



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº 16327.002138/00-00
Recurso nº 103-130.729 Especial do Procurador
Matéria IRPJ E CSLL
Acórdão nº 01-06.073
Sessão de 11 de novembro de 2008
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SCHERING DO BRASIL QUÍMICA E FARMACÊUTICA LTDA.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

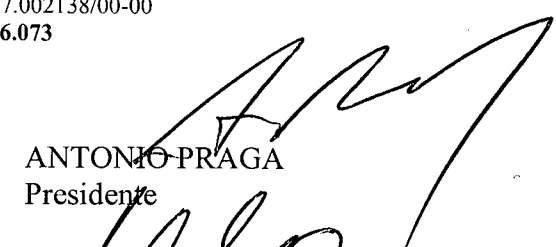
Exercício: 1997, 1998

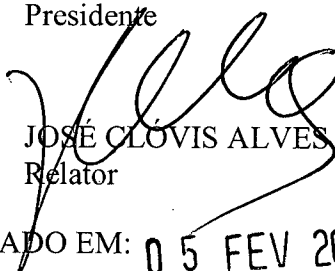
PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA - Os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoa vinculada, somente serão dedutíveis na determinação do lucro real até o valor que não exceda ao preço determinado 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 SEGUINTES 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.

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de NÃO CONHECIMENTO do recurso especial. No mérito, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso especial, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.. Vencidos os Conselheiros Marcos Vinícius Neder de Lima, Mario Sergio Fernandes Barroso e Antonio Bezerra Neto (Substituto convocado) que deram provimento ao recurso.

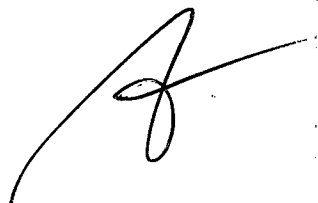

ANTONIO PRAGA
Presidente


JOSÉ CLÓVIS ALVES
Relator

FORMALIZADO EM: 05 FEV 2009

Participaram, do presente julgamento os Conselheiros: Antonio Bezerra Neto (Substituto convocado), Antonio Carlos Guidoni Filho, José Carlos Passuello, Marcos Vinícius Neder de Lima, Carlos Alberto Gonçalves Nunes, Mário Sérgio Fernandes Barroso, Karem Jureidini Dias e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho.

Relatório



Trata o presente de recurso do Procurador da Fazenda Nacional, contra o acórdão 103-21.859 de 24 de fevereiro de 2.005. A câmara recorrida, entre outras matérias, por maioria de votos, deu provimento ao recurso para acolher a tese de que a legislação contida no artigo 18 da Lei nº 9430/96, não vedou à empresas que importam insumos e os aplica na industrialização a utilização de qualquer método de ajuste de preço de transferência, podendo inclusive utilizar o método PRL – preço de revenda menos lucro.

Breve histórico da autuação contido no relatório da decisão recorrida.

Na análise das importações, a autoridade fiscal rejeitou o método empregado pela empresa, o PRL – preço de revenda menos lucro, e calculou os ajustes com base no PIC – preços independentes comparados, haja vista a orientação do art. 4º, §1º, da IN SRF nº 38/97, que rejeita a aplicação do método PRL na determinação do preço-parâmetro quando o bem, serviço ou direito houver sido adquirido para emprego, utilização ou aplicação, pela própria importadora, na produção de outro bem, serviço ou direito. Das três irregularidades na importação relacionadas no termo de verificação nº 01/02, às fls. 2095, apenas os ajustes decorrentes da verificação dos princípios ativos e excipientes importados foram abrangidos pela autuação.

Em relação à matéria galgada a esta instância Especial o acórdão recorrido está assim ementado.

“PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA NAS IMPORTAÇÕES.

ANO-CALENDÁRIO 1997. A Lei 9.430/96 facultou à pessoa jurídica a utilização de qualquer um dos três métodos legalmente previstos - PIC, PRL e CPL – para determinação dos preços-parâmetro nas operações de importação de bens, serviços e direitos de pessoa vinculada. O art. 4º, § 1º, da IN SRF nº 38/97, ao vedar a aplicação do método PRL nos casos de produção de

bens, serviços ou direitos, extrapolou os limites do ato legal que visou a interpretar, no caso, a Lei 9.430/96.”

A maioria da Câmara entendeu que não tendo a lei feito restrição à utilização de qualquer método de ajuste, a determinação contida na IN SRF 38/97, vedou aquilo que o legislador não restringiu ou seja a utilização do método PRL pela indústria em relação aos insumos utilizados na fabricação de produtos vendidos, conforme sintetizado no voto vencedor, verbis:

“No entanto, a lei facultou ao contribuinte a livre opção por qualquer um dos três métodos previstos, sem restrições. Observe-se a redação do caput do art. 18:

“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:

(...)”

O §4º do mesmo artigo ratifica a livre escolha, ao dispor que será considerado dedutível o maior valor apurado, na hipótese de utilização de mais de um método.

Nesse fundamental aspecto é que se encontra o cerne da questão: como a lei não estabeleceu restrições à utilização do método PRL, a IN SRF nº 38/97, no seu art. 4º, § 1º, ao fazê-lo, extrapolou os limites do ato legal que visou a interpretar, no caso, a Lei 9.430/96, daí resultando orientação incompatível com o princípio da estrita legalidade da atividade tributária, inserto no art. 150, I, da Constituição da República.

É possível que o legislador tenha almejado reservar o método PRL exclusivamente às operações de revenda. Considero essa percepção reforçada pelo advento da alteração introduzida pela Lei 9.959/2000 no art. 18 da Lei 9.430/96, que fixou percentual maior de margem de lucro, de 60%, e determinou a dedução do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção, adaptando-o a esta atividade. A meu ver, a alteração veio retificar equívoco na redação do dispositivo legal original, que encerrara uma norma diversa daquela intentada pelo legislador.

Portanto, apesar da aplicação do método PRL à produção de bens,

Processo nº : 16327.002138/00-00

*Acórdão nº : 103-21.859 21 130.729*MSR*14/06/05 serviços ou direitos resultar em distorção na apuração do preço-parâmetro, gerando valores superestimados, em favor dos contribuintes, a lei não estabeleceu restrições a tal utilização. Desse modo, o recurso deve ser provido quanto a esse item.”*

Inconformado com a decisão prolatada, o PFN com fulcro no artigo 7º inciso I do Regimento Interno da CSRF, aprovado pela Portaria MF 147/07, apresentou o recurso especial de folhas 3.399 a 3.407, argumentando, em resumo o seguinte.



Inicia seu apelo buscando a definição do vocábulo “REVENDA”, para concluir que tal expressão só tem aplicação no caso em que aquilo que se compra, se vende no mesmo estado, ou seja sem qualquer industrialização.

Afirma que o próprio relator entendeu que o PRL era regra destinada àqueles que adquiriam com a intenção de revender. Apontou a norma – e demonstrou o relator – qual o exato perfil de seus destinatários. Entretanto preferiu o relator depois de reproduzir o artigo 18 a interpretação literal, para concluir que o contribuinte poderia escolher qualquer um dos três métodos, pois dirigidos indistintamente a todos os contribuintes.

Diz que após o advento da Lei 9.959/2000 o método PRL alcançou também as hipóteses de bens aplicados à produção, porque mandou que fosse o preço de revenda deduzido dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas, das corretagens e comissões pagas e, mais do valor agregado no País, além de estabelecer margem de lucro a ser reduzida de 60% do valor de revenda.

Afirma que a Lei buscou um ajuste para que o método pudesse servir para apuração de custos dedutíveis quando se tratasse de importação com a finalidade de aplicação à produção.

Conclui que até a edição da Lei 9.959/2000 inexistia compatibilidade do método PRL para importação de bens para aplicar na produção.

Cita trechos da declaração de voto do Conselheiro Mário Junqueira Franco Junior no acórdão 101-94.863.

Conclui o apelo solicitando que se reconheça a inaplicabilidade do método PRL e a aplicabilidade do método PIC utilizado pela fiscalização, conforme autuação e razões apontadas pela Turma Julgadora de Primeira Instância.

Através do despacho 103-0140/2006, fls. 3.408/3.409, o presidente da Câmara Recorrida deu seguimento ao recurso especial do PFN, por entender preenchidas as condições previstas no artigo 15- § 1º do RICSRF, aprovado pela Portaria MF 147/07.

Intimada a empresa apresentou Embargos que foram rejeitados pelo presidente da Câmara recorrida e Contra Razões ao RE, argumentando em resumo o seguinte.

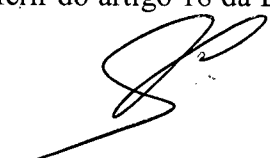
Faz uma síntese dos fatos.

PRELIMINARES

Preliminarmente a contra arrazoante apresenta duas argumentações, a primeira de inadmissibilidade do recurso por dois motivos o primeiro da inexistência de contrariedade à lei o segundo da falta de prequestionamento e da impossibilidade da CSRF examinar argumentos em relação ao método PIC aplicado pela fiscalização.

Da inexistência de contrariedade à lei.

Em síntese afirma que apesar do esforço do recorrente este não foi capaz de demonstrar fundamentadamente a contrariedade à lei, demonstra isso indicando o item 51 do apelo onde o recorrente diz poder inferir do artigo 18 da Lei nº 9.430/96 a vedação à utilização



do PRL. Diz que a CSRF não instância de cognição ordinária. Cita jurisprudência. Completa dizendo que a interpretação de lei só tem lugar na CSRF quando em sede de recurso de divergência.

Da inexistência de prequestionamento.

Afirma que em nenhum momento o recorrente se preocupou em demonstrar a precisa indicação das peças processuais onde a matéria teria sido questionada como exige o § 4º do art. 32 do antigo RICC.

Com base nos dois argumentos requer que o recurso do PFN deixe de ser conhecido.

Da impossibilidade de apreciação dos argumentos relativos ao Método PIC diretamente pela CSRF.

Afirma que várias questões contidas no recurso voluntário não foram tratadas no acórdão recorrido e que em caso de entendimento da impossibilidade da aplicação do PRL, os autos deverão retornar à Câmara recorrida para exame dos argumentos em relação ao método aplicado pelo fiscal, ou seja o PIC.

MÉRITO

Diz que o recurso traz cinco argumentos para discussão, refuta o tratamento feito quanto ao PIC não apreciado pela Câmara e passa a rebater os argumentos um a um os quais assim sintetizamos abaixo.

Do cabimento do PRL no presente caso.

Defende a análise da legislação como um todo respeitando inclusive os acordos internacionais, que o Brasil possuía com França e Alemanha à época dos fatos geradores. Faz incursões sobre as metodologias utilizadas pela OCDE e pelos Estados Unidos da América para concluir que a legislação brasileira seguiu a da OCDE ou seja da livre escolha do método e ainda aquele que revele o maior valor dedutível, (§ 4º do art. 18 da lei 9.430/96).

Diz que a OCDE recomenda o método PRL e é no âmbito do acordo de bi-tributação, e não da lei interna, que se apurará a aplicação da lei brasileira.

Faz análise aprofundada do tema para concluir que a legislação interna brasileira poderá ser aplicada apenas na hipótese de as transações entre a recorrida e as empresas alemã e francesa a ela vinculadas não se enquadrarem no parâmetro "arm's length".

Conclui dizendo ter demonstrado a legalidade da aplicação do PRL no presente caso.

Afirma não haver restrição na legislação brasileira quanto à aplicação do PRL e que mesmo considerando a validade da IN SRF 38/97, entende estar autorizado a utilização do método pela análise do § 1º do artigo 4º da IN, pois entende que no caso dos produtos farmacêuticos não há a produção de outro bem dito no referido parágrafo, mas o bem continua o mesmo que é o princípio ativo com adição de excipientes.



Passa a rebater os argumentos do voto vencido e requer sucessivamente: 1) que o recurso não seja conhecido; 2) que se negue provimento ao pleito do PFN pois o método PRL é aplicável ao caso; 3) caso seja o recurso provido quanto à impossibilidade de uso do método que os autos sejam remetidos ao 3º CC para análise dos argumentos quanto aos vícios que macularam a tentativa de aplicação do PIC pela fiscalização.

Esta é, em síntese, a questão posta a julgamento nesta esfera especial.

É o relatório.

Voto

Conselheiro JOSÉ CLÓVIS ALVES, Relator.

O recurso é tempestivo e teve seu seguimento deferido.

Examinemos inicialmente quando cabe o recurso especial, para isso transcrevamos o artigo 32 I do antigo Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF 55 de 16 de março de 1998, atual artigo 7 – do RICSRF.

Art. 32. Caberá recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais:

I – de decisão não unânime de Câmara, quando for contrária à lei ou à evidência da prova; e

II – de decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha outra Câmara de Conselho de Contribuintes ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

§ 1º No caso do inciso I, o recurso é privativo do Procurador da Fazenda Nacional; no caso do inciso II, sua interposição é facultada também ao sujeito passivo.

O Procurador interpôs recurso especial baseado no inciso I, verifiquemos então as argumentações do contra arrazoante que entende não preenchidas as condições regimentais para conhecimento do recurso.

Da inexistência de contrariedade à lei.

Afirma a empresa em suas contra-razões que o PFN não demonstrou a contrariedade à lei.

Não lhe assiste razão pois tendo o acórdão recorrido afastado a tributação exatamente por entender aplicável o PRL e por conseguinte que a IN SRF 38/97 teria extrapolado os limites da lei, o recorrente em contundente arrazoado tenta mostrar que não só a IN não contrariou a lei mas como a própria norma legal impediria a utilização de tal método de ajuste de preços de transferência pela indústria. Ressalte-se que o próprio contra arrazoante

tenta da mesma forma em suas argumentações mostrar exatamente o contrário, de que tal método é aplicável e portanto não teria a empresa cometido nenhuma infração.

No recurso com base na contrariedade à lei basta que o recorrente aponte legislação atinente à matéria e sustente que o aresto atacado a contrariou para preencher os requisitos regimentais, o exame da questão se realmente contrariou ou não é o mérito que será apreciado por uma das Turmas da CSRF.

Da inexistência de prequestionamento.

Afirma o contra arrazoante que o recorrente ora nenhuma se preocupou em demonstrar a precisa indicação das peças processuais nas quais seu argumento teria sido prequestionado nos autos.

Mais uma vez não assiste razão ao contra arrazoante. É preciso entender que o prequestionamento não se refere somente a argumentos trazidos por uma das partes, mas também por aqueles colacionados nas decisões atacadas. Assim ainda que uma das partes não tenha falado de determinado assunto, se no acórdão ele é tratado, automaticamente passa a ser matéria possível de discussão na esfera especial, se obviamente estiver relacionada com a lide.

No presente caso a matéria relativa a aplicação ou não do PRL para as indústrias a égide da redação original do artigo 18 da Lei nº 9.430/96, foi exaustivamente tratada no acórdão, logo é matéria prequestionada.

Impossibilidade da CSRF tratar do PIC.

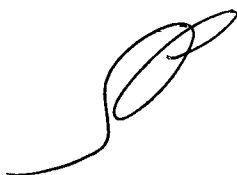
Afirma o contra arrazoante que se a CSRF tratar da matéria estaria suprimindo uma instância e por isso como o aresto atacado não examinou todos os argumentos apresentados no RV sobre a matéria tal fato deveria primeiro ser examinado pela Câmara recorrida.

O argumento da recorrente somente seria verdadeiro se a CSRF decidir contra o acórdão, ou seja se o recurso do PFN for provido, porém se improvido pelas mesmas razões contidas no aresto atacado ou outras reforçadoras da tese ou de tese distinta mas que redundassem em benefício ao contribuinte não ocorreria a citada supressão de instância.

Assim estando presentes todas as condições exigidas pelo regimento tomo conhecimento do recurso do PFN, bem como das contra razões apresentadas pelo representante da empresa.

Antes de adentrar ao mérito bom deixar claro ao recorrente que a aparente contradição entre os fundamentos iniciais em relação à aplicabilidade, ou não do método PRL pela indústria dito como contidos no voto condutor do acórdão e sua conclusão, deveriam ser objeto de Embargos, porém como o recorrente não se utilizou de tal modalidade de apelo resta apenas para discussão a questão fulcral que definiu a lide para a maioria dos Conselheiros componentes do colegiado.

MÉRITO.



Trata a lide de definir se o método de ajuste previsto no inciso II do artigo 18 da Lei nº 9.430/96, pode, ou não, ser aplicado a insumos importados e aplicados à produção no país.

Entendo que no caso de preços de transferência é sempre bom verificar se a empresa realizou ou não ajuste de preços em relação às importações de suas vinculadas.

Conforme já dito no relatório a empresa fez ajuste, adicionou determinada parcela, apresentou as planilhas de cálculo para a fiscalização que, seguindo o entendimento da IN SRF 38/97, não aceitou o PRL em relação aos insumos importados (princípios ativos) que sofreram industrialização, e então aplicou o PIC – Preços Independentes Comparados, método previsto no inciso I do artigo 18 da citada Lei.

Exposta a questão passemos então à análise da questão de direito envolvida.

Em primeiro lugar para análise de qualquer regra jurídica é bom iniciar verificando a história, a regra de conduta estabelecida, seu objetivo e a consequência para quem quebra essa regra.

De longa data o legislador tributário impôs limites quando a pessoa jurídica transaciona com pessoas, físicas ou jurídicas que têm interesse comum, sejam controladas, controladoras, ligadas, com mesma diretoria, etc.

Com a evolução dos meios de transportes e comunicações e a proliferação de empresas transnacionais, a legislação brasileira a partir dos anos 90 iniciou a tributação em bases universais, e entre as normas dessa tributação se encontra a regulação de “preços de transferências”, que pretende impor limites nas transações entre pessoas com interesse comum.

Da definição: Podemos definir as regras tributárias relativas a “preços de transferências”, como um limite imposto pelo legislador interno nas relações internacionais relativas às transações de bens, serviços e direitos entre pessoas vinculadas, ou seja, aquelas que têm interesses comuns. O limite imposto é o preço normal em transações entre pessoas que não têm interesse comum, ou seja, o valor de mercado. A diferença entre o preço estabelecido entre as partes com interesse comum e o de mercado, quando se tratar de custo, despesa ou encargo deve ser adicionada para apuração do IRPJ e CSLL.

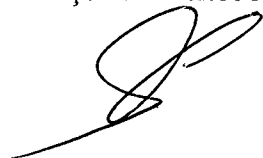
Podemos dizer então que as regras constituem numa interferência estatal na relação comercial entre as partes, que não pode ser entendida como indevida, pois, sabemos que a pluralidade de empresas com interesses comuns sediadas em países distintos tem entre outros objetivos a maximização do lucro e um dos meios é a redução da carga tributária. Para implementar tal redução utilizam-se de diversos mecanismos, entre eles, o valor das transações comerciais, de forma a carrear o maior lucro para países com tributação favorecida, ou para aquele que tribute com menor alíquota as remessas ou ainda que não lhes imponha restrições.

Feitas essas considerações passemos à análise ponto a ponto da legislação.

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Seção V - Preços de Transferência

Bens, Serviços e Direitos Adquiridos no Exterior



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. (Redação original).*

"d) da margem de lucro de:"

1. sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção;

2. vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda, nas demais hipóteses.

{Alínea "d" com redação dada pela Lei nº 9.959, de 27 de janeiro de 2000.}

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.*

Interpretação das normas.

Caput do artigo 18.

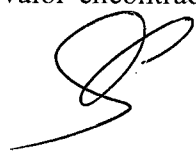
Analisando o caput podemos dizer que o limite se aplica tão somente às transações, entre pessoas vinculadas, e o valor da adição ao lucro real é a diferença entre o constante do documento de importação ou aquisição e aquele estabelecido por UM DOS MÉTODOS ESTABELECIDOS.

Esclareço que embora o texto estabeleça o limite textualmente para o lucro real, ele também deve ser obedecido para efeito de apuração da base de cálculo da CSLL, por força do artigo 28 da mesma lei.

A empresa submetida a procedimentos de fiscalização quando intimadas devem informar aos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil, o método por ela adotado e fornecer a documentação por ela utilizada como suporte para determinação do preço praticado e as respectivas memórias de cálculo.

Como a lei determina o ajuste, as memórias de cálculos de cálculos devem ser feitas por ocasião da apuração do lucro real.

Se intimada a empresa apresentar as memórias de cálculo (planilhas), bem como os documentos que deram origem aos dados nela inseridos, cabe à fiscalização tão somente auditar o método utilizado, pois diferentemente de outras regras de limitação de custos que previam o menor valor encontrado, no caso de preços de transferência a empresa pode optar



por aquele que revele maior custo, portanto menor ajuste, por isso, não seria possível a adoção pela autoridade de outro método que não o utilizado pela empresa.

Não sendo indicado o método, e ou, não apresentados os documentos a que se refere o inciso que deram ancoragem aos cálculos, ou, se apresentados, forem insuficientes ou imprestáveis para formar a convicção quanto ao preço o AFRF encarregado da verificação pode determiná-lo com base em outros documentos de que dispuser, aplicando um dos métodos previstos na lei.

b) Método dos preços Independentes comparados- PIC

A método previsto no inciso I, estabelece que a comparação pode ser feita com o valor obtido através de média aritmética, pode ser apurada no mercado brasileiro em outros países e impõe duas condições, que o produto seja idêntico ou similar, e que as condições de pagamento sejam semelhantes e finalmente, é claro que as transações utilizadas para efeito de comparação não tenham sido feitas entre pessoas ligadas.

A média aritmética deve ser feita no período de ocorrência do fato gerador, trimestral ou anual, existentes após a Lei 9.430/96, conforme previsto no § 1º do artigo 18 da referida norma legal.

Devemos então analisar as expressões utilizadas pela lei para poder dar efetividade de acordo com o entendimento da língua pátria.

O verbete “IDÊNTICO”, de acordo com o dicionário Aurélio, significa “perfeitamente igual”, ou seja não admite diferenças, assim um produto para efeito de comparação deve ter as mesmas características, finalidade, qualidade, grau de pureza, e tudo aquilo que for necessário para que possa ser considerado perfeitamente igual.

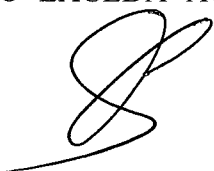
O verbete “SEMELHANTE”, de acordo com o mesmo dicionário, significa “análogo”, “parecido”, “conforme”. A lei obviamente previu tal hipótese porque nem sempre a empresa ou mesmo a fiscalização encontrará produto idêntico, porém não afasta a necessidade de que o produto tenha a mesma finalidade, que seja de qualidade equivalente ao importado, com o mesmo grau de pureza, pois se assim não for não pode ser elemento de parâmetro.

O preço pode ser apurado tanto no Brasil como em outros países, porém além da regra de identidade ou semelhança, é necessário que a transação utilizada para efeito de comparação seja de compra e venda, exclui-se portanto a permuta, doações e outras formas, e que as condições de pagamento sejam semelhantes, ou seja, prazos e taxas de juros cobradas.

c) Método do Preço de Revenda menos Lucro – PRL.

Esse é o segundo método de comparação entre os valores constantes dos documentos de importação e o obtido através do cálculo nele estabelecido. A periodicidade de comparação é a mesma.

Não é correta a interpretação de que não poderia desde a norma original ser utilizado o método PRL pelo setor industrial, primeiro porque o caput da lei estabelece a possibilidade de escolha por parte do contribuinte a quem cabe fazer a comparação através da expressão NÃO EXCEDA AO PREÇO DETERMINADO POR UM DOS SEGUINTE MÉTODOS.



Além do caput podemos também dizer que a impossibilidade de utilização do método PRL pela indústria levaria a tornar letra morta alternativa estabelecida no § 4º, que autoriza o sujeito passivo fazer o cálculo pelos três métodos e considerar o maior custo apurado, desde que não ultrapasse o valor do constante do documento importação ou aquisição.

Para aceitar a restrição imposta pela IN SRF 38/97, teríamos que admitir o estabelecimento de uma obrigação (realizar a comparação pelos métodos PIC ou CPL), e a exclusão de um direito (utilização de qualquer um dos três métodos), através de ato administrativo e não de lei, contrariando assim o disposto no artigo 5º inciso II da Constituição Federal.

Da Jurisprudência administrativa.

A tese ora defendida, da possibilidade de utilização do PRL pela indústria, antes mesmo da edição da mudança da redação introduzida pela Lei nº 9.959/2.000, foi adotada por outras Câmaras deste Conselho, nos acórdãos 101-94.863 de 24/02/2005, 101-94.628 de 07/07/2004, 101-94.624 de 07/07/2004, 107-08.725 de 20/09/2006, dos quais tomamos a liberdade de transcrever a ementa do primeiro citado.

“Acórdão n.º : 101-94.863

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA – MÉTODO PRL – De acordo com o art. 18 da Lei nr. 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”.

Transcrevo também interpretação feita pelo Conselheiro Luis Martins Valero no voto proferido no acórdão 107-08.725, supra mencionado.

“Apesar da aparente complexidade, o litígio em mesa se resolve, basicamente, pela resposta às seguintes indagações:

- 1) A Lei nº 9.430/96 veda a utilização do método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL nas importações de bens aplicados à produção?*
- 2) A regra do §1º do art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 38/97 está conforme o art. 18 da Lei nº 9.430/96?*

Somente se positivas as respostas às questões “1” e “2” é que devemos prosseguir na análise do tema para saber se a operação consistente em tornar os princípios ativos de medicamentos próprios para administração como remédios é considerada produção de outro bem e se, para esse fim, pode-se recorrer aos conceitos de industrialização dados pela legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados.



Superada as questões anteriores, teríamos ainda que analisar se o parágrafo único do art. 39 da IN SRF nº 38/97, na omissão da empresa quanto ao cumprimento do art. 21 da Lei nº 9.430/96, ou na utilização por ela de método inadequado, dá guarida ao procedimento da fiscalização de determinação dos preços parâmetros com base em outros documentos, sem observância dos requisitos daquele artigo da Lei.

A resposta à questão "1" é negativa. Basta a análise literal dos termos do art. 18 da Lei nº 9.430/96 para concluir que não há vedação expressa à utilização do PRL nas importações de bens aplicados à produção. Parece claro que o legislador não foi feliz na fixação da margem única de lucro a ser diminuída da média dos preços de revenda. E nem se diga que o termo revenda pressupunha a venda do bem no estado em que importado, pois ao alterar a margem de lucro para os casos de agregação de valor no País, a Lei nº 9.959/2000 manteve o termo revenda, veja:

(...)

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; 22

b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

c) das comissões e corretagens pagas;

d) da margem de lucro de:

1. sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção;

2. vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda, nas demais hipóteses.

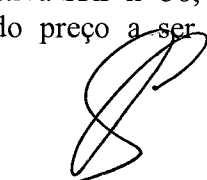
(...)

Claro então que a inserção da regra do §1º do art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 38/97 foi além do que se permite no âmbito dos atos normativos.

Por isso, a exigência de diferenças de tributos e contribuições calçada em ato normativo não pode prevalecer".

Sobre o tema assim se posicionou a Conselheira Sandra Maria Faroni no Acórdão 101-94.888:

Este Colegiado já decidiu que a Lei nº 9.430/96 não restringe a utilização do Método do Preço de Revenda menos o Lucro – PRL a qualquer empresa. Por conseguinte, a Instrução Normativa SRF nº 38, de 30/04/1997, ao vedar a utilização de um método específico para apuração do preço a ser utilizado como parâmetro, inovou a matéria em relação à



legislação de regência, em desrespeito ao princípio da legalidade (art, 5º., inciso II, e 37 da CF/88 e art, 97, do CTN), segundo o qual, somente a lei pode estabelecer situações que, se e quando ocorridas no mundo fático, são capazes de gerar a obrigação de pagar tributo e de fixar o *quantum debeatur* ou hipótese de infração à lei. Assim, por se tratar de matéria sujeita à mais absoluta reserva da lei, em sentido formal e material, jamais poderia, o ato normativo, ter instituído vedação absoluta à utilização do método PRL, introduzindo, desta forma, verdadeira inovação em relação à lei de regência da matéria.

Esta Turma da CSRF também já apreciou a matéria e através dos acórdãos CSRF/01-05.734 e CSRF/01-05.784 de 04 e 05 de dezembro de 2.007, decidiu pela negativa de provimento de recurso da Fazenda Nacional sobre o mesmo tema ancorada na mesma tese ora expendida.

Da Doutrina.

A grande maioria dos doutrinadores que se debruçaram sobre a norma entende que o método PRL pode ser utilizado pela indústria, e por consequência entendem ter a IN SRF exorbitado os limites estabelecidos pela lei, ao vedar sua utilização na industrialização. Entre eles citamos alguns.

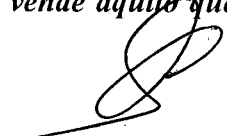
Neste sentido é a doutrina, conforme pode se verificar na obra de Luiz Eduardo Schoueri (Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro – Editora Dialética), acerca da utilização do método PRL, na hipótese do produto importado passar por um processo de industrialização local, sem que se mude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

“... 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 aquele autor 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”.

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

Na mesma obra, a AFRF Elen Peixoto Orsini, tem posição oposta em relação à tese ora defendida de que a restrição imposta pela IN 38/97 à utilização do método PRL pela indústria é legal. Justifica sua posição no artigo 3º do RIPI 97, que define industrialização como qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação e a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para o consumo e também no fato da OCDE nos comentários quanto à aplicação do método externar a dificuldade de se aplica-lo quando os valores agregados são valiosos ou substanciais.

Tal interpretação é equivocada, senão vejamos.

1) É contestada por outros doutrinadores dentro da mesma obra, como Ricardo Mariz e Gerd Rothmann.

2) O legislador, quando regulou a questão, em momento algum se utilizou da expressão “industrialização” definida no IPI.

3) Porque, o legislador, autorizou expressamente através do caput do artigo 18 e de seu § 4º a utilização de qualquer um dos três métodos.

4) A OCDE apenas sugere vários métodos de controle de preços de transferência, mas preconiza a liberdade para o abandono desses critérios de maneira a que se adote qualquer outro, mesmo por ela não sugerido, que melhor reflita a prática de preços em condições de livre concorrência por pessoas não vinculadas, como dito pelo professor Ricardo Mariz na folha 301 da mesma obra.

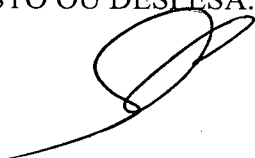
DOS ARGUMENTOS DO RECORRENTE.

CONCEITO DE LUCRO.

Engana-se o recorrente quando afirma quando diz que o legislador brasileiro teria estipulado novo conceito de lucro com a Lei nº 9.430/96, de tal a lei não cuidou, pois, como vimos trata de estabelecimento de limite de custo ou despesas. Embora o conceito de lucro tributário possa ser legal, ou seja, aquele definido pelo legislador, o fato é que dele não cuidou a norma citada.

De fato o lucro pode ser afetado por manipulações de preços entre empresas ligadas, porém para a correção do custo ou despesa a lei estabeleceu como reconhece o próprio recorrente três métodos de ajuste. Tal ajuste é claro interfere no lucro real e na base de cálculo da CSLL, porém repita-se **não trata de dar novo conceito ao vocábulo lucro.**

CUSTO OU DESPESA.



Afirma o recorrente que o PRL não poderia ser utilizado porque a lei não previu a dedução do custo de produção. Ora tal motivo não se justifica, pois, a lei também não previu a dedução de custos de transporte, armazenamento, propaganda e outros que afetam os produtos revendidos no estado em que são importados. O fato da autuada ter outros custos que a lei não previu a dedução não justifica a rejeição do PRL, talvez o recorrente tenha entendido que a margem de vinte por cento era insuficiente, porém tal margem de lucro não era rígida pois nos termos do § 2º do artigo 21 poderia ela utilizar-se de outras margens que não aquela prevista no artigo 18 inciso II.

Diz também que o PRL não permite isolar o custo do produto ou insumo importado. Tal argumento também não se justifica pois numa cadeia produtiva, quando existe uma contabilidade de custo integrada, é possível ver o preço do produto em fabricação em qualquer estágio bem como isolar o preço de qualquer um de seus componentes. As planilhas de custo podem detalhar o custo do insumo importado sua participação percentual no preço do produto revendido e possibilitar assim viabilizar a comparação a ser feita com o preço de transferência entre vinculados.

Sobre o tema assim se posiciona o Professor Alexandre Siciliano Borges – Manual de Preços de Transferência MP Editora Ed. 2007:

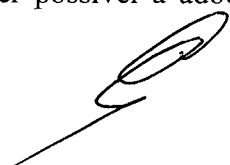
“ Note-se que, em qualquer importação, o importador terá custos locais, mas nem por isso se deixa de aplicar o PRL. A margem de lucro prevista é bruta (lucro em sentido amplo), ou seja, deve ser aplicada sobre o preço de revenda para corresponder ao lucro do importador (lucro líquido ou em sentido estrito), aos custos locais (v.g. transporte, armazenagem e guarda do bem importado) ou itens agregados (tais como excipientes do caso da Abifarma) ao bem revendido. Claro que, se a margem de lucro deve considerar o valor dos custos locais agregados e o lucro do revendedor, então deverá ser também pertinente para as particularidades de cada tipo de atividade, como previsto no art. 20 da Lei nº 9.430/96.

Como recurso interpretativo, deve-se manter a máxima validade possível do texto legal e extrair a melhor interpretação aplicável ao caso concreto. Se a Lei nº 9.430/96 permitia implicitamente a consideração de custos locais, não há como se alegar que ela não permitia a consideração de itens agregados localmente. Como dito acima, basta que a margem de lucro aplicada pondere esses valores para atingir o preço de importação “arm’s length”, o que seria alcançado se a administração tributária fizesse uso de sua prerrogativa e calculasse margens de lucro diferentes para ramos distintos de atividade.

Em síntese, se era do interesse da administração alterar a margem de lucro, não poderia o contribuinte ter o seu direito de calcular o preço “arm’s length” pelo PRL limitado por causa da omissão da administração tributária em alterar os percentuais da margem de lucro.”

NÃO SEGREGAÇÃO DO CUSTO DE PRODUÇÃO.

Quanto à acusação de que o custo de produção do medicamento vendido não fora segregado pela empresa, cabe lembrar tratar-se de matéria de fato, determinação da base de cálculo que poderá ser, se for o caso examinada pela Câmara recorrida, porém como entendendo ser possível a adoção do PRL, como a empresa o adotou e não foi esse o método



utilizado no auto de infração, criticá-lo seria o mesmo que admitir um lançamento condicional, pois parece que o recorrente quer a modificação do cálculo executado pela empresa.

PROIBIÇÃO DE USO DO PRL PELA INDÚSTRIA.

O recorrente diz que a proibição do PRL na lei é clara, porém ora nenhuma aponta onde está a proibição, pois, tal na realidade não existe. A IN 38/97 ao proibir a utilização do PRL em relação aos insumos importados aplicados na fabricação de outros produtos foi de encontro à liberdade de escolha de métodos contida no "CAPUT" do artigo 18 bem como a faculdade de escolha do método que redundasse em menor ajuste previsto no § referido da Lei 9.430/96. Ora se fosse para proibir um método o legislador estaria sendo contraditório ao facultar a escolha daquele que apresentasse maior custo e portanto menor ajuste.

IMPOSSIBILIDADE DO USO DO CPL.

A justificativa de inaplicabilidade de um método calcada em impossibilidade de acesso a determinados dados como diz o recorrente em relação ao CPL, não tem qualquer fundamento, nem jurídico e nem lógico pois parte de uma premissa equivocada, de que uma vinculada pudesse negar dados a outra, ora sendo do mesmo grupo geralmente a facilidade em acesso é muito maior. Bom deixar claro que no caso de utilização de tal método deve ser propiciado meio de aferição por parte da autoridade fiscalizadora, através de expedientes entre as empresas e outros meios que possam dar sustentação aos cálculos realizados.

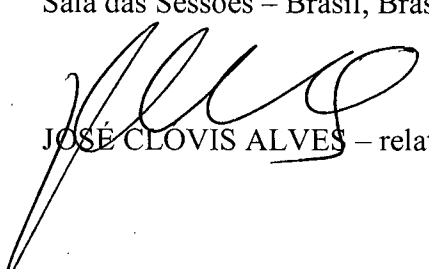
Diz que a IN visa apenas prevenir as empresas acerca da impossibilidade de utilização de um método que não permite a correta apuração do preço de transferência, ora se isso não fosse possível a lei posterior que somente aumentou a margem também não seria possível de aplicação pois os problemas de segregação, alegados pelo recorrente, com ela não foram solucionados.

Quanto a declaração de voto vencida citada, tive a oportunidade de sobre ela me debruçar e não vi argumento jurídico ou técnico para a inaplicabilidade do PRL mas tão somente a argumentação de dificuldades de cálculo, tal não se justifica mormente nos dias de hoje com o avanço da tecnologia em informática.

Conclui-se, portanto pela inexistência de qualquer vedação legal para utilização do método PRL pela indústria, em relação aos insumos importados aplicados na produção, mesmo antes da edição da Lei nº 9.959/2.000.

Assim, conheço o recurso especial apresentado pelo PFN, no mérito voto no sentido de NEGAR-LHE PROVIMENTO.

Sala das Sessões – Brasil, Brasília DF, em de novembro de 2.008.


JOSÉ CLOVIS ALVES – relator.