



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.003812/2003-15
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-004.561 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 3 de dezembro de 2019
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SANOFI-AVENTIS FARMACÊUTICA LTDA.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 1998

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. PRL-20. REDAÇÃO ORIGINAL DO ART. 18 DA LEI Nº 9.430 DE 1996. BENS, SERVIÇOS OU DIREITOS APLICADOS À PRODUÇÃO. PREÇO DE REVENDA. RESTRIÇÃO INDEVIDA DA INSTRUÇÃO NORMATIVA.

A previsão expressa da aplicação do PRL-60 a bens importados aplicados à produção passou a vigorar apenas com a redação da Lei nº 9.959, de 2000 que alterou o art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996. O § 1º do art. 4º da IN SRF nº 38, de 1997 transbordou da sua competência normativa proibir aplicação do PRL-20 para bens submetidos à transformação para posterior revenda, vez que entrou em conflito com a redação original do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996. Precedentes 1ª Turma da CSRF. Acórdãos nº 9101-001.429 e 9101-002.507.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Viviane Vidal Wagner (relatora), Edeli Pereira Bessa e Andrea Duek Simantob, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro André Mendes de Moura.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner – Relatora

(documento assinado digitalmente)

André Mendes de Moura- Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Lívia de Carli Germano, Andrea Duek Simantob, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Relatório

Trata-se de apreciar recurso especial de interposto pela FAZENDA NACIONAL em face do **acórdão n.º 107-09.490**, de 16/12/2008, que registrou a seguinte ementa e julgamento:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1998

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA - MÉTODO PRL - ANO-CALENDÁRIO DE 1998.

O art. 18 da Lei n.º. 9.430, de 1996, não veda a utilização do método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL - na avaliação de eventuais ajustes a título de "Preços de Transferência" relativamente aos custos de bens importados de empresas ligadas estabelecidas no exterior. A vedação constante do § 1º do art. 4º da então vigente Instrução Normativa SRF n.º. 38, de 1997, não tinha base legal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela 10ª TURMA DA DELEGACIA DE JULGAMENTO DA RECEITA FEDERAL EM SÃO PAULO/SP I e AVENTIS PHARMA LTDA.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício. Por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso voluntário para excluir a parcela relativa à aplicação do método PIC, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Marcos Vinícius Neder de Lima e Albertina Silva Santos de Lima que negavam provimento ao recurso.

Trata-se originalmente de autuação fiscal no ano-base 1998, para ajuste de preços de transferência de matérias-primas (princípios ativos), importadas de empresas vinculadas no exterior, e utilizadas na fabricação de produtos para venda (medicamentos). A fiscalização entendera que o método PRL era inaplicável no caso de determinados produtos – princípios ativos utilizados como matéria-prima, na fabricação de medicamentos. Em decorrência, o auto de infração reajustara os respectivos custos pelo "*método dos preços independentes comparados - PIC*", disposto no art. 18, inciso I, da Lei n.º 9430/96.

O acórdão de recurso voluntário n.º 107-09.490 entendeu aplicável o método PRL – preço de revenda menos lucro – para apuração de ajuste de preço de transferência, no caso de matéria-prima importada (princípio ativo) para fabricação de outro produto (medicamento), excluindo parte do lançamento de ofício.

Cientificada dessa decisão, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) interpôs recurso especial à 1ª Turma da CSRF, com fulcro no art. 7º, inciso I, do então Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais - RICSRF, aprovado pela Portaria MF n.º 147, de 25 de junho de 2007.

Seguem os argumentos do recurso fazendário, em síntese:

- no período fiscalizado o preço de transferência era regido pelo art. 18 da Lei 9.4630/96 em sua redação original, o método PRL correspondia à média aritmética dos preços de revenda dos bens a compradores não vinculados, diminuídos da margem de lucro de vinte por cento e de outros valores previstos na lei (descontos incondicionais, tributos sobre vendas, comissões e corretagens) e o resultado das operações era o custo de aquisição do produto somado aos demais custos de produção do bem vendido;

- no caso concreto, o método seria inaplicável aos produtos em questão (princípios ativos), porque: a) o cálculo parte do preço de revenda do produto final, e o princípio ativo importado não foi revendido, e sim aplicado na produção de produto final (medicamentos e b) o cálculo não permite isolar o custo do princípio ativo importado;

- a nova redação do art. 18 da Lei 9.430/96 (dada a partir da Lei n.º 9.959/2000, art. 2º) teria inovado, passando a prever a dedução do valor agregado no País, ao determinar que no caso de produtos importados e utilizados na fabricação de outros, a margem de lucro dedutível seria de 60%, muito superior à margem de 20% estabelecida para os demais casos;

- se a Lei 9.959/2000 previu o valor agregado no País como parcela no cálculo da margem de lucro da empresa sediada no Brasil, é absolutamente lógico que a Lei 9.430/96 não o fez;

- no caso concreto, o custo de produção do medicamento vendido pelo sujeito passivo não foi segregado na apuração do preço de transferência dos princípios ativos importados, e assim o preço restou distorcido;

- a impossibilidade do uso do método PRL pelo Recorrido decorre da estrutura da norma - art. 18 da Lei 9.430/96, na redação original;

- não foi a IN 38/97 que impediu a utilização do PRL no caso, mas apenas esclareceu o que já se encontrava na Lei 9.430/96, que o Recorrido que importa matéria-prima para produção de outro bem não pode utilizar o método PRL, pois ao não levar em consideração o custo de produção no País, o preço de transferência resta distorcido;

- o Brasil não acatou as sugestões da OCDE acerca dos métodos para apuração do preço de transferência, mas o princípio de que o custo de produção deve ser separado do custo da matéria-prima importada é comum ao Brasil e à OCDE, pela aplicação do princípio *do arm 's lenght*, que visa, justamente, extinguir ou limitar as distorções no custo dos produtos importados por empresas vinculadas.

- no caso concreto, a fiscalização utilizou o método PIC – Preços Independentes Comparados, comparando os preços declarados pelo contribuinte com os preços declarados por empresas concorrentes na importação do mesmo princípio ativo (estes últimos em operações entre empresas não-vinculadas);

- o procedimento está correto porque: a) baseado nos dados existentes e cuja utilização era possível; e b) a relação de fontes para aferição de preços médios, prevista no art. 21 da Lei 9.430/96, tem caráter exemplificativo;

- não houve vício nos cálculos da fiscalização pelo método PIC, em função da qualidade ou da quantidade das importações parâmetro, porque: a) tratando-se de produtos de mesma composição química e com a mesma finalidade, consideram-se equivalentes e de mesma qualidade; e b) como os preços comparados correspondem a importações de menor quantidade, não haveria prejuízo ao contribuinte que importou quantidades maiores, uma vez que o preço costuma ser inversamente proporcional à quantidade transacionada.

Ao final, o pedido é de conhecimento e provimento do recurso para “reformular o r. acórdão recorrido, mantendo-se, em sua totalidade, a r. decisão de primeira instância”; ou, caso a CSRF assim entenda, pelo “retorno dos autos à e. Câmara *a quo*, para análise dos demais argumentos apresentados pelo Recorrido, acerca da aplicação do método PIC, para fins de ajuste dos preços de transferência, pela fiscalização”.

O Presidente da Câmara competente para análise da admissibilidade recursal deu seguimento ao recurso, nos termos do despacho de admissibilidade.

A parte recorrida foi cientificada do recurso especial interposto e do despacho que o admitiu, apresentando contrarrazões com os seguintes argumentos, em síntese:

- preliminarmente:

(i) não-preenchimento do requisito de admissibilidade do recurso da Fazenda - Ausência de contrariedade à lei em relação ao método PRL - item 2.1.1 das contrarrazões:

O único dispositivo legal apontado pelo D. Procurador da Fazenda como tendo sido supostamente contrariado pelo acórdão recorrido foi o próprio artigo 18 da Lei nº 9.430/96 (item 12 do recurso especial). Este artigo, todavia, ao contrário de vedar a aplicação do método PRL ao presente caso, consiste no próprio fundamento legal para sua aplicação”.

“(…) a suposta contrariedade à lei arguida pelo D. Procurador não é patente ou evidente como exige o artigo 7º, I, do antigo Regimento Interno da CSRF.

(ii) não-preenchimento do requisito de admissibilidade do recurso da Fazenda - Ausência de indicação de contrariedade à lei ou à evidência de prova em relação ao método PIC - item 2.1.2 das contrarrazões:

[O recurso da Fazenda] não traz, em nenhum momento, qualquer indicação de que o acórdão recorrido, no que tange à aplicação do método PIC, contrariou a lei ou a evidência da prova, requisito fundamental para que o recurso possa ser aceito. Isto nem mesmo seria possível, já que, tendo acolhido a aplicação do PRL pela Recorrida, o acórdão nem mesmo analisou o PIC aplicado pela D. Autoridade Fiscal.

- mérito:

(I) “Do cabimento do PRL no presente caso” - Item 2.2.2 das contrarrazões:

- A lei 9.430/96 confere ao contribuinte a opção de escolha do método que lhe seja mais conveniente, ou seja, o que aponte o maior valor de importação; tal opção não pode ser afastada por ato infra-legal, como a IN SRF nº 38/97; a lei 9.430/96 não veda a aplicação do método PRL quando haja agregação de valor ao bem importado; qualquer vedação fundada apenas em Instrução Normativa contraria o princípio da legalidade; mesmo a IN SRF nº 38/97 só veda o método PRL se o produto importado for submetido a processo de que surja um novo bem, o que não é o caso dos autos, em que apenas se acrescentam excipientes ao princípio ativo (importado em forma concentrada), obtendo apresentação e dosagem própria para consumo humano;

- o PRL é o método mais apropriado para medir situações em que há a produção local, se os ativos empregados pela coligada local não forem muito representativos no valor total do produto final ou não forem raros, por serem tangíveis e comuns;

- no caso concreto, apenas são adicionados excipientes aos princípios ativos (e.g. água e açúcar), não havendo produção de bem novo, pois os excipientes adicionados não alteram as características dos princípios ativos importados. As importações analisadas eram provenientes

em sua maioria da França e da Alemanha, países com os quais o Brasil mantinha acordos de bitributação à época do fato gerador, promulgados no País por meio dos Decretos ns 70.506/72 e 76.988/76, respectivamente, acordos estes que “espelham, nas suas diretrizes básicas, as determinações contidas na Convenção-Modelo elaborada pela OCDE”. A OCDE recomenda a aplicação do método PRL em casos como o dos autos;

- a Lei n.º 9.959/2000, que alterou o art. 18 da Lei n.º 9.430/96, não criou nova possibilidade ao prever aplicação do método PRL a operações em que há produção local; essa possibilidade já existia e continuou a existir, a nova lei apenas definiu um percentual maior de margem de lucro dedutível (60%) quando haja produção local, ao passo que antes havia uma margem única (de 20%).

(II) “Dos vícios na aplicação do método PIC” - Item 2.2.3 das contrarrazões:

- a apuração pela autoridade fiscal, pelo método PIC, apresenta vícios tais como imaterialidade das amostras consideradas para cálculo do preço parâmetro (pequena quantidade) e inadequada prova de similaridade entre as amostras parâmetro e os produtos importados pelo contribuinte, além de vícios materiais específicos para determinados produtos;

- cerceamento de defesa em função do uso de informações não disponíveis à fiscalizada, da falta de acesso da fiscalizada a amostras consideradas no cálculo de preços parâmetro e pelo fato de algumas transações consideradas como parâmetro terem origem em paraísos fiscais.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Viviane Vidal Wagner, Relatora

Conhecimento

Como relatado, trata-se de recurso especial da Fazenda Nacional fundado na alegação de contrariedade à lei ou à evidência de prova, previsto no art. 7º, inciso I, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF n.º 147/2007, que assim dispunha:

Art. 7º Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais, por suas Turmas, julgar recurso especial interposto contra:

I -decisão não unânime de Câmara, quando for contrária à lei ou à evidência da prova;
[...]

§ 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 recurso especial fazendário foi admitido, em face de decisão não unânime, por despacho (fls.2343-2344), que consignou:

A recorrente indica e logra êxito em demonstrar em tese que o acórdão recorrido teria contrariado o artigo 18 da Lei n.º 9.430/96, que foi regulamentado pela IN SRF n.º 38/1997 (preço de transferência).

Em que pesem os argumentos contrários à admissibilidade tecidos pelo contribuinte em contrarrazões, não há qualquer reparo ao despacho de admissibilidade.

O recurso especial por contrariedade à lei ou à evidência de prova é uma modalidade residual de recurso, vigente no antigo Regimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais e garantida, por meio de regra de transição, aos acórdãos proferidos antes da vigência do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009.

Trata-se de apelo reservado à Fazenda Nacional e a regra de transição constava do art. 4º, da citada Portaria:

Art. 4º Os recursos com base no inciso I do art. 7º, no art. 8º e no art. 9º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25 de junho de 2007, interpostos contra os acórdãos proferidos nas sessões de julgamento ocorridas em data anterior à vigência do Anexo II desta Portaria, serão processados de acordo com o rito previsto nos arts. 15 e 16, no art. 18 e nos arts. 43 e 44 daquele Regimento.

Essa regra de transição foi garantida pela Portaria MF nº 343, de 2015, que aprovou o atual Regimento Interno do CARF – RICARF/2015, assim estabelecendo:

Art. 3º Os recursos com base no inciso I do caput do art. 7º, no art. 8º e no art. 9º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25 de junho de 2007, interpostos contra os acórdãos proferidos nas sessões de julgamento ocorridas em data anterior à vigência do Anexo II da Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, serão processados de acordo com o rito previsto nos arts. 15 e 16, no art. 18 e nos arts. 43e 44 daquele Regimento.

Cabe referir que a questão da admissibilidade dessa modalidade recursal é a mesma que permeia a admissibilidade do Recurso Extraordinário previsto na alínea "a", do inciso III, do artigo 102, da Constituição da República, bem como a admissibilidade do Recurso Especial fundado na alínea "a", do inciso III, do artigo 105 da Carta Magna.

Como é cediço, os parâmetros norteadores da distinção entre o juízo de mérito e o juízo precário de prelibação de referidos recursos estão assentados na decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 298.694 (DJ de 23/04/20040), que tem a seguinte ementa:

II. Recurso extraordinário: letra 'a': alteração da tradicional orientação jurisprudencial do STF, segundo a qual só se conhece do RE, 'a', se for para dar-lhe provimento: **distinção necessária entre o juízo de admissibilidade do RE, 'a' - para o qual é suficiente que o recorrente alegue adequadamente a contrariedade pelo acórdão recorrido de dispositivos da Constituição nele prequestionados - e o juízo de mérito**, que envolve a verificação da compatibilidade ou não entre a decisão recorrida e a Constituição, ainda que sob prisma diverso daquele em que se hajam baseado o Tribunal a quo e o recurso extraordinário. (grifou-se)

Assim, à luz da orientação do citado precedente judicial, pode-se aferir que o recurso ora apreciado é de cognição ampla, sendo seus pressupostos processuais:

- a) a falta de unanimidade da decisão recorrida; e
- b) a simples alegação de contrariedade à lei ou à evidência de prova.

Como se vê, os pressupostos de admissibilidade no caso do recurso especial interposto por contrariedade à lei ou à evidência de prova não devem ultrapassar os limites formais de sua verificação, como foi feito no caso dos autos.

Nesses termos, conclui-se que o apelo fazendário deve ser admitido, uma vez que o colegiado *a quo* proferiu decisão não unânime sobre as questões suscitadas pela Fazenda Nacional em seu recurso especial, onde aponta que, ao decidir o recurso voluntário, aquele colegiado contrariou a legislação tributária e/ou as provas constantes dos autos.

Presentes os pressupostos recursais, conheço do recurso especial da PGFN.

Mérito

Trata-se, portanto, de determinar se o acórdão recorrido decidiu contrariamente à lei quando permitiu a utilização do método PRL para ajuste do custo de produtos (princípios ativos) importados pela autuada, em 1998, de empresas vinculadas no exterior, e utilizados na fabricação de medicamentos para venda.

Por legislação aplicável entenda-se o art. 18 da Lei 9.430/96 em sua redação original (anterior às alterações promovidas pela Lei n.º 9.959/2000) e a IN SRF 38/97.

Muito relevante destacar o período dos fatos geradores: o ano-base 1998.

Não há dúvida de que no ano-base 1998 vigorava a redação original do art. 18 da Lei 9.430/96, combinada com a IN SRF 38/97. Também é inconteste que a referida Instrução Normativa vedava a utilização do método PRL para o ajuste do custo de produtos importados que sofressem agregação de valor no País.

Tampouco há dúvida de que, após 01/01/2000 (com a edição da Lei 9.959/2000), a legislação passou a prever a utilização do método PRL 60, para ajuste do custo de produtos importados de empresas vinculadas, e aplicados à produção de bens para revenda.

As questões postas em julgamento são: a vedação ao método PRL já estava prevista no art. 18 da Lei 9.430/96, em sua redação original, sendo apenas explicitada pela IN SRF 38/97, como sustenta a Recorrente, ou pelo contrário, teria a IN SRF 38/97 extrapolado, estipulando proibição sem base legal, como sustenta o sujeito passivo? Em outras palavras, teria o acórdão recorrido decidido de forma contrária à legislação em vigor, à época dos fatos geradores?

Examine-se o texto legal, na redação vigente ao tempo dos fatos:

Lei 9.430/96

Art. 18. Os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoa vinculada, somente serão dedutíveis na determinação do lucro real até o valor que não exceda ao preço determinado por um dos seguintes métodos:

I - Método dos Preços Independentes Comparados PIC: definido como a média aritmética dos preços de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, apurados no mercado brasileiro ou de outros países, em operações de compra e venda, em condições de pagamento semelhantes;

II - Método do Preço de Revenda menos Lucro PRL: definido como a média aritmética **dos preços de revenda dos bens ou direitos**, diminuídos:

- a) dos descontos incondicionais concedidos;
- b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;
- c) das comissões e corretagens pagas;
- d) de margem de lucro de vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda;

III - Método do Custo de Produção mais Lucro CPL: definido como o custo médio de produção de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, no país onde tiverem sido originariamente produzidos, acrescido dos impostos e taxas cobrados pelo referido país na exportação e de margem de lucro de vinte por cento, calculada sobre o custo apurado.

§ 1º As médias aritméticas dos preços de que tratam os incisos I e II e o custo médio de produção de que trata o inciso III serão calculados considerando os preços praticados e os custos incorridos durante todo o período de apuração da base de cálculo do imposto de renda a que se referirem os custos, despesas ou encargos.

§ 2º Para efeito do disposto no inciso I, somente serão consideradas as operações de compra e venda praticadas entre compradores e vendedores não vinculados.

§ 3º Para efeito do disposto no inciso II, somente serão considerados os preços praticados pela empresa com compradores não vinculados.

§ 4º Na hipótese de utilização de mais de um método, será considerado dedutível o maior valor apurado, observado o disposto no parágrafo subsequente.

§ 5º Se os valores apurados segundo os métodos mencionados neste artigo forem superiores ao de aquisição, constante dos respectivos documentos, a dedutibilidade fica limitada ao montante deste último. (...) (grifou-se)

A IN SRF 38/97, por sua vez, estabelecia:

Normas Comuns aos Custos na Importação

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

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

§ 2º Na hipótese de utilização de mais de um método, será considerado dedutível o maior valor apurado, devendo o método adotado pela empresa ser aplicado, consistentemente, por bem, serviço ou direito, durante todo o período de apuração.

§ 3º 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 por um dos métodos de que tratam os arts. 6º e 13.

§ 4º Na determinação do custo de bens adquiridos no exterior, poderão, também, ser computados os valores do transporte e seguro, cujo ônus tenha sido da empresa importadora, e dos tributos não recuperáveis, devidos na importação.

.....
Art. 6º A determinação do custo de bens, serviços e direitos, adquiridos no exterior, dedutível na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, poderá ser efetuada pelo 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.

.....
Art. 12. A determinação do custo de bens, serviços e direitos, adquiridos no exterior, dedutível na determinação do lucro real, poderá, também, ser efetuada pelo método do

Preço de Revenda menos Lucro PRL, definido como a média aritmética dos preços de revenda dos bens, serviços ou direitos, diminuídos:

.....
Art. 13. A determinação do custo de bens, serviços e direitos, adquiridos no exterior, dedutível na determinação do lucro real, poderá, ainda, ser efetuada pelo 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. (grifou-se)

Examinados os normativos em conjunto, entendo que assiste razão à Recorrente.

A IN SRF 38/97 não inovou, criando restrição não prevista em lei. Muito em contrário, o normativo cumpre sua típica função de ato complementar, nos termos do art. 100, inciso I do Código Tributário Nacional, e tem seu fundamento de validade nos arts. 18 a 24 da Lei 9.430/96. Neste sentido, a referida IN apenas explicita vedação que está implícita no texto legal, pela própria lógica do sistema de ajustes de preços de transferência.

Os métodos de ajuste, em suas diferentes modalidades, visam estimar, tão aproximadamente quanto possível, o custo de importação dos produtos em condições normais, vale dizer, caso importados de vendedores independentes, não vinculados ao contribuinte. O objetivo, do ponto de vista tributário, é evitar a majoração indevida de custos pelo contribuinte, em operações com partes vinculadas entre si.

O método PRL (Preço de Revenda menos Lucro) tem como ponto de partida o preço de revenda do produto, do qual se extraem as deduções previstas na lei (descontos, comissões, etc.) e, ao final a margem de lucro estimada – o resultado é o custo estimado e admitido como dedutível.

Verifica-se que o art. 18, II, da Lei 9.430/96 previa margem de lucro de 20% (vinte por cento) sobre o preço de revenda. O dispositivo se dirige precisamente à hipótese descrita, na literalidade do texto: produto importado para revenda. Para produtos importados para revenda, estimou-se uma única margem de lucro de apenas 20% (vinte por cento).

Posteriormente, a partir da edição da Lei 9.959/2000, criou-se uma nova hipótese de aplicação do método PLR, antes inexistente – produtos importados e aplicados à produção de bens para revenda. Para essa nova hipótese, estimou-se margem de lucro maior, de 60% (sessenta por cento), em razão da agregação de valor posterior à importação, durante o processo produtivo.

Trata-se de hipótese inteiramente nova e distinta, visto que o produto importado não é destinado à revenda, e sim, aplicado a processo produtivo, somando-se a diversos outros elementos agregadores de valor até chegar ao produto final.

Ora, o preço de revenda do produto final carrega o custo de diversos elementos empregados na produção; quando o legislador decidiu incluir os produtos importados e aplicados à produção entre as hipóteses de aplicação do PRL, foi necessário estimar a margem de lucro em percentual mais elevado (sessenta por cento), o que significa, ao fim e ao cabo, estimar que o custo dedutível do produto importado representa 40% do preço de revenda produto final.

Entendo, portanto, que o método PRL não era permitido, no caso de produtos empregados na produção de outros bens, antes da Lei 9.959/2000. A Lei 9.959/2000 criou nova possibilidade de utilização do PRL, com novo e adequado percentual de margem estimada.

No caso dos autos, sendo os fatos geradores do ano-base 1998, era vedada a aplicação do PRL, nos termos do art. 18 da Lei 9.430/96, complementado pela IN SRF 38/97.

Em contrarrazões, o contribuinte apresentou o argumento de que a vedação imposta pela IN SRF n.º 38/97 só se aplica caso o produto importado seja submetido a processo de que surja *um novo bem*, e que não seria este o caso dos autos, em que apenas se acrescentam excipientes ao princípio ativo, que fora importado em forma concentrada.

Relevante, no caso, os conceito de processo de industrialização que se extrai dos Regulamentos de IPI vigentes à época dos fatos - RIPI/82, aprovado pelo Decreto n.º 87.981/82, e RIPI/98, Decreto n.º 2.637/98, artigos 3º e 4º, respectivamente, com fundamento na Lei n.º 4.502/64 e no artigo 46 do CTN. Tais dispositivos dispõem que caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoar para consumo, tal como a que, exercida sobre matéria-prima ou produto intermediário, importe na obtenção de espécie nova (transformação); ou a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento).

A adição de excipientes ao princípio ativo altera a apresentação e a concentração do produto importado, tornando-o próprio para venda fracionada e consumo, na forma de medicamento. Assim, os medicamentos produzidos pela impugnante constituem bem diverso da matéria prima que lhes deu origem. Os produtos obtidos após essas operações são, portanto, outros produtos, ainda que conservem em seu núcleo os respectivos princípios ativos. A hipótese de simples revenda estaria configurada, apenas, acaso o contribuinte revendesse os princípios ativos na condição em que os adquiriu, o que não é o caso.

O contribuinte contrapõe, ainda, o argumento de que o PRL seria o método recomendado pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE, *“para medir algumas situações em que há a produção local, principalmente se os ativos empregados pela coligada local não forem muito representativos no valor total do produto final ou não forem raros, por serem tangíveis e comuns”*.

Ainda que fosse este o caso, o argumento não prospera por duas razões. A uma, porque o Brasil não se filiou à OCDE, de modo que as orientações emanadas da organização não são fonte de direito, mas apenas opiniões autorizadas, fonte informativa e auxiliar para o entendimento de conceitos e princípios pertinentes a preço de transferência, sem força cogente. A duas, porque cogente é a legislação tributária vigente ao tempo dos fatos geradores, que suporta o lançamento fiscal.

Assim, compete razão à recorrente PGFN quanto à melhor interpretação a ser dada ao art. 18 da Lei n.º 9.430/96, na redação vigente à época dos fatos, no sentido de que não é possível a utilização, no presente caso, do método PRL, nos termos do §1º do art.4º da IN SRF n.º 38/97.

Ao final, a recorrente requer o *“retorno dos autos à e. Câmara a quo, para análise dos demais argumentos apresentados pelo Recorrido, acerca da aplicação do método PIC, para fins de ajuste dos preços de transferência, pela fiscalização”*.

Por sua vez, o contribuinte aduz, quanto ao item 2.2.3 das contrarrazões, intitulado *“Dos vícios na aplicação do método PIC”*:

(...) caso o recurso especial do D. Procurador venha a ser provido, e, conseqüentemente o método PRL não seja aceito, **devem ser apreciados os argumentos apresentados no recurso voluntário interposto pela Recorrida acerca dos vícios que macularam a**

tentativa de aplicação do Método PIC pela fiscalização, cancelando-se a autuação por tais razões. Todavia, caso esta C. Turma da CSRF não se sinta autorizada a adentrar a esta análise, os autos devem, então, ser novamente remetidos à C. Câmara recorrida para que esta se pronuncie sobre tais argumentos.

Caso assim não seja feito, a Recorrida seria prejudicada pela eventual supressão de instância, bem como teria seu direito de defesa cerceado.

Afora aspectos abordados acima, cumpre novamente apontar os vícios decorrentes da aplicação do método PIC pela fiscalização. **E importante mencionar que o acórdão recorrido não analisou em momento algum a aplicação do PIC pela fiscalização no caso concreto, apesar dos argumentos levantados pela Recorrida em seu recurso voluntário, tendo em vista que aceitara o método PRL aplicado pela Recorrida. (grifou-se)**

De fato, embora o recurso voluntário tenha apresentado argumentos apontando erros materiais na apuração do PIC pela fiscalização, verifica-se que o acórdão de recurso voluntário sequer se pronunciou sobre tais argumentos; aliás, afirmou expressamente que era desnecessário fazê-lo, no trecho final do voto do relator, *in verbis*:

Entendo, assim, não ser cabível a exigência tributária fundamentada na impossibilidade da adoção pela Recorrente do Método PRL, quando a Lei autoriza a utilização de qualquer um dos três métodos.

Em face disso, não há necessidade da análise das questões relacionadas aos cálculos efetuados pela Fiscalização na aplicação do Método dos Preços Independentes Comparados – PIC. (grifou-se)

Diante disso, faz-se necessário o retorno dos autos ao colegiado de origem para análise dos demais argumentos apresentados pelo contribuinte, acerca da aplicação do método PIC, para fins de ajuste dos preços de transferência.

Conclusão

Em face do exposto, voto por conhecer e dar provimento ao recurso especial da PGFN, determinando o retorno dos autos ao colegiado de origem para análise dos demais argumentos apresentados pelo contribuinte, acerca da aplicação do método PIC, para fins de ajuste dos preços de transferência.

(documento assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner

Voto Vencedor

Conselheiro André Mendes de Moura - Redator Designado.

Apesar da bem fundamentada exposição da ilustre relatora, peço vênias para divergir no mérito, a respeito da possibilidade de a pessoa jurídica adotar o PRL-20, em momento no qual vigorava a redação original do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996:

Art. 18. Os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoa vinculada, somente serão dedutíveis na determinação do lucro real até o valor que não exceda ao preço determinado por um dos seguintes métodos:

I - Método dos Preços Independentes Comparados - PIC: definido como a média aritmética dos preços de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, apurados no mercado brasileiro ou de outros países, em operações de compra e venda, em condições de pagamento semelhantes;

II - Método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL: definido como a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos:

- a) dos descontos incondicionais concedidos;
- b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;
- c) das comissões e corretagens pagas;

d) de margem de lucro de vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda;

III - Método do Custo de Produção mais Lucro - CPL: definido como o custo médio de produção de bens; serviços ou direitos, idênticos ou similares, no país onde tiverem sido originariamente produzidos, acrescido dos impostos e taxas cobrados pelo referido país na exportação e de margem de lucro de vinte por cento, calculada sobre o custo apurado. (grifei)

(...)

Entendeu a Fiscalização que a contribuinte não poderia ter adotado o PRL, em razão da vedação constante na IN SRF nº 38, de 1997, art. 4º, § 1º:

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

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

No art. 6º, encontra-se o método PIC, e no 13, o método CPL.

Aduz a Contribuinte que, na época dos fatos, não havia vedação no art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, para adoção do método PRL, e que a restrição imposta pela IN SRF nº 38, de 1997, art. 4º, § 1º, seria ilegal.

Entendo que assiste razão à Contribuinte.

De fato, a restrição imposta pela instrução normativa não encontra nenhum respaldo legal.

O *caput* do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, deixa claro que, **primeiro**, o legislador obrigou o contribuinte a apurar o preço de transferência obrigatoriamente mediante aplicação de um dos três métodos, PRL, PIC ou CPL, e **segundo**, que a escolha seria livre, sem restrições. Por outro lado, a instrução normativa em debate impôs restrição expressa quando o bem, serviço ou direito fosse para emprego, utilização ou aplicação, pelo própria empresa importadora, na **produção** de outro bem, serviço ou direito.

Fato é que, apesar de o PRL-20 na redação original mencionar a margem de lucro sobre o preço de revenda, não implicou, necessariamente, em proibição a insumo que eventualmente poderia sofrer transformação e ser comercializado sob a forma de um outro produto. Em nenhum momento a redação deixou transparecer que o PRL-20 seria apenas aplicável a insumo que fosse diretamente revendido no mercado interno sem nenhum processo de transformação.

Resta mais evidente a situação com a redação da Lei n.º 9.959, de 2000, alterando o inciso II do art. 18 da Lei n.º 9.430, de 1996:

Art. 2º A alínea "d" do inciso II do art. 18 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação:

"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." (NR)
(Grifei)

A redação dada ao PRL-60 é clara: 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**. Apenas a partir desse momento passou a existir a distinção, entre insumo submetido à transformação e insumo não submetido à transformação.

Na vigência da redação original do art. 18 da Lei n.º 9.430, de 1996, não havia qualquer distinção, e por isso se aplicava tratamento idêntico aos casos de insumo submetido à transformação e insumo não submetido à transformação.

Reforço: apenas com a alteração promovida pela Lei n.º 9.959, de 2000, passou-se a haver uma categorização entre insumo submetido a transformação e aplicação do PRL60, e ao insumo não submetido a transformação que se submeteria ao PRL-20.

O tema já foi debatido em outras oportunidades. Transcrevo excerto do voto vencedor proferido pelo então Conselheiro Caio Marcos Cândido, no Acórdão n.º 101-94.859, da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes:

Quanto à possibilidade de aplicação do método PRL (preço de revenda menos lucro), como método de apuração de preço parâmetro a ser utilizado na identificação de preços de transferência em insumos destinados a produção de outro bem, restringida pelo parágrafo 1º do artigo 4º da Instrução Normativa SRF n.º 38/1997, entendo (como já entendeu de forma unânime esta Câmara nos julgamentos dos recursos 137.936 e 134.780) ter a orientação administrativa exacerbado sua função regulamentadora, impondo restrição onde a lei de regência da matéria, lei n.º 9.430/1996, não impôs. Tal conclusão se sustenta nas disposições do caput do artigo 18 da citada lei combinado com o conteúdo do seu parágrafo 4º, que prevêem a existência de três métodos: de Preços Independentes Comparados (PIC), do Preço de Revenda menos Lucro (PRL) e Custo de Produção mais Lucro (CPL) e a possibilidade de livre escolha pelo contribuinte daquele, dentre eles, que lhe for mais favorável.

Restringir onde a lei não o fez, impondo ônus tributário ao contribuinte é causa de ilegalidade da regra restritiva, no caso da IN n.º 38/1997 (artigo 4º, parágrafo 1º), o que implica o afastamento de seus efeitos. (Grifei)

No âmbito da 1ª Turma da CSRF, transcrevo ementas dos Acórdãos n.º 9101-001.429 e 9101-002.507:

Assunto: IRPJ. Preços de transferência. PRL. IN SRF n.º 38/97.

O § 1º do art. 4º da IN 38/97 desbordou dos limites legais da norma regulamentada (art. 18 da Lei n.º 9.430/96), ao vedar a aplicação do método PRL aos insumos importados, em verdadeira afronta ao princípio da legalidade.

(Acórdão n.º 9101-001.429, 1ª Turma da CSRF, Relator Cons. Alberto Pinto S. Jr., sessão de 19/07/2012)

.....
Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1999

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. PRL-20. REDAÇÃO ORIGINAL DO ART. 18 DA LEI Nº 9.430 DE 1996. BENS, SERVIÇOS OU DIREITOS APLICADOS À PRODUÇÃO. PREÇO DE REVENDA. RESTRIÇÃO INDEVIDA DA INSTRUÇÃO NORMATIVA.

A previsão expressa da aplicação do PRL-60 a bens importados aplicados à produção passou a vigorar apenas com a redação da Lei n.º 9.959, de 2000 que alterou o art. 18 da Lei n.º 9.430, de 1996. O § 1º do art. 4º da IN SRF n.º 38, de 1997 transbordou da sua competência normativa proibir aplicação do PRL-20 para bens submetidos à transformação para posterior revenda, vez que entrou em conflito com a redação original do art. 18 da Lei n.º 9.430, de 1996.

(Acórdão n.º 9101-002.507, 1ª Turma da CSRF, Redator designado Cons. André Mendes de Moura, sessão de 12/12/2016)

Portanto, a categoria "bens importados aplicados à produção" passou a receber tratamento específico apenas com a redação da Lei n.º 9.959, de 2000, no qual se passou a adotar a margem de lucro de 60% sobre o preço de revenda. Antes disso, **não havia nenhuma restrição para que, no caso de bens importados aplicados à produção, pudesse ser utilizado método PRL-20.**

Portanto, diante de todo o exposto, voto no sentido de **negar provimento** ao recurso especial da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

André Mendes de Moura