



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 16327.003870/2002-68  
Recurso nº. : 137936  
Matéria : IRPJ e OUTRO – EX.: 1998  
Recorrentes : 1ª. TURMA DA DRJ-PORTO ALEGRE/RS e NOVARTIS BIOCÍENCIAS S.A.  
Sessão de : 07 de julho de 2004  
Acórdão nº. : 101-94.624

IRPJ - RECURSO DE OFÍCIO – Tendo a decisão recorrida dado correta interpretação aos fatos e aos dispositivos legais aplicáveis a matéria, como também, procedido os ajustes necessários para apuração do preço-parâmetro, mantém-se a mesma nos exatos termos do que ali foi decidido.

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.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recursos de ofício e voluntário interpostos pela 1ª. TURMA DA DRJ-PORTO ALEGRE/RS e NOVARTIS BIOCÍENCIAS S.A.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício e DAR provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS  
PRESIDENTE

Processo nº. : 16327.003870/2002-68  
Acórdão nº. : 101-94.624

2



VALMIR SANDRI  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 17 AGO 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, PAULO ROBERTO CORTEZ, SANDRA MARIA FARONI, CAIO MARCOS CÂNDIDO, ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR.



Recurso nº. : 137936  
Recorrentes : 1ª. TURMA DA DRJ-PORTO ALEGRE/RS e NOVARTIS BIOCIEÊNCIAS S.A.


## RELATÓRIO

Trata o presente de recurso voluntário interposto pela NOVARTIS BIOCIEÊNCIAS S.A., já qualificado nos autos, de parte remanescente da exigência tributária consubstanciada nos autos de infrações de fls. 586/593, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro do ano-calendário de 1997 – Exercício 1998, decorrente da não adição de parcela de custos, despesas, encargos – bens, serviços e direitos adquiridos no exterior de pessoa vinculada – Preços de Transferência, e do recurso de ofício interposto pela 1ª. Turma da DRJ em Porto Alegre/RS, que exonerou a contribuinte de parte da exigência do crédito tributário lançado nos autos de infrações acima.

As irregularidades apuradas pela fiscalização estão descritas no extenso Termo de Verificação Parcial de fls. 515/585, donde apurou-se o ajuste da base de cálculo do tributo na importância de R\$ 15.038.466,48, relativo a operações de importação, sendo R\$ 7.515.253,18, proveniente do Método do Preço de Revenda menos Lucro “PRL”, R\$ 7.146.556,34, proveniente do Método dos Preços Independentes Comparados – “PIC” – Princípios Ativos e R\$ 376.656,96 “PIC” – Outras Matérias Primas.

Intimada dos lançamentos, impugnou o feito às fls. 602/612, demonstrando erros procedidos pela fiscalização quando da apuração do preço praticado e na apuração do preço parâmetro do ajuste, em relação aos produtos Ametrina Técnica, Atrazina Técnica e Simazina Técnica.

Alega que a aplicação do Método do Preço de Revenda menos o Lucro-PRL, não é vedada pela Lei n. 9.430/96. Sendo assim, a Instrução Normativa SRF n. 38/97, jamais poderia ter instituído vedação absoluta à utilização do método PRL, introduzindo, desta forma, verdadeira inovação em relação à lei de regência da matéria.

Two handwritten signatures in black ink, one above the other, located in the bottom right corner of the page.

Argúi também, a indevida aplicação do Método dos Preços Independentes Comparados – PIC, diante da clara disparidade dos objetos, situações e da falta de tradição, no ramo químico farmacêutico, das empresas estrangeiras e das empresas locais que são, por si, nitidamente incomparáveis.

Insurge-se ao final, em relação à utilização da taxa SELIC para cálculos dos juros moratórios.

A vista de sua impugnação, a 1ª. Turma de Julgamento da DRJ em Porto Alegre-RS, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte o lançamento (fls. 792/810), para reduzir a base de cálculo lançada em R\$ 3.799.808,82, decorrentes de erros de cálculo na apuração do preço-parâmetro e preço comparado (R\$ 2.690.033,60), e pela falta da similaridade entre os produtos DABON e CLOXAZOLAN (R\$ 1.109.775,22), ficando a decisão ementada da seguinte forma:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 1997

Ementa: PAF. A atividade de julgamento nas DRJ é especificamente vinculada pelo disposto no art. 7º. da Portaria MF n. 258 de 27.08.2001, que determina observância obrigatória às normas legais e regulamentares.

**PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. PRL.** A produção de medicamentos para consumo final com utilização de princípios ativos importados se enquadra no conceito “produção de outro bem”, impossibilitando a aplicação do Método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL), com margem de lucro de vinte por cento.

**ERRO MATERIAL.** Cabível o ajuste da exigência fiscal em face de erro material na apuração da base de cálculo.

**PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. SIMILARIDADE. CONCEITO.** O conceito de similaridade para fins de apuração do preço de transferência é normativo, e está assentado na verificação da natureza, função, substituição mútua e especificação dos produtos sob análise.

Two handwritten signatures in black ink, one above the other, located at the bottom right of the page.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. SIMILARIDADE. PRINCÍPIOS ATIVOS. Se as especificações de um e outro material atendem à mesma monografia oficial (ver listagem de monografias oficiais na Portaria MS/SVS n. 166/1995) é porque são, farmacologicamente, o mesmo produto e, por conseqüência, similares para fins fiscais.

TAXA SELIC. Inafastável, na esfera administrativa, a exigência da taxa SELIC sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.

Lançamento Procedente em Parte.

Da decisão, recorre de ofício a este E. Conselho de Contribuintes, em obediência ao limite de alçada fixado pela Portaria MF n. 375, de 7 de dezembro de 2001.

Às fls. 817/823, a contribuinte interpõe recurso voluntário da exigência remanescente, alegando, em síntese que:

É de transparência cristalina que a Lei n. 9.430/96 não estabelece restrição a aplicação do Método do Preço de Revenda menos Lucro – PRL, nem qualquer outra utilização dos três métodos pelos quais se possa apurar o preço de transferência dos produtos importados de pessoa jurídica vinculada.

O parágrafo 1º., do artigo 4º., da Instrução Normativa SRF n. 38/97, ao proibir a utilização do PRL nos casos de princípios ativos importados, os quais, no Brasil, são dosados, isto é, repartidos uniformemente em quantidades usadas para fins terapêuticos, sem, contudo, serem alterados em sua essência, reveste-se de flagrante ilegalidade, ao impor restrições não previstas na Lei.



A prova cabal e irrefutável de que a Instrução Normativa SRF n. 38/97 jamais poderia ter instituído vedação absoluta à utilização do método PRL, é dada por novo ato normativo de igual valor, isto é, a Instrução Normativa SRF n. 243, de 11 de novembro de 2002, que autoriza na determinação do custo de bens, serviços ou direitos, adquiridos no exterior, seja efetuada pelo Método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL).



Como a Lei n. 9.430/96 não sofreu qualquer tipo de alteração no que diz respeito ao assunto sob julgamento, é por demais evidente que a IN-SRF n. 38/97, ao tentar dar a correta interpretação e aplicação do método PRL, vedando sua utilização nos casos de bens importados aplicados na produção, extrapolou os limites daquele diploma legal.

Insurge-se também, em relação à utilização da taxa SELIC para efeito de cálculo dos juros moratórios, por entender ilegal, tendo em vista a inexistência de lei que defina essa taxa, transcrevendo ementa e conclusão do Resp 215.881, da 1ª. Turma do STJ, que afasta a sua aplicação.

É o Relatório.



## VOTO

Conselheiro VALMIR SANDRI, Relator

Os recursos de ofício e voluntário preenchem os requisitos para admissibilidade. Deles, portanto, tomo conhecimento.

Inicialmente, me manifestarei acerca do recurso de ofício interposto pela 1ª. Turma de Julgamento da DRJ em Porto Alegre-RS, que exonerou a contribuinte de parte da exigência consubstanciada nos Autos de Infrações de fls. 586/593.

Da análise dos fatos e argumentos utilizados pela 1ª. Turma de Julgamento para afastar parte das exigências, verifica-se que não cabe qualquer reparo à bem fundamentada decisão recorrida de ofício; a qual peço vênia para adota-la como se minha fosse.

Isto porque, quando da apuração do preço-parâmetro, a autoridade lançadora tomou como "valor total das vendas" o valor líquido das vendas, gerando com isso dupla dedução do valor relativo ao ICMS, PIS e COFINS; o que foi de pronto retificado pela decisão recorrida.

Da mesma forma em relação ao preço praticado ao produto CLORTALIDONA, tendo em vista que a autoridade lançadora utilizou-se de dados incorretos na apuração do cálculo do preço praticado do referido produto, conforme muito bem demonstrado no acórdão recorrido.

Quanto ao recurso voluntário, a Recorrente se insurge em relação à decisão recorrida que manteve a exigência, sob o argumento de que, a produção de medicamentos para consumo final com utilização de princípios ativos importados se enquadra no conceito de "produção de outro bem", impossibilitando a aplicação do método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL), com margem de lucro de vinte



por cento, tendo em vista que os temas suscitados pela Recorrente já obtiveram esclarecimentos nas consultas formuladas pela ABIFARMA e pela INTERFARMA, das quais a mesma é associada, no sentido da inaplicabilidade da aplicação do referido método (PRL) para os produtos importados que sofrem manipulação no país.

Por outro lado, alega a Recorrente que a aplicação do método do Preço de Revenda menos Lucro não é vedada pela Lei n. 9.430/96, e sendo assim, a IN-SRF 38/97, jamais poderia ter instituído vedação absoluta à utilização do referido método, sob pena de violar o princípio da legalidade e das regras que delimitam o conteúdo e alcance dos decretos e demais normas de hierarquia inferior.

De fato, de acordo com o *caput* do art. 18 da Lei nr. 9.430/96, para efeito de dedução de custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoa vinculada, poderá ser utilizado, alternativamente, o Método dos Preços Independentes Comparados – PIC, o Método do Preço de Revenda menos Lucro – PRL e o Método do Custo de Produção mais Lucro –CPL, não havendo, portanto, na lei óbice de que determinado produto utilizado pela empresa importadora na produção de outro bem, serviço ou direito, tenha que ser calculado com base no Método dos Preços Independentes Comparados, conforme se depreende do texto legal, *verbis*:

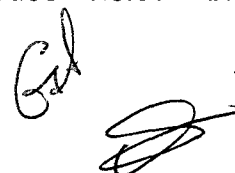
*“Art. 18. Os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoa vinculada, somente serão dedutíveis na determinação do lucro real até o valor que não exceda ao preço determinado por um dos seguintes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

*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: (... ).”*

Da leitura do dispositivo acima, vê-se que os comandos permitem que o contribuinte utilize qualquer um dos três métodos neles fixados,





independentemente de o produto importado ser manuseado ou não pela pessoa jurídica importadora de tal produto.

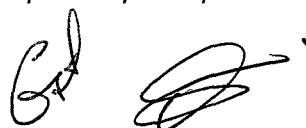
Ao contrário, tanto a lei brasileira como as normas da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE, seguidas pelo Brasil, embora não estando este afiliado aquela, não impede que se aplique o Método PRL quando o produto importado passa por qualquer processo industrial local, bastando apenas que se apure qual o percentual do diferencial de preço que se refere à margem de lucro e qual aquele *plus* que se explica pelo valor agregado localmente.

Tanto é assim que a Lei n. 9.959/00, ao dar nova redação à alínea “d”, do inciso II, do artigo 18, acima transcrito (que trata do método PRL), referendou o uso do referido método na hipótese de bens importados aplicados à produção, ao introduzir na legislação originária tão somente um percentual a maior de lucro para obtenção do preço de referência, mencionando, expressamente, os produtos aplicados à produção.

Por outro lado, não se pode interpretar a legislação no sentido de que, por se tratar o método de preço de revenda, o mesmo só se aplicaria na situação de aquisição e posterior revenda do mesmo bem, sem nenhuma agregação de valor, haja vista que a conceituação do método PRL tem apenas duas variáveis, quais sejam, o preço e a margem de revenda, nela compreendida todos os custos locais, inclusive os decorrentes de processo industrial.

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

*“... Da inexistência de previsão legal da restrição à aplicação do PRL no caso de produção no país, parece lícito concluir-se que esta somente pode ser aceita se compatível com o princípio arm’s length. Ora, já se mostrou acima que o princípio arm’s*



*length, em foros internacionais, se atinge por qualquer dos três métodos apresentados. Mais ainda, ficou claro que a própria OCDE não restringe a aplicação do método do preço de revenda para os casos em que haja manufatura local. O que importa é o contribuinte ter condições de desdobrar sua contabilidade, demonstrando o quanto o processo produtivo local pode vir a influenciar a margem de revenda e o preço final. A questão é, assim, da maior ou menor dificuldade na aplicação do método, nunca de sua inaplicabilidade. Ao contrário, em casos de processos produtivos locais de menor importância, chega a OCDE a considerar até mesmo mais apropriado este método.*

*“Não encontra guarida em lei, portanto, a proibição imposta pela referida Instrução Normativa. Ao contrário, na medida que se tem o princípio arm's length como condutor da legislação brasileira de preços de transferência, devem ser oferecidos ao contribuinte todos os meios para demonstrar que seus preços atendem àquele princípio, não sendo aceitável uma restrição, por parte das autoridades administrativas, a um método previsto pela lei.”*

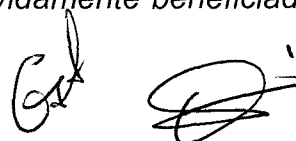
Assevera ainda aquele autor que:

*“Poder-se-ia argumentar que a restrição viria da própria lei, já que esta, referindo-se ao preço de revenda, pressupõe uma operação comercial, pela qual a contribuinte vende aquilo que comprou da empresa associada. Tampouco se defende, aqui, outro entendimento: o PRL exige uma operação de venda e é esse o aspecto objetivo do método. Também é certo que se deve vender algo que se adquiriu. O que não disse o legislador – nem a prática internacional – é que o bem revendido não pode, antes da revenda, sofrer qualquer modificação”.*

Portanto, o fato da Recorrente importar princípios ativos em quantidades e transforma-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.

Neste sentido, vale transcrever parte da palestra proferida por Fortunato Bassani Campos, feita a convite da Delegacia Regional de Julgamento em São Paulo-SP, que enfrentou o tema ora questionado nos seguintes termos:

*“Se eu importar um barril de azeitonas em salmoura e revender essas azeitonas em vidro, depois de devidamente beneficiadas e*



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

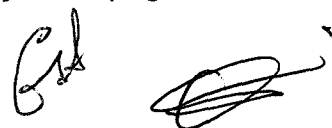
*Outro exemplo: se eu importar um pozinho para alergia na pele, que dependa, para sua fixação na pele, da agregação de outro produto, que não altera em nada a essência do pozinho, destinando-se apenas a torna-lo um creme ou uma pomada, de maneira que o medicamento atinja os seus objetivos?*

*Eu posso também importar cápsulas, importar o pozinho e depois encapsular e vender. Isso é preço de revenda? E se eu solidificar o pó numa pílula? Também será preço de revenda? Seria outro produto e, para efeito de IPI, até é uma industrialização, mas do ponto de vista estritamente lógico e prático, não é. O medicamento final que eu estou vendendo é o mesmo. O fato de eu encapsular ou transformar o pozinho numa pílula e embala-la para venda não altera basicamente o medicamento que eu comprei. O remédio, o efeito e o objetivo não sofreram alteração.*

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

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

O fato é que a limitação do Método do Preço de Revenda menos Lucro – PRL para o produto importado pela Recorrente, só veio como a IN-SRF nr. 38, de 30/04/1997, que inovou a matéria em relação à legislação de regência, ao determinar um método específico para apuração do preço a ser utilizado como parâmetro, tornando com isso a base de cálculo do tributo mais onerosa, em total desrespeito ao princípio da legalidade (art, 5º., inciso II, e 37 da CF/88 e art, 97, do CTN), segundo o qual, somente a lei pode estabelecer situações que, se e quando ocorridas no mundo fático, são capazes de gerar a obrigação de pagar tributo e de



fixar o *quantum debeatur* ou hipótese de infração à lei, tendo em vista que é matéria sujeita à mais absoluta reserva da lei, em sentido formal e material.

Ou seja, em oposição ao estabelecido no ato constitutivo que lhe deu origem, a Instrução Normativa acima nega ao contribuinte um direito legalmente assegurado em lei, ao limitar o uso de determinado método na apuração dos preços de transferência, ignorando que atos normativos *stricto sensu* nada mais podem fazer do que se conformar com os atos constitutivos, não podendo ditar obrigações ou direitos maiores ou menores do que aqueles que da legislação construtora constarem, tendo em vista que sua função é tão somente interpretar a lei, traduzindo o pensamento do sujeito ativo sobre como deva constituir-se a relação jurídico-tributária, podendo tal interpretação, evidentemente, conflitar-se com os do sujeito passivo.

Vitório Cassone, ao comentar os efeitos jurídicos das normas complementares assevera que: ... *como atos normativos devem-se entender as circulares, as ordens de serviços, as instruções, assim como os chamados pareceres normativos, que são úteis, à medida que orientam o servidor público sobre qual o entendimento fazendário a respeito de determinada questão – e fazem com que o contribuinte tenha conhecimento do entendimento do Fisco. Quanto à natureza jurídica da Instrução Normativa do art. 100, I, do CTN, o STF-Pleno, na ADIn 311-9-DF, dec. un. de 8-8-90, decidiu que ‘os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas fiscais têm por finalidade interpretar a lei ou o regulamento no âmbito das repartições fiscais’. E, no Ag. Rg em Adin 365-8/600-DF, v.u. de 7-11-90 (in RJ/IOB, 14082) ementou: ‘As Instruções Normativas, editadas por órgão competente da Administração Tributária, constituem espécies jurídicas de caráter secundário, cuja validade e eficácia resultam, imediatamente, de sua estrita observância dos limites impostos pelas leis, tratados, convenções internacionais, ou decretos presidenciais, de que devem constituir normas complementares. Essas instruções nada mais são, em sua configuração jurídico formal, do que provimentos executivos cuja normatividade está diretamente subordinada aos atos de natureza primária, como as leis e as medidas provisórias, a que se vinculam por um claro nexo de acessoriedade e de dependência. Se a instrução normativa, editada com fundamento no art. 100, I, do CTN, vem a positivar em seu texto, em decorrência de*



*má interpretação da lei ou medida provisória, uma exegese que possa romper a hierarquia normativa que deve manter com estes atos primários, viciar-se-á de ilegalidade e não de inconstitucionalidade...”.*

O fato é que os diversos parágrafos do art. 18 da Lei 9.430/96, prescreveram normas de complemento ou de exceção ao disposto no “caput”. Por outro lado, não fizeram qualquer ressalva da inaplicabilidade do método PRL nesta ou naquela circunstância, embora teve o legislador na ocasião toda a oportunidade para restringir o referido método; se não o fez, não pode simples ato normativo fazê-lo.

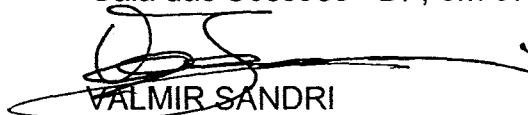
A prova de que a intenção do legislador foi a de consagrar esta possibilidade, é que alterou posteriormente através da Lei n. 9.959/2000, a alínea “d” do inciso II do art. 18 da Lei n. 9.430/96, para acrescentar um novo critério de quantificação do preço-parâmetro, que antes não existia, ou seja, corrigiu tão somente a margem indiscriminada de lucro que constava na legislação pretérita (20%), para os casos em que houver aplicação de bens importados à produção, estes com a nova margem de lucro de sessenta por cento, mantendo, como visto, intocada a disciplina do referido método.

Portanto, ante os argumentos acima despendidos, não há como manter a exigência do crédito tributário ora questionado, fundamentado tão somente em Instrução Normativa que nega vigência a um texto de lei em sentido formal e material (artigo 18, “caput”, da Lei 9.430/96), autorizando, opcionalmente, a utilização de qualquer um dos três critérios ali mencionados (PIC, PRL ou CPL).

Isto posto, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso de ofício e DAR provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 07 de julho de 2004

  
VALMIR SANDRI

