



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA

Processo n° 16327.001727/2004-01
Recurso n° 156.399 Voluntário
Matéria IRPJ E OUTRO - Ex.: 2000
Acórdão n° 108-09.551
Sessão de 05 de março de 2008
Recorrente AVENTIS PHARMAS LTDA.
Recorrida 3ª TURMA/DRJ-FORTALEZA/CE

IRPJ – PREÇO DE TRANSFERÊNCIA – MÉTODO PRL – IMPORTAÇÃO DE INSUMO PARA PRODUÇÃO DE NOVO BEM – INSTRUÇÃO NORMATIVA RESTRITIVA DE DIREITO – A IN SRF n° 38/1997 restringiu indevidamente a aplicação do método PRL (Preço de Revenda menos Lucro) como método de apuração de preço parâmetro a ser utilizado na identificação de preços de transferência em insumos destinados à produção de outro bem. Possibilidade de adoção do método PRL.

Inaplicável o método PIC, por unilateralidade de dados disponíveis, somente Fisco, com grave desrespeito ao princípio do contraditório e fundamentação em dados subjetivos, sem aferição em consistência objetiva de similaridade de produtos, de acordo com a legislação aplicável.

Recurso Voluntário Provido.

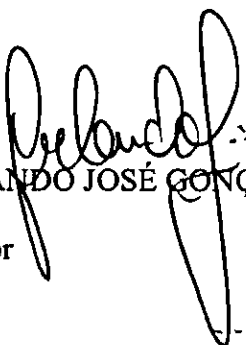
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por AVENTIS PHARMAS LTDA.

ACORDAM os Membros da Oitava 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 Cândido Rodrigues Neuber e Mário Sérgio Fernandes Barroso.



MARIO SÉRGIO FERNANDES BARROSO

Presidente



ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO

Relator

FORMALIZADO EM: 23 ABR 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NELSON LÓSSO FILHO, JOSÉ CARLOS TEIXEIRA DA FONSECA, JOÃO FRANCISCO BIANCO (Suplente Convocado), VALÉRIA CABRAL GÉO VERÇOZA e KAREM JUREIDINI DIAS. Ausente, justificadamente, a Conselheira MARIAM SEIF.

Relatório

Trata-se de auto de infração de IRPJ e reflexos na CSLL, relativo ao ano-calendário de 1999, lavrado e cientificado ao contribuinte em 29.12.2004, em razão da não adição de parcela de custos, despesas, encargos, bens, serviços e direitos adquiridos no exterior de pessoa vinculada, devido ao fato do contribuinte ter descumprido as normas sobre preço de transferência ao utilizar indevidamente o método Preço de Revenda menos Lucro – PRL, tendo sido aplicada multa de 75%.

A Ação Fiscal que culminou na lavratura do presente auto de infração teve por objeto as importações vinculadas no ano base de 1999, tendo o contribuinte sido intimado a apresentar planilhas do Método PRL e relação de empresas vinculadas.

Após apresentação desses documentos, fora intimado a apresentar (i) planilhas do método PIC – Preços Independentes Comparados ou CPL – Custo de Produção mais Lucro, para determinados princípios ativos importados em 1999, tendo em vista o determinado pelo art. 4º, § 1º da IN SRF nº 38/97 e (ii) cálculos relativos ao preço de transferência de determinados medicamentos também importados em 1999, discriminados por notas fiscais de saída.

Em resposta à solicitação, o contribuinte apresentou carta explicativa da impossibilidade de apresentar o cálculo dos métodos PIC ou CPL para os princípios ativos solicitados, uma vez que não há alteração da substância, apenas dosagem dos princípios ativos em quantidades próprias para o consumo do medicamento, o que afasta a vedação, prevista no art. 4º, § 1º da IN SRF nº 38/97, de utilização do método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL. Esclareceu, ainda, que não é possível utilizar os outros dois métodos porque não existem preços independentes transacionados pelo Grupo, nem mesmo produtos idênticos ou similares, além de não ser possível determinar o custo da matriz, devido ao alto impacto de pesquisa e desenvolvimento.

No que se refere aos cálculos relativos ao preço de transferência de determinados medicamentos, o contribuinte apresentou “CD-Rom” contendo as informações, listadas, por nota fiscal de saída, os dados de venda para elaboração das planilhas do método PRL.

Com base nesses dados, a fiscalização elaborou a planilha “PREÇO PRATICADO PIC 1999”.

Em atendimento à intimação, o contribuinte apresentou cópia das Fichas de Movimentação de Estoque de 1999 de determinados produtos importados nesse ano, bem como a indicar os medicamentos fabricados com esses princípios ativos e as respectivas quantidades aplicadas.



Posteriormente, também apresentou informações técnicas de alguns princípios ativos, consistente na indicação do nome comercial, nome químico, fórmula molecular, peso molecular, função terapêutica, além de cópia do certificado de análise de cada princípio ativo.

Intimado a demonstrar os saldos iniciais e finais das operações de acordo com os totais das fichas de movimentação de estoque de determinados produtos, o contribuinte atendeu à fiscalização.

De posse de todas essas informações, a Fiscalização elaborou o Termo de Constatação Fiscal, no qual concluiu que o contribuinte não poderia utilizar o método do Preço de Revenda menos Lucro – PRL e passou, desse modo, a demonstrar os cálculos dos preços de transferência com base no método dos Preços Independentes Comparados – PIC, aplicável aos princípios ativos importados.

No que tange ao descumprimento das normas sobre preço de transferência, consubstanciado na utilização do método do Preço de Revenda menos Lucro – PRL, a fiscalização esclareceu que a Lei nº 9.430/96, em seu art. 18, inc. II, ao definir referido método como calculado sobre o preço de revenda, limitou a sua aplicação aos casos em que o bem importado de pessoa vinculada fosse revendido para terceiros independentes, o que não é o caso do contribuinte, vez que esse não torna a vender ao consumidor final as matérias-primas adquiridas de pessoas vinculadas, mas, na verdade, as utiliza na fabricação de outros produtos.

Regulamentando o dispositivo legal apontado, de acordo com a fiscalização, a IN SRF nº 38/97 determinou que o PRL não poderia ser utilizado quando a mercadoria importada fosse utilizada na produção de outro bem.

A fiscalização ainda destacou duas decisões da Coordenação-Geral do Sistema de Tributação, referentes a consultadas formuladas sobre preço de transferência, as quais sinalizaram pela impossibilidade de aplicação do método PRL na produção de medicamentos.

Apontada a impossibilidade de utilização do método PRL, a fiscalização demonstrou a metodologia empregada para a apuração dos preços praticados, dos preços parâmetros e dos ajustes, necessários para o método dos Preços Independentes Comparados – PIC, de acordo com o determinado pela IN SRF nº 38/97.

A fiscalização buscou, para cada bem importado pelo contribuinte, um bem similar ou idêntico, comercializado entre pessoas jurídicas não vinculadas, residentes ou não residentes no exterior, para apuração do preço parâmetro e comparação com o preço praticado.

Também fez levantamento para quantificação de cada matéria-prima importada de pessoa jurídica vinculada, com base na Movimentação de Estoque do contribuinte, tendo sido separado, da quantidade utilizada na produção, o saldo inicial composto de mercadorias importadas no ano-calendário de 1999, bem como segregadas as quantidades dos saldos finais da matéria-prima e da matéria-prima no produto em estoque.

De acordo com a fiscalização, objetivou-se encontrar princípios ativos que pudessem ser comparados aos importados pelo contribuinte, principalmente quanto às características técnicas e qualidade, ou ainda, encontrar os mesmos princípios ativos.

Para tanto, a fiscalização, por meio de acesso ao *site* da ANVISA – Agência Nacional de Vigilância Sanitária, obteve relação dos medicamentos equivalentes ou similares,

 4

em cujas composições está o princípio ativo sob investigação e dos fabricantes, não pertencentes a grupos multinacionais, dos referidos medicamentos.

Assim, as empresas fabricantes foram intimadas a fornecerem informações sobre suas aquisições, as quais serviram de base para apuração do preço parâmetro de cada princípio ativo sob investigação.

Diante das informações prestadas, a fiscalização elaborou uma Tabela Comparativa, contendo as especificações técnicas básicas dos produtos e os certificados de análise apresentados, donde se pode concluir que os produtos comprados por terceiros eram similares aos importados pelo contribuinte.

Comparou, também, os preços praticados pelo contribuinte e os praticados nas aquisições efetuadas pelas empresas independentes, não sendo necessário realizar ajustes decorrentes de diferenças de natureza física e de conteúdo.

Os cálculos do preço praticado e do preço parâmetro encontram-se nas tabelas de fls. 899 a 920, tendo sido a diferença entre o preço parâmetro e o preço praticado, proporcionalizada pela quantidade levada a custo pelo contribuinte no decorrer do ano-calendário de 1999, objeto da autuação.

Ao presente AIIM de IRPJ e reflexo foi apresentada impugnação, tempestivamente, tendo o contribuinte juntado documentos e oferece a seguinte argumentação:

- De acordo com a Lei 9.430/96, o contribuinte tem a opção de escolher qual método aplicará e, no caso de eventual erro que o leve a indicar um método menos favorável, será substituído, de ofício, por outro método menos gravoso, com exceção das hipóteses em que o contribuinte não poderia escolher um método específico devido à sua situação particular.

- O método PRL, segundo a OCDE, é o mais apropriado para medir algumas situações em que há produção pela coligada local, principalmente se os materiais empregados não forem muito representativos no valor total do produto final, como ocorre no presente caso, em que apenas são adicionados excipientes (açúcar, água) aos princípios ativos, sem nem mesmo haver produção de bem novo.

- O Brasil mantém acordos de bitributação tanto com a França, quanto com a Alemanha – países de onde os produtos foram importados – devendo o caso ser analisado à luz desses acordos.

- Referidos tratados espelham nas suas diretrizes básicas as determinações contidas na Convenção-Modelo elaborado pela OCDE, consagrando o princípio *arm's length* como norteador dos preços de transferência, determinando expressamente que os resultados da empresa somente poderão ser ajustados por qualquer dos dois Estados na hipótese de as transações serem realizadas fora das condições normais de mercado, bem como permitindo expressamente a utilização do método PRL.

- Ante a existência dos acordos firmados pelo Brasil com a França e a Alemanha, os quais prevêm a aplicação do princípio *arm's length* ao preço de transferência, a IN 38/97 é inaplicável ao caso, restando demonstrada a legalidade da aplicação do método PRL.



- A Lei 9.430/96 não estabelece restrição à utilização do método PRL no cálculo dos preços de transferência, tendo a IN nº 38/97 inovado ao vedar o emprego do método PRL quando ao bem importado houvesse agregação local de valor, e, também, ao prever fato gerador de um tributo, em afronta ao princípio da legalidade.

- Ainda que válida, a IN 38/97 não é aplicável ao caso, vez que a vedação de aplicação do método PRL diz respeito apenas à hipótese de haver produção de outro bem, o que não ocorre no presente caso, uma vez que não há produção de outros bens com os princípios ativos importados, mas simples adição de excipientes que possibilitam a sua forma farmacêutica, posologia e ação adequada.

- A Lei nº 9.959/2000, ao instituir um segundo percentual de lucro de 60%, reconhece a possibilidade de utilização do método PRL nas hipóteses de importação de bens destinados à produção, ao incluir no termo "revenda" os bens que passam por processo de industrialização no País.

- Equivocada a Decisão COSIT 01/99 que concluiu que a produção de medicamentos para o consumo final com a utilização de princípios ativos importados se enquadra no conceito de "produção de outro bem", especialmente porque o simples desdobramento de uma substância por processo que permite a sua venda no varejo não pode ser visto como uma operação que produz um bem novo. Ou seja, nem toda transformação implica em produção.

- A jurisprudência do 1º Conselho de Contribuintes é unânime na aplicação do método PRL aos casos semelhantes a este.

- O método dos Preços Independentes Comparados – PIC – é inaplicável ao presente caso e a análise dos procedimentos adotados pela fiscalização demonstram *per si* a impossibilidade do contribuinte adotá-lo, por depender de informações que somente a Secretaria da Receita Federal tem acesso.

- Por estar alicerçado na comparação entre as transações controladas com as operações realizadas em condições de mercado aberto, a correta aplicação do método PIC implica na busca de um número representativo de transações não controladas que tenham por objeto o mesmo bem.

- A fiscalização deixou de considerar um enorme volume de importações realizadas por empresas brasileiras em 1999, utilizando somente parte do volume transacionado para controlar os resultados do contribuinte.

- A legislação brasileira de preços de transferência claramente adotou o conceito de similaridade previsto na legislação aduaneira. O Acordo de Valoração Aduaneira, contudo, prevê uma série de requisitos para a identificação desta qualidade, muitos deles desconsiderados na comparação procedida pela fiscalização.

- Houve falha na comparação dos produtos, sendo identificadas as seguintes impropriedades na eleição dos princípios ativos supostamente similares: utilização de princípios ativos provenientes de países diferentes daqueles importados pelo contribuinte; não comprovação da permutabilidade comercial entre eles; não comprovação de igualdade de marca comercial, qualidade e reputação comercial; não comprovação de igualdade de



características físico-químicas e ausência de análise da rota de síntese utilizada na produção dos princípios ativos importados por terceiros.

- A fiscalização pretendeu comparar os princípios ativos com denominações comuns, obtidas pela aplicação de regras técnicas de classificação e nomenclatura, olvidando-se, porém, de que a natureza de cada princípio ativo pode divergir em muita em razão da utilização de patentes expiradas, no que se convencionou denominar 'genéricos'.

- Não foram considerados pela fiscalização diversos serviços ou valores agregados (segurança, certeza de qualidade abastecimento, produtos de qualidade garantida, produtos de atualidade garantida, condições de pagamento favorecidas) que são computados nos preços praticados.

- O uso de informações sigilosas – SISCOMEX - pelo Fisco é incompatível com o Método PIC, sob pena de ofensa ao princípio *arm's lenght*, segundo o qual o preço somente pode ser estabelecido com base em informações que sejam disponíveis ou acessíveis ao contribuinte no momento em que ocorre a transação.

- Vedada, pela sistemática brasileira de preços de transferência, a utilização de transações provenientes de paraísos fiscais na formação do preço parâmetro, como no caso das operações consideradas pela fiscalização provenientes de Hong Kong e China.

- Não há como comparar princípios ativos com fórmulas químicas diversas. No caso da Dipirona, o próprio CADE reconheceu a legitimidade de preço praticado pelo contribuinte em função das diferenças qualitativas entre os demais princípios ativos importados por terceiros. Com relação à Furosemida, também não há similariedade e identidade entre os produtos utilizados na aplicação do método PIC, as fórmulas químicas são diversas e as funções de cada princípio ativo também o são.

- Evidente o cerceamento de defesa dos seguintes vícios do auto de infração: (i) total ausência de documentação comprobatória da efetiva realização das quantidades e preços utilizados na formação do preço parâmetro; (ii) não coleta de amostras para análise dos produtos considerados na formação do preço parâmetro utilizado e (iii) ausência de juntada aos autos dos instrumentos contratuais pactuados pelos terceiros nas transações utilizadas como parâmetro, que comprovem a inexistência de condições especiais.

- Por fim, requer a realização de perícia técnica com o objetivo de demonstrar a completa dessemelhança entre os princípios ativos importados e os utilizados na formação do preço parâmetro, apresentando perito e os quesitos a serem respondidos.

Em vista aos argumentos apresentados pela impugnante, a DRJ – Fortaleza/CE manifestou-se em fls. 1420/1467, nos termos seguintes:

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 1999.



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

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

PRINCÍPIOS ATIVOS IMPORTADOS. PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. DETERMINAÇÃO.

Não se aplica, no período autuado, o método PRL (Preço de Revenda Menos Lucro) para efeito de determinação do preço de transferência de princípios ativos importados utilizados na produção de medicamentos para consumo final, por configurar produção de um outro bem. Correta a aplicação, pela fiscalização, do método PIC (Preços Independentes Comparados), em estrito cumprimento à legislação vigente).

MÉTODO PIC. PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. DETERMINAÇÃO.

A determinação do custo de bens, serviços e direitos adquiridos no exterior, dedutível na determinação do lucro real, poderá ser efetuada pelo método dos Preços Independentes Comparados – PIC, definido como a média aritmética dos preços dos 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.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO.

Aplica-se às exigências ditas reflexas, o que foi decidido quanto à exigência matriz, devido à íntima relação de causa e efeito entre elas, ressalvadas as alterações exoneratórias procedidas de ofício, decorrentes de novos critérios de interpretação ou de legislação superveniente.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1999

Ementa: AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE

Não provada violação das disposições contidas no art. 142 do CTN, nem dos arts. 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72, não há que se falar em



nulidade quer do lançamento, quer do procedimento fiscal que lhe deu origem, quer do documento que formalizou a exigência fiscal.

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.

Lançamento Procedente."

Assim, entendeu a autoridade julgadora "a quo" que diante da evidente vedação à utilização do método PRL, foi corretamente aplicado pela fiscalização, com base no art. 39 da IN SRF nº 38/97, o método PIC para os princípios ativos importados, tudo de acordo com os artigos 18, inciso I 21 da Lei nº 9430/96 e os artigos 6º a 11 e 26 da IN SRF nº 38/97, mantendo –se o lançamento fiscal pelos seguintes motivos:

- As alegações de nulidade do auto de infração não procedem, seja porque o auto de infração fora lavrado por pessoa competente, ou porque não se caracterizou cerceamento de defesa, uma vez que o contribuinte teve amplo acesso aos elementos constantes dos autos, entre os quais se destacam a prova prática de remessas de lucros ao exterior através de preços de aquisição de fármacos, obtidos através de dados do SISCOMEX, bem como por meio da juntada de provas das operações realizadas com terceiros. Além disso, a coleta de amostras dos produtos importados é prevista na legislação de valoração aduaneira, mas não na legislação sobre preços de transferência e a ausência dos contratos sociais para verificação da autenticidade dos declarantes é formalismo que pode ser afastado sem prejuízo.

- Não se justifica o deferimento do pedido de perícia, tendo em vista que para efeito do cálculo do preço de transferência não são aplicáveis as normas previstas na legislação aduaneira para apuração de similaridade, como pretende o contribuinte e que os documentos acostados aos autos são suficientes para a solução de eventuais equívocos.

- O §1º, do art. 4º da IN SRF 38/97, que veda a aplicação do método PRL na determinação do preço parâmetro de bem que houver sido adquirido para utilização ou aplicação na produção de outro bem, encontra-se em harmonia com o *caput* do art. 18 da Lei nº 9.430/96, não estando eivadas de ilegalidade.

- À luz dos Regulamentos de IPI, que oferecem conceitos que envolvem os processos produtivos industriais, os medicamentos produzidos pela impugnante constituem bem diverso da matéria-prima que lhes deu origem, eis que possuem classificação fiscal diversa.

- A COSIT, em consulta formulada pela ABIFARMA entendeu que "a produção de medicamentos para consumo final com a utilização de princípios ativos importados se enquadra no conceito de 'produção de outro bem', conforme menciona o parágrafo 1 do artigo 4º da IN nº38/97, impossibilitando a aplicação do Método do Preço de Revenda menos Lucro

9

– PRL – para efeito de determinação do preço de transferência do insumo importado (Decisão COSIT nº 01, de 02/02/99).”

- Não se trata de simples revenda de produtos, não sendo possível, desse modo, a utilização do método PRL.

- O procedimento da fiscalização de desconsiderar o fato do concorrente ter importado quantidade ínfima, perto das importações feitas pelo contribuinte, é permitido pelo art. 9º da IN SRF 38/97.

- Quanto à contestação da identidade e/ou similaridade dos produtos selecionados, feita de forma genérica e sem apresentação de provas, a I. Julgadora *a quo* destaca a total adequação às normas legais do procedimento adotado pela fiscalização na obtenção do preço parâmetro dos princípios ativos importados, segundo o método PIC.

- No que tange à impossibilidade de acesso ao SISCOMEX e aos dados de terceiros, o parágrafo único do art. 39 da IN SRF 38/97 autoriza o uso dessas fontes para a fiscalização para compor os preços parâmetros.

- Em relação à utilização de transações provenientes de paraísos fiscais na formação do preço parâmetro, o contribuinte não comprovou que Hong Kong e China sejam paraísos fiscais e nem mesmo que os fabricantes dos produtos exportados para o Brasil tenham sido beneficiários dos incentivos governamentais.

- As alegações referentes aos tratados internacionais e aos acordos de bi-tributação não são pertinentes pois o Brasil não é país membro da OCDE e os acordos de bi-tributação não tratam de preço de transferência.

O contribuinte, tempestivamente, interpôs seu recurso voluntário, reafirmando as alegações aduzidas em sua peça inicial de defesa e reiterando o pedido de realização de perícia.

É o Relatório.



Voto

Conselheiro ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO, Relator

Por presentes os pressupostos de admissibilidade recursal dele tomo conhecimento.

Trata-se de auto de infração relativo aos ajustes de preços de transferência realizados pela Recorrente no ano-calendário de 1999, com base na utilização do método Preço de Revenda menos Lucro - PRL, nas importações de determinados princípios ativos, o que seria vedado pelo no artigo 4º, § 1º, da Instrução Normativa SRF nº 38, de 30.04.1997, tendo em vista que aos referidos princípios ativos são adicionados alguns excipientes antes de serem vendidos ao consumidor.

Antes de abordar a situação fática do presente caso, vale, ainda que de maneira preliminar, tecer alguns comentários acerca da matéria.

Como bem se sabe, a técnica dos preços de transferência foi uma criação legal com o objetivo de evitar a ocultação de remessa de divisas ao exterior, entre empresas vinculadas, sem o seu oferecimento à tributação. O que referida técnica visa disciplinar é a apuração do custo da compra de determinados bens ou serviços entre estas empresas vinculadas, sediadas em países distintos.

Para atingir tal desiderato, o art 18 da lei 9430/96 assim 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.

Com base na leitura do dispositivo legal, vemos que se fixaram, basicamente, três técnicas para a apuração dos valores a serem computados como custo do bem, a fim de determinar o valor tributável: (i) o método PIC (preços independentes comparados); (ii) o

método PRL (preço de revenda menos lucro) e (iii) o método CPL (custo de produção mais lucro).

Cada um destes métodos, por obviedade, apresenta particularidades para sua determinação, ou melhor, metodologia própria para a definição do valor a ser computado.

O que nos importa neste momento não é propriamente a técnica em si, mas sim discutir a possibilidade de livre escolha, pelo contribuinte, por qualquer dos métodos eleitos pela lei.

Nota-se que a lei, a princípio, não fixou nenhuma restrição para a utilização dos métodos. Cabe ao contribuinte, no momento da apuração dos valores a serem computados, adotar aquele que melhor lhe aprouver. Saliente-se, a lei não limita a escolha de nenhum dos métodos.

Em assim sendo, cabe ao contribuinte proceder à escolha do método e aos cálculos necessários. Deverá, certamente, ter a possibilidade de comprovar os cálculos procedidos, mas não há, mais uma vez, limitação para a escolha. Recaindo sua opção sobre quaisquer das técnicas, terá, somente, a limitação do efetivo valor da operação, que deverá, sempre, prevalecer (conforme § 5 do referido artigo).

A IN 38/97, ao regular a aplicação das disposições do art. 18 da Lei 9430/96 estabeleceu uma limitação para a escolha dos métodos. Vejamos:

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. (grifamos)

Percebe-se, portanto, que a SRF estabeleceu uma limitação para a definição do método a ser utilizado, qual seja, afastando a possibilidade de eleição, pelo contribuinte, do método PRL, quando o bem adquirido for utilizado como insumo na produção de outro bem. Nestes casos, somente seriam aceitos os métodos PIC ou CPL.

Oras, é indubitável a impossibilidade da referida IN ter inovado a matéria, extrapolando seu campo meramente regulamentador e, conseqüentemente, ferindo um direito conferido por lei ao contribuinte.



Aliás, a simples dificuldade na aplicação do método, que pode ter sido a inspiração da vedação na IN 38/97, não é suficiente para fazer surgir uma proibição não expressa em lei.

Nesse sentido, ilegal o ato de lançamento alicerçado nessa legislação tributária, devendo ser afastada qualquer vedação à utilização do método PRL nos casos de produção local.

Reforçando esse entendimento, cabe citar, ainda, a providência adotada pela Lei 9.959/2000, que contemplou expressamente a adoção do método PRL nos casos de produção local.

Efetivamente, a Lei 9.959/2000, ao desdobrar as margens de lucro entre os casos de produção local e os demais casos, não criou um quarto método (o “método da não-revenda”), mas, apenas, desdobrou-se a margem. Deve-se alertar que a menção à Lei 9.959/2000 não tem a pretensão de dar a essa um efeito retroativo. Apenas serve de ilustração acerca da compatibilidade do método PRL com o caso de produção local.

A mera leitura do art. 18 da Lei 9.430/96, com a redação dada pela Lei 9.959/2000 já permite ver que a fórmula básica do PRL continuou intocada, como segue:

$$\text{PRL} = \text{PRL} - \text{M}$$

Onde: PRL = Preço de venda líquido dos descontos, comissões e tributos;

M = Margem de lucro.

A diferença é que, a partir de 2000, o legislador desdobrou a parcela M, que passa a ser:

60% (PRL-VA), no caso de bens importados aplicados à produção (sendo VA o valor agregado no país);

20% do preço de revenda, nas demais hipóteses.

Patenteia-se, agora, o que antes já se mostrava: a margem de lucro contemplada pelo legislador é – e sempre foi – bruta. Ela inclui todos os custos e despesas locais, além da remuneração do revendedor.

Não houve, insista-se, mudança substancial no método PRL. Continua ele a contemplar – desde sua instituição por lei – a mera dedução do preço de revenda líquido, de uma margem de lucro adequada. Antes, esta margem era predeterminada em 20% para todos os casos; agora, ela é desdobrada em duas hipóteses. A essência do método, entretanto, não se vê afetada.



Assim, no que se refere à situação do caso em tela, a procedência do recurso voluntário é medida que se impõe.

O contribuinte, em relação a operações que procedeu nos exercícios de 2000, efetuou os lançamentos dos valores relativos à compra de bens com empresas vinculadas utilizando da técnica do PRL. E o fez, entendo, com base na liberdade de escolha atribuída pelo texto legal.

A digna Fiscalização, contudo, assim não procedeu. Fundada, basicamente, na disposição do art. 4º, § 1º da IN 38/97, entendeu descabida a possibilidade da eleição da técnica PRL, aplicando, diante disso, o método PIC. Tal entendimento teve por motivação a suposta utilização do bem importado como insumo na industrialização de outro bem.

Conforme já salientado, a exigência constante da IN 38/97 mostra-se ilegal, na medida em que introduz norma que extrapola seu campo de competência, restrito à regulamentação de lei.

Em assim sendo, de fato padece de vício o lançamento tributário, na medida em que a escolha do método a ser utilizado compete ao contribuinte, não tendo sido demonstrado pela fiscalização que o cálculo, com base no método escolhido pelo contribuinte, tenha sido equivocado. A digna fiscalização insurgiu-se contra a própria escolha, o que entendo ser ilegal.

De fato, não havendo incompatibilidade legal entre o método PRL, previsto pela Lei 9.430/96, e os casos de produção local, considero, pois, ilegal o disposto no § 1º do artigo 4º da IN 38/97 e, em decorrência, nulo o lançamento procedido.

A 1ª Câmara deste Primeiro Conselho de Contribuintes já se posicionou a esse respeito e, peço vênica, para reproduzir trechos do voto do Cons. Valmir Sandri (RV 137.936), principalmente quando o relator se pronuncia, com propriedade e acerto, sobre a possibilidade de adoção do método PRL e as inconsistências para aplicação do método PIC, igualmente aos presentes autos, vejamos:

"Neste sentido é a doutrina, conforme pode se verificar na obra de Luiz Eduardo Schoueri (Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro – Editora Dialética), acerca da utilização do método PRL, na hipótese do produto importado passar por um processo de industrialização local, sem que se mude suas características originais, verbis:

"... Da inexistência de previsão legal da restrição à 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 métodos 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 método, 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.

"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."

Assevera ainda que:

"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 a 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 método. 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".

O fato da Recorrente importar princípios ativos em quantidades e transforma-los agregando outras substâncias, como água ou outro excipiente, de modo a possibilitar o seu consumo não desfigura o produto importado, pois o seu princípio ativo é o mesmo. O que modifica é a sua forma de comercialização e consumo.

Em palestra a convite da Delegacia Regional de Julgamento em São Paulo-SP, o tema foi enfrentado por Fortunato Bassani Campos, nos seguintes termos:

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

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

Eu posso também importar cápsulas, importar o pozinho e depois encapsular e vender. Isso é preço de revenda? E se eu solidificar o pó numa pílula? Também será preço de revenda? Seria outro produto e, para efeito de IPI, até é uma industrialização, mas do ponto de vista



estritamente lógico e prático, não é. O medicamento final que eu estou vendendo é o mesmo. O fato de eu encapsular ou transformar o pozinho numa pílula e embala-la para venda não altera basicamente o medicamento que eu comprei. O remédio, o efeito e o objetivo não sofreram alteração.

E os agregados, os aditivos, enfim os diluentes, o que for necessário para transformar o medicamento que eu importei em medicamento passível de digestão geram um custo mínimo e não aumentam o preço, na maior parte dos casos, mais que 5%; excepcionalmente, podem chegar no máximo a 10%, se for considerada a embalagem. De toda forma, é o mesmo produto, que é importado e revendido”.

Dos ensinamentos acima, conclui-se que não há impropriedade na utilização do método PRL nos casos em que há alguma manipulação do produto importado, porquanto não se está criando um produto novo ao acrescentar os excipientes, mas tão somente facilitando a sua comercialização.

Pertinentes ao presente caso, igualmente, os válidos argumentos constantes do voto do eminente Conselheiro, Caio Marcos Cândido, da Primeira Câmara deste Primeiro Conselho de Contribuintes, em processo similar (RV 136.791), quando se manifesta sobre a aplicação do PIC pela fiscalização, a saber:

“No meu entender a legislação brasileira de preço de transferência tem sua aplicação bastante reduzida, na forma como posta no ordenamento jurídico brasileiro.”

Não há na estrutura do órgão tributário federal disponibilidade de informações e quantitativo de pessoal bastante para que se promova sua correta aplicação. Ao contribuinte faltam informações para a comparação de preços de concorrentes e de custos de produção. À autoridade tributária falta pessoal para análise prévia das operações que possibilitasse a efetividade de sua aplicação, ao molde dos “acordos prévios” previstos na legislação norte-americana e competência legal para obtenção de informações junto a pessoas com domicílio no estrangeiro.

Dos três métodos estatuídos pela legislação brasileira de preços de transferência, o único que se apresenta aplicável, nos moldes como atualmente previstos, é o PRL (preço de revenda menos lucro), que limita o percentual de lucro sobre o preço de revenda, mas mesmo este método, mostra-se falho quando estabelece a mesma margem limite de lucro a situações completamente diversas, por exemplo, produto final com um insumo importado (princípio ativo de remédio) ou para produtos com diversos insumos importados (partes e peças de um avião).

O PIC (preços independentes comparados) tem sido aplicado, tendo por base preços pesquisados no Sistema de Comércio Exterior (SISCOMEX) aos quais o contribuinte



não tem acesso. Falta de acesso ao conjunto dos preços utilizados para formação do preço médio pode implicar em impossibilidade do exercício do contraditório.

No CPL (custo de produção mais lucro) quem fica desprotegido em sua atuação é o Fisco, visto ser destituído de competência para proceder a fiscalização sobre os fornecedores de insumos localizados no exterior. Não há como ter certeza nos dados apresentados sem que se possa proceder a sua conferência.

Entendo que a atual legislação brasileira de preço de transferência se traveste em uma fábrica de lides tributárias, tendo, tal fato, como causa principal a subjetividade que impregna seus métodos.

Se pudesse sugerir uma reformulação de tal legislação, sugeriria sua simplificação, pela introdução de um único método objetivo, em substituição aos três existentes, que consistiria na imposição de margens limites, por seguimento industrial, e a aplicação proporcional de tal margem sobre a parcela do valor de revenda final correspondente ao(s) insumo(s) importado(s) de pessoas jurídicas vinculadas.

Ao final, caberia à autoridade tributária a verificação da vinculação entre as pessoas jurídicas envolvidas na operação e análise da participação do valor do insumo importado nos custos de produção do produto final e sua proporcionalidade no preço de revenda final do produto.

Com tal método reduzir-se-ia a dificuldade de comprovação da forma de apuração do preço parâmetro, já que a comprovação aludida independeria de terceiras pessoas ou de fornecedores, condição de dependência esta imposta na presente legislação para apuração pelo PIC (preços independentes comparados) e pelo CPL (custo de produção mais lucro), respectivamente.

A apuração por tal método independeria, ainda, da unilateralidade da detenção de informações pela Secretaria da Receita Federal (referência aos dados do Sistema SISCOMEX utilizado para comparação de preços de outras operações similares).

Outro aspecto não menos importante seria a exclusão de discussões (se utilizado o método PIC) de temas caracteristicamente subjetivos, tais como: similaridade, origem dos insumos (por exemplo: Índia X Europa), quantidade importada, que poderiam e, efetivamente o fazem, alterar a estrutura de preços comparativos de cadeias produtivas diversas."

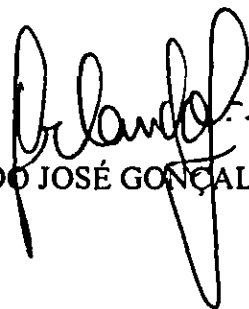
Valho-me destas manifestações para, quanto ao mérito, reconhecer a inaplicabilidade da adoção do método PIC, vez que, como já registrado, torna-se, no campo processual, evidente a inobservância do contraditório, vez que somente ao Fisco é possível o acesso aos dados constantes do SISCOMEX, e relativamente ao campo material, incumbiria a Fazenda Nacional, por seu lado, comprovar a legitimidade e consistência de dados obtidos de natureza subjetiva, como os requisitos de similaridade, de quantidade, de origem, etc. como já apontados, a fim de conferir a consistência e validade na aplicação do método PIC, o que, nestes autos, não restou demonstrado.

Diante do exposto, acolhendo as razões citadas de processos similares, conforme inseridas na presente apreciação, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário, seja

quanto a preliminar de ilegalidade da IN 38/97, seja, quanto ao mérito, da possibilidade legal de opção pelo método PRL e inviabilidade de aplicação do método PIC.

Eis como voto.

Sala das Sessões-DF, em 05 de março de 2008.



ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO