



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

**Processo nº** 16327001649/2004-37  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** **1102-00.501 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 03 de agosto de 2011  
**Matéria** PREÇO TRANSFERENCIA  
**Recorrente** NOVARTIS BIOCIENTIAS SA  
**Recorrida** 5A. TURMA DRJ SÃO PAULO/SPI

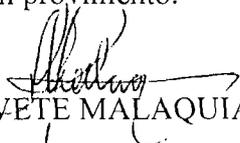
Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Exercício: 2000

Ementa: PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA — MÉTODO PRL — De acordo com o art. 18 da Lei 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 pode, simples Instrução Normativa, espécie jurídica de caráter secundário, cuja normatividade está diretamente subordinada a lei, vedar o uso do referido método

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

vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os Membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o julgado, vencidos os Conselheiros João Otávio Oppermann Thomé, Manoel Mota Fonseca e Leonardo de Andrade Couto, que negavam provimento.

  
IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO – Presidente e Relatora

Editado em: 09/08/2011

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Ivete Malaquias Pessoa Monteiro (Presidente da Turma), João Otavio Opperman Thomé, Silvana Rescigno Guerra Barretto, Leonardo de Andrade Couto, Manoel Mota Fonseca (Suplente Convocado) e João Carlos Lima Junior (Vice-Presidente).

## Relatório

Trata-se de lançamentos para o IRPJ e a CSLL, formalizada em 28/12/2004, referentes aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 1999.

Termo de Verificação Fiscal de fls. 688 a 837, aponta que a empresa adotou, para todos os bens importados de vinculadas, o Método do Preço de Revenda menos Lucro – PRL, determinado pelo artigo 12, da Instrução Normativa SRF nº 38/97. Verificou, também, que dentre os bens importados, havia inúmeras mercadorias que eram matérias primas: princípios ativos (farma) e ingredientes ativos (agro).

Termo de Constatação e Intimação nº 001/2004 (fls. 185/190), ao tempo em que informava à contribuinte a impossibilidade de utilização do método PRL para valoração dos custos das matérias primas importadas de vinculadas, a intimava a apresentar, através de outro método para apuração do preço parâmetro (PIC ou CPL) dos princípios e ingredientes ativos que relacionou às fls. 187.

Documentos de fls. 196 a 228 respondem à intimação e a partir desta, com base no artigo 39 da IN SRF nº 38/97, o autuante adotou o Método dos Preços Independentes Comparados – PIC para determinação dos preços de transferência das matérias-primas importadas de pessoas vinculadas, na forma do Termo de Constatação e Intimação nº 002/2004 (fls. 229/235).

As memórias de cálculo apresentadas em atendimento ao item 7 do Termo de Início da Ação fiscal (fl. 116), apontaram para o fato de que a metodologia empregada para apuração, por produto, do preço parâmetro não seguiu as normas determinadas pelo artigo 12, da IN SRF nº 38/97. Faltaram discriminar itens como : saldo inicial em estoque do período de apuração; nº da nota fiscal de saída; descrição detalhada do item conforme constante do documento fiscal; adquirente; quantidade em unidade de medida comercial; unidade de medida comercial; valor total do item; descontos incondicionais concedidos; impostos e contribuições incidentes sobre a venda; comissões e corretagens pagas. (conforme Termo de Constatação e Intimação nº 002/2004, que também a intimou a apresentar para cada um dos produtos relacionados às fls. 231 e 232, planilhas que contivessem os dados necessários para apuração do preço-parâmetro com base no método PRL.)

A partir desses eventos (conforme Termo de Verificação de fls. 688 a 837) há adição ao Lucro Real e à Base de Cálculo da CSLL do ano-calendário de 1999, da diferença apurada neste cálculo, conforme tabelas constantes do item 10 da decisão combatida.

As operações de importação efetuadas no ano-calendário de 1998, foram objeto de verificações que culminaram com o lançamento de ofício de IRPJ e CSLL constantes do processo nº 16327.002133/2003-29, No citado processo foi apurada a necessidade de ajustes, decorrente de preços de transferência, para as importações das mercadorias Ametrina Técnico Granel, Atrazina Técnico, Simazina Técnico e Thiabendazole Microfine pelo método PRL, e dos princípios ativos, Clortalidona, Cloridrato de Clomipramina, Cloridrato de Terbinafina e Cloridrato de Tioridazina e ingredientes ativos, Abamectina e DDVP pelo método PIC.

É apontado que no ano-calendário de 1998, das quantidades de cada produto importado naquele ano, foram segregadas as quantidades dos produtos que ficaram em estoque, em 31/12/1998, bem como as matérias-primas que ficaram na composição dos produtos semi-elaborados e na composição dos produtos finais em estoque, também em 31/12/1998.

A partir desses ajustes foram apuradas as quantidades exatas que geraram excesso de custo, computado no resultado da empresa no ano-calendário de 1998. De outro lado, as quantidades segregadas, geraram no ano-calendário de 1999, um valor resultante do excesso do custo computado no resultado da empresa.

No item 15 é apontado o resumo dos cálculos constantes dos demonstrativos de fls. 723 a 728 e 821 a 833, que resultaram em ajustes (adição) ao Lucro Real e à Base de Cálculo da CSLL do ano-calendário de 1999.

Ciente do lançamento em 28/12/2004, apresentou a Contribuinte, em 27/01/2005 a impugnação de fls. 862 a 872, acompanhada dos documentos às fls. 873 a 876, na qual alega, em síntese, que a Lei 9430/1996 não estabelece restrição à utilização dos três métodos pelos quais se possa apurar o preço de transferência dos produtos importados de pessoa jurídica vinculada. Portanto, uma instrução normativa não poderia dispor em sentido contrário.

Mesmo que se considerasse legal a restrição imposta pelo § 1º, do artigo 4º da IN SRF nº 38/97, esta não se aplicaria aos produtos que motivaram o lançamento, tendo em vista que os bens fiscalizados não são bens diferentes daqueles importados, mas, sim, os próprios bens meramente beneficiados e embalados.

E ainda, a Instrução Normativa como ato regulamentador para a fiel execução da lei, não pode criar, alterar ou extinguir direitos e obrigações: estas são funções da lei. É o que determina o artigo 99, do CTN, ao dispor que “o conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação...”

Desta foram o excesso contido na IN, em relação à lei, constitui vício que a torna inválida, já que seu fundamento de validade deve ser buscado, precisamente na lei de regência, ou seja, a Lei nº 9.430/96.

Quando muito e em tese, a norma contida no § 1º, do artigo 4º, da IN SRF nº 38/97, para ter assegurada a sua validade, só poderia ser interpretada como aplicável unicamente aos casos em que os bens fiscalizados são bens diferentes daqueles que foram importados, o que não ocorreu na espécie.

Além do mais, a OCDE admite a utilização do Método PRL, sendo oportuno ressaltar que no item 12, da Exposição de Motivos da Lei nº 9.430/96, o Governo Brasileiro admite que o modelo de controle de preços adotado procurou acompanhar e estar em consonância com as normas e orientações traçadas por aquele organismo internacional (Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Econômico).

Reclama, igualmente, da aplicação dos juros com base na SELIC para fins tributários, por falta de previsão legal e por se tratar de uma taxa remuneratória de capital. Aduz, ainda, que o poder judiciário tem acolhido a arguição de inconstitucionalidade da SELIC para fins tributários.

Sobreveem a decisão de fls.879/894, assim ementada:

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário:1999 Ementa: 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.*

*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.*

*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.*

*Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL Ano-calendário: 1999 Ementa: DECORRÊNCIA.*

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

Ciente da decisão em 09/06/2005, fls.899, oferece o recurso voluntário em 06/07/2005, fls.902/914, onde inicia reclamando da decisão por não ter apreciado a lei e os fatos com exatidão.

Também, de forma equivocada, manteve o entendimento de que a produção de medicamentos para consumo final com utilização de princípios ativos importados se enquadra no conceito de "produção de outro bem", impossibilitando a aplicação do Método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL), com margem de lucro de vinte por cento; e, b) que na esfera administrativa inafastável a exigência da taxa SELIC sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.

Utilizar o parágrafo 1º do artigo 4º, da IN SRF nº 38/97, o qual veda a utilização do método PRL nos casos de utilização de princípios ativos importados aplicados na produção de medicamentos, se mostra em total discordância com o comando normativo da Lei 9430/1996.

E a Lei nº 9.430/96 não estabelece esta restrição nem qualquer outra a utilização dos três métodos pelos quais se possa apurar o preço de transferência dos produtos

importados de pessoa jurídica vinculada. Com efeito, o parágrafo 1º, do artigo 4º, da Instrução Normativa SRF nº 38/97, ao proibir a utilização do PRL nos casos de princípios ativos importados, os quais, no Brasil, são dosados, isto é, repartidos uniformemente em quantidades usadas para fins terapêuticos, sem, contudo, serem alterados em sua essência, reveste-se de flagrante ilegalidade, impondo restrições não previstas na Lei.

Além do que a Instrução Normativa SRF nº 38/97 jamais poderia ter instituído vedação absoluta à utilização do método PRL; principalmente nos casos em que os princípios ativos importados, apesar de repartidos uniformemente em quantidades usadas para fins terapêuticos, não modificarem sua essência; pois, estaria, então, referida Instrução Normativa, introduzindo verdadeira inovação em relação a lei de regência da matéria.

Transcreve doutrina de LUÍS EDUARDO SCHOUERI que observa :

*"7.6.1 — Idêntica restrição não se encontra no texto da lei, que se limita a descrever os metidos para a apuração do preço 'arm's length'. Importante que se mencione, outrossim, que sequer a norma administrativa cogitou de estender a restrição aos casos de aplicação do método de revenda para as exportações (PVA e PVV).*

*7.6.2 — Da inexistência de previsão legal da restrição a aplicação do PRL no caso de produção no país, parece lícito concluir-se que esta somente pode ser aceita se compatível com o princípio 'arm's length'. Ora, já se mostrou acima que o princípio 'arm's length', em foros internacionais, se atinge por qualquer dos três metidos apresentados. Mais ainda, ficou claro que a própria OCDE não restringe a aplicação do método do preço de revenda para os casos em que haja manufatura local. O que importa é o contribuinte ter condições de desdobrar sua contabilidade, demonstrando o quanto o processo produtivo local pode vir a influenciar a margem de revenda e o preço final. A questão é, assim, da maior ou menor dificuldade na aplicação do metido, nunca de sua inaplicabilidade. Ao contrário, em casos de processos produtivos locais de menor importância, chega a OCDE a considerar até mesmo mais apropriado este método.*

*7.6.3 — Não encontra guarida em lei, portanto, a proibição imposta pela referida Instrução Normativa. Ao contrário, na medida que se tem o princípio 'arm's length' como condutor da legislação brasileira de preços de transferência, devem ser oferecidos ao contribuinte todos os meios para demonstrar que seus preços atendem àquele princípio, não sendo aceitável uma restrição, por parte das autoridades administrativas, a um método previsto pela lei.*

*7.6.4 — Poder-se-ia argumentar que a restrição viria da própria lei, já que esta, referindo-se ao preço de revenda, pressupõe uma operação comercial, pela qual o contribuinte vende aquilo que comprou da empresa associada. Tampouco se defende, aqui, outro entendimento: o PRL exige uma operação de venda e é esse o aspecto objetivo do metido. Também é certo que se deve vender algo que se adquiriu. O que não disse o legislador — nem*



*a prática internacional —é que o bem revendido não pode, antes da revenda, sofrer qualquer modificação.*

*7.6.5 — Finalmente, importa esclarecer que o ato normativo em questão não empregou o termo 'industrialização', mas sim 'produção'.*

*7.6.5.1 — O primeiro termo é conhecido na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados — IPI, compreendendo cinco processos distintos:*

*transformação, montagem, beneficiamento, acondicionamento e recondicionamento.*

*7.6.5.2 — O termo 'produção' não está definido e não há razão para se imaginar seja ele tão amplo quanto o primeiro. Pressupondo que o ato normativo em questão baseou-se na expressão 'revenda' para vedar o emprego do PRL quando houvesse 'produção' no País, esta só pode ser compreendida como aquela depois da qual o produto sofre tamanha mudança, que já não é mais possível dizer que se trata daquele mesmo produto.*

*7.6.5.3 — Este não é o caso nos processos de beneficiamento, acondicionamento e recondicionamento. Na montagem, pode ser possível fazer referência a um todo, sem que se mencionem as partes. Estas, entretanto, são plenamente localizáveis e individualizáveis, caracterizando, ci toda prova, uma revenda.*

*7.6.5.4 — Neste sentido, o termo 'produção' deve restringir-se aos casos de 'transformação' e, ainda assim, nem sempre. Com efeito, nos termos da legislação do IPI, basta que um produto obtenha nova classificação fiscal, para que se tenha uma transformação. Ocorre que, muitas vezes, dão-se classificações fiscais diversas a um único produto, conforme a quantidade em que se apresente. Isso é muito comum para os produtos químicos. Ora esta 'transformação' não implica se perca o produto, que continua plenamente localizável e, portanto, sujeito a ser revendido, tal como entende a fiscalização.*

*7.6.5.5 — Assim, a restrição da IN 38197 somente pode ser aplicada aos processos de 'produção' que impliquem desnaturação do produto, que impeça constatação da revenda" ("Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro", p. 95, Editora Dialética, 1999).*

*E logo a seguir, este mesmo autor, citando FORTUNATO BASSANI CAMPOS, observa que:*

*"7.6.6 — O tema foi enfrentado, no Brasil, por Fortunato Bassani Campos que, em palestra a convite da Delegacia Regional de Julgamento de São Paulo, assim argumentava:*

*'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 no barril*



*com salmoura são as mesmas azeitonas que eu pus no vidrinho e estou revendendo. O que vai ter que se 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 d 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 casulas, 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, par efeito de IPI, até é uma industrialização, mas do ponto de vista estritamente lógico e prático, não é. O medicamento final que estou vendendo é o mesmo.*

*O fato de eu encapsular ou transformar o pozinho numa pílula embalá-la para venda não altera basicamente o medicamento que eu comprei. 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 forma considerada a embalagem. De toda forma, é o mesmo produto, que é importado e revendido'.*

*7.6.6.1 O exemplo proposto por Bassani Campos, concernente à indústria farmacêutica, e que pode ser estendido a diversos produtos nos quais, conquanto ocorra uma transformação (no sentido da legislação do IPI), continua plenamente identificável o produto importado, demonstra que a extensão da expressão 'revenda' vai além da industrialização. Com efeitos, na indústria farmacêutica, encontra-se a importação de elementos denominados 'princípios ativos'. Estas substâncias decorem de pesquisas oferecidas em determinadas dosagens, podem produzir um efeito desejado pelo consumidor (a cura). As indústrias locais, de regra, adquirem os princípios ativos em grandes quantidades, cabendo-lhes dividi-los nas quantidades recomendadas pela farmacologia. Ocorre que assim divididos, não há possibilidade de se venderem os princípios ativos, já que se estaria tratando, no mais das vezes, de substâncias microscópicas. Dai que o importador lhes acrescenta outras substâncias, como água, açúcar ou outro excipiente, de modo a possibilitar o seu consumo. Note-se: o princípio ativo é o mesmo. Também são os mesmos os seus efeitos.*



*Nada se modifica senão a possibilidade de sua comercialização e consumo.*

*7.6.6.2 — Do mesmo modo, no campo dos defensivos agrícolas, verifica-se que as indústrias importam princípios ativos em embalagens que, depois de abertas, devem ser consumidas em poucos dias. Tendo em vista as grandes quantidades importadas, os importadores efetuam o processo denominado 'formulação', que nada mais é que agregar ao produto estabilizantes, que em nada modificam a atuação do princípio ativo, mas que permitem que os produtos fiquem expostos por mais tempo, sem deterioração.*

*Nota-se, uma vez mais, que o defensivo agrícola coincide com o revendido, seja em sua composição, seja em seu efeito. O estabilizante apenas lhe dá maior durabilidade, para permitir a sua comercialização" ("Pregos de Transferência no Direito Tributário Brasileiro", p. 97, Editora Dialética, 1999).*

No mesmo sentido, PAULO DE BARROS CARVALHO, discorrendo sobre a utilização do método PRL à luz do Direito Tributário Brasileiro, assinala que:

*"O fato do revendedor agregar algum valor ao produto, aprimorando-o para o consumo, não é empecilho ao emprego desse método, especialmente quando o valor agregado é quantificável e configure a razão preponderante da aquisição pelo consumidor.*

*(...). Em conseqüência, inexistente incompatibilidade entre o método do preço de revenda e a circunstância de haver produção local, quando esta não altera as particularidades do bem importado. O conceito de 'revenda' não exclui o de 'industrialização'. (...) Por todo o exposto, ainda que fosse legal a restrição constante da IN nº 38/97, apenas quando o revendedor submeter o bem importado a operação modificadora de sua natureza, criando nova espécie de bem, diverso do primeiro, será vedado utilizar o método preço de revenda menos lucros. Em quaisquer outras hipóteses, mesmo havendo processo industrial, inexistindo transformação na essência do bem importado, ter-se-á por lícito o emprego do referido método" ("Preços de Transferência do direito Tributário Brasileiro", in UCKMAR, Victor; ALTAMIRANO, Alejandro e TORRES, Heleno Taveira (coords.) "Impuestos sobre el Comercio Internacional", Buenos Aires, Abaco, 2003, p. 704-6.*

Acresce, "ad argumentandum", conquanto se considerasse legal a restrição imposta pelo § 1º o do artigo 4º., da Instrução Normativa nº 38/97, no seu caso não se aplicaria pois os bens fiscalizados não são bens diferentes daqueles importados. São os mesmos, meramente beneficiados e embalados.

A Instrução Normativa como ato regulamentador para a fiel execução da lei, não pode criar, alterar ou extinguir direitos e obrigações: estas são funções da lei. É o que determina o artigo 99, do CTN, ao dispor que "o conteúdo e o alcance dos decretos

restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação ..."

Aponta que o excesso contido na Instrução Normativa, em relação à lei, constitui vício que a torna inválida, já que o seu fundamento de validade deve ser buscado, precisamente, na lei de regência, ou seja, a Lei nº 9.430/96.

Dessa forma, para atender o princípio da legalidade, há que se buscar nos artigos 18 a 24 e 28, da Lei nº 9.430/96 as fronteiras que delimitam o alcance do § 1º, do artigo 4º, da Instrução Normativa nº 38/97.

Comenta as palavras de Vitorio Cassone que, citando o eminente Ministro Carlos Velloso, do STF assinala:

*"Se a lei fixa, por exemplo, exigências taxativas, é exorbitante o regulamento que estabelece outras, como é exorbitante o regulamento que faz exigência que não se contém nas condições da lei, podendo esta estabelecer que o regulamento poderá fixar condições além das que ela estatuir. Ai, teríamos uma flexibilização na fixação de padrões jurídicos, o que seria possível, tal como lecionou, no Supremo Tribunal, o Ministro Aliomar Baleeiro (RE n. 76.629- RS, RTJ 711477)".*

E continua o Ministro Carlos Velloso em seu voto:

*'Em outro trabalho que escrevi sobre o tema — 'Do Poder Regulamentar', em 'Temas de Direito Público', citado , p. 419 ss. — registrei que esse tipo de regulamento, o regulamento delegado ou autorizado, é o que a Suprema Corte americana tem permitido, sem embargo de consagrar a Constituição dos EUA de 1787, a separação dos Poderes e estabelecer, expressamente, no seu art. 1º, Séc. I, que 'Todos os poderes legislativos conferidos por esta Constituição serão confiados a um Congresso dos EUA, composto de um Senado e de uma Câmara de Representantes'. Por isso, de regra, as leis civis, comerciais, trabalhistas, penais, processuais não são regulamentadas, não só por serem ato aplicáveis, como também por dizer pertinência ao cidadão em geral, tendo, por isso mesmo, a característica de 'autoaplicáveis' (in "Direito Tributário", p. 49, Ed. Atlas, 1997, cit. Por ANTONIO CALOR RODRIGUES DO AMARAL in "Comentários ao Código Tributário Nacional", coord. IVES GRANDA DA SILVA MARTINS, Ed. Saraiva, 2003).*

Acresce que Vitorio Cassone observa que:

*"Os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas: como atos normativos devem-se entender as circulares, as ordens de serviços, as instruções, assim como os chamados pareceres normativos, que são fideis, a 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 a natureza jurídica da Instrução Normativa do*

*art. 100, I, do CTN, o STF-Pleno, na ADIN 311-9-DF, dec. Um. De 8-8-90, decidiu que 'os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas fiscais tem por finalidade interpretar a lei ou o regulamento no âmbito das repartições fiscais'.*

ementou: E. no Ag Rg em ADIn 365-8/600-DF, v.u. de 7-11-90 (in RPIOB, 14082)

*'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 constitucionalidade ...',*

E, em seguida, lembra:

*"O Código Tributário Nacional interpretado pelo Tribunal Regional Federal da 1ª Região (Saraiva, 1995), dispõe acerca da jurisprudência derivada do art.100 do CTN:*

*'EMENTA: ... As instruções normativas editadas por Órgão competente da administração resultam, imediatamente, de sua estrita observância dos limites impostos pelas leis, tratados, convenções internacionais, ou decretos presidenciais, de que devem constituir normas complementares" (in "Direito Tributário", p. 49, Ed. Atlas, 1997, cit. Por ANTONIO CALOR RODRIGUES DO AMARAL in "Comentários ao Código Tributário Nacional", coord. IVES GRANDA DA SILVA MARTINS, Ed. Saraiva, 2003).*

Comenta que, quando muito e em tese, a norma contida no § 1º, do artigo 4º, da Instrução Normativa nº 38/97, para ter assegurada a sua validade, só poderia ser interpretada como aplicável unicamente aos casos em que os bens fiscalizados são bens diferentes daqueles que foram importados, o que, como se viu, não ocorreu na espécie.

Cumpriria ressaltar que a OCDE expressamente admite a utilização do método PRL, como pode ser observado pelo item 2.22 da obra "Transfer Pricing Guidelines For Multinational Enterprises And Tax Administrations", abaixo reproduzido mediante tradução livre:

*"2.22 É mais fácil de se determinar uma apropriada margem de revenda quando o revendedor não adiciona nada substancial ao valor do produto. Em contraste, pode ser mais difícil de usar o método do preço de revenda para atingir um preço arm's length quando, antes da revenda, os bens são profundamente processados ou incorporados em um produto mais complicado, de tal forma que sua identidade é perdida ou transformada (e.g. quando componentes são agregados em produtos acabados ou semi-acabados).*

*Outro exemplo em que a margem de revenda requer um cuidado particular é quando o revendedor contribui substancialmente para a criação ou manutenção de propriedade intangível associada com o produto (e.g. marcas ou nomes comerciais) que é de propriedade da empresa associada. Em tais casos não é fácil avaliar a contribuição ao valor final do produto, dada pelos bens transferidos originalmente" ("OCDE —Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations", p. II-7, item 2.22).*

E mais, oportuno ressaltar que no item 12, da Exposição de Motivos da Lei nº 9.430/96, o Governo Brasileiro deixou claro que o modelo de controle de preços adotado pelo nosso País procurou acompanhar e estar em consonância com as normas e orientações traçadas pela OCDE.

Se contrapõe a aplicação dos juros com a taxa SELIC, linha na qual expende vasto arrazoado, por fim transcreve a conclusão do trabalho do Ministro Dr. Franciulli Netto denominado "DA INCONSTITUCIONALIDADE DA TAXA SELIC PARA FINS TRIBUTÁRIOS", publicado na Revista Tributária e de Finanças Públicas - Ano 8 - nº 33 - julho/agosto de 2000, que demonstra com toda clareza a ilegalidade da aplicação dessa taxa, a título de juros moratórios, em créditos tributários :

*15. Conclusão Pelo que precede, poder-se-ia assim resumir o que foi neste modesto trabalho exposto :*

*I. Não criada a taxa Selic para fins tributários, são inconstitucionais as leis que determinam a sua cobrança em impostos e contribuições previdenciárias.*

*Em matéria de tributação, nesta incluídas as contribuições previdenciárias, os critérios para aferição da correção monetária e dos juros devem ser definidos com clareza pela lei.*

*13. Diante do exposto, restando absolutamente comprovado que a razão está com a Recorrente e não com o Fisco, reafirma a Recorrente todas as razões de fato e de direito expendidas em sua Impugnação e espera que seja REFORMADA a decisão recorrida na parte que lhe é contrária, para ser julgado totalmente IMPROCEDENTE o Auto de Infração objeto deste processo.*

*Assim decidindo, esse Egrégio Conselho fará prevalecer, mais uma vez, o Direito e a Justiça.*

O despacho de fls.932 redistribui o processo para minha relatoria.  
Este o Relatório.



## Voto

Trata-se de lançamentos para o IRPJ e a CSLL, formalizada em 28/12/2004, referentes aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 1999. No entender da autoridade fiscal, a empresa adotara para todos os bens importados de vinculadas o Método do Preço de Revenda menos Lucro – PRL, indevidamente, ante restrição imposta pelo § 1º, do artigo 4º da IN SRF nº 38/97, para utilização deste método, no caso de insumos.

O litígio se faz para esclarecer se é legítima a limitação de utilização do método PLR (para fins do disposto nos artigos 18 e seguintes da Lei n. 9.430/96) por contribuintes que importam produtos/insumos sujeitos à industrialização no país para posterior comercialização de produto final industrializado.

A matéria já foi objeto de conhecimento pela Câmara Superior de Recursos Fiscais e ali o entendimento assente é no sentido de que a limitação à utilização do método PLR imposta pela IN 38/97 para apuração do preço parâmetro, para fins do disposto na Lei n. 9.430/97, afronta a estrita legalidade tributária, o que acarreta a insubsistência do lançamento que nela se respalde.

O entendimento firmado pelo Colegiado é no sentido de que o art. 18 da Lei nº. 9.430, de 1996, não veda a utilização do método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL - na avaliação de eventuais ajustes a título de "Preços de Transferência" relativamente aos custos de bens importados de empresas ligadas estabelecidas no exterior, o que retira base legal da IN SRF n. 38, de 1997. como se vê nas transcrições seguintes:

*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 nº 40105782 do Processo 16327004321200219-  
Câmara Superior de Recursos Fiscais. 1ª Turma – Data  
04/12/2007)*

*No mesmo sentido:*

*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 n° 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 § 40, 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). Recurso especial negado.*

*(Acórdão n° 9101-00.487 do Processo 16327.003186/2003-67 - Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF - 1a. Turma da 1a. Câmara – Data 25.01.2010)*

Este último acórdão citado também se refere a mesma matéria objeto deste processo, no ano de 1998.

Nesta ordem de juízos deixo de analisar os demais argumentos por restarem prejudicados e voto no sentido de DAR provimento ao recurso.

  
Ivete Malaquias Pessoa Monteiro

## 1 TERMO DE INTIMAÇÃO

Intime-se um dos Procuradores da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho, da decisão consubstanciada no acórdão supra, nos termos do art. 81, § 3º, do anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009.

Brasília, 09/08/2011

JOSÉ ANTONIO DA SILVA  
Chefe de Equipe da 1ª Câmara do  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais-MF

### **Ciência**

Data: \_\_\_\_ / \_\_\_\_ / \_\_\_\_

\_\_\_\_\_  
Nome:  
Procurador(a) da Fazenda Nacional

### **Encaminhamento da PFN:**

- apenas com ciência;
- com Recurso Especial;
- com Embargos de Declaração;
- \_\_\_\_\_.