



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 16327.002133/2003-29
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-003.600 – 1ª Turma
Sessão de 10 de maio de 2018
Matéria Preços de transferência
Recorrente NOVARTIS BIOCÊNCIAS S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1998

INSTRUÇÃO NORMATIVA. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. OFENSA.

O § 1º do art. 4º da IN 38/97 ultrapassou os limites legais da norma regulamentada (art. 18 da Lei n. 9.430/96). No caso, não há vedação à aplicação do método PRL aos insumos importados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Flávio Franco Corrêa, Viviane Vidal Wagner e Adriana Gomes Régio, que lhe negaram provimento.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rego - Presidente

(assinado digitalmente)

Luís Flávio Neto – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rafael Vidal de Araújo, Cristiane Silva Costa, Flávio Franco Corrêa, Luis Flávio Neto, Viviane Vidal Wagner, Rogério Aparecido Gil (suplente convocado em substituição à conselheira Daniele Souto

Rodrigues Amadio), Gerson Macedo Guerra, Adriana Gomes Régio (Presidente). Ausente, justificadamente, a conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio.

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto por **NOVARTIS BIOCIENTÍAS S.A.** (doravante “**contribuinte**” ou “**recorrente**”) em face do acórdão n. **1401-00.065** (doravante “acórdão *a quo*” ou “acórdão recorrido”), proferido pela então 1ª Turma Ordinária, 4ª Câmara, 1ª Seção (doravante “Turma *a quo*”).

O acórdão recorrido negou provimento ao recurso e restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1998

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.

Foram opostos embargos de declaração pela então i. Conselheira Albertina Silva Santos de Lima, suscitando que a Turma Ordinária não teria analisado o recurso de ofício que constam nos autos (**e-fls. 822 e seg.**). Ao analisar os aludidos embargos, a então 3ª Turma Ordinária, 1ª Câmara, decidiu declinar de sua competência para a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, em decisão assim ementada (**e-fls. 823 e seg.**):

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1998

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO OPOSTOS POR CONSELHEIRO. OMISSÃO QUANTO AO JULGAMENTO DO RECURSO DE OFÍCIO. CABIMENTO.

Nos termos do art. 3, §4 do RICARF, nos casos em que o acórdão embargado foi exarado em sessão de julgamento realizada anteriormente à vigência do atual RICARF, os embargos devem ser distribuídos ao Relator do processo, ainda que esteja atuando em outra Turma, desde que a especialização seja a mesma da Turma anterior. Para a aplicação dessa regra, o Conselheiro designado para redigir o voto vencedor assume a condição de Relator, devendo os embargos de declaração, portanto, ser julgados pelo colegiado em que esse Conselheiro exerce mandato.

Por sua vez, a então 2ª Turma Ordinária, 4ª Câmara, proferiu decisão assim ementada (**e-fls. 1351 e seg.**):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1998

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. RECURSO DE OFÍCIO NÃO APRECIADO. OMISSÃO CONSTITUÍDA. OPOSIÇÃO DE EMBARGOS POR CONSELHEIRO DO COLEGIADO. RECURSO DE OFÍCIO JULGADO E PROVIMENTO NEGADO. OMISSÃO SANADA. SIMILARIDADE DE PRODUTOS NÃO CARACTERIZADA.

Em Recurso de Ofício, a Fiscalização entendeu existente a similaridade entre dois princípios ativos (Dabon e Cloxazolan) somente baseada na função destes. Todavia, o artigo 26 da IN SRF no 38/97 nos traz o conceito (vinculante à

fiscalização) de similaridade. Prevê o dispositivo que a similaridade entre dois ou mais bens somente se constituirá quando atendidos concomitantemente os seguintes fatores: mesma natureza, substituição mútua e equivalência de especificações. Consequentemente, cabe manter a exoneração do crédito tributário, posto que a similaridade não subsistiu, já que fundamentada somente na função dos produtos.

O contribuinte interpôs, então, recurso especial, requerendo a reforma dos referidos acórdãos (**e-fls. 1377 e seg.**). O referido recurso foi admitido por despacho (**e-fls. 1467 e seg.**)

A PFN apresentou contrarrazões ao recurso especial, nas quais, embora não se oponha ao seu conhecimento, requer lhe seja negado provimento (**e-fls. 1473 e seg.**).

Conclui-se, com isso, o relatório.

Voto

Conselheiro Luís Flávio Neto, Relator

Compreendo que o despacho de admissibilidade bem analisou os requisitos para a admissibilidade do recurso especial, razão pela qual não merece reparos.

Quanto ao mérito, compreendo que os acórdãos indicados como paradigmas de divergência aplicaram o melhor direito, merecendo reforma o acórdão recorrido.

Nesse sentido, adoto como razões de decidir os fundamentos do acórdão n. 9101-001.429, desta e. CSRF, *in verbis*:

“A questão a ser analisada reside em saber se o § 1º do art. 4º da IN 38/97 encontra amparo na Lei nº 9.430/96, para tanto vejamos como dispõe a referida instrução:

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

§ 1º A determinação do preço a ser utilizado como parâmetro, para comparação com o constante dos documentos de importação, quando o bem, serviço ou direito houver sido adquirido para emprego, utilização ou aplicação, pelo própria empresa importadora, na produção de outro bem, serviço ou direito, somente será efetuada com base nos métodos de que tratam os arts. 6º e 13.

....."

Como se verifica, o § 1º do art. 4º da IN 38/97 vedou a adoção do método PRL quando o produto importado fosse utilizado na produção de outro bem, serviço ou direito, pois, nesse caso, a referida instrução obrigava a adoção do método PIC ou CPL. Cabe, então, saber se tal limitação encontra amparo na norma de regência da matéria - art. 18 da Lei nº 9.430/96.

De certa forma, tal questão, senão já pacificada por este Colegiado, está em vias de sê-lo, pois a ilegalidade do § 1º do art. 4º da IN 38/97 é verificável *ictu oculi* do simples cotejo com o teor do art. 18 da Lei nº 9.430/96, se não vejamos

como dispõe: 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:....;
 II - Método
 do Preço de Revenda menos Lucro - PRL:

 III - Método do Custo de Produção mais Lucro - CPL"

O art. 18 da Lei n.º 9.430/96, acima transcrito na sua redação original, faculta ao contribuinte que não esteja em procedimento de fiscalização a adoção de qualquer um dos métodos ali previsto, para realizar os ajustes de preços de transferência. Da mesma forma, caso o contribuinte não realize espontaneamente os ajustes de preços de transferência, a autoridade fiscal poderá, em procedimento de fiscalização, adotar qualquer um dos métodos do art. 18.

Destarte, o § 1º do art. 4º da IN 38/97 desbordou dos limites legais da norma regulamentada, ao criar a limitação para a adoção do método PRL, em verdadeira afronta ao princípio da legalidade. Ademais, as alegações da PFN de que haveria a impossibilidade de uso do PRL, por ele não isolar o custo do bem importado, resta baldada, quando verificamos que isso seria apenas uma questão de calibragem de percentual, o que viria a ser solucionado posteriormente com a introdução do PRL 60. Todavia, não havia a impossibilidade de aplicação do PRL para insumos importados, sendo que a eventual falta de calibragem do percentual legal não poderia justificar a vedação de tal método, pois que em total desalinho com o texto legal então vigente."

Adoto, ainda, os fundamentos do acórdão n. 9101-001.429, também proferido por esta e. CSRF, *in verbis*:

"A questão submetida à apreciação deste Colegiado cinge-se em saber se: i) a Lei n. 9.430/1996 veda a utilização do método PRL na apuração de eventuais ajustes de preços de transferência, referentes a insumos aplicados à produção; e se ii) a regra prevista no art. 4º, § 1º da IN SRF no 38/1997 está conforme o art. 18 da Lei no 9.430/1996.

No que interesse a esta discussão, faz-se necessária a transcrição dos seguintes dispositivos:

Lei n. 9.430/1996

"(...)

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:

/ - 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; I

/// - 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. (...)” (destacou-se)

Instrução Normativa SRF no 38/1997

“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. 2

(...) “ (destacou-se)

Do exame literal dos termos do enunciado do caput do art. 18 e de seus incisos e parágrafos, conclui-se inexistir qualquer restrição ao emprego do método PRL para apuração dos eventuais ajustes de preços de transferência, referentes à bens importados aplicados à produção. E, desta forma, a restrição prevista no art. 4º, § 1º da IN SRF 38/1997 não encontra amparo legal, indo além do que se permite aos atos normativos infralegais.

Com efeito, os dispositivos citados estabelecem para o contribuinte a obrigatoriedade de adoção de um dos métodos a ser observado na dedução dos custos referentes a produtos adquiridos de empresa vinculada no exterior. No entanto, instituiu a possibilidade (faculdade jurídica – direito) do contribuinte optar por um dos três métodos de apuração do preço de transferência.

Conforme a dicção do referido 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". Por outras palavras, foi conferida

ao contribuinte a faculdade (direito) de optar por um dos métodos previstos na legislação aplicável e esta opção poder recair sobre o método que lhe for mais favorável, conforme dispõe o § 4º do art. 18 da Lei no 9.430/96.

De fato, o legislador 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.

Entretanto, a IN SRF no 38/97, ato de natureza infralegal, instituiu restrição às opções facultadas pela lei ao contribuinte. Segundo o disposto no seu art. 4º, § 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". Desta forma, mesmo sem amparo legal, a norma administrativa limitou a escolha do contribuinte, para os casos de emprego, utilização ou aplicação dos bens importados na produção de outro bem, aos métodos do Preço Independente Comparado (PIC) e ao do Custo de Produção mais Lucro (CPL), não admitindo a utilização do método PRL.

Como se vê, é flagrante a contrariedade entre a norma administrativa e o disposto no art. 18 da Lei, o qual deveria apenas regulamentar.

Ademais, corroborando o entendimento de que inexiste qualquer restrição à opção do contribuinte pelos métodos previstos no referido art. 18 da Lei, tem-se que as alterações introduzidas pela Lei no 9.959/2000 não modificaram o direito à utilização do método PRL por empresas que promovam qualquer tipo de agregação de valor ao bem importado. Ao contrário, as modificações promovidas na redação do art. 18, especificamente no seu inciso II, infirmam o entendimento de que não é aplicável o método do PRL na hipótese de bens importados aplicados à produção. Ou seja, a nova redação do inciso II do art. 18 da Lei deixa claro a possibilidade de opção pelo método PRL pelas empresas que empregam na produção os bens importados de suas vinculadas no exterior. Por fim, deve-se consignar que este Colegiado já assentou o entendimento de que a limitação à utilização do método PRL imposta pela referida IN desafia os ditames da legalidade tributária, o que acarreta a insubsistência do lançamento que tenha sido com base nela efetuado.

Neste sentido, aliás, tem se pronunciado este Colegiado. Confira-se os seguintes acórdãos, verbis:

Acórdão no 9101-00.280 do Processo 10735.000486/2001-34 Data 24.08.2009

“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 capta do artigo 18 "POR UM DOS SEGUINTE MÉTODOS" e à alternativa dada no § 4º, do mesmo artigo.”

Acórdão no 9101-00.487 do Processo 16327.003186/2003 - Data 25.01.2010

“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)."

Desta forma, confere-se aplicação plena ao dispositivo legal, em detrimento das limitações fixadas pela norma hierarquicamente inferior de menor densidade normativa. No caso dos autos, deve, portanto, ser mantido os termos do acórdão recorrido, que decidiu pelo afastamento da exigência, cujo fundamento foi a vedação pela IN da adoção do método PRL pela Contribuinte.

Mais recentemente, ainda, este Colegiado da CSRF, ao prolatar os acórdãos n. 9101-002.420 e n. 9101-002.426, adotou a mesma orientação.

Voto, assim, para CONHECER e DAR PROVIMENTO ao recurso especial.

(assinado digitalmente)

Luís Flávio Neto