



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.000984/2004-18
Recurso nº. : 145.929
Matéria: : IRPJ- CSLL- ano-calendário: 1999
Recorrente : Prodome Química e Farmacêutica Ltda. (Incorporada por Merck Sharp e Dohme Farmacêutica Ltda.
Recorrida : 3ª Turma da DRJ em São Paulo, SP. I
Sessão de : 24 de maio de 2006
Acórdão nº. : 101-95.526

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODOS. A Lei 9.430/96 não cria qualquer restrição para escolha do método de cálculo do preço-parâmetro.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por Prodome Química e Farmacêutica Ltda.(Incorporada por Merck Sharp e Dohme Farmacêutica Ltda.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Mário Junqueira Franco Júnior e Manoel Antonio Gadelha Dias que negaram provimento ao recurso.

MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

SANDRA MARIA FARONI
RELATORA

FORMALIZADO EM: 04 SET 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, PAULO ROBERTO CORTEZ, VALMIR SANDRI, CAIO MARCOS CÂNDIDO e ÉLVIS DEL BARCO CAMARGO (Suplente Convocado).

Recurso nº : 145.929
Recorrente : Prodome Química e Farmacêutica Ltda. (Incorporada por Merck Sharp e Dohme Farmacêutica Ltda.)

RELATÓRIO

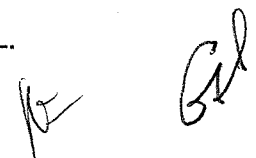
Contra Prodome Química e Farmacêutica Ltda, incorporada por Merck Sharp e Dohme Farmacêutica Ltda, foram lavrados, em 03/08/2004, autos de infração para exigência de créditos tributários relativos ao Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) do ano-calendário de 1999, compreendendo, além dos tributos, multa por lançamento de ofício e juros de mora.

A irregularidade apontada nos autos de infração foi a não adição ao lucro líquido, para determinação do lucro real, de parcela de custos relativos a bens adquiridos no exterior, de pessoa vinculada, como ajuste de preços de transferência.

No curso da fiscalização a empresa esclareceu que não praticou ajustes a título de preços de transferência por ter aplicado o método PRL – Preço de Revenda menos Lucro.

A fiscalização, considerando o § 1º do art. 4º da IN SRF nº 38/1997, entendeu que alguns produtos de grande importância na pauta de importações da empresa, pela sua natureza e destinação, não poderiam ser enquadrados no método do PRL, por se tratarem de princípios ativos utilizados como matéria-prima em processos de fabricação e transformação em medicamentos finais de consumo. Por isso, intimou a empresa, desde o Termo de Início, a utilizar outro método para a apuração do preço a ser usado como parâmetro, podendo ser o PIC ou o CPL, indicar o outro método adotado e apresentar a documentação utilizada como suporte para determinação do preço praticado e as respectivas memórias de cálculo.

Como a empresa não propôs outro método, a fiscalização apurou, para uma série de produtos, o preço de transferência segundo o PIC, e lavrou aos autos de infração para formalizar as exigências quanto ao IRPJ e à CSLL.



Em impugnação tempestiva a empresa argüiu, preliminarmente, a decadência. Alega a nulidade do lançamento, porque baseado em instrução normativa sem respaldo na lei e porque, no caso, não teria ocorrido a produção de espécie nova.

Desenvolve argumentos de defesa abordando, em síntese, os seguintes pontos:

- a) A adição de excipientes aos princípios ativos não importam em obtenção de novo produto, conforme parecer técnico da Unicamp, que anexa. Como a fiscalização não produziu qualquer prova de suas alegações, o Parecer Técnico da UNICAMP faz prova em seu favor.
- b) O § 4º do artigo 18 da Lei 9.430/96, vigente à época, permitia ao contribuinte definir o método a ser aplicado na apuração do preço de transferência, e a Instrução Normativa restringiu onde a lei não o fazia.
- c) As determinações da Lei nº 9.959/2000 não mudaram o conceito de revenda ou restringiram sua aplicação, simplesmente houve alteração da margem aplicável na apuração do preço parâmetro.
- d) A exigência se funda em mera presunção da autoridade fiscal, não acompanhada de qualquer comprovação efetiva e técnica, enquanto a interessada comprova por parecer técnico da UNICAMP que não existe a produção de um novo bem quando aos princípios ativos são adicionadas substâncias inativas.
- e) A resposta à consulta da ABIFARMA, mencionada pela fiscalização, é inaplicável, pois resposta a consulta formal, genericamente realizada por associação, não serve para definir a correta interpretação da legislação em casos em que há situações fáticas importantes e novas provas que modificam todo o cenário no qual a referida consulta formal foi analisada.
- f) A legislação do IPI não pode ser utilizada.
- g) Caso o PRL não fosse aceito, certamente, o método PIC aplicado pela Autoridade Fiscal não poderia ser considerado, uma vez que não foram obedecidas as regras do art. 21 da Lei 9.430/1996, de observância obrigatória tanto para Administração, como para contribuinte, por força da aplicação do princípio da isonomia.

Defende, ainda, a impossibilidade de cobrança da multa, tendo em vista que em 1º de julho de 2003, a empresa Prodome Química e Farmacêutica Ltda. foi incorporada pela Merck Sharp & Dohme Farmacêutica Ltda., sucessora tributária da sociedade que efetivamente realizou as importações, nos termos do artigo 132 do CTN.

Finalmente, pugna diz ser excessiva a multa de 75%, quando todos os fatos estão devidamente registrados, e ser inconstitucional a utilização da taxa Selic para apuração dos juros de mora.

A Turma Julgadora, acolhendo o voto do Relator, rejeitou a preliminar de decadência e julgou procedentes as exigências, conforme Acórdão 6.470, de 10/02/2005, assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1999

Ementa: PRELIMINAR. HOMOLOGAÇÃO DO LANÇAMENTO. RECOLHIMENTOS POR ESTIMATIVA. Em caso de apuração anual do imposto, considera-se ocorrido o fato gerador no encerramento do ano-calendário, em 31 de dezembro. A partir dessa data, e não da data dos recolhimentos por estimativa, tem início a contagem do prazo para homologação do lançamento.

PRELIMINAR. DECADÊNCIA. CSLL. O prazo para que o Fisco efetue o lançamento das contribuições sociais é de dez anos, conforme previsto na Lei nº 8.212/1991.

PRELIMINAR. NULIDADE. Não há que se cogitar de nulidade do lançamento na hipótese em que estejam presentes os elementos previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal.

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 outro bem. Correta a opção, por parte da fiscalização, pela aplicação do método PIC (Preços Independentes Comparados), em estrito cumprimento à legislação vigente.

ARGÜIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE. Não compete à autoridade administrativa a apreciação das questões de constitucionalidade e legalidade das normas tributárias, cabendo-lhe observar a legislação em vigor.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO E JUROS DE MORA. A exigência da multa e dos juros moratórios foi corretamente fundamentada na legislação tributária.

MULTA DE OFÍCIO. SUCESSORA POR INCORPORAÇÃO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. A incorporadora é responsável pelo pagamento da multa de ofício decorrente de infração atribuída à incorporada, mormente se sucessora e sucedida faziam parte do mesmo grupo empresarial.

DECORRÊNCIA. CSLL. A decisão proferida em relação ao lançamento principal se aplica, no que couber, à exigência dele decorrente.

Irresignada, a empresa interpôs recurso a este Conselho, reeditando as razões declinadas na impugnação.

É o relatório.



VOTO

Conselheira SANDRA MARIA FARONI, Relatora

O recurso é tempestivo e atende os pressupostos para seguimento. Dele conheço.

A empresa suscita a decadência em relação aos fatos geradores ocorridos nos meses de janeiro a julho de 1999.

Segundo o entendimento deste Conselho e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, ao qual me rendo, em se tratando de lucro real anual, o termo inicial ocorre na data do encerramento do balanço anual (31 de dezembro do ano-calendário). Nesse caso, para o ano-calendário de 1999, o termo final seria 31 de dezembro de 2004. Tendo o lançamento se completado em 03 de agosto de 2004, não ocorreu a decadência.

O litígio versa sobre ajuste de preços de transferência, efetuado pela Fiscalização, pelo Método dos Preços Independentes Comparados (PIC).

O ponto fulcral do dissídio situa-se em definir se a fiscalização poderia, sem analisar a apuração do preço de transferência segundo o PRL, aplicar, de ofício, o PIC. Essa matéria já foi por mim analisada no voto condutor do Acórdão 101-94.888, de 1995. Transcrevo, a seguir, algumas das considerações tecidas naquele voto.

O artigo 18 da Lei 9.430/96 dispõe :

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

I - Método dos Preços Independentes Comparados - PIC: 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.

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

§ 2º Para efeito do disposto no inciso I, somente serão consideradas as operações

de compra e venda praticadas entre compradores e vendedores não vinculados.

§ 3º Para efeito do disposto no inciso II, somente serão considerados os preços praticados pela empresa com compradores não vinculados.

§ 4º Na hipótese de utilização de mais de um método, será considerado dedutível o maior valor apurado, observado o disposto no parágrafo subsequente.

§ 5º Se os valores apurados segundo os métodos mencionados neste artigo forem superiores ao de aquisição, constante dos respectivos documentos, a dedutibilidade fica limitada ao montante deste último.

§ 6º Integram o custo, para efeito de dedutibilidade, o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador e os tributos incidentes na importação.

§ 7º A parcela dos custos que exceder ao valor determinado de conformidade com este artigo deverá ser adicionada ao lucro líquido, para determinação do lucro real.

§ 8º A dedutibilidade dos encargos de depreciação ou amortização dos bens e direitos fica limitada, em cada período de apuração, ao montante calculado com base no preço determinado na forma deste artigo.

§ 9º O disposto neste artigo não se aplica aos casos de royalties e assistência técnica, científica, administrativa ou assemelhada, os quais permanecem subordinados às condições de dedutibilidade constantes da legislação vigente.

Este Colegiado já decidiu que a Lei nº 9.430/96 não restringe a utilização do Método do Preço de Revenda menos o Lucro – PRL a qualquer empresa. Por conseguinte, a Instrução Normativa SRF nº 38, de 30/04/1997, ao vedar a utilização de um método específico para apuração do preço a ser utilizado como parâmetro, inovou a matéria em relação à legislação de regência, em 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. Assim, por se tratar de matéria sujeita à mais absoluta reserva da lei, em sentido formal e material, jamais poderia, o ato normativo, ter instituído vedação absoluta à utilização do método PRL.

introduzindo, desta forma, verdadeira inovação em relação à lei de regência da matéria.

Em julgamentos anteriores posicionei-me no sentido de que o art. 18 da Lei nº 9.430/96 estabelece que o preço parâmetro para efeito de dedutibilidade deve ser calculado por **um dos métodos** (ou seja, qualquer um), e seu § 4º admite que o contribuinte utilize todos e escolha o que lhe for mais favorável. Não seria possível à fiscalização, por isso, deixar de analisar a apuração feita pelo contribuinte por qualquer dos métodos. Tem esse Colegiado decidido que a administração não poderia rejeitar o método adotado pelo contribuinte sem verificar se foi ele aplicado corretamente.

Antes da edição da Lei nº 9.959/2000, a questão da legalidade ou ilegalidade da Instrução Normativa 38/97, ao vedar a escolha do PRL em casos de produtos destinados a serem aplicados na produção de outros produtos, poderia gerar dúvida. Era lógico entender que o PRL não poderia ser utilizado nos casos de produtos submetidos à industrialização, pois o termo “revenda” significa vender o mesmo produto que fora objeto de anterior operação de compra e venda.(re-venda). Se a empresa não revende o produto importado, não teria como aplicar o PRL por uma inadequação conceitual, e a IN não estaria inovando.

Todavia, a Lei nº 9.959/2000, ao alterar a redação do inciso II do art. 18 da Lei nº 9.430/96, utiliza o termo revenda também no caso de se comprar um produto, submetê-lo à industrialização e vender o produto no qual o produto comprado tenha sido incorporado. Assim a partir da alteração promovida pela nova lei, não resta dúvida que o termo revenda, para os efeitos de preço de transferência, não tem aquele significado exclusivo. Ou seja, a nova lei veio confirmar a possibilidade de utilização do PRL para os casos de que se trata, apenas criando, para tanto, uma forma específica de calcular a margem de lucro. A nova lei limitou-se a criar, para o caso, nova margem de lucro.

É bem possível que o legislador, originalmente, não tenha pretendido facultar a adoção do PRL para os casos que não fossem de simples revenda. Até porque não é adequado fixar uma mesma margem (*que inclui lucro e despesas operacionais*) para operações de simples comercialização e de industrialização. Muito provavelmente a margem de 20%, pensada para o comércio, é insuficiente para abrigar as despesas operacionais de uma indústria. Assim,

utilizado ao argumento "*mens legislatoris*" da interpretação racional, poder-se-ia entender que a Lei 9.430/96, em sua redação original, não facultava a utilização do PRL em casos de industrialização, eis que a regra nela prevista, por uma questão de impossibilidade técnica ou de impropriedade conceitual, tornava o método inaplicável àqueles casos. Por outro lado, utilizado o argumento da "*mens legis*", tem-se que, independentemente das intenções do legislador, expressou ele que o contribuinte poderia utilizar **um dos** métodos, e adotar o que lhe fosse mais favorável. As interpretações opostas a que levam os dois argumentos lógicos acima exigem, ainda no campo da interpretação lógica, a utilização de um novo argumento, o argumento "*a contrario sensu*", segundo o qual a lei sempre faculta a conclusão pela exclusão, uma vez que exceções devem vir sempre expressas. Conforme ensina Reis Friede¹ (em Ciência do Direito, Norma, Interpretação e Hermenêutica Jurídica), por esse argumento é possível admitir direitos ou aferir proibições pelo que está ou não, respectivamente, proibido ou permitido. Dispondo a lei que o cálculo deve ser feito por **um dos** métodos e não havendo qualquer disposição expressa limitativa para o uso de qualquer deles, há que se entender que o contribuinte tem o direito de utilizar qualquer dos métodos previstos, e se o legislador pretendia restringir a escolha, deveria tê-lo dito na lei.

Em resumo, a partir da edição da Lei nº 9.959/2000, não há como negar que a legislação que trata de preço de transferência utiliza o termo "revenda", com um significado mais abrangente, não restringindo a aplicação do método. E que apenas a partir dessa nova lei o legislador teve o cuidado de fixar margens adequadas às diferentes operações.

Numa das oportunidades que essa Câmara foi chamada a decidir a matéria, foi mencionado, pela Procuradoria da Fazenda Nacional, exemplo numérico adotado por ilustres Auditores Fiscais da Receita Federal em estudo intitulado "*Nota preços de transferência. Posicionamento do Conselho de Contribuintes*", em que, a importação do insumo limpador de pára-brisa, cujo preço no mercado atacadista seja da ordem de R\$10,00, aplicado na produção de automóvel Honda Civic, com preço por volta de R\$ 40.000,00, redundaria na admissibilidade de preço-parâmetro de R\$32.000,00 para produto que vale R\$10,00.

¹ Ciência do Direito, Norma, Interpretação e Hermenêutica Jurídica, 4ª edição, p. 157, Rio de Janeiro. Forense Universitária, 2001

Naquela ocasião anotei que o exemplo não é apropriado para evidenciar qualquer desvio em relação aos casos concretos analisados pela Câmara, que tratam de importação de princípios ativos para a indústria farmacêutica, em que o valor agregado ao insumo importado é relativamente insignificante.

Por outro lado, a distorção apontada na “nota” não decorre da interpretação, adotada pelo Conselho, de que a lei não veda a aplicação de qualquer dos métodos, mas sim, da determinação da base de cálculo para a aplicação do PRL. Nos casos em que o produto é revendido sem ser na forma em que foi adquirido, seu preço de revenda é aquele líquido dos valores agregados. Melhor dizendo, se o que está sendo revendido é um produto em que se encontram incorporados vários insumos, no preço de venda do produto estão compreendidos os preços de revenda dos vários insumos que o integram. A lei fala em preço de revenda, e, no exemplo erigido pelo Auditor e mencionado pelo Procurador, não se pode dizer que o limpador de pára-brisa importado esteja sendo revendido por R\$ 40.000,00. O que está sendo vendido por esse preço é o automóvel.

Um ato normativo que estabelecesse a forma de apurar o preço de revenda, nos casos de o produto ser revendido com agregação de outros insumos, estaria cumprindo seu papel de regulamentar a lei, não padecendo de qualquer ilegalidade, pois não estaria limitando onde a lei não limitou. Na falta de ato normativo nesse sentido, caberia ao contribuinte demonstrar, segundo um critério razoável, a ser analisado pela fiscalização, que o preço de revenda por ele adotado para aplicação do método PRL corresponde ao do insumo importado aplicado no produto industrializado.

A meu ver, a única forma possível de determinar o preço de revenda de qualquer insumo é aplicando, sobre o preço de venda do produto final, a mesma proporção que o custo do insumo representa no custo total do produto. A utilização desse critério independe da existência de ato normativo prevendo-o, porque está rigorosamente dentro da lei. A lei determina a aplicação de margem de lucro sobre o preço de revenda do produto importado. Inexistindo preço de revenda determinado sobre cada elemento integrante do produto final, cabe determiná-lo, a partir dos elementos conhecidos. Ora, os elementos conhecidos são os custos individuais dos insumos (inclusive mão de obra) aplicados na produção, o custo do

produto final (somatório dos custos dos insumos) e o preço de venda do produto final. É elementar que a única forma de isolar o valor de venda de cada componente é ratear o valor total de venda entre todos os componentes do custo total do produto na mesma proporção em que participam desse custo. Existindo ou não ato normativo nesse sentido, se o contribuinte faz essa segregação, a fiscalização não tem como rejeitar o cálculo pelo PRL. Por outro lado, não feita a segregação, cabe à fiscalização intimar o contribuinte a refazer o cálculo a partir do valor assim segregado.

Ao dispor, no *caput*, que o valor dedutível não pode exceder ao valor calculado por **um dos** métodos, a lei facultou ao contribuinte a escolha do método. Mais que isso, no § 4º, admitiu a utilização de todos os métodos e escolha do resultado mais favorável. Pode, a fiscalização, impugnar o cálculo feito pelo contribuinte segundo qualquer dos métodos, não podendo, todavia, impugnar a escolha do método.

Assim, padece, o procedimento fiscalizatório, de um vício de base, qual seja, a rejeição do cálculo pelo método PRL ao único fundamento de que a Recorrente estaria impedida de utilizá-lo por se tratar de importação de produtos que não são revendidos na forma como foram adquiridos, mas sim mediante incorporação em outros produtos. E assim o fez com base na 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 dos Preços Independentes Comparados - PIC e do Custo de Produção mais Lucro - CPL, mas não o PRL.

Uma vez que não era vedada a utilização do PRL, não poderia ser rejeitado liminarmente o cálculo feito segundo esse método, razão pela qual dou provimento ao recurso.

Sala das Sessões, DF, em 24 de maio de 2006



SANDRA MARIA FARONI

