



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº 16327.004319/2002-31
Recurso nº 145.073 Voluntário
Matéria IRPJ e OUTRO - Exs.:1998 e 1999
Acórdão nº 107 - 09.363
Sessão de 17 de Abril de 2008
Recorrente ABBOTT LABORATÓRIO DO BRASIL LTDA
Recorrida DRJ SÃO PAULO/SP I

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 1998, 1999

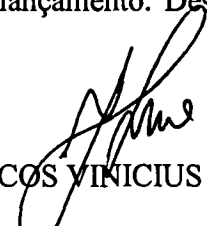
Ementa:

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA - MÉTODO PRL

O art. 18 da Lei nº 9.430/96 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 nº 38/97 não tinha base legal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por, ABBOTT LABORATÓRIO DO BRASIL LTDA.

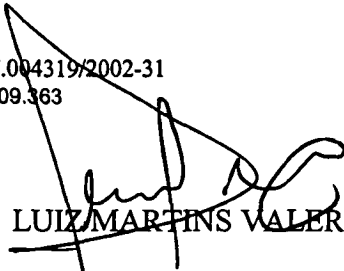
ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para excluir da exigência a glosa de custos de importação de princípios ativos por aplicação do método PIC, nos termos do voto do relator. Vencidos os Conselheiros Marcos Vinicius Neder de Lima (relator), Albertina Silva Santos de Lima que negavam provimento ao recurso e Silvana Rescigno Guerra Barretto que excluía multa e juros por aplicação do artigo 100 do CTN sobre a parte mantida do lançamento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luiz Martins Valero.


MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA

Presidente



D


LUIZ MARTINS VALERO

Redator-Designado

Formalizado em: 31 OUT 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Hugo Correia Sotero, Jayme Juarez Grotto, Silvia Bessa Ribeiro Biar. Ausentes, justificadamente os Conselheiros, Carlos Alberto Gonçalves Nunes e Lisa Marine Ferreira dos Santos .



Relatório

O processo versa sobre autuação de IRPJ e CSLL em razão da apuração do excesso de custos na importação pela fiscalização por aplicação da legislação de preços de transferência. A autuação decorre de ajustes no Livro de Apuração do Lucro Real, ocorridos nos anos-calendário de 1997 e 1998, para os princípios ativos (4): Isoflurano (cód. 038765), Enflurano (cód. 027388), Cloridrato de Buflomedil (cód. 016868) e Claritromicina Fase III (cód. 086375 + 015964); e para os produtos de revenda (9): Precision QID s. glic. s. (cód. 097588), Vancomicina (cód. 004332), Axsym Rubéola m reag (cód. 004B46), Precision QID tiras 100 un (cód. 097401), Precision QID tiras test 100 (cód. 097613), Butterfly23 (cód. 004565), Butterfly25 (cód. 004506), Butterfly19 (cód. 004509) e Butterfly21 (cód. 004492). Para os princípios ativos a fiscalização adotou o método PIC, e para os produtos importados e revendidos no mercado interno o método PRL.

Pelo método PRL foram apurados ajustes no LALUR em 9 produtos, conforme resumo nas tabelas nºs 36 e 37 (fls. 2353 e 2354). A apuração dos preços praticados, dos preços-parâmetro e os valores dos ajustes, por produto, encontram-se nas tabelas nºs 15 a 37 (fls. 2257 a 2354). A principal questão de divergência, entre os valores apurados pelo Fisco e os apresentados pela contribuinte, reside na inclusão das despesas de fretes e seguros internacionais e do Imposto de Importação (II) no cálculo dos preços praticados. Para a fiscalização, a teor do artigo 18, § 6º, da Lei nº 9.430/96, essas despesas incorridas até a data do desembaraço das mercadorias importadas fazem parte do custo total de importação, impactando os preços praticados.

A fiscalização não aceitou a adoção do método PRL utilizado pela contribuinte para os princípios ativos: Isoflurano (cód. 038765), Enflurano (cód. 027388), Cloridrato de Buflomedil (cód. 016868) e Claritromicina Fase III (cód. 086375 + 015964). Intimada a apresentar novos cálculos dos preços-parâmetro utilizando o método PIC, a empresa respondeu que não foi tinha conhecimento dos preços praticados pelos concorrentes.

Tendo em vista a resposta apresentada pela contribuinte, a fiscalização extraiu dados do sistema SISCOMEX, para identificação de importações de empresas não-vinculadas, referentes aos mesmos princípios ativos, e que foram utilizados na produção de produtos similares aos produzidos pela contribuinte.

Claritromicina (NCM 29.41.50.10; cód. 086375 + 015964)

A fiscalização apresenta, às fls. 2374 e 2375, informações técnicas; fórmula molecular; aplicações, usos e empregos; e nome técnico desse princípio ativo. Nas tabelas nºs 08 e 09 (fls. 2241 a 2243) estão relacionadas as empresas não-vinculadas que importaram esse princípio ativo durante os anos-calendário de 1997 (5 empresas) e 1998 (11 empresas).

As empresas foram intimadas a apresentar informações técnicas, aplicações, usos, empregos e nome técnico. As intimações e respostas encontram-se nos volumes V, VI, VII e VIII. Da análise das respostas apresentadas pelas empresas concorrentes, a fiscalização concluiu tratar-se do mesmo princípio ativo, e que são utilizados na produção de medicamentos similares aos produzidos pela contribuinte. As pesquisas extraídas do “site” da Anvisa,

relacionando o uso do princípio ativo na fabricação de produtos similares estão no volume VIII.

Os preços praticados foram determinados com base na média ponderada US\$ FOB e R\$ FOB das importações efetuadas pela contribuinte, e os preços-parâmetro pela média aritmética das médias ponderadas dos preços importados pelas empresas não-vinculadas.

Os ajustes a serem efetuados no LALUR (R\$ 205,3386 por Kg em 1997, e R\$ 309,6996 por Kg em 1998) encontram-se na tabela nº 13 (fls. 2253 a 2255).

Cloridrato de Buflomedil (NCM 29.33.90.45; cód. 016868)

A fiscalização apresenta, às fls. 2376 e 2377, informações técnicas; fórmula molecular; aplicações, usos e empregos; e nome técnico desse princípio ativo. A fiscalização calculou os preços praticados em US\$ FOB e R\$ FOB, para os anos-calendário de 1997 e 1998. No sistema SISCOMEX não foi encontrada importação desse princípio ativo durante os anos-calendário de 1997 e 1998.

Por outro lado, ao extrair as informações de DI's (Declarações de Importação) do sistema SISCOMEX, e, ainda, em conformidade com o disposto no artigo 9º da IN SRF nº 38/97, a fiscalização encontrou importação desse princípio ativo, de empresas não-vinculadas, somente nos anos-calendário de 2000 e 2001, conforme tabela nº 7 (fl. 2240).

A empresa Mase Produtos Químicos e Farmacêuticos foi intimada a prestar informações técnicas e específicas sobre o produto, e a apresentar cópia dos documentos de importação. Em resposta, a referida empresa informou o nome técnico, aplicação, uso ou emprego, e a fórmula química bruta e estrutural.

Fazendo a devida comparação, entre as características dos produtos da contribuinte e da empresa não-vinculada, a fiscalização concluiu tratar-se da mesma matéria prima.

A comparação de preços (praticados X parâmetro) foi feita na base US\$ FOB. Foi adotado como preço-parâmetro a média ponderada dos preços de importação, no ano-calendário de 2000, da empresa Mase. Esse preço-parâmetro foi, então, transportado para as datas de 31/12/97 e 31/12/98, e comparados com os preços praticados nos respectivos anos-calendário pela contribuinte.

Na apuração dos preços-parâmetro em reais, converteu-se o preço (média ponderada) em US\$ FOB, apurados em 2000, pelas taxas de câmbio vigentes em 31/12/97 e 31/12/98. Os demonstrativos de planilhas de cálculos, dos preços praticados e parâmetro, encontram-se nas tabelas nºs 05, 06 e 07 (fls. 2238 a 2240). Os ajustes a serem efetuados no LALUR encontram-se na tabela nº 12 (fls. 2250 a 2252).

Isoflurano (NCM 29.09.19.90; cód. 038765)

A fiscalização apresenta, à fl. 2379, informações técnicas; fórmula molecular; aplicações, usos e empregos; e nome técnico desse princípio ativo. Foram encontradas importações desse princípio ativo, de empresas não-vinculadas, apenas da empresa Cristália Produtos Químicos e Farmacêuticos, nos anos-calendário de 1997 e 1998.

A referida empresa foi intimada a apresentar esclarecimentos e demais informações especificações técnicas do princípio ativo. As intimações e respostas encontram-se no volume VIII. Da análise das informações prestadas, a fiscalização concluiu tratar-se do mesmo princípio ativo.

Os cálculos dos preços praticados e parâmetro estão demonstrados nas tabelas nºs 01 e 02 (fls. 2234 e 2235), e foram feitos na base FOB (US\$ e R\$). Os ajustes a serem efetuados no LALUR encontram-se na tabela nº 10 (fls. 2244 a 2246).

Enflurano (NCM 29.09.19.90; cód. 027388)

A fiscalização apresenta, à fl. 2380, informações técnicas; fórmula molecular; aplicações, usos e empregos; e nome técnico desse princípio ativo. Foram encontradas importações desse princípio ativo, de empresas não-vinculadas, apenas da empresa Cristália Produtos Químicos e Farmacêuticos, nos anos-calendário de 1997 e 1998.

A referida empresa foi intimada a apresentar esclarecimentos e demais especificações técnicas do princípio ativo. As intimações e respostas encontram-se no volume VIII. Da análise das informações prestadas, a fiscalização concluiu tratar-se do mesmo princípio ativo.

Os cálculos dos preços praticados e parâmetro estão demonstrados nas tabelas nºs 03 e 04 (fls. 2236 e 2237), e foram feitos na base FOB (US\$ e R\$). Os ajustes a serem efetuados no LALUR encontram-se na tabela nº 11 (fls. 2247 a 2249).

DA IMPUGNAÇÃO

Cientificada dos lançamentos, a interessada apresentou, em 21 de janeiro de 2003, a impugnação de fls. 2392 a 2453. Em sua defesa alega, em síntese:

- não foram fornecidos à impugnante os exatos motivos de fato e de direito que teriam dado ensejo a essas autuações, assim como a desqualificação do cálculo efetuado por meio do método PRL, elaborado pela impugnante.

- com relação ao método PIC, além de ter sido aplicado impropriamente pela fiscalização, não foram expostos à impugnante a origem e os componentes considerados para o estabelecimento dos preços médios (indicados pela fiscalização), aos quais a impugnante deveria ter tido acesso, para poder comprovar a devida adequação de preços que vinha praticando em suas operações de importação.

- requer a impugnante a produção de prova pericial, nos termos do artigo 18 do Decreto nº 70.235/72, indispensável, no presente caso, para demonstrar que a autoridade fiscal efetivamente comparou o incomparável, e equiparou o inequiparável.

- um medicamento não é idêntico, nem similar a outro pela força da vontade de leigos ou pela disposição dos fiscais autuantes, mas, antes, as diferenças entre os medicamentos, ainda que pareçam singelas ou inexpressivas, têm resultados tanto no efeito alcançado pelo medicamento, como no custo de sua produção, impedindo qualquer tipo de comparação. A Lei nº 5.991/73 (que dispõe sobre o Controle Sanitário do Comércio de Drogas, Medicamentos, Insumos Farmacêuticos e Correlatos, e dá outras providências) estabelece

diversos conceitos técnicos, dentre os quais são relevantes os de “medicamento”, “insumo farmacêutico”, e “correlato” (fl. 2402).

- dos conceitos da Lei nº 5.991/73, percebe-se que há medicamentos que podem ser elaborados com adição ou não de matéria-prima complementar de natureza diversa. Da mesma forma, a Lei nº 9.787/99 (que altera a Lei nº 6.360/76, e dispõe sobre a vigilância sanitária, estabelece o medicamento genérico, dispõe sobre a utilização de nomes genéricos em produtos farmacêuticos, e dá outras providências) estabelece o conceito técnico de “medicamento similar”, “medicamento genérico”, “medicamento de referência”, “produto farmacêutico intercambiável”, “bioequivalência”, e “biodisponibilidade” (fl. 2403).

- segundo a definição de medicamento similar dado pela Lei nº 9.787/99, um medicamento só pode ser validamente comparado a outro quando forem idênticos os princípios ativos, a concentração, a forma farmacêutica, a via de administração, a posologia e a indicação terapêutica. Se uma dessas variantes, e apenas uma delas, for distinta entre os dois medicamentos, a comparação não é possível, pois não se estará falando de produto similar, e, conseqüentemente, não se estará falando de produtos comparáveis.

- além disso, para que se possa validamente comparar dois medicamentos similares, há que haver a prova de bioequivalência, e que tenham comparável biodisponibilidade.

- como é notório, as empresas desse setor realizam, constantemente, vultosos investimentos em pesquisa e desenvolvimento, visando ao constante lançamento de novos e melhores produtos. No caso da impugnante, tendo em vista tratar-se de empresa farmacêutica com atuação global, além dos custos comuns às demais empresas do setor, há a necessidade de seguir, mundialmente, os mais altos padrões de qualidade e as regulamentações locais. Para cumprir tais obrigações, a impugnante é obrigada a utilizar-se constantemente de matérias primas fabricadas por suas próprias coligadas no exterior, e, em alguns casos, a utilizar matérias primas fabricadas em locais previamente qualificados. Desse modo, o quesito “preço” não é o único determinante para decidir-se por um fornecedor. A qualidade do material e a qualificação do fornecedor são essenciais nesse sentido, pois são esses fatores que irão garantir a qualidade comprovada do produto final, e o cumprimento dos regulamentos e procedimentos de qualidade mencionados.

- exemplificando, as importações mencionadas nos Autos de Infração são provenientes de países como a Itália, a Inglaterra e Porto Rico, onde a aprovação de insumos e medicamentos é vinculada ao FDA (“Food and Drugs Administration”), mundialmente conhecido por seu elevado rigor sanitário. Assim, é imperativo concluir que os preços de qualquer princípio ativo farmacêutico, nas condições acima descritas, serão sempre mais elevados que os que não possuem a mesma garantia de qualidade, como muitos dos que a fiscalização utilizou como pretenso paradigma.

- no presente caso, além de se tratar de levantamento fiscal mal elaborado, e, conseqüentemente, imprestável para o efeito de embasar exigências fiscais, ainda não há, nos Autos de Infração, a imprescindível indicação dos dispositivos legais que embasam as exigências, nem tampouco a descrição das situações de fato que deram ensejo às autuações. Da ausência de motivação para a não aceitação do preço-parâmetro relacionado aos produtos para revenda e para a não aceitação da adoção do método PRL para os princípios ativos

- no intuito de fornecer motivação para a Autuação, a fiscalização utilizou-se, apenas e tão-somente, do artigo 18 da Lei nº 9.430/96, que se limita a dar regras gerais do preço de transferência.

- em momento algum a fiscalização dá os motivos de fato ou de direito para a não aceitação do preço praticado, com relação aos produtos importados para revenda.

- com relação ao item 2.2 do mesmo Termo, no qual a fiscalização diz não aceitar o método PRL utilizado pela impugnante para a importação de princípios ativos, também não há qualquer menção de quais seriam as razões de fato para a referida insurgência.

- além do já exposto, outros atos praticados pela autoridade fiscal também padecem de tamanha motivação que merecem ser individualmente destacados.

- além de imotivadamente não ter aceitado o método utilizado pela impugnante com relação aos princípios ativos importados, a fiscalização efetuou os cálculos utilizando-se do método PIC de forma ilegal.

- as regras da Lei nº 9.430/96 e das IN's SRF nºs 243/2002 e 38/97 (esta vigente à época dos fatos), quanto às formas de cálculo para a obtenção do preço de transferência, devem ser observadas e aplicadas pela fiscalização tal como descritas na lei. O artigo 18, inciso I, da Lei nº 9.430/96, determina como aferir o preço de transferência com base no método PIC, e o artigo 21 da citada lei determina os meios que devem servir de base para a apuração dos custos e preços.

- ignorando os procedimentos legalmente previstos, a fiscalização efetuou pesquisa de preços médios mediante consulta ao SISCOMEX e posterior intimação de empresas concorrentes da impugnante para prestarem informações a esse respeito, conforme comprovam os documentos acostados aos Autos de Infração.

- os meios de aferição de preços utilizados pela fiscalização em nada se assemelham às determinações do referido artigo 21 da Lei nº 9.430/96, razão pela qual são nulos, eivando de nulidade os Autos de Infração.

- ademais, além de a fiscalização ter-se valido de método de aferição de preço não previsto legalmente, ao mesmo tempo valeu-se de método de aferição totalmente inacessível ao contribuinte.

- desse modo, o Auto de Infração é manifestamente nulo, pois lavrado com base em premissas e procedimentos não previstos em lei, e de aferição impossível pela impugnante.

- não havia outro método possível para a impugnante. O método CPL é impossível de ser aplicado, pois tal método implica a abertura do custo do produto. A impugnante importa princípios ativos fabricados por outras empresas, as quais, ainda que ligadas à impugnante, não abrem seu custo, quer seja por motivos negociais, quer seja por razões concorrenciais. Quanto ao método PIC, a impugnante não tinha, e não tem, como adotá-lo para a elaboração do preço-parâmetro, quer porque não tem como comparar os princípios ativos que importa com os importados por outras empresas, quer porque não há produtos idênticos ou similares para serem comparados, como já demonstrado.



- pela simples falta de opção, a impugnante acabou por aplicar o método PRL, que, diferentemente do PIC, não tem relação com os preços praticados pelas partes, mas, sim, com a etapa posterior, na revenda dos bens importados.

- apesar de não haver ressalvas à apuração do preço-parâmetro obtido pelo agente fiscal, este cometeu grave impropriedade quando de sua comparação com os preços praticados pela impugnante, sendo esta a única causa do surgimento de ajustes.

- apesar de os preços praticados e o preço-parâmetro terem sido apurados sem o custo do frete e do seguro (FOB), o agente fiscal, imotivadamente, transformou os preços praticados em CIF, embutindo-lhes os referidos custos, para, somente após, compará-los com o preço-parâmetro FOB.

- a IN SRF nº 38/97, em seu artigo 4º, § 4º, estabelecia que “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” (grifo da impugnante). Ou seja, o contribuinte tinha a faculdade de incluir ou não os valores de frete e seguro assumidos.

- a fiscalização não pode exigir algo que a própria Receita Federal já abrisse mão, que é a inclusão dos valores de frete e seguro arcados pelo importador nos preços praticados na importação.

- Destaca a impugnante que o artigo 100 do CTN estabelece, em seu § único, que a observância dos atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas (no caso, a referida IN), embora não exclua a possível cobrança do valor principal do tributo, exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora, e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

- no artigo 4º, § 4º, da IN SRF nº 38/97, o termo “poderão” foi empregado no sentido de que tanto o frete quanto o seguro cujo ônus tenha sido do importador, quanto os tributos não recuperáveis devidos na importação, correspondam a parcelas do custo de aquisição que não têm qualquer relação de vinculação com a empresa importadora, pode-se concluir que os referidos montantes deveriam, de fato, ser acrescidos ao custo de importação, e serem considerados dedutíveis para fins do IRPJ e da CSLL.

- Caso o frete e o seguro tenham sido pagos a pessoas não vinculadas, tais montantes não poderiam ser incluídos no custo de aquisição para fins de comparação com o preço-parâmetro calculado pelo método PRL. Diferente seria, no entanto, se tais montantes fossem pagos à própria exportadora (empresa vinculada), ou a qualquer outra empresa sediada no exterior também vinculada à impugnante.

-desse modo, não assiste razão à fiscalização, ao contrariar o disposto na IN SRF nº 38/97. Por outro lado, se ainda assim entendesse o agente fiscal ir contra o artigo 4º da referida IN, como de fato o fez, não se pode exigir da impugnante multa e juros, conforme dispõe o artigo 100 do CTN.

- a generalidade dos códigos pertencentes à TEC (Tarifa Externa Comum) não suporta as especificidades inerentes, principalmente em relação aos produtos em questão.

- além disso, a simples classificação tarifária de um produto não é capaz de refletir seu prazo de pagamento; as quantidades negociadas; a obrigação pela garantia de funcionamento do bem ou da aplicabilidade do serviço ou direito; a obrigação pela promoção, junto ao público, do bem, serviço ou direito, por meio de propaganda e publicidade; a obrigação pelos custos de fiscalização de qualidade, do padrão dos serviços e das condições de higiene; os custos de intermediação, nas operações de compra e venda, praticadas pelas empresas não vinculadas, consideradas para efeito de comparação dos preços; seu acondicionamento; e, por fim, o frete e seguro incidente em sua importação.

- Assim, todos os preços obtidos pela fiscalização foram impropriamente calculados. Destaque-se que os custos e preços médios devem ser apurados conforme dispõe o artigo 21 da Lei nº 9.430/96.

- em matéria de preços de transferência, criou o legislador ordinário não só a obrigatoriedade da utilização, pelo Fisco, de um dos métodos previstos na Lei nº 9.430/96 para a apuração do preço médio, mas, também, a obrigatoriedade de que este comprove, de modo efetivo, quais foram as bases e métodos pelos quais tal preço foi apurado. Além disso, é essencial que os dados coletados pela fiscalização sejam de conhecimento do contribuinte.

- ainda que se considere possível a apuração do preço parâmetro pelo método PIC através da comparação de preços de produtos classificados sob um mesmo código NCM, assim mesmo os referidos preços-parâmetro foram incorretamente calculados pelo agente fiscal.

- tal conclusão somente foi possível após consulta ao “Sistema de Análise das Informações de Comércio Exterior via internet” (“ALICE-Web”), desenvolvido pela Secretaria de Comércio Exterior (SECEX) e pelo Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio (MDIC). Ao verificar os valores de Claritromicina negociados em 1997 e 1998, e disponibilizados no sistema ALICE-Web, a impugnante apurou um preço bem diferente do apresentado pela fiscalização, valor esse que, quando comparado com o efetivamente praticado pela impugnante, não resulta em qualquer ajuste para fins de preços de transferência, conforme quadros de fl. 2440 e doc. 04.

- Assim, muito embora a impugnante tenha como certo que os valores disponibilizados para pesquisa no sistema ALICE-Web (que por sua vez são baseados em dados extraídos do sistema SISCOMEX), utilizados nos cálculos não correspondam exatamente ao mesmo produto negociado pela impugnante (conforme já demonstrado), verifica-se que, ainda que se tratasse de produto idêntico, nenhuma adição ao Lucro Real e à base de cálculo da CSLL seria devida. O mesmo ocorre com o Cloridrato de Buflomedil, conforme quadros de fls. 2441 e 2442, e doc. 05.

- com relação ao Enflurano e ao Isoflurano, a aplicação dos preços médios fornecidos pelo sistema ALICE-Web demonstra que, nem mesmo na hipotética aceitação do método utilizado pela fiscalização seria possível obter-se um preço parâmetro para as importações realizadas nos anos de 1997 e 1998.

- as quantidades e preços de produtos distintos, como o Éter dibromometílico, o Enflurano e o Sevoflurano, foram somados, indiscriminadamente, para que se obtivesse um preço parâmetro certamente equivocado. Visando a comprovar tal afirmação, a impugnante apresenta, às fls. 2443 e 2444, cópia das telas obtidas no sistema ALICE-Web.



- Tomando-se como parâmetro as informações contidas nas tabelas anexas aos Autos de Infração sobre as importações de Enflurano, observa-se a disparidade entre os preços praticados pela impugnante e a empresa Cristália Produtos Químicos e Farmacêuticos Ltda. (fl. 2445).

DA CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA

O processo foi convertido em diligência a fim de a autoridade julgadora obter esclarecimentos adicionais. O processo foi encaminhado à Delegacia Especial de Assuntos Internacionais (DEAIN/SÃO PAULO), para que o Auditor Fiscal autuante se manifestasse acerca das alegações da contribuinte.

O Auditor Fiscal autuante se manifesta através do Relatório Conclusivo de fls. 2487 a 2494, trazendo, em síntese, as seguintes considerações:

- não procede a reclamação da contribuinte, baseada no artigo 4º, § 4º, da IN SRF nº 38/97, quanto à inclusão dos fretes e seguros internacionais e dos impostos de importação nos cálculos dos preços praticados, pelo método PRL, pois, se no custo da importação tais valores forem desconsiderados, a comparabilidade para fins de preços de transferência estaria prejudicada.

- tendo a contribuinte optado pela utilização do método PRL para a apuração do preço-parâmetro, deve-se incluir os valores do frete, do seguro e dos impostos não recuperáveis no custo de importação (preço praticado), como dispõe o § 6º, do artigo 18, da Lei nº 9.430/96.

- não prospera a argumentação da contribuinte de que o Fisco utilizou-se de método incompatível com a legislação, quanto à apuração dos preços-parâmetro pelo método PIC. A aplicação do método PIC se deu conforme previsto na Lei nº 9.430/96 e na IN SRF nº 38/97.

- não procede a argumentação da contribuinte de que o Auditor Fiscal utilizou, na determinação do preço-parâmetro, a média aritmética ponderada dos produtos constantes numa mesma NCM. Na elaboração dos preços-parâmetro dos princípios ativos a fiscalização procedeu à apuração de forma separada, para cada item, dentro da NCM. Nos cálculos dos preços médios não foi considerada a média aritmética ponderada de todos os itens dentro da NCM, e, sim, a média aritmética ponderada apenas dos itens objeto de fiscalização.

- a fiscalização destaca que o sistema ALICE tem todas as características (relacionadas pelo Auditor Fiscal à fl. 2493) que a própria contribuinte contesta, e conclui que as informações dos preços pelo citado sistema são imprestáveis para cálculo de preços de transferência.

- não procede a afirmação da contribuinte de que houve distorções na apuração dos preços-parâmetro do Enflurano e do Isoflurano, pois as médias de preços foram calculadas por item, e não por NCM, não ocorrendo a “miscelânea” de produtos defendida pela contribuinte. Basta verificar as planilhas de cálculos dos preços-parâmetro.

Intimada a se manifestar sobre o resultado da diligência (fl. 2494), a contribuinte o faz, por via postal, em 01/04/2004 (fls. 2496 a 2511). Por precaução, protocoliza idêntica manifestação, em 05/04/2004 (fls. 2514 a 2533). Traz as seguintes considerações:



- O artigo 4º, § 4º, da IN SRF nº 38/97, é bastante claro ao dar ao contribuinte a faculdade de incluir ou não os valores de frete e seguro assumidos, na determinação do custo dos bens importados de empresas vinculadas.

- Sem fornecer motivo algum, a fiscalização não aceitou a adoção do método PRL, utilizado pela contribuinte para os princípios ativos, e, ainda, exigiu a apresentação de documentos e informações relativas ao PIC, método não utilizado pela contribuinte. Não se trata de falta ou recusa de apresentação do que foi solicitado, mas de óbvia impossibilidade.

- a decisão da DRJ / Campinas, transcrita pela fiscalização, nada diz com relação aos fatos ocorridos no caso, eis que a impugnante apresentou todas as documentações e informações que lhe foram solicitadas. O que não foi apresentado, não o foi por não existir, pois o método PIC é inaplicável para os princípios ativos importados.

- mesmo após a apresentação do relatório conclusivo da fiscalização, continuam sem resposta as seguintes indagações da contribuinte: como se requerer a apresentação de documentos relativos ao cálculo do preço-parâmetro através do método PIC, se a impugnante não utilizou esse método; e, ainda, como poderia ter acesso a informações confidenciais de outras empresas do ramo.

- em suma, observa-se que o agente fiscal, com base em convencimento próprio e/ou em informações e dados cuja prestabilidade para fins do método PIC não foi comprovada, exige que a impugnante aceite os ajustes por ele apurados na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, sem, contudo, evidenciar em que medida os preços por ela praticados com suas coligadas no exterior extrapolariam o preço praticado se produtos idênticos ou similares fossem negociados com empresa não vinculada.

- no que diz respeito às informações obtidas pela autoridade fiscalizadora junto a outras empresas farmacêuticas, evidenciou a impugnante que tais informações não são livremente franqueadas, muito menos quando o interessado é empresa concorrente do mesmo ramo de exploração econômica.

- A impugnante, desde o curso do procedimento fiscalizatório, firmou posição de que não seria viável a aplicação do método PIC aos princípios ativos importados, porque: a) notoriamente não tem acesso às transações comerciais de seus concorrentes; e b) ainda que tivesse, não poderia, sem estudo prévio, determinar quais produtos por aqueles importados serviriam de paradigma para a apuração do preço-parâmetro de seus produtos.

- Ademais, os dados obtidos pelo agente fiscal junto a terceiros não refletem o prazo de pagamento das importações; a obrigação pela garantia de funcionamento dos produtos importados, a obrigação pela sua promoção, junto ao público, por meio de propaganda e publicidade; a obrigação pelos custos de fiscalização de qualidade, do padrão dos serviços e das condições de higiene; os custos de intermediação, nas operações de compra e venda, praticadas pelas empresas não vinculadas, consideradas para efeito de comparação dos preços; seu acondicionamento; e, por fim, o frete e seguro incidente em sua importação.

- Se for possível a aplicação da sistemática eleita pela fiscalização para apuração dos preços de transferência, muito mais justificável seria a utilização do sistema Alice-Web, o qual conta, para fins de comparabilidade, com uma vantagem adicional e



exclusiva: os dados do sistema Alice-Web são públicos e podem ser livremente acessados pelos contribuintes.

- impossibilidade de aplicação da taxa SELIC.

A DRJ de São Paulo I julgou procedente o lançamento, com a decisão assim ementada:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1997, 1998

Ementa: MEDICAMENTOS IMPORTADOS PRONTOS PARA REVENDA. PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL.

Na apuração dos preços praticados, assim como dos preços-parâmetro, deve-se incluir o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, e os tributos incidentes na importação.

PRINCÍPIOS ATIVOS IMPORTADOS. PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. DETERMINAÇÃO.

Não se aplica, no período autuado, o método PRL (Preço de Revenda menos Lucro) para efeito de determinação do preço de transferência de princípios ativos importados utilizados na produção de medicamentos para consumo final, por configurar produção de um outro bem. Correta a opção, por parte da fiscalização, pela aplicação do método PIC (Preços Independentes Comparados), em estrito cumprimento à legislação vigente.

MÉTODO PIC. PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. DETERMINAÇÃO.

A determinação do custo de bens, serviços e direitos, adquiridos no exterior, dedutível na determinação do lucro real, 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.

PEDIDO DE NOVAS PROVAS E DE PERÍCIA. REQUISITOS.

Indefere-se pedido de juntada de novas provas e de realização de perícia, posto não atendidos os requisitos legais de admissibilidade.

JUROS DE MORA. SELIC.

A falta de pagamento do tributo na data do vencimento implica a exigência de juros moratórios, tendo previsão legal sua cobrança com base na taxa SELIC, não competindo à esfera administrativa a análise da constitucionalidade de normas jurídicas.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 1997, 1998



Ementa: DECORRÊNCIA.

O decidido quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica aplica-se à tributação dele decorrente.

Cientificada da decisão em 14/01/2005 (sexta-feira), a contribuinte apresenta recurso em 15/02/2005, em que reitera as alegações trazidas com a inicial, acrescentando os seguintes argumentos:

- a aplicação do art. 100 do CTN, caso se entenda que o custo do frete e seguro assumidos pela importadora não deveria ser adicionado no preço de importação praticado pela empresa para fins de comparação com o preço parâmetro, pois a contribuinte interpretou o disposto na IN SRF 38/97;

- à época em que os princípios ativos foram importados pela recorrente (1997 e 1998), a Lei nº 9.430/96 não veiculava – como não veicula até os dias de hoje – qualquer limitação ao uso do método PRL para apuração dos respectivos preços parâmetros;

- a adição de excipientes, embalagens, etc, em território nacional, não altera o fato de os princípios ativos, para fins da legislação de preços de transferência, estão sendo revendidos;

- a busca de produtos comparáveis pela fiscalização federal não se sustenta ante a evidenciada impossibilidade do método PIC;

Voto Vencido

Conselheiro - Marcos Vinicius Neder de Lima, Relator

O recurso atende os pressupostos para sua admissibilidade e, portanto, deve ser conhecido.

A matéria sob litígio pode ser subdividida em dois grandes grupos:

1º) Primeiro, reporta-se ao debate sobre a correta aplicação do método PRL em 9 produtos, conforme resumo nas tabelas nºs 36 e 37 (fls. 2353 e 2354). A principal questão de divergência, entre os valores apurados pelo Fisco e os apresentados pela contribuinte, nesse caso, reside na inclusão das despesas de fretes e seguros internacionais e do Imposto de Importação no cálculo dos preços praticados. Para a fiscalização, a teor do artigo 18, § 6º, da Lei nº 9.430/96, essas despesas incorridas até a data do desembaraço das mercadorias importadas fazem parte do custo total de importação, impactuando os preços praticados.

2º) O outro grupo refere-se à controvérsia sobre a possibilidade de aplicação do método PRL para determinar preços parâmetros nas importações de matérias-primas que serão utilizadas em processo de industrialização de produtos farmacêuticos. A fiscalização não aceitou a adoção desse método PRL e aplicou o PIC para apurar os preços parâmetros dos princípios ativos: Isoflurano (cód. 038765), Enflurano (cód. 027388), Cloridrato de Buflomedil (cód. 016868) e Claritromicina Fase III (cód. 086375 + 015964).



A contribuinte alega, primeiramente, a nulidade do lançamento por falta de motivação da não aceitação dos preços praticados pela recorrente e os que os dados de comparação seriam inacessíveis. Além disso, sustenta que as razões da autuação deveriam constar do Auto de Infração e não do termo anexo.

Do exame da peça acusatória, verifico que o Termo de Verificação Fiscal (fls. 2369 a 2382) explicita claramente a metodologia de cálculo empreendida pela fiscalização e demonstra as diferenças por meio de inúmeras planilhas (tabelas 01 a 37), bem como indica a origem das informações que serviram de comparação com os preços praticados pela recorrente. Sendo assim, não vislumbro o alegado cerceamento do direito de defesa, tendo a recorrente perfeito conhecimento da acusação e plena oportunidade de expor suas razões de defesa.

Passo a examinar a impossibilidade de aplicar do método PRL aos produtos fabricados pela recorrente (grupo 2) para, posteriormente, apreciar o litígio sobre a aplicação do método PRL para produtos importados (grupo 1)

Já tive oportunidade de me pronunciar sobre essa matéria por ocasião do julgamento do recurso 101-137537na Câmara Superior de Recursos Fiscais, a saber:

“De um lado, a decisão recorrida, prendendo-se à 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. Enquanto a recorrente sustenta a validade da limitação prevista na Instrução Normativa SRF nº 38, de 1997 para aplicação do método PRL em casos de industrialização.

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.

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 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:

(...)

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”).

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.”

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

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

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:

“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)”;

“quando o revendedor contribui substancialmente para a criação ou manutenção de propriedade intangível, associada ao produto (por exemplo marcas ou nomes comerciais) que pertencem à empresa associada”³.

Nesta última hipótese, encontra-se as indústrias farmacêuticas, 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 detém 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.

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.*

MC

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 reais). No seu processo de produção, seja importado um limpador de pára-brisa, cujo preço, no mercado atacadista, 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 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

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.

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

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

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.

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)



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 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

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

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

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.

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, entendo inaplicável o método PRL no caso dos autos.

Ultrapassada a questões prejudicial, passo a examinar a aplicação do método PIC utilizado pela fiscalização para chegar ao ajuste de preços de transferência.

A fiscalização não aceitou a adoção do método PRL para quatro princípios ativos Isoflurano, Enflurano, Cloridato de buflomedil e Claritomicina fase III.

Para o produto Claritomicina fase III, foram identificadas cinco empresas importadoras em 1997 e onze em 1998. A fiscalização sustenta tratar-se do mesmo princípio ativo e que são utilizados na produção de produtos similares. Nesse sentido, apresenta pesquisa extraídas do sítio da Agência Nacional de Vigilância Sanitária do Ministério da Saúde para comprovar que esse princípio ativo é utilizado em produtos similares.

Para o produto Cloridato de Buflomedil, a fiscalização não encontrou importação desse produto durante os anos-calendários de 1997 e 1998. Utilizou-se, então, de duas importações ocorridas no ano de 2000 e 2001 e adotou o preço parâmetro apurado em 2000 para comparação com as importações realizadas pela recorrente nos anos de 1997 e 1998.

Para os produtos Isoflurano e Influrano, a fiscalização encontrou importações desse princípio ativo pela empresa Cristália Produtos Químicos e, a partir dos valores praticados na importação apurou o preço parâmetro que serviu de base para comparação. Repete a pesquisa no site da Agência Nacional de Vigilância Sanitária do Ministério da Saúde.

A recorrente, por sua vez, alega que os princípios ativos não são idênticos e nem similares e pede a produção de prova pericial para que apure diferenças técnicas entre os princípios ativos que serviram de comparação e que produzem efeitos sobre o custo de sua produção.

De fato, a comparação de medicamentos é matéria de alta complexidade técnica e a apuração de diferenças de preço de importação realizada pela fiscalização só tem sentido se for realizada entre princípios ativos similares. Por isso, entendo necessária a perícia solicitada pela recorrente para que o órgão técnico – Laboratório Nacional de Análise - examine se os princípios ativos importados por empresas não-vinculadas (Cristália Produtos Químicos e as outras referidas pela fiscalização nas tabelas 08 e 09) são similares aos quatro produtos importados pela recorrente (Claritomicina fase III, Cloridato de Buflomedil, Isoflurano e Influrano) e que tiveram seus custos glosados a partir da aplicação do método de preços de transferência - PIC.

Por todo o exposto, voto no sentido de converter o processo em diligência para que a autoridade preparadora se digne a providenciar a realização de perícia sobre os produtos mencionados para que o órgão técnico se pronuncie sobre a possibilidade de comparação desses princípios ativos.

Quanto a segunda questão a ser enfrentada que versa sobre o método PRL na importação e a inclusão dos custos de frete e seguro no custo dos produtos.

A legislação de preços de transferência refere-se à dedutibilidade dos encargos com frete e seguros 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:

(...)

§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.

A IN nº 38/97, a esse respeito, assim interpretou o referido artigo:

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.

(...)

§ 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.

A recorrente sustenta que a Instrução Normativa facultou o cômputo dos valores do transporte e seguro na determinação dos custos de bens adquiridos para fins de comparação com os preços dos produtos importados.



Ressalte-se, inicialmente, que a lei é bem clara no sentido que os encargos devam ser computados. A discussão se restringe aos efeitos da interpretação conferida pela Instrução Normativa nº 38/97.

Na verdade, é esperado que os encargos de frete e seguro componham o custo que servirá de comparação com o preço parâmetro apurado pelo método PRL, pois esse custo foi suportado pela empresa e, certamente, repassado ao preço de revenda do produto final. Como esse preço de revenda serve de base para apuração do preço parâmetro depois de descontada a margem de 20%, o valor do preço parâmetro obtido ao final traz incorporado o valor desses encargos pagos na importação. Não considerá-los, tornaria distorcida qualquer comparação.

A permissão expressa pelo vocábulo “poderão” no ato normativo deve ser interpretada conforme o seu contexto, afinal não há texto sem contexto. Nesse sentido, é razoável entender que a permissão tem a ver com a possibilidade de a importadora, que arca com o ônus do encargo, decida não deduzi-lo em sua escrita fiscal. Nessa hipótese, não faria o menor sentido considerar esses encargos para fins de comparação na aplicação do método PRL. A Instrução Normativa parte, então, do pressuposto de que a dedução de despesas é sempre faculdade para pessoa jurídica e, portanto, nunca deveria ser obrigatória.

Nessa linha de raciocínio, extrai-se que o vocábulo “poderão”, no contexto da Instrução, aproxima-se da expressão “se for o caso”. Com efeito, caso a empresa deduza o encargo de frete e seguro na apuração do lucro, tal encargo deve ser considerado para fins de comparação, do contrário não. A faculdade é, pois, na dedução do encargo de frete e seguro na apuração do lucro da importadora e não na apuração do método PRL.

Por todo exposto, voto no sentido de converter o julgamento em perícia. Vencido nessa preliminar, voto por negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 17 de abril de 2008.

MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA

Voto Vencedor

Conselheiro - LUIZ MARTINS VALERO, Redator Designado

Minha discordância com o Relator está restrita à controvérsia sobre a possibilidade de aplicação do método PRL para determinar preços parâmetros nas importações de matérias-primas que serão utilizadas em processo de industrialização de produtos farmacêuticos. A fiscalização não aceitou a adoção desse método PRL e aplicou o PIC para apurar os preços parâmetros dos princípios ativos: Isoflurano (cód. 038765), Enflurano (cód.



027388), Cloridrato de Buflomedil (cód. 016868) e Claritromicina Fase III (cód. 086375 + 015964).

Pois bem, preço de Transferência" é o valor da transação referente a um bem, serviço ou direito, realizada entre partes integrantes de um mesmo grupo corporativo de atuação internacional, sendo uma delas residente e a outra, não residente no país.

Sua introdução no Brasil deu-se com a edição da Lei nº 9.430/96, cuja motivação decorre da globalização econômica, cujos efeitos atingiram nosso País com maior intensidade a partir da abertura internacional verificada na década de 90. A globalização possibilita que as empresas atuem em diversas partes do mundo sem impedimentos. Neste contexto, grande parte do comércio é feito dentro das próprias empresas, cenário em que a montagem final do produto ultima-se com partes fabricadas pela mesma empresa provenientes de vários países.

O objetivo do legislador foi impedir a evasão de tributos pela manipulação de operações entre pessoas físicas e jurídicas vinculadas, praticada principalmente por meio do subfaturamento nas exportações e do superfaturamento nas importações.

Espelhando-se na experiência mundial (OCDE), foram adotados mecanismos legais inibidores quanto às importações, exportações, pagamentos de juros e operações com "paraísos fiscais" (país que não tribute a renda ou a tribute em alíquota inferior a 20%).

No tocante às importações, reza a legislação:

Lei nº 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;*



A Medida Provisória nº 1.924/99, convertida na Lei nº 9.959/2000, alterou esta alínea que passou a ter 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.

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.

(...)

Art. 21. Os custos e preços médios a que se referem os arts. 18 e 19 deverão ser apurados com base em:

I - publicações ou relatórios oficiais do governo do país do comprador ou vendedor ou declaração da autoridade fiscal desse mesmo país, quando com ele o Brasil mantiver acordo para evitar a bitributação ou para intercâmbio de informações;

II - pesquisas efetuadas por empresa ou instituição de notório conhecimento técnico ou publicações técnicas, em que especifiquem o setor, o período, as empresas pesquisadas e a margem encontrada, bem como identifiquem, por empresa, os dados coletados e trabalhados.

§ 1º As publicações, as pesquisas e os relatórios oficiais a que se refere este artigo somente serão admitidos como prova se houverem sido realizados com observância de métodos de avaliação internacionalmente adotados e se referirem a período contemporâneo com o de apuração da base de cálculo do imposto de renda da empresa brasileira.

§ 2º Admitir-se-ão margens de lucro diversas das estabelecidas nos arts. 18 e 19, desde que o contribuinte as comprove, com base em publicações, pesquisas ou relatórios elaborados de conformidade com o disposto neste artigo.

§ 3º As publicações técnicas, as pesquisas e os relatórios a que se refere este artigo poderão ser desqualificados mediante ato do Secretário da Receita Federal, quando considerados inidôneos ou inconsistentes.

(...)

As regras legais foram explicitadas na Instrução Normativa SRF nº 38/97, cujos artigos que interessam ao presente litígio, vigentes à época do fato gerador, estavam assim redigidos:

(...)

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.

Os arts. 6º e 13 da IN SRF nº 38/97 referem-se ao Método dos Preços Independentes Comparados - PIC e ao Método do Custo de Produção mais Lucro - CPL, respectivamente.

(...)

Art. 27. Além dos documentos emitidos normalmente pelas empresas, nas operações de compra e venda, a comprovação dos preços a que se refere esta Instrução Normativa poderá ser efetuada, também, com base em:

I - publicações ou relatórios oficiais do governo do país do comprador ou vendedor ou declaração da autoridade fiscal desse mesmo país, quando com ele o Brasil mantiver acordo para evitar a bitributação ou para intercâmbio de informações;

II - pesquisas efetuadas por empresa ou instituição de notório conhecimento técnico ou publicações técnicas, onde se especifique o setor, o período, as empresas pesquisadas e a margem encontrada, bem assim identifique, por empresa, os dados coletados e trabalhados.

§ 1º As publicações, as pesquisas e os relatórios oficiais a que se refere este artigo somente serão admitidas como prova se houverem sido realizados com observância de métodos de avaliação internacionalmente adotados e se referirem a período contemporâneo com o de apuração da base de cálculo do imposto de renda da empresa brasileira.

§ 2º Consideram-se adequados a surtir efeito probatório as publicações de preços decorrentes:

I - de cotações de bolsas de valores de âmbito nacional;

II - de cotações de bolsas reconhecidas internacionalmente, a exemplo da de Londres, na Inglaterra e Chicago, nos Estados Unidos da América;

III - pesquisas efetuadas sob a responsabilidade de organismos internacionais, a exemplo da Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE e da Organização Mundial de Comércio - OMC.

§ 3º No caso de pesquisa relativa a período diferente daquele a que se referir o preço praticado pela empresa, o valor determinado será ajustado em função de eventual variação na taxa de câmbio da moeda de referência, ocorrida entre os dois períodos.

§ 4º As publicações técnicas, pesquisas e relatórios a que se refere este artigo poderão ser desqualificados por ato do Secretário da Receita Federal, quando considerados inidôneos ou inconsistentes.

(...)

Art. 39. A empresa submetida a procedimentos de fiscalização deverá fornecer aos Auditores Fiscais do Tesouro Nacional - AFTN, encarregados da verificação:

I - a indicação do método por ela adotado;



II - a documentação por ela utilizada como suporte para determinação do preço praticado e as respectivas memórias de cálculo, observado o disposto nos arts. 33 a 35.

Parágrafo único. Não sendo indicado o método, nem apresentados os documentos a que se refere o inciso II, ou, se apresentados, forem insuficientes ou imprestáveis para formar a convicção quanto ao preço, os AFTN encarregados da verificação poderão determiná-lo com base em outros documentos de que dispuser, aplicando um dos métodos referidos nesta Seção.

Apesar da aparente complexidade, o litígio em mesa, na parte em que discordei do Relator, basicamente, se resolve 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.

Neste sentido este Colegiado já se pronunciou:

1 - PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA - MÉTODO PRL - De acordo com o art. 18 da Lei nº 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. 1º Conselho de Contribuintes /1ª Câmara / ACÓRDÃO 101-94.624 em 07.07.2004. Publicado no DOU em: 28.09.2004. Relator Conselheiro Valmir Sandri.

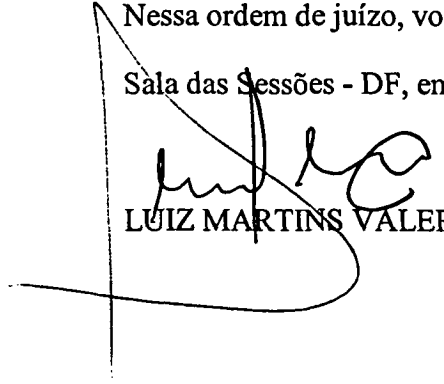
2 - PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA - MÉTODOS DE CONTROLE DE PRODUTOS IMPORTADOS DE EMPRESAS LIGADAS - MÉTODO DO PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO - PRL - De acordo com o artigo 18 da Lei nº 9.430/96, serão dedutíveis na determinação do lucro real, os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, 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 é possível que a Administração Tributária, por meio de Instrução Normativa, cuja função é de interpretar a norma legal e, portanto, diretamente subordinada à lei, venha alterar a mesma, para vedar a utilização do método PRL. 1º Conselho de Contribuintes /1ª Câmara / ACÓRDÃO 101-94.628 em 07.07.2004. Publicado no DOU em: 28.09.2004. Relator Conselheiro Paulo Roberto Cortez.

Assim não vejo necessidade de adentrar na questão relacionada aos conceitos de industrialização e revenda, pontos superados, principalmente à vista da alteração procedida pela Lei nº 9.959/2000. ...

Não é o caso também, no presente litígio, de prosseguir na análise das questões ligadas aos procedimentos da fiscalização no cálculo dos Preços Independentes Comparados - PIC, pois deve prevalecer o método dos Preço de Revenda menos Lucro - PRL, adotado pela recorrente, sem ajuste a título de "Preços de Transferência".

Nessa ordem de juízo, voto pelo provimento do recurso, neste ponto.

Sala das Sessões - DF, em 17 de abril de 2008.



LUIZ MARTINS VALERO