



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.004321/2002-19
Recurso nº : 137.537
Matéria : IRPJ e OUTRO – EX: DE 1998
Recorrente : MERCK SHARP & DOHME FARMACÊUTICA LTDA.
Recorrida : DRJ – PORTO ALEGRE/RS
Sessão de : 24 de fevereiro de 2005
Acórdão nº : 101-94.863

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA – MÉTODO PRL – De acordo com o art. 18 da Lei nr. 9.430/96, serão dedutíveis na determinação do lucro real, os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoa ligada, até o valor que não exceda ao preço determinado dentre um dos seguintes métodos: Preços Independentes Comparados-PIC, Preço de Revenda menos Lucro-PRL e Custo de Produção mais Lucro-CPL. Desta forma, em não havendo na lei limitação ao uso do método PRL para os bens importados que sofrem alguma manipulação no país antes de serem revendidos, não pode, simples Instrução Normativa, espécie jurídica de caráter secundário, cuja normatividade está diretamente subordinada a lei, vedar o uso do referido método.

Recurso voluntário provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MERCK SHARP & DOHME FARMACÊUTICA LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Mário Junqueira Franco Júnior, que apresentou declaração de voto, e Manoel Antonio Gadelha Dias que negaram provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

VALMIR SANDRI
RELATOR

Processo nº. : 16327.004321/2002-19

Acórdão nº. : 101-94.863

FORMALIZADO EM: 16 AGO 2005

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

A handwritten signature in black ink, appearing to be the initials 'CB' or similar, located to the right of the list of names.

Processo nº. : 16327.004321/2002-19
Acórdão nº. : 101-94.863

Recurso nº. : 137.537
Recorrente : MERCK SHARP & DOHME FARMACÊUTICA LTDA.

RELATÓRIO

MERCK SHARP & DOHME FARMACÊUTICA LTDA., já qualificada nos autos, recorre a este E. Conselho de Contribuintes, de decisão proferida pela Primeira Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre/RS, que por unanimidade de votos julgou procedente em parte o lançamento relativo ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – referente ao ano-calendário de 1997, objetivando a reforma da decisão recorrida.

O lançamento decorreu da constatação, em procedimento fiscalizatório, de ter a Contribuinte deixado de observar as normas concernentes ao preço de transferência, conforme se depreende da descrição dos fatos e do enquadramento legal, evidenciados às fls. 391/395.

A Recorrente apresentou impugnação ao auto de infração, juntada às fls. 406/433, cujas razões foram apropriadamente sintetizadas na decisão recorrida, como segue:

"De início, a interessada apresenta preliminar de decadência. Saliencia que efetuou a apuração e recolhimento do IRPJ com base nas estimativas mensais em 1997, e conclui que '(.) a presente autuação somente poderia se referir a fatos geradores ocorridos a partir de 20.12.1997 (...) ' (fls. 408)

Ainda em sede de preliminar, reclama que não houve infração a lei, os fatos descritos não foram efetivamente verificados, e os cálculos desconsideraram os ajustes já realizados pelo contribuinte (fl. 410). Requer, pois, a declaração da nulidade do lançamento.



Quanto ao mérito, reclama, de início a suposta invalidade da restrição prevista no § 1º do artigo 4º da IN 38/97' (fl. 418), não encontrando respaldo no artigo 18 da Lei nº 9.430/1996.

Subsidiariamente, pondera que mesmo que se admitisse a validade de tal disposição normativa, não estaria caracterizada, no caso concreto, a 'produção de um novo bem', no que tange às operações realizadas com princípios ativos. Afirma, em resumo, que 'os princípios ativos são, em essência, os próprios medicamentos' (fl. 413). Como corolário de tal raciocínio, não vê irregularidade na utilização que fez do método 'PRL' para fins de determinação dos ajustes cabíveis.

Adiante, alega que independentemente das alegações anteriores, 'o método de Preços Independentes Comparados aplicado pela D. Autoridade Fiscal não poderia ser considerado' (fl. 423), de vez que 'elaborado a partir da comparação simples de 10 a 20 importações realizadas' (fl. 424). Teria havido, segundo entende, inobservância aos critérios determinados no artigo 21 da Lei nº 9.430/1996, que seria, aplicável tanto aos contribuintes quanto à Administração, por força da aplicação do princípio da isonomia (fl. 423).

No mesmo diapasão, reclama que 'as importações listadas no Auto de Infração e as importações realizadas da Requerente' não são similares (fl. 425). Afirma ser 'reconhecido que a qualidade dos produtos e a reputação comercial também são elementos importantes para determinar se dois produtos podem, ou não, ser considerados como similares.

Quanto à qualidade dos produtos, afirma que não é possível assegurar que os produtos exportados pelas empresas sediadas no exterior em análise possuem a mesma qualidade dos produtos adquiridos pela Requerente' (fl. 426). E ainda, que 'deve ser considerado que a Requerente esmera-se em garantir aos seus usuários a confiança nos produtos por ela comercializados, (...), o que contribui para a individualidade de tais produtos'.

De outro lado, quanto à reputação comercial, assevera que 'boa parte dos produtos foram importados de exportadores sediados na China ou em outros

Processo nº. : 16327.004321/2002-19
Acórdão nº. : 101-94.863

países de custos mais benéficos, e sem a mesma reputação comercial da empresa coligada da Requerente' (fls. 425/426). Neste sentido, alega que as empresas importadoras brasileiras daqueles produtos também não têm 'reputação comercial' semelhantes à sua.

Ao final, reclama ser inaplicável ao caso concreto a multa de ofício, haja vista tratar-se de empresa sucessora, e entende a penalidade excessiva, a ponto de caracterizar confisco.

Quanto aos juros de mora, argúi a inaplicabilidade da Taxa SELIC a créditos tributários".

Adiante, a Recorrente apresenta Requerimento às fls. 527/531, no qual postula o encaminhamento do processo a DRJ de São Paulo – SP, para que o feito seja julgado na jurisdição de seu domicílio, em conformidade com as Portarias MF nº 259/2001 e 3.022/2001, bem como em respeito aos princípios da razoabilidade, ampla defesa, do contraditório, da eficiência e da isonomia dos administrados em face da Administração. Além disso, postula a observância do artigo 16 da Portaria nº 259/2001 que expressamente determina ser a competência para análise e julgamento de processos referentes a preços de transferência da Delegacia Especial de Assuntos Internacionais.

À vista desses termos, decidiu a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre/RS, por unanimidade, julgar procedente em parte o lançamento (fls. 533/560), em decisão assim ementada:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IPRJ

Ano-calendário: 1997.

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

IPRJ. DECADÊNCIA. Não há que se falar em decadência se o lançamento foi realizado antes de decorridos cinco anos contados da ocorrência do fato gerador



IRPJ. VALORES DECLARADOS. Deve ser cancelada a exigência fiscal na parte em que corresponde a valores já oferecidos à tributação antes do início do procedimento de ofício.

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

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. PIC. Os documentos emitidos normalmente pelas empresas podem ser utilizados para fins de determinação de preços-parâmetro, conforme expressa autorização normativa (art. 27 da IN SRF nº 38/97)

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

INCORPORAÇÃO. RESPONSABILIDADE DOS SUCESSORES. O sucessor responde pelo pagamento da multa de ofício aplicada à sucedida antes ou depois da incorporação.

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

Lançamento Procedente em Parte.

Como razões de decidir, a DRJ em Porto Alegre - RS afasta a preliminar de incompetência para o julgamento do feito, ao argumento de que as Portarias nº 351/2003 e 518/2003 lhe conferem legitimidade. No que concerne à negativa de decadência do crédito tributário, sustentou a decisão de primeira instância que o aspecto temporal da hipótese de incidência é a data da apuração do lucro real (31.12.1997), por ser a contribuinte optante do Lucro Real Anual, não transcorrendo, destarte, o prazo quinquenal para homologação tácita, uma vez que o lançamento de ofício foi efetuado em 20.12.2002, sendo irrelevantes as ponderações a respeito dos recolhimentos mensais por estimativa. Com relação às demais preliminares, a decisão tratou de refutá-las, ao argumento de que a peça básica de autuação descreveu corretamente os fatos, tendo a Contribuinte exercido plenamente o seu direito de defesa.

Foi acolhida, contudo, a alegação de que os ajustes dos produtos Ivomec 295 20 X 333gr e Ivomec 295 2 X 5Kg, teriam sido oferecidos à tributação, vez que o valor total do ajuste é correspondente à informação constante no LALUR de fls. 499, e está em conformidade com a discriminação dos itens que compõem tal montante (fls. 07/08), tendo sido elaborado um novo demonstrativo reduzindo-se esse valor do total do crédito tributário.

Quanto à aplicação do método PRL, os argumentos despendidos pela contribuinte foram rejeitados, ao argumento de que essa questão já foi objeto de duas consultas, formuladas, respectivamente, pela ABIFARMA e pela INTERFARMA, de quem a Recorrente é associada, (Decisão COSIT nº 01, de 02.02.199 e Decisão COSIT nº 13, de 16.07.2002), na qual ficou consignado que a produção de medicamentos com a utilização de princípios ativos importados caracteriza-se "produção de outro bem", estando, essa prática, submetida à restrição imposta pelo § 1º, do artigo 4º, da IN/SRF nº 38/97.

Com relação aos preços-parâmetros baseados no método PIC, a decisão de primeiro grau não vislumbrou ofensa ao artigo 21 da Lei nº 9.430/1996, tendo em vista que, se a contribuinte não faz prova dos elementos que lhe serviram de base de cálculo, a fiscalização pode utilizar-se dos documentos que lhe convierem para atingir o preço-parâmetro. Além disso, defendeu que os princípios ativos importados pela contribuinte e aqueles tomados como parâmetro são similares, pois guardam correspondência com uma mesma NBM e uma mesma DCB, preenchendo os pressupostos do artigo 26 da IN/SRF nº 38/97. No que concerne aos argumentos referentes à excelência, qualidade, processo de produção, reputação comercial, porte das empresas, custos de produção e garantia, suscitados pela Recorrente, a decisão tratou de afastá-los, por considerá-los, além de irrelevantes para fins de determinação da similaridade, serem desprovidos de qualquer respaldo probatório.

Outrossim, a decisão de primeiro grau destaca a aplicabilidade da Taxa SELIC aos juros moratórios, ao argumento de que está previsto no artigo 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96, bem como ratifica a validade da imputação da multa de ofício, por estar sendo adstrito a lei, que expressamente a prevê, assim como entende ser legítima a sua cobrança à empresa sucessora, citando, nesse sentido, um excerto do voto

Processo nº. : 16327.004321/2002-19

Acórdão nº. : 101-94.863

condutor de um precedente da Primeira Turma desse Egrégio Conselho de Contribuintes.

Por fim, utiliza-se da mesma argumentação alinhavada com relação ao IRPJ, para a CSLL, por este se tratar de lançamento reflexo ao principal.

Em suas razões de recurso voluntário juntado às fls. 566/617, a Recorrente, sustenta, em caráter preliminar, a impossibilidade de sua vinculação às respostas dadas às consultas formuladas pela ABIFARMA e INTERFARMA, de quem é filiada, tendo em vista que estas foram emitidas apenas em 1999 e em 2002, respectivamente; em momento posterior à apuração e recolhimento do IRPJ e da CSLL devidos no ano de 1997. Nesse sentido, alega nulidade da r. decisão de primeiro grau, vez que cerceou o seu direito à ampla defesa, ao contraditório, ao duplo grau de jurisdição, bem como às normas que regem o processo administrativo fiscal, quando considerou estar a Recorrente vinculada àquelas decisões, deixando, em contrapartida, de apreciar os argumentos técnicos e jurídicos apresentados na peça impugnatória em relação à correta interpretação da Lei nº 9.430/96 e dos limites traçados no § 1º do artigo 4º da IN nº 38/97.

Ainda em preliminar, sustenta a decadência do crédito tributário com relação aos fatos geradores ocorridos entre os meses de janeiro e novembro de 1997, ao argumento de que o IRPJ é tributo sujeito ao lançamento por homologação, caso em que a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral do artigo 173 do CTN, para amoldar-se à norma inserta no artigo 150, § 4º, do CTN, pela qual o quinquênio decadencial tem por termo inicial a data da ocorrência do fato gerador, que, na visão da Recorrente, ocorre mensalmente, por ter optado pelo regime do lucro real por estimativa, em que efetuava o recolhimento mês a mês, trazendo à colação farta jurisprudência, como forma de amparar a sua pretensão.

Ademais, a Recorrente inicia a sua defesa de mérito argumentando que não há alteração química na integridade dos produtos por ela importados. Nessa esteira, aduz que a adição dos referidos excipientes ou diluentes não alteram os princípios ativos por ela importados, servindo estes apenas para "adequar a aplicação

Two handwritten signatures in black ink are located at the bottom right of the page. The first signature is a stylized cursive 'G' followed by a flourish. The second signature is a more complex cursive signature.

e forma de apresentação dos princípios ativos aos usuários finais”, utilizando-se de um parecer emitido por um Professor da UNICAMP (fl. 582).

Aduz que a própria legislação reconhece ser o medicamento caracterizado pelo seu princípio ativo, quando determina, no artigo 57 da Lei nº 6.360/76, que todos os medicamentos deveriam indicar, em sua embalagem, o nome dos princípios ativos que o compõem. Com base nesses fatos, a Recorrente optou por utilizar o PRL para a realização de ajustes relativos ao preço de transferência, conforme autorizado pela Lei nº 9.430/96 e pela IN nº 38/97, vez que não há produção de um novo bem. Aduzindo, adiante, que, ainda que fosse considerado o medicamento um novo bem, a D. Fiscalização deixou de considerar os ajustes realizados pela Recorrente, com base no método PRL.

Por outro lado, sustenta que as normas concernentes ao Preço de Transferência, insertas na Lei nº 9.430/96, permitem seja o preço parâmetro definido por qualquer dos três métodos existentes, não havendo razão para ser desconsiderado o método utilizado pela Recorrente. Ademais, o § 1º do artigo 4º da IN nº 38/97 implicaria restrição ao método PRL apenas nos casos em que houvesse produção de um novo bem, contudo, mesmo que a Recorrente estivesse produzindo novo bem, essa restrição não deve ser a ela aplicada, vez que não possui respaldo da Lei nº 9.430/96.

Além disso, argumenta que a D. Fiscalização não obedeceu aos requisitos estabelecidos no artigo 21 da Lei nº 9.430/96, quando da utilização de estudos e comparações de operações similares utilizadas na apuração de preços independentes comparados, acabando por desrespeitar o disposto no artigo 39 da IN nº 38/97, tendo em vista que utilizou apenas 8 (oito) importações isoladas de produtos que não podem ser considerados semelhantes. Nessa esteira, sustentou que os preços parâmetro não foram obtidos por meio de relatórios oficiais ou elaborados por empresas especializadas, não podendo essa metodologia ser aceita.

Ainda que pudesse ser aceita essa metodologia, sustenta a Recorrente que não foram selecionados produtos semelhantes àqueles por ela importados, tendo em vista que a D. Fiscalização não apresentou os testes de bioequivalência e

Processo nº : 16327.004321/2002-19
Acórdão nº : 101-94.863

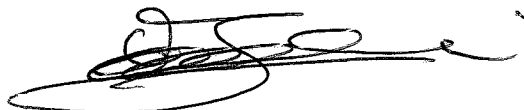
biodisponibilidade realizado em 1997, para os produtos importados da China, cujo ônus da prova técnica caberia à Fiscalização, não havendo comparação entre as importações realizadas pela Recorrente e as importações realizadas pelas empresas estrangeiras, *“cujos produtos não passam pelos mesmos testes de qualidade e atendimento aos padrões de qualidade internacional”*

No que concerne à CSL, a Recorrente se reportou às razões de fato e de direito já apresentados com relação ao IRPJ.

Quanto à responsabilidade por penalidades tributárias da empresa sucedida, aduz a Recorrente que não pode ser responsabilizada, posto que a incorporação ocorreu anteriormente à lavratura do auto de infração, nos termos do artigo 132 do CTN e da pacífica jurisprudência desse E. Conselho.

Por fim, pugna pelo cancelamento da multa e dos juros a ela aplicados, em razão do elevado valor das multas e da impossibilidade de aplicação da Taxa SELIC.

É o relatório.

A large, stylized handwritten signature in black ink, consisting of several overlapping loops and a long horizontal stroke.A smaller, more compact handwritten signature in black ink, featuring a few distinct loops and a vertical stroke.

VOTO

Conselheiro VALMIR SANDRI, Relator

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos para sua admissibilidade. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Conforme se verifica do relatório, preliminarmente a Recorrente se insurge em relação à impossibilidade de sua vinculação à resposta a consulta formulada por entidade de classe, como também, a decadência quanto ao direito de o Fisco exigir qualquer parcela do IRPJ e CSLL em relação aos fatos geradores ocorridos entre os meses de janeiro e novembro de 1997, por ter ela pago o IRPJ e a CSLL com base em estimativa mensal (Lucro Real Anual).

Embora concordando com os argumentos despendidos pela Recorrente em relação a primeira preliminar – vinculação à resposta a consulta formulada por entidade de classe –, e discordando em relação a contagem do início do prazo decadencial para efeito de constituição do crédito tributário, me abstenho em analisá-las por entender prejudicadas, haja vista a questão de mérito posta nos presentes autos, qual seja, a restrição imposta pela IN 38/97 à utilização do método de Preço de Revenda menos Lucro – PRL, para a determinação do preço a ser utilizado como parâmetro para efeito de 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.

Assevera a Recorrente que não há qualquer restrição no artigo 18 da Lei nr. 9.430/96, à aplicação do método de Preço de Revenda menos Lucro para a importação de bens, muito menos proibição de aplicação deste método para a importação de produtos utilizados na produção de outro bem, e que essa proibição foi inovação da IN 38/97.

De fato, de acordo com o *caput* do art. 18 da Lei nr. 9.430/96, para efeito de dedução de custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos,



constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoa vinculada, poderá ser utilizado, alternativamente, o Método dos Preços Independentes Comparados – PIC, o Método do Preço de Revenda menos Lucro – PRL e o Método do Custo de Produção mais Lucro – CPL, não havendo, portanto, na lei óbice de que determinado produto utilizado pela empresa importadora na produção de outro bem, serviço ou direito, tenha que ser calculado com base no Método dos Preços Independentes Comparados, conforme se depreende do texto legal, *verbis*:

*“Art. 18. Os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoa vinculada, somente serão dedutíveis na determinação do lucro real até o valor que não exceda ao preço determinado por um dos seguintes métodos. (g.n.)
I – Método dos Preços Independentes Comparados – PIC: (...);
II – Método do Preço de Revenda menos Lucro – PRL: (...);
III – Método do Custo de Produção mais Lucro – CPL: (...).”*

Da leitura do dispositivo acima, vê-se que os comandos legais asseguram ao contribuinte uma liberdade de opção total e irrestrita entre uma de três alternativas possíveis, independentemente de o produto importado ser manuseado ou não pela pessoa jurídica importadora, ou seja, esta liberdade de opção é um direito do contribuinte legalmente assegurado pelo ordenamento acima, não podendo, portanto, mera IN cercear o seu direito na livre escolha por um dos referidos métodos.

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

Tanto é assim que a Lei n. 9.959/00, ao dar nova redação à alínea “d”, do inciso II, do artigo 18, acima transcrito (que trata do método PRL), referendou o uso do referido método na hipótese de bens importados aplicados à produção, ao

introduzir na legislação originária tão somente um percentual a maior de lucro para obtenção do preço de referência, mencionando, expressamente, os produtos aplicados à produção.

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

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

“... Da inexistência de previsão legal da restrição à aplicação do PRL no caso de produção no país, parece lícito concluir-se que esta somente pode ser aceita se compatível com o princípio arm’s length. Ora, já se mostrou acima que o princípio arm’s length, em foros internacionais, se atinge por qualquer dos três métodos apresentados. Mais ainda, ficou claro que a própria OCDE não restringe a aplicação do método do preço de revenda para os casos em que haja manufatura local. O que importa é o contribuinte ter condições de desdobrar sua contabilidade, demonstrando o quanto o processo produtivo local pode vir a influenciar a margem de revenda e o preço final. A questão é, assim, da maior ou menor dificuldade na aplicação do método, nunca de sua inaplicabilidade. Ao contrário, em casos de processos produtivos locais de menor importância, chega a OCDE a considerar até mesmo mais apropriado este método.

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

Assevera ainda aquele autor que:

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

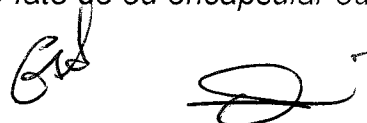
Portanto, o fato da Recorrente importar princípios ativos em quantidades e transformá-los agregando outras substâncias, como água ou outro excipiente, de modo a possibilitar o seu consumo não desfigura o produto importado, porquanto o seu princípio ativo é o mesmo. Na verdade, o que modifica é a sua forma de comercialização e consumo.

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

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

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

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



transformar o pozinho numa pílula e embalá-la para venda não altera basicamente o medicamento que eu comprei. O remédio, o efeito e o objetivo não sofreram alteração.

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

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

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

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

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

O fato é que os diversos parágrafos do art. 18 da Lei 9.430/96, prescreveram normas de complemento ou de exceção ao disposto no "caput". Por outro lado, não fizeram qualquer ressalva da inaplicabilidade do método PRL nesta ou naquela circunstância, embora teve o legislador na ocasião toda a oportunidade para restringir o referido método; se não o fez, é porque não quis, e sendo assim, não pode simples ato normativo tentar modificar ou restringir o alcance de uma lei onde esta não declara restringir, nem vedar a sua aplicação onde esta não declara vedar.

A prova de que a intenção do legislador foi a de consagrar o uso do método PRL, é que posteriormente, através da Lei n. 9.959/2000, alterou a alínea "d"



Processo nº. : 16327.004321/2002-19
Acórdão nº. : 101-94.863

do inciso II do art. 18 da Lei n. 9.430/96, para acrescentar um novo critério de quantificação do preço-parâmetro, que antes não existia, ou seja, corrigiu tão somente a margem indiscriminada de lucro que constava na legislação pretérita (20%), para os casos em que houver aplicação de bens importados à produção, estes com a nova margem de lucro de sessenta por cento, mantendo, como visto, intocada a disciplina do referido método.

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

Inferese do acima exposto que a Recorrente não descumpriu qualquer dever jurídico, razão porque, voto no sentido de DAR provimento ao recurso.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 24 de fevereiro de 2005



VALMIR SANDRI



DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR:

Peço vênias para humildemente divergir, na esteira do meu entendimento manifestado no Acórdão 101-94859/2005. Repiso minhas razões então apresentadas:

- ***Princípio Arm's Length e Método PRL com Margem de 20%***

Qualquer legislação de preços de transferência tem uma única motivação: proteger a base tributável de acertos indevidos de preços, realizados por pessoas ligadas ou com exclusiva relação comercial.

Ou seja, a finalidade das regras de preços de transferência é garantir que a base de cálculo seja equivalente àquela gerada por forças independentes de mercado, sem a interferência derivada da vinculação societária ou comercial das partes envolvidas¹.

Esse conceito recebe internacionalmente o nome de princípio *arm's length*.

O mesmo propósito legislativo é encontrado em outros institutos do Direito Tributário pátrio, conforme bem destacou Heleno Tôrres, ao tratar da introdução das normas de preços de transferência em nossa legislação:

“Todavia, se não dispúnhamos de normas de controle para os preços de transferência em matéria de Imposto sobre a Renda, *stricto sensu*, nem por isso o Fisco brasileiro encontrava-se desprovido de instrumentos restritivos de práticas de favorecimento entre empresas de um mesmo grupo econômico ou vinculadas, razão pela qual podemos afirmar, com tranqüilidade, que o princípio *arm's length* sempre esteve inserido no ordenamento jurídico brasileiro. Inconteste,

¹ Vide as Normas Regulamentares americanas: O propósito da legislação é colocar o contribuinte sob controle comum na mesma equivalência tributária de um independente, determinando a verdadeira receita tributável do contribuinte sob controle comum. *Reg. § 1. 482-1 (a) (1) – the purpose of the provision “is to place a controlled taxpayer on a tax parity with an uncontrolled taxpayer, by determining the true taxable income of the controlled tax payer”.*



no âmbito do Imposto sobre a Renda, era aplicável apenas para efeito do controle de distribuição indireta de lucros, quanto ao regime da Distribuição Disfarçada de Lucros (DDL). Mas aplica-se ao Imposto sobre Operações com Produtos Industrializados (IPI), nos termos do art. 123, I, a do Dec. 2.637/98, ao determinar que o valor tributável do produto não pode ser inferior ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente quando o produto for destinado a outro estabelecimento de firma com o qual o contribuinte mantenha relações de interdependência. O mesmo se verifica no caso do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), pelo art. 17 da Lei Complementar 87/96, segundo o qual, "quando o valor do frete, cobrado por estabelecimento pertencente ao mesmo titular da mercadoria ou por outro estabelecimento de empresa que com aquele mantenha relação de interdependência, exceder os níveis normais de preços em vigor, no mercado local, para serviço semelhante, constantes de tabelas elaboradas pelos órgãos competentes, o valor excedente será havido como parte do preço da mercadoria". Também no Imposto de Importação (II), no controle dos preços na importação de bens, nos termos do Acordo de Valoração Aduaneira, *ex vis* do art. VII do GATT (*General Agreement on Taxes and Tariffs*). Na lei antitruste (Lei 8.884/94, art. 21, XVIII e XIX), encontram-se tipificados como delitos puníveis) vender injustificadamente mercadoria abaixo do preço de custo e ii) importar quaisquer bens abaixo do custo no país exportador, que não seja signatário dos códigos *Antidumping* e de subsídios do GATT. E o mesmo ocorre com a Lei 8.137/90, ao definir os crimes contra a ordem econômica e contra o consumo, em vários dispositivos que se aplicam inclusive a certas situações decorrentes das transferências de preços, mesmo se isto não se encontre expressamente prescrito²."

Normalmente, o preço independente (*arm's length price*) é encontrado mediante a utilização de mecanismos de comparação, com a definição de parâmetros de preços, custos ou margens, ou através de rateio diversos de rentabilidade.

Mas a tarefa é árdua, pois, embora o conceito seja de fácil apreensão teórica, sofre demasiadamente na sua aplicação prática, sendo quase sempre difícil dimensionar qual a diferença monetária entre operações independentes e vinculadas, dada a miríade de variáveis, inclusive a situação geográfica das partes.

A OCDE (Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico) reconhece essa inerente dificuldade, conforme o item 1.12 das suas

² Tôrres, Heleno. Direito Tributário Internacional, RT, 2001, SP, pp. 166 e 167.

diretrizes para preços de transferência (*Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*):

“1.12 – Tanto as administrações tributárias quanto os contribuintes normalmente têm dificuldades em obter adequada informação para aplicação do princípio arm’s length. Isso porque o princípio arm’s length usualmente requer a avaliação de negociações independentes e as atividades negociais de pessoas independentes, bem como a comparação destas com as negociações e atividades de pessoas vinculadas, o que demanda grande quantidade de informações. A informação acessível pode estar incompleta ou ser de difícil interpretação; outros dados, se existentes, podem ser difíceis de se obter por questões geográficas ou de sua fonte. Adicionalmente, pode não ser possível obter informação de pessoas independentes em razão de confidencialidade ou sigilo. Em outras circunstâncias simplesmente inexistem informações de empresas independentes. Deve ser destacado neste momento que a matéria de preços de transferência não é uma ciência exata mas necessita de exercício de julgamento (razoabilidade) por parte tanto das administrações quanto dos contribuintes.” *(1.12 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).*

Daí que nos Estados Unidos, por exemplo, as regras concedem amplo poder ao administrador tributário, impondo-lhe apenas, como não poderia deixar de ser, uma apuração criteriosa. A seção 482 do Código da Receita Interna americano pode ser assim traduzida, lembrando que a mesma não é só utilizada para fins de operações internacionais, mas também no âmbito das relações internas:

“Em qualquer caso de duas ou mais organizações, comércios ou negócios (constituídos ou não em sociedades, organizados ou não sob as leis americanas, relacionados ou não) de propriedade ou controlados direta ou indiretamente pelos mesmos interesses, o Secretário do Tesouro pode distribuir, proporcionalizar ou alocar receita

bruta , deduções, créditos, ou valores concedidos entre estas organizações, comércio ou negócios, se ele determinar que estas distribuições, proporções ou alocações são necessárias para prevenir a evasão de tributos ou para realmente refletir a renda destas organizações, comércios ou negócios..." (IRC - Sec. 482. ALLOCATION OF INCOME AND DEDUCTION AMONG TAXPAYERS. *If any of two or more organizations, trades or businesses (whether or not incorporated, whether or not organized in the United States, and whether or not affiliated) owned or controlled directly or indirectly by the same interests, the Secretary may distribute, apportion, or allocate gross income, deductions, credits, or allowances, between or among such organizations, trades or businesses, if he determines that such distribution, apportionment, or allocation is necessary in order to prevent evasion, of taxes or clearly to reflect the income of any such organizations, trades, or businesses.*)

No dizer de um professor americano:

"Sob a seção 482 do Código da Receita Interna americano, é quase sempre difícil determinar um preço independente para transação de partes relacionadas. Mais ainda, a mesma seção citada pode ser aplicada ainda que não haja um motivo de elisão fiscal. As alocações de lucros, deduções, e créditos sob a seção 482 são uma arma apenas para uso do Fisco; não pode a regra ser invocada pelo contribuinte."³

Países como os Estados Unidos, cientes da árdua tarefa que é buscar, com razoabilidade, um preço parâmetro por comparação de operações, dada a multiplicidade de fatores que envolvem uma negociação (qualidade, quantidade, ganho de mercado, intangíveis aplicados etc), adotam a regra do melhor método (*best method rule*), ou seja, o preço parâmetro deve ser perquirido pelo melhor método que, dadas as circunstâncias de cada caso, produza o mais adequado preço independente.

Já no Brasil, o sistema de controle de preços de transferência adotado com a edição da Lei 9.430/96 tem suas particularidades, muito embora voltado, como não poderia deixar de ser, para o alcance do preço de transação independente (*arm's length price*). A mais significativa dessas particularidades é a adoção de métodos específicos fechados e com margens predefinidas, posto que tenham sido adotados

³ "Under I.R.C. § 482, it is often difficult to determine an arm's length price of transactions between related parties. Moreover, I.R.C. § 482 is broad in scope, leaving the IRS with great latitude in making any necessary reallocation. For example, I.R.C. § 482 can apply even in the absence of a tax avoidance motive. The allocation of income, deductions, and credits under I.R.C. § 482 is a weapon only available to the IRS; the provision cannot be invoked by a taxpayer. Reg. § 1.482-1(a) (3)". Doernberg, Richard; International Taxation; West Group, 2001; p. 238.

como paradigmas os métodos transacionais comuns a que se referem os *guidelines* da OCDE.

No caso de importações os métodos são: a) Custo de Produção Mais o Lucro (CPL), b) Preço de Revenda menos o Lucro (PRL), e c) Preços Independentes Comparados (PIC).

Para o método do Preço de Revenda menos Lucro, que nos interessa especificamente agora, a margem padrão estabelecida foi de 20% do preço de revenda (menos os descontos concedidos), considerado este como a média aritmética dos preços de revenda de bens e direitos praticados durante o período.

Destaco a redação original do inciso II, do artigo 18, da referida Lei:

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

...

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

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

A redação do caput do artigo transcrito implica na opção por um dos três métodos, e somente por um dos três. Por força de interpretação literal desse dispositivo, esta Câmara já decidiu que não poderia haver vedação à utilização de qualquer dos métodos, independentemente da particularidade de cada um. Afastou-se naquela oportunidade o disposto no § 1º, artigo 4º, da IN 38/97, que expressamente vedava o uso do método PRL para casos em que o bem ou direito tenha sido adquirido para emprego, utilização ou aplicação, pela própria empresa importadora, na produção de outro bem ou direito.

Peço vênias aos meus pares para mudar de opinião, pois novos argumentos me fizeram melhor refletir.

Indago: será que a vedação constante da supracitada instrução normativa feriu realmente um direito conferido por lei ao contribuinte, ou o método do Preço de Revenda menos Lucro, em geral, e com maior razão na forma como adotado pelo Brasil, **com margem bruta de 20% do preço de venda**, era tecnicamente inaplicável em casos de produção?

Se o método fosse aplicável, seria possível identificar do valor requerido de margem a parcela pertinente a um insumo, isoladamente? E se existissem vários insumos? Parte destes provenientes do exterior e parte do Brasil? Parte de empresas vinculadas e parte de não-vinculadas? Será então que o método seria tecnicamente possível?

Pelas regras da OCDE (*Guidelines 2.14*) o método PRL começa com um preço pelo qual um produto é adquirido de parte relacionada e revendido para uma parte independente. O preço de revenda é então reduzido por uma margem bruta, compreendendo as suas despesas operacionais e seu lucro. É um método utilizado basicamente para operações de compra e venda, devendo ser ajustado pelo perfil da operação, em vista das obrigações e riscos assumidos pelo vendedor, ou sua ativa participação na criação ou manutenção de intangíveis ligados ao produto revendido.

Para a OCDE os ajustes são feitos até que se possa comparar preço líquido e margens de outras operações tidas como independentes. Ou seja, não há margem fixa definida, e abertos são os ajustes possíveis e as parcelas redutoras para fins de comparação.

Adicionalmente, no subitem 2.22 de suas diretrizes, afirma-se que a variação na ação do vendedor pode dificultar a comparação e a utilização do método:

“Uma margem apropriada para a revenda é mais facilmente obtida quando o revendedor não adiciona substancialmente ao valor do produto. Em contraposição, pode ser mais difícil alcançar um preço independente quando, antes da revenda, os materiais são adicionalmente processados ou incorporados a um mais elaborado produto e sua identidade é perdida ou transformada (p.ex. quando componentes são juntados em produtos finais ou semi-elaborados).”

Outro exemplo no qual a margem de revenda necessita cuidado particular é no caso do revendedor contribuir substancialmente para a criação ou manutenção de propriedade intangível associada ao produto (p.ex. marcas ou nome de comércio) que é de propriedade de pessoa vinculada. Nesses casos, a contribuição dos insumos originalmente transferidos para o valor final do produto não pode ser facilmente avaliada.” (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).*

Resta destacado, portanto, a natural dificuldade na utilização do PRL quando o revendedor agrega valor substancial ao produto, mediante a adição de fatores de produção.

A doutrina norte-americana também confirma que o PRL é método para verificação, preferencialmente, do valor de distribuição (revenda):

“Se não for possível a aplicação do método de preços independentes comparados, por exemplo por falta de operações comparáveis, o método do preço de revenda pode ser o melhor método para determinar o preço independente, particularmente em situações que o comprador não adicione significativa parcela de valor ao produto. O método de preço de revenda tem como objetivo medir o valor da função de distribuição realizada pelo comprador ligado” (*If the uncontrolled price method is unavailable (e.g. lack of comparables), the resale price method may be the best method to determine an arm’s length price, particularly in situations where the related purchaser does not add significant value to the product (e.g., if the purchaser is a distributor) or does not use significant intangibles. Reg. § 1.482-3 (c). The resale price method is intended to measure the value of the distribution function performed by a related purchase).*⁴

Veja-se então que, conceitualmente, o método, embora não rechaçado in totum, sofre restrições para casos em que não há pura revenda. E isso em um

⁴ Doernberg, idem, p.249.

ambiente no qual a aplicação do método não possui margens determinadas, os ajustes podem ser amplos e os redutores não estão expressamente listados em lei. **Com toda a certeza, sua utilização há de ser muito mais restrita em nosso sistema fechado, com margens impostas e redutores especificados.**

No Brasil, como já se disse, não há comparação de margens na aplicação do método, mas sim a definição de margem mínima de 20%. A seguinte fórmula foi então adotada (IN SRF 38/97, artigo 12):

$$PP = PR - DI - IC - CC - [20\% (PR - DI)]$$

Onde:

PP = Preço Parâmetro

PR= Preço de Revenda

DI = Descontos Incondicionais

IC = Impostos e Contribuições sobre Vendas

CC = Comissões e Corretagens

Tomemos como exemplo o seguinte caso:

1	PR – Preço de Revenda	1000,00
2	(-) descontos incondicionais	100,00
3	(-) impostos e contribuições	150,00
4	(-) comissões e corretagens	50,00
5	PRL – Preço de Revenda Líquido	700,00
6	Custo de Importação	650,00
7	Margem Bruta (5-6)	50,00
8	Margem Exigida 20% de (1-2)	180,00
9	Ajuste (diferença de margem: 8-7)	130,00

Com a utilização desses dados alcançaríamos um preço parâmetro de R\$520,00, conforme a fórmula:

$$PP = PR - DI - IC - CC - [20\% (PR - DI)]$$

$$PP = 1000 - 100 - 150 - 50 - [20\%(1000 - 100)]$$

$$PP = 520,00$$

O custo de importação de R\$650,00 diminuído do preço parâmetro de R\$520,00 gera o ajuste de R\$130,00, que é justamente a diferença de margem praticada conforme a tabela acima «margem exigida (-) margem praticada».

O cálculo do PRL é sempre de cima para baixo, ou seja, parte-se do preço praticado com empresa independente para, retirando-se algumas parcelas e uma determinada margem bruta, alcançar o preço parâmetro.

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.

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.

No nosso exemplo, se fosse o caso de produção no país, ao invés de custo de importação de R\$650,00 teríamos custo de produção, formado por fatores de produção diversos do próprio insumo, fatores estes que, conforme já destacamos, não foram considerados pela lei como parcelas redutoras.

Na verdade, somente com o advento da lei 9.959/2000, e o estabelecimento da margem de 60%, foram tais fatores neste percentual considerados, além do redutor do valor agregado no país. É de se ressaltar que a nova norma continua a ser um cálculo de cima para baixo, partindo do preço de revenda., só que agora com um redutor dos fatores de produção, para buscar, com essa redução, o valor de importação dos insumos, que ficam no início da cadeia de produção.

Assim é que, antes do advento da Lei 9.959/2000, não se podia, tecnicamente, utilizar o método PRL.

Mas mesmo que superada fosse essa assertiva – o que, *data venia*, me parece difícil – seria necessário, para pelo menos se alcançar alguma lógica, inverter a clássica formulação do método e, de baixo para cima, estabelecer proporções sobre essa margem fixada em reais. No nosso exemplo, a margem exigida pela revenda do produto é de R\$180,00, de acordo com o definido em lei e pela IN 38/97. Quanto desse valor vai corresponder ao insumo? Como alcançar tal proporção? E se houver mais de um insumo importado de pessoa vinculada?

Poder-se-ia aventar uma proporção do valor do insumo sobre o próprio preço de revenda. Ou talvez o insumo sobre o custo total da produção, o que é inclusive mais lógico, aplicando-se o resultado sobre o preço de revenda e sobre a margem definida em lei. Mas aí já seria uma grande inovação não condizente com a lei, necessitando verdadeira auditoria de produção.

Indago se seria defensável dizer que, ao invés de vedar, ou melhor, expressar a inaplicabilidade prática do método, a IN 38/97 deveria ter criado mecanismos de proporções para cálculo sobre insumos isolados? Estariam essas proporções subentendidas na legislação? Com a devida vênia, creio que não, pois a lei jamais identificou qualquer margem sobre fatores de produção, mas sim sobre o próprio preço de revenda, e para a operação de revenda como um todo.

Outrossim, tal critério de proporção não encontra paradigma na aplicação do PRL em qualquer outro país, muito menos nas regras da OCDE.

Indagar-se-á que, já sob a égide da Lei 9.959/2000, ou seja, com o PRL e margem de 60%, o próprio fisco teria concordado com essa proporção, editando a IN 243/2002.

Responderia que sempre tive dificuldade em entender tal ato normativo, justamente por transformar um método de cálculo de cima para baixo em método do insumo para cima, além do seu descompasso com a literalidade da lei.

Veja-se que a fórmula adotada pela Lei 9.959/2000, $[PP = PRL - 60\% (PRL - VAP)]$, mantém a natureza de cálculo de cima para baixo e considera um maior preço parâmetro quanto maior for o valor agregado no país. **Não se exige, por certo, uma margem de 60% no insumo, isoladamente**, o que determinaria uma fórmula diferente $[PP = PRL - VAP - 60\%PRL]$.

O cálculo de proporções isola o insumo, e pressupõe que a margem exigida para revenda também deva ser aplicada sobre o insumo. Se assim o fosse, uma margem de 60% de cima para baixo, isolada sobre o insumo, implicaria em exigir-se, ao reverso, 60/40, um percentual de 150% sobre o insumo isoladamente.

Ora, sobre o produto acabado manteve-se o percentual de 20%, que ao reverso indica margem de 25% sobre o custo da importação, 20/80. Assim, se correto fosse o raciocínio da proporção, importar seria melhor que produzir no país, o que vai de encontro aos interesses do Brasil.

Concluo que a inovação introduzida pela Lei 9.959/2002 manteve a clássica formulação do método, indicando os redutores específicos. Sua introdução não justifica a aplicação do método PRL à produção sob a legislação anterior. Outrossim, a IN 243/2002 não pode convalidar qualquer raciocínio de aplicação de proporções, como se o mesmo fosse inerente ao método PRL.

Entendo, assim, que não existia na legislação brasileira, que adota um sistema restrito de controle de preços de transferência, condições de cálculo de preço parâmetro para insumos mediante a adoção do método de Preço de Revenda menos Lucro. A legislação era aplicável, tão-somente, aos casos de pura revenda.

Com isso, a vedação ao uso do método nos casos de produção não violou qualquer direito, mas apenas destacou uma impossibilidade técnica.

Por certo que o substrato de tal afirmação é a limitação a apenas dois métodos, o CPL e o PIC, com as dificuldades naturais que ambos podem impor para ambas as partes, contribuinte e fisco, pois com certeza estabelecer parâmetros de

similaridade é tarefa difícil para este último. Mas a busca pelo preço parâmetro é naturalmente difícil, conforme destaquei no início de meu voto.

Argumenta ainda a recorrente que sua atividade não é de produção, pois não chega a transformar qualquer produto. Mais uma vez, com a devida vênia, entendo ser o argumento improcedente. Os atos realizados pela recorrente configuram-se como produção, pois há uma verdadeira agregação de fatores, tais como mão-de-obra na industrialização, outros insumos, energia diretamente aplicada ao processo etc.

Não é simplesmente o ato de embalar produtos comprados no atacado em dosagens menores. Transforma o princípio ativo mediante a adição de outros elementos, alcançando-se cápsulas ou comprimidos passíveis de ingestão. Ninguém ingere o princípio ativo puro. Ele precisa ser transformado. E este ato é uma produção.

Adicionalmente, o simples fato de haver agregação de outros fatores de produção já seria suficiente a limitar a aplicação do método PRL, na conformação adotada pelo Brasil, antes da edição da Lei 9.959/2000.

Ex positis, voto por rejeitar a questão prejudicial de aplicabilidade do PRL, e concludo pela legalidade do disposto no § 1º, artigo 4º, da IN 38/97.

Deixo consignado que também neste julgamento, como no Acórdão supramencionado, não se ultrapassou a questão preliminar, portanto não se discutindo qualquer argumento concernente ao lançamento propriamente dito mediante a utilização do método dos Preços Independentes Comparados pelo fisco. Reservo-me para analisá-los quando se fizer necessário.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 24 de fevereiro de 2005


MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR 