



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 16327.004319/2002-31
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9101-001.691 – 1ª Turma
Sessão de 16 de julho de 2013
Matéria Preço de transferência
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ABBOTT LABORATÓRIOS DO BRASIL LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 1998, 1999

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODOS.

A Lei 9.430/96 não cria qualquer restrição para escolha do método de cálculo do preço-parâmetro. Não pode ser criada restrição à utilização de qualquer um dos métodos previstos no artigo 18 da lei 9430/96 por meio de Instrução Normativa. Cabe ao contribuinte a opção pelo método mais benéfico.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional. Vencidos os Conselheiros Marcos Aurélio Pereira Valadão e Viviane Vidal Wagner (Suplente convocada).

(documento assinado digitalmente)

OTACÍLIO DANTAS CARTAXO – Presidente.

(documento assinado digitalmente)

JOÃO CARLOS DE LIMA JUNIOR – Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), Marcos Aurélio Pereira Valadão, José Ricardo da Silva, Viviane Vidal Wagner (Suplente Convocada), Jorge Celso Freire da Silva, Karem Jureidini Dias, Valmir Sandri, Plínio Rodrigues de Lima, João Carlos de Lima Junior e Susy Gomes Hoffmann.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial (fls. 2744/2759) interposto pela Fazenda Nacional com fundamento no artigo 7º, inciso I, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela MF 147 de junho de 2007, contra o acórdão nº 107-09.363 proferido pelos membros da Sétima Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, os quais, por maioria de votos, deram provimento parcial ao recurso, para excluir da exigência a glosa de custos de importação de princípios ativos por aplicação do método PIC.

O presente processo é decorrente do Auto de Infração de fls. 2362/2366 lavrado para constituição de crédito relativo ao IRPJ e à CSLL, em razão da constatação de suposta desobediência às regras de preço de transferência durante os anos-calendário de 1997 e 1998. No caso, a fiscalização não aceitou a adoção do método PRL utilizado pelo contribuinte para alguns princípios ativos.

Em sede de impugnação o contribuinte argumentou, em síntese, que a fiscalização não motivou a não aceitação do método PRL por ele utilizado em relação aos princípios ativos importados, bem como afirmou que a fiscalização efetuou cálculos utilizando o método PIC de forma ilegal, pois não observou as regras da lei 9430/96 e das INs 243/2002 e 38/97 (vigentes à época dos fatos) quanto às formas de cálculo para a obtenção do preço de transferência.

Nesse contexto, observou que o artigo 18, I, da lei 9430/96, determina como aferir o preço de transferência com base no método PIC e o artigo 21 da mesma lei determina os meios que devem servir de base para apuração dos custos e preços, entretanto, estes não foram observados pela fiscalização, que pesquisou preços médios mediante consulta ao SISCOMEX e posterior intimação de empresas concorrentes para prestar informações a este respeito. Assim, concluiu que os meios de aferição de preço utilizados pela fiscalização em nada se assemelham ao disciplinado em lei, razão pela qual é nulo o auto de infração.

A DRJ de São Paulo I julgou procedente o lançamento e manteve o auto de infração.

O contribuinte apresentou Recurso Voluntário reiterando as alegações apresentadas em sede de impugnação e acrescentou que à época em que os princípios ativos foram importados (1997/1998) não existia qualquer limitação ao uso do método PRL para apuração dos respectivos preços parâmetros.

O acórdão objeto do presente recurso foi assim ementado:

“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.”

A Procuradoria da Fazenda Nacional afirmou em suas razões recursais que o acórdão recorrido viola o artigo 18 da Lei nº 9.430/96.

Afirmou que o contribuinte ajustou os custos das matérias-primas importadas com base no método PRL - Preço de Revenda menos Lucro, conforme fixado pelo art. 18 da Lei 9.430/96, entretanto tal método não permite verificar qual o custo da matéria-prima importada, pois o método PRL, como previsto na Lei 9.430/96, consiste na média aritmética dos preços de revenda dos bens praticados com compradores não vinculados, com algumas diminuições: 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

Ressaltou que tal método não se aplica ao contribuinte, já que este não faz revenda. Os produtos importados não foram revendidos, mas aplicados na produção de medicamentos.

Afirmou que aplicação do método PIC foi efetuada pela fiscalização com base no disposto pela Lei 9.430/96. O Recorrido, por seu turno, não logrou apresentar nenhuma prova de que a fiscalização errou no reajuste dos preços de transferência.

O contribuinte apresentou contrarrazões (fls. 500/510) ressaltou a inexistência de vedações à utilização do método PRL.

Ademais, observou que em substituição ao PRL, a fiscalização aplicou o método PIC para apurar o preço parâmetro dos princípios ativos importados pelo contribuinte e, muito embora o voto vencedor do acórdão recorrido não tenha se manifestado sobre a aplicação do método PIC pela fiscalização, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional pleiteia o reconhecimento de que o método PIC foi aplicado corretamente.

Assim, caso não se entenda correta a aplicação do método PRL, pugnou pelo retorno dos autos à câmara a quo para análise dos argumentos apresentados em Recurso Voluntário relativos aos equívocos na aplicação do método PIC — tópicos 11.4.3 e 11.4.4.

É o relatório.

Voto

Conselheiro João Carlos de Lima Junior, Relator.

O Recurso preenche os requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

O cerne da questão no presente caso é verificar a existência ou não de restrições à utilização dos métodos de cálculo do preço parâmetro descritos no artigo 18 da lei 9.430/96.

A Lei nº. 9.430/96, em seu art. 18, estabeleceu o controle dos chamados preços de transferência, assim entendidos aqueles preços praticados nas negociações de compra e venda de mercadorias e da prestação de serviços entre empresas vinculadas.

O mencionado controle se fez necessário por uma questão lógica: se as negociações são feitas entre empresas com interesses econômicos comuns, os preços por elas praticados poderiam estar, eventualmente, divergentes em relação àqueles praticados no livre mercado, podendo referidas negociações prestarem-se para transferência de rendimentos de um país para outro, afetando os interesses nacionais.

Dispunha o artigo 18 da lei 9430/96:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 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.”

Ademais, foi editada a Instrução normativa nº 38 de 1997, que pretendeu regulamentar o artigo 18 da lei 9430/96. Cumpre a transcrição dos artigos 1º, 4º, 6º e 13:

“Art. 1º Para efeito da legislação do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, a dedutibilidade de custos de bens e direitos importados e o reconhecimento de receitas e rendimentos derivados da exportação, em operações praticadas por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, com pessoa jurídica domiciliada no exterior, consideradas vinculadas, será efetuada de conformidade com o disposto nesta Instrução Normativa.

(...)

Subseção I

Normas Comuns aos Custos na Importação

Art. 4º Para efeito de apuração do preço a ser utilizado como parâmetro, nas importações de empresa vinculada, não

residente, de bens, serviços ou direitos, **a pessoa jurídica importadora poderá optar por qualquer dos métodos referidos nesta Seção exceto na hipótese do § 1º**, independentemente de prévia comunicação à Secretaria da Receita Federal.

§ 1º A determinação do preço a ser utilizado como parâmetro, para comparação com o constante dos documentos de importação, quando o bem, serviço ou direito houver sido adquirido para emprego, utilização ou aplicação, 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.**

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

§ 3º A dedutibilidade dos encargos de depreciação ou amortização dos bens e direitos fica limitada, em cada período de apuração, ao montante calculado com base no preço determinado por um dos métodos de que tratam os arts. 6º e 13.

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

Subseção II

Método dos Preços Independentes Comparados - PIC

Art. 6º A determinação do custo de bens, serviços e direitos, adquiridos no exterior, dedutível na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, poderá ser efetuada pelo método dos Preços Independentes Comparados - PIC, definido como a média aritmética dos preços de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, apurados no mercado brasileiro ou de outros países, em operações de compra e venda, em condições de pagamento semelhantes.

Parágrafo único. Por esse método, os preços dos bens, serviços ou direitos, adquiridos no exterior, de uma empresa vinculada, serão comparados com os preços de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares:

I - vendidos pela mesma empresa exportadora, a pessoas jurídicas não vinculadas, residentes ou não residentes;

II - adquiridos pela mesma importadora, de pessoas jurídicas não vinculadas, residentes ou não residentes;

III - em operações de compra e venda praticadas entre outras pessoas jurídicas não vinculadas, residentes ou não residentes.

Subseção IV

Método do Custo de Produção mais Lucro - CPL

Art. 13. A determinação do custo de bens, serviços e direitos, adquiridos no exterior, dedutível na determinação do lucro real, poderá, ainda, ser efetuada pelo método do Custo de Produção mais Lucro - CPL, definido como o custo médio de produção de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, no país onde tiverem sido originariamente produzidos, acrescido dos impostos e taxas cobrados pelo referido país, na exportação, e de margem de lucro de vinte por cento, calculada sobre o custo apurado.

§ 1º Na apuração de preço por esse método serão considerados exclusivamente os custos a que se refere o § 4º, incorridos na produção do bem, serviço ou direito, excluídos quaisquer outros, ainda que se refira a margem de lucro de distribuidor atacadista.

§ 2º Os custos de produção deverão ser demonstrados discriminadamente, por componente, valores e respectivos fornecedores.

§ 3º Poderão ser utilizados dados da própria unidade fornecedora ou de unidades produtoras de outras empresas, localizadas no país de origem do bem, serviço ou direito.

§ 4º Para efeito de determinação do preço por esse método, poderão ser computados como integrantes do custo:

I - o custo de aquisição das matérias-primas, dos produtos intermediários e dos materiais de embalagem utilizados na produção do bem, serviço ou direito;

II - o custo de quaisquer outros bens, serviços ou direitos aplicados ou consumidos na produção;

III - o custo do pessoal, aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção e os respectivos encargos sociais incorridos, exigidos ou admitidos pela legislação do país de origem;

IV - os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação, amortização ou exaustão dos bens, serviços ou direitos aplicados na produção;

V - os valores das quebras e perdas razoáveis, ocorridas no processo produtivo, admitidas pela legislação fiscal do país de origem do bem, serviço ou direito.

§ 5º Na determinação do custo do bem, serviço ou direito, adquirido pela empresa no Brasil, os custos referidos no parágrafo anterior, incorridos pela unidade produtora no exterior, serão considerados proporcionalmente às quantidades destinadas à empresa no Brasil.

§ 6º No caso de utilização de produto similar, para aferição do preço, o custo de produção deverá ser ajustado em função das diferenças entre o bem, serviço ou direito adquirido e o que estiver sendo utilizado como parâmetro.

§ 7º A margem de lucro a que se refere o caput será aplicada sobre os custos apurados antes da incidência dos impostos e taxas incidentes, no país de origem, sobre o valor dos bens, serviços e direitos adquiridos pela empresa no Brasil.”

Nos termos do artigo 18, da lei 9430/96, verifica-se a possibilidade de dedução na determinação do lucro real de custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, decorrentes de operações realizadas entre pessoas vinculadas, desde que não exceda um dos métodos de avaliação dos custos (PRL, CPL ou PIC).

Do narrado evidencia-se que legislação não impôs qualquer limite à adoção de qualquer dos métodos por ela previstos. Extrai-se, do exposto, que cabe ao contribuinte optar pelo método de cálculo de preço parâmetro que lhe for mais favorável.

A Instrução Normativa nº 38/97, entretanto, editada com a finalidade de regulamentar o disposto no artigo 18 da lei 9430/96, inovou no sentido de incluir limitação em relação à opção do método de cálculo de preço parâmetro a ser utilizado. Verifica-se que o artigo da mencionada instrução normativa dispôs que a pessoa jurídica importadora poderá optar por qualquer dos métodos (PRL, CPL, PIC) **exceto na hipótese do § 1º**.

Neste contexto, merece destaque observação relativa a hierarquia das normas em nosso ordenamento. É sabido que as normas são estruturadas de forma hierarquizada, partindo da norma superior, genérica, abstrata e fundamental, passando por toda uma cadeia para chegar finalmente às normas de menor hierarquia, concretas e específicas.

Uma Instrução Normativa nada mais é do que um ato administrativo (ato normativo secundário) e, por isso, jamais poderá inovar o ordenamento jurídico, pois pressupõe a estrita observância dos limites impostos pelos atos normativos primários a que se subordinam (leis, tratados, convenções internacionais, etc.).

Outro ponto a ser discutido, se refere ao entendimento existente no sentido de que o termo “revenda” no artigo 18, II, “d”, demonstraria que o método PRL não considera a agregação de custos no processo produtivo de uma indústria nacional. E, nesse sentido, a instrução normativa não teria inovado na ordem jurídica, mas apenas interpretado o artigo 18, da lei 9430/96.

As alterações havidas quando da edição da lei 9.959/2000 não modificaram o direito à utilização do método PRL por empresas que promovam qualquer tipo de agregação ao bem importado

A lei 9.959/96 alterou o artigo 18 da lei 9430/96 corrigindo alguma falhas, entre estas o percentual de lucro até então previsto em 20% para 60%, corrigindo a eventual possibilidade de dedução no lucro maior do que o condizente com a realidade.

Assim, se não excluiu do artigo 18, inciso II, o termo “revenda” e, ainda, incluiu o termo “valor agregado” acabou por reconhecer que, em verdade, não existe qualquer impossibilidade de utilização do método PRL na hipótese de bens importados aplicados à produção

Quanto aos efeitos práticos gerados pela mencionada Instrução Normativa, transcrevo trecho do voto proferido pela sempre elucidadora Conselheira Karem Jureidini Dias, no acórdão 9101-00.487:

“Pois bem, consoante se verifica da leitura dos dispositivos legais citados, ao editar a Lei nº 9.430/96, o legislador trouxe ao contribuinte, de um lado, (i) a obrigatoriedade de adoção de uma regra a ser observada na dedução dos custos, despesas e encargos relativos à aquisição de bens, serviços e direitos, mediante importação com empresa relacionada, e, de outro lado, (ii) trouxe a opção do contribuinte adotar como regra um dos três métodos de apuração do preço de transferência.

Entendo que não fez o legislador qualquer menção à impossibilidade dos contribuintes optarem por um dos métodos estabelecidos para cálculo nas operações com preços de transferência. A regra legal que dispôs sobre a matéria é clara no sentido de que "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".

Ou seja, foi conferida ao contribuinte a faculdade de optar por um dos métodos previstos na legislação aplicável. Aliás, tanto é assim que o parágrafo 4º do artigo 18 da Lei nº 9.430/96 determinou que, na hipótese de utilização de mais de um método, deve ser considerado, para fins de dedução da base de cálculo do lucro real, o maior valor apurado.

O legislador, ao expressamente possibilitar a utilização de um ou de outro método para a apuração dos valores a serem deduzidos da base de cálculo do lucro real, deixa claro ao contribuinte que este pode "transitar" pelos métodos que lhe forem aplicáveis, utilizando-se o que melhor lhe convier. De fato, o legislador definiu quais seriam os critérios e regras a serem observadas na utilização dos preços de transferência, e nesse ponto não impôs qualquer condição a ser observada pelos contribuintes na escolha do método a ser utilizado.

A despeito disso, a Instrução Normativa SRF n.º 38/97 pretendeu restringir o ato de escolha do método para cálculo do preço de transferência, malmente ao dispor em seu parágrafo 1º do artigo 4º que: "A determinação do preço a ser utilizado como parâmetro, para comparação com o constante dos documentos de importação, quando o bem, serviço ou direito houver sido adquirido para emprego, utilização ou aplicação, pela própria empresa importadora, na produção de outro bem, serviço ou direito, somente será efetuada com base nos métodos de que tratam os art. 6º e 13 "(destacamos). Limitou, portanto, no caso de ocorrer qualquer tipo de emprego, utilização ou aplicação na produção de outro bem, serviço ou direito, apenas os métodos de Preço Independente Comparado (KC) e o de Custo de Produção mais Lucro (CPL).

A Instrução Normativa criou para o contribuinte a obrigação de observar determinado método, ao passo que a Lei lhe facultava a escolha. Trata-se, como se vê, de evidente limitação ao direito de opção conferido pela Lei n.º 9.430/96, mormente para aqueles que eventualmente fizerem algum tipo de beneficiamento no bem, serviço ou direito importado, ao que a autoridade administrativa optou por designar como produção de outro bem, serviço ou direito.

De toda sorte, a interpretação da norma jurídica competente para regular os preços de transferência, qual seja, a Lei, leva à conclusão de que os contribuintes que pretenderem a dedução, no lucro real do exercício, dos custos, despesas e encargos relativos a bens serviços e direitos, objetos de importação ou aquisição efetuados com pessoa vinculada, estarão limitados ao preço a ser apurado por um dos métodos pré-estabelecidos no artigo 18 da citada Lei.

Deveras, a norma jurídica analisada impõe ao contribuinte dever e direito, sobre o qual não cabe ao Executivo, na atividade de interpretação da norma jurídica, sob a justificativa de dar à norma a sua "correta" interpretação, impor obrigação diversa ou limitadora de direito. A Administração Pública esta sujeita à observância da legalidade, assim como a Instrução Normativa deve limitar-se a cumprir o seu papel de regulamentadora. (...)"

Assim, a instrução normativa 38/97 editada para regulamentar a lei 9430/96 não pode ir além do que fora estabelecido por esta, pois como ato administrativo que é, funciona como regulador e esclarecedor da lei.

No caso, portanto, apesar da vigência da Instrução Normativa 38/97 à época dos fatos, esta não era capaz de gerar efeitos no sentido de limitar a aplicação da lei 9430/96, impondo limites à opção pelo método PRL.

Além disso, caberia à fiscalização investigar eventuais irregularidades praticadas pelo contribuinte, entretanto, não pode prevalecer lançamento baseado exclusivamente em desqualificação do método adotado pelo contribuinte, fundamentando-se

Processo nº 16327.004319/2002-31
Acórdão n.º **9101-001.691**

CSRF-T1
Fl. 3.010

exclusivamente em Instrução Normativa que inovou a matéria em relação à legislação em vigência.

Portanto, entendo que a utilização do método de avaliação dos custos é de livre escolha do contribuinte, razão pela qual voto no sentido de negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

JOÃO CARLOS DE LIMA JUNIOR
Relator