



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo n.º : 16327.002604/2003-07
Recurso n.º : 101-140912
Matéria : IRPJ E CSLL – Ex: 1.999.
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes
Interessado : MERCK SHARP & DOHME FARMACÊUTICA LTDA
Sessão de : 04 de dezembro de 2007.
Acórdão n.º : CSRF/01-05.784

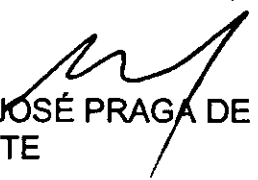
PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA – Os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoa vinculada, somente serão dedutíveis na determinação do lucro real até o valor que não exceda ao preço determinado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

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

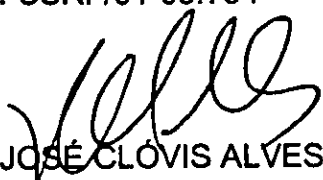
Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL.

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, 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, Mário Sérgio Fernandes Barroso e Luciano de Oliveira Valença que deram provimento ao recurso. O Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima apresentou declaração de voto.


ANTÔNIO JOSÉ PRAGA DE SOUZA
PRESIDENTE

Processo n.º : 16327.002604/2003-07
Acórdão n.º : CSRF/01-05.784


JOSÉ CLÓVIS ALVES
RELATOR

FORMALIZADO EM: 11 FEV 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: PAULO JACINTO DO NASCIMENTO, JOSÉ CARLOS PASSUELLO, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, KAREM JUREIDINI DIAS e ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO.



Processo n.º : 16327.002604/2003-07
Acórdão n.º : CSRF/01-05.784

Recurso n.º : 101-140912
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessado : MERCK SHARP & DOHME FARMACÊUTICA LTDA

RELATÓRIO

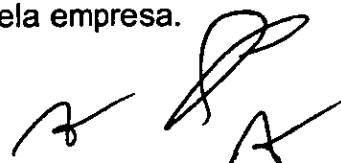
Trata o presente de recurso do Procurador da Fazenda Nacional, contra o acórdão 101-95.107 de 10 de agosto de 2.005. A câmara recorrida, por maioria de votos, deu provimento ao recurso para acolher a tese de que a legislação contida no artigo 18 da Lei nº 9430/96, não vedou à empresas que importam insumos 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.

A empresa durante o ano de 1.998, adquiriu de suas vinculadas no exterior, insumos e produtos. Intimada sobre o ajuste previsto no artigo 18 da Lei nº 9.430/96, informou ter utilizado do método PRL, tanto em relação aos insumos utilizados na fabricação de seus produtos como em relação aos produtos revendidos no mesmo estado em que foram importados. Intimada apresentou as planilhas de cálculo do ajuste.

De acordo com o TVF folha 396 a empresa durante o ano de 1.998, adicionou para determinação do lucro real e CSLL o valor de R\$ 460.169,00 a título de ajuste de preço de transferência.

Em relação aos produtos importados prontos e revendidos a fiscalização aceitou o ajuste feito pelo método PRL, porém não aceitou em relação aos insumos Meleato de Enalapril e Norfloxacin, em virtude da vedação de uso do referido método contida no artigo 4º § 1º da IN SRF 38/97. Realizou pesquisa em outras empresas que importaram os mesmos produtos e realizou o ajuste com base no método PIC, deduzindo porém o valor já considerado pela empresa.



Processo n.º : 16327.002604/2003-07
Acórdão n.º : CSRF/01-05.784

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

**IRPJ – PREÇO DE TRANSFERÊNCIA –
MÉTODOS – A Lei**

nº 9.430/96 não criou qualquer restrição para escolha do método de cálculo do preço-parâmetro, sendo possível a utilização daqueles elencados no seu artigo 18.

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.

Inconformado com a decisão prolatada, o PFN com fulcro no artigo 5º incisos I do Regimento Interno da CSRF, aprovado pela Portaria MF 58/98, apresentou o recurso especial de folhas 869 a 885, argumentando, em resumo o seguinte.

GENERALIDADES SOBRE O PREÇO DE TRANSFERÊNCIA

Busca a definição de preço de transferência e o conceito de pessoa vinculada para concluir que a legislação visa impedir a transferência de lucro de um país para outro.

Transcreve o art. 9º do da convenção modelo da OCDE, para dizer que a forma de verificar se o preço praticado entre as vinculadas precisa ou não de ajuste é a sua comparação com os preços usualmente praticados no mercado para negócios jurídicos idênticos ou similares.

Conclui que o ajuste de preços de transferência deverá ser efetuado em consonância com os princípios, costumes e regras próprias de cada país.

Diz que a regulação brasileira em muitos pontos afasta-se das sugestões da OCDE, porém isso não significa violação dos tratados contra dupla



Processo n.º : 16327.002604/2003-07
Acórdão n.º : CSRF/01-05.784

tributação, pois os comentários da OCDE não são fonte de direito mas, mera opinião autorizada.

Diz que a Lei 9.430/96 conceituou o que seria esse lucro diferente do fixado entre empresas independentes em condições normais de mercado e que deve ser adicionado á base de cálculo da empresa vinculada sediada no Brasil.

Afirma que será adicionado o custo que ultrapassar o valor calculado por um dos métodos previstos na Lei citada e que se utilizar mais de um método poderá considerar o que lhe for mais favorável.

Faz uma analogia com a distribuição disfarçada de lucros e conclui que se o contribuinte não realizar o ajuste ou fizer sem dados consistentes caberá ao fisco agir.

IMPOSSIBILIDADE DO MÉTODO PRL PELO CONTRIBUINTE

Transcreve o inciso II do artigo 18 da Lei 9.430/96 para afirmar que o PRL não pode ser utilizado em produtos que não foram revendidos mas aplicados na produção de medicamentos, pelos seguintes motivos:

O método não prevê a possibilidade da dedução do custo de produção para fins de apuração do preço de transferência e por isso inaplicável a insumos.

O método não permite isolar o custo do produto importado quando esse bem é utilizado na fabricação de outro produto, distorcendo o custo do produto importado.

A empresa autuada possui outros custos na produção de medicamentos.

Diz que somente a partir da Lei 9.959/2.000 que previu uma margem de sessenta por cento é que passou a ser possível a utilização do PRL em relação a insumos aplicados na produção pois difere daquela utilizada por quem só comercializa.



Processo n.º : 16327.002604/2003-07
Acórdão n.º : CSRF/01-05.784

O custo de produção do medicamento não foi segregado na apuração do preço de transferência dos princípios ativos importados e, portanto restou o preço distorcido. Esse fato também justifica a atuação do fisco.

ARGUMENTO FUNDAMENTAL DO VOTO CONDUTOR EM DEFESA DO PRL.

Diz que a IN não excedeu à lei porque exigir uma disposição expressa na lei proibindo o uso do PRL com base no princípio da legalidade é mera figura de retórica, que não se sustenta diante do mais simples questionamento. Diz que a IN visa apenas prevenir o recorrido acerca da impossibilidade de utilização de um método incompatível, pois não permite a correta apuração do preço de transferência.

Diz que não foi a IN que impediu a utilização do método, que a limitação é inferida apenas com a leitura do artigo 18 da Lei.

Cita trechos de voto vencido proferido pelo Conselheiro Mário Junqueira no Acórdão 101-94.859, dos quais negrita a parte que defende a IN sob o argumento de que a lei jamais identificou qualquer margem sobre os fatores de produção, mas sim sobre o próprio preço de revenda, e para a operação de revenda como um todo.

Afirma que pelas regras da OCDE o preço de revenda é reduzido de uma margem pela qual o vendedor cobre os custos operacionais e, em vista das funções exercidas (levando em conta os ativos utilizados e os riscos assumidos), realiza um lucro apropriado.

DESCUMPRIMENTO DO ARTIGO 21 DA LEI 9.430/96 – ALEGADA PELO CONTRIBUINTE

Defende a utilização dos dados de outros importadores pela fiscalização, com início da pesquisa no SISCOMEX, pois o SRF poderá sempre desqualificar as informações previstas nos incisos I e II do artigo 21 da lei e como a



Processo n.º : 16327.002604/2003-07
Acórdão n.º : CSRF/01-05.784

finalidade é apurar o preço médio entre empresas não vinculadas, não faz sentido limitar o acesso a apenas algumas fontes de informação e tornar praticamente inviável a utilização do PIC, que inclusive é conhecido como o mais apropriado para o ajuste de preço de transferência.

QUALIDADE DOS PRODUTOS IMPORTADOS

Enfrenta o argumento da empresa em seu recurso quanto à qualidade dos produtos, diz que o procedimento fiscal aproxima-se de um arbitramento, mas com características especiais, em função das disposições da Lei 9.430/96. Não há o que falar em contabilidade imprestável mas em custos que excedem os valores cuja dedutibilidade é permitida. Cita doutrina de Alberto Xavier que sustenta serem os métodos de ajustes previstos na lei não são presunções legais absolutas ou relativas, mas presunções simples, que caracterizam o método indiciário de arbitramento.

Diz que a comparação foi feita pela fiscalização com produtos idênticos utilizados para produção de medicamentos, e não tendo sido posto em dúvida a idoneidade das empresa pesquisadas deve ser válido o levantamento realizado. Destaca que as empresas pesquisadas concordaram com a utilização dos dados pela fiscalização. Conclui que a substâncias comparadas servem para o mesmo propósito.

Conclui pedindo o provimento do recurso, reformando o acórdão e mantendo portanto a decisão de Primeira Instância ou remeta à Câmara recorrida para análise dos demais argumentos levantados pela empresa em seu recurso voluntário.

Através do despacho 101-203/2005, fl. 888, o presidente da 1ª Câmara deu seguimento ao recurso especial do PFN, por entender preenchidas as condições previstas no artigo 32-I do RICC, aprovado pela Portaria MF 55/98.

Intimada a empresa apresentou contra razões ao RE, argumentando em resumo o seguinte.

Faz uma síntese dos fatos e do RE apresentado pelo PFN.



Processo n.º : 16327.002604/2003-07
Acórdão n.º : CSRF/01-05.784

Diz que o recorrente foge da motivação do lançamento que foi a vedação feita pela IN 38/97 para utilização do PRL na industrialização e não porque tal método tecnicamente seria inaplicável no caso da recorrida ou incompatível.

A teor da discussão teórica foge o recorrente dos termos do lançamento efetuado.

Cita decisões dos Conselhos para concluir pela impossibilidade de exigência fundada em argumento diverso daquele constante da acusação inicial, pois, estaria mudando o fundamento jurídico.

O PRL É COMPATÍVEL COM A IMPORTAÇÃO DE BENS DESTINADOS A INDUSTRIALIZAÇÃO.

Afirma que a Lei nº 9.430/96 não fez qualquer restrição ao método PRL, quando a pessoa jurídica manipula o bem importado. Cita os acórdãos 101-94.624 e 101-94.628.

De acordo com a exposição de motivos da Lei nº 9.430/96, a legislação foi proposta em conformidade com as regras adotadas pelos países integrantes da OCDE. Tal método pode ser adotado desde que o importador possa identificar quanto o processo produtivo local influi no seu preço final.

Cita o Doutrinador Heleno Taveira Torres que elaborou parecer para a empresa e entendeu ser possível a utilização do PRL, visto que no caso não há um bem novo, pois a adição de excipientes neutros e matérias inertes não altera as características químicas dos princípios ativos importados pela autuada.

Diz que a Lei 9.959/2.000, confirmou a possibilidade da utilização do PRL mesmo para bens aplicados na produção de outros produtos e conclui que a única inovação foi o estabelecimento de uma margem específica para o caso.



Processo n.º : 16327.002604/2003-07
Acórdão n.º : CSRF/01-05.784

Cita trechos do voto da Conselheira Sandra Faroni no acórdão 101-94.888 de 17.03.05.

Afirma que não há vedação expressa na lei para que não possa ser utilizado o método pela autuada.

Diz que a aplicação do PIC foi irregular pois a autoridade administrativa não apontou qualquer irregularidade no cálculo do PRL. Porém ainda que admitida a aplicação do PIC a fiscalização não procedeu a qualquer análise técnica para comprovar a similaridade dos produtos tomados como parâmetros. Para totar por base o PIC só poderiam as autoridades utilizar as publicações ou pesquisas definidas no artigo 21 da lei em debate.

Diz que houve erro de cálculo porque não foi considerado o estoque final.

Pede o improvimento do recurso.

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of a large, stylized 'S' followed by a smaller 'A'.

Processo n.º : 16327.002604/2003-07
Acórdão n.º : CSRF/01-05.784

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 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF 55 de 16 de março de 1998.

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, apontou a legislação contrariada, preenchendo portanto, os requisitos regimentais, dele conhecido.

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,



Processo n.º : 16327.002604/2003-07
Acórdão n.º : CSRF/01-05.784

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. Preço de mercado é na realidade, um preço resultante da livre negociação entre partes independentes em que imperem as condições de livre mercado e da negociação entre essas partes surge um preço que adequado para remunerar o negócio. 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.



Processo n.º : 16327.002604/2003-07
Acórdão n.º : CSRF/01-05.784

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 têm entre outros objetivos a maximização do lucro e um dos meios é a redução da carga tributária. Para implementar tal redução utilizam-se de 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;



Processo n.º : 16327.002604/2003-07
Acórdão n.º : CSRF/01-05.784

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.



Processo n.º : 16327.002604/2003-07
Acórdão n.º : CSRF/01-05.784

Interpretação das normas.

a) 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 ancoraram os 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 impões 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



Processo n.º : 16327.002604/2003-07
Acórdão n.º : CSRF/01-05.784

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 normativo, 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-



Processo n.º : 16327.002604/2003-07
Acórdão n.º : CSRF/01-05.784

94.863 de 24/02/2005, 101-94.859 de 23/02/2005, 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".

No acórdão 107-08.725 de 20.09.2006, supra mencionado o relator Conselheiro Luis Martins Valero no voto aprovado pela maioria da câmara assim se posiciona sobre o tema.

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;*
- 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. 50., 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.

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, pressupôs 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 aplicá-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.

NOVO 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.

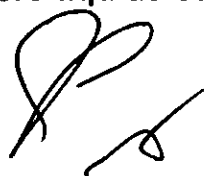
De fato o lucro pode ser afetado por manipulações de preços entre empresas ligadas, porém para a correção do custo ou despesa a lei estabeleceu como reconhece o próprio recorrente três métodos de ajuste. Tal ajuste é claro interfere no lucro real e na base de cálculo da CSLL, porém repita-se não trata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

IMPOSSIBILIDADE DE USO DO PRL POR FALTA DE PREVISÃO DE DEDUÇÃO CUSTO DE PRODUÇÃO.

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.

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."

IMPOSSIBILIDADE DE 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.

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 entendo 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 – PRODUÇÃO LOCAL.

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.

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 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 ao voto vencido citado, tive a oportunidade de sobre ele 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.

Deixo de comentar trechos do recurso onde na realidade o recorrente rebate argumentos do recurso voluntário em virtude da via estreita que é o recurso especial que visa tão somente examinar a interpretação de determinada norma, no presente o artigo 18 da Lei nº 9.430/96 em relação à vedação contida na IN SRF 38/97.

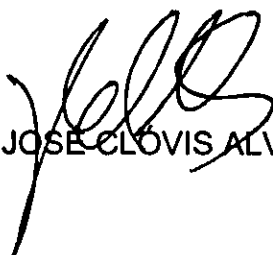


Processo n.º : 16327.002604/2003-07
Acórdão n.º : CSRF/01-05.784

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 - DF, em 04 de dezembro de 2.007.


JOSE CLOVIS ALVES



Processo n.º : 16327.002604/2003-07
Acórdão n.º : CSRF/01-05.784

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA

A questão a ser solucionada cinge-se ao debate sobre a aplicação do método de Preço de Revenda menos Lucro – PRL para determinar preços parâmetros nas importações de matérias-primas que serão utilizadas em processo de industrialização de produtos farmacêuticos.

O ilustre relator sustenta que a IN nº 38/2007 inovou em relação ao disposto na Lei nº 9.430/96 ao estabelecer limitação para aplicação do método PRL em casos de industrialização. Com fulcro na literalidade das cláusulas de preço de transferência dispostas na Lei nº 9.430/96, assegura que o método PRL, constante do artigo 18, possui alcance ilimitado, o que autorizaria a sua adoção para o cálculo dos ajustes de preços de transferência para importações realizadas por empresas situadas no país.

Ouso discordar desse respeitável entendimento.

A Lei nº 9.430/96 estabeleceu critérios objetivos para a comparação de entre os preços praticados por partes vinculadas e os de mercado. Na importação, que nos interessa mais de perto neste debate, estabeleceu-se regra para dedutibilidade de custos na apuração do lucro real nos seguintes termos:

“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. (g.n.)



Processo n.º : 16327.002604/2003-07
Acórdão n.º : CSRF/01-05.784

- 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: (...).”

A partir da aplicação de um desses métodos, obtém-se um preço parâmetro que servirá de base para comparação com o preço praticado na operação de importação.

O Governo brasileiro, alinhado com a nova ordem internacional, buscava mecanismos para controlar a alocação internacional das receitas e dos custos entre empresas multinacionais. No âmbito fiscal, as legislações dos vários países já vinham adotando regras antielisivas que determinam padrões para formação de preço das mercadorias utilizadas nas transações comerciais entre partes relacionadas.

De fato, o controle dessas transações é aceito nas práticas internacionais e seguem, em linhas gerais, o modelo proposto pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE. Essa organização orienta seus filiados ao controle de transações internacionais a partir da comparação com operações entre partes independentes, livres de pressões e outros interesses que não da essência da transação, condições essas denominadas em nossa literatura internacional como *arm's length principle*. Assim, a finalidade dos instrumentos legais de controle é garantir que a base de cálculo seja equivalente àquela gerada por forças de mercado, sem a interferência derivada da vinculação societária ou comercial das partes envolvidas.

A OCDE (Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico) reconhece essa inerente dificuldade, conforme o item 1.12 das suas diretrizes para preços de transferência (*Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*):

“1.12 – Tanto as administrações tributárias quanto os contribuintes normalmente têm dificuldades em obter adequada informação para aplicação do princípio *arm's length*. Isso porque o princípio *arm's*



length usualmente requer a avaliação de negociações independentes e as atividades negociais de pessoas independentes, bem como a comparação destas com as negociações e atividades de pessoas vinculadas, o que demanda grande quantidade de informações. A informação acessível pode estar incompleta ou ser de difícil interpretação; outros dados, se existentes, podem ser difíceis de se obter por questões geográficas ou de sua fonte. Adicionalmente, pode não ser possível obter informação de pessoas independentes em razão de confidencialidade ou sigilo. Em outras circunstâncias simplesmente inexistem informações de empresas independentes. Deve ser destacado neste momento que a matéria de preços de transferência não é uma ciência exata mas necessita de exercício de julgamento (razoabilidade) por parte tanto das administrações quanto dos contribuintes.”¹

No Brasil, o sistema de controle de preços de transferência, introduzido pela Lei 9.430/96, optou por métodos simplificados que utilizam margens predefinidas. Assim, a lei brasileira de preços de transferência inovou, em relação às recomendações da OCDE, ao fixar as margens de lucro fixas, como a de 20% sobre o preço de revenda estabelecida no método PRL, a saber:

“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:

(...)

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.”**

¹ O texto original está assim redigido: “1.12 Both tax administrations and taxpayers often have difficulty in obtaining adequate information to apply the arm’s length principle. Because the arm’s length principle usually requires the taxpayers and tax administrations to evaluate uncontrolled transactions and the business activities of independent enterprises, and to compare these with the transactions and activities of associated enterprises, it can demand a substantial amount of data. The information that is accessible may be incomplete and difficult to interpret; other information, if it exists, may be difficult to obtain for reasons of its geographical location or that of the parties from whom it may have to be acquired. In addition, it may not be possible to obtain information from independent enterprises because of confidentiality concerns. In other cases information about an independent enterprise which could be relevant may simply not exist. It should also be recalled at this point that transfer pricing is not an exact science but does require the exercise of judgment on the part of both the tax administration and taxpayer)”.



Vê-se, portanto, que, a legislação brasileira opta por limites objetivos de comparação de preços, dispensando o contribuinte de justificar o distanciamento do preço praticado em relação ao mercado se o valor da operação de importação for inferior a 20% do preço de revenda. Nesse sentido, a definição de uma margem razoável é usualmente denominada de "*safe harbour*".

Na verdade, o método mais eficaz no controle de preços de transferência é o de Preços Independentes Comparados (PIC). Que é o método que permite a obtenção de um preço de mercado, praticado por empresas independentes, de determinado produto, e possíveis de comparação com os preços praticados por empresas vinculadas.

Os demais métodos tradicionais (PRL e CPL) são aproximações imperfeitas ao princípio *arm's length*, aceitos em razão da dificuldade de obtenção do preço independente de mercado (PIC). No entanto, pelas recomendações da OCDE, o PRL e o CPL apresentam dispositivos de comparabilidade das margens de lucro que os aproximam do princípio do *arm's length*.

No Brasil, a aplicação do método PRL tem gerado acirrada controvérsia doutrinária e jurisprudencial, o que pode ter contribuído não só a complexa hermenêutica exigida para a compreensão dos institutos envolvidos, mas, sobretudo, a dificuldade para conceituar a imprecisa expressão "revenda" albergada pelo art. 18 da Lei nº 9.430/96. Afinal, a norma estabelece que a margem de lucro deva ser calculada sobre o preço de revenda, cujo conteúdo semântico é carregado de ambigüidade.

Há necessidade, portanto, de conceituar o que seja "revenda". Sua acepção mais óbvia é aquela que se refere à venda de um bem que foi adquirido anteriormente, ou seja, o significado usual aponta para operações realizada com um mesmo produto. A palavra "venda" não é igual a "revenda", a colocação do prefixo traz a conotação de repetição do ato de venda.



Como diz Neil Maccormick, “há bons motivos pelos quais os juízes deveriam abordar a aplicação de leis com alguma presunção a favor de aplicar aquele que seja mais “óbvio” dos significados alegados pelos litigantes diante deles. Numa constituição democrática, é o parlamento eleito que promulgar novas leis. Não importa se os membros do legislativo tenham ou não a menor idéia do teor das cláusulas dos projetos de lei, o modo menos arriscado de garantir a vontade dos legisladores prevaleça será o de acatar as palavras promulgadas por eles por seu valor manifesto e, na medida do possível, aplicá-las em conformidade com o seu significado”.²

É bem verdade que essa análise literal não é suficiente para adotar a interpretação restritiva do método PRL, mas certamente podem-se identificar boas razões para agir desse modo. Como vimos, a formulação literal trazida pela lei é mais compatível com a idéia de uma operação de compra e venda de um produto importado do que de uma compra de um insumo importado e a venda do produto final. Afinal, a legislação tributária diferencia claramente o produto utilizado como matéria-prima no processo produtivo do resultado desse processo – o produto acabado, pois o primeiro se consome no processo para dar origem ao segundo.

A OCDE, no “Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations”, edição julho de 1995, item 2.22, não recomenda o uso do PRL quando o vendedor agrega valor substancial ao produto utilizado como insumo. Esta agregação de valor substancial ao produto pode ocorrer basicamente de duas formas:

- 1) “quando os bens são reprocessados ou incorporados em um produto mais complicado, de tal modo que sua identidade se perde ou se transforma (por exemplo quando componentes se agregam em produtos acabados ou semi-acabados)”;
- 2) “quando o revendedor contribui substancialmente para a criação ou manutenção de propriedade intangível, associada ao produto

² MACCOMICK, Neil. *Argumentação jurídica e teoria do direito*, São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 267.



Processo n.º : 16327.002604/2003-07
Acórdão n.º : CSRF/01-05.784

(por exemplo marcas ou nomes comerciais) que pertencem à empresa associada"³.

Nesta última hipótese, encontra-se a indústria farmacêutica, cujo processo de produção é relativamente simples (na maioria dos casos utiliza-se somente um insumo importado na produção final de um bem), e a maior agregação de valor ocorre devido ao acréscimo de um bem intangível que é a marca. O setor da indústria farmacêutica é composto de tradicionais empresas multinacionais que detêm a maior parte das patentes dos medicamentos mais reconhecidos pelos consumidores. Embora os princípios ativos sejam os mesmos utilizados em remédios chamados "genéricos", os preços praticados por esses laboratórios mais renomados são muito superiores aos de seus concorrentes locais e a agregação de valor no processo de produção do medicamento é muito superior a margem de 20%, tanto que foi necessário a Lei nº. 9.959/00 alterar a margem para 60% para incluir a industrialização.

De fato, o método PRL não considera a agregação de custos no processo produtivo de uma indústria nacional. O método não permite tecnicamente identificar o valor requerido de margem a parcela pertinente a um insumo, isoladamente ou a um conjunto deles. Acrescente-se ainda a possibilidade de existência de insumos provenientes do exterior e do Brasil, ou originados de empresas vinculadas e não-vinculadas. Na verdade, a aplicabilidade razoável desse método só é possível quando a empresa nacional adquira um produto acabado e o revenda sem alteração significativa.

Nesse sentido, apenas para corroborar essa afirmação, vamos supor um exemplo de aplicação do método PRL ao setor automobilístico. No nosso exemplo, escolheremos um automóvel que tenha preço de venda de R\$ 40.000,00 (quarenta mil

³ O texto original está assim redigido: 2.22 – *An appropriate resale price margin is easiest to determine where reseller does not add substantially to the value of the product. In contrast, it may be more difficult to use the resale price method to arrive at arm's length price where, before resale, the goods are further processed or incorporated into a more complicated product so that their identity is lost or transformed (e.g. where components are joined together in finished or semi-finished goods). Another example where the resale price margin requires particular care is where the reseller contributes substantially to the creation or maintenance of intangible property associated with the product (e.g. trademarks or tradenames) which are owned by an associate enterprise. In such cases, the contribution of the goods originally transferred to the value of the final product cannot be easily evaluated.*

Processo n.º : 16327.002604/2003-07
Acórdão n.º : CSRF/01-05.784

reais). No seu processo de produção, seja importado o insumo limpador de pára-brisa, cujo preço no mercado atacadista, suponha que seja de R\$ 10,00 (dez reais). O preço parâmetro, calculado com base do Preço de Revenda menos Lucro do bem final (o automóvel), seria de R\$ 32.000,00 (trinta e dois mil reais).⁴

Deve-se notar que se fosse calcular o PRL de outro insumo, uma roda, por exemplo, o preço-parâmetro seria de R\$ 32.000,00, um motor, R\$ 32.000,00, um parafuso, R\$ 32.000,00 e assim sucessivamente. Se esse automóvel possuir cem componentes importados de vinculada, o custo, somente desses componentes, sairia por R\$ 3.200.000,00 (três milhões e duzentos mil reais). Desse modo, essa empresa jamais daria lucro e jamais pagaria imposto de renda e contribuição social sobre o lucro.

Por aí se vê que a adoção do método PRL para o controle de importações de produtos que são submetidos a um processo de industrialização ofende ao princípio da razoabilidade, pois frustra os objetivos da regulação ao praticamente impossibilitar qualquer ajuste nos preços praticados por pessoas ligadas na importação.

Como bem observado no brilhante voto vencido do Conselheiro Mário Junqueira, "o método é absolutamente incompatível, particularmente em nosso sistema fechado, com o cálculo de preços parâmetros para insumos, valores que estão no início da cadeia de produção, e sobre os quais outros fatores de produção são adicionados até a formação final de um preço de venda. Ao se retirar uma margem bruta do preço de venda líquido não se estará chegando a qualquer parâmetro de preço independente para insumos, mas tão-somente para produtos adquiridos para revenda." E prossegue: "a margem determinada por lei compreende apenas o lucro e outras despesas operacionais. Se fosse o caso de aplicar tal conceito de margem para insumos, seriam necessárias outras considerações, pois parcelas relativas à mão-de-obra aplicada na produção, ao custo dos insumos nacionais, ao custo dos insumos importados de

⁴ Preço do bem final igual a R\$ 40.000. Margem de lucro de vinte por cento igual a R\$ 8.000. Um menos o outro resulta num preço parâmetro de R\$ 32.000.



Processo n.º : 16327.002604/2003-07
Acórdão n.º : CSRF/01-05.784

empresas independentes e a outros custos de produção também deveriam ser expurgadas para alcance do preço parâmetro. E a lei destas não tratou.”

Na verdade, é forçoso concluir que o contribuinte deve adotar, na industrialização, os demais métodos ou solicitar ao Fisco a revisão de sua margem de lucro como prevê a legislação tributária.

Por essa razão, o § 1º do art 4º da IN SRF nº 38, de 1997, prevê que não se deve aplicar o PRL 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”. A IN SRF nº 38, de 1997, adotou a interpretação de que a margem de 20% não abrange a comparação entre produtos diferentes, ou seja, entre um insumo e um bem final.

Essa restrição não inovou a ordem jurídica, mas apenas surge da interpretação do artigo 18 da Lei nº 9.430/96. Seja a partir de sua literalidade, seja por força da justificação subjacente a sua introdução no ordenamento. Não há negar que, como observa Celso Antônio Bandeira de Mello, a generalidade e o caráter abstrato da lei permitem particularizações gradativas⁵.

Nessa linha, vale lembrar os ensinamentos de Hans Kelsen, para quem: “o resultado de uma interpretação jurídica somente pode ser a fixação da moldura que representa o Direito a interpretar e, conseqüentemente, o conhecimento das várias possibilidades que dentro da moldura existem. Sendo assim, a interpretação de uma lei não deve necessariamente conduzir a uma única solução como sendo a única correta, mas possivelmente a várias soluções que - na medida em que apenas sejam aferidas pela lei a aplicar - têm igual valor, se bem que apenas dela torne Direito positivo no ato do órgão aplicador do Direito.”⁶

⁵ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Ato Administrativo e Direitos dos Administrados*, São Paulo: Malheiros, p. 93

⁶ KELSEN, Hans, *Teoria Pura do Direito*, São Paulo: Malheiros, 2004, pp. 288-289.



Na base dessa idéia sobre a limitação a utilização do método na industrialização, está a exigência de o legislador não ditar prescrições inconsistentes, sem qualquer propósito. Como ensina Tércio Sampaio Ferraz Junior, o intérprete deve pressupor que o discurso jurídico é racional na medida em que se deve esperar coerência do agente discursivo consigo mesmo.⁷ Desse modo, a exigência de adequação da regra e seu propósito faz parte do trabalho do intérprete, que examina de forma racional as relação entre textos legais para a solução do conflito.

Com efeito, o processo de construção de sentido pode ser visualizado como um processo em que o produto final é a norma jurídica. Segundo as lições de Paulo de Barros Carvalho, a partir do plano de expressão, cuja ênfase é o exame da literalidade do texto, o intérprete passa ao plano do conteúdo, em que aprecia o conjunto de significações de cada dispositivo isoladamente considerado para edificar a norma jurídica.

A norma jurídica, resultado final e acabado da interpretação, apresenta todos os aspectos subjetivos estão impregnados em seu conteúdo, não na sua forma. É ela construída no pensamento do intérprete que não se relaciona necessariamente com a ordem de encadeamento dos dispositivos nos documentos de veiculação normativa. Aliás, sua construção não se amarra sequer às fronteiras de cada diploma, que devem ser muitas vezes extrapoladas com o fim de se obter um sentido em harmonia com o todo do ordenamento jurídico⁸.

Frederick Schauer destaca que a formulação de normas jurídicas emprega um processo de generalização que identifica predicados ou características em situações concretas para extrair uma prescrição de caráter geral. Nesse processo, o legislador muitas vezes deixa de tratar condições relevantes para a aplicação da norma. Esse fenômeno é ainda mais sentido quanto mais simples e clara for a

⁷ *Teoria da Norma Jurídica*. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 164

⁸ O mesmo é observado por Vilanova: "O legislador não é sujeito racional que põe normas segundo estruturas bem construídas logicamente. Por isso, muitas vezes, num artigo de lei ora ele é norma simples, mas completa; ora incompleto, contendo mais de uma norma; ora é norma bastante em si, ora integrante de uma série de outras normas, distribuídas em setores e subsetores do direito". (Causalidade e relação no direito. São Paulo: Editora Revistas dos Tribunais, 200, pág. 181)



generalização (como no método PRL), eis que, nela, é maior o risco de não tratar determinada situação relevante.

Não se trata lacuna normativa, pois a norma regulou a conduta. Apenas, não explicita a solução normativa para casos relevantes que, se tivessem sido debatidos na fase pré-legislativa, teriam sido solucionados de forma harmoniosa com a justificação da norma. É que a solução ou fórmula legislativa não contém uma valoração definitiva de todos os aspectos e circunstâncias que compõem cada caso ou hipótese de aplicação.

O renomado professor de Havard traz exemplo didático que nos ajuda a entender o fenómeno. Imaginemos que o legislador, ao observar o aumento de acidentes automobilísticos por excesso de velocidade, aprova lei estabelecendo limite máximo de velocidade de 80 km nas estradas. Esquece, porém, de regular a atuação eventual de carros policiais, de ambulâncias, de bombeiros, que certamente poderiam ultrapassar esse limite sem conflitar com o propósito pretendido pelo legislador.⁹

Esse discurso lógico é de extrema relevância no estudo dos casos difíceis, em que os enunciados prescritivos não se ajustam adequadamente às situações concretas. Nesses casos, o tratamento das condições relevantes deve ser alcançado pelo intérprete por meio da formulação de um juízo de adequação axiológica, em que se o aplicador explicita o conteúdo que está implícito na lei, ou seja, traz à luz a propriedade que deveria estar plasmada no texto legal.

Para Eros Grau, “a concretização do direito não é mero descobrimento (*Rechtfindung*) do direito, mas a produção de uma norma jurídica no quadro de solução de um caso determinado. Assim, a concretização envolve também a análise do âmbito da norma, entendido como tal o aspecto da realidade a que respeita o texto. Dizendo de outro modo: a norma é produzida, no curso do processo de concretização, não a

⁹ SCHAUER, Frederick. *Playing by the Rules*. Oxford: Clarendon Press, 2002, p. 136

Processo n.º : 16327.002604/2003-07
Acórdão n.º : CSRF/01-05.784

partir exclusivamente dos elementos do texto, mas também dos dados da realidade à qual ela – a norma – deve ser aplicada”.¹⁰

Na mesma linha de raciocínio, Dworkin observa que o aplicador deveria buscar a interpretação da regra “real” para cada caso, mediante a deliberação das condições relevantes para a aplicação da norma em relação a sua justificação.¹¹

Nesse sentido, a justificação por traz da regra de preços de transferência é a comparação de preços. De fato, o método de cálculo PRL tem natureza instrumental e, nessa ordem de idéias, a sua interpretação deve ser feita levando em conta principalmente as finalidades de sua criação. Eventual conflito entre o método de cálculo dos preços parâmetro e seu propósito deve ser solucionado a partir da idéia de comparação, não sendo possível, a meu sentir, uma interpretação que inviabilize a comparação.

Segundo o pensamento de Humberto Theodoro Junior, a melhor inteligência das normas deve ser obtida “dentro do prisma prático dos efeitos projetados e possíveis dentro do sistema positivo existente”. Enfatiza com muita maestria que “conhecer o direito é, pois, conhecer suas funções práticas”.¹²

A decisão recorrida, todavia, entendeu que o contribuinte é livre para escolher os três métodos disponíveis para importação (PIC, CPL e PRL) independentemente do tipo de operação que se está tratando, seja uma mera comercialização de produto ou a produção (industrialização) de um novo bem. Decidiu que a IN 38/97 inovou o ordenamento jurídico ao estabelecer restrições que não estavam explicitadas no texto legal.

Não acompanho esse respeitável entendimento. Pelas razões acima expostas, entendo inaplicável, à época, o método PRL na industrialização.

¹⁰ GRAU, Eros. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 72

¹¹ DWORKIN, Ronald. *O Império do Direito*. São Paulo: Martins Fontes, 1999, p. 422/423

¹² THEODORO JUNIOR, Humberto. *Interpretação e aplicação das normas jurídicas*. In *Teoria do Processo, Panorama doutrinário mundial*. Obra coletiva. Bahia: JusPodivm, 2007, p; 388



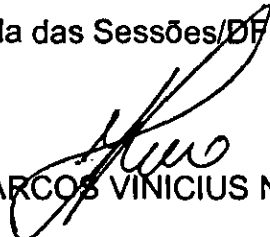
Processo n.º : 16327.002604/2003-07
Acórdão n.º : CSRF/01-05.784

Por fim, cabe enfrentar outro argumento utilizado na fundamentação da decisão recorrida, eis que o relator sustenta em seu voto a atividade de transformação do princípio ativo em medicamento não caracterizar a produção de um novo bem.

Sobre essa questão, entendo que o processo de produção de medicamentos agrega fatores ao insumo adquirido do exterior, tais como mão-de-obra, outros insumos, energia diretamente aplicada ao processo etc. Além de agregar um bem intangível relevante que é a marca do medicamento. Com efeito, o processo não se restringe a mero acondicionamento e diluição de produtos adquiridos de forma concentrada, pois envolve operação muito mais sensível e que demanda conhecimentos especializados para a adição de outros elementos na confecção de remédios. Transforma-se princípio ativo em cápsulas ou comprimidos passíveis de ingestão.

Por todo exposto, voto por rejeitar a questão prejudicial de aplicabilidade do PRL, e o retorno dos autos a Câmara recorrida para enfrentamento das demais preliminares ainda não foram apreciadas, bem como o mérito do lançamento propriamente dito que versa sobre a utilização do método dos Preços Independentes Comparados.

Sala das Sessões/DF, Brasília 04 de dezembro de 2007.


MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA 