deste método, que alterou através da Lei nº 9.959/2000, a alínea “d” do inciso II do art. 18 da Lei nº 9.430/96, para acrescentar um novo critério de quantificação do preço-parâmetro, que antes não existia, ou seja, corrigiu tão somente a margem de lucro de 20% que constava na legislação pretérita, para os casos em que houver aplicação de bens importados à produção, estes com a nova margem de lucro de sessenta por cento, mantendo, como visto, intocada a disciplina do referido método.

Com efeito, a Lei nº 9.959/00, veio confirmar que os bens passíveis a processo de industrialização encontravam-se e continuam abrangidos pelo inciso II do artigo 18, pois a nova lei manteve todas as disposições da lei anterior, utilizando os mesmos termos, tendo apenas acrescentado um novo critério de quantificação do preço-parâmetro.

Ou seja, não foi a Lei nº 9.959 que passou a permitir a utilização do método PRL para os produtos submetidos à industrialização, pois essa possibilidade já estava prevista na Lei 9.430, sendo que a lei nova veio confirmar essa possibilidade, além de adicionar um novo critério de quantificação. A única inovação trazida pela citada lei foi tão somente a diferenciação do percentual de



lucratividade para a utilização do PRL, no caso de processo de industrialização, no Brasil, de produto importado.

Roberto Quiroga Mosquera e Ana Cláudia Akie Utumi, em estudo publicado pela Editora Dialética (Planejamento Fiscal – Teoria e Prática, 2º vol. págs. 125/143, São Paulo, 1998), apresentam um belo exemplo sobre preço de transferência, no caso de uma empresa localizada no exterior, cujos produtos (industrializados tão somente pela empresa sediada no exterior), ao serem revendidos para o Brasil, antes disso, sofrem processo de beneficiamento em outro país, sendo que todas as empresas envolvidas são ligadas. De acordo com a legislação brasileira (Lei nº 9.430/96), o método PIC, não poderia ser aplicado, pois, no caso, a matriz do exterior vende os produtos tão somente para pessoas vinculadas, não efetuando nenhuma operação com terceiros. Assim, não seria possível a utilização deste método que se fundamente na comparação de preços em operações de compra e venda, em condições de pagamento semelhantes, realizados entre pessoas não vinculadas, o que não ocorre no exemplo dado.

Também não seria possível a utilização do Método do Custo de Produção mais Lucro – CPL, pois o mesmo depende exclusivamente da apresentação e detalhamento da composição do custo de cada bem, incluindo o valor das matérias-primas, dos produtos intermediários etc. Nesse caso, a matriz no exterior deveria fornecer o custo de cada insumo importado pela empresa brasileira, porém, a matriz não estaria informando tais valores, por motivos de estratégia de negócios, isto porque, identificar o custo do bem significaria apresentar a sua própria composição e estrutura, fatores de competitividade no mercado. Por outro lado, nem a empresa brasileira, nem tampouco o Fisco brasileiro teriam condições de, legalmente, exigir da matriz, domiciliada no exterior, a apresentação da abertura de seus custos, por: (i) se tratar de uma outra pessoa jurídica, totalmente independente em relação à empresa brasileira; (ii) estar domiciliada em outro país, fora do campo de abrangência da legislação brasileira; e (iii) ter o motivo justo para recusa. Logo, a empresa brasileira não teria condições, controles e dados suficientes para utilização deste método.



Com relação ao Método do Preço de Revenda menos Lucro – PRL, também não seria possível a utilização desse sistema, pois, segundo o entendimento da autoridade autuante, este método somente seria aplicável nos casos em que os bens importados fossem diretamente revendidos no mercado brasileiro, sem que nenhum custo de produção (p. ex., acondicionamento, montagem, corte, dosagem etc.) fosse agregado no Brasil. Então, este método também não se aplicaria à situação exposta, pois os insumos importados passam por algum processo de modificação ou de produção, não sendo diretamente revendidos. As modificações sofridas pelos produtos importados, mesmo que, muitas vezes, não alterem a natureza dos mesmos, são consideradas, para fins da legislação do IPI, como industrialização. Portanto, considerando que, de acordo com o entendimento do Fisco, a empresa que importa insumos para deles originar novos produtos não poderá utilizar o PRL, a empresa brasileira não poderia aplicar esse método.

Assim, em virtude das particularidades operacionais e da impossibilidade de se compararem os preços praticados nas importações com qualquer um dos três métodos fiscais estabelecidos pela legislação, o contribuinte não teria condições materiais de aplicar os métodos propostos e, assim, seria válido admitir o valor da importação como adequado, cabendo, neste caso, ao Fisco comprovar que o preço praticado não está correto, ou seja, o ônus de provar que houve superfaturamento nas importações da empresa brasileira, seria do Fisco. A não aplicação dos três métodos admitidos pela legislação decorre da impossibilidade de, na situação de fato, utilizá-los e da inexistência de outros métodos ou de outras maneiras de verificação do preço de importação. No entendimento dos autores, a restrição para a utilização do método PRL, encontrada no art. 4º, § 1º da IN 38/97 – qual seja, que somente é possível utilizar o PRL quando não houver qualquer custo agregado no Brasil – reflete o entendimento das autoridades fiscalizadoras, mas não encontra amparo na Lei nº 9.430/96. Ou seja, trata-se de uma interpretação restritiva do Fisco, em relação à utilização do PRL.

Sendo a instrução normativa uma norma secundária e não uma lei, não tinha força bastante para alterar o dispositivo previsto na Lei 9430/96, e modificar o comando desta, cuja definição deu-se por meio de ato normativo. Faz-se

Two handwritten signatures in black ink, one on the left and one on the right, appearing to be initials or names.

necessário ressaltar que não se pode dizer que o ato normativo teve por fundamento a interpretação daquele comando legal, pois, ao tentar complementar aquele dispositivo legal, criou nova hipótese de incidência para tributar os produtos importados ao não acatar o sistema PRL em determinadas situações não previstas na lei.

O Artigo 150 da Constituição Federal prevê, em seu inciso I, que nenhum tributo poderá ser exigido ou aumentado sem que lei o estabeleça. Tal mandamento delimita uma condição essencial no sentido de que, em matéria tributária, somente a lei pode criar ou mesmo aumentar um tributo. Para que seja criado ou mesmo aumentado um tributo, é imprescindível a sua previsão em lei, e mais, que esta se encontre inserida nos princípios constitucionais tributários.

O Código Tributário Nacional, reproduzindo a garantia constitucional da reserva de lei na instituição de tributos, estabelece a definição do fato gerador e da base de cálculo da obrigação principal entre os aspectos da tributação, os quais somente podem ser constituídos por meio de lei (artigo 97, incisos III e IV). Desse modo, a instrução normativa inovou indevidamente, ao pretender criar um fato gerador não previsto na Lei nº 9.430/96 e também ao modificar parcialmente aquele dispositivo legal.

Portanto, uma instrução normativa não pode ter o condão de estabelecer novas incidências tributárias, sendo possível apenas a regulamentação das disposições previstas na lei, sem alterar os seus fundamentos.

Cabe citar o entendimento do eminente tributarista Hugo de Brito Machado (Curso de direito tributário, Ed. Malheiros, 12ª Ed. págs. 61/62. São Paulo, 2000), a respeito da função da instrução normativa:

“Não podem inovar ou de qualquer forma modificar o texto da norma que regulamentam.

(...)

Como regras jurídicas de categoria inferior, as normas complementares evidentemente não podem modificar as leis, nem os decretos e regulamentos.”

Two handwritten signatures in black ink, one appearing to be 'Cst' and the other a stylized 'e'.

Pode-se afirmar que o auto de infração em questão não teria sido lavrado se não existisse o dispositivo inserido na instrução normativa em questão.

Em suma, conclui-se que o PRL foi definido pela Lei 9430/96, para a quantificação de preço-parâmetro na importação de quaisquer bens, inclusive daqueles que tenham sido objeto algum de processo industrial.

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

Sala das Sessões - DF, em 07 de julho de 2004


PAULO ROBERTO CORTEZ 