



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS  
PRIMEIRA TURMA**

**Processo n°** 16327.000984/2004-18  
**Recurso n°** 101-145.929 Especial do Procurador  
**Matéria** IRPJ E OUTRO  
**Acórdão n°** 01-05.932  
**Sessão de** 11 de agosto de 2008  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Recorrida** PRODOME QUÍMICA E FARMACÊUTICA LTDA. (INCORPORADA POR MERCK SHARP & DOHME FARMACÊUTICA LTDA.)

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 1999

"PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA - 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 métodos descritos no artigo 18 da Lei nº 9.430/96. Não pode haver restrição a utilização de qualquer um dos métodos pois tal imposição vai de encontro à previsão contida no caput do artigo 18 "POR UM DOS SEGUINTE MÉTODOS" e à alternativa dada no § 4º, do mesmo artigo.

AJUSTE NA IMPORTAÇÃO - É correta a utilização, pela fiscalização, de qualquer um dos três métodos de ajuste somente quando a empresa não utilizou qualquer método de ajuste previsto na legislação. Quando a empresa efetua o ajuste e intimada, apresenta as planilhas e os documentos que lhes deram origem, cabe a fiscalização tão somente conferir a veracidade dos dados. O período de apuração dos preços médios deve ser o de ocorrência do fato gerador (trimestral ou anual). (Lei 9.430/96 art. 18 § 1º).

Recurso especial negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso especial. Vencidos os Conselheiros Marcos Vinícius Neder de Lima, Mário Sérgio Fernandes Barroso e Luciano de Oliveira Valença que deram provimento ao recurso. Fizeram sustentação oral o Senhor Procurador da Fazenda Nacional Dr. Paulo Roberto Riscado Junior e o advogado da contribuinte Luiz Paulo Romano, OAB/DF nº 14303.

D

D



ANTONIO PRAGA  
Presidente



KAREM JUREIDINI DIAS  
Relator

FORMALIZADO EM: 12 NOV 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros LUCIANO DE OLIVEIRA VALENÇA, ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO, JOSÉ CLÓVIS ALVES, JOSÉ CARLOS PASSUELLO, MARCOS VINÍCIUS NEDER DE LIMA, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, MÁRIO SÉRGIO FERNANDES BARROSO, KAREM JUREIDINI DIAS e ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO.

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional (fls. 753/772), com base no artigo 5º, inciso I do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais vigente à época, contra acórdão proferido pela 1ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes (Acórdão 101-95.526 – fls. 740/750), que deu provimento ao Recurso Voluntário apresentado pelo Contribuinte contra acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento que havia mantido integralmente os autos de infração que são objeto do presente (fls. 529/558).

Os Autos de Infração (fls. 83/91) foram lavrados em 02/08/2004, para constituição de valores de IRPJ e CSLL, supostamente devidos no ano-calendário de 1999, com imposição de multa de ofício de 75%. O contribuinte foi intimado da lavratura em 03/08/2004 (fls. 83 e 87).

Os Autos de Infração de IRPJ e CSLL contêm, respectivamente, os seguintes lançamentos:

**IRPJ – 01 – ADIÇÕES – PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA – NÃO ADIÇÃO DE PARCELA DE CUSTOS, DESPESAS, ENCARGOS – BENS, SERVIÇOS, DIREITOS ADQUIRIDOS NO EXTERIOR – PESSOA VINCULADA (fls. 84);**

**CSLL – 01 - FALTA DE RECOLHIMENTO DE CSLL (fls. 88)**



Segundo as conclusões da fiscalização, constantes no Termo de Verificação e Constatação (fls. 93/97), trata-se de caso típico de preço de transferência, em que uma subsidiária no Brasil remete divisas ao exterior, supostamente sem a devida tributação legal, uma vez que o contribuinte utilizou, para o cálculo do preço de transferência a que estava sujeito, o método do PRL – Preço de Revenda menos Lucro, quando a aplicação de tal método seria vedado pelo parágrafo 1º do artigo 4º da Instrução Normativa da Receita Federal nº 38/97. Segundo o entendimento da fiscalização, tal método não poderia ser aproveitado pelo contribuinte nos casos de aquisição de bens para emprego, utilização ou aplicação, pela empresa importadora, na produção de outro bem.

A Impugnação (fls. 212/260) foi apresentada pelo Contribuinte, em 01/09/2004, contendo, dentre outras alegações, o argumento de que o artigo 18, parágrafo 4º da Lei 9.430/96 permitia a escolha, pelo contribuinte, do método de apuração do preço de transferência a ser utilizado, tendo, portanto, a Instrução Normativa nº 38/1997 contrariado referida norma ao restringir tal escolha.

Em 10/02/2005, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo - SP (fls. 529/558) entendeu ser procedente o lançamento, em decisão assim ementada:

*“Assunto: Imposto sobre a Renda da 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 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.*

*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 a legislação vigente.*

*ARGUIÇÕES 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.*

*Lançamento Procedente."*

Adveio então o Recurso Voluntário (fls. 564/626), em que o contribuinte reitera as razões apresentadas em sua Impugnação.

O acórdão proferido pela Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes (Acórdão 101-95.526 - fls. 740/750), por maioria de votos, deu provimento ao recurso voluntário, determinando o cancelamento do lançamento efetuado pela Fiscalização. Restou consignado que houve vício no procedimento fiscalizatório, uma vez que a rejeição do cálculo pelo método PRL sob o fundamento de que a Recorrente estaria impedida de utilizá-lo contraria a faculdade de escolha do método de apuração do preço de transferência, dada ao contribuinte pelo artigo 18, parágrafo 4º da Lei nº 9.430/96.

A Fazenda Nacional apresentou Recurso Especial contra o r. acórdão (fls. 753/772), alegando, em síntese:

a) Tendo em vista que o r. acórdão contrariou o artigo 18 da Lei 9.430/96, o Recurso Especial é cabível nos termos do artigo 32, inciso I da Regimento Interno do Conselho de Contribuintes.

b) O ajuste de preços de transferência deve ser efetuado em consonância com os princípios, costumes e regras próprias de cada país, tendo a OCDE, apenas, estabelecido diretrizes para a aplicação das metodologias.

c) Tendo em vista que é possível que o contribuinte não ajuste o preço de transferência sem apresentar razão para tal ou efetue o ajuste com base em método que não poderia ser aplicado ou, ainda, não utilize dados consistentes e confiáveis, contrariando a legislação, em especial a Lei 9.430/96, cabe ao Fisco sanar equívoco cometido.

d) A atuação do Fisco é justificada pelo fato de que o custo de produção do medicamento não foi segregado na apuração do preço de transferência dos princípios ativos importados, uma vez que o método do PRL não o permite, distorcendo, portanto, o preço e contrariando a finalidade da Lei 9.430/96.

e) Não há qualquer ilegalidade na Instrução Normativa nº 38/97.

f) Foi correta a utilização do método PIC (Preços Independentes Comparados), tendo a fiscalização feito o ajuste com base nos dados existentes e de utilização possível, comparando os preços declarados pela empresa com preços declarados por empresas concorrentes na importação do mesmo princípio ativo.

g) Quanto à alegação de que a fiscalização não poderia ter utilizado dados da SISCOMEX em razão do disposto no artigo 21 da Lei 9.430/96, tem-se que tal norma não é taxativa mas meramente exemplificativa, estando a Recorrida pedindo que a Receita Federal

4

fiscalize os dados das empresas para verificar a autenticidade das informações, o que é totalmente impraticável.

O exame de admissibilidade foi realizado (fl. 773), determinando o SEGUIMENTO do Recurso Especial. Na seqüência, sobrevieram as Contra-Razões do Contribuinte (fls. 778/793), por meio das quais reitera os argumentos já apresentados na Impugnação e no Recurso Voluntário, quais sejam, resumidamente:

- a) A Recorrente pretende inovar os fundamentos jurídicos do julgamento, ofendendo, inclusive, o Direito de defesa quando pretende fundamentar o julgado no artigo 4º, parágrafo 1º da Instrução Normativa 38/97. Isto porque pretende defender que a impossibilidade de utilização do método de PRL na produção local está “implícita” na Lei nº 9.430/96.
- b) A instrução Normativa 38/97 não possui base legal, vez que a Lei nº 9.430/96 não impõe limites à utilização do método PLR.
- c) A Lei nº 9.430/96 está em conformidade com as regras adotadas pelos países integrantes da OCDE.
- d) Anexa laudo técnico da UNICAMP demonstrando que não há produção de novo bem.
- e) Afirma que é reduzido o valor agregado ao produto importado revendido, sendo compatível a margem de 20%.
- f) afirma ser irregular a aplicação do PIC já que não foi apontada qualquer irregularidade na aplicação do PRL e, ainda que aplicável o PIC, deveriam ter sido observados os critérios de comparabilidade estabelecidos na Instrução Normativa, o que não ocorreu, pois não foram observados os preços constantes de pesquisas, relatórios oficiais e publicações.

Os autos foram distribuídos a esta Conselheira em 14/04/2008 (fls. 819).

É o relatório

## Voto

Conselheiro Karem Jureidini Dias, Relatora

O Recurso preenche as condições de seguimento e foi objeto de despacho de admissibilidade às fls. 773, razão pela qual dele conheço.

Início meu voto esclarecendo que deixarei de analisar as alegações atinentes à produção de novo bem ou não, bem como as questões relacionadas ao valor que foi ou deixou de ser agregado ao bem, especialmente com vistas a questionar a margem estabelecida pela legislação para aplicação do método do Preço de Revenda menos Lucro – PRL, utilizado para cálculo do preço de transferência, como deixo de analisar eventual nulidade ou metodologia utilizada pela autoridade administrativa quando do lançamento, pois entendo que o mérito ora sob análise acaba por superar estas questões.

5



Delimito, portanto, a discussão à questão da possibilidade ou não da Instrução Normativa 38 de 30 de abril de 1997 restringir a aplicação do método do Preço de Revenda menos Lucro – PRL para cálculo do preço de transferência dos produtos que sofressem qualquer processo relacionado à industrialização e/ou recebessem algum tratamento antes da sua revenda. Ou seja, a questão que se coloca é a possibilidade, à época do contribuinte aplicar o método PRL para cálculo dos preços de transferência dos seus produtos importados, ainda que não eventualmente destinados exclusivamente à revenda.

Com a instituição da tributação em bases universais, mormente em razão da expansão internacional de empresas sediadas no país ou com unidades no país, mas relacionadas a empresas sediadas no exterior, fruto da intensa globalização das economias, muitos foram os mecanismos criados para se evitar a evasão fiscal e manter a tributação no país, de resultados aqui obtidos, ou, ainda, manter a tributação no país de empresas aqui sediadas, mas com operações no exterior.

Dentre os mecanismos criados há a sistemática da apuração dos preços de transferência, que consiste no estabelecimento de métodos para fins de apuração de preços a serem praticados na transferência de bens e serviços ou de direitos entre empresas relacionadas. Os limites para dedutibilidade dos custos, despesas e encargos relativos a bens serviços e direitos, foram impostos por meio dos métodos previstos para o cálculo do preço de transferência. Tais métodos limitadores do direito à dedutibilidade pelo contribuinte, previstos expressamente pelo artigo 18 da Lei nº 9.430 de 27 de dezembro de 1996, pretendem evitar que as empresas, mediante o ajuste nos “preços” praticados em operações de transferências de bens, serviços ou direitos, estabeleçam preços diferentes dos praticados no mercado comum, com o fim de transferir divisas ou, ainda, de majorar os custos de produção no país, deduzindo-os da base de cálculo do lucro. Adotou-se, portanto, critérios de entre os preços praticados por empresas relacionadas e por empresas não relacionadas.

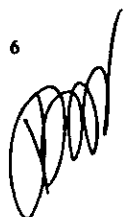

A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE norteia suas orientações no princípio *Arm's Length*. Nesse contexto, Luiz Eduardo Schoueri<sup>1</sup>, em obra específica, partindo de conceitos definidos pela própria OCDE assevera: “*O princípio do arm's length consiste, sinteticamente, em tratar os membros de um grupo internacional como se eles atuassem como entidades separadas, não como partes inseparáveis de um negócio único. Devendo-se tratá-los como entidades separadas (separate entity approach), a atenção volta-se à natureza dos negócios celebrados entre membros daquele grupo*”.

Com o fim de evitar controvérsias acerca dos preços médios a serem considerados, que poderiam ser passíveis de conflitos entre a autoridade fiscal e os contribuintes, em razão da própria insegurança e inexistência de critérios objetivos, o legislador ordinário, por meio dos métodos estabelecidos na Lei nº. 9.430/96, criou mecanismos para a apuração dos preços a serem praticados nas operações de transferências de bens, serviços e direitos entre empresas relacionadas, a partir da sua comparação com os preços praticados no mercado nacional ou internacional em operações efetuadas entre empresas não relacionadas.

Muito se discute sobre a natureza dos métodos previstos para o cálculo dos preços de transferência. De um lado, poder-se-ia caracterizá-los como ficção jurídica, porquanto criada por instrumento legal para que se possa adotar um preço como referência,

<sup>1</sup> Schoueri, Luís Eduardo, *Preços de TRansferência no direito tributário brasileiro - 2ª Edição*, revista e atualizada. - São Paulo: Dialética, 2006.

6



ainda que não seja aquele que o contribuinte alega como efetivamente praticado. A caracterização como ficção jurídica toma lugar, na medida em que não existe margem para a adoção de um quarto método de cálculo. Ou seja, não poderia o contribuinte adotar método que não correspondesse a um dos três métodos autorizados - Preços Independentes Comparados (PIC), Preço de Revenda menos Lucro (PRL), ou Custo de Produção mais Lucro (CPL) – ainda que por tais métodos se alcance valor não correspondente à realidade dos fatos.

Respeitáveis doutrinadores, contudo, defendem que os métodos de cálculo do preço de transferência correspondem à presunção autorizada em Lei. Enquanto presunção admitiriam prova em contrário, cujo ônus, por se tratar de presunção legal, é invertido ao contribuinte. Adotar-se o método como presunção, implica dizer que situações específicas ou diferenciadas devem prevalecer, ainda que excepcionalmente, como fatores determinantes na aplicação do método.

Independentemente das diferentes conseqüências que poderiam advir da classificação de tais métodos como ficção ou presunção, a meu ver, se é necessário ao contribuinte adotar um dos três métodos, ainda que tais métodos não concluam pelo preço efetivamente praticado, este dever do contribuinte é também seu direito quando, em casos específicos, se verifica a possibilidade de que o método utilizado conclua por valor mais favorável ao contribuinte, comparável àquele usualmente praticado no mercado.

Partindo desta premissa, resta apenas saber se, ao contribuinte era outorgado a possibilidade de utilização do método do Preço de Revenda menos Lucro, pouco importando se à época o percentual de lucro previsto era incompatível.

A Lei nº 9.430/96, ao tratar da matéria, veiculou a seguinte norma em seu artigo 18, *in verbis*:

*“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;*

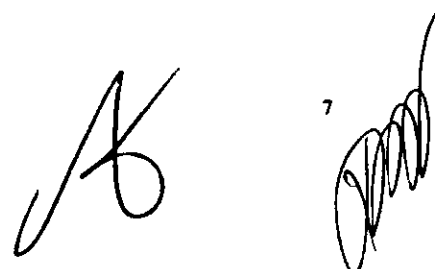
*II - Método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL: definido como a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos:*

*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.*

Na esteira da aludida legislação, foi editada a Instrução Normativa nº 38 de 1997, que pretendeu regulamentar as regras a serem observadas pelos contribuintes em tais operações. No presente caso importa a análise dos artigos 1º, 4º, 6º e 13 em sua redação original, *verbis*:

*"Instrução Normativa SRF nº 38, de 30 de abril de 1997*

*DOU de 05/05/1997, pág. 8892/6*



8 

*Dispõe sobre os preços a serem praticados nas operações de compra e venda de bens e direitos, efetuadas por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, com pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, consideradas vinculadas. Alterada pela IN SRF nº 113/00, de 19 de dezembro de 2000. Revogada pela IN SRF 32, de 30.3.2001*

*O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso de suas atribuições, e tendo em vista o disposto nos arts. 18 a 24 e 28 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e na Portaria MF nº 095, de 30 de abril 1997, resolve:*

*Art. 1º Para efeito da legislação do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, a dedutibilidade de custos de bens e direitos importados e o reconhecimento de receitas e rendimentos derivados da exportação, em operações praticadas por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, com pessoa jurídica domiciliada no exterior, consideradas vinculadas, será efetuada de conformidade com o disposto nesta Instrução Normativa.*

*Parágrafo único. Nesta Instrução Normativa, o termo "residente" será aplicado em relação a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil e o termo "não residente" a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior.*

(...)

#### *Subseção I*

##### *Normas Comuns aos Custos na Importação*

*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, pela 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. (Redação Original)*

*§ 2º Na hipótese de utilização de mais de um método, será considerado dedutível o maior valor apurado, devendo o método adotado pela empresa ser aplicado, consistentemente, por bem, serviço ou direito, durante todo o período de apuração.*

(...)

#### *Subseção II*

##### *Método dos Preços Independentes Comparados - PIC*



9



*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.*

*Parágrafo único. Por esse método, os preços dos bens, serviços ou direitos, adquiridos no exterior, de uma empresa vinculada, serão comparados com os preços de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares:*

*I - vendidos pela mesma empresa exportadora, a pessoas jurídicas não vinculadas, residentes ou não residentes;*

*II - adquiridos pela mesma importadora, de pessoas jurídicas não vinculadas, residentes ou não residentes;*

*III - em operações de compra e venda praticadas entre outras pessoas jurídicas não vinculadas, residentes ou não residentes.*

#### *Subseção IV*

#### *Método do Custo de Produção mais Lucro - CPL*

*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.*

*§ 1º Na apuração de preço por esse método serão considerados exclusivamente os custos a que se refere o § 4º, incorridos na produção do bem, serviço ou direito, excluídos quaisquer outros, ainda que se refira a margem de lucro de distribuidor atacadista.*

*§ 2º Os custos de produção deverão ser demonstrados discriminadamente, por componente, valores e respectivos fornecedores.*

*§ 3º Poderão ser utilizados dados da própria unidade fornecedora ou de unidades produtoras de outras empresas, localizadas no país de origem do bem, serviço ou direito.*

*§ 4º Para efeito de determinação do preço por esse método, poderão ser computados como integrantes do custo:*

*I - o custo de aquisição das matérias-primas, dos produtos intermediários e dos materiais de embalagem utilizados na produção do bem, serviço ou direito;*

*II - o custo de quaisquer outros bens, serviços ou direitos aplicados ou consumidos na produção;*

*III - o custo do pessoal, aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção e os respectivos encargos sociais incorridos, exigidos ou admitidos pela legislação do país de origem;*

*IV - os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação, amortização ou exaustão dos bens, serviços ou direitos aplicados na produção;*

*V - os valores das quebras e perdas razoáveis, ocorridas no processo produtivo, admitidas pela legislação fiscal do país de origem do bem, serviço ou direito.*

*§ 5º Na determinação do custo do bem, serviço ou direito, adquirido pela empresa no Brasil, os custos referidos no parágrafo anterior, incorridos pela unidade produtora no exterior, serão considerados proporcionalmente às quantidades destinadas à empresa no Brasil.*

*§ 6º No caso de utilização de produto similar, para aferição do preço, o custo de produção deverá ser ajustado em função das diferenças entre o bem, serviço ou direito adquirido e o que estiver sendo utilizado como parâmetro.*



*§ 7º A margem de lucro a que se refere o caput será aplicada sobre os custos apurados antes da incidência dos impostos e taxas incidentes, no país de origem, sobre o valor dos bens, serviços e direitos adquiridos pela empresa no Brasil."*

Pois bem, consoante se verifica da leitura dos dispositivos legais citados, ao editar a Lei nº 9.430/96, o legislador trouxe ao contribuinte de uma lado a obrigatoriedade de adoção de uma regra a ser observada na dedução dos custos, despesas e encargos relativos à aquisição de bens, serviços e direitos mediante importação com empresa relacionada, e, de outro lado, trouxe a opção do contribuinte adotar como regra um dos três métodos de apuração do preço de transferência.

Entendo que não fez qualquer menção à impossibilidade dos contribuintes optarem por um dos métodos estabelecidos para cálculo nas operações com preços de transferência. A regra legal que dispôs sobre a matéria é clara no sentido de que "*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*".

Ou seja, foi conferido ao contribuinte a faculdade de optar por um dos métodos previstos na legislação aplicável. Aliás, tanto é assim que o parágrafo 4º do artigo 18 da Lei nº 9.430/96 determinou que na hipótese de utilização de mais de um método, deve ser considerado, para fins de dedução da base de cálculo do lucro real, o maior valor apurado.

De tal forma, o legislador, ao cogitar a utilização de mais de um método para a apuração dos valores a serem deduzidos da base de cálculo do lucro real, deixa claro ao contribuinte que este pode "transitar" pelos métodos que lhe forem mais aplicáveis, utilizando-se o que melhor lhe convier.

 11 

De fato, o legislador – agente competente, a quem o povo outorgou o poder para tanto – definiu quais seriam os critérios e regras a serem observadas na utilização dos preços de transferência, e nesse ponto não impôs qualquer condição a ser observada pelos contribuintes na escolha do método a ser utilizado.

A despeito disso, a Instrução Normativa SRF nº. 38/97 pretendeu tal restrição, mormente ao dispor em seu parágrafo 1º do artigo 4º que: *“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, pela 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”*. Limitou, portanto, no caso de ocorrer qualquer tipo de emprego, utilização ou aplicação na produção de outro bem, serviço ou direito, apenas os métodos de Preço Independente Comparado (PIC) e o de Custo de Produção mais Lucro (CPL).

A Instrução Normativa criou para o contribuinte a obrigação de observar determinado método, ao passo que a Lei lhe facultava a escolha. Trata-se, como se vê, evidente limitação ao direito de opção conferido pela Lei 9.430/96, mormente aqueles que eventualmente que fizerem algum tipo de beneficiamento na no bem, serviço ou direito importado, ao que a autoridade administrativa optou por designar como produção de outro bem, serviço ou direito.

De toda sorte, a interpretação da norma jurídica competente para regular os preços de transferência, qual seja, a Lei, leva à conclusão de que os contribuintes que pretenderem a dedução, no lucro real do exercício, dos custos, despesas e encargos relativos a bens serviços e direitos, objetos de importação ou aquisição efetuados com pessoa vinculada, estarão limitados ao preço a ser apurado por um dos métodos pré-estabelecidos no artigo 18 da citada Lei.

Deveras, a norma jurídica analisada impõe ao contribuinte dever e direito, sobre o qual não cabe ao Executivo, na atividade de interpretação da norma jurídica, sob a justificativa de dar à norma a sua correta interpretação, impor obrigação diversa ou limitadora de direito. A Administração Pública está sujeita à observância da legalidade, assim como a Instrução Normativa deve limitar-se a cumprir o seu papel de regulamentadora.

A respeito do princípio da legalidade, essencial que se diga que a atividade administrativa está, por disposição do artigo 37 da Constituição Federal, submissa à Lei. No que toca à atividade administrativa, o princípio da legalidade é preceito negativo quanto às limitações de sua atuação. Esta deve observar que toda a sua atividade é vinculada à Lei, não podendo qualquer outro diploma legal extrapolar os seus limites. Os diplomas normativos elaborados pela própria administração devem observar tal preceito, ou seja, devem coadunar com o que a Lei determina, ou seja, não podem afrontar a norma geral e abstrata.

Nesse sentido, conforme ensina o Professor Celso Antonio Bandeira de Mello (*in* Curso de Direito Administrativo, 21ª edição, São Paulo: p. 99 e 100): *“Nos termos do art. 5º, II, “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Logo, a Administração não poderá proibir ou impor comportamento algum a terceiro, salvo se estiver previamente embasada em determinada lei que lhe faculte proibir ou impor algo a quem quer que seja. Vale dizer, não lhe é possível expedir regulamento, instrução, resolução, portaria, ou seja lá que ato for para coartar a liberdade dos administrados, salvo*

*se em lei já existir delineada a contenção ou imposição que o ato administrativo venha minudenciar.”*

De toda sorte, sustenta a Recorrente, após discorrer genericamente sobre os preços de transferência, que o método PRL não seria aplicável ao Recorrido. Para tanto, alega que o método utilizado pelo contribuinte não permite descobrir qual foi o custo da matéria-prima importada, ao menos na forma como utilizado, uma vez que o Recorrido, a seu ver, não faz revenda.

Acresce a tal argumento que o método PRL não prevê a possibilidade de dedução dos custos de produção para fins de apuração do preço de transferência, fato que impossibilitaria a sua aplicação nos casos de importação de princípios ativos utilizados na produção de medicamentos. Conclui que o método do PRL não permite isolar o custo do produto importado.



Com relação a tais argumentos, entendo que a sustentada ineficiência do método adotado pelo ora Recorrido, não implica a impossibilidade de sua utilização. Se de fato havia deficiência na metodologia estabelecida pelo legislador, essa deveria ter sido sanada por Lei e não por meio de Instrução Normativa que não tem legitimidade para tanto. De mais a mais, as alterações havidas quando da edição da Lei nº 9.959/2000 não modificaram o direito à utilização do método PRL por empresas que promovam qualquer tipo de agregação ao bem importado. A alteração da norma veiculada pelo artigo 18 da Lei nº 9.430/96, especificamente no seu inciso II, ao contrário do que pretende a Recorrente, acaba por reconhecer que, em verdade, não existe qualquer impossibilidade de utilização do método do PRL, na hipótese de bens importados aplicados à produção. Ao contrário, referida norma reconhece apenas que o percentual de lucro até então previsto (20%) não se adequava à finalidade da Lei e, eventualmente, favorecia contribuinte que se utilizava de tal método.

Não obstante, se o percentual previsto não era o mais correto, não cumpria à Instrução Normativa ajustá-lo como se de Lei tratasse. O ajuste deve ser feito, como de fato ocorreu (Lei nº 9.959 de 27 de janeiro de 2000), por meio de Lei.

Além disso, o argumento apresentado no sentido de que houve interpretação meramente literal e, portanto, equivocada, não merece prosperar. Sobre esse aspecto, a interpretação aplicável ao presente caso, longe de ser literal, é apenas a interpretação da Lei em seu amplo sentido. A interpretação sistemática deve ser efetuada levando em consideração as normas jurídicas válidas e aptas a produzir efeitos em seu sistema de referência. Há, como se vê, evidente contrariedade entre a disposição da Lei à época e a Instrução Normativa utilizada como fundamento para a atuação.

No presente caso, muito embora a Instrução Normativa SRF nº 38/97 estivesse vigente à época da ocorrência do fato jurídico tributário ora em análise, essa não possuía aptidão para produzir os efeitos que pretendia no que tange à impossibilidade de aplicação do método PRL, o que acabou por ser corroborado com a edição da Lei nº 9.959/2000 que permanece outorgando o direito à utilização do referido método.

O conflito entre disposições legais pode se constituir como contrariedade ou antinomia jurídica, cuja diferença encontra-se calcada na possibilidade de contornar tal conflito por meio de critérios aptos, previstos no ordenamento ou resultado de criação doutrinária.

Nesse sentido, leciona o Professor TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR, *verbis*:

*"Podemos definir, portanto, antinomia jurídica como a oposição que ocorre entre duas normas contraditórias (total ou parcialmente), emanadas de autoridades competentes num mesmo âmbito normativo, que colocam o sujeito numa posição insustentável pela ausência ou inconsistência de critérios aptos a permitir-lhe uma saída nos quadros de um ordenamento dado".<sup>2</sup>*

No presente caso, tem-se que as autoridades que emanaram as normas jurídicas em debate estão inseridas no ordenamento jurídico brasileiro, que o sujeito aplicador encontra-se impossibilitado de aplicá-las ao mesmo tempo, mas que possui critérios aptos a resolver tal contrariedade. Não se configura, pois, uma antinomia.

No presente caso, as normas em evidente conflito não estão inseridas em um mesmo patamar, estão, em verdade, em desnível hierárquico, uma vez que a Lei trouxe determinadas regras a serem observadas pelos contribuintes e a Instrução Normativa ampliou o campo de limitação da obrigação.

Sobre esse aspecto, é válido destacar que seja qual for o método de interpretação a ser observado, o intérprete deve partir do direito positivo para, a partir daí, extrair as significações e, ato contínuo, dar ensejo à norma individual e concreta. Ocorre que, no que concerne aos preços de transferência, não há, como se poderia crer, conflito entre normas. Ao contrário, há Lei específica que dispõe sobre a matéria à qual, a Instrução Normativa nº 38/97, sob a pretensão de interpretá-la, acabou por afrontar.

De mais a mais, seria no mínimo antagônica a interpretação de vedação à utilização do método do PRL pelos contribuintes que manipulem de alguma maneira os insumos importados, que por determinação legal estão sujeitos à regra dos preços de transferência, uma vez que o parágrafo 4º do artigo 18 da Lei nº 9.430/96 lhe permite optar por um dos métodos pré-estabelecidos. Neste ponto, a redação da citada norma não foi alterada ou revogada após a edição da Instrução Normativa nº 38/97, tampouco após a edição da Lei nº 9.959/2000.

De outra parte, é fato que à fiscalização é assegurado o poder de investigar eventuais irregularidades praticadas pelo contribuinte e, quando o caso, promover o lançamento de ofício de valores eventualmente apurados como devidos. Entretanto, não pode o lançamento prevalecer quando desqualifica o método utilizado pelo contribuinte e lhe atribui outro, mormente quando o faz utilizando-se de Instrução Normativa que inovou a matéria em relação à legislação de regência, em desrespeito ao princípio da legalidade (artigo 5º, inciso II, da CF, artigo 37 da CF 88 e artigo 97 do CTN).

Consigne-se que uma vez que a legislação estabelece limitação aos custos a serem deduzidos na apuração do Lucro Real da empresa nos casos de operações sujeitas aos preços de transferência, por disposição expressa do artigo 28 da Lei nº 9.430/96, tais limitações devem ser estabelecidas também para a apuração da base de cálculo da CSLL.

Assim, intimado pela autoridade fiscal a informar o método utilizado para o cálculo dos preços de transferência, bem como para fornecer a documentação utilizada para o

<sup>2</sup> *Intrudução ao Estudo do Direito – Técnica, Decisão, Dominação*. 4ª ed., Atlas, São Paulo – 2003, pg. 212.

controle dos valores calculados compreendida pelas planilhas de controle que deram origem aos valores considerados na apuração da base de cálculo do período, cumpre ao contribuinte atender tal determinação.

Destarte, considerando que a Recorrente utilizou um dos métodos de ajuste de preço previstos na legislação de regência, resta impossível à fiscalização utilizar qualquer um dos demais métodos para restringir a dedutibilidade levada a efeito no lucro da empresa

Impende assinalar, ainda, que essa câmara, ao apreciar caso idêntico, havendo diferença somente quanto ao ano-calendário da autuação, por maioria de votos, entendeu por bem negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, em acórdão assim ementado:

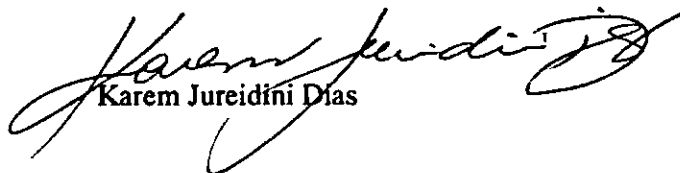
*"PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA – Os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoa vinculada, somente serão dedutíveis na determinação do lucro real até o valor que não exceda ao preço determinado por um dos métodos descritos no artigo 18 da Lei nº 9.430/96. Não pode haver restrição a utilização de qualquer um dos métodos pois tal imposição vai de encontro à previsão contida no caput do artigo 18 "POR UM DOS SEGUINTE MÉTODOS" e à alternativa dada no § 4º, do mesmo artigo.*

*AJUSTE NA IMPORTAÇÃO - É correta a utilização, pela fiscalização, de qualquer um dos três métodos de ajuste somente quando a empresa não utilizou qualquer método de ajuste previsto na legislação. Quando a empresa efetua o ajuste e intimada, apresenta as planilhas e os documentos que lhes deram origem, cabe a fiscalização tão somente conferir a veracidade dos dados. O período de apuração dos preços médios deve ser o de ocorrência do fato gerador (trimestral ou anual). (Lei 9.430/96 art. 18 § 1º). Recurso especial negado.*

*(Acórdão CSRF/01-05.784 – Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais)*

Por todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Especial do Procurador.

Sala das Sessões, em 11 de agosto de 2008

  
Karem Jureidini Dias

